



გ ა დ ა წ ყ ვ ე ტ ი ლ ე ბ ა
საქართველოს სახელით

09 მარტი, 2018 წელი
თბილისი

**თბილისის სააპელაციო სასამართლოს
ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატამ
შემდეგი შემადგენლობით:**

**თავმჯდომარე - მერაბ ლომიძე
მოსამართლეები - თეა ძიმისტარაშვილი
მირანდა ერემაძე**

სხდომის მდივანი - ხვთისო აზარაშვილი

აპელანტი (მოსარჩელე) - შპს „-----“

წარმომადგენლები - გ-----, ტ-----, ლ-----

მოწინააღმდეგე მხარე (მოპასუხე) - სსიპ შემოსავლების სამსახური

წარმომადგენლები - გ-----, ე-----

მოწინააღმდეგე მხარე (მოპასუხე) - საქართველოს ფინანსთა სამინისტრო

წარმომადგენელი - ა-----

დავის საგანი - ინდივიდუალური ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტების ბათილად ცნობა

გასაჩივრებული გადაწყვეტილება - თბილისის საქალაქო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა კოლეგიის 2016 წლის 29 თებერვლის გადაწყვეტილება

აპელანტის მოთხოვნა - გასაჩივრებული გადაწყვეტილების გაუქმება და ახალი გადაწყვეტილების მიღებით სარჩელის დაკმაყოფილება

2. გასაჩივრებული გადაწყვეტილების დასკვნებზე მითითება

გასაჩივრებული გადაწყვეტილების სარეზოლუციო ნაწილი:

თბილისის საქალაქო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა კოლეგიის 2016 წლის 29 თებერვლის გადაწყვეტილებით შპს „-----ს“ სარჩელი არ დაკმაყოფილდა.

დასკვნები ფაქტობრივ გარემოებებთან დაკავშირებით:

2.1. საქალაქო სასამართლომ დადგენილად მიიჩნია, რომ სსიპ შემოსავლების სამსახურის აუდიტის დეპარტამენტის მიერ განხორციელდა შპს „-----ს“ საქმიანობის საგადასახადო შემოწმება, რომლის შედეგად გამოიცა 2012 წლის 25 დეკემბრის საგადასახადო შემოწმების აქტი, 2012 წლის 27 დეკემბრის №3---- ბრძანება გადასახადების/გადასახდელების და საგადასახადო სანქციების თანხების დარიცხვის/შემცირების შესახებ და 2012 წლის 28 დეკემბრის №--- საგადასახადო მოთხოვნა. შესამოწმებელი პერიოდი განისაზღვრა 2006 წლის პირველი იანვრიდან 2011 წლის პირველ ნოემბრამდე. სსიპ შემოსავლების სამსახურის 2012 წლის 28 დეკემბრის №--- საგადასახადო მოთხოვნით შპს „ე-----ს“ გადასახდელად დაერიცხა 102 950,57 ლარი, მათ შორის 46 846 ლარი, ჯარიმა 13 844 ლარი და საურავი 42 260,57 ლარი. სსიპ შემოსავლების სამსახურის 2012 წლის 25 დეკემბრის საგადასახადო შემოწმების აქტის თანახმად, საზოგადოების მიერ წარდგენილი „ინფო-ბუღალტრის“ პროგრამის მიხედვით, რეალიზებული და შესაბამისად ჩამოწერილი საქონლის ანალიზით გამოვლინდა, რომ 2006 წელს საზოგადოებას რეალიზებული საქონლის 86% გაყიდული აქვს 28%-იანი ფასნამატი, დაახლოებით 13% რეალიზებულია თვითღირებულებაზე დაბალი ფასით. ზოგ შემთხვევაში ჩამოწერილი აქვს საქონელი, ისე, რომ არ ჩანს მისი რეალიზაცია (ჩამოწერილია 84323 ლარის საქონელი). ამასთან ზოგ შემთხვევაში ჩამოწერილია რეალიზაციის სასაქონლო ზედდებულებში დაფიქსირებულ ოდენობაზე მეტი საქონელი. აღნიშნულის გამო 84323 ლარის საქონელი ჩაითვალა რეალიზებულად 28%-იანი ფასნამატი. 816820 ლარის თვითღირებულების საქონელი რეალიზებულია თვითღირებულებაზე დაბალ ფასად. პროგრამულად რეალიზაცია გატარებული აქვთ ერთიანად რეალიზაციის ჯამური თანხით და არა თითოეული საქონლის მიხედვით, ხოლო სასაქონლო ზედნადებები დიდი რაოდენობითაა, ამიტომ თითოეული საქონელი კერ შედარდა. ვინაიდან გადამხდელს ჰქონდა გატარებული საქონლის რეალიზაცია, რომელსაც არ ეთანადებოდა ჩამოწერა, ასეთ საქონელზე გაანგარიშებულ იქნა თვითღირებულება საშუალო 28%-დან. ზედმეტად ჩამოწერილი საქონელი შემმოწმებელთა მიერ განხილულ იქნა მიწოდებად და ჩართულ იქნა ერთობლივ შემოსავალში, ხოლო თვითღირებულებაზე დაბალ ფასად რეალიზებული - შეფასდა საბაზრო ფასით მიწოდებად, საბაზრო ფასად აღებულ იქნა გადამხდელთან დაფიქსირებული საშუალო პროცენტი - 28%.

2.2. შპს „ე-----მა“ სსიპ შემოსავლების სამსახურის 2012 წლის 28 დეკემბრის №--- საგადასახადო მოთხოვნა გაასაჩივრა სსიპ შემოსავლების სამსახურში. სსიპ შემოსავლების სამსახურის 2013 წლის 30 მაისის №2---- ბრძანებით საჩივარი დაკმაყოფილდა ნაწილობრივ; გადასახადის გადამხდელს მიეცა წინადადება შემმოწმებელისთვის წარედგინა შესაბამისი დოკუმენტურად დადასტურებული

მტკიცებულებები და არგუმენტები, საჩივარში მითითებული ჯგუფის პროდუქციის შეძენისა და რეალიზებული საქონლის რაოდენობრივი და თანხობრივი გაშიფვრის შესახებ, სახეობების მიხედვით. მიღებული ინფორმაციის საფუძველზე შემმოწმებელს დაევალა გადამხდელის მონაწილეობით წარმოდგენილი მტკიცებულებების გაანალიზება და იდენტიფიცირებულ საქონელზე სახეობების მიხედვით გაანგარიშებული ფასნამატის გავრცელების უზრუნველყოფა, შესაბამისად, აქტის კორექტირების განხორციელება. დანარჩენ ნაწილში საჩივარი არ დაკმაყოფილდა.

2.3. შპს „ე-----მა“ სსიპ შემოსავლების სამსახურის 2013 წლის 30 მაისის №2--- ბრძანება გაასაჩივრა საქართველოს ფინანსთა სამინისტროსთან არსებულ დავების განხილვის საბჭოში, რომლის 2014 წლის 25 აპრილის გადაწყვეტილებით საჩივარი დაკმაყოფილდა ნაწილობრივ; ნაწილობრივ გაუქმდა შემოსავლების სამსახურის 2013 წლის 30 მაისის №2--- ბრძანება; ნაწილობრივ გაუქმდა 2012 წლის 28 დეკემბრის №--- საგადასახადო მოთხოვნა; აუდიტის დეპარტამენტს დაევალა სამოტივაციო ნაწილში მითითებული გარემოებების გათვალისწინებით, შემოწმების აქტით დარიცხული თანხების გადაანგარიშება. დანარჩენ ნაწილში საჩივარი არ დაკმაყოფილდა. საქართველოს ფინანსთა სამინისტროსთან არსებულ დავების განხილვის საბჭოს 2014 წლის 25 აპრილის გადაწყვეტილებით საბჭომ მიიჩნია, რომ აუდიტის დეპარტამენტს უნდა დევალოს შესამოწმებელ პერიოდში გამოვლენილ თვითღირებულებაზე დაბალ ფასად რეალიზებულ საქონელზე გაავრცელოს საბაზრო ფასი და შესაბამისად მოახდინოს შემოწმების აქტით დარიცხული თანხების გადაანგარიშება.

2.4. საქართველოს ფინანსთა სამინისტროსთან არსებული დავების განხილვის საბჭოს 2014 წლის 25 აპრილის გადაწყვეტილების აღსრულების მიზნით, სსიპ შემოსავლების სამსახურის აუდიტის დეპარტამენტმა 2014 წლის 24 სექტემბრის დასკვნაში აღნიშნა, რომ შესწავლილ იქნა საზოგადოების რეალიზებული და ჩამოწერილი საქონლის თვითღირებულება, მათი ერთმანეთთან შეპირისპირება. ჩატარებული ანალიზის შედეგად დადგინდა, რომ წარმოდგენილი ბუღალტრული პროგრამისა და ჩანაწერების მიხედვით თვითღირებულებაზე დაბალ ფასად რეალიზებული თითოეული საქონლის იდენტიფიცირება ვერ ხერხდება, შესაბამისად, კონკრეტულ საქონელზე კონკრეტული საბაზრო ფასის გავრცელება შეუძლებელია, შემოწმების პროცესში გავრცელებულ იქნა პერიოდების მიხედვით მის მიერ დოკუმენტურად აღიარებული საშუალო ფასნამატი ჯამურ რეალიზაციებზე. ყოველივე აღნიშნულიდან გამომდინარე, და იმ გარემოების გათვალისწინებით, რომ გადამხდელის მიერ ნაწარმოები ბუღალტრული აღრიცხვიდან შეუძლებელია კონკრეტულ რეალიზაციაზე ჩამოწერილი კონკრეტული საქონლის სახეობების მიხედვით იდენტიფიცირება, გადასახადის გადამხდელის ბარათზე დარიცხული თანხები წინამდებარე გადაანგარიშებით არ ექვემდებარება შემცირებას.

დასკვნები სამართლებრივ გარემოებებთან დაკავშირებით

2.5. საქალაქო სასამართლომ მიუთითა, რომ სსიპ შემოსავლების სამსახურის აუდიტის დეპარტამენტის 2012 წლის 27 დეკემბრის №3---- ბრძანება, სსიპ შემოსავლების სამსახურის 2012 წლის 28 დეკემბრის №--- საგადასახადო მოთხოვნა, სსიპ შემოსავლების სამსახურის 2013 წლის 30 მაისის №2---- ბრძანება და საქართველოს ფინანსთა სამინისტროსთან არსებული დავების განხილვის საბჭოს 2014 წლის 25 აპრილის გადაწყვეტილება, საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 304-ე მუხლისა და საქართველოს ზოგადი ადმინისტრაციული კოდექსის მე-2 მუხლის პირველი ნაწილის „დ“ ქვეპუნქტის შესაბამისად, წარმოადგენენ ადმინისტრაციული კანონმდებლობის საფუძველზე გამოცემულ ინდივიდუალურ ადმინისტრაციულ-სამართლებრივ აქტებს. აღნიშნულიდან გამომდინარე, საქართველოს ადმინისტრაციული საპროცესო კოდექსის მე-2 მუხლის პირველი ნაწილის „ა“ ქვეპუნქტის შესაბამისად, დავის განხილვისას უნდა შემოწმდეს აღნიშნული ინდივიდუალური ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტების შესაბამისობა საქართველოს ზოგადი ადმინისტრაციული კოდექსით დადგენილი აქტის გამოცემის მომწესრიგებელ შესაბამის ნორმებთან, ასევე სადავო სფეროში მოქმედ სხვა საკანონმდებლო თუ კანონქვემდებარე ნორმატიული აქტების დებულებებთან.

2.6. საქალაქო სასამართლომ დადგენილად მიიჩნია, რომ სსიპ შემოსავლების სამსახურის აუდიტის დეპარტამენტის მიერ შპს „-----ს“ საქმიანობის საგადასახადო შემოწმების ჩატარების შედეგად გამოიცა 2012 წლის 25 დეკემბრის საგადასახადო შემოწმების აქტი, 2012 წლის 27 დეკემბრის N3---- ბრძანება გადასახადების/გადასახდელების და საგადასახადო სანქციების თანხების დარიცხვის/შემცირების შესახებ და 2012 წლის 28 დეკემბრის N--- საგადასახადო მოთხოვნა. შესამოწმებელი პერიოდი განისაზღვრა 2006 წლის პირველი იანვრიდან 2011 წლის პირველ ნოემბრამდე. სსიპ შემოსავლების სამსახურის 2012 წლის 25 დეკემბრის საგადასახადო შემოწმების აქტის თანახმად, საზოგადოების მიერ წარდგენილი „ინფო-ბუღალტრის“ პროგრამის მიხედვით, რეალიზებული და შესაბამისად ჩამოწერილი საქონლის ანალიზით გამოვლინდა 2006 წელს საზოგადოების მიერ რეალიზებული საქონლის 86%-ის გაყიდვა 28%-იანი ფასნამატით, დაახლოებით 13% რეალიზებულია თვითღირებულებაზე დაბალი ფასით. ზოგ შემთხვევაში ჩამოწერილი აქვს საქონელი, ისე, რომ არ ჩანს მისი რეალიზაცია (ჩამოწერილია 84323 ლარის საქონელი). ამასთან, ზოგ შემთხვევაში ჩამოწერილია რეალიზაციის სასაქონლო ზედდებულებში დაფიქსირებულ ოდენობაზე მეტი საქონელი. აღნიშნულის გამო 84323 ლარის საქონელი ჩაითვალია რეალიზებულად 28%-იანი ფასნამატით. 816820 ლარის თვითღირებულების საქონელი რეალიზებულია თვითღირებულებაზე დაბალ ფასად. პროგრამულად რეალიზაცია გატარებული აქვთ ერთიანად რეალიზაციის ჯამური თანხით და არა თითოეული საქონლის მიხედვით, ხოლო სასაქონლო ზედნადებები დიდი რაოდენობითაა, ამიტომ თითოეული საქონელი ვერ შედარდა. ვინაიდან გადამხდელს ჰქონდა გატარებული საქონლის რეალიზაცია, რომელსაც არ ეთანადებოდა ჩამოწერა, ასეთ საქონელზე გაანგარიშებულ იქნა თვითღირებულება საშუალო 28%-დან. ზედმეტად ჩამოწერილი საქონელი შემმოწმებელთა მიერ განხილულ იქნა მიწოდებად და ჩართულ იქნა

ერთობლივ შემოსავალში, ხოლო თვითღირებულებაზე დაბალ ფასად რეალიზებული - შეფასდა საბაზრო ფასით მიწოდებად, საბაზრო ფასად აღებულ იქნა გადამხდელთან დაფიქსირებული საშუალო პროცენტი - 28%.

2.7. საქალაქო სასამართლოს მითითებით, საგადასახადო ორგანოს მიერ გადასახადის გადამხდელის რეალური საგადასახადო ვალდებულების განსაზღვრის მიზნით შემოსავლები გაანგარიშებულ იქნა არაპირდაპირი მეთოდის გამოყენებით, რასაც მოსარჩელე არ ეთანხმება და მიიჩნევს, რომ შემოსავლების გაანგარიშება უნდა მომხდარიყო პირდაპირი მეთოდით, კერძოდ, კალენდარულ თვეში რეალიზებული/ჩამოწერილი კონკრეტული პროდუქციის თვითღირებულების საქონლის კონკრეტული სახეობის ფასნამატზე გამრავლებით. საქალაქო სასამართლომ არ გაიზიარა მოსარჩელის პოზიცია და მიუთითა შპს „-----ს“ საგადასახადო შემოწმების აქტის შედგენის პერიოდში მოქმედ საგადასახადო კოდექსის 73-ე მუხლის მე-5 ნაწილზე, რომლის თანახმად, საგადასახადო ორგანოს უფლება აქვს განუსაზღვროს პირს საგადასახადო ვალდებულებები არსებული მასალების საფუძველზე, შესაბამისი ფაქტებისა და გარემოებების გათვალისწინებით, პირდაპირი და არაპირდაპირი მეთოდების გამოყენებით (აქტივების სიდიდის, საოპერაციო შემოსავლებისა და ხარჯების გათვალისწინებით, აგრეთვე სხვა მსგავსი ინფორმაციის ანალიზის საფუძველზე), ქვემოთ მოყვანილი ერთზე მეტი ნებისმიერი პირობის არსებობისას: ა) პირი არ ახორციელებს ბუღალტრულ აღრიცხვას ან არ ახორციელებს მას საქართველოს კანონმდებლობით გათვალისწინებული ფორმითა და წესით; ბ) სააღრიცხვო დოკუმენტაცია დაკარგულია ან განადგურებულია; გ) ადგილი აქვს პირის აქტივების დაუსაბუთებელ ზრდას; დ) პირის დასაბეგრი შემოსავალი ან/და ოპერაციის მოცულობა ან/და ფასნამატის მაჩვენებელი მნიშვნელოვნად იცვლება საგადასახადო პერიოდების მიხედვით; ე) პირის მიერ ეკონომიკური საქმიანობისათვის ან/და პირადი მოხმარებისათვის გაწეული ხარჯი აჭარბებს დეკლარირებულ შემოსავალს. საგადასახადო კოდექსის 49-ე მუხლის პირველი ნაწილის „ე“ ქვეპუნქტის თანახმად, ამ კოდექსის დებულებათა გათვალისწინებით საგადასახადო ორგანოებს თავიანთი კომპეტენციის ფარგლებში და საქართველოს კანონმდებლობით დადგენილი წესით უფლება აქვთ დამოუკიდებლად განსაზღვრონ გადასახადის გადამხდელის საგადასახადო ვალდებულების მოცულობა საგადასახადო ორგანოში არსებული ინფორმაციით (მათ შორის, გადასახადის გადამხდელის დანახარჯების შესახებ) ან შედარების მეთოდით - სხვა ამგვარი გადასახადის გადამხდელების შესახებ ინფორმაციის ანალიზის საფუძველზე, თუ გადასახადის გადამხდელი არ წარადგენს საგადასახადო კონტროლის განსახორციელებლად საჭირო სააღრიცხვო დოკუმენტაციას ან დადგენილი წესის დარღვევით აწარმოებს ბუღალტერიას, აგრეთვე ამ კოდექსით გათვალისწინებულ სხვა შემთხვევებში. საქალაქო სასამართლოს განმარტებით, საგადასახადო კოდექსი საგადასახადო ორგანოს გადასახადის გადამხდელის საგადასახადო ვალდებულების განსაზღვრის მიზნით, არაპირდაპირი მეთოდის გამოყენებისათვის უდგენს კონკრეტულ წინაპირობებს, რომლის არსებობის შემთხვევაში ადმინისტრაციული ორგანოს მხრიდან აღნიშნული მეთოდის

გამოყენება ჩაითვლება კანონშესაბამისად. მითითებული ნორმით ერთ-ერთ უმნიშვნელოვანეს პირობას წარმოადგენს ბუღალტრული აღრიცხვის წარმოება კანონით დადგენილი წესით. საქალაქო სასამართლომ მიუთითა საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 136-ე მუხლის პირველ ნაწილზე, რომლის თანახმად, გადასახადის გადამხდელი ვალდებულია სწორად და დროულად აღრიცხოს შემოსავლები და ხარჯები დოკუმენტურად დადასტურებულ მონაცემთა საფუძველზე, ამ თავით გათვალისწინებული მეთოდების გამოყენებით და მიაკუთვნოს იმ საანგარიშო პერიოდს, რომელშიც მოხდა მათი მიღება და გაწევა. იმავე მუხლის მე-3 ნაწილის მიხედვით, გადასახადის გადამხდელი ვალდებულია სრულად აღრიცხოს თავის საქმიანობასთან დაკავშირებული ყველა ოპერაცია, რათა გარანტირებული იყოს კონტროლი მათ დაწყებაზე, მიმდინარეობასა და დასრულებაზე. საგადასახადო კოდექსის მე-8 მუხლის 22-ე ნაწილის თანახმად, სააღრიცხვო დოკუმენტაცია არის პირველადი დოკუმენტები (მათ შორის, პირველადი საგადასახადო დოკუმენტები), ბუღალტრული აღრიცხვის რეგისტრები და სხვა დოკუმენტები, რომელთა საფუძველზედაც განისაზღვრება გადასახადებით დაბეგვრის ობიექტები, დაბეგვრასთან დაკავშირებული ობიექტები და დგინდება საგადასახადო ვალდებულებები. განსახილველ შემთხვევაში საქალაქო სასამართლომ მიიჩნია, რომ გადასახადის გადამხდელი არ აწარმოებდა საქონლის აღრიცხვას კანონმდებლობით დადგენილი წესით. საცალოდ რეალიზაციის შემთხვევებზე, არც შემოწმების ეტაპზე და არც სასამართლოში, წარდგენილი არ იქნა პირველადი დოკუმენტები რეალიზებული საქონლის სახეობების და რაოდენობის შესახებ, გადამხდელის მიერ ნაწარმოები დოკუმენტაცია ვერ უზრუნველყოფდა განხორციელებულ ოპერაციაზე კონტროლს, კერძოდ, მის დაწყებაზე, მიმდინარეობასა და დასრულებაზე. შემოწმებით დადგენილ იქნა, რომ გადამხდელის მიერ პროდუქციის ნაწილი რეალიზებულია თვითღირებულებაზე დაბალ ფასად. ამასთან, საგადასახადო ორგანომ მიუთითა იმ გარემოებაზე, რომ შესამოწმებელ პერიოდში გადასახადის გადამხდელს უფიქსირდება სამართალდარღვევები, აღნიშნულ ფაქტს არც მოსარჩელე უარყოფს. ამდენად, საქალაქო სასამართლომ მიიჩნია, რომ სახეზე იყო არაპირდაპირი მეთოდის გამოყენების წინაპირობები. საქალაქო სასამართლოს მითითებით, საზოგადოება პროდუქციის რეალიზაციას ახორციელებდა თვითღირებულებაზე დაბალ ფასად. ფინანსთა სამინისტროსთან არსებული დავების განხილვის საბჭოს გადაწყვეტილებით აუდიტის დეპარტამენტს დაევალა თვითღირებულებაზე დაბალ ფასად რეალიზებულ საქონელზე საბაზრო ფასის გავრცელება. საქალაქო სასამართლომ მიუთითა, რომ ეკონომიკური საქმიანობის განხორციელებისას ბუღალტრული აღრიცხვა და გადასახადის გადამხდელის საგადასახადო ვალდებულების განსაზღვრა შესაბამისობაში უნდა მოდიოდეს საგადასახადო კანონმდებლობასთან, წინააღმდეგ შემთხვევაში კანონმდებლობა მაკონტროლებელ ორგანოს ანიჭებს უფლებამოსილებას გადასახადის გადამხდელის ვალდებულებები განსაზღვროს კანონის შესაბამისად.

2.8. საქალაქო სასამართლომ ასევე მიუთითა საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 147-ე მუხლის პირველ ნაწილზე, რომლის თანახმად, აქტივების მიწოდებისას

მიღებული მოგება არის დადებითი სხვაობა მათი მიწოდებით მიღებულ შემოსავლებსა და ამ აქტივების ღირებულებას შორის, რომელიც განისაზღვრება ამ კოდექსის 148-ე მუხლის შესაბამისად. იმავე მუხლის მე-3 ნაწილის თანახმად, აქტივების უსასყიდლოდ ან თვითღირებულებაზე ნაკლებ ფასად მიწოდებისას მიმწოდებლის მოგება განისაზღვრება, როგორც დადებითი სხვაობა მიწოდებული აქტივების საბაზრო ფასსა და ამ კოდექსის 148-ე მუხლის შესაბამისად განსაზღვრულ აქტივების ღირებულებას შორის. საბაზრო ფასის განსაზღვრის საკითხთან დაკავშირებით საქალაქო სასამართლომ მიუთითა ამავე კოდექსის 22-ე მუხლის მე-2 და მე-3 ნაწილებზე და განმარტა, რომ საქონლის/მომსახურების საბაზრო ფასად ითვლება ფასი, რომელიც ყალიბდება საქონლის/მომსახურების ბაზარზე იდენტური (ხოლო მისი არარსებობის შემთხვევაში - მსგავსი) საქონლის/მომსახურების მოთხოვნისა და მიწოდების ურთიერთზემოქმედების შედეგად და შესაბამის ბაზარზე იმ პირებს შორის დადებული გარიგების საფუძველზე, რომლებიც ამ კოდექსის 23-ე მუხლის მიხედვით არ არიან ურთიერთდამოკიდებული პირები. ურთიერთდამოკიდებულ პირებს შორის გარიგება მხედველობაში მიიღება მხოლოდ იმ პირობით, რომ მათი ურთიერთდამოკიდებულება გავლენას არ მოახდენს ასეთი გარიგების შედეგებზე, ხოლო საქონლის/მომსახურების საბაზრო ფასი განისაზღვრება ბაზარზე ამ საქონლის/მომსახურების მიწოდების მომენტისთვის (ხოლო ასეთის არარსებობის შემთხვევაში - რეალიზაციის მომენტის უახლოესი კალენდარული დღისთვის, რომელიც არა უმეტეს 30 კალენდარული დღით უსწრებს ან მოჰყვება ასეთი საქონლის/მომსახურების რეალიზაციის მომენტს) იდენტურ (მსგავს) საქონელზე/მომსახურებაზე დადებული გარიგების, მათ შორის, საერთაშორისო და სხვა ბირჟებზე დაფიქსირებული ფასების შესახებ ინფორმაციის საფუძველზე. ზემოაღნიშნულ ნორმებზე დაყრდნობით საქალაქო სასამართლომ განმარტა, რომ საგადასახადო კოდექსი ერთმნიშვნელოვნად განმარტავს მოგების განსაზღვრის წესს, აქტივების თვითღირებულებაზე დაბალი ფასით რეალიზაციის შემთხვევებში. აღნიშნულ პირობებში საწარმოს მოგების განსაზღვრისთვის თვითღირებულებაზე დაბალი ფასით რეალიზებული პროდუქცია მიიჩნევა საბაზრო ფასით რეალიზებულად, შესაბამისად მოგების გადასახადის გაანგარიშებაც უნდა მოხდეს მის შესაბამისად. საგადასახადო კოდექსის მოთხოვნათა შესაბამისად ანგარიშების შემთხვევაში, პროდუქციის თვითღირებულებაზე დაბალი ფასით რეალიზაციისას, გადასახადის გადამხდელს წარმოეშება მოგების გადასახადის გადახდის ვალდებულება, რაც თავის მხრივ წარმოადგენს სავალდებულო, უპირობო ფულად შენატანს სახელმწიფო ბიუჯეტში, საგადასახადო კოდექსის მე-6 მუხლის თანახმად. ზემოაღნიშნულ ნორმათა ანალიზიდან გამომდინარე, საქალაქო სასამართლომ მიიჩნია, რომ საქართველოს ფინანსთა სამინისტროსთან არსებული დავების განხილვის საბჭოს გადაწყვეტილება შპს „-----ს“ მიერ თვითღირებულებაზე დაბალი ფასით რეალიზებულ პროდუქციაზე საბაზრო ფასის გავრცელების შესახებ კანონშესაბამისია, თუმცა საქალაქო სასამართლომ ყურადღება მიაქცია ამავე გადაწყვეტილების აღსრულების მიზნით გამოცემულ სსიპ შემოსავლების სამსახურის აუდიტის დეპარტამენტის 2014 წლის 24 სექტემბრის დასკვნაზე, რომლის თანახმად, შესწავლილ იქნა საზოგადოების რეალიზებული და ჩამოწერილი საქონლის

თვითღირებულება, განხორციელდა მათი ერთმანეთთან შეპირისპირება, ჩატარებული ანალიზის შედეგად დადგინდა, რომ წარმოდგენილი ბუღალტრული პროგრამისა და ჩანაწერების მიხედვით თვითღირებულებაზე დაბალ ფასად რეალიზებული თითოეული საქონლის იდენტიფიცირება ვერ ხერხდება, შესაბამისად, კონკრეტულ საქონელზე კონკრეტული საბაზრო ფასის გავრცელება შეუძლებელია, შემოწმების პროცესში გავრცელებულ იქნა პერიოდების მიხედვით მის მიერ დოკუმენტურად აღიარებული საშუალო ფასნამატი ჯამურ რეალიზაციებზე. ყოველივე აღნიშნულიდან გამომდინარე, და იმ გარემოების გათვალისწინებით, რომ გადამხდელის მიერ ნაწარმოები ბუღალტრული აღრიცხვიდან შეუძლებელია კონკრეტულ რეალიზაციაზე ჩამოწერილი კონკრეტული საქონლის სახეობების მიხედვით იდენტიფიცირება, გადასახადის გადამხდელის ბარათზე დარიცხული თანხები წინამდებარე გადაანგარიშებით არ ექვემდებარება შემცირებას.

2.9. საქალაქო სასამართლოს მითითებით, ვინაიდან არსებული დოკუმენტების საფუძველზე შეუძლებელი იყო იდენტიფიცირება მომხდარიყო თუ კონკრეტულად რომელი პროდუქცია იქნა თვითღირებულებაზე დაბალ ფასად რეალიზებული, ამიტომ ადმინისტრაციული ორგანო ვერ განხორციელებდა კონკრეტულ საქონელზე საბაზრო ფასის გავრცელებას. შემოწმების პროცესში კი არაპირდაპირი მეთოდის გამოყენების გზით, არსებული ინფორმაციისა და დოკუმენტების საფუძველზე, ადმინისტრაციულმა ორგანომ გადამხდელის მიერ რეალიზებული პროდუქციის საშუალო ფასნამატი გაავრცელა კომპანიის მიერ განხორციელებულ ჯამურ რეალიზაციებზე. განსახილველ შემთხვევაში საგადასახადო ორგანოს მიერ, გადამხდელის საგადასახადო ვალდებულების განსაზღვრის მიზნით, არაპირდაპირი მეთოდის გამოყენების კანონიერება სასამართლოს მიერ დასაბუთებულად არის მიჩნეული, ხოლო რაც შეეხება აღნიშნული მეთოდის გამოყენებისას, საგადასახადო ვალდებულების განსაზღვრის ფარგლებში, საშუალო ფასნამატის ჯამურ რეალიზაციებზე გავრცელებას, ასევე წარმოადგენს კანონშესაბამის ქმედებას, ვინაიდან საგადასახადო კოდექსის 73-ე მუხლის მე-5 ნაწილი არაპირდაპირი მეთოდში მოიაზრებს საგადასახადო ვალდებულების განსაზღვრას აქტივების სიდიდის, საოპერაციო შემოსავლებისა და ხარჯების გათვალისწინებით, აგრეთვე სხვა მსგავსი ინფორმაციის ანალიზის საფუძველზე. საქალაქო სასამართლომ მიიჩნია, რომ საგადასახადო ორგანოს მიერ გამოცემული სადავო ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტები გამოცემულია კანონმდებლობის მოთხოვნათა დაცვით, საქმის ირგვლივ არსებული, არსებითი მნიშვნელობის მქონე გარემოებები გამოკვლეულ და შესწავლილ იქნა და გადაწყვეტილება მიღებულ იქნა საგადასახადო კოდექსის ნორმათა შესაბამისად. ამდენად, საქალაქო სასამართლომ მიიჩნია, რომ არ არსებობს სადავო ინდივიდუალური ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტების ბათილად ცნობის ფაქტობრივი და სამართლებრივი საფუძვლები.

2.10. საქალაქო სასამართლომ განმარტა, რომ საქართველოს ადმინისტრაციული საპროცესო კოდექსის 32-ე მუხლის 1-ლი ნაწილის თანახმად, თუ ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტი ან მისი ნაწილი კანონს ეწინააღმდეგება და ის პირდაპირ და

უშუალო (ინდივიდუალურ) ზიანს აყენებს მოსარჩელის კანონიერ უფლებას, ან ინტერესს ან უკანონოდ ზღუდავს მის უფლებას, სასამართლო ამ კოდექსის 22-ე მუხლში აღნიშნულ სარჩელთან დაკავშირებით გამოიტანს გადაწყვეტილებას ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტის ბათილად ცნობის შესახებ. საქართველოს ზოგადი ადმინისტრაციული კოდექსის მე-60¹ მუხლის პირველი ნაწილის თანახმად, ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტი ბათილია, თუ იგი ეწინააღმდეგება კანონს, ან არსებითად დარღვეულია მისი მომზადებისა ან გამოცემის კანონმდებლობით დადგენილი სხვა მოთხოვნები. საქალაქო სასამართლომ მიიჩნია, რომ განსახილველ შემთხვევაში ადგილი არა აქვს მითითებული ნორმის მოთხოვნათა დარღვევას, გასაჩივრებულ ინდივიდუალურ ადმინისტრაციულ-სამართლებრივ აქტებში ასახული კონკრეტული ურთიერთობის მოწესრიგება შეესაბამება მათი გამოცემის სამართლებრივ საფუძვლებს და წინააღმდეგობაში არ მოდის მოცემული ურთიერთობის მარეგულირებელ სამართლებრივ ნორმებთან. შესაბამისად, სარჩელი უსაფუძვლოა და არ უნდა დაკმაყოფილდეს.

3. სააპელაციო საჩივრის ფაქტობრივი და სამართლებრივი საფუძვლები

3.1. აპელანტის მოსაზრებით, საქალაქო სასამართლომ დაარღვია საქართველოს ზოგადი ადმინისტრაციული კოდექსის 96-ე მუხლის მოთხოვნა, რომლის თანახმად, ადმინისტრაციულმა ორგანომ გადაწყვეტილება შეიძლება მიიღოს გარემოებების სრულყოფილად გამოკვლევისა და ურთიერთშეჯერების საფუძველზე. საქალაქო სასამართლომ რეალურად არ შეისწავლა და არ გამოიკვლია მის მიერ წარდგენილი მტკიცებულებები და გარემოებები, შესაბამისად, სასამართლოს შეფასება და დასკვნები არასწორია ყველა ფაქტობრივ გარემოებასთან და მტკიცებულებასთან მიმართებაში. სასამართლომ მხედველობაში არ მიიღო მოპასუხე მხარის მიერ სასამართლო სხდომაზე გაკეთებული აღიარება, იდენტიფიცირებულ მყიდველებთან მიმართებაში არაპირდაპირი მეთოდის გამოყენების უკანონობის შესახებ, რაც არასწორია.

3.2. აპელანტის მითითებით, გასვლითი საგადასახადო შემოწმების შედეგად ჩაჰბარდა 2012 წლის 25 დეკემბრის შემოწმების აქტის პროექტი და 2012 წლის 28 დეკემბრის N--- საგადასახადო მოთხოვნა, რომლის საფუძველზეც დაერიცხა 102950,57 ლარი. ამის შემდეგ, საჩივრით მიმართა სსიპ შემოსავლების სამსახურს და წერილობით წარადგინა დასაბუთებული პოზიცია შემოწმების აქტით გათვალისწინებულ ყველა საკითხთან დაკავშირებით. მისი პოზიცია იმაში მდგომარეობდა, რომ შემმოწმებელს ერთობლივი შემოსავალი უნდა დაეანგარიშებინა პირდაპირი მეთოდით: კალენდარულ თვეში რეალიზებული/ჩამოწერილი კონკრეტული პროდუქციის თვითღირებულება უნდა გამრავლებულიყო პროდუქციის კონკრეტული სახეობის საშუალო ფასნამატზე. აპელანტის მოსაზრებით, თუ იქნებოდა გათვალისწინებული აღნიშნული გარემოება, პირდაპირი მეთოდით დათვლილი ერთობლივი შემოსავალი დაემთხვეოდა მათ მიერ დეკლარირებულ შემოსავალს.

3.3. აპელანტის მითითებით, იმის გამო, რომ მისთვის კვლავაც მიუღებელი იყო სსიპ შემოსავლების სამსახურის აქტით გათვალისწინებული რიგი დარიცხვები, 2013 წლის 25 იანვარს წარადგინა წერილობითი დასაბუთებული პოზიცია შემოწმების აქტით გათვალისწინებულ ყველა საკითხთან დაკავშირებით. აქტი განიხილეს შემოსავლების სამსახურის მედიაციის საბჭოზე შემმოწმებლისა და აპელანტის თანდასწრებით. შემოსავლების სამსახურის მედიაციის საბჭოს 2013 წლის 30 მაისის N2---- ბრძანებით ნაწილობრივ დაკმაყოფილდა აპელანტის საჩივარი, ბრძანების მე-2 პუნქტის გადასახადის გადამხდელს მიეცა წინადადება შემმოწმებლისათვის წარედგინა შესაბამისი დოკუმენტურად დადასტურებული მტკიცებულებები და არგუმენტები, ადმინისტრაციულ საჩივარში მითითებული ჯგუფის პროდუქციის შეძენისა და რეალიზებული საქონლის რაოდენობრივი და თანხობრივი გაშიფვრის შესახებ, სახეობების მიხედვით. მიღებული ინფორმაციის საფუძველზე, შემმოწმებელს გადამხდელის მონაწილეობით უნდა გაენაღიხებინა წარდგენილი მტკიცებულებები და მოეხდინა იდენტიფიცირებულ საქონელზე სახეობების მიხედვით გაანგარიშებული ფასნამატის გავრცელების უზრუნველყოფა, შესაბამისად უნდა განხორციელებულიყო შემოწმების აქტის კორექტირება (შემცირება).

3.4. აპელანტის მითითებით, მეორე ეტაპზე საჩივრით მიმართა საქართველოს ფინანსთა სამინისტროსთან არსებული დავების განხილვის საბჭოს და არსებული გარემოებების საფუძველზე, მოითხოვა საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს შემოსავლების სამსახურის აუდიტის დეპარტამენტის 27.12.2012წ. N3---- დარიცხვის ბრძანების, ასევე საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს შემოსავლების სამსახურის საგადასახადო მონიტორინგის დეპარტამენტის 28.12.2012წ. N--- საგადასახადო მოთხოვნისა და შემოსავლების სამსახურის მედიაციის საბჭოს 30.05.2013წ. N2---- ბრძანების ბათილად ცნობა. ფინანსთა სამინისტროსთან არსებული დავების განხილვის საბჭოზე კვლავ წარადგინა შესაბამისი დოკუმენტურად დადასტურებული მტკიცებულებები და არგუმენტები, მისი პოზიცია იმაში მდგომარეობდა, რომ შემმოწმებელს ერთობლივი შემოსავალი უნდა დაეანგარიშებინა პირდაპირი მეთოდით: კალენდარულ თვეში რეალიზებული/ჩამოწერილი კონკრეტული პროდუქციის თვითღირებულება უნდა გამრავლებულიყო პროდუქციის კონკრეტული სახეობის საშუალო ფასნამატზე. აპელანტის მოსაზრებით, თუ იქნებოდა გათვალისწინებული აღნიშნული გარემოება, პირდაპირი მეთოდით დათვლილი ერთობლივი შემოსავალი დაემთხვეოდა მათ მიერ დეკლარირებულ შემოსავალს. ფინანსთა სამინისტროსთან არსებული დავების განხილვის საბჭოს 25.04.2014წ. გადაწყვეტილებით ნაწილობრივ დაკმაყოფილდა 27.06.2013წ. საჩივარი, ნაწილობრივ გაუქმდა სსიპ შემოსავლების სამსახურის 30.05.2013წ. N2---- ბრძანება, ასევე ნაწილობრივ გაუქმდა 28.12.2012წ. N--- საგადასახადო მოთხოვნა და აუდიტის დეპარტამენტს დაევალა გადაწყვეტილების სამოტივაციო ნაწილში მითითებული გარემოებების გათვალისწინებით, შემოწმების აქტით დარიცხული თანხების გადაანგარიშება. დანარჩენ ნაწილში საჩივარი არ დაკმაყოფილდა. აპელანტის მითითებით, ფინანსთა სამინისტროსთან არსებული დავების განხილვის საბჭოს 25.04.2014წ. გადაწყვეტილების ჩაბარების შემდეგ დაუკავშირდნენ შემმოწმებელს,

რათა შეჯერებულიყვნენ გადაწყვეტილების შესრულების პრინციპებზე, თუმცა შემმოწმებელმა სიტყვიერად აღნიშნა, რომ გადაწყვეტილებაში არსებული მითითება „4. აუდიტის დეპარტამენტს დაევალოს სამოტივაციო ნაწილში მითითებული გარემოებების გათვალისწინებით, შემოწმების აქტით დარიცხული თანხების გადაანგარიშება“ უკვე შესრულებულია და შესაბამისი დარიცხვები თანხობრივად ასახულია შემოწმების აქტში.

3.5. აპელანტი მიიჩნევს, რომ ზემოაღნიშნული ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტების გამოცემისას დარღვეულია საქართველოს ზოგადი ადმინისტრაციული კოდექსის 96-ე მუხლის მე-2 ნაწილის მოთხოვნები, თანხების დარიცხვას საფუძვლად დაედო ის გარემოებები, რომლებიც კანონით დადგენილი წესით სათანადოდ არ ყოფილა გამოკვლეული და შეფასებული როგორც საგადასახადო ორგანოს, ისე თბილისის საქალაქო სასამართლოს მიერ. ასევე დარღვეულია ზოგადი ადმინისტრაციული კოდექსის 53-ე მუხლის მე-5 პუნქტის მოთხოვნა, რომლის მიხედვითაც, ადმინისტრაციული ორგანო უფლებამოსილი არ არის თავისი გადაწყვეტილება დააფუძნოს იმ გარემოებებზე და ფაქტებზე, მტკიცებულებებზე ან არგუმენტებზე, რომლებიც არ იქნა გამოკვლეული ან შესწავლილი, სადავო ადმინისტრაციული აქტები ეწინააღმდეგება კანონმდებლობას და ზოგადი ადმინისტრაციული კოდექსის მე-60¹ მუხლის შესაბამისად, არსებობს მათი ბათილობის საფუძველი.

3.6. აპელანტის მითითებით, საქალაქო სასამართლომ საერთოდ არ იმსჯელა მის მიერ წარდგენილ მტკიცებულებებზე, ამასთანავე, მხედველობაში არ მიიღო მოპასუხე მხარის მიერ სასამართლო სხდომაზე გაკეთებული აღიარება მასზედ, რომ იდენტიფიცირებულ მყიდველებთან მიმართებაში არაპირდაპირი მეთოდის გამოყენება ყოვლად უკანონოა. სადავო თანხების დარიცხვის დამადასტურებელ ადმინისტრაციულ-სამართლებრივ აქტს წარმოადგენს შემოსავლების სამსახურის აუდიტის დეპარტამენტის 2012 წლის 25 დეკემბრის საგადასახადო შემოწმების აქტი. თანხების დარიცხვის ფაქტობრივი და სამართლებრივი გარემოებები მოცემულია შემოწმების აქტის მე-12, მე-17, 21-ე, 23-ე და 36-ე გვერდებზე, სადაც მითითებულია, რომ შემმოწმებლის მიერ დარიცხვა განხორციელდა არაპირდაპირი მეთოდის გამოყენებით, საშუალო ფასნამატის გაანგარიშების გზით. მოყვანილია ფასნამატის გაანგარიშების საფუძველი, კერძოდ, ზ-----ის რეალიზაციის ამსახველი დოკუმენტაცია და მითითებულია, რომ შემოწმებით დადგენილი 5 კგ-იანი ერთი ცალი ზ-----ის თვითღირებულება არის 1,7435 ლარი, ხოლო კომპანიაში თვითღირებულება დაფიქსირებულია 3322,68 ლარი. აპელანტის განმარტებით, საგადასახადო ორგანოს მტკიცებიდან გამომდინარეობს, რომ 1 კგ. ზ-----ის თვითღირებულება რამდენჯერმე აჭარბებს ძვირფასი ლითონების ფასს, ხოლო მისი რეალური თვითღირებულება 1 კგ.-ზე შეადგენს 0,35 ლარს, რაც სრული აბსურდია. აპელანტის მოსაზრებით, მხოლოდ ამ მაგალითის დამადასტურებელი, მის მიერ წარდგენილი პირველადი დოკუმენტაციის შესწავლით, საქალაქო სასამართლოს შეეძლო მიეღო სრულიად სხვაგვარი გადაწყვეტილება, თუმცა მოსამართლეს

დოკუმენტაცია საერთოდ არ შეუსწავლია და არ შეუდარებია მათში ასახული ფაქტობრივი მონაცემები შემოწმების აქტის მონაცემებთან. აპელანტის მითითებით, მათ სასამართლოს მტკიცებულების სახით წარუდგინეს ზ-----ის შეძენის და რეალიზაციის ამსახველი პირველადი დოკუმენტაცია, კერძოდ პირველადი საგადასახადო ანგარიშ-ფაქტურა ბბ-03 №1----, რომლის მიხედვითაც 1 ცალი 5 კგ-იანი ზ-----ის ერთეული ქილის ფასის 1,7435-ის (მოყვანილია მაგალითი აუდიტორის მიერ, თუმცა არასწორი მონაცემებით) ნაცვლად, უნდა ეწეროს ერთეულის ფასი 27,113, დღგ-ის გარეშე (შეძენის დამადასტურებელი პირველადი საგადასახადო ანგარიშ-ფაქტურა ბბ-03 №1----), ასევე წარადგინა ამავე საქონლის რეალიზაციის ამსახველი ანგარიშ-ფაქტურა სერია ბბ-05 №6----, რომლის მიხედვით, შპს „კ-----ზე“ რეალიზებულია 14 ცალი 5 კგ-იანი ზ-----ა, 1 ქილის ფასი 36 ლარი, დღგ-ს ჩათვლით (დღგ-ს გარეშე 30,51 ლარი). აპელანტი აღნიშნავს, რომ რეალიზაციის და შეძენის დოკუმენტების მიხედვით, ამ საქონელზე ფასნამატი გამოდის 3,4 ლარი, ანუ 12,55%, შესაბამისად, თუნდაც ამ დოკუმენტაციის მარტივად შესწავლა-გამოკვლევის საფუძველზე დადგინდებოდა საგადასახადო ორგანოს მიერ აქტში დაშვებული შეცდომა და პირველი ინსტანციის სასამართლოს მიერ მიღებული იქნებოდა სხვა გადაწყვეტილება, თუმცა სასამართლოს ეს მტკიცებულებები საერთოდ არ შეუსწავლია და არ გამოუკვლევია, ისევე როგორც ამ კუთხით სხვა სასაქონლო პოზიციებზე წარდგენილი სხვა პირველადი დოკუმენტაცია.

3.7. აპელანტის მითითებით, მისი პოზიცია აქტის მიხედვით მოყვანილ ფასნამატთან დაკავშირებით განსხვავებულია და არ ეთანხმება მისგან გამომდინარე დარიცხვებს. აუდიტორის შეფასების მიხედვით, აპელანტის მიერ წარდგენილი საბუღალტრო პროგრამის „ინფო-ბუღალტერის“ მიხედვით, რეალიზებული და ჩამოწერილი საქონლის ანალიზით, 2006 წელს რეალიზებული პროდუქციის 86% გაყიდული არის 28%-იანი ფასნამატით, ხოლო 13% პროდუქციისა - თვითღირებულებაზე დაბალ ფასად (816820 ლარის თვითღირებულების პროდუქცია). აღნიშნული დასკვნა აუდიტორს გამყარებული აქვს შემდეგი მაგალითებით: 27.12.2006წ. ს-----, ა/ფ №5---- - 5 კგ.-იანი ზ-----ის ერთეულის ფასი 1,7435 ლარის ნაცვლად პროგრამაში ჩამოწერაში დაფიქსირებულია 3322,68 ლარი და ა.შ. შედეგად, დაჯამებულია ანალოგიური შემთხვევები საერთო თანხით 816820 ლარი, დამატებული აქვს 28% ფასნამატი და დაბეგრულია რეალიზაციაში, აღნიშნული 28%-იანი მარჟა კი დათვლილია პრინციპით - ე.წ. თვითღირებულებაზე მაღალ ფასად რეალიზებული საქონლის საშუალო ფასნამატი. აპელანტის მოსაზრებით, აუდიტორის მიერ გამოანგარიშებული საშუალო ფასნამატიც არ შეიძლება განხილულ იყოს რეალურ მარჟად, რადგან არც ამ შემთხვევაშია ფასთა სხვაობა მართებული. აპელანტი ასევე არ ეთანხმება აუდიტორის მიერ გაანგარიშებულ ერთობლივ შემოსავალსა და ხარჯებს (მ.შ. პროდუქციის თვითღირებულებისა და სარეალიზაციო ფასის) 2007-დან 2012 წლის ჩათვლით და შესაბამისად აქტის პროექტით დარიცხულ ძირითად გადასახადებსა და ჯარიმებს. აპელანტის მითითებით, მისი პოზიცია ამ ნაწილში კვლავაც განსხვავებულია და არ ეთანხმება სსკ-ის 73.5. მუხლით გათვალისწინებულ, შემმოწმებლის მიერ გამოყენებულ გადასახადის გაანგარიშების არაპირდაპირ

მეთოდს. შემმოწმებელმა ერთობლივი შემოსავალი გაიანგარიშა შემდეგი მეთოდით: კალენდარულ თვეში რეალიზებული/ჩამოწერილი პროდუქციის ჯგუფის თვითღირებულება ჯამურად გაამრავლა პროდუქციის ჯგუფის საშუალო ფასნამატზე, რის შედეგადაც, შეიცვალა ერთობლივი შემოსავალი: 2006 წელს დეკლარირებული შემოსავალი - 5 308 016 ლარი; შემოწმებით დადგენილი ერთობლივი შემოსავალი - 5 362 943 ლარი; სხვაობა - 54 927 ლარი; 2007 წელს დეკლარირებული შემოსავალი - 5 785 285 ლარი; შემოწმებით დადგენილი ერთობლივი შემოსავალი - 5 812 051 ლარი; სხვაობა - 26 766 ლარი; 2008 წელს დეკლარირებული შემოსავალი - 4 132 233 ლარი; შემოწმებით დადგენილი ერთობლივი შემოსავალი - 4 167 167 ლარი; სხვაობა - 34 934 ლარი; 2009 წელს დეკლარირებული შემოსავალი - 2 184 490 ლარი; შემოწმებით დადგენილი ერთობლივი შემოსავალი - 2 185 290 ლარი; სხვაობა - 800 ლარი; სულ სხვაობა: 117 457 ლარი. აპელანტის მოსაზრებით, შემმოწმებელს ერთობლივი შემოსავალი უნდა დაეანგარიშებინა პირდაპირი მეთოდით: კალენდარულ თვეში რეალიზებული/ჩამოწერილი კონკრეტული პროდუქციის თვითღირებულება უნდა გამრავლებულიყო პროდუქციის კონკრეტული სახეობის საშუალო ფასნამატზე, შედეგად, ამ მეთოდით დათვლილი ერთობლივი შემოსავალი დაემთხვეოდა მის მიერ დეკლარირებულ შემოსავალს. აპელანტი მიუთითებს კონკრეტულ მაგალითზე, რომლის თანახმად, 2007 წლის რეალიზაციის გამოანგარიშებისას ზ-----ის ჯგუფზე შემმოწმებლის მიერ გავრცელდა 43%-იანი საშუალო ფასნამატი მაშინ, როდესაც კონკრეტულ სახეობებს აქვთ განსხვავებული ფასნამატები (მწვანე ზ-----ის შემთხვევაში, ფასნამატი შეადგენს 3%, ხ----- ზ-----ის შემთხვევაში 26%), ამასთან, კონკრეტული პროდუქციის სახეობები რეალიზებულია სხვადასხვა რაოდენობით. ზემოაღნიშნულის გათვალისწინებით, აპელანტი არ ეთანხმება აუდიტორის მიერ გაანგარიშებულ ერთობლივ შემოსავალს (მათ შორის, სარეალიზაციო ფასის განსაზღვრის არაპირდაპირ მეთოდს) 2006-დან 2009 წლის ჩათვლით და შესაბამისად, საგადასახადო შემოწმების აქტით დარიცხულ ძირითად გადასახადებს, ჯარიმებს და საურავებს.

3.8. აპელანტის განმარტებით, აქტის დარიცხვები გამომდინარეობს გაანგარიშების შემდეგი მეთოდიდან: კალენდარულ თვეში რეალიზებული/ჩამოწერილი პროდუქციის ჯგუფის თვითღირებულება ჯამურად გამრავლებული პროდუქციის ჯგუფის საშუალო ფასნამატზე, ამასთანავე, სააპელაციო საჩივარს დაურთო ერთ-ერთი პროდუქციის ჯგუფის მაგალითის ამსახველი სქემა და აღნიშნა, რომ შემმოწმებლის მიერ ამ ჯგუფზე დადგინდა საშუალო ფასნამატი 43%, ხოლო კომპანიის გაანგარიშებით, საშუალო ფასნამატი ამ ჯგუფზე შეადგენს 29%-ს. აპელანტის მოსაზრებით, ამ მაგალითის განხილვისას აშკარაა, რომ შემმოწმებელს 02 ჯგუფის 0205 პროდუქტზე არასწორად აქვს დათვლილი ფასნამატი, კერძოდ, ნაცვლად $1,99 (2,35\text{-დღგ})/1,735577=1,1474\%$ -სა, ფასნამატში პირდაპირ გადმოტანილია 1,73%, რაც იწვევს საშუალო ფასნამატს 43%. აპელანტის წარმომადგენელმა მიუთითა, რომ აღნიშნული არის შემმოწმებლის მიერ დაშვებული მექანიკური შეცდომა. აპელანტი განმარტავს, რომ შემოსავლების სამსახურის მედიაციის საბჭოს 2013 წლის 30 მაისის N2---- ბრძანებით ნაწილობრივ დაკმაყოფილდა მისი საჩივარი. ბრძანების მეორე

პუნქტის თანახმად, გადასახადის გადამხდელს მიეცა წინადადება შემმოწმებელს წარუდგინოს შესაბამისი დოკუმენტურად დადასტურებული მტკიცებულებები და არგუმენტები, ზემოაღნიშნულ საჩივარში მითითებული ჯგუფის პროდუქციის შეძენისა და რეალიზებული საქონლის რაოდენობრივი და თანხობრივი გაშიფვრის შესახებ, სახეობების მიხედვით. მიღებული ინფორმაციის საფუძველზე, შემმოწმებელმა გადამხდელის მონაწილეობით უნდა გააანალიზოს წარდგენილი მტკიცებულებები და უზრუნველყოს იდენტიფიცირებულ საქონელზე სახეობების მიხედვით გაანგარიშებული ფასნამატის გავრცელება, შესაბამისად უნდა განხორციელდეს შემოწმების აქტის კორექტირება (შემცირება)“. აპელანტის მოსაზრებით, შემოსავლების სამსახურის 2013 წლის 30 მაისის ბრძანება და ფინანსთა სამინისტროსთან არსებული დავების განხილვის საბჭოს 25.04.2014წ. N6----- გადაწყვეტილება აუდიტის დეპარტამენტმა ისე აღასრულა, რომ საერთოდ არ მომხდარა დარიცხული თანხების შემცირება. აპელანტმა აღნიშნა, რომ მიმართა შემმოწმებელს ზემოაღნიშნულ ჯგუფზე დაშვებული შეცდომის გამოსწორების მოთხოვნით, თუმცა მის მიერ გადაანგარიშება არ მომხდარა, შემმოწმებელმა არაერთგზის განმარტა, რომ „გადამხდელს საქონლის რეალიზაცია უმეტესად განხორციელებული აქვს საცალოდ, ე.წ. საცალო რეალიზაცია აღრიცხულია საკონტროლო სალარო აპარატის ჩეკის მიხედვით, ცალკეული სახეობის საქონლის გაშიფვრის გარეშე“, თუმცა აპელანტის მოსაზრებით, აღნიშნული პოზიციის გაზიარების შემთხვევაში, სახეზე იქნება ორი ურთიერთგამომრიცხავი დეტალი: 1) არაპირდაპირ მეთოდს შემმოწმებელმა მიმართა იმ მიზეზით, რომ შეუძლებელია საქონლის იდენტიფიცირება სახეობების მიხედვით; 2) შეიცვალა მეთოდი მხოლოდ ამ ჯგუფის პროდუქციასთან მიმართებაში. ამდენად, თუ არაპირდაპირ მეთოდს შემმოწმებელმა მიმართა იმ მიზეზით, რომ შეუძლებელია საქონლის იდენტიფიცირება სახეობების მიხედვით, გაუგებარია, რატომ შეიცვალა მდგომარეობა მხოლოდ ამ ჯგუფის პროდუქციასთან მიმართებაში. აპელანტის განმარტებით, თუ მხედველობაში იქნება მიღებული, რომ შემმოწმებელმა ზემოაღნიშნული ჯგუფის გადაანგარიშებისათვის მხოლოდ ამ კონკრეტულ შემთხვევაში მიმართა დაანგარიშების პირდაპირ მეთოდს, ანალოგიურად შესაძლებელი იყო მთელ პერიოდზე ერთობლივი შემოსავლის პირდაპირი მეთოდით დაანგარიშებაც. ამასთან, გაუგებარია, რატომ უნდა მოხდეს ფასნამატის გავრცელება იდენტიფიცირებულ მყიდველზე რეალიზებულ საქონელზე, ანუ ისეთ მყიდველებზე, რომლებზეც გამოწერილია შესაბამისი საგადასახადო დოკუმენტაცია (სასაქონლო ზედნადები და საგადასახადო ანგარიშ-ფაქტურა), ხოლო თუ იდენტიფიცირებულ მყიდველზე სასაქონლო ზედნადებით და ანგარიშ-ფაქტურით საქონელი რეალიზებულია დღგ-ს ჩათვლით 105 ლარად და ამ მყიდველის მიერ უნაღდო ან ნაღდი ანგარიშსწორებით გადახდილია ასევე 105 ლარი, საგადასახადო შემოწმების ლოგიკით გამოდის, რომ ამ მყიდველზე აპელანტს საქონელი გაუყიდა არა 105 ლარად, არამედ 110 ლარად, რაც სრული აბსურდია. აპელანტის მოსაზრებით, გასათვალისწინებელია ის გარემოებაც, რომ პირველი ინსტანციის სასამართლოში აპელანტის მიერ დასმულ შეკითხვაზე, თუ რატომ მოხდა იდენტიფიცირებულ მყიდველებთან მიმართებაში რეალიზებულ 3 მლნ ლარის საქონელზე შემმოწმებლის მიერ გამოყვანილი ფასნამატის გავრცელება,

მოპასუხე მხარემ უპასუხა, რომ ეს მიდგომა უსაფუძვლო და არასამართლიანია, იდენტიფიცირებულ გაყიდვებზე ფასნამატის გავრცელება არ უნდა მომხდარიყო, რაც სასამართლო ჩანაწერებშიც ასახულია. აპელანტი აღნიშნავს, რომ არც ამ ფაქტობრივ გარემოებაზე გაუმახვილებია ყურადღება საქალაქო სასამართლოს, წინააღმდეგ შემთხვევაში არ იქნებოდა მიღებული უსაფუძვლო გადაწყვეტილება.

4. გასაჩივრებული გადაწყვეტილების შეცვლის დასაბუთება:

სააპელაციო პალატამ განიხილა საქმის მასალები, მოისმინა მხარეთა ახსნა-განმარტებები, შეამოწმა გადაწყვეტილების კანონიერება-დასაბუთებულობა და მიიჩნევს, რომ სააპელაციო საჩივარი უნდა დაკმაყოფილდეს ნაწილობრივ შემდეგ გარემოებათა გამო:

სააპელაციო პალატა მიიჩნევს, რომ მოცემულ შემთხვევაში პირველი ინსტანციის სასამართლომ ნაწილობრივ არასწორად განმარტა კანონი და ასევე არასწორი სამართლებრივი შეფასება მისცა საქმეში წარმოდგენილ ფაქტობრივ გარემოებებს, რის შედეგადაც მიღებულ იქნა ნაწილობრივ სამართლებრივად დაუსაბუთებელი გადაწყვეტილება. აღნიშნული გარემოება კი სამოქალაქო საპროცესო კოდექსის 393-ე და 394-ე მუხლების საფუძველზე გასაჩივრებული გადაწყვეტილების ნაწილობრივ გაუქმების საფუძველს წარმოადგენს.

ფაქტობრივი დასაბუთება

4.1. საქმის მასალებით დადგენილია, რომ სსიპ შემოსავლების სამსახურის აუდიტის დეპარტამენტმა განახორციელა შპს „-----ს“ საქმიანობის საგადასახადო შემოწმება, რომლის შედეგად გამოიცა 2012 წლის 25 დეკემბრის საგადასახადო შემოწმების აქტი, 2012 წლის 27 დეკემბრის №3---- ბრძანება გადასახადების/გადასახდელების და საგადასახადო სანქციების თანხების დარიცხვის/შემცირების შესახებ და 2012 წლის 28 დეკემბრის №--- საგადასახადო მოთხოვნა. შესამოწმებელი პერიოდი განსაზღვრული იყო 2006 წლის პირველი იანვრიდან 2011 წლის პირველ ნოემბრამდე. სსიპ შემოსავლების სამსახურის 2012 წლის 28 დეკემბრის N--- საგადასახადო მოთხოვნით, შპს „ე-----ს“ გადასახდელად დაერიცხა 102 950,57 ლარი, მათ შორის 46 846 ლარი, ჯარიმა 13 844 ლარი და საურავი 42 260,57 ლარი.

4.2. სსიპ შემოსავლების სამსახურის 2012 წლის 25 დეკემბრის საგადასახადო შემოწმების აქტის თანახმად, საზოგადოების მიერ წარდგენილი „ინფო-ბუღალტერის“ პროგრამის მიხედვით, რეალიზებული და შესაბამისად ჩამოწერილი საქონლის ანალიზით გამოვლინდა, რომ 2006 წელს საზოგადოებას რეალიზებული საქონლის 86% გაყიდული აქვს 28%-იანი ფასნამატით, ხოლო დაახლოებით 13% რეალიზებულია თვითღირებულებაზე დაბალი ფასით. ზოგ შემთხვევაში ჩამოწერილია საქონელი ისე, რომ არ ჩანს მისი რეალიზაცია (ჩამოწერილია 84323 ლარის საქონელი), ხოლო ზოგ შემთხვევაში ჩამოწერილია რეალიზაციის სასაქონლო ზედდებულებში დაფიქსირებულ ოდენობაზე მეტი საქონელი. აღნიშნულის გამო, 84323 ლარის

საქონელი ჩაითვალა რეალიზებულად 28%-იანი ფასნამაგით. შემოწმების აქტის მიხედვით, 816820 ლარის თვითღირებულების საქონელი რეალიზებულია თვითღირებულებაზე დაბალ ფასად, პროგრამულად რეალიზაცია გატარებულია ერთიანად, რეალიზაციის ჯამური თანხით და არა თითოეული საქონლის მიხედვით, ხოლო სასაქონლო ზედნადებები დიდი რაოდენობითაა, ამიტომ თითოეული საქონელი ვერ შედარდა. ამავე აქტის თანახმად, ვინაიდან გადამხდელს გატარებული ჰქონდა საქონლის რეალიზაცია, რომელსაც არ ეთანადებოდა ჩამოწერა, ასეთ საქონელზე გაანგარიშებულ იქნა თვითღირებულება საშუალო 28%-დან. ზედმეტად ჩამოწერილი საქონელი შემმოწმებელთა მიერ განხილულ იქნა მიწოდებად და ჩართულ იქნა ერთობლივ შემოსავალში, ხოლო თვითღირებულებაზე დაბალ ფასად რეალიზებული - შეფასდა საბაზრო ფასით მიწოდებად, საბაზრო ფასად აღებულ იქნა გადამხდელთან დაფიქსირებული საშუალო პროცენტი - 28%.

4.3. შპს „ე-----მა“ სსიპ შემოსავლების სამსახურის 2012 წლის 28 დეკემბრის №--- საგადასახადო მოთხოვნა გაასაჩივრა სსიპ შემოსავლების სამსახურში. სსიპ შემოსავლების სამსახურის 2013 წლის 30 მაისის №2---- ბრძანებით საჩივარი დაკმაყოფილდა ნაწილობრივ; გადასახადის გადამხდელს მიეცა წინადადება შემმოწმებელისათვის წარედგინა შესაბამისი დოკუმენტურად დადასტურებული მტკიცებულებები და არგუმენტები, საჩივარში მითითებული ჯგუფის პროდუქციის შეძენისა და რეალიზებული საქონლის რაოდენობრივი და თანხობრივი გაშიფვრის შესახებ, სახეობების მიხედვით. მიღებული ინფორმაციის საფუძველზე შემმოწმებელს დაევალა გადამხდელის მონაწილეობით წარდგენილი მტკიცებულებების გაანალიზება და იდენტიფიცირებულ საქონელზე სახეობების მიხედვით გაანგარიშებული ფასნამაგის გავრცელების უზრუნველყოფა, შესაბამისად, აქტის კორექტირების განხორციელება. დანარჩენ ნაწილში საჩივარი არ დაკმაყოფილდა.

4.4. შპს „ე-----მა“ სსიპ შემოსავლების სამსახურის 2013 წლის 30 მაისის №2---- ბრძანება გაასაჩივრა საქართველოს ფინანსთა სამინისტროსთან არსებულ დავების განხილვის საბჭოში, რომლის 2014 წლის 25 აპრილის გადაწყვეტილებით საჩივარი დაკმაყოფილდა ნაწილობრივ; ნაწილობრივ გაუქმდა შემოსავლების სამსახურის 2013 წლის 30 მაისის №2---- ბრძანება; ნაწილობრივ გაუქმდა 2012 წლის 28 დეკემბრის №--- საგადასახადო მოთხოვნა; აუდიტის დეპარტამენტს დაევალა სამოტივაციო ნაწილში მითითებული გარემოებების გათვალისწინებით, შემოწმების აქტით დარიცხული თანხების გადაანგარიშება; დანარჩენ ნაწილში საჩივარი არ დაკმაყოფილდა. ზემოაღნიშნული გადაწყვეტილებით საბჭომ მიიჩნია, რომ აუდიტის დეპარტამენტს უნდა დავალებოდა შესამოწმებელ პერიოდში გამოვლენილ თვითღირებულებაზე დაბალ ფასად რეალიზებულ საქონელზე საბაზრო ფასის გავრცელება და შესაბამისად, უნდა მოეხდინა შემოწმების აქტით დარიცხული თანხების გადაანგარიშება.

4.5. საქართველოს ფინანსთა სამინისტროსთან არსებული დავების განხილვის საბჭოს

2014 წლის 25 აპრილის გადაწყვეტილების აღსრულების მიზნით, სსიპ შემოსავლების სამსახურის აუდიტის დეპარტამენტმა 2014 წლის 24 სექტემბრის დასკვნაში აღნიშნა, რომ შესწავლილ იქნა საზოგადოების რეალიზებული და ჩამოწერილი საქონლის თვითღირებულება, მოხდა მათი ერთმანეთთან შეპირისპირება. ჩატარებული ანალიზის შედეგად დადგინდა, რომ წარდგენილი ბუღალტრული პროგრამისა და ჩანაწერების მიხედვით თვითღირებულებაზე დაბალ ფასად რეალიზებული თითოეული საქონლის იდენტიფიცირება ვერ ხერხდება, შესაბამისად კონკრეტულ საქონელზე კონკრეტული საბაზრო ფასის გავრცელება შეუძლებელია, შემოწმების პროცესში გავრცელებულ იქნა პერიოდების მიხედვით დოკუმენტურად აღიარებული საშუალო ფასნამატი ჯამურ რეალიზაციებზე. ყოველივე აღნიშნულიდან გამომდინარე, ასევე იმ გარემოების გათვალისწინებით, რომ გადამხდელის მიერ ნაწარმოები ბუღალტრული აღრიცხვიდან შეუძლებელია კონკრეტულ რეალიზაციაზე ჩამოწერილი კონკრეტული საქონლის სახეობების მიხედვით იდენტიფიცირება, გადასახადის გადამხდელის ბარათზე დარიცხული თანხები წინამდებარე გადაანგარიშებით არ ექვემდებარება შემცირებას.

სამართლებრივი დასაბუთება

4.6. სააპელაციო პალატა განმარტავს, რომ საქართველოს ზოგადი ადმინისტრაციული კოდექსის 96-ე მუხლის პირველი ნაწილის თანახმად, „ადმინისტრაციული ორგანო ვალდებულია ადმინისტრაციული წარმოებისას გამოიკვლიოს საქმისათვის მნიშვნელობის მქონე ყველა გარემოება და გადაწყვეტილება მიიღოს ამ გარემოებათა შეფასების და ურთიერთშეჯერების საფუძველზე“. იმავე მუხლის მე-2 ნაწილის მიხედვით, „დაუშვებელია, ინდივიდუალური ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტის გამოცემას საფუძველად დაედოს ისეთი გარემოება ან ფაქტი, რომელიც კანონით დადგენილი წესით არ არის გამოკვლეული ადმინისტრაციული ორგანოს მიერ“. საქართველოს ზოგადი ადმინისტრაციული კოდექსის 53-ე მუხლის პირველი ნაწილის თანახმად, წერილობითი ფორმით გამოცემული ინდივიდუალური ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტი უნდა შეიცავდეს წერილობით დასაბუთებას. იმავე მუხლის მე-5 ნაწილის მიხედვით, ადმინისტრაციული ორგანო უფლებამოსილი არ არის თავისი გადაწყვეტილება დააფუძნოს იმ გარემოებებზე, ფაქტებზე, მტკიცებულებებზე ან არგუმენტებზე, რომლებიც არ იქნა გამოკვლეული და შესწავლილი ადმინისტრაციული წარმოების დროს.

4.7. საქართველოს ადმინისტრაციული საპროცესო კოდექსის 32-ე მუხლის მე-4 ნაწილის მიხედვით, თუ სასამართლო მიიჩნევს, რომ ინდივიდუალური ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტი გამოცემულია საქმისათვის არსებითი მნიშვნელობის მქონე გარემოების გამოკვლევისა და შეფასების გარეშე, იგი უფლებამოსილია სადავო საკითხის გადაუწყვეტლად ბათილად ცნოს ინდივიდუალური ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტი და დაავალოს ადმინისტრაციულ ორგანოს, ამ გარემოებათა გამოკვლევისა და შეფასების შემდეგ გამოსცეს ახალი. სასამართლო ამ გადაწყვეტილებას იღებს, თუ ინდივიდუალური ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტის ბათილად ცნობისათვის არსებობს მხარის

გადაუდებელი კანონიერი ინტერესი. სააპელაციო პალატა მიიჩნევს, რომ განსახილველ შემთხვევაში გასაჩივრებული ინდივიდუალური ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტები - სსიპ შემოსავლების სამსახურის აუდიტის დეპარტამენტის 2012 წლის 27 დეკემბრის N3---- ბრძანება და 2012 წლის 28 დეკემბრის N--- საგადასახადო მოთხოვნა გამოცემულია საქმისათვის არსებითი მნიშვნელობის მქონე გარემოებების სათანადოდ გამოკვლევისა და შეფასების გარეშე, რის გამოც აღნიშნული აქტები სადავო საკითხის გადაუწყვეტლად ბათილად უნდა იქნეს ცნობილი და მოპასუხე ადმინისტრაციულ ორგანოს უნდა დაევალოს, ამ გარემოებათა გამოკვლევისა და შეფასების შემდეგ, ახალი დასაბუთებული ინდივიდუალური ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტების გამოცემა.

4.8. სააპელაციო პალატა განმარტავს, რომ საქართველოს ზოგადი ადმინისტრაციული კოდექსის მე-60¹ მუხლის პირველი ნაწილის თანახმად, ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტი ბათილია, თუ იგი ეწინააღმდეგება კანონს ან არსებითად დარღვეულია მისი მომზადების ან გამოცემის კანონმდებლობით დადგენილი სხვა მოთხოვნები. იმავე მუხლის მე-2 ნაწილის მიხედვით, „ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტის მომზადების ან გამოცემის წესის არსებით დარღვევად ჩაითვლება ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტის გამოცემა ამ კოდექსის 32-ე ან 34-ე მუხლით გათვალისწინებული წესის დარღვევით ჩატარებულ სხდომაზე, ან კანონით გათვალისწინებული ადმინისტრაციული წარმოების სახის დარღვევით, ანდა კანონის ისეთი დარღვევა, რომლის არარსებობის შემთხვევაში მოცემულ საკითხზე მიღებული იქნებოდა სხვაგვარი გადაწყვეტილება“. სააპელაციო პალატა მიიჩნევს, რომ განსახილველ შემთხვევაში გასაჩივრებული ინდივიდუალური ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტები - სსიპ შემოსავლების სამსახურის 2013 წლის 30 მაისის N2---- ბრძანება საჩივრის დაკმაყოფილებაზე უარის თქმის ნაწილში და საქართველოს ფინანსთა სამინისტროსთან არსებული დავების განხილვის საბჭოს 2014 წლის 25 აპრილის გადაწყვეტილება საჩივრის დაკმაყოფილებაზე უარის თქმის ნაწილში გამოცემულია საქართველოს კანონმდებლობის მოთხოვნათა დარღვევით, რის გამოც არსებობს მათი ბათილად ცნობის საფუძველი.

4.9. საქართველოს ადმინისტრაციული საპროცესო კოდექსის 32-ე მუხლის პირველი ნაწილის მიხედვით, თუ ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტი ან მისი ნაწილი კანონს ეწინააღმდეგება და ის პირდაპირ და უშუალო (ინდივიდუალურ) ზიანს აყენებს მოსარჩელის კანონიერ უფლებას, ან ინტერესს ან უკანონოდ ზღუდავს მის უფლებას, სასამართლო ამ კოდექსის 22-ე მუხლში აღნიშნულ სარჩელთან დაკავშირებით გამოიტანს გადაწყვეტილებას ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტის ბათილად ცნობის შესახებ. ამდენად, სასამართლო უფლებამოსილია ბათილად ცნოს ინდივიდუალური ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტი მხოლოდ მაშინ, თუ:

1. ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტი ან მისი ნაწილი კანონს ეწინააღმდეგება და
2. ის პირდაპირ და უშუალო (ინდივიდუალურ) ზიანს აყენებს მოსარჩელის კანონიერ უფლებას, ან ინტერესს ან უკანონოდ ზღუდავს მის უფლებას.

განსახილველ შემთხვევაში სააპელაციო პალატა მიიჩნევს, რომ გასაჩივრებული ინდივიდუალური ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტები - სსიპ შემოსავლების სამსახურის 2013

წლის 30 მაისის N2--- ბრძანება საჩივრის დაკმაყოფილებაზე უარის თქმის ნაწილში და საქართველოს ფინანსთა სამინისტროსთან არსებული დავების განხილვის საბჭოს 2014 წლის 25 აპრილის გადაწყვეტილება საჩივრის დაკმაყოფილებაზე უარის თქმის ნაწილში კანონს ეწინააღმდეგებიან, ასევე, ისინი პირდაპირ და უშუალო (ინდივიდუალურ) ზიანს აყენებენ აპელანტის უფლებებს და კანონიერ ინტერესებს, რის გამოც არსებობს სარჩელის დაკმაყოფილებისა და მათი ბათილად ცნობის საფუძველი.

4.10. განსახილველ შემთხვევაში საქმის მასალებით დადგენილია, რომ სსიპ შემოსავლების სამსახურის აუდიტის დეპარტამენტმა 2006 წლის პირველი იანვრიდან 2011 წლის პირველ ნოემბრამდე პერიოდში ჩაატარა შპს „-----ს“ საქმიანობის საგადასახადო შემოწმება და 2012 წლის 25 დეკემბერს შეადგინა საგადასახადო შემოწმების აქტი, რაც შემდეგ საფუძვლად დაედო სადავო 2012 წლის 27 დეკემბრის N3--- ბრძანებისა და 2012 წლის 28 დეკემბრის N--- საგადასახადო მოთხოვნის გამოცემას. შპს „ე-----ისათვის“ საგადასახადო მოთხოვნით გათვალისწინებული თანხების დარიცხვა განხორციელდა კომპანიის შემოსავლების არაპირდაპირი მეთოდით გაანგარიშების შედეგად, კერძოდ, საგადასახადო ორგანომ შემოწმების აქტით დადგენილად ჩათვალა, რომ შპს „ე-----ის“ მიერ 816820 ლარის თვითღირებულების საქონლის რეალიზება განხორციელებული იყო თვითღირებულებაზე დაბალ ფასად, კომპანიას პროგრამულად რეალიზაცია გატარებული ჰქონდა ერთიანად, რეალიზაციის ჯამური თანხით და არა თითოეული საქონლის მიხედვით, ამასთანავე, ადმინისტრაციულმა ორგანომ მიიჩნია, რომ ვინაიდან სასაქონლო ზედნადებები იყო დიდი რაოდენობით თითოეული საქონელის შედარება კერ მოხდებოდა. შემოწმების აქტის მიხედვით, გადამხდელს ჰქონდა გატარებული საქონლის რეალიზაცია, რომელსაც არ ეთანადებოდა ჩამოწერა, ამიტომ ასეთ საქონელზე გაანგარიშებულ იქნა თვითღირებულება საშუალო 28%-დან., ზედმეტად ჩამოწერილი საქონელი შემმოწმებელთა მიერ განხილულ იქნა მიწოდებად და ჩართულ იქნა ერთობლივ შემოსავალში, ხოლო თვითღირებულებაზე დაბალ ფასად რეალიზებული - შეფასდა საბაზრო ფასით მიწოდებად, საბაზრო ფასად აღებულ იქნა გადამხდელთან დაფიქსირებული საშუალო პროცენტი - 28%. აპელანტი მხარე არ ეთანხმება საგადასახადო ორგანოების მსჯელობას და მიიჩნევს, რომ შემმოწმებელს ერთობლივი შემოსავალი უნდა დაეანგარიშებინა პირდაპირი მეთოდით: კალენდარულ თვეში რეალიზებული/ჩამოწერილი კონკრეტული პროდუქციის თვითღირებულება უნდა გამრავლებულიყო პროდუქციის კონკრეტული სახეობის საშუალო ფასნამატზე. აპელანტის მოსაზრებით, თუ იქნებოდა გათვალისწინებული აღნიშნული გარემოება, პირდაპირი მეთოდით დათვლილი ერთობლივი შემოსავალი დაემთხვეოდა მათ მიერ დეკლარირებულ შემოსავალს.

4.11. სააპელაციო პალატა განმარტავს, რომ საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 136-ე მუხლის პირველი ნაწილით განსაზღვრულია საგადასახადო გადამხდელის ვალდებულება, სწორად და დროულად აღრიცხოს შემოსავლები და ხარჯები დოკუმენტურად დადასტურებულ მონაცემთა საფუძველზე, ამ თავით

გათვალისწინებული მეთოდების გამოყენებით და მიაკუთვნოს იმ საანგარიშო პერიოდს, რომელშიც მოხდა მათი მიღება და გაწევა. იმავე მუხლის მე-3 ნაწილის მიხედვით, გადასახადის გადამხდელი ვალდებულია სრულად აღრიცხოს თავის საქმიანობასთან დაკავშირებული ყველა ოპერაცია, რათა გარანტირებული იყოს კონტროლი მათ დაწყებაზე, მიმდინარეობასა და დასრულებაზე. იმავე კოდექსის 147-ე მუხლის მე-3 ნაწილის თანახმად, აქტივების უსასყიდლოდ ან თვითღირებულებაზე ნაკლებ ფასად მიწოდებისას მიმწოდებლის მოგება განისაზღვრება, როგორც დადებითი სხვაობა მიწოდებული აქტივების საბაზრო ფასსა და ამ კოდექსის 148-ე მუხლის შესაბამისად განსაზღვრულ აქტივების ღირებულებას შორის. სადავო პერიოდში მოქმედი საგადასახადო კოდექსის 73-ე მუხლის მე-5 ნაწილის თანახმად, საგადასახადო ორგანოს უფლება აქვს, განუსაზღვროს პირს საგადასახადო ვალდებულებები არსებული მასალების საფუძველზე, შესაბამისი ფაქტებისა და გარემოებების გათვალისწინებით, პირდაპირი და არაპირდაპირი მეთოდების გამოყენებით (აქტივების სიდიდის, საოპერაციო შემოსავლებისა და ხარჯების გათვალისწინებით, აგრეთვე სხვა მსგავსი ინფორმაციის ანალიზის საფუძველზე), ქვემოთ მოყვანილი ერთზე მეტი ნებისმიერი პირობის არსებობისას: ა) პირი არ ახორციელებს ბუღალტრულ აღრიცხვას ან არ ახორციელებს მას საქართველოს კანონმდებლობით გათვალისწინებული ფორმითა და წესით; ბ) სააღრიცხვო დოკუმენტაცია დაკარგულია ან განადგურებულია; გ) ადგილი აქვს პირის აქტივების დაუსაბუთებელ ზრდას; დ) პირის დასაბეგრი შემოსავალი ან/და ოპერაციის მოცულობა ან/და ფასნამატის მაჩვენებელი მნიშვნელოვნად იცვლება საგადასახადო პერიოდების მიხედვით; ე) პირის მიერ ეკონომიკური საქმიანობისათვის ან/და პირადი მოხმარებისათვის გაწეული ხარჯი აჭარბებს დეკლარირებულ შემოსავალს. საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 49-ე მუხლის პირველი ნაწილის „ე“ ქვეპუნქტის თანახმად, ამ კოდექსის დებულებათა გათვალისწინებით საგადასახადო ორგანოებს თავიანთი კომპეტენციის ფარგლებში და საქართველოს კანონმდებლობით დადგენილი წესით უფლება აქვთ დამოუკიდებლად განსაზღვრონ გადასახადის გადამხდელის საგადასახადო ვალდებულების მოცულობა საგადასახადო ორგანოში არსებული ინფორმაციით (მათ შორის, გადასახადის გადამხდელის დანახარჯების შესახებ) ან შედარების მეთოდით - სხვა ამგვარი გადასახადის გადამხდელების შესახებ ინფორმაციის ანალიზის საფუძველზე, თუ გადასახადის გადამხდელი არ წარადგენს საგადასახადო კონტროლის განსახორციელებლად საჭირო სააღრიცხვო დოკუმენტაციას ან დადგენილი წესის დარღვევით აწარმოებს ბუღალტერიას, აგრეთვე ამ კოდექსით გათვალისწინებულ სხვა შემთხვევებში.

4.12. განსახილველ შემთხვევაში სადავოა საკითხი იმის შესახებ, შემმოწმებლებს მოსარჩელის შემოწმების დროს საგადასახადო ვალდებულებების განსაზღვრის მიზნით უნდა გამოეყენებინათ პირდაპირი თუ არაპირდაპირი მეთოდი. მოსარჩელის მოსაზრებით, შემმოწმებლებს უნდა გამოეყენებინათ მხოლოდ პირდაპირი მეთოდი, კერძოდ, კალენდარულ თვეში რეალიზებული/ჩამოწერილი კონკრეტული პროდუქციის თვითღირებულება უნდა გამრავლებულიყო პროდუქციის კონკრეტული სახეობის საშუალო ფასნამატზე. აპელანტის მოსაზრებით, თუ იქნებოდა

გათვალისწინებული აღნიშნული გარემოება, პირდაპირი მეთოდით დათვლილი ერთობლივი შემოსავალი დაემთხვეოდა მათ მიერ დეკლარირებულ შემოსავალს. საგადასახადო ორგანოს განმარტებით კი, ვინაიდან გადასახადის გადამხდელმა შემმოწმებლებს ვერ წარუდგინა საგადასახადო კონტროლის განსახორციელებლად საჭირო სააღრიცხვო დოკუმენტაცია სრულყოფილად და ასევე იგი დადგენილი წესის დარღვევით აწარმოებდა ბუღალტერიას, რის გამოც შეუძლებელი იყო რეალიზებული საქონლის მთელი რიგი მონაცემების დადგენა და ბუღალტრული თვალსაზრისით დაანგარიშება, ამიტომ შემოწმების დროს გამოყენებული იქნა არაპირდაპირი მეთოდი. სააპელაციო პალატაში მოცემულ საქმესთან დაკავშირებით ჩატარდა არაერთი სხდომა, სააპელაციო პალატამ მოისმინა მხარეთა ახსნა-განმარტებები, გამოკითხა როგორც შპს „-----ს“ ბუღალტერი, ასევე საგადასახადო ორგანოში უშუალოდ შემოწმების ჩამტარებელი პირი, გამოითხოვა შპს „ე-----“-თან დაცული საგადასახადო (საბუღალტრო) დოკუმენტაცია, შესაძლებლობის ფარგლებში დეტალურად გამოიკვლია შემოწმებასთან დაკავშირებული თითქმის ყველა სადავო საკითხი, რის შემდეგაც სააპელაციო პალატას ჩამოუყალიბდა შინაგანი რწმენა იმის შესახებ, რომ შემმოწმებლების მიერ შპს „-----ს“ საგადასახადო (საბუღალტრო) დოკუმენტაცია სრულყოფილად არ იქნა გამოკვლეული და შესწავლილი. სააპელაციო პალატა ვერ გაიზიარებს შემმოწმებლის მსჯელობას იმის შესახებ, რომ გადასახადის გადამხდელის - შპს „-----ს“ მიერ შემოწმების დროს წარდგენილი საგადასახადო (საბუღალტრო) დოკუმენტაცია არ იყო სრულყოფილი და ასევე, დეტალურად არ შეიცავდა რეალიზებული საქონლის შესახებ საჭირო მონაცემებს, რის გამოც შემმოწმებლები იძულებული გახდნენ შემოწმება ჩატარებინათ არაპირდაპირი მეთოდის გამოყენებით. სააპელაციო პალატის სხდომაზე მოწმის სახით დაკითხულმა შემმოწმებელმა, სააპელაციო პალატის მოსაზრებით, კონკრეტულად ვერ მიუთითა, შპს „-----ს“ მიერ შემოწმების დროს წარდგენილი საგადასახადო (საბუღალტრო) დოკუმენტაცია რატომ არ იყო სრულყოფილი, რა სახის დამატებითი მტკიცებულებების წარდგენა იყო საჭირო, ასევე, შპს „-----ს“ მიერ წარდგენილი დოკუმენტაცია რა კონკრეტულ მონაცემებს არ შეიცავდა, რის გამოც ვერ მოხდა შემოწმების ჩატარება პირდაპირი მეთოდის გამოყენებით. უფრო მეტიც, შპს „-----ს“ წარმომადგენლებმა სასამართლოში წარმოადგენეს მათ ხელთ არსებული საგადასახადო (საბუღალტრო) დოკუმენტაცია, ასევე, ამ დოკუმენტაციის ნაწილის ვიზუალური ჩვენებით შეეცადნენ იმის დამტკიცებას, რომ ეს დოკუმენტაცია დეტალურად შეიცავდა რეალიზებული საქონლის შესახებ ყველა საჭირო მონაცემებს, რის გამოც შემმოწმებლებს სრული შესაძლებლობა ჰქონდა შემოწმების დროს გამოეყებინათ არა არაპირდაპირი, არამედ პირდაპირი მეთოდი. ყოველივე ზემოაღნიშნულიდან გამომდინარე, საქმის მასალების შესწავლისა და მხარეების ახსნა-განმარტებების მოსმენის, ასევე მოწმის სახით გამოკითხული პირების ჩვენების მოსმენის შემდეგ სააპელაციო პალატას შეექმნა შთაბეჭდილება, რომ საქმისათვის არსებითი გარემოებები არ არის სათანადოდ გამოკვლეული, რაც საჭიროებს მათ ხელახალა შესწავლასა და გამოკვლევას. ამასთან, შპს „-----“ ვალდებულია საქმის გარემოებების ხელახალი გამოკვლევისა და შესწავლის დროს საგადასახადო ორგანოს წარუდგინოს მის ხელთ არსებული ყველამ დოკუმენტაცია.

5. შემავსებელი სასამართლო დასკვნა

ყოველივე ზემოაღნიშნულიდან გამომდინარე, სააპელაციო პალატა მიიჩნევს, რომ შპს „ე-----ის“ სააპელაციო საჩივარი უნდა დაკმაყოფილდეს ნაწილობრივ; უნდა გაუქმდეს თბილისის საქალაქო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა კოლეგიის 2016 წლის 29 თებერვლის გადაწყვეტილება და მიღებულ იქნეს ახალი გადაწყვეტილება; შპს „ე-----ის“ სარჩელი უნდა დაკმაყოფილდეს ნაწილობრივ; ბათილად უნდა იქნეს ცნობილი სსიპ შემოსავლების სამსახურის 2013 წლის 30 მაისის N2---- ბრძანება საჩივრის დაკმაყოფილებაზე უარის თქმის ნაწილში და საქართველოს ფინანსთა სამინისტროსთან არსებული დავების განხილვის საბჭოს 2014 წლის 25 აპრილის გადაწყვეტილება საჩივრის დაკმაყოფილებაზე უარის თქმის ნაწილში; საქართველოს ადმინისტრაციული საპროცესო კოდექსის 32-ე მუხლის მე-4 ნაწილის საფუძველზე, სადავო საკითხის გადაუწყვეტლად, ბათილად უნდა იქნეს ცნობილი სსიპ შემოსავლების სამსახურის აუდიტის დეპარტამენტის 2012 წლის 27 დეკემბრის N3---- ბრძანება, 2012 წლის 28 დეკემბრის N--- საგადასახადო მოთხოვნა და სსიპ შემოსავლების სამსახურის აუდიტის დეპარტამენტს უნდა დაევალოს, საქმისათვის მნიშვნელობის მქონე გარემოებების ხელახალი გამოკვლევისა და შეფასების შემდეგ, კანონით დადგენილ ვადაში და დადგენილი წესით, გამოსცეს ახალი დასაბუთებული ინდივიდუალური ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტები სადავო საკითხის მიმართ.

6. საპროცესო ხარჯები

სააპელაციო პალატა განმარტავს, რომ საქართველოს ადმინისტრაციული საპროცესო კოდექსის მე-10 მუხლის მე-2 ნაწილის თანახმად, თუ ინდივიდუალური ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტი გამოცემული იყო საქმის გარემოებების სათანადო გამოკვლევის გარეშე, ადმინისტრაციული ორგანო ვალდებულია აანაზღაუროს პროცესის ხარჯები მის სასარგებლოდ გადაწყვეტილების გამოტანის შემთხვევაშიც. ასევე, სამოქალაქო საპროცესო კოდექსის 53-ე მუხლის პირველი ნაწილის თანახმად, იმ მხარის მიერ გაღებული ხარჯების გადახდა, რომლის სასარგებლოდაც იქნა გამოტანილი გადაწყვეტილება, ეკისრება მეორე მხარეს, თუნდაც ეს მხარე განთავისუფლებული იყოს სახელმწიფო ბიუჯეტში სასამართლო ხარჯების გადახდისაგან. მითითებული ნორმებიდან გამომდინარე, სააპელაციო პალატა მიიჩნევს, რომ მოპასუხეებს სსიპ შემოსავლების სამსახურს და საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს შპს „ე-----ის“ სასარგებლოდ თანაბარწილად უნდა დაეკისროთ მის მიერ სახელმწიფო ბიუჯეტის სასარგებლოდ პირველი ინსტანციის სასამართლოში (300 ლარი + 1105,38 ლარი) და სააპელაციო სასამართლოში გადახდილი სახელმწიფო ბაჟის (150 ლარი + 1723,84 ლარი) ანაზღაურება საერთო ჯამში 3 279,22 ლარის ოდენობით.

ს ა რ ე ზ ო ლ უ ც ი ო ნ ა წ ი ლ ი

თბილისის სააპელაციო სასამართლომ იხელმძღვანელა საქართველოს ადმინისტრაციული საპროცესო კოდექსის პირველი მუხლის მე-2 ნაწილით,

საქართველოს სამოქალაქო საპროცესო კოდექსის 257-ე, 372-ე, 386-ე, 390-ე, 391-ე, 395-ე, 397-ე მუხლებით და

გ ა დ ა წ ყ ვ ი ტ ა :

1. შპს „ე-----ის“ სააპელაციო საჩივარი დაკმაყოფილდეს ნაწილობრივ;
2. გაუქმდეს თბილისის საქალაქო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა კოლეგიის 2016 წლის 29 თებერვლის გადაწყვეტილება და მიღებულ იქნეს ახალი გადაწყვეტილება;
3. შპს „ე-----ის“ სარჩელი დაკმაყოფილდეს ნაწილობრივ;
4. ბათილად იქნეს ცნობილი სსიპ შემოსავლების სამსახურის 2013 წლის 30 მაისის N2- --- ბრძანება საჩივრის დაკმაყოფილებაზე უარის თქმის ნაწილში და საქართველოს ფინანსთა სამინისტროსთან არსებული დაკავშირებული განხილვის საბჭოს 2014 წლის 25 აპრილის გადაწყვეტილება საჩივრის დაკმაყოფილებაზე უარის თქმის ნაწილში;
5. საქართველოს ადმინისტრაციული საპროცესო კოდექსის 32-ე მუხლის მე-4 ნაწილის საფუძველზე, სადავო საკითხის გადაუწყვეტლად, ბათილად იქნეს ცნობილი სსიპ შემოსავლების სამსახურის აუდიტის დეპარტამენტის 2012 წლის 27 დეკემბრის N3---- ბრძანება, 2012 წლის 28 დეკემბრის N--- საგადასახადო მოთხოვნა და სსიპ შემოსავლების სამსახურის აუდიტის დეპარტამენტს დაევალოს, საქმისათვის მნიშვნელობის მქონე გარემოებების ხელახალი გამოკვლევისა და შეფასების შემდეგ, კანონით დადგენილ ვადაში და დადგენილი წესით, გამოსცეს ახალი დასაბუთებული ინდივიდუალური ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტი სადავო საკითხის მიმართ.
6. მოპასუხეებს სსიპ შემოსავლების სამსახურს და საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს შპს „ე-----ის“ სასარგებლოდ თანაბარწილად დაეკისროთ მის მიერ სახელმწიფო ბიუჯეტის სასარგებლოდ პირველი ინსტანციის სასამართლოში და სააპელაციო სასამართლოში გადახდილი სახელმწიფო ბაჟის ანაზღაურება საერთო ჯამში 3 279,22 ლარის ოდენობით.
7. გადაწყვეტილება შეიძლება გასაჩივრდეს საკასაციო წესით მხარეებისათვის დასაბუთებული გადაწყვეტილების კანონით დადგენილი წესით ჩაბარებიდან 21 (ოცდაერთი) დღის ვადაში საქართველოს უზენაეს სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატაში (მდებარე: ქ. თბილისი ძმ. ზუბალაშვილების ქუჩა №32) თბილისის სააპელაციო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატის (მდებარე: ქ. თბილისი, გრ. რობაქიძის 7ა) მეშვეობით.

თავმჯდომარე

მერაბ ლომიძე

მოსამართლეები

თეა

ძიმისტარაშვილი

მირანდა ერემაძე