



გ ა ნ ჩ ი ნ ე ბ ა

საქართველოს სახელით

29 მაისი, 2018 წელი

თბილისი

თბილისის სააპელაციო სასამართლო
ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატა

თავჯდომარე: მარიამ ცისკაძე

მოსამართლე: ნინო ქადაგიძე

გელა ბადრიაშვილი

სხდომის მდივანი - რუსუდან ანდრიაშვილი

აპელანტი (მოპასუხე) - სსიპ შემოსავლების სამსახური

აპელანტი (მოპასუხე)- საქართველოს ფინანსთა სამინისტრო

მოწინააღმდეგე მხარე (მოსარჩელე) - შ-- „ფ-----“

დავის საგანი - ინდივიდუალური ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტების
ნაწილობრივ ბათილად ცნობა

სასამართლოს გასაჩივრებული გადაწყვეტილება - თბილისის საქალაქო
სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა კოლეგიის 2017 წლის 12 ოქტომბრის
გადაწყვეტილება

აპელანტის საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს მოთხოვნა -
თბილისის საქალაქო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა კოლეგიის 2017
წლის 12 ოქტომბრის გადაწყვეტილების გაუქმება და ახალი გადაწყვეტილებით
სარჩელის დაკმაყოფილებაზე უარის თქმა

აპელანტის სსიპ შემოსავლების სამსახურის მოთხოვნა- თბილისის
საქალაქო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა კოლეგიის 2017 წლის 12
ოქტომბრის გადაწყვეტილების გაუქმება და ახალი გადაწყვეტილებით
სარჩელის დაკმაყოფილებაზე უარის თქმა

სასამართლოს გასაჩივრებული გადაწყვეტილების დასკვნებზე მითითება:

შ-- „ფ-----ს“ წარმომადგენლებმა 2017 წლის 13 თებერვალს სასარჩელო განცხადებით მიმართეს თბილისის საქალაქო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა კოლეგიას მოპასუხეების- საქართველოს ფინანსთა სამინისტროსა და სსიპ შემოსავლების სამსახურის მიმართ და მოითხოვეს სსიპ შემოსავლების სამსახურის აუდიტის დეპარტამენტის 2015 წლის 02 დეკემბრის შ-- „ფ-----ს“ საგადასახადო შემოწმების შუალედური აქტის, 2015 წლის 04 დეკემბრის №4---- ბრძანების და 2015 წლის 04 დეკემბრის №0----- საგადასახადო მოთხოვნის, ასევე სსიპ შემოსავლების სამსახურის 2016 წლის 31 მარტის №8--- ბრძანების ბათილად ცნობა; საქართველოს ფინანსთა სამინისტროსთან არსებული დავების განხილვის საბჭოს 2017 წლის 13 იანვრის გადაწყვეტილების ნაწილობრივ ბათილად ცნობა №1----- საჩივარზე.

თბილისის საქალაქო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა კოლეგიის 2017 წლის 12 ოქტომბრის გადაწყვეტილებით შ-- „ფ-----ს“ სარჩელი დაკმაყოფილდა ნაწილობრივ; სადავო საკითხის გადაუწყვეტლად ბათილად იქნა ცნობილი სსიპ შემოსავლების სამსახურის აუდიტის დეპარტამენტის 2015 წლის 02 დეკემბრის საგადასახადო შემოწმების შუალედური აქტი, 2015 წლის 04 დეკემბრის №4---- ბრძანება და 2015 წლის 04 დეკემბრის №0----- საგადასახადო მოთხოვნა, სსიპ შემოსავლების სამსახურის 2016 წლის 31 მარტის №8--- ბრძანება და საქართველოს ფინანსთა სამინისტროსთან არსებული დავების განხილვის საბჭოს 2017 წლის 13 იანვრის გადაწყვეტილება (საჩივარი №1-----) ერთობლივი შემოსავლის არაპირდაპირი მეთოდით განსაზღვრის ნაწილში და მოპასუხე სსიპ შემოსავლების სამსახურს დაევალა საქმისთვის არსებითი მნიშვნელობის მქონე გარემოებების გამოკვლევისა და შეფასების შემდეგ ახალი ინდივიდუალური ადმინისტრაციულ- სამართლებრივი აქტის გამოცემა კანონით დადგენილ ვადაში; მოპასუხეებს საქართველოს ფინანსთა სამინისტროსა და სსიპ შემოსავლების სამსახურს მოსარჩელის სასარგებლოდ სოლიდარულად დაეკისრათ სარჩელზე გადახდილი სახელმწიფო ბაჟის - 5 000 (ხუთი ათასი) ლარის გადახდა.

პირველი ინსტანციის სასამართლომ დადგენილად მიიჩნია, რომ სსიპ შემოსავლების სამსახურის აუდიტის დეპარტამენტის 2015 წლის 28 მაისის №1- --- ბრძანების საფუძველზე ჩატარდა შ-- „ფ-----ს“ საქმიანობის გასვლითი საგადასახადო შემოწმება. შესამოწმებელი პერიოდი განისაზღვრა 2010 წლის პირველი იანვრიდან 2015 წლის პირველ აპრილამდე. შემოწმების შედეგებზე გამოიცა სსიპ შემოსავლების სამსახურის აუდიტის დეპარტამენტის 2015 წლის 2 დეკემბრის საგადასახადო შემოწმების შუალედური აქტი.

საგადასახადო შემოწმების აქტის თანახმად, შ-- „ფ-----ს“ საქმიანობის სახეს წარმოადგენს საბითუმო ვაჭრობა იმპორტზე შემოტანილი ხილით (ბანანი, ანანასი, ქოქოსი, ავოკადო, ფორთოხალი, პომელო, მანგო და ა. შ.). შემოტანა ხდება ეკვადორიდან, ნიდერლანდებიდან, აფრიკიდან, პანამიდან ოფშორული ქვეყნების დავალებით. ხილის რეალიზაცია ხდება ყუთებით საბითუმო ფასად

საწყობიდან. საწარმოს საწყობები მდებარეობს ა-----ზე, ა-----ზე, დ-----ზე და ნ-----ში, თავისი დამამწიფებელი მაცივრებით. საწარმოს მიერ არ ხდება ბუღალტრულად რეალიზებული პროდუქციის სახეობისა და რაოდენობის მიხედვით ჩამოწერა. შემმოწმებელმა მიუთითა საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 73-ე მუხლის მე-5 ნაწილის „ა“ ქვეპუნქტზე, ასევე შემოწმებამ დამატებით აღნიშნა, რომ საწარმო დაჯარიმებულია საკონტროლო-სალარო აპარატის გამოუყენებლობისათვის და განმარტა, ვინაიდან შეუძლებელი იყო საწარმოს რეალური შემოსავლების დადგენა, საწარმოს მიერ დოკუმენტების გარეშე რეალიზებული ხილის რაოდენობა (თვის ჭრილში სახეობების მიხედვით) გაიყიდა მისივე დოკუმენტით რეალიზებული ფასით; შედეგად, 2010 წელს მიღებულმა სხვაობამ შეადგინა 2 214 886 ლარი, 2011 წელს - 962 045 ლარი, 2012 წელს - 547 375 ლარი; აღნიშნული სხვაობები ჩაირთო შესაბამისი პერიოდის ერთობლივ შემოსავალში, რამაც გამოიწვია მოგების გადასახადის დამატებით დარიცხვა, ასევე, დღგ-ით დასაბეგრი ბრუნვის გაზრდა და შესაბამისად, დღგ-ის დამატებით დარიცხვა. გადასახადის გადამხდელი ასევე დაჯარიმდა საგადასახადო კოდექსის 275-ე მუხლის საფუძველზე.

სსიპ შემოსავლების სამსახურის აუდიტის დეპარტამენტის 2015 წლის 2 დეკემბრის საგადასახადო შემოწმების შუალედური აქტის საფუძველზე გამოცემულ იქნა აუდიტის

დეპარტამენტის 2015 წლის 4 დეკემბრის №4---- ბრძანება გადასახადების/გადასახდელების და საგადასახადო სანქციების თანხების დარიცხვის/შემცირების შესახებ და შ-- „ფ-----ს“ წარედგინა 2015 წლის 4 დეკემბრის №0----- საგადასახადო მოთხოვნა. შედეგად, საწარმოს გადასახდელად დაერიცხა გადასახადის ძირითადი თანხა 1 203 512 ლარი, ჯარიმა - 548 474 ლარი და საურავი - 1 164 156,97 ლარი.

შ-- „ფ-----მ“ 2016 წლის 6 იანვარს ადმინისტრაციული საჩივრით მიმართა სსიპ შემოსავლების სამსახურს, რომლითაც მოითხოვა აუდიტის დეპარტამენტის 2015 წლის 4 დეკემბრის №0----- საგადასახადო მოთხოვნის გაუქმება; საჩივრის ავტორი არ დაეთანხმა: არაპირდაპირი მეთოდით ერთობლივი შემოსავლის და დღგ-ით დასაბეგრი ბრუნვის გაზრდას. ასევე, აღნიშნა, რომ მის მიერ რეალიზაციაში ჩართული დანაკარგი შემოწმებით მეორედ იქნა რეალიზებულად განხილული; შემოწმებით კრედიტისთვის გადახდილი პროცენტის ხარჯის განსაზღვრას; ითხოვა 2014 წლის ერთობლივ შემოსავალში ურთიერთდამოკიდებულ პირზე გაყიდული მიწის დასუფთავების ხარჯის გათვალისწინება; საპროცენტო შემოსავლის გაანგარიშებას.

სსიპ შემოსავლების სამსახურის 2016 წლის 31 მარტის N8--- ბრძანებით საჩივარი ნაწილობრივ დაკმაყოფილდა.

პირველ სადავო საკითხთან დაკავშირებით შემოსავლების სამსახურმა განმარტა, რომ შემმოწმებლებს ჰქონდათ უფლება არაპირდაპირი მეთოდით

განესაზღვრათ გადამხდელის საგადასახადო ვალდებულებები, რადგან პირს არ აქვს სააღრიცხვო დოკუმენტაცია და შეუძლებელია დაბეგვრის ობიექტის დადგენა, ამიტომ ამ ნაწილში საჩივარი არ დაკმაყოფილდა; რაც შეეხება უშუალოდ ფასნამატის გაანგარიშებას, აუდიტის დეპარტამენტს დაევალა, ფასნამატის განსაზღვრისას მხედველობაში არ მიეღო ბრენდულ მაღაზიებზე მიწოდებისას დაფიქსირებული ფასნამატის მონაცემები და შესაბამისი საფუძვლების არსებობის შემთხვევაში განეხორციელებინა ამ ნაწილში შემოწმების აქტით დარიცხული თანხების კორექტირება (შემცირება).

შ-- „ფ-----მ“ 2016 წლის 20 აპრილს ადმინისტრაციული საჩივრით მიმართა საქართველოს ფინანსთა სამინისტროსთან არსებულ დავების განხილვის საბჭოს, რომლითაც სსიპ შემოსავლების სამსახურის აუდიტის დეპარტამენტის 2015 წლის 4 დეკემბრის №4---- ბრძანებისა და №0----- საგადასახადო მოთხოვნის, ასევე, სსიპ შემოსავლების სამსახურის 2016 წლის 31 მარტის №8--- ბრძანების გაუქმება მოითხოვა. მოცემულ შემთხვევაში სადავო საკითხებს წარმოადგენდა: ერთობლივი შემოსავლის განსაზღვრა არაპირდაპირი მეთოდით; კრედიტზე გადახდილი საპროცენტო ხარჯების განსაზღვრა; ურთიერთდამოკიდებულ პირზე 2014 წელს მიყიდული მიწის დასუფთავების ხარჯების გათვალისწინებით გაზრდილი ერთობლივი შემოსავალი; საპროცენტო შემოსავლის გაზრდა.

საქართველოს ფინანსთა სამინისტროსთან არსებული დავების განხილვის საბჭოს 2017 წლის 13 იანვრის გადაწყვეტილებით N1----- საჩივარი ნაწილობრივ დაკმაყოფილდა. ამასთან პირველი სადავო საკითხის ნაწილში საჩივარი არ დაკმაყოფილდა.

პირველ სადავო საკითხთან დაკავშირებით გადაწყვეტილებაში მითითებულია, რომ აუდიტის დეპარტამენტი 16.05.2016 წლის №5----- წერილით არ წარადგენს შემოწმების აქტსა და სადავო ბრძანებაში დაფიქსირებულისგან განსხვავებულ გარემოებას, ხოლო სადავო ბრძანების აღსრულების თაობაზე აღნიშნავს, რომ საკითხის შესწავლისას დადგინდა, რომ ბრენდულ მაღაზიებზე მიწოდების დროს დაფიქსირებული ფასნამატი ნაკლებია არაბრენდულისათვის მიწოდებულზე დაფიქსირებულ ფასნამატზე. შესაბამისად, ფასნამატის გადაანგარიშების კუთხით ბრენდულ მაღაზიებზე მიწოდებულზე ფასნამატის გაუთვალისწინებლობა დარიცხული თანხების შემცირებას არ იწვევს. ამდენად, საკითხთან მიმართებით დარიცხული თანხები დარჩა უცვლელი.

პირველი ინსტანციის სასამართლომ მიუთითა, რომ აღნიშნული გადაწყვეტილების მიხედვით, დამატებითი ფაქტობრივი და სამართლებრივი გარემოებების დადგენის მიზნით 10.08.2016 წლის №1----- სამსახურებრივი ბარათით აუდიტის დეპარტამენტს ეთხოვა ინფორმაციის წარდგენა: შემოწმებით გაანგარიშებული ფასების (ცხრილის სახით წლების მიხედვით) გაანგარიშების პრინციპისა და საფუძვლების თაობაზე; მოხდა თუ არა ფასნამატის დადგენა საერთაშორისო კონტროლირებული ოპერაციების შეფასების შესახებ ინსტრუქციის შესაბამისად და თუ მოხდა, რამდენად შესაბამისია შესაბამის პერიოდში შემოწმებით განხორციელებულ

დარიცხვასთან. აუდიტის დეპარტამენტის 13.09.2016 წლის №1----- წერილით წარდგენილ ინფორმაციაში აღნიშნულია, რომ შემოსავლების განსახილველის მიზნით შემმოწმებლის მიერ გამოყენებულია საგადასახადო კოდექსის 73-ე მუხლის მე-5 ნაწილის „ა“ ქვეპუნქტი, ვინაიდან საზოგადოების მიერ არ ხდებოდა რეალიზებული პროდუქციის სახეობისა და რაოდენობის მიხედვით ჩამოწერა ბუღალტრულად, ვერ დგინდებოდა ბუღალტრულად თუ რა პროდუქცია რა ფასად გაიყიდა. რეალური შემოსავლების დადგენის მიზნით საზოგადოების მიერ დოკუმენტის გარეშე რეალიზებული ხილის რაოდენობა (თვის ჭრილში, სახეობების მიხედვით) ჩაითვალია გაყიდულად მისივე დოკუმენტით რეალიზებული ფასით. არაპირდაპირი მეთოდი გამოყენებული იქნა ყველა წელზე, სხვაობა გამოვლინდა მხოლოდ 2010, 2011 წლებში 3 176 931 ლარით მეტი დეკლარირებულზე. იმ პერიოდიდან, როდესაც შემოვიდა ელექტრონული ზედნადებები, შემოწმებით დადგენილსა და გადამხდელის მიერ დეკლარირებულ მონაცემებს შორის სხვაობა ძალიან არაარსებითია, რაც იმას მოწმობს, რომ 2010, 2011 წლებში გადამხდელი არ ასახავდა შემოსავლებს კანონმდებლობის შესაბამისად. მსხვილ გადამხდელთა საგადასახადო ინსპექციის მიერ 2010 წლის 10 მაისს განხორციელებულია საკონტროლო შესყიდვა, შეძენილია ერთი ყუთი ბანანი 44 ლარად, როდესაც გადამხდელის მიერ საცალო რეალიზაცია დაფიქსირებულია 29 ლარად. ამასთან, ბრენდულ და არაბრენდულ ორგანიზაციებზე ფასი ბევრად მაღალია, ვიდრე საცალოდ რეალიზებული. აღნიშნულიდან გამომდინარე, რომ გადამხდელი ბითუმად ყიდდა უფრო მაღალ ფასად, ვიდრე საცალოდ, რაც არარეალურია. გადამხდელის საგადასახადო ვალდებულებების სწორად განსახილველის მიზნით გამოთხოვილი იქნა ინფორმაცია ინდივიდუალური მეწარმეებისაგან 2010 წლის 1 იანვრიდან 2015 წლის 1 აპრილამდე პერიოდში ხილის სარეალიზაციო ფასების (ბანანი, ანანასი, ქოქოსი, ავოკადო, ფორთოხალი, პომელო, მანგო, ვაშლი, მსხალი და ა. შ.) შესახებ, სადაც ასევე დაფიქსირდა მაღალი ფასები. ამასთან, საზოგადოება 2008, 2009 და 2010 წლებში დაჯარიმებულია საკონტროლო-საღარიბო აპარატის გამოუყენებლობისათვის. წერილში მითითებულია, რომ გასვლითი საგადასახადო შემოწმების მიერ არ განხორციელებულა ფასნამატის დადგენა საერთაშორისო კონტროლირებული ოპერაციების შეფასების შესახებ ინსტრუქციის შესაბამისად.

დავების განხილვის საბჭომ გადამხდელის მიერ დამატებითი მტკიცებულების სახით წარდგენილი სსიპ ლევან სამხარაულის სახელობის სასამართლო ექსპერტიზის ეროვნული ბიუროს ექსპერტის დასკვნა ბანანის დამწიფების პროცესების შესახებ გაუზავნა აუდიტის დეპარტამენტს და ითხოვა ხსენებული დასკვნის შემოწმებით განხორციელებულ დარიცხვაზე შესაძლო გავლენის თაობაზე ინფორმაციის წარდგენა. აუდიტის დეპარტამენტის 14.11.2016 წლის №1----- წერილის თანახმად, ექსპერტიზის დასკვნით, ბანანი, შენახვისას არჩეული რეჟიმისა და დროის გათვალისწინებით, გადავიდა სიმწიფის სხვადასხვა ფაზაში; შემმოწმებლის მხრიდან შეუძლებელია განისაზღვროს არჩეული რეჟიმისა და ფაზაში გადავიდა 2010-2013 წლებში საზოგადოების მიერ რეალიზებული ბანანი. ამასთან, შემოწმებისათვის წარდგენილი

ბუღალტრული მონაცემებითა და პირველადი სააღრიცხვო დოკუმენტაციით შეუძლებელია განისაზღვროს რეალიზებული საქონლის ბიოლოგიური მდგომარეობა. საბჭომ მიიჩნია, რომ ვინაიდან შემოწმებისთვის წარდგენილი დოკუმენტაციის საფუძველზე შეუძლებელი იყო გადამხდელის საგადასახადო ვალდებულების განსაზღვრა, საზოგადოების რეალური შემოსავლების გაანგარიშების მიზნით არაპირდაპირი მეთოდის გამოყენება მართლზომიერია.

სსიპ ლევან სამხარაულის სახელობის სასამართლო ექსპერტიზის ეროვნული ბიუროს ექსპერტის 2016 წლის 3 ოქტომბრის №0----- დასკვნის შესაბამისად, ექსპერტიზაზე წარდგენილი 2016 წლის 19 აგვისტოს ეკვადორიდან იმპორტირებული ბანანის ერთი პარტიის 576 ყუთიდან აღებული 20 ნიმუში, დასამწიფებელ საკანში მოთავსების შემდგომ, შენახვის არჩეული რეჟიმისა და დროის გათვალისწინებით, გადავიდა სიმწიფის სხვადასხვა ფაზაში, მათი დამწიფება მოხდა არაერთგვაროვნად როგორც მთლიანობაში, ასევე ცალკეული ყუთების მიხედვით (ერთსა და იმავე ყუთში აღმოჩნდა სიმწიფის სხვადასხვა ფაზის მქონე ბანანი). 2016 წლის 6 სექტემბერს თბილისში, წ-----ში მდებარე №-- საწყობში დასაწყობებულმა პროდუქციამ - 20 ყუთმა ბანანმა ერთი დღე-ღამის განმავლობაში, შენახვის არჩეული რეჟიმის გათვალისწინებით შეიცვალა სასაქონლო სახე, გადავიდა სიმწიფის სხვადასხვა ფაზაში, როგორც მთლიანობაში, ისე ცალკეული ყუთების მიხედვით (ერთსა და იმავე ყუთში აღმოჩნდა სიმწიფის სხვადასხვა ფაზის მქონე ბანანი).

პირველი ინსტანციის სასამართლომ მოცემული დავის გადასაწყვეტად გამოიყენა

საქართველოს ზოგადი ადმინისტრაციული კოდექსის მე-5, 53-ე, 96-ე მუხლები, საქართველოს საგადასახადო კოდექსის (2010 წ.) პირველი, მე-2, მე-8, 43-ე, 49-ე, 73-ე, 136-ე, 255-ე, 262-ე, 264-ე, 268-ე მუხლები, საქართველოს საგადასახადო კოდექსის (2004 წ.) 41-ე, 51-ე, 104-ე, 199-ე მუხლები.

პირველი ინსტანციის სასამართლომ მიუთითა მოქმედი საგადასახადო კოდექსის 73-ე მუხლის მე-5 ნაწილზე, რომლის თანახმად, საგადასახადო ორგანოს უფლება აქვს, პირის საგადასახადო ვალდებულებები განსაზღვროს არაპირდაპირი მეთოდების გამოყენებით (აქტივების სიდიდის, საოპერაციო შემოსავლებისა და ხარჯების, პირის შესახებ ინფორმაციის მისი საქმიანობის სხვა საგადასახადო პერიოდთან ან სხვა ამგვარი გადასახადის გადამხდელის შესახებ მონაცემების შედარების, აგრეთვე სხვა მსგავსი ინფორმაციის ანალიზის საფუძველზე): ა) **თუ პირს არ აქვს სააღრიცხვო დოკუმენტაცია ან სააღრიცხვო დოკუმენტაციით შეუძლებელია დაბეგვრის ობიექტის დადგენა;** ბ) ერთზე მეტი ნებისმიერი შემდეგი პირობის არსებობისას: ბ.ა) ადგილი აქვს პირის აქტივების დაუსაბუთებელ ზრდას; ბ.ბ) პირის მიერ ეკონომიკური საქმიანობისათვის ან/და პირადი მოხმარებისათვის გაწეული ხარჯი აჭარბებს დეკლარირებულ შემოსავალს; ბ.გ) მიმდინარე საგადასახადო კონტროლის ღონისძიებების შედეგად საგადასახადო შემოწმების დაწყების

შესახებ საგადასახადო ორგანოს შესაბამისი აქტით განსაზღვრულ შესამოწმებელ პერიოდში გამოვლენილია პირის მიერ საგადასახადო სამართალდარღვევის ჩადენის ორი ან მეტი შემთხვევა; ბ.დ) გამოვლენილია არსებითი სხვაობა პირის მიერ საგადასახადო ორგანოსათვის წარდგენილ/დეკლარირებულ დაბეგვრასთან დაკავშირებულ მონაცემებსა და მიმდინარე საგადასახადო კონტროლის ღონისძიებების შედეგად ფაქტობრივად დაფიქსირებულ მონაცემებს შორის. აღნიშნული ნორმა ამოქმედდა საგადასახადო კოდექსში 2013 წლის 26 დეკემბრის №1886 საქართველოს კანონით ცვლილების განხორციელების შედეგად.

პირველი ინსტანციის სასამართლომ აღნიშნა, რომ 2011 წლიდან მოქმედი საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 73-ე მუხლის მე-5 ნაწილის თავდაპირველი რედაქციის შესაბამისად, თუ **გადასახადის გადამხდელი არ ახორციელებს ბუღალტრულ აღრიცხვას საქართველოს საგადასახადო კანონმდებლობით გათვალისწინებული ფორმითა და წესით** ან საერთოდ არ ახორციელებს მას, ან სააღრიცხვო დოკუმენტაცია დაკარგულია ან/და განადგურებულია, **რის გამოც შეუძლებელია დაბეგვრის ობიექტის, დაბეგვრასთან დაკავშირებული ობიექტისა და საგადასახადო ვალდებულების განსაზღვრა**, მაშინ საგადასახადო ორგანოს უფლება აქვს, გადასახადის ოდენობის დადგენის მიზნით გადასახადის გადამხდელს გადასახადი დაარიცხოს 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).

აღნიშნულ ნორმაში 2011 წლის 8 ნოემბრის №5202 საქართველოს კანონით განხორციელებული ცვლილების შედეგად განისაზღვრა, რომ 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.**

იმავე ნორმას - 73-ე მუხლის მე-5 ნაწილს 2012 წლის 28 დეკემბრის №189

საქართველოს კანონით, რომელიც ამოქმედდა 2013 წლის პირველი იანვრიდან, დაემატა „ვ“ ქვეპუნტი, რომელშიც აღნიშნულია - „მიმდინარე საგადასახადო კონტროლის ღონისძიებების შედეგად **შესამოწმებელ პერიოდში გამოვლენილია პირის მიერ საგადასახადო**

სამართალდარღვევის ჩადენის ორი ან მეტი შემთხვევა ან/და არსებითი სხვაობა პირის მიერ საგადასახადო ორგანოში წარდგენილ/დეკლარირებულ დაბეგვრასთან დაკავშირებულ მონაცემებსა და ამ ღონისძიებების შედეგად ფაქტობრივად დაფიქსირებულ მონაცემებს შორის.“ 2011 წლამდე მოქმედი საგადასახადო კოდექსის 104-ე მუხლის მე-2 ნაწილი ადგენდა, რომ თუ გადასახადის გადამხდელი არ ახორციელებს **ბუღალტრულ აღრიცხვას კანონმდებლობით გათვალისწინებული ფორმითა და წესით** ან არ ახორციელებს მას საერთოდ, ან სააღრიცხვო დოკუმენტაცია დაკარგული ან/და განადგურებულია, **რის გამოც შეუძლებელია დაბეგვრის ობიექტის, დაბეგვრასთან დაკავშირებული ობიექტისა და საგადასახადო ვალდებულებების განსაზღვრა**, მაშინ საგადასახადო ორგანოს გადასახადის ოდენობის დადგენის მიზნით უფლება აქვს გადასახადის გადამხდელს გადასახადი დაარიცხოს 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).

პირველი ინსტანციის სასამართლომ განმარტა, რომ ზემოაღნიშნული ნორმები ეხება ყველა სახის გადასახადს. ხსენებული ნორმებით საგადასახადო ორგანოს უფლება აქვს, გადამხდელს გადასახადი დაარიცხოს მის ხელთ არსებული მასალების/სანდო ინფორმაციის ანალიტიკური დამუშავების მეშვეობით. ეს მასალები ან ინფორმაცია შეიძლება არსებობდეს როგორც საგადასახადო ორგანოში და ეხებოდეს მსგავსი საქმიანობით დაკავებულ სხვა პირს, ისე ინახებოდეს გადასახადის გადამხდელთან. სასამართლო განმარტავს, რომ, მართალია, საგადასახადო ორგანო ამოწმებს გადასახადის გადამხდელის მიერ საგადასახადო ვალდებულების შესრულებას სწორედ გადამხდელის მიერ წარდგენილი დოკუმენტაციისა და მტკიცებულებების შესწავლის საფუძველზე, მაგრამ შესაბამისი წინაპირობების არსებობისას მას შეუძლია, რომ გამოიყენოს არაპირდაპირი მეთოდი, რაც გულისხმობს გარემოებითი მტკიცებულებებით საგადასახადო ვალდებულების დადგენას. აუდიტორი დარწმუნებული უნდა იყოს, რომ ინფორმაცია, რომელსაც ის იყენებს არაპირდაპირი მეთოდის გამოყენების პროცესში, არის მართებული და სწორი, არ უნდა იქნას გამოყენებული ისეთი ფაქტი, რომელიც წარმოადგენს მხოლოდ მოსაზრებას და არ არის

დოკუმენტალურად დადასტურებული. სასამართლო აღნიშნავს, რომ აუდიტორის გადაწყვეტილება არაპირდაპირი მეთოდით გადასახადების განსაზღვრის თაობაზე უნდა იყოს გონივრული და დასაბუთებული ფაქტობრივი გარემოებებისა და მტკიცებულებების საფუძველზე. ამასთან, არაპირდაპირი მეთოდი, რომელსაც აუდიტორი გამოიყენებს, უნდა შეესაბამებოდეს გადამხდელის საქმიანობის სპეციფიკას და უნდა იყოს

დეტალურად განმარტებული.

პირველი ინსტანციის სასამართლომ აღნიშნა, რომ ვინაიდან საგადასახადო კოდექსის როგორც საგადასახადო ვალდებულების წარმოშობის პერიოდისთვის, ისე საგადასახადო ვალდებულების განსაზღვრის დროს მოქმედი რედაქციები საგადასახადო ორგანოს, გადასახადის გადამხდელის საგადასახადო ვალდებულების განსაზღვრის მიზნით, არაპირდაპირი მეთოდის გამოყენებისათვის, უდგენს კონკრეტულ წინაპირობებს, რომელთა არსებობის შემთხვევაშიც ადმინისტრაციული ორგანოს მხრიდან აღნიშნული მეთოდის გამოყენება ჩაითვლება კანონშესაბამისად, პირველ ყოვლისა, უნდა განისაზღვროს არაპირდაპირი მეთოდის გამოყენების წინაპირობების არსებობა, ხოლო შემდგომში კონკრეტულად გამოყენებული არაპირდაპირი მეთოდის კანონიერება.

პირველი ინსტანციის სასამართლომ მიუთითა საქართველოს საგადასახადო კოდექსის მეორე მუხლის მეორე ნაწილზე და აღნიშნა, რომ აღნიშნული დანაწესიდან გამომდინარე, ვინაიდან არაპირდაპირი მეთოდის გამოყენება უშუალოდ გადასახადებით დაბეგვრას უკავშირდება და იგი წარმოადგენს გადასახადის გადამხდელისათვის საგადასახადო ტვირთის მოცულობის განსაზღვრის საფუძველს, ხოლო მოცემულ შემთხვევაში არაპირდაპირი მეთოდის გამოყენებით 2010, 2011 და 2012 წლებში განხორციელებული დარიცხვა არის სადავო, სწორედ აღნიშნულ პერიოდებში მოქმედი არაპირდაპირი მეთოდის გამოყენების თაობაზე შესაბამისი საკანონმდებლო რეგულაციების გამოყენება უნდა მოხდეს. საქართველოს საგადასახადო კოდექსის (2004 წ.) 104-ე მუხლის მე-2 ნაწილის საფუძველზე საგადასახადო ორგანოს უფლება ჰქონდა, განესაზღვრა პირისთვის საგადასახადო ვალდებულება არაპირდაპირი მეთოდის გამოყენებით, თუ სახეზე იქნებოდა ერთ-ერთი პირობა: პირი არ ახორციელებს ბუღალტრული აღრიცხვას კანონმდებლობით დადგენილი ფორმით და წესით, ან არ ახორციელებს საერთოდ, ან სააღრიცხვო დოკუმენტაცია დაკარგული ან განადგურებულია, თუკი აღნიშნული წინაპირობების არსებობის შედეგად შეუძლებელი იქნებოდა დაბეგვრის ობიექტის, დაბეგვრასთან დაკავშირებული ობიექტისა და საგადასახადო ვალდებულებების განსაზღვრა. ამასთან, საგადასახადო კოდექსის (2010 წ.) 73-ე მუხლის მე-5 ნაწილით, 2011 წლის 8 ნოემბრის №5202 საქართველოს კანონით განხორციელებული ცვლილების შედეგად, განისაზღვრა არაპირდაპირი მეთოდის გამოყენების შესაძლებლობა, თუკი სახეზე იქნებოდა ამავე მუხლით გათვალისწინებული ერთზე მეტი, ე.ი. მინიმუმ ორი პირობა. აღნიშნული ნორმის რედაქციასთან დაკავშირებით, პირველი ინსტანციის სასამართლომ მიუთითა საქართველოს უზენაესი სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატის 2017 წლის 24 იანვრის გადაწყვეტილებაზე (საქმე №ბს-566-561(2კ-16)), რომლის მიხედვითაც, „საკასაციო სასამართლო იზიარებს სააპელაციო სასამართლოს მსჯელობას საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 73-ე მუხლის მე-5 ნაწილთან მიმართებაში და დამატებით განმარტავს, რომ საგადასახადო კოდექსის 73-ე მუხლის მე-5 ნაწილი ეხება ყველა სახის გადასახადის განსაზღვრას. ხსენებული ნორმით საგადასახადო ორგანოს უფლება ეძლევა მხოლოდ ამ

ნაწილითა და საგადასახადო კანონმდებლობით დადგენილ სხვა შემთხვევებში გადამხდელს გადასახადი დაარიცხოს მის ხელთ არსებული მასალების/სანდო ინფორმაციის ანალიტიკური დამუშავების მეშვეობით. ეს მასალები ან ინფორმაცია შეიძლება არსებობდეს თვით გადამხდელთან, მაგრამ არასრული სახით, ან საგადასახადო ორგანოში და ეხებოდეს მსგავსი საქმიანობით დაკავებულ სხვა პირს. ამ მასალების გამოყენებისას საგადასახადო ორგანომ, შესაბამისი კორექტივები უნდა შეიტანოს გადამხდელთან დაკავშირებული ფაქტებისა და გარემოებების შესაბამისად. მიზანი კი ის არის, რომ სამართლიანად, გონივრული განსჯის საფუძველზე უნდა დადგინდეს საგადასახადო ვალდებულებები. ამდენად, სავარაუდო საგადასახადო ვალდებულების ფორმირებაში მონაწილეობა უნდა მიიღოს არა მარტო შესაძლო შემოსავლებმა, არამედ - შესაძლო გამოქვითვებმა, ხარჯებმაც. მე-5 ნაწილით გათვალისწინებულ უფლებას საგადასახადო ორგანო მოიპოვებს მხოლოდ მაშინ, როდესაც ამ ნაწილის ორი პუნქტის პირობა მაინც იქნება დაკმაყოფილებული. საგადასახადო კოდექსის 73-ე მუხლის მე-5 ნაწილის დისპოზიცია ცალსახად განსაზღვრავს არაპირდაპირი მეთოდის გამოყენების შესაძლებლობას, თუკი სახეზე არის ერთზე მეტი, ე.ი. მინიმუმ ორი პირობა. იმ პირობებში კი, როდესაც საგადასახადო ორგანო არაპირდაპირი მეთოდის გამოყენების ერთადერთ საფუძვლად უთითებს მხოლოდ საწარმოს მიერ ბუღალტრული აღრიცხვის პირობების დარღვევას, ამასთან, არ დგინდება რაში გამოიხატა კონკრეტულად ბუღალტრული აღრიცხვის წესის დარღვევა, მითითებული არ ქმნის არაპირდაპირი მეთოდის გამოყენების სამართლებრივ საფუძველს.“

პირველი ინსტანციის სასამართლომ ყურადღება გაამახვილა იმის შესახებ, რომ შემოწმებამ დარიცხვა განახორციელა და საგადასახადო ვალდებულების მოცულობა განსაზღვრა საგადასახადო შემოწმებისას მოქმედი საგადასახადო კოდექსის ნორმით, რომელიც განსხვავდებოდა სადავო პერიოდში მოქმედი საკანონმდებლო რეგულაციებისაგან; უფრო მეტიც, 2012 წლის პერიოდზე ისე მოხდა დარიცხვა, რომ აღნიშნულ პერიოდში მოქმედი საგადასახადო კოდექსის 73-ე მუხლის მე-5 ნაწილით გათვალისწინებული არაპირდაპირი მეთოდის გამოყენების საფუძვლად გათვალისწინებული მინიმუმ ორი წინაპირობის არსებობა არ დგინდება. მართალია, საგადასახადო შემოწმების აქტში მითითებულია, რომ შ-- „ფ-----“ დაჯარიმებულია საკონტროლო-სალარო აპარატის გამოუყენებლობისათვის, თუმცა სადავო პერიოდში მოქმედი ნორმა აღნიშნულს 73-ე მუხლის მე-5 ნაწილით გათვალისწინებული უფლების გამოყენებას საფუძვლად არ მიიჩნევდა. უფრო მეტიც, დავების განხილვის საბჭოს გადაწყვეტილებაში მითითებულია, რომ საზოგადოება 2008, 2009 და 2010 წლებში დაჯარიმებულია საკონტროლო-სალარო აპარატის გამოუყენებლობისათვის, თუმცა 2013 წლის პირველი იანვრიდან ამოქმედებული ნორმა აქცენტს აკეთებდა არა ზოგადად, არამედ უშუალოდ შესამოწმებელ პერიოდში პირის მიერ საგადასახადო სამართალდარღვევის ორი ან მეტი შემთხვევის ჩადენაზე. ყოველივე ზემოაღნიშნულის გათვალისწინებით პირველი ინსტანციის სასამართლომ მიიჩნია, რომ დასაბუთებული არ არის არაპირდაპირი მეთოდის გამოყენების

მართლზომიერება.

პირველი ინსტანციის სასამართლომ ყურადღება გაამახვილა იმ ფაქტზე, რომ მოპასუხეები აპელირებენ შ-- „ფ----ს“ მიერ ბუღალტრული აღრიცხვას კანონმდებლობის შესაბამისად განუხორციელებლობაზე, რამაც შეუძლებელი გახადა საწარმოს რეალური შემოსავლების დადგენა.

პირველი ინსტანციის სასამართლომ გამოიყენა 2011 წლამდე მოქმედი საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 41-ე მუხლის პირველი ნაწილის „ა“, „გ“, „დ“ და „ე“ ქვეპუნქტები, 51-ე მუხლის პირველი ნაწილის „ე“ ქვეპუნქტი, 199-ე მუხლის პირველი და მეორე ნაწილები; საქართველოს საგადასახადო კოდექსის მერვე მუხლის მერვე ნაწილი, 43-ე მუხლის პირველი ნაწილის „ა“, „გ“ და „დ“ ქვეპუნქტები, 49-ე მუხლის პირველი ნაწილის „ე“ ქვეპუნქტი, 136-ე მუხლის პირველი ნაწილი; ზოგადი ადმინისტრაციული კოდექსის მეხუთე მუხლის პირველი და მეორე ნაწილები, 53-ე მუხლი.

პირველი ინსტანციის სასამართლომ აღნიშნა, რომ გადასახადის გადამხდელი ვალდებულია, დროულად და დადგენილი ოდენობით გადაიხადოს გადასახადები. აღნიშნული ვალდებულების ჯეროვანი შესრულება კი დაკავშირებულია დასაბეგრი ბრუნვის სწორად განსაზღვრასა და გადასახადების კანონის მოთხოვნათა შესაბამისად გამოანგარიშებასთან, რომელი ვალდებულების ჯეროვანი შესრულებაც შემოსავლებისა და ხარჯების სათანადო წესით აღრიცხვის, საგადასახადო დეკლარაციების წარდგენისა და სწორად შევსების გარეშე შეუძლებელია. ამასთან, ახორციელებენ რა საგადასახადო კონტროლს საგადასახადო ორგანოები, გადასახადის გადამხდელმა უნდა უზრუნველყოს მათთვის ყველა საჭირო დოკუმენტაციის წარდგენა, რაც შესაძლებელს გახდის განხორციელებული ოპერაციისა და გადახდილი გადასახადების ოდენობის განსაზღვრის კანონიერების გადამოწმებას. წინააღმდეგ შემთხვევაში, საგადასახადო ორგანოებს ენიჭებათ საგადასახადო ვალდებულების მოცულობის დამოუკიდებლად განსაზღვრის უფლებამოსილება, თუმცა აღნიშნული უფლებამოსილება უნდა განხორციელდეს მხოლოდ კანონით დადგენილი საფუძვლების არსებობისას, კანონის მოთხოვნათა ზედმიწევნით დაცვით.

პირველი ინსტანციის სასამართლომ განმარტა, რომ ვინაიდან შემოსავლებისა და ხარჯების აღრიცხვის უმთავრეს მიზანს წარმოადგენს პირის მიერ გადასახადის გადახდა, რომ, ერთი მხრივ, მოხდეს გადასახდელი გადასახადის სათანადო ოდენობით გამოანგარიშება, ხოლო, მეორე მხრივ, შესაძლებელი იყოს გადახდის კანონიერებაზე კონტროლი, კანონმდებლობით გათვალისწინებულია გადასახადის გადამხდელის ვალდებულებები, თუ როგორ უნდა განხორციელდეს მის მიერ ეკონომიკური საქმიანობა, რა დოკუმენტები და რა ფორმით უნდა გამოიწეროს მის მიერ. ამასთან, აღნიშნული ვალდებულებები უნდა იყოს მკაფიო, ნათელი, რათა ეკონომიკური საქმიანობის განმახორციელებელმა პირმა შეძლოს მათი შესრულება და დაცული იყოს საგადასახადო ორგანოთა თვითნებობისაგან, რომ გადამხდელისაგან არ იქნას მოთხოვნილი დადგენილისაგან განსხვავებული ან კანონით გათვალისწინებულზე მეტი მოვალეობის

შესრულება, რაც წინააღმდეგობაში მოვიდოდა როგორც სამართლებრივი სახელმწიფოს პრინციპთან, ისე პირის საკუთრების უფლებისა და თავისუფალი მეწარმეობის უფლებებში უხეშ ჩარევას გამოიწვევდა.

პირველი ინსტანციის სასამართლომ ყურადღება გაამახვილა სადავო ადმინისტრაციულ-სამართლებრივ აქტებში გაკეთებულ დასაბუთებაზე, მოპასუხეთა წარმომადგენლების, მათ შორის, საგადასახადო შემოწმების უშუალოდ განმახორციელებელი პირის განმარტებებზე, რომ საცალო ვაჭრობასთან მიმართებით არსებობდა ეჭვი ბუღალტრული აღრიცხვის არასწორ წარმოებაზე, საზოგადოება რეალიზაციაში არ აჩვენებდა, რა პროდუქტი რა ფასად გაიყიდა, არ ხდებოდა რეალიზებული პროდუქციის სახეობისა და რაოდენობის მიხედვით ჩამოწერა ბუღალტრულად, მართალია, შედგენილი იყო შიდა დოკუმენტები, თუმცა საკონტროლო შესყიდვით სხვა ფასი დაფიქსირდა. კერძოდ, მსხვილ გადამხდელთა საგადასახადო ინსპექციის მიერ 2010 წლის 10 მაისს განხორციელებულია საკონტროლო შესყიდვა, შეძენილია ერთი ყუთი ბანანი 44 ლარად, როდესაც გადამხდელის მიერ საცალო რეალიზაცია დაფიქსირებულია 29 ლარად. მოპასუხეები, ასევე, მიუთითებენ, რომ საბითუმო ფასი საცალოზე მაღალი ფიქსირდებოდა, რაც არარეალურია. ასევე, ინდივიდუალური მეწარმეებისაგან გამოთხოვილ იქნა ინფორმაცია, რომელშიც საზოგადოების დოკუმენტებში მითითებულზე მაღალი ფასი ფიქსირდებოდა. ამასთან, სადავო არ არის ის ფაქტი, რომ საწარმოს ჰქონდა მის მიერ შექმნილი ყოველდღიური აღრიცხვის დოკუმენტები, რომლებიც შესაბამისობაში იყო საწარმოს მიერ გაცემული ჩეკების მონაცემებთან, თუმცა საგადასახადო ორგანოები სადავოდ ხდიან მხოლოდ აღნიშნული დოკუმენტების საფუძველზე ბუღალტრული აღრიცხვის სწორად წარმოების ფაქტის დადასტურებულად მიჩნევას, რადგან დადგენილი ფაქტობრივი გარემოებების საფუძველზე, არსებობს ეჭვი, რომ შ-- „ფ-----“ სრულად არ ასახავდა რეალიზაციას ჩეკსა და დოკუმენტებში.

პირველი ინსტანციის სასამართლომ მიუთითა საქართველოს უზენაესი სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატის 2017 წლის 24 იანვრის გადაწყვეტილებაზე (საქმე №ბს-566-561(2კ-16)), სადაც აღნიშნულია, რომ „საკასაციო სასამართლო სრულად იზიარებს სააპელაციო სასამართლოს მოსაზრებას და განმარტავს, რომ სადავო ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტების გამოცემისას მოპასუხე ადმინისტრაციულ ორგანოს არ დაუსაბუთებია საწარმოს მიმართ არაპირდაპირი მეთოდით საგადასახადო ვალდებულების განსაზღვრის წინაპირობების არსებობა. ის გარემოება, რომ შ-- „....“ არ ახორციელებდა ბუღალტრულ აღრიცხვას კანონმდებლობით დადგენილი წესით, კერძოდ, არ გააჩნდა სააღრიცხვო ჩანაწერები სადაც იქნებოდა დაფიქსირებული კონკრეტული ჩეკით რა საქონელი გაიყიდა და ვინ იყო მყიდველი არ იძლევა ინდივიდუალური ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტების კანონშესაბამისად მიჩნევის შესაძლებლობას, რამდენადაც 2006-2010 წლებში მოქმედი „საკონტროლო-სალარო აპარატების ექსპლუატაციის (გამოყენების) წესებისა და სალაროს ჩეკში შესატანი აუცილებელი რეკვიზიტების დამტკიცების შესახებ“ საქართველოს ფინანსთა მინისტრის 2006

წლის 10 მარტის №186 ბრძანების მე-4 მუხლის მე-2 პუნქტის თანახმად, მომხმარებლისათვის გაცემულ ჩეკზე უნდა ასახულიყო შემდეგი რეკვიზიტები: ა) გადამხდელის დასახელება; ბ) საიდენტიფიკაციო ნომერი; გ) სსა-ს საქარხნო ნომერი; დ)

ჩეკის ნომერი; ე) გადახდილი თანხის ოდენობა, თარიღი და დრო; ვ) სსა-ის ფისკალურ რეჟიმში ყოფნის დამადასტურებელი ნიშანი. ანალოგიური შინაარსის ნორმას ითვალისწინებს „მიმდინარე კონტროლის პროცედურების ჩატარების, სასაქონლო-მატერიალურ ფასეულობათა ჩამოწერის, საგადასახადო დავალიანების გადახდევის

უზრუნველყოფის ღონისძიებების განხორციელების, სამართალდარღვევათა საქმისწარმოების წესის დამტკიცების თაობაზე“ საქართველოს ფინანსთა მინისტრის 2010 წლის 31 დეკემბრის №994 ბრძანებაც. ამდენად, საქართველოს კანონმდებლობა არ ავალდებულებდა გადასახადის გადამხდელს, საცალო ვაჭრობის პირობებში აღრიცხვა ეწარმოებინა იმის შესახებ, თუ კონკრეტული ჩეკით ვის მიჰყიდა საქონელი და რა საქონელი გაყიდა.“

პირველი ინსტანციის სასამართლომ არ გაიზიარა საგადასახადო ორგანოთა პოზიცია, რომ ადგილი ჰქონდა ბუღალტრული აღრიცხვის კანონმდებლობის მოთხოვნათა დარღვევით წარმოებას, რამეთუ შ-- „ფ----ს“ საცალო ვაჭრობისას არ გააჩნდა სააღრიცხვო ჩანაწერები, სადაც იქნებოდა დაფიქსირებული კონკრეტული ჩეკით რა საქონელი გაიყიდა და ვინ იყო მყიდველი; სასამართლომ განმარტა, რომ საქართველოს კანონმდებლობა არ ავალდებულებდა გადასახადის გადამხდელს, საცალო ვაჭრობის პირობებში აღრიცხვა ეწარმოებინა იმის შესახებ, თუ კონკრეტული ჩეკით ვის მიჰყიდა საქონელი და რა საქონელი გაყიდა. ამასთან, მოსარჩელეს წარდგენილი აქვს მის მიერ წარმოებული შიდა დოკუმენტაცია, რომელიც საგადასახადო ორგანომ არ გაიზიარა. სასამართლომ აღნიშნა ასევე, რომ იმ პირობებში, როდესაც კანონმდებლობით არ იყო გათვალისწინებული მტკიცებულებათა ჩამონათვალი, ხოლო მოსარჩელის მიერ წარდგენილი მტკიცებულებები საგადასახადო ორგანოებმა არასაკმარისად მიიჩნიეს, მნიშვნელოვანია, საგადასახადო ორგანოთა მოსაზრება, თუ რა დოკუმენტებს მიიჩნევდნენ ისინი საკმარის მტკიცებულებად, ვინაიდან პირისთვის გასაგები უნდა იყოს, თუ რა მოთხოვნების შესრულებას ითხოვენ მისგან ადმინისტრაციული ორგანოები და რა საშუალებით შეუძლია საკუთარი უფლებების დაცვა და საკუთარი პოზიციის გამყარება. პირველი ინსტანციის სასამართლოს მითითებით, მხარისთვის ზოგადი მითითება მტკიცებულებათა არასაკმარისად მიჩნევის თაობაზე, როდესაც ნორმატიულად არ არის განსაზღვრული კონკრეტული საბუთის წარდგენის მოვალეობა, არ შეიძლება მიჩნეულ იქნას ადმინისტრაციული წარმოების მხარის კანონიერი უფლებებისა და ინტერესების რეალიზაციის პრინციპის დაცვით განხორციელებად. სასამართლო სხდომაზე გამოცხადებულმა შემმოწმებელმა განმარტა, რომ მსგავსი მტკიცებულება შესაძლებელია ყოფილიყო შესყიდვის შესახებ საბუთზე მეორე პირის ხელმოწერა ან ბუღალტრულად მყიდველის ვინაობის ასახვა. სასამართლომ მიუთითა, რომ აღრიცხვის წესი არ უნდა იყოს ბუნდოვანი და საგადასახადო ორგანოების მიერ არ უნდა მოხდეს ისეთი

მოვალეობის შესრულებაზე აპელირება, რომელიც პირს არ ეკისრება კანონმდებლობით, მით უფრო, როდესაც საცალო ვაჭრობის პირობებში პირის დავალდებულება, რომ აესახა მყიდველის ვინაობა ან უზრუნველყო საბუთზე მეორე მხარის ხელმოწერა, წარმოადგენს პირისათვის შეუსაბამოდ მაღალი სტანდარტის დაწესებასა და საქმიანობის განხორციელების გაძნელებას.

პირველი ინსტანციის სასამართლომ აგრეთვე აღნიშნა, რომ პირის მიერ კანონმდებლობის დარღვევის თაობაზე მხოლოდ ეჭვი არ შეიძლება გახდეს მისთვის საგადასახადო ტვირთის დამძიმების საფუძველი, რადგან ეჭვი უნდა იყოს გონივრული და შესაბამისი ფაქტობრივ-სამართლებრივი საფუძვლებით გამყარებული. სასამართლომ გაიზიარა მოსარჩელის მითითება, რომ სასაქონლო ზედნადებების გამოწერის განსხვავებული ფორმის შემოღების შემდგომ დეკლარირებული და შემოწმებით დადგენილი შემოსავლის მსგავსება ცალსახად არ გულისხმობს, რომ იქამდე პირის მიერ შემოსავლის სრული აღრიცხვა არ ხდებოდა, რადგან კანონმდებლობა იქამდეც ითვალისწინებდა ზედნადებების გამოწერის ვალდებულებას და ამავდროულად მნიშვნელოვანია შესაბამის წლებში ბრუნვის მოცულობა, რომელიც გაცილებით მეტი იყო სადავო პერიოდში. რაც შეეხება რეალიზებული საქონლის ფასს, სასამართლომ განმარტა, რომ აღნიშნულის შეფასებისას მნიშვნელოვანია მოსარჩელის მიერ წარმოებული ბიზნესის სპეციფიკა და სამეწარმეო საქმიანობის განხორციელების პოლიტიკა, გასაყიდი საქონლის თავისებურებანი, მათ შორის, საქონლის მალეფუჭებადობა, ხილის სხვადასხვა სიმწიფის მდგომარეობაში ყოფნა, რაც ერთი და იმავე სახეობის ხილზე სხვადასხვა ფასის დაწესებას იწვევს. შესაბამისად პირველი ინსტანციის სასამართლომ, გასათვალისწინებლად მიიჩნია მოსარჩელის აღნიშვნა, რომ იგი საცალო ვაჭრობისას შედარებით დაბალი ხარისხის ბანანის რეალიზაციას ახდენდა, რაც მასზე ასევე დაბალი ფასის გავრცელებას იწვევდა მაშინ, როდესაც ორგანიზაციებზე გაცილებით მაღალი ხარისხის ბანანის და შესაბამისად, უფრო მაღალ ფასად მიყიდვა ხდებოდა.

პირველი ინსტანციის სასამართლომ იხელმძღვანელა საქართველოს ადმინისტრაციული საპროცესო კოდექსის მე-17 მუხლზე და განმარტა, რომ მოცემულ შემთხვევაში, ერთი მხრივ, საგადასახადო ორგანომ ისე განახორციელა გადასახადების დარიცხვა არაპირდაპირი მეთოდის გამოყენებით, რომ არ შეუფასებია სადავო პერიოდში მოქმედი საკანონმდებლო ნორმები და არ დაუსაბუთებია აღნიშნული ნორმებით გათვალისწინებული არაპირდაპირი მეთოდის გამოყენების კანონიერება, მეორე მხრივ კი, მოპასუხეები აპელირებენ ბუღალტრული აღრიცხვის სათანადო წესით წარმოების განუხორციელებლობაზე, თუმცა სადავო პერიოდში მოქმედი კანონმდებლობა მოსარჩელეს არ ავალდებულებდა მის მიერ განხორციელებული ქმედებისაგან განსხვავებული ქმედების შესრულებას თუ რაიმე დამატებითი დოკუმენტების შექმნას, შესაბამისად, მხოლოდ ეჭვი ბუღალტერიის არასათანადო წარმოებაზე, რომელიც არ არის გამყარებული სამართლებრივი საფუძვლით, არ გამომდინარეობს კონკრეტული ფაქტობრივი გარემოებების შედეგად გამოვლენილი ფაქტების გონივრული განსჯიდან და

არ ქმნის რომელიმე საკანონმდებლო ნორმით გათვალისწინებულ დარღვევას, არ შეიძლება გახდეს პირისათვის დამატებითი საგადასახადო ვალდებულების განსაზღვრის საფუძველი.

ყოველივე ზემოაღნიშნულიდან გამომდინარე პირველი ინსტანციის სასამართლომ ჩათვალა, ვინაიდან არ არსებობდა გადასახადის გადამხდელის მიმართ საგადასახადო ვალდებულებების განსაზღვრის მიზნით არაპირდაპირი მეთოდის გამოყენების სამართლებრივი საფუძველი, ამიტომ სადავო საკითხი საჭიროებს საქმის გარემოებების გამოკვლევასა და შეფასებას აქტის გამომცემი ადმინისტრაციული ორგანოს მხრიდან.

პირველი ინსტანციის სასამართლომ მოცემულ შემთხვევაში გამოიყენა ადმინისტრაციული საპროცესო კოდექსის 32-ე მუხლის პირველი ნაწილი, ზოგადი ადმინისტრაციული კოდექსის 60¹ მუხლი და დადგენილი ფაქტობრივი გარემოებების შეფასების საფუძველზე მიიჩნია, რომ გასაჩივრებული ინდივიდუალური ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტები გამოცემულია საქმისათვის არსებითი მნიშვნელობის მქონე გარემოებების გამოკვლევისა და შეფასების გარეშე. რის გამოც, სასამართლომ სადავო საკითხის გადაწყვეტლად ბათილად ცნო სსიპ შემოსავლების სამსახურის აუდიტის დეპარტამენტის 2015 წლის 02 დეკემბრის საგადასახადო შემოწმების შუალედური აქტი, 2015 წლის 04 დეკემბრის №4---- ბრძანება და 2015 წლის 04 დეკემბრის №0----- საგადასახადო მოთხოვნა, სსიპ შემოსავლების სამსახურის 2016 წლის 31 მარტის №8--- ბრძანება და საქართველოს ფინანსთა სამინისტროსთან არსებული დავების განხილვის საბჭოს 2017 წლის 13 იანვრის გადაწყვეტილება (საჩივარი №1-----) ერთობლივი შემოსავლის არაპირდაპირი მეთოდით განსაზღვრის ნაწილში და მოპასუხე სსიპ შემოსავლების სამსახურს დაევალა საქმისთვის არსებითი მნიშვნელობის მქონე გარემოებების გამოკვლევისა და შეფასების შემდეგ ახალი ინდივიდუალური ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტის გამოცემა კანონით დადგენილ ვადაში.

პირველი ინსტანციის სასამართლოს გადაწყვეტილება სააპელაციო წესით გაასაჩივრა საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს წარმომადგენელმა და მოითხოვა თბილისის საქალაქო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა კოლეგიის 2017 წლის 12 ოქტომბრის გადაწყვეტილების გაუქმება და ახალი გადაწყვეტილებით სარჩელის დაკმაყოფილებაზე უარის თქმა; წარმოდგენილი სააპელაციო საჩივარი ეფუძნება შემდეგ მოტივებს:

აპელანტი აღნიშნავს, სასამართლო გასაჩივრებულ გადაწყვეტილებაში არასწორად მიუთითებს, თითქოს ადმინისტრაციულმა ორგანომ (შემმოწმებელმა) არ გამოიკვლია საქმისთვის არსებითი მნიშვნელობის მქონე ყველა გარემოება და მან თავისი გადაწყვეტილება დააფუძნა იმ მტკიცებულებებზე, რომლებიც სათანადოდ არ იქნა გამოკვლეული და შესწავლილი ადმინისტრაციული წარმოების პროცესში.

აპელანტი აღნიშნავს, სადავო საკითხთან დაკავშირებით საგადასახადო

შემოწმების აქტიდან ირკვევა, რომ შ-- „ფ-----ს“ საქმიანობის სახეს წარმოადგენს საბითუმო ვაჭრობა იმპორტზე შემოტანილი ხილით (ბანანი, ანანასი, ქოქოსი, ავოკადო, პომელო, მანგო და ა.შ.); შემოტანა ხდება ეკვადორიდან, ნიდერლანდებიდან, აფრიკიდან, პანამიდან ოფშერული ქვეყნების დავალებით; ხილის რეალიზაცია ხდება ყუთებით საბითუმო ფასად საწყობიდან; საწარმოს საწყობები მდებარეობს ა-----ზე, ა-----ზე, დ-----ზე და ნ-----ში, თავისი დამამწიფებელი მაცივრებით.

აპელანტი აღნიშნავს, რომ საწარმოს მიერ ბუღალტრულად არ ხდება რეალიზებული პროდუქციის სახეობისა და რაოდენობის მიხედვით ჩამოწერა. ამასთან, შემოწმებით დადგინდა, რომ საწარმო დაჯარიმებულია საკონტროლო-სალარო აპარატის გამოუყენებლობაზე.

გამომდინარე იქიდან, რომ შეუძლებელი იყო საწარმოს რეალური შემოსავლების დადგენა, საგადასახადო ორგანომ იხელმძღვანელა სსკ-ს 73-ე მუხლის მე-5 ნაწილის „ა“ ქვეპუნქტით და საწარმოს მიერ დოკუმენტის გარეშე რეალიზებული ხილის რაოდენობა (თვის ჭრილში სახეობების მიხედვით) ჩაითვალა მისივე დოკუმენტით რეალიზებული ფასით გაყიდულად; გამოვლენილი სხვაობები ჩაირთო შესაბამისი პერიოდის ერთობლივ შემოსავალში, რამაც გამოიწვია მოგების გადასახადის დამატებით დარიცხვა, დღ-ით დასაბეგრი ბრუნვების გაზრდა და შესაბამისად დღს-ის დამატებით დარიცხვა, გადამხდელი ასევე დაჯარიმდა სსკ-ი 275-ე მუხლის საფუძველზე.

აპელანტი თვლის, რომ შემმოწმებლებს ჰქონდათ უფლება არაპირდაპირი მეთოდით განესაზღვრათ გადამხდელის საგადასახადო ვალდებულებები. ამასთან, აუდიტის დეპარტამენტს დაევალა ფასნამატის განსაზღვრისას მხედველობაში არ მიეღო ბრენდულ მაღაზიებზე მიწოდების დროს დაფიქსირებული ფასნამატის მონაცემები და შესაბამისი საფუძვლების არსებობის შემთხვევაში ამ ნაწილში შემოწმების აქტით დარიცხული თანხების კორექტირების (შემცირების) განხორციელება.

აპელანტი მიუთითებს, აუდიტის დეპარტამენტის 16.05.2016 წლის N5----- წერილით წარმოდგენილ ინფორმაციაში არ წარმოდგენილა შემოწმების აქტსა და სადავო ბრძანებაში დაფიქსირებულისგან განსხვავებული გარემოება, ხოლო სადავო ბრძანების აღსრულების თაობაზე აღინიშნა, რომ საკითხის შესწავლისას დადგინდა, ბრენდულ მაღაზიებზე მიწოდების დროს დაფიქსირებული ფასნამატი ნაკლებია არაბრენდულზე მიწოდებულზე დაფიქსირებულ ფასნამატზე. შესაბამისად, ფასნამატის გაანგარიშების კუთხით ბრენდულ მაღაზიებზე მიწოდებულზე ფასნამატის გაუთვალისწინებლობა დარიცხული თანხების შემცირებას არ იწვევს. ამდენად, საკითხთან მიმართებით დარიცხული თანხები დარჩა უცვლელი.

აპელანტმა აღნიშნა, რომ დამატებით ფაქტობრივი და სამართლებრივი გარემოებების დადგენის მიზნით, დავების განმხილველი სამსახურის 10.08.2016 წლის N1----- სამსახურებრივი ბარათით აუდიტის დეპარტამენტს ეთხოვა შემდეგი ინფორმაციის წარმოდგენა: 1. შემოწმებით გაანგარიშებული ფასების (ცხრილის სახით წლების მიხედვით) გაანგარიშების პრინციპის და საფუძვლიანობის თაობაზე; 2. მოხდა თუ არა ფასნამატის დადგენა საერთაშორისო კონტროლირებული ოპერაციების შეფასების შესახებ

ინსტრუქციის შესაბამისად და თუ მოხდა რამდენად შესაბამისია შესაბამის პერიოდში შემოწმებით განხორციელებულ დარიცხვასთან.

აუდიტის დეპარტამენტი 13.09.2016 წლის N1----- წერილით წარმოდგენილ ინფორმაციაში აღნიშნავს შემდეგს: 1. შემოსავლების განსაზღვრის მიზნით შემოწმებისას გამოყენებულია სსკ-ს 73-ე მუხლის მე-5 ნაწილის „ა“ ქვეპუნქტი, რადგან საზოგადოების მიერ არ ხდებოდა რეალიზებული პროდუქციის სახეობისა და რაოდენობის მიხედვით ჩამოწერა ბუღალტრულად, ვერ დგინდებოდა თუ რა პროდუქცია რა ფასად გაიყიდა. რეალური შემოსავლების დადგენის მიზნით საზოგადოების მიერ დოკუმენტის გარეშე რეალიზებული ხილის რაოდენობა (თვის ჭრილში სახეობების მიხედვით) ჩაითვალია გაყიდულად მისივე დოკუმენტით რეალიზებული ფასით. არაპირდაპირი მეთოდი გამოყენებულ იქნა ყველა წელზე, სხვაობა გამოვლინდა მხოლოდ 2010, 2011 წლებში 3176931 ლარით მეტი დეკლარირებულზე. იმ პერიოდიდან, როდესაც შემოვიდა ელექტრონული ზედნადებები, შემოწმებით დადგენილსა და გადამხდელის მიერ დეკლარირებულ მონაცემებს შორის სხვაობა ძალიან არსებითია, რაც იმას მოწმობს, რომ 2010, 2011 წლებში გადამხდელი არ ასახავდა შემოსავლებს კანონმდებლობის შესაბამისად. მსხვილ გადამხდელთა საგადასახადო ინსპექციის მიერ 2010 წლის 10 მაისს განხორციელებულია საკონტროლო შესყიდვა, შეძენილია ერთი ყუთი ბანანი 44 ლარად, როდესაც გადამხდელის მიერ საცალო რეალიზაცია დაფიქსირებულია 29 ლარად, ამასთან ბრენდულ და არაბრენდულ ორგანიზაციებზე ბევრად მაღალია, ვიდრე საცალოდ რეალიზებული. აღნიშნულიდან გამომდის, რომ გადამხდელი ბითუმად ყიდდა უფრო მაღალ ფასად ვიდრე საცალოდ, რაც არარეალურია. გადამხდელის საგადასახადო ვალდებულებების სწორად განსაზღვრის მიზნით სსკ-ს 70-ე მუხლის საფუძველზე გამოთხოვილი იქნა ინფორმაცია ინდ. მეწარმეებიდან 2010 წლის 1 იანვრიდან 2015 წლის აპრილამდე პერიოდში ხილის სარეალიზაციო ფასების (ბანანი, ანანასი, ქოქოსი, ავოკადო, ფორთოხალი, პომელო, მანგო, ვაშლი, მსხალი და ა.შ.) შესახებ, სადაც ასევე დაფიქსირდა მაღალი ფასები. ამდენად შემოწმებელმა იხელმძღვანელა სსკ-ს 73-ე მუხლის მე-5 ნაწილის „ა“ ქვეპუნქტით და დადგინდა, რომ 2008, 2009 და 2010 წლებში დაჯარიმებულია საკონტროლო სალარო აპარატის გამოყენებლობისთვის.

აპელანტმა აღნიშნა, რომ შემოწმების მიერ არ განხორციელებულა ფასნამატის დადება საერთაშორისო კონტროლირებული ოპერაციების შეფასების ინსტრუქციის შესაბამისად. საქართველოს საგადასახადო კანონმდებლობის შესაბამისად, საერთაშორისო კონტროლირებული ოპერაციების შეფასების შესახებ საგადასახადო შემოწმების ჩატარება და მისი შედეგების მიხედვით საგადასახადო ვალდებულებების დაკისრება გადამხდელისათვის შესაძლებელია განხორციელდეს 2013 წლის საანგარიშო პერიოდიდან. აუდიტის დეპარტამენტის საერთაშორისო კონტროლირებული ოპერაციების საკითხების შეფასების (ტრანსფერფრაიზინგის) განყოფილების მიერ 2016 წელს ჩატარდა შ-- „ფ-----ს“ კამერალური საგადასახადო შემოწმება, რომელმაც მოიცვა 2013 -2014 წლების საანგარიშო პერიოდი, აღნიშნული შემოწმების მიერ

ასევე არ განხორციელებულა ფასნამატის განსაზღვრა და მიღებული შედეგის მიხედვით გადამხდელისათვის საგადასახადო ვალდებულებების დაკისრება. მოცემულ შემთხვევაში შემოწმებამ გამოიყენა ოპერაციის სუფთა მარჯის მეთოდი (ე.წ. TNMM) და კომპანიის მონაცემები შეუდარა საინფორმაციო მონაცემთა ბაზა AMADEUS-დან აღებული შესადარებელი კომპანიების სუფთა მარჯას. ამასთან კამერალური შემოწმების ფარგლებში კორექტირებული სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობების შეძენის ღირებულება, ვინაიდან მათი დიდი წილი შეძენილია ოფშორული ქვეყნის რეზიდენტი პირებისგან და ზემოაღნიშნული ოპერაცია სსკ-ს 127-ე მუხლის მე-5 ნაწილის მიხედვით წარმოადგენს კონტროლირებულ ოპერაციას; ხოლო შ-- „ფ-----ს“ მიმართ ჩატარებული გასვლითი საგადასახადო შემოწმების ფარგლებში შემოწმების მხრიდან სადავო საკითხს წარმოადგენს არა საქონლის შეძენის, არამედ მისი რეალიზაციისას დაფიქსირებული ფასი.

აპელანტმა აღნიშნა, რომ გასვლითი საგადასახადო შემოწმების ფარგლებში არ განხორციელებულა ფასნამატის დადგენა საერთაშორისო კონტროლირებული ოპერაციების შესახებ ინსტრუქციის შესაბამისად, ვინაიდან აღნიშნული კუთხით ბიუჯეტთან ანგარიშწორების მართებულობა შემოწმებულ იქნა შესაბამისი განყოფილების მიერ და ჩატარებული ორი შემოწმების სპეციფიკა რადიკალურად განსხვავდება ერთმანეთისგან. აპელანტის განმარტებით, რადგან არსებობდა 73-ე მუხლის მე-5 ნაწილის გამოყენების საფუძველი და კომპანიის მიერ წარმოდგენილი შეძენისა და რეალიზაციის დოკუმენტაციით შესაძლებელი იყო ფასნამატის დადგენა მაქსიმალური სიზუსტით, შემოწმებლის მიერ არ განხორციელებულა AMADEUS-ის პროგრამაში მონაცემების მოძიება, ვინაიდან აღნიშნულ შემთხვევაში კომპანიის მიერ მიწოდებული ინფორმაციის სანდოობის ხარისხი უფრო მაღალია და არც საგადასახადო კანონმდებლობა და არც ჩატარებული შემოწმებისას ჩამოყალიბებული პრაქტიკა არ ითვალისწინებს ალტერნატიული მეთოდით ფასნამატის დადგენის ვალდებულებას.

პირველი ინსტანციის სასამართლოს გადაწყვეტილება სააპელაციო წესით გაასაჩივრა სსიპ შემოსავლების სამსახურმა და მოითხოვა თბილისის საქალაქო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა კოლეგიის 2017 წლის 12 ოქტომბრის გადაწყვეტილების გაუქმება და ახალი გადაწყვეტილებით სარჩელის დაკმაყოფილებაზე უარის თქმა; წარმოდგენილი სააპელაციო საჩივარი ეფუძნება შემდეგ მოტივებს:

აპელანტი აღნიშნავს, რომ შემოსავლების სამსახურის აუდიტის დეპარტამენტის მიერ მოხდა შ-- „ფ-----ს“ 01.01.2010 წლიდან 01.04.2015 წლამდე საანგარიშო პერიოდის შემოწმება, რაზეც შედგა 02.12.2015 წლის აქტი. აქტის საფუძველზე გამოიცა აუდიტის დეპარტამენტის 04.12.2015 წლის N4---- ბრძანება და N0----- „საგადასახადო მოთხოვნა“, რომლითაც გადამხდელს დაერიცხა სულ 2916142.97 ლარი, მათ შორის: ძირითადი 1203512 ლარი, ჯარიმა 548474 ლარი და საურავი 1164156.97 ლარი. მომჩივანმა დარიცხული თანხების გაუქმების მოთხოვნით მიმართა შემოსავლების სამსახურს, რომელმაც 31.03.2016 წლის N8--- ბრძანებით საჩივარი ნაწილობრივ დააკმაყოფილა.

აღნიშნული ბრძანება გასაჩივრდა საქართველოს ფინანსთა სამინისტროსთან არსებული დავების განხილვის საბჭოში, რომლის 2017 წლის 13 იანვრის გადაწყვეტილებითაც საჩივარი დაკმაყოფილდა ნაწილობრივ.

შ-- „ფ-----ს“ საქმიანობის სახეს წარმოადგენს საბითუმო ვაჭრობა იმპორტზე შემოტანილი ხილით (ბანანი, ანანასი, ქოქოსი, ავოკადო, ფორთოხალი, პომელო, მანგო და ა. შ.). შემოტანა ხდება ეკვადორიდან, ნიდერლანდებიდან, აფრიკიდან, პანამიდან ოფშორული ქვეყნების დავალებით. ხილის რეალიზაცია ხდება ყუთებით საბითუმო ფასად საწყობიდან. საწარმოს საწყობები მდებარეობს ა-----ზე, ა-----ზე, დ-----ზე და ნ-----ში, თავისი დამამწიფებელი მაცივრებით. საწარმოს მიერ არ ხდება ბუღალტრულად რეალიზებული პროდუქციის სახეობისა და რაოდენობის მიხედვით ჩამოწერა. შემმოწმებელმა მიუთითა საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 73-ე მუხლის მე-5 ნაწილის „ა“ ქვეპუნქტზე, ასევე შემოწმებამ დამატებით აღნიშნა, რომ საწარმო დაჯარიმებულია საკონტროლო-სალარო აპარატის გამოუყენებლობისათვის და განმარტა, ვინაიდან შეუძლებელი იყო საწარმოს რეალური შემოსავლების დადგენა, საწარმოს მიერ დოკუმენტების გარეშე რეალიზებული ხილის რაოდენობა (თვის ჭრილში სახეობების მიხედვით) გაიყიდა მისივე დოკუმენტით რეალიზებული ფასით; შედეგად, 2010 წელს მიღებულმა სხვაობამ შეადგინა 2 214 886 ლარი, 2011 წელს - 962 045 ლარი, 2012 წელს - 547 375 ლარი; აღნიშნული სხვაობები ჩაირთო შესაბამისი პერიოდის ერთობლივ შემოსავალში, რამაც გამოიწვია მოგების გადასახადის დამატებით დარიცხვა, ასევე, დღგ-ით დასაბეგრი ბრუნვის გაზრდა და შესაბამისად, დღგ-ის დამატებით დარიცხვა. გადასახადის გადამხდელი ასევე დაჯარიმდა საგადასახადო კოდექსის 275-ე მუხლის საფუძველზე.

აპელანტმა ყურადღება გაამახვილა იმ გარემოებაზე, რომ საქმის არსებით განხილვაზე შემმოწმებელმა თავად განუმარტა სასამართლოს ყველა ის ფაქტობრივი გარემოება რაც დარიცხვის საფუძველი გახდა, მათ შორის განმარტებები გააკეთა ელექტრონული ზედნადებების შემოსვლამდე და შემოსვლის შემდეგ არსებულ სხვაობებს შორის ასევე იმ გარემოებაზე, რომ საკონტროლო შესყიდვით დადგენილი იყო სხვა ფასი, რომელი გარემოებებიც სასამართლომ არ გაითვალისწინა სადავოდ ქცეული გადაწყვეტილების მიღებისას.

სააპელაციო სასამართლოს მიერ სასამართლოს გასაჩივრებული გადაწყვეტილების უცვლელად დატოვების დასაბუთება:

სააპელაციო სასამართლო სააპელაციო საჩივრის მოტივების შემოწმების, საქმის მასალების გაცნობის, მხარეთა ახსნა-განმარტებების მოსმენის, სასამართლოს გასაჩივრებული გადაწყვეტილების დასაბუთებულობა-კანონიერების შეფასების შედეგად თვლის, რომ სააპელაციო საჩივრები უსაფუძვლოა და არ უნდა დაკმაყოფილდეს შემდეგ გარემოებათა გამო:

საქართველოს ადმინისტრაციული საპროცესო კოდექსის პირველი მუხლის მე-2 ნაწილის მიხედვით, თუ ამ კოდექსით სხვა რამ არ არის დადგენილი, ადმინისტრაციულ სამართალწარმოებაში გამოიყენება საქართველოს სამოქალაქო საპროცესო კოდექსის დებულებანი.

საქართველოს სამოქალაქო საპროცესო კოდექსის 377-ე მუხლის პირველი ნაწილის თანახმად, სააპელაციო სასამართლო ამოწმებს გადაწყვეტილებას სააპელაციო საჩივრის ფარგლებში, ფაქტობრივი და სამართლებრივი თვალსაზრისით. ამავე მუხლის მე-2 ნაწილის თანახმად, სამართლებრივი თვალსაზრისით შემოწმებისას, სასამართლო ხელმძღვანელობს სამოქალაქო საპროცესო კოდექსის 393-ე და 394-ე მუხლების მოთხოვნებით.

საქართველოს სამოქალაქო საპროცესო კოდექსის 382-ე მუხლის მე-2 ნაწილის თანახმად, სააპელაციო სასამართლოს შეუძლია გაიზიაროს პირველი ინსტანციის სასამართლოს მიერ მტკიცებულებათა გამოკვლევის შედეგები მთლიანად ან ნაწილობრივ. საქართველოს სამოქალაქო საპროცესო კოდექსის 390-ე მუხლის მე-3 ნაწილის „გ“ ქვეპუნქტის მიხედვით, სააპელაციო სასამართლოს განჩინება აღწერილობითი და სამოტივაციო ნაწილების ნაცვლად უნდა შეიცავდეს მოკლე დასაბუთებას გასაჩივრებული გადაწყვეტილების გაუქმების ან უცვლელად დატოვების შესახებ.

სააპელაციო პალატა აღნიშნავს, რომ ადამიანის უფლებათა ევროპული კონვენციის მე-6 მუხლის პირველი პარაგრაფი ავალდებულებს სასამართლოს დაასაბუთოს თავისი გადაწყვეტილება, რაც არ უნდა იქნეს გაგებული თითოეულ არგუმენტზე დეტალურ პასუხისმგებლად (იხ. ჯღარკავა საქართველოს წინააღმდეგ, #7932/03; Van de Hurk v. Netherlands, par.61, Garcia Ruiz v. Spain [GC] par.26; Jahnke and Lenoble v France (dec.); Perez v France [GC], par. 81).

სააპელაციო პალატა წარმოდგენილი სააპელაციო საჩივრების მოტივების შემოწმების მიზნით ყურადღებას ამახვილებს პირველი ინსტანციის სასამართლოს მიერ დადგენილი შემდეგი ფაქტობრივი გარემოებების შესახებ:

სსიპ შემოსავლების სამსახურის აუდიტის დეპარტამენტის 2015 წლის 28 მაისის №1---- ბრძანების საფუძველზე ჩატარდა შ-- „ფ-----ს“ საქმიანობის გასვლითი საგადასახადო შემოწმება. შესამოწმებელი პერიოდი განისაზღვრა 2010 წლის პირველი იანვრიდან 2015 წლის პირველ აპრილამდე. შემოწმების შედეგებზე გამოიცა სსიპ შემოსავლების სამსახურის აუდიტის დეპარტამენტის 2015 წლის 2 დეკემბრის საგადასახადო შემოწმების შუალედური აქტი.

საგადასახადო შემოწმების აქტის თანახმად, შ-- „ფ-----ს“ საქმიანობის სახეს წარმოადგენს საბითუმო ვაჭრობა იმპორტზე შემოტანილი ხილით (ბანანი, ანანასი, ქოქოსი, ავოკადო, ფორთოხალი, პომელო, მანგო და ა. შ.). შემოტანა ხდება ეკვადორიდან, ნიდერლანდებიდან, აფრიკიდან, პანამიდან ოფშორული ქვეყნების დავალებით. ხილის რეალიზაცია ხდება ყუთებით საბითუმო ფასად საწყობიდან. საწარმოს საწყობები მდებარეობს ა-----ზე, ა-----ზე, დ-----ზე და ნ-----ში, თავისი დამამწიფებელი მაცივრებით. საწარმოს მიერ არ ხდება ბუღალტრულად რეალიზებული პროდუქციის სახეობისა და რაოდენობის მიხედვით ჩამოწერა. შემოწმებელმა მიუთითა საქართველოს

საგადასახადო კოდექსის 73-ე მუხლის მე-5 ნაწილის „ა“ ქვეპუნქტზე, ასევე შემოწმებამ დამატებით აღნიშნა, რომ საწარმო დაჯარიმებულია საკონტროლო-სალარო აპარატის გამოუყენებლობისათვის და განმარტა, ვინაიდან შეუძლებელი იყო საწარმოს რეალური შემოსავლების დადგენა, საწარმოს მიერ დოკუმენტების გარეშე რეალიზებული ხილის რაოდენობა (თვის ჭრილში სახეობების მიხედვით) გაიყიდა მისივე დოკუმენტით რეალიზებული ფასით; შედეგად, 2010 წელს მიღებულმა სხვაობამ შეადგინა 2 214 886 ლარი, 2011 წელს - 962 045 ლარი, 2012 წელს - 547 375 ლარი; აღნიშნული სხვაობები ჩაირთო შესაბამისი პერიოდის ერთობლივ შემოსავალში, რამაც გამოიწვია მოგების გადასახადის დამატებით დარიცხვა, ასევე, დღგ-ით დასაბეგრი ბრუნვის გაზრდა და შესაბამისად, დღგ-ის დამატებით დარიცხვა. გადასახადის გადამხდელი ასევე დაჯარიმდა საგადასახადო კოდექსის 275-ე მუხლის საფუძველზე.

სსიპ შემოსავლების სამსახურის აუდიტის დეპარტამენტის 2015 წლის 2 დეკემბრის საგადასახადო შემოწმების შუალედური აქტის საფუძველზე გამოცემულ იქნა აუდიტის

დეპარტამენტის 2015 წლის 4 დეკემბრის №4---- ბრძანება გადასახადების/გადასახდელების და საგადასახადო სანქციების თანხების დარიცხვის/შემცირების შესახებ და შ-- „ფ-----ს“ წარედგინა 2015 წლის 4 დეკემბრის №0----- საგადასახადო მოთხოვნა. შედეგად, საწარმოს გადასახდელად დაერიცხა გადასახადის ძირითადი თანხა 1 203 512 ლარი, ჯარიმა - 548 474 ლარი და საურავი - 1 164 156,97 ლარი.

შ-- „ფ-----მ“ 2016 წლის 6 იანვარს ადმინისტრაციული საჩივრით მიმართა სსიპ შემოსავლების სამსახურს, რომლითაც მოითხოვა აუდიტის დეპარტამენტის 2015 წლის 4 დეკემბრის №0----- საგადასახადო მოთხოვნის გაუქმება; საჩივრის ავტორი არ დაეთანხმა: არაპირდაპირი მეთოდით ერთობლივი შემოსავლის და დღგ-ით დასაბეგრი ბრუნვის გაზრდას. ასევე, აღნიშნა, რომ მის მიერ რეალიზაციაში ჩართული დანაკარგი შემოწმებით მეორედ იქნა რეალიზებულად განხილული; შემოწმებით კრედიტისთვის გადახდილი პროცენტის ხარჯის განსაზღვრას; ითხოვა 2014 წლის ერთობლივ შემოსავალში ურთიერთდამოკიდებულ პირზე გაყიდული მიწის დასუფთავების ხარჯის გათვალისწინება; საპროცენტო შემოსავლის გაანგარიშებას.

პირველ სადავო საკითხთან დაკავშირებით შემოსავლების სამსახურმა განმარტა, რომ შემოწმებლებს ჰქონდათ უფლება არაპირდაპირი მეთოდით განესაზღვრათ გადამხდელის საგადასახადო ვალდებულებები, რადგან პირს არ აქვს სააღრიცხვო დოკუმენტაცია და შეუძლებელია დაბეგვრის ობიექტის დადგენა, ამიტომ ამ ნაწილში საჩივარი არ დაკმაყოფილდა; რაც შეეხება უშუალოდ ფასნამატის გაანგარიშებას, აუდიტის დეპარტამენტს დაევალა, ფასნამატის განსაზღვრისას მხედველობაში არ მიეღო ბრუნდულ მაღაზიებზე მიწოდებისას დაფიქსირებული ფასნამატის მონაცემები და შესაბამისი საფუძვლების არსებობის შემთხვევაში განეხორციელებინა ამ ნაწილში შემოწმების აქტით დარიცხული თანხების კორექტირება (შემცირება).

შ- „ფ----მ“ 2016 წლის 20 აპრილს ადმინისტრაციული საჩივრით მიმართა საქართველოს ფინანსთა სამინისტროსთან არსებულ დავების განხილვის საბჭოს, რომლითაც სსიპ შემოსავლების სამსახურის აუდიტის დეპარტამენტის 2015 წლის 4 დეკემბრის №4---- ბრძანებისა და №0----- საგადასახადო მოთხოვნის, ასევე, სსიპ შემოსავლების სამსახურის 2016 წლის 31 მარტის №8--- ბრძანების გაუქმება მოითხოვა. მოცემულ შემთხვევაში სადავო საკითხებს წარმოადგენდა: ერთობლივი შემოსავლის განსაზღვრა არაპირდაპირი მეთოდით; კრედიტზე გადახდილი საპროცენტო ხარჯების განსაზღვრა; ურთიერთდამოკიდებულ პირზე 2014 წელს მიყიდული მიწის დასუფთავების ხარჯების გათვალისწინებით გაზრდილი ერთობლივი შემოსავალი; საპროცენტო შემოსავლის გაზრდა.

პირველ სადავო საკითხთან დაკავშირებით გადაწყვეტილებაში მითითებულია, რომ აუდიტის დეპარტამენტი 16.05.2016 წლის №5----- წერილით არ წარადგენს შემოწმების აქტსა და სადავო ბრძანებაში დაფიქსირებულისგან განსხვავებულ გარემოებას, ხოლო სადავო ბრძანების აღსრულების თაობაზე აღნიშნავს, რომ საკითხის შესწავლისას დადგინდა, რომ ბრენდულ მაღაზიებზე მიწოდების დროს დაფიქსირებული ფასნამატი ნაკლებია არაბრენდულისათვის მიწოდებულზე დაფიქსირებულ ფასნამატზე. შესაბამისად, ფასნამატის გადაანგარიშების კუთხით ბრენდულ მაღაზიებზე მიწოდებულზე ფასნამატის გაუთვალისწინებლობა დარიცხული თანხების შემცირებას არ იწვევს. ამდენად, საკითხთან მიმართებით დარიცხული თანხები დარჩა უცვლელი.

პირველი ინსტანციის სასამართლომ მიუთითა, რომ აღნიშნული გადაწყვეტილების მიხედვით, დამატებითი ფაქტობრივი და სამართლებრივი გარემოებების დადგენის მიზნით 10.08.2016 წლის №1----- სამსახურებრივი ბარათით აუდიტის დეპარტამენტს ეთხოვა ინფორმაციის წარდგენა: შემოწმებით გაანგარიშებული ფასების (ცხრილის სახით წლების მიხედვით) გაანგარიშების პრინციპისა და საფუძვლების თაობაზე; მოხდა თუ არა ფასნამატის დადგენა საერთაშორისო კონტროლირებული ოპერაციების შეფასების შესახებ ინსტრუქციის შესაბამისად და თუ მოხდა, რამდენად შესაბამისია შესაბამის პერიოდში შემოწმებით განხორციელებულ დარიცხვასთან. აუდიტის დეპარტამენტის 13.09.2016 წლის №1----- წერილით წარდგენილ ინფორმაციაში აღნიშნულია, რომ შემოსავლების განსაზღვრის მიზნით შემოწმებლის მიერ გამოყენებულია საგადასახადო კოდექსის 73-ე მუხლის მე-5 ნაწილის „ა“ ქვეპუნქტი, ვინაიდან საზოგადოების მიერ არ ხდებოდა რეალიზებული პროდუქციის სახეობისა და რაოდენობის მიხედვით ჩამოწერა ბუღალტრულად, ვერ დგინდებოდა ბუღალტრულად თუ რა პროდუქცია რა ფასად გაიყიდა. რეალური შემოსავლების დადგენის მიზნით საზოგადოების მიერ დოკუმენტის გარეშე რეალიზებული ხილის რაოდენობა (თვის ჭრილში, სახეობების მიხედვით) ჩაითვალა გაყიდულად მისივე დოკუმენტით რეალიზებული ფასით. არაპირდაპირი მეთოდი გამოყენებული იქნა ყველა წელზე, სხვაობა გამოვლინდა მხოლოდ 2010, 2011 წლებში 3 176 931 ლარით მეტი დეკლარირებულზე. იმ პერიოდიდან, როდესაც შემოვიდა

ელექტრონული ზედნადებები, შემოწმებით დადგენილსა და გადამხდელის მიერ დეკლარირებულ მონაცემებს შორის სხვაობა ძალიან არაარსებითია, რაც იმას მოწმობს, რომ 2010, 2011 წლებში გადამხდელი არ ასახავდა შემოსავლებს კანონმდებლობის შესაბამისად. მსხვილ გადამხდელთა საგადასახადო ინსპექციის მიერ 2010 წლის 10 მაისს განხორციელებულია საკონტროლო შესყიდვა, შეძენილია ერთი ყუთი ბანანი 44 ლარად, როდესაც გადამხდელის მიერ საცალო რეალიზაცია დაფიქსირებულია 29 ლარად. ამასთან, ბრენდულ და არაბრენდულ ორგანიზაციებზე ფასი ბევრად მაღალია, ვიდრე საცალოდ რეალიზებული. აღნიშნულიდან გამომდის, რომ გადამხდელი ბითუმად ყიდდა უფრო მაღალ ფასად, ვიდრე საცალოდ, რაც არარეალურია. გადამხდელის საგადასახადო ვალდებულებების სწორად განსაზღვრის მიზნით გამოთხოვილი იქნა ინფორმაცია ინდივიდუალური მეწარმეებისაგან 2010 წლის 1 იანვრიდან 2015 წლის 1 აპრილამდე პერიოდში ხილის სარეალიზაციო ფასების (ბანანი, ანანასი, ქოქოსი, ავოკადო, ფორთოხალი, პომელო, მანგო, ვაშლი, მსხალი და ა. შ.) შესახებ, სადაც ასევე დაფიქსირდა მაღალი ფასები. ამასთან, საზოგადოება 2008, 2009 და 2010 წლებში დაჯარიმებულია საკონტროლო-სალარო აპარატის გამოუყენებლობისათვის. წერილში მითითებულია, რომ გასვლითი საგადასახადო შემოწმების მიერ არ განხორციელებულა ფასნამატის დადგენა საერთაშორისო კონტროლირებული ოპერაციების შეფასების შესახებ ინსტრუქციის შესაბამისად.

სააპელაციო პალატა აღნიშნავს, რომ დავების განხილვის საბჭომ გადამხდელის მიერ დამატებითი მტკიცებულების სახით წარდგენილი სსიპ ლევან სამხარაულის სახელობის სასამართლო ექსპერტიზის ეროვნული ბიუროს ექსპერტის დასკვნა ბანანის დამწიფების პროცესების შესახებ გაუზავნა აუდიტის დეპარტამენტს და ითხოვა ხსენებული დასკვნის შემოწმებით განხორციელებულ დარიცხვაზე შესაძლო გავლენის თაობაზე ინფორმაციის წარდგენა. აუდიტის დეპარტამენტის 14.11.2016 წლის №1----- წერილის თანახმად, ექსპერტიზის დასკვნით, ბანანი, შენახვისას არჩეული რეჟიმისა და დროის გათვალისწინებით, გადავიდა სიმწიფის სხვადასხვა ფაზაში; შემოწმებლის მხრიდან შეუძლებელია განისაზღვროს არჩეული რეჟიმისას რა ფაზაში გადავიდა 2010-2013 წლებში საზოგადოების მიერ რეალიზებული ბანანი. ამასთან, შემოწმებისათვის წარდგენილი ბუღალტრული მონაცემებითა და პირველადი სააღრიცხვო დოკუმენტაციით შეუძლებელია განისაზღვროს რეალიზებული საქონლის ბიოლოგიური მდგომარეობა. საბჭომ მიიჩნია, რომ ვინაიდან შემოწმებისთვის წარდგენილი დოკუმენტაციის საფუძველზე შეუძლებელი იყო გადამხდელის საგადასახადო ვალდებულების განსაზღვრა, საზოგადოების რეალური შემოსავლების გაანგარიშების მიზნით არაპირდაპირი მეთოდის გამოყენება მართლზომიერია.

სააპელაციო პალატა მიუთითებს, რომ სსიპ ლევან სამხარაულის სახელობის სასამართლო ექსპერტიზის ეროვნული ბიუროს ექსპერტის 2016 წლის 3 ოქტომბრის №0----- დასკვნის შესაბამისად, ექსპერტიზაზე წარდგენილი 2016 წლის 19 აგვისტოს ეკვადორიდან იმპორტირებული ბანანის ერთი პარტიის 576 ყუთიდან აღებული 20 ნიმუში, დასამწიფებელ საკანში მოთავსების შემდგომ,

შენახვის არჩეული რეჟიმისა და დროის გათვალისწინებით, გადავიდა სიმწიფის სხვადასხვა ფაზაში, მათი დამწიფება მოხდა არაერთგვაროვნად როგორც მთლიანობაში, ასევე ცალკეული ყუთების მიხედვით (ერთსა და იმავე ყუთში აღმოჩნდა სიმწიფის სხვადასხვა ფაზის მქონე ბანანი). 2016 წლის 6 სექტემბერს თბილისში, წ-----ში მდებარე №-- საწყობში დასაწყობებულმა პროდუქციამ - 20 ყუთმა ბანანმა ერთი დღე-ღამის განმავლობაში, შენახვის არჩეული რეჟიმის გათვალისწინებით შეიცვალა სასაქონლო სახე, გადავიდა სიმწიფის სხვადასხვა ფაზაში, როგორც მთლიანობაში, ისე ცალკეული ყუთების მიხედვით (ერთსა და იმავე ყუთში აღმოჩნდა სიმწიფის სხვადასხვა ფაზის მქონე ბანანი).

სააპელაციო პალატა სრულად იზიარებს პირველი ინსტანციის სასამართლოს მითითებას მოქმედი საგადასახადო კოდექსის 73-ე მუხლის მე-5 ნაწილზე, რომლის თანახმად, საგადასახადო ორგანოს უფლება აქვს, პირის საგადასახადო ვალდებულებები განსაზღვროს არაპირდაპირი მეთოდების გამოყენებით (აქტივების სიდიდის, საოპერაციო შემოსავლებისა და ხარჯების, პირის შესახებ ინფორმაციის მისი საქმიანობის სხვა საგადასახადო პერიოდთან ან სხვა ამგვარი გადასახადის გადამხდელის შესახებ მონაცემების შედარების, აგრეთვე სხვა მსგავსი ინფორმაციის ანალიზის საფუძველზე): ა) **თუ პირს არ აქვს სააღრიცხვო დოკუმენტაცია ან სააღრიცხვო დოკუმენტაციით შეუძლებელია დაბეგვრის ობიექტის დადგენა;** ბ) ერთზე მეტი ნებისმიერი შემდეგი პირობის არსებობისას: ბ.ა) ადგილი აქვს პირის აქტივების დაუსაბუთებელ ზრდას; ბ.ბ) პირის მიერ ეკონომიკური საქმიანობისათვის ან/და პირადი მოხმარებისათვის გაწეული ხარჯი აჭარბებს დეკლარირებულ შემოსავალს; ბ.გ) მიმდინარე საგადასახადო კონტროლის ღონისძიებების შედეგად საგადასახადო შემოწმების დაწყების შესახებ საგადასახადო ორგანოს შესაბამისი აქტით განსაზღვრულ შესამოწმებელ პერიოდში გამოვლენილია პირის მიერ საგადასახადო სამართალდარღვევის ჩადენის ორი ან მეტი შემთხვევა; ბ.დ) გამოვლენილია არსებითი სხვაობა პირის მიერ საგადასახადო ორგანოსათვის წარდგენილ/დეკლარირებულ დაბეგვრასთან დაკავშირებულ მონაცემებსა და მიმდინარე საგადასახადო კონტროლის ღონისძიებების შედეგად ფაქტობრივად დაფიქსირებულ მონაცემებს შორის. სააპელაციო პალატა ყურადღებას ამახვილებს იმის შესახებ, რომ აღნიშნული ნორმა ამოქმედდა საგადასახადო კოდექსში 2013 წლის 26 დეკემბრის №1886-რს საქართველოს კანონით ცვლილების განხორციელების შედეგად.

სააპელაციო პალატას მიაჩნია, რომ 2011 წლიდან მოქმედი საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 73-ე მუხლის მე-5 ნაწილის თავდაპირველი რედაქციის შესაბამისად, თუ **გადასახადის გადამხდელი არ ახორციელებს ბუღალტრულ აღრიცხვას საქართველოს საგადასახადო კანონმდებლობით გათვალისწინებული ფორმითა და წესით** ან საერთოდ არ ახორციელებს მას, ან სააღრიცხვო დოკუმენტაცია დაკარგულია ან/და განადგურებულია, **რის გამოც შეუძლებელია დაბეგვრის ობიექტის, დაბეგვრასთან დაკავშირებული ობიექტისა და საგადასახადო ვალდებულების განსაზღვრა**, მაშინ საგადასახადო ორგანოს უფლება აქვს, გადასახადის ოდენობის დადგენის მიზნით გადასახადის გადამხდელს

გადასახადი დაარიცხოს 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).

აღნიშნულ ნორმაში 2011 წლის 8 ნოემბრის №5202 საქართველოს კანონით განხორციელებული ცვლილების შედეგად განისაზღვრა, რომ 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.**

სააპელაციო პალატა თვლის, რომ მოცემულ შემთხვევაში პირველი ინსტანციის სასამართლომ სწორად იხელმძღვანელა საგადასახადო კოდექსის მეორე მუხლის მეორე ნაწილით, რომლის თანახმად გადასახადებით დაბეგვრისათვის გამოიყენება საგადასახადო ვალდებულების წარმოშობის დღისათვის მოქმედი საქართველოს საგადასახადო კანონმდებლობა. ამიტომ არაპირდაპირი მეთოდის გამოყენებით სადავო 2010, 2011 და 2012 წლებში განხორციელებული დარიცხვა აღნიშნულ პერიოდებში მოქმედი არაპირდაპირი მეთოდის გამოყენების თაობაზე შესაბამისი კანონმდებლობის მიხედვით. სააპელაციო პალატა მიუთითებს, რომ საქართველოს საგადასახადო კოდექსის (2004 წ.) 104-ე მუხლის მე-2 ნაწილის საფუძველზე საგადასახადო ორგანოს უფლება ჰქონდა, განესაზღვრა პირისთვის საგადასახადო ვალდებულება არაპირდაპირი მეთოდის გამოყენებით, თუ სახეზე იქნებოდა ერთ-ერთი პირობა: პირი არ ახორციელებს ბუღალტრული აღრიცხვას კანონმდებლობით დადგენილი ფორმით და წესით, ან არ ახორციელებს საერთოდ, ან სააღრიცხვო დოკუმენტაცია დაკარგულია ან განადგურებულია, თუკი აღნიშნული წინაპირობების არსებობის შედეგად შეუძლებელი იქნებოდა დაბეგვრის ობიექტის, დაბეგვრასთან დაკავშირებული ობიექტისა და საგადასახადო ვალდებულებების განსაზღვრა. ხოლო საგადასახადო კოდექსის 73-ე მუხლის მე-5 ნაწილით, 2011 წლის 8 ნოემბრის №5202 საქართველოს კანონით განხორციელებული ცვლილების შედეგად, განისაზღვრა არაპირდაპირი მეთოდის გამოყენების შესაძლებლობა, თუკი სახეზე იქნებოდა ამავე მუხლით გათვალისწინებული ერთზე მეტი, ე.ი. მინიმუმ ორი პირობა.

სააპელაციო პალატა აღნიშნავს, რომ აღნიშნული ნორმის რედაქციასთან დაკავშირებით პირველი ინსტანციის სასამართლომ სწორად მიუთითა საქართველოს უზენაესი სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატის 2017 წლის 24 იანვრის გადაწყვეტილებაზე (საქმე №ბს-566-561(2კ-16)), რომლის მიხედვითაც, „საკასაციო სასამართლო იზიარებს სააპელაციო სასამართლოს მსჯელობას საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 73-ე მუხლის მე-5 ნაწილთან მიმართებაში და დამატებით განმარტავს, რომ საგადასახადო კოდექსის 73-ე მუხლის მე-5 ნაწილი ეხება ყველა სახის გადასახადის განსაზღვრას. ხსენებული ნორმით საგადასახადო ორგანოს უფლება ეძლევა მხოლოდ ამ ნაწილითა და საგადასახადო კანონმდებლობით დადგენილ სხვა შემთხვევებში გადამხდელს გადასახადი დაარიცხოს მის ხელთ არსებული მასალების/სანდო ინფორმაციის ანალიტიკური დამუშავების მეშვეობით. ეს მასალები ან ინფორმაცია შეიძლება არსებობდეს თვით გადამხდელთან, მაგრამ არასრული სახით, ან საგადასახადო ორგანოში და ეხებოდეს მსგავსი საქმიანობით დაკავებულ სხვა პირს. ამ მასალების გამოყენებისას საგადასახადო ორგანომ, შესაბამისი კორექტივები უნდა შეიტანოს გადამხდელთან დაკავშირებული ფაქტებისა და გარემოებების შესაბამისად. მიზანი კი ის არის, რომ სამართლიანად, გონივრული განსჯის საფუძველზე უნდა დადგინდეს საგადასახადო ვალდებულებები. ამდენად, სავარაუდო საგადასახადო ვალდებულების ფორმირებაში მონაწილეობა უნდა მიიღოს არა მარტო შესაძლო შემოსავლებმა, არამედ - შესაძლო გამოქვითებმა, ხარჯებმაც. მე-5 ნაწილით გათვალისწინებულ უფლებას საგადასახადო ორგანო მოიპოვებს მხოლოდ მაშინ, როდესაც ამ ნაწილის ორი პუნქტის პირობა მაინც იქნება დაკმაყოფილებული. საგადასახადო კოდექსის 73-ე მუხლის მე-5 ნაწილის დისპოზიცია ცალსახად განსაზღვრავს არაპირდაპირი მეთოდის გამოყენების შესაძლებლობას, თუკი სახეზე არის ერთზე მეტი, ე.ი. მინიმუმ ორი პირობა. იმ პირობებში კი, როდესაც საგადასახადო ორგანო არაპირდაპირი მეთოდის გამოყენების ერთადერთ საფუძვლად უთითებს მხოლოდ საწარმოს მიერ ბუღალტრული აღრიცხვის პირობების დარღვევას, ამასთან, არ დგინდება რაში გამოიხატა კონკრეტულად ბუღალტრული აღრიცხვის წესის დარღვევა, მითითებული არ ქმნის არაპირდაპირი მეთოდის გამოყენების სამართლებრივ საფუძველს.“

სააპელაციო პალატა იზიარებს პირველი ინსტანციის სასამართლოს მითითებას, რომ შემოწმებამ დარიცხვა განახორციელა და საგადასახადო ვალდებულების მოცულობა განსაზღვრა საგადასახადო შემოწმებისას მოქმედი საგადასახადო კოდექსის ნორმით, რომელიც განსხვავდებოდა სადავო პერიოდში მოქმედი საკანონმდებლო რეგულაციებისაგან; უფრო მეტიც, 2012 წლის პერიოდზე ისე მოხდა დარიცხვა, რომ აღნიშნულ პერიოდში მოქმედი საგადასახადო კოდექსის 73-ე მუხლის მე-5 ნაწილით გათვალისწინებული არაპირდაპირი მეთოდის გამოყენების საფუძვლად გათვალისწინებული მინიმუმ ორი წინაპირობის არსებობა არ დგინდება. სააპელაციო პალატა აღნიშნავს, საგადასახადო შემოწმების აქტში მითითებულია, რომ შ-- „ფ-----“ დაჯარიმებულია საკონტროლო-სალარო აპარატის გამოუყენებლობისათვის,

თუმცა სადავო პერიოდში მოქმედი ნორმა აღნიშნულს 73-ე მუხლის მე-5 ნაწილით გათვალისწინებული უფლების გამოყენებას საფუძვლად არ მიიჩნევდა; დავების განხილვის საბჭოს გადაწყვეტილებაში მითითებულია, რომ საზოგადოება 2008, 2009 და 2010 წლებში დაჯარიმებულია საკონტროლო-საღარი აპარატის გამოუყენებლობისათვის, მაგრამ 2013 წლის პირველი იანვრიდან ამოქმედებული ნორმა ეხება არა ზოგადად, არამედ უშუალოდ შესამოწმებელ პერიოდში პირის მიერ საგადასახადო სამართალდარღვევის ორი ან მეტი შემთხვევის ჩადენას; ყოველივე ზემოაღნიშნულის გათვალისწინებით პირველი ინსტანციის სასამართლომ კანონიერად მიიჩნია, რომ დასაბუთებული არ არის არაპირდაპირი მეთოდის გამოყენების მართლზომიერება.

სააპელაციო პალატა ყურადღებას ამახვილებს იმ გარემოებაზე, რომ მოპასუხეები მიუთითებენ შ-- „ფ----ს“ მიერ ბუღალტრული აღრიცხვის კანონმდებლობის შესაბამისად განხორციელებლობაზე, რამაც შეუძლებელი გახდა საწარმოს რეალური შემოსავლების დადგენა.

სააპელაციო პალატა იზიარებს პირველი ინსტანციის სასამართლოს მითითებას, რომ გადასახადის გადამხდელი ვალდებულია, დროულად და დადგენილი ოდენობით გადაიხადოს გადასახადები. აღნიშნული ვალდებულების ჯეროვანი შესრულება კი დაკავშირებულია დასაბეგრი ბრუნვის სწორად განსაზღვრასა და გადასახადების კანონის მოთხოვნათა შესაბამისად გამოანგარიშებასთან, რომელი ვალდებულების ჯეროვანი შესრულებაც შემოსავლებისა და ხარჯების სათანადო წესით აღრიცხვის, საგადასახადო დეკლარაციების წარდგენისა და სწორად შევსების გარეშე შეუძლებელია. ამასთან, ახორციელებენ რა საგადასახადო კონტროლს საგადასახადო ორგანოები, გადასახადის გადამხდელმა უნდა უზრუნველყოს მათთვის ყველა საჭირო დოკუმენტაციის წარდგენა, რაც შესაძლებელს გახდის განხორციელებული ოპერაციისა და გადახდილი გადასახადების ოდენობის განსაზღვრის კანონიერების გადამოწმებას. წინააღმდეგ შემთხვევაში, საგადასახადო ორგანოებს ენიჭებათ საგადასახადო ვალდებულების მოცულობის დამოუკიდებლად განსაზღვრის უფლებამოსილება, თუმცა აღნიშნული უფლებამოსილება უნდა განხორციელდეს მხოლოდ კანონით დადგენილი საფუძვლების არსებობისას.

სააპელაციო პალატა თვლის, პირველი ინსტანციის სასამართლომ სწორად განმარტა, რომ ვინაიდან შემოსავლებისა და ხარჯების აღრიცხვის უმთავრეს მიზანს წარმოადგენს პირის მიერ საგადასახადის გადახდა, რომ, ერთი მხრივ, მოხდეს გადასახდელი გადასახადის სათანადო ოდენობით გამოანგარიშება, ხოლო, მეორე მხრივ, შესაძლებელი იყოს გადახდის კანონიერებაზე კონტროლი, კანონმდებლობით გათვალისწინებულია გადასახადის გადამხდელის ვალდებულებები, თუ როგორ უნდა განხორციელდეს მის მიერ ეკონომიკური საქმიანობა, რა დოკუმენტები და რა ფორმით უნდა გამოიწეროს მის მიერ. ამასთან, აღნიშნული ვალდებულებები უნდა იყოს მკაფიო, ნათელი, რათა ეკონომიკური საქმიანობის განმახორციელებელმა პირმა შეძლოს მათი

შესრულება და დაცული იყოს საგადასახადო ორგანოთა თვითნებობისაგან, რომ გადამხდელისაგან არ იქნას მოთხოვნილი დადგენილისაგან განსხვავებული ან კანონით გათვალისწინებულზე მეტი მოვალეობის შესრულება, რაც წინააღმდეგობაში მოვიდოდა როგორც სამართლებრივი სახელმწიფოს პრინციპთან, ისე პირის საკუთრების უფლებისა და თავისუფალი მეწარმეობის უფლებებში უხეშ ჩარევას გამოიწვევდა.

სააპელაციო პალატა აღნიშნავს, რომ პირველი ინსტანციის სასამართლომ ასევე სწორად მიუთითა საქართველოს უზენაესი სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატის 2017 წლის 24 იანვრის გადაწყვეტილებაზე (საქმე №ბს-566-561(2კ-16)), სადაც აღნიშნულია, რომ „საკასაციო სასამართლო სრულად იზიარებს სააპელაციო სასამართლოს მოსაზრებას და განმარტავს, რომ სადავო ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტების გამოცემისას მოპასუხე ადმინისტრაციულ ორგანოს არ დაუსაბუთებია საწარმოს მიმართ არაპირდაპირი მეთოდით საგადასახადო ვალდებულების განსაზღვრის წინაპირობების არსებობა. ის გარემოება, რომ შ-- „...“ არ ახორციელებდა ბუღალტრულ აღრიცხვას კანონმდებლობით დადგენილი წესით, კერძოდ, არ გააჩნდა სააღრიცხვო ჩანაწერები სადაც იქნებოდა დაფიქსირებული კონკრეტული ჩეკით რა საქონელი გაიყიდა და ვინ იყო მყიდველი არ იძლევა ინდივიდუალური ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტების კანონშესაბამისად მიჩნევის შესაძლებლობას, რამდენადაც 2006-2010 წლებში მოქმედი „საკონტროლო- სალარო აპარატების ექსპლუატაციის (გამოყენების) წესებისა და სალაროს ჩეკში შესატანი აუცილებელი რეკვიზიტების დამტკიცების შესახებ“ საქართველოს ფინანსთა მინისტრის 2006 წლის 10 მარტის №186 ბრძანების მე-4 მუხლის მე-2 პუნქტის თანახმად, მომხმარებლისათვის გაცემულ ჩეკზე უნდა ასახულიყო შემდეგი რეკვიზიტები: ა) გადამხდელის დასახელება; ბ) საიდენტიფიკაციო ნომერი; გ) სსა-ს საქარხნო ნომერი; დ) ჩეკის ნომერი; ე) გადახდილი თანხის ოდენობა, თარიღი და დრო; ვ) სსა-ის ფისკალურ რეჟიმში ყოფნის დამადასტურებელი ნიშანი. ანალოგიური შინაარსის ნორმას ითვალისწინებს „მიმდინარე კონტროლის პროცედურების ჩატარების, სასაქონლო- მატერიალურ ფასეულობათა ჩამოწერის, საგადასახადო დავალიანების გადახდევინების უზრუნველყოფის ღონისძიებების განხორციელების, სამართალდარღვევათა საქმისწარმოების წესის დამტკიცების თაობაზე“ საქართველოს ფინანსთა მინისტრის 2010 წლის 31 დეკემბრის №994 ბრძანებაც. ამდენად, საქართველოს კანონმდებლობა არ ავალდებულებდა გადასახადის გადამხდელს, საცალო ვაჭრობის პირობებში აღრიცხვა ეწარმოებინა იმის შესახებ, თუ კონკრეტული ჩეკით ვის მიჰყიდა საქონელი და რა საქონელი გაიყიდა.“

ყოველივე ზემოაღნიშნულის გათვალისწინებით სააპელაციო პალატა თვლის, რომ პირველი ინსტანციის სასამართლომ სწორად არ გაიზიარა საგადასახადო ორგანოთა პოზიცია, რომ ადგილი ჰქონდა შ-- „ფ-----ს“ ბუღალტრული აღრიცხვის კანონმდებლობის მოთხოვნათა დარღვევით წარმოებას; რადგან იმავე სასამართლომ ასევე სწორად განმარტა, რომ საქართველოს

კანონმდებლობა არ ავალდებულებდა გადასახადის გადამხდელს, საცალო ვაჭრობის პირობებში აღრიცხვა ეწარმოებინა იმის შესახებ, თუ კონკრეტული ჩეკით ვის მიჰყიდა საქონელი და რა საქონელი გაყიდა; ხოლო მოსარჩელეს კი წარდგენილი აქვს მის მიერ წარმოებული შიდა დოკუმენტაცია, რომელიც საგადასახადო ორგანომ არ გაიზიარა.

სააპელაციო პალატა ყურადღებას ამახვილებს იმ გარემოებაზეც, იმ პირობებში, როდესაც კანონმდებლობით არ იყო გათვალისწინებული მტკიცებულებათა ჩამონათვალი, ხოლო მოსარჩელის მიერ წარდგენილი მტკიცებულებები საგადასახადო ორგანოებმა არასაკმარისად მიიჩნიეს, მნიშვნელოვანია საგადასახადო ორგანოთა მოსაზრება, თუ რა დოკუმენტებს მიიჩნევდნენ ისინი საკმარის მტკიცებულებად, ვინაიდან პირისთვის გასაგები უნდა იყოს, თუ რა მოთხოვნების შესრულებას ითხოვენ მისგან ადმინისტრაციული ორგანოები და რა საშუალებით შეუძლია საკუთარი უფლებების დაცვა და საკუთარი პოზიციის გამყარება.

სააპელაციო პალატა იზიარებს პირველი ინსტანციის სასამართლოს განმარტებას იმის შესახებ, მხარისთვის ზოგადი მითითება მტკიცებულებათა არასაკმარისად მიჩნევის თაობაზე, როდესაც ნორმატიულად არ არის განსაზღვრული კონკრეტული საბუთის წარდგენის მოვალეობა, არ შეიძლება მიჩნეულ იქნას ადმინისტრაციული წარმოების ამ მხარის კანონიერი უფლებებისა და ინტერესების რეალიზაციის პრინციპის დაცვით განხორციელებად.

პირველი ინსტანციის სასამართლომ აგრეთვე სწორად აღნიშნა, რომ პირის მიერ კანონმდებლობის დარღვევის თაობაზე მხოლოდ ეჭვი არ შეიძლება გახდეს მისთვის საგადასახადო ტვირთის დამძიმების საფუძველი, რადგან ეჭვი უნდა იყოს გონივრული და შესაბამისი ფაქტობრივ-სამართლებრივი საფუძვლებით გამყარებული. ამიტომ სააპელაციო პალატა იზიარებს მოსარჩელის მითითებას, რომ სასაქონლო ზედნადებების გამოწერის განსხვავებული ფორმის შემოღების შემდგომ დეკლარირებული და შემოწმებით დადგენილი შემოსავლის მსგავსება ცალსახად არ გულისხმობს, რომ იქამდე პირის მიერ შემოსავლის სრული აღრიცხვა არ ხდებოდა, რადგან კანონმდებლობა იქამდეც ითვალისწინებდა ზედნადების გამოწერის ვალდებულებას და ამავედროულად მნიშვნელოვანია შესაბამის წლებში ბრუნვის მოცულობა, რომელიც გაცილებით მეტი იყო სადავო პერიოდში. სააპელაციო პალატა თვლის, რომ რეალიზებული საქონლის ფასთან დაკავშირებით პირველი ინსტანციის სასამართლომ სწორად განმარტა, აღნიშნულის შეფასებისას მნიშვნელოვანია მოსარჩელის მიერ წარმოებული ბიზნესის სპეციფიკა და სამეწარმეო საქმიანობის განხორციელების პოლიტიკა, გასაყიდი საქონლის თავისებურებანი, მათ შორის, საქონლის მალეფუჭებადობა, ხილის სხვადასხვა სიმწიფის მდგომარეობაში ყოფნა, რაც ერთი და იმავე სახეობის ხილზე სხვადასხვა ფასის დაწესებას იწვევს. შესაბამისად პირველი ინსტანციის სასამართლომ სწორად მიიჩნია გასათვალისწინებლად

მოსარჩელის აღნიშვნა, რომ იგი საცალო ვაჭრობისას შედარებით დაბალი ხარისხის ბანანის რეალიზაციას ახდენდა, რაც მასზე ასევე დაბალი ფასის გავრცელებას იწვევდა მაშინ, როდესაც ორგანიზაციებზე გაცილებით მაღალი ხარისხის ბანანის და შესაბამისად, უფრო მაღალ ფასად მიყიდვა ხდებოდა.

სააპელაციო პალატამ წარმოდგენილი სააპელაციო საჩივრების კანონიერების შემოწმების მიზნით იხელმძღვანელა საქართველოს ადმინისტრაციული საპროცესო კოდექსის მე-17 მუხლით განმტკიცებული სამართლებრივი ნორმებით, რომელთა გათვალისწინებითაც სააპელაციო პალატა თვლის, პირველი ინსტანციის სასამართლომ სწორად დაადგინა, რომ საგადასახადო ორგანომ ისე განახორციელა გადასახადების დარიცხვა არაპირდაპირი მეთოდის გამოყენებით, რომ არ შეუფასებია სადავო პერიოდში მოქმედი საკანონმდებლო ნორმები და არ დაუსაბუთებია აღნიშნული ნორმებით გათვალისწინებული არაპირდაპირი მეთოდის გამოყენების კანონიერება; მოპასუხეები აპელირებენ ბუღალტრული აღრიცხვის სათანადო წესით წარმოების განუხორციელებლობაზე, თუმცა სადავო პერიოდში მოქმედი კანონმდებლობა მოსარჩელეს არ ავალდებულებდა მის მიერ განხორციელებული ქმედებისაგან განსხვავებული ქმედების შესრულებას თუ რაიმე დამატებითი დოკუმენტების შექმნას, ხოლო მხოლოდ ეჭვი ბუღალტერიის არასათანადო წარმოებაზე, რომელიც არ არის გამყარებული სამართლებრივი საფუძვლით, არ გამომდინარეობს კონკრეტული ფაქტობრივი გარემოებების შედეგად გამოვლენილი ფაქტების გონივრული განსჯიდან და არ ქმნის რომელიმე საკანონმდებლო ნორმით გათვალისწინებულ დარღვევას, რაც არ შეიძლება გახდეს პირისათვის დამატებითი საგადასახადო ვალდებულების განსაზღვრის საფუძველი.

ყოველივე ზემოაღნიშნულიდან გამომდინარე სააპელაციო პალატა თვლის, პირველი ინსტანციის სასამართლომ კანონიერად ჩათვალა, ვინაიდან არ არსებობდა გადასახადის გადამხდელის მიმართ საგადასახადო ვალდებულებების განსაზღვრის მიზნით არაპირდაპირი მეთოდის გამოყენების სამართლებრივი საფუძველი, ამიტომ სადავო საკითხი საჭიროებს საქმის გარემოებების გამოკვლევასა და შეფასებას აქტის გამომცემი ადმინისტრაციული ორგანოს მხრიდან. შესაბამისად, ადმინისტრაციულ საქმეთა კოლეგიამ მოცემულ შემთხვევაში სწორად გამოიყენა ადმინისტრაციული საპროცესო კოდექსის 32-ე მუხლი, ზოგადი ადმინისტრაციული კოდექსის 60¹ მუხლი და დადგენილი ფაქტობრივი გარემოებების შეფასების საფუძველზე მიიჩნია, რომ გასაჩივრებული ინდივიდუალური ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტები გამოცემულია საქმისათვის არსებითი მნიშვნელობის მქონე გარემოებების გამოკვლევისა და შეფასების გარეშე; რის გამოც სასამართლომ სადავო საკითხის გადაუწყვეტლად სწორად ცნო ბათილად სსიპ შემოსავლების სამსახურის აუდიტის დეპარტამენტის 2015 წლის 02 დეკემბრის საგადასახადო შემოწმების შუალედური აქტი, 2015 წლის 04 დეკემბრის №4---- ბრძანება და 2015 წლის 04 დეკემბრის №0----- საგადასახადო მოთხოვნა, სსიპ შემოსავლების სამსახურის

2016 წლის 31 მარტის №8--- ბრძანება და საქართველოს ფინანსთა სამინისტროსთან არსებული დავების განხილვის საბჭოს 2017 წლის 13 იანვრის გადაწყვეტილება (საჩივარი №1-----) ერთობლივი შემოსავლის არაპირდაპირი მეთოდით განსაზღვრის ნაწილში და მოპასუხე სსიპ შემოსავლების სამსახურს კანონიერად დაევალა საქმისთვის არსებითი მნიშვნელობის მქონე გარემოებების გამოკვლევისა და შეფასების შემდეგ ახალი ინდივიდუალური ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტის გამოცემა კანონით დადგენილ ვადაში.

ყოველივე ზემოაღნიშნულის გათვალისწინებით სააპელაციო პალატა თვლის, რომ პირველი ინსტანციის სასამართლომ სწორად დაადგინა მოცემული საქმის ფაქტობრივი გარემოებები და ასევე სწორი სამართლებრივი შეფასება მისცა მათ, რის გამოც არ არსებობს სსიპ შემოსავლების სამსახურისა და საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს სააპელაციო საჩივრების დაკმაყოფილების საფუძვლები.

ს ა რ ე ზ ო ლ უ ც ი ო ნ ა წ ი ლ ი :

სააპელაციო პალატამ იხელმძღვანელა საქართველოს ადმინისტრაციული საპროცესო კოდექსის პირველი მუხლის მე-2 ნაწილით, საქართველოს სამოქალაქო საპროცესო კოდექსის 257-ე, 386-ე, 390-ე, მუხლებით და

დ ა ა დ გ ი ნ ა :

1. არ დაკმაყოფილდეს სსიპ შემოსავლების სამსახურის სააპელაციო საჩივარი;
2. არ დაკმაყოფილდეს საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს სააპელაციო საჩივარი;
3. უცვლელად დარჩეს მოცემულ საქმეზე თბილისის საქალაქო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა კოლეგიის 2017 წლის 12 ოქტომბრის გადაწყვეტილება;
4. სააპელაციო სასამართლოს განჩინება შეიძლება გასაჩივრდეს დასაბუთებული განჩინების მხარეთათვის ჩაბარებიდან 21 (ოცდაერთი) დღის განმავლობაში საკასაციო წესით საქართველოს უზენაესი სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატაში (ქ. თბილისი, ძმები ზუბალაშვილების ქ. №32) თბილისის სააპელაციო სასამართლოს მეშვეობით (ქ. თბილისი, გრ. რობაქიძის გამზირი №7ა).

თავმჯდომარე

მარიამ ცისკაძე

მოსამართლეები

ნინო ქადაგიძე

