



გ ა ნ ჩ ი ნ ე ბ ა
საქართველოს სახელით
შ ე ს ა ვ ა ლ ი ნ ა წ ი ლ ი

20 მარტი, 2019 წელი

ქ.თბილისი

**თბილისის სააპელაციო სასამართლო
ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატა**

**თავმჯდომარე (მომხსენებელი მოსამართლე) - შოთა გეწაძე
მოსამართლეები - გიორგი გოგიაშვილი, ილონა თოდუა**

სხდომის მდივანი - მარინე კახაძე

აპელანტი (მოსარჩელე) - შპს „კ----- 2---“;
წარმომადგენელი - დ----- ნ-----ე;

მოწინააღმდეგე მხარე (მოპასუხე) - საქართველოს ფინანსთა სამინისტრო;
წარმომადგენელი - რ-----;

მოწინააღმდეგე მხარე (მოპასუხე) - სსიპ შემოსავლების სამსახური;
წარმომადგენელი - მ-----;

**დავის საგანი - ინდივიდუალური ადმინისტრაციულ - სამართლებრივი აქტების
ბათილად ცნობა;**

**გასაჩივრებული გადაწყვეტილება - თბილისის საქალაქო სასამართლოს
ადმინისტრაციულ საქმეთა კოლეგიის 2018 წლის 9 ივლისის გადაწყვეტილება;**

1. სასარჩელო მოთხოვნა:

1.1. ბათილად იქნეს ცნობილი საქართველოს ფინანსთა სამინისტროსთან
არსებული დავების განხილვის საბჭოს 2017 წლის 26 იანვრის გადაწყვეტილება
(საჩივარი N1-----);

1.2. ბათილად იქნეს ცნობილი სსიპ შემოსავლების სამსახურის აუდიტის
დეპარტამენტის 2017 წლის 01 მარტის N5--- ბრძანება;

1.3. ბათილად იქნეს ცნობილი სსიპ შემოსავლების სამსახურის 2017 წლის 01 მარტის საგადასახადო მოთხოვნა N0-----;

1.4. ბათილად იქნეს ცნობილი სსიპ შემოსავლების სამსახურის აუდიტის დეპარტამენტის 2015 წლის 12 აგვისტოს N3---- ბრძანება;

1.5. ბათილად იქნეს ცნობილი სსიპ შემოსავლების სამსახურის 2015 წლის 13 აგვისტოს საგადასახადო მოთხოვნა N0-----.

2. მოპასუხეების პოზიცია:

2.1. საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს წარმომადგენელმა წერილობით წარმოდგენილ შესაგებლით, ასევე სასამართლო სხდომაზე სარჩელი არ ცნო და მოითხოვა არ დაკმაყოფილდეს სარჩელი უსაფუძვლობის გამო.

2.2. სსიპ შემოსავლების სამსახურის წარმომადგენელმა წერილობით წარმოდგენილ შესაგებლით, ასევე სასამართლო სხდომაზე სარჩელი არ ცნო და მოითხოვა არ დაკმაყოფილდეს სარჩელი უსაფუძვლობის გამო.

3. გასაჩივრებული გადაწყვეტილების დასკვნები:

3.1. გასაჩივრებული გადაწყვეტილების სარეზოლუციო ნაწილი:

შპს „კ----- 2---“-ის სარჩელი არ დაკმაყოფილდა.

3.2. გასაჩივრებული გადაწყვეტილებით დადგენილი ფაქტები:

3.2.1. 2014 წლის 08 სექტემბერს მომზადებული შპს „კ----- 2---“ საგადასახადო შემოწმების აქტით დგინდება, რომ სსიპ შემოსავლების სამსახურის 2014 წლის 22 მაისის N2---- ბრძანებითა და 2014 წლის 04 ივლისის N3---- ბრძანებით განხორციელდა გასვლითი საგადასახადო შემოწმება. შესამოწმებელ პერიოდს წარმოადგენდა 2009 წლის 25 მაისი - 2014 წლის 01 აპრილი. შემოწმება დაიწყო 2014 წლის 22 მაისიდან და დასრულდა 2014 წლის 08 სექტემბერს.

შემოწმების აქტის თანახმად, გადამხდელი 2009-2013 წლებში ახორციელებდა კვების პროდუქტების (შაქარი, ფქვილი) დისტრიბუციას, 2010-2013 წლებში სარემონტო მომსახურებას უწევდა სხვადასხვა ორგანიზაციებს, 2010-2012 წლებში ვაჭრობდა კვების პროდუქტების სასურსათო მაღაზიის მეშვეობით, 2011-2012 წლებში აწარმოებდა პურს.

შპს „კ----- 2---“ არ აწარმოებდა აღრიცხვას. შემოწმების მიერ საზოგადოების საგადასახადო ვალდებულებები განსაზღვრული იქნა არაპირდაპირი მეთოდის გამოყენებით სსკ-ის 73-ე მუხლის შესაბამისად შემდეგ გარემოებათა გამო: პირის სააღრიცხვო დოკუმენტაციით შეუძლებელი იყო დაბეგვრის ობიექტის დადგენა, ასევე იურიდიული პირი 2011 წლის 21 ოქტომბრის N-----, 2012 წლის 23

იანვრის სამართალდარღვევის N-----, 2012 წლის 21 იანვრის N----- და 2011 წლის 18 მაისის N----- ოქმებით დაჯარიმებულია სსკ-ის 281-ე მუხლის მე-3 ნაწილით. შემოწმების მიერ წლების მიხედვით განსაზღვრული იქნა დოკუმენტურად რეალიზებული საქონლის მიხედვით მიღებული საშუალო შეწონილი წლიური ფასნამატი, რომელიც გავრცელებული იქნა რეალიზებული პროდუქციის თვითღირებულებაზე (დოკუმენტურად რეალიზებული საქონლის გარდა). შემოწმებით დადგინდა გადამხდელის მიერ დეკლარირებულზე მეტი ოდენობის სასაქონლო-მატერიალური მარაგების შეძენა. აუდიტის შეფასებით, შემოწმებით განსაზღვრული სმფ-ის ოდენობა ჩართული იქნა ერთობლივი შემოსავლიდან გამოსაქვით ხარჯებში.

შემოწმების აქტის მიხედვით, გადამხდელის მიერ დეკლარირებული ერთობლივი შემოსავლიდან გამოქვითული ხარჯი აღემატებოდა დოკუმენტურად დადასტურებულ ხარჯს. აუდიტის შეფასებით, დოკუმენტურად დაუდასტურებელი ხარჯი, სსკ-ის 105-ე მუხლის შესაბამისად, შემოწმების მიერ არ იქნა გათვალისწინებული. აღნიშნულის გამო გადამხდელს დაერიცხა ძირითადი გადასახადი და ჯარიმა სსკ-ის 275-ე მუხლის მიხედვით.

საზოგადოებას 2009-2010 წლებში წარმოდგენილი აქვს ქონების გადასახადის ნულოვანი დეკლარაციები. ამ პერიოდში იგი ეკონომიკურ საქმიანობაში იყენებდა 1000 ლარამდე ღირებულების ძირითად საშუალებებს, რაც ექვემდებარება ქონების გადასახადის დაბეგვრას. საწარმოებს დაერიცხა ძირითადი გადასახადი და ჯარიმა სსკ-ის 275-ე მუხლის შესაბამისად.

2009 წლის ოქტომბრის, ნოემბრის და დეკემბრის თვის გადახდის წყაროსთან დაკავებული გადასახადების დეკლარაციის მიხედვით, გადამხდელს უფიქსირდება ხელფასის სახით გაცემული ანაზღაურება 3250 ლარის ოდენობით, ამასთან, აღნიშნული თანხა საშემოსავლო გადასახადის ბარათზე დარიცხული არ არის. საწარმოს დაერიცხა ძირითადი გადასახადის ჯარიმა სსკ-ის 275-ე მუხლის შესაბამისად (ს/ფ 87-126)

3.2.2 სსიპ შემოსავლების სამსახურის აუდიტის დეპარტამენტის 2014 წლის 10 სექტემბრის N----- ბრძანებით შპს „კ----- 2---“ (ს/კ 2-----) საგადასახადო კოდექსის 61-ე მუხლის შესაბამისად, ბიუჯეტში გადასახდელად დამატებით დაერიცხა სულ 1228730 ლარი, მათ შორის: ძირითადი გადასახადი 842914 ლარი, ჯარიმა 385816 ლარი. შპს „კ----- 2---“-ს (ს/კ 2-----) დაერიცხა მიმდინარე გადასახდელები 246213 ლარი და შეუმცირდა მიმდინარე გადასახდელები 238139 ლარით. აღნიშნული ბრძანების საფუძვლად მითითებულია შპს „კ----- 2---“ (ს/კ 2-----) გასვლითი საგადასახადო შემოწმების 2014 წლის 8 სექტემბრის აქტი (ს/ფ 268)

3.2.3 2014 წლის 10 სექტემბერს, შემოსავლების სამსახურის მიერ გამოცემული იქნა N0----- საგადასახადო მოთხოვნა და გადასახადის გადამხდელს დაერიცხა გადასახადი- ძირითადი: 850988 ლარი, ჯარიმა: 385816, საურავი: 640482,36; სულ:

3.2.4 2014 წლის 09 ოქტომბერს, შპს „კ----- 2---“ დირექტორმა საჩივრით მიმართა სსიპ შემოსავლების სამსახურს და განმარტა, რომ შემოსავლების სამსახურის 2014 წლის 08 სექტემბრის N---- აქტის საფუძველზე შპს „კ----- 2---“ დაერიცხა გადასახადები არაპირდაპირი მეთოდის გამოყენებით, რასაც არ ეთანხმებოდა და ითხოვდა მისცემოდა საშუალება თვითონ ენახა შემოსავლების სამსახურში არსებული დოკუმენტაცია, რათა შესაძლებლობა ჰქონოდა მიეღო ზომები არასწორად დარიცხული თანხების შესამცირებლად.

სსიპ შემოსავლების სამსახურის 2014 წლის 20 ნოემბრის N---- ბრძანებით შპს „კ----- 2---“-ის 2014 წლის 09 ოქტომბერს რეგისტრირებული საჩივარი არ დაკმაყოფილდა.

საქართველოს ფინანსთა სამინისტროსთან არსებული დავების განხილვის საბჭოს 2015 წლის 24 ივნისის გადაწყვეტილებით N----- საჩივარზე შპს „კ----- 2---“ საჩივარი დაკმაყოფილდა ნაწილობრივ. ნაწილობრივ გაუქმდა სსიპ შემოსავლების სამსახურის 2014 წლის 20 ნოემბრის N---- ბრძანება. დაევალა შემოსავლების სამსახურს მოეხდინა ფასნამატის გაანგარიშება ზემოთ აღნიშნული გადაწყვეტილების შესაბამისად და სათანადო საფუძვლების არსებობის შემთხვევაში დარიცხული თანხების კორექტირება. მომჩივანს მიეცა წინადადება შემოსავლების სამსახურის აუდიტის დეპარტამენტის ხარჯების გაწევის შესახებ დამატებითი მტკიცებულებების წარმოსადგენად. აუდიტის დეპარტამენტს დაევალა განეხილა დოკუმენტები და სათანადო საფუძვლების არსებობის შემთხვევაში მოეხდინა მათი გამოსაქვით ხარჯებში გათვალისწინება. (ს/ფ 266-257-259-185-192)

3.2.5 2015 წლის 31 ივლისის აუდიტის დასკვნით (სააღრიცხვო ნომერი 8--) დგინდება, რომ ვინაიდან გადამხდელის მიერ შემოწმების პერიოდში წარდგენილი არ ყოფილა ბუღალტრული აღრიცხვა, შემოწმების მიერ საზოგადოების საგადასახადო ვალდებულებები განსაზღვრული იქნა არაპირდაპირი მეთოდის გამოყენებით შემდეგი პრინციპით: რეალიზებული პროდუქტის ღირებულება გამრავლებული იქნა დოკუმენტურად რეალიზებული საქონლის მიხედვით მიღებულ საშუალო შეწონილ წლიურ ფასნამატზე. დოკუმენტური რეალიზაცია გადამხდელის მიერ უმრავლეს შემთხვევაში განხორციელებული იყო კვების პროდუქტის დისტრიბუციისა და სხვადასხვა სახის სარემონტო მომსახურების გაწევის შემთხვევაში, ხოლო წარმოებისა და სასურსათო მალაზიის რეალიზაციისას შესაბამისი ფასნამატის დათვლა წარდგენილი ინფორმაციით შეუძლებელი გახდა. ასევე, ვინაიდან საქონლის რეალიზაციის უმეტეს შემთხვევაში არ იყო შედგენილი შესაბამისი დოკუმენტი პერიოდების მიხედვით, ფასების ცვლილებებიდან გამომდინარე შემოწმების მიერ ვერ მოხდა შეძენილი საქონლის შეპირისპირება იმავე პერიოდის რეალიზებულ საქონელთან (გარდა რამოდენიმე საქონლისა: შაქარი, ფქვილი, რომელიც შეძენა- რეალიზაციისას უმეტეს რაოდენობას შეადგენდა).

აღნიშნულიდან გამომდინარე შემოწმების მიერ დათვლილი იქნა წლიური ფასნამატი, რომელიც შეადგენდა 2009 წელს - 8,8%, 2010 წელს - 7,7%; 2011 წელს 9,9 %; 2012 წელს - 3,3%; 2013 წელს - 5,7%. ამასთან, აქტის შედგენის შემდგომ, დავის პროცესში, არ ყოფილა დამატებითი ინფორმაცია წარდგენილი, რაც საშუალებას მისცემდა შემოწმებას მოეხდინა საქონლის სახეობების მიხედვით იდენტიფიცირება კონკრეტულ პერიოდში საქონლის შესყიდვისა და მისი შესაბამისი რეალიზაციის კუთხით.

ზემოთ აღნიშნული გადაწყვეტილებების თანახმად, გადამხდელის მიერ 2015 წლის 22 ივლისს წარდგენილი იქნა ხარჯის დამადასტურებელი დამატებითი დოკუმენტაცია, მათ შორის 2011 წლის საქონლის შესყიდვის დოკუმენტები ღირებულებით სულ დღგ-ს ჩათვლით 113234 ლარი, რომელთაგან შემოწმების დროს 113036 ლარის ხარჯი გათვალისწინებული იყო სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობების გამოსაქვით ხარჯებში, ხოლო დარჩენილი 198 ლარი გადაანგარიშებისას არ იქნა გათვალისწინებული, ვინაიდან შემოწმება ჩატარებულია არაპირდაპირი მეთოდით და საგადასახადო ვალდებულებების განსაზღვრა მოხდა რეალიზებული პროდუქციის ფასნამატის გამრავლებით. შესაბამისად სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობების ღირებულების გაზრდა გამოიწვევს საგადასახადო ვალდებულებების ზრდას, რაც სსკ-ის 298-ე მუხლის მე-2 ნაწილის მიხედვით საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს სისტემაში საგადასახადო დავის შედეგად დაუშვებელია. ასევე, გადამხდელის მიერ წარდგენილი იქნა 2012 წელს გაწეული იჯარის ხარჯის დამადასტურებელი დოკუმენტაცია 3816 ლარის ოდენობით. რის შედეგადაც 2012 წელს გადამხდელს შეუმცირდება მოგების გადასახადი 557 ლარის ოდენობით, ასევე დარიცხული ჯარიმა 279 ლარი.(ს/ფ182-184)

3.2.6 2015 წლის 12 აგვისტოს შემოსავლების სამსახურის აუდიტის დეპარტამენტის N3---- ბრძანებით შპს „კ----- 2---“ საგადასახადო კოდექსის 61-ე მუხლის შესაბამისად შეუმცირდა სულ 836 ლარი, მათ შორის: ძირითადი გადასახადი 557 ლარი, ჯარიმა 279 ლარი. შპს „კ----- 2---“-ს დაერიცხა მიმდინარე გადასახდელები 557 ლარი და შეუმცირდეს მიმდინარე გადასახდელები 557 ლარით.

2015 წლის 13 აგვისტოს შემოსავლების სამსახურის N0----- საგადასახადო მოთხოვნით შპს „კ----- 2---“ გადასახადი შეუმცირდა 836.6 ლარით, მათ შორის ძირითადი თანხა 557,6 ლარი, ჯარიმა 279 ლარი (ს/ფ 180-193)

3.2.7 შემოსავლების სამსახურის 2015 წლის 12 ოქტომბრის N----- ბრძანებით შპს „კ----- 2---“ საჩივარი 2015 წლის 13 აგვისტოს შემოსავლების სამსახურის N0----- საგადასახადო მოთხოვნაში ასახული თანხების შემცირების თაობაზე არ დაკმაყოფილდა. (ს/ფ 254-256)

3.2.8 საქართველოს ფინანსთა სამინისტროსთან არსებული დავების განხილვის საბჭოს 2017 წლის 26 იანვრის გადაწყვეტილებით საჩივარზე N1-----, შპს „კ-----

- 2---" საჩივარი დაკმაყოფილდა ნაწილობრივ. ნაწილობრივ გაუქმდა შესავლების სამსახურის 2015 წლის 12 ოქტომბრის N----- ბრძანება. გადასახადის გადამხდელს მიეცა წინადადება აუდიტის დეპარტამენტისათვის წარედგინა 2009-2010 საანგარიშო პერიოდზე მის ხელთ არსებული დოკუმენტაცია. თავის მხრივ აუდიტის დეპარტამენტს დაევალა შეეფასებინა წარდგენილი დოკუმენტები, სათანადო საფუძვლების არსებობის შემთხვევაში მოეხდინა გათვალისწინება და დარიცხული თანხების კორექტირება. სხვა ნაწილში საჩივარი არ დაკმაყოფილდა. (ს/ფ 19-23)

3.2.9 საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს შემოსავლების სამსახურის აუდიტის დეპარტამენტის მიერ 2017 წლის 24 თებერვალს მომზადებული დასკვნის (სააღრიცხვო ნომერი N3--) მიხედვით, საქართველოს ფინანსთა სამინისტროსთან არსებული დაკების განხილვის საბჭოს გადაწყვეტილების შესაბამისად, შპს „კ----- 2---“-ის მიერ არ მოხდა დამატებითი დოკუმენტაციის წარმოდგენა. შესაბამისად, საგადასახადო შემოწმების აქტით დარიცხული თანხები გადაანგარიშებას არ დაექვემდებარა. (ს/ფ 62-65)

3.2.10 შემოსავლების სამსახურის აუდიტის დეპარტამენტის 2017 წლის 01 მარტის N5--- ბრძანებით, შპს „კ----- 2---“-ს საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 61-ე მუხლის შესაბამისად 2014 წლის 08 სექტემბრის საგადასახადო შემოწმების აქტის საფუძველზე დამატებით დარიცხული თანხები არ შეუმცირდა.(ს/ფ 61)

3.2.12 შემოსავლების სამსახურის 2017 წლის 01 მარტის N0----- საგადასახადო მოთხოვნის თანახმად გადასახადის გადამხდელს დაერიცხა ძირითადი გადასახადი- 850430.4 ლარი; დღგ- 596051 ლარი; მოგების გადასახადი - 253722,4 ლარი; საშემოსავლო გადასახადი- 650 ლარი; ქონების გადასახადი -7 ლარი; ჯარიმა-385537 ლარი; საურავი-640122,2 ლარი; სულ- 1876089.6 ლარი (ს/ფ 59-60)

5. დადგენილი ფაქტები პირველი ინსტანციის სასამართლომ სამართლებრივად შემდეგნაირად შეაფასა:

5.1 სასამართლო მიუთითა მოქმედი საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 73-ე მუხლის მე-5 ნაწილზე, რომელიც ამოქმედდა საგადასახადო კოდექსში 2013 წლის 26 დეკემბრის №1886 საქართველოს კანონით, ცვლილების განხორციელების შედეგად. მიუთითა 2011 წლამდე მოქმედი საგადასახადო კოდექსის 104-ე მუხლის მე-2 ნაწილზე და 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. აღნიშნული უფლების გამოყენების მოპოვებისთვის კი სავალდებულოა, რომ არსებობდეს კანონით

გათვალისწინებული საფუძვლები. კერძოდ, მოქმედი საგადასახადო კოდექსის მიხედვით, აღნიშნული უფლების მოპოვებისთვის საკმარისია 73-ე მუხლის მე-5 ნაწილის „ა“ ქვეპუნქტით განსაზღვრული შემთხვევის არსებობა - პირს არ უნდა გააჩნდეს სააღრიცხვო დოკუმენტაცია ან სააღრიცხვო დოკუმენტაციით შეუძლებელი უნდა იყოს დაბეგვრის ობიექტის დადგენა, ან კუმულატიურად უნდა არსებობს „ბ“ ქვეპუნქტით ჩამოთვლილ პირობათაგან ორი მაინც. რაც შეეხება 2011 წლამდე მოქმედ საქართველოს საგადასახადო კოდექსს, საგადასახადო ორგანოს მინიჭებული ჰქონდა არაპირდაპირი მეთოდის გამოყენების შესაძლებლობა, როდესაც გადამხდელი არ ასრულებდა ერთ-ერთ შემდეგ ქმედებას - არ ახორციელებდა ბუღალტრულ აღრიცხვას კანონმდებლობით გათვალისწინებული ფორმითა და წესით, არ ახორციელებდა მას საერთოდ, სააღრიცხვო დოკუმენტაცია ჰქონდა დაკარგული ან/და განადგურებული, ამასთან, აღნიშნულ ქმედებებს უნდა მოჰყოლოდა კონკრეტული შედეგი - დაბეგვრის ობიექტის, დაბეგვრასთან დაკავშირებული ობიექტისა და საგადასახადო ვალდებულებების განსაზღვრის შეუძლებლობა.

სასამართლომ მიუთითა, 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.

განსახილველ შემთხვევაში საგადასახადო ორგანოს მიერ საგადასახადო ვალდებულების არაპირდაპირი მეთოდის განსაზღვრისას, მითითებულია კონკრეტულ საფუძვლებზე, რომელთა არსებობამაც განაპირობა მოქმედი საგადასახადო კოდექსის 73-ე მუხლის მე-5 ნაწილით გათვალისწინებული უფლების გამოყენება. კერძოდ, მეწარმეს არ ჰქონდა ნაწარმოები ბუღალტრული აღრიცხვა კანონმდებლობით დადგენილი წესით, რის გამოც შეუძლებელი იყო დაბეგვრის ობიექტის დადგენა. ამასთან, გადამხდელი 2011 წლის 21 ოქტომბრის N-----, 2012 წლის 23 იანვრის სამართალდარღვევის N-----, 2012 წლის 21 იანვრის N----- და 2011 წლის 18 მაისის N----- ოქმებით დაჯარიმებული იყო სსკ-ის 281-ე მუხლის მე-3 ნაწილით.

სასამართლომ მიუთითა საქართველოს უზენაესი სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატის 2017 წლის 29 ივნისის №ბს-338-336(კ-17) განჩინებაზე, სადაც საკასაციო სასამართლომ გაიზიარა სააპელაციო სასამართლოს მსჯელობა, რომ „საქართველოს პარლამენტთან არსებული ბუღალტრული აღრიცხვის სტანდარტების კომისიის 1999 წლის 12 აგვისტოს N1 დადგენილებით დამტკიცდა ბუღალტრული აღრიცხვის საერთაშორისო სტანდარტების სამოქმედოდ შემოღება და ბუღალტრული აღრიცხვის ანგარიშთა გეგმის სტრუქტურა, რომლის შესაბამისად, საბუღალტრო აღრიცხვისას, დამოუკიდებლად უნდა გატარდეს (გამიჯნული უნდა იქნას) როგორც რეალიზებული პროდუქციის თვითღირებულება (კოდი-7100), ასევე რეალიზებული საქონლის თვითღირებულება (კოდი-7200). რაც შეეხება კასატორის პრეტენზიას, რომ საწარმოს არ ევალუბოდა ყოველ რეალიზებულ საქონელზე ჰქონოდა ჩამოწერის დოკუმენტი, საგადასახადო კოდექსის 73-ე მუხლის დანაწესიდან გამომდინარე, საგადასახადო ვალდებულების განსაზღვრისას, შემმოწმებელმა უნდა დაადგინოს დასაბეგრი ბაზა, სწორედ ამ მიზნით გადასახადის გადამხდელს მიეცა წინადადება, შემმოწმებლისათვის წარედგინა დოკუმენტურად (სასაქონლო ზედნადებები) რეალიზებული საქონლის რაოდენობრივი და თანხობრივი გაშიფვრის შესახებ ინფორმაცია (რეესტრი) სახეობების მიხედვით, რათა წარმოდგენილი ინფორმაციის/მტკიცებულებების შესწავლის შედეგების გათვალისწინებით, განხორციელდეს საგადასახადო შემოწმების აქტის საფუძველზე დარიცხული თანხების კორექტირება.“

ყოველივე ზემოაღნიშნულიდან გამომდინარე, სასამართლომ გაიზიარა მოპასუხეთა პოზიცია, რომ მოსარჩელის მიერ ბუღალტერია არ არის სათანადო წესით წარმოებული და რაც მთავარია, წარდგენილი არ ყოფილა სააღრიცხვო დოკუმენტაცია ანუ ისეთი დოკუმენტაცია, რომელიც დაბეგვრის ობიექტის განსაზღვრას შესაძლებელს გახდიდა, რისი საწინააღმდეგო მტკიცებულებები და არგუმენტებიც მოსარჩელეს არ წარმოუდგენია. ამდენად, სადავო შემთხვევაში არაპირდაპირი მეთოდის გამოყენების მართლზომიერება განპირობებულია იმ გარემოებით, რომ დარღვეულია შემოსავლებისა და ხარჯების აღრიცხვის ზოგადი პრინციპები, არ არსებობს ისეთი დოკუმენტაცია, რომ არაპირდაპირი მეთოდის გამოყენების გარეშე, ამ დოკუმენტაციის საფუძველზე შესაძლებელი ყოფილიყო დარიცხვის ობიექტის განსაზღვრა. ამასთან, გადამხდელი 2011 წლის 21 ოქტომბრის N-----, 2012 წლის 23 იანვრის სამართალდარღვევის N-----, 2012 წლის 21 იანვრის N----- და 2011 წლის 18 მაისის N----- ოქმებით დაჯარიმებული იყო სსკ-ის 281-ე მუხლის მე-3 ნაწილით. ზემოაღნიშნულიდან გამომდინარე შემოწმების მიერ წლების მიხედვით განსაზღვრული იქნა დოკუმენტურად რეალიზებული საქონლის მიხედვით მიღებული საშუალო შეწონილი წლიური ფასნამატი, რომელიც გავრცელებული იქნა რეალიზებული პროდუქციის თვითღირებულებაზე (დოკუმენტურად რეალიზებული საქონლის გარდა).

ამდენად, სასამართლომ განმარტა, რომ ვინაიდან სახეზეა დაბეგვრის ობიექტისა და საგადასახადო ვალდებულებების განსაზღვრის შეუძლებლობა არსებული

დოკუმენტაციის შესწავლის საფუძველზე, შემოწმების მიერ მითითებული ფაქტობრივი გარემოებები ქმნის საკმარის საფუძველს არაპირდაპირი მეთოდის გამოყენებისათვის.

6. შპს „კ----- 2----ის“ სააპელაციო მოთხოვნა:

თბილისის საქალაქო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა კოლეგიის 2018 წლის 9 ივლისის გადაწყვეტილების გაუქმება და ახალი გადაწყვეტილების მიღებით სასარჩელო მოთხოვნის დაკმაყოფილება.

6.1. შპს „კ----- 2----ის“ სააპელაციო საჩივრის ფაქტობრივი და სამართლებრივი საფუძვლები:

სააპელაციო საჩივრის ავტორი მიუთითებს, რომ სასამართლომ გასაჩივრებული გადაწყვეტილებით სრულად გაიზიარა მოწინააღმდეგე მხარის პოზიცია და მიიჩნია, რომ სწორად იქნა გამოყენებული არაპირდაპირი მეთოდი აპელანტის საგადასახადო ვალდებულებების განსაზღვრის მიზნით, ვინაიდან აღნიშნული უფლების მოპოვებისათვის საკმარისია საგადასახადო კოდექსის 73-ე მუხლის მე-5 ნაწილის "ა" ქვეპუნქტის განსაზღვრული შემთხვევის არსებობა - პირს არ უნდა გააჩნდეს სააღრიცხვო დოკუმენტაცია ან სააღრიცხვო დოკუმენტაციით შეუძლებელი უნდა იყოს დაბეგვრის ობიექტის დადგენა ან კუმულატიურად უნდა არსებობდეს "ბ" ქვეპუნქტით ჩამოთვლილ პირობათაგან ორი მაინც. ასევე, გადაწყვეტილებაში აღნიშნულია, რომ 2011 წლამდე მოქმედი საგადასახადო კოდექსით საგადასახადო ორგანოს მინიჭებული ჰქონდა უფლება არაპირდაპირი მეთოდის გამოყენებისა, როდესაც გადამხდელი არ ასრულებდა ერთ-ერთ შემდეგ ქმედებას - არ ახორციელებდა ბუღალტრულ აღრიცხვას კანონმდებლობით გათვალისწინებული ფორმითა და წესით, არ ახორციელებდა მას საერთოდ, სააღრიცხვო დოკუმენტაცია ჰქონდა დაკარგული ან/და განადგურებული, ამასთან, აღნიშნულ ქმედებებს უნდა მოჰყოლოდა კონკრეტული შედეგი - დაბეგვრის ობიექტის, დაბეგვრასთან დაკავშირებული ობიექტისა და საგადასახადო ვალდებულებების განსაზღვრის შეუძლებლობა. აპელანტი მიუთითებს, რომ 2009 წლის ბუღალტრული აღრიცხვა ნაწარმოები იყო ხელით, ხოლო დანარჩენი წლები - ელექტრონულ პროგრამა ორისში, სასამართლომ ასევე არასწორედ მიიჩნია 25-27% ფასნამატის გავრცელება პროდუქციაზე და შესაბამისად საგადასახადო ორგანოს მიერ არასრულყოფილად იქნა გამოკვლეული გარემოებები.

7. სააპელაციო სასამართლოს მიერ გასაჩივრებული გადაწყვეტილების ძალაში დატოვების ფაქტობრივი და სამართლებრივი დასაბუთება:

7.1. სააპელაციო სასამართლო მიიჩნევს, რომ გასაჩივრებული გადაწყვეტილების გამოტანისას არ დარღვეულა მატერიალური და საპროცესო სამართლის ნორმები, სასამართლომ გამოიყენა კანონი, რომელიც უნდა გამოეყენებინა, სწორი შეფასება მისცა საქმის მასალებს, საქმეზე ფაქტობრივი გარემოებები დადგენილია სრულყოფილად, რაც არ იძლევა გადაწყვეტილების გაუქმებისა და

სააპელაციო საჩივრის დაკმაყოფილების საფუძველს.

სააპელაციო სასამართლო იზიარებს პირველი ინსტანციის სასამართლოს მიერ დადგენილ ფაქტობრივ გარემოებებს და მიუთითებს მათზე, სამართლებრივი შეფასების თვალსაზრისით კი აღნიშნავს შემდეგს:

7.2. აპელანტი, როგორც პირველი, ასევე სააპელაციო ინსტანციის სასამართლოში, არ ეთანხმება განხორციელებულ დარიცხვებს და სადავოდ ხდის დაბეგვრის ობიექტის არაპირდაპირი მეთოდის გამოყენებით განსაზღვრას. კერძოდ, საგადასახადო შემოწმების აქტში მითითებულია, რომ შპს „კ----- 2- --“ არ აწარმოებდა აღრიცხვას. შემოწმების მიერ საზოგადოების საგადასახადო ვალდებულებები განსაზღვრული იქნა არაპირდაპირი მეთოდის გამოყენებით სსკ-ის 73-ე მუხლის შესაბამისად შემდეგ გარემოებათა გამო: პირის სააღრიცხვო დოკუმენტაციით შეუძლებელი იყო დაბეგვრის ობიექტის დადგენა, ასევე იურიდიული პირი 2011 წლის 21 ოქტომბრის N-----, 2012 წლის 23 იანვრის სამართალდარღვევის N-----, 2012 წლის 21 იანვრის N----- და 2011 წლის 18 მაისის N----- ოქმებით დაჯარიმებულია სსკ-ის 281-ე მუხლის მე-3 ნაწილით. შემოწმების მიერ წლების მიხედვით განსაზღვრული იქნა დოკუმენტურად რეალიზებული საქონლის მიხედვით მიღებული საშუალო შეწონილი წლიური ფასნამატი, რომელიც გავრცელებული იქნა რეალიზებული პროდუქციის თვითრიცხვებზე (დოკუმენტურად რეალიზებული საქონლის გარდა). შემოწმებით დადგინდა გადამხდელის მიერ დეკლარირებულზე მეტი ოდენობის სასაქონლო-მატერიალური მარაგების შეძენა. აუდიტის შეფასებით, შემოწმებით განსაზღვრული სმფ-ის ოდენობა ჩართული იქნა ერთობლივი შემოსავლიდან გამოსაქვით ხარჯებში.

შემოწმების აქტის მიხედვით, გადამხდელის მიერ დეკლარირებული ერთობლივი შემოსავლიდან გამოქვითული ხარჯი აღემატებოდა დოკუმენტურად დადასტურებულ ხარჯს.

პალატა მიუთითებს, რომ ისევე როგორც სასამართლოში, ასევე ადმინისტრაციული წარმოების პროცესში აპელანტი აპელირებდა და აპელირებს იმ გარემოებაზე, რომ ის არ ეთანხმება საგადასახადო ვალდებულების არაპირდაპირი მეთოდის გამოყენებით განსაზღვრას, რადგან 2009 წელს ბუღალტრული აღიწხვა ნაწარმოებია ხელით, ხოლო დანარჩენი წლებისა კი ელექტრონულ პროგრამა ორისში; არასწორად მიაჩნია მას 25-27% ფასნამატის გავრცელება პროდუქციაზე და მისი განმარტებით, საგადასახადო ორგანომ არასრულყოფილად გამოიკვლია გარემოებები.

საგულისხმოა ის გარემოება, რომ საქართველოს ფინანსთა სამინისტროსთან არსებული დავების განხილვის საბჭოს 2015 წლის 24 ივნისის გადაწყვეტილებით შპს „კ----- 2- --“ საჩივარი დაკმაყოფილდა ნაწილობრივ. ნაწილობრივ გაუქმდა სსიპ შემოსავლების სამსახურის 2014 წლის 20 ნოემბრის N----- ბრძანება. დაევალა შემოსავლების სამსახურს მოეხდინა ფასნამატის გაანგარიშება ზემოთ აღნიშნული გადაწყვეტილების შესაბამისად და სათანადო საფუძვლების

არსებობის შემთხვევაში დარიცხული თანხების კორექტირება. მომჩივანს მიეცა წინადადება შემოსავლების სამსახურის აუდიტის დეპარტამენტის ხარჯების გაწევის შესახებ დამატებითი მტკიცებულებების წარმოსადგენად. აუდიტის დეპარტამენტს დაევალა განეხილა დოკუმენტები და სათანადო საფუძვლების არსებობის შემთხვევაში მოეხდინა მათი გამოსაქვით ხარჯებში გათვალისწინება.

გადამხდელის მიერ წარდგენილი იქნა 2012 წელს გაწეული იჯარის ხარჯის დამადასტურებელი დოკუმენტაცია 3816 ლარის ოდენობით. რის შედეგადაც 2012 წელს გადამხდელს შეუმცირდება მოგების გადასახადი 557 ლარის ოდენობით, ასევე დარიცხული ჯარიმა 279 ლარი.

პალატა კიდევ ერთხელ მიუთითებს მოქმედი საქართველოს 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.

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).

პალატა იზიარებს პირველი ინსტანციის სასამართლოს განმარტებას, 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. აღნიშნული უფლების გამოყენების მოპოვებისთვის კი სავალდებულოა, რომ არსებობდეს კანონით გათვალისწინებული საფუძვლები. კერძოდ, მოქმედი საგადასახადო კოდექსის მიხედვით, აღნიშნული უფლების მოპოვებისთვის საკმარისია 73-ე მუხლის მე-5 ნაწილის „ა“ ქვეპუნქტით განსაზღვრული შემთხვევის არსებობა - პირს არ უნდა გააჩნდეს სააღრიცხვო დოკუმენტაცია ან სააღრიცხვო დოკუმენტაციით შეუძლებელი უნდა იყოს დაბეგვრის ობიექტის დადგენა, ან კუმულატიურად უნდა არსებობს „ბ“ ქვეპუნქტით ჩამოთვლილ პირობათაგან ორი მაინც. რაც შეეხება 2011 წლამდე მოქმედ საქართველოს საგადასახადო კოდექსს, საგადასახადო ორგანოს მინიჭებული ჰქონდა არაპირდაპირი მეთოდის გამოყენების შესაძლებლობა, როდესაც გადამხდელი არ ასრულებდა ერთ-ერთ შემდეგ ქმედებას - არ ახორციელებდა ბუღალტრულ აღრიცხვას კანონმდებლობით გათვალისწინებული ფორმითა და წესით, არ ახორციელებდა მას საერთოდ, სააღრიცხვო დოკუმენტაცია ჰქონდა დაკარგული ან/და განადგურებული, ამასთან, აღნიშნულ ქმედებებს უნდა მოჰყოლოდა კონკრეტული შედეგი - დაბეგვრის ობიექტის, დაბეგვრასთან დაკავშირებული ობიექტისა და საგადასახადო ვალდებულებების განსაზღვრის შეუძლებლობა.

პირველი ინსტანციის სასამართლოს მიერ სწორად იქნა აღნიშნული, რომ საგადასახადო კოდექსი საგადასახადო ორგანოს, გადასახადის გადამხდელის საგადასახადო ვალდებულების განსაზღვრის მიზნით, არაპირდაპირი მეთოდის გამოყენებისათვის, უდგენს კონკრეტულ წინაპირობებს, რომლის არსებობის შემთხვევაშიც ადმინისტრაციული ორგანოს მხრიდან აღნიშნული მეთოდის გამოყენება ჩაითვლება კანონშესაბამისად. საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 73-ე მუხლის მე-5 მუხლიდან გამომდინარე, პირის საგადასახადო ვალდებულების განსაზღვრის მიზნით, არაპირდაპირი მეთოდის გამოყენების საფუძველია თუ პირს არ გააჩნია სააღრიცხვო დოკუმენტაცია ან სააღრიცხვო დოკუმენტაციით შეუძლებელია დაბეგვრის ობიექტის დადგენა, ასევე შესამოწმებელ პერიოდში გამოვლენილია პირის მიერ საგადასახადო სამართალდარღვევის ჩადენის ორი ან მეტი შემთხვევა.

საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 43-ე მუხლის პირველი ნაწილის „ა“, „გ“ და „დ“ ქვეპუნქტების მიხედვით, გადასახადის გადამხდელი ვალდებულია შეასრულოს საგადასახადო ვალდებულებები საქართველოს საგადასახადო

კანონმდებლობით დადგენილი წესითა და პირობებით; საგადასახადო ორგანოს საქართველოს კანონმდებლობით დადგენილი წესით წარუდგინოს საგადასახადო დეკლარაციები, გაანგარიშებები და სააღრიცხვო დოკუმენტები; საგადასახადო შემოწმების ჩატარებისას ან ამ კოდექსით გათვალისწინებულ სხვა შემთხვევებში საგადასახადო ორგანოს და მის უფლებამოსილ პირს წარუდგინოს გადასახადების გამოსაანგარიშებლად და გადასახდელად საჭირო დოკუმენტები (ცნობები).

ამავე კოდექსის 136-ე მუხლის პირველი ნაწილის მიხედვით, 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.

ამავე კოდექსის 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.

საქართველოს საგადასახადო კოდექსის მე-8 მუხლის 22-ე ნაწილის შესაბამისად, 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.

2011 წლამდე მოქმედი საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 41-ე მუხლის პირველი ნაწილის „ა“, „ბ“, „დ“ და „ე“ ქვეპუნქტებით დადგენილია, რომ გადასახადის გადამხდელი ვალდებულია შეასრულოს საგადასახადო ვალდებულებები საგადასახადო კანონმდებლობით დადგენილი წესითა და პირობებით; გადასახადების გამოანგარიშებისა და გადახდის მიზნით საგადასახადო კანონმდებლობით დადგენილი წესით აღრიცხოს შემოსავლები, ხარჯები და გადასახადებით დაბეგვრის ობიექტები; კანონმდებლობით დადგენილი წესით, საგადასახადო აღრიცხვის ადგილის მიხედვით საგადასახადო ორგანოს წარუდგინოს საგადასახადო დეკლარაციები, გაანგარიშებები, ცნობები და ბუღალტრული ანგარიშგება იმ გადასახადებზე,

რომელთა მიმართაც იგი ითვლება გადასახადის გადამხდელად; საგადასახადო შემოწმების ჩატარებისას ან ამ კოდექსით გათვალისწინებულ სხვა შემთხვევებში საგადასახადო ორგანოებსა და მათი თანამდებობის პირებს წარუდგინოს გადასახადების გამოსაანგარიშებლად და გადასახდელად საჭირო დოკუმენტები (ცნობები).

მითითებული კოდექსის 199-ე მუხლის პირველი და მე-2 ნაწილების შესაბამისად, 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 იმგვარად, რომ ცხადად აისახოს დასაბეგრი შემოსავალი (მოგება). გადასახადის გადამხდელის მიერ შემოსავლებისა და ხარჯების აღსარიცხავად გამოიყენება საკასო ან დარიცხვის მეთოდი, იმის მიხედვით, თუ რომელ მეთოდს იყენებს ბუღალტრული აღრიცხვისათვის. გადასახადის გადამხდელი ვალდებულია სრულად აღრიცხოს მის საქმიანობასთან დაკავშირებული ყველა ოპერაცია, რათა გარანტირებული იყოს კონტროლი მათ დაწყებაზე, მიმდინარეობასა და დასრულებაზე. ამასთან, აღრიცხვის პირველად დოკუმენტებში სრულად და გარკვევით უნდა იყოს ასახული სამეურნეო ოპერაციის შიანაარსი, საგანი, თანხა, სამეურნეო ოპერაციაში მონაწილე მხარეების დასახელება. გარდა ამისა, ეკონომიკური საქმიანობისათვის ქვეყნის შიგნით საქონლის მიწოდების შემთხვევაში (გარდა სპეციალური დღგ-ის ანგარიშ-ფაქტურების მიხედვით განხორციელებული მიწოდებისა, რომლებიც მოიცავს ზედნადებით გათვალისწინებულ რეკვიზიტებს) სავალდებულოა სასაქონლო ზედნადები გამოიწეროს საქართველოს ფინანსთა მინისტრის მიერ დადგენილი ფორმითა და წესით, რომლის გარეშე აკრძალულია საქონლის ტრანსპორტირება, შენახვა და რეალიზაცია.

ამავე კოდექსის 51-ე მუხლის პირველი ნაწილის "ე" ქვეპუნქტის თანახმად, ამ კოდექსის დებულებათა გათვალისწინებით საგადასახადო ორგანოებს თავისი კომპეტენციის ფარგლებში და საქართველოს კანონმდებლობით დადგენილი წესით უფლება აქვთ დამოუკიდებლად განსაზღვრონ გადასახადის გადამხდელის/საგადასახადო აგენტის საგადასახადო ვალდებულების მოცულობა საგადასახადო ორგანოში არსებული ინფორმაციით (მათ შორის, გადასახადის გადამხდელის/საგადასახადო აგენტის დანახარჯების შესახებ) ან შედარების მეთოდით – სხვა ამგვარი გადასახადის გადამხდელების შესახებ ინფორმაციის ანალიზის საფუძველზე, თუ გადასახადის გადამხდელი/საგადასახადო აგენტი არ წარადგენს საგადასახადო კონტროლის განსახორციელებლად საჭირო სააღრიცხვო დოკუმენტაციას ან დადგენილი წესის დარღვევით აწარმოებს ბუღალტერიას, აგრეთვე ამ კოდექსით გათვალისწინებულ სხვა შემთხვევებში.

პირველი ინსტანციის მიერ სწორად იქნა აღნიშნული, 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.

სააპელაციო სასამართლო აპელანტის ყურადღებას კიდევ ერთხელ მიაქცევს, საქართველოს უზენაესი სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატის 2017 წლის 29 ივნისის №ბს-338-336(კ-17) განჩინებაზე, სადაც საკასაციო სასამართლომ გაიზიარა სააპელაციო სასამართლოს მსჯელობა, რომ „საქართველოს პარლამენტთან არსებული ბუღალტრული აღრიცხვის სტანდარტების კომისიის 1999 წლის 12 აგვისტოს N1 დადგენილებით დამტკიცდა ბუღალტრული აღრიცხვის საერთაშორისო სტანდარტების სამოქმედოდ შემოღება და ბუღალტრული აღრიცხვის ანგარიშთა გეგმის სტრუქტურა, რომლის შესაბამისად, საბუღალტრო აღრიცხვისას, დამოუკიდებლად უნდა გატარდეს (გამიჯნული უნდა იქნას) როგორც რეალიზებული პროდუქციის თვითღირებულება (კოდი-7100), ასევე რეალიზებული საქონლის თვითღირებულება (კოდი-7200). რაც შეეხება კასატორის პრეტენზიას, რომ საწარმოს არ ევალებოდა ყოველ რეალიზებულ საქონელზე ჰქონოდა ჩამოწერის დოკუმენტი, საგადასახადო კოდექსის 73-ე მუხლის დანაწესიდან გამომდინარე, საგადასახადო ვალდებულების განსაზღვრისას, შემმოწმებელმა უნდა დაადგინოს დასაბეგრი ბაზა, სწორედ ამ მიზნით გადასახადის გადამხდელს მიეცა წინადადება, შემმოწმებლისათვის წარედგინა დოკუმენტურად (სასაქონლო ზედნადებები) რეალიზებული საქონლის რაოდენობრივი და თანხობრივი გაშიფვრის შესახებ ინფორმაცია (რეესტრი) სახეობების მიხედვით, რათა წარმოდგენილი ინფორმაციის/მტკიცებულებების შესწავლის შედეგების გათვალისწინებით, განხორციელდეს საგადასახადო შემოწმების აქტის საფუძველზე დარიცხული თანხების კორექტირება.“

ზემოაღნიშნული ნორმებისა და ფაქტობრივი გარემოებების ურთიერთშეჯერების საფუძველზე პალატა იზიარებს პირველი ინსტანციის სასამართლოს დასკვნას, რომ აპელანტის (მოსარჩელის) მიერ ბუღალტრული არ არის სათანადო წესით წარმოებული და რაც მთავარია, საქმის განხილვის არცერთ ეტაპზე წარდგენილი არ ყოფილა სააღრიცხვო დოკუმენტაცია, ანუ ისეთი დოკუმენტაცია, რომელიც შესაძლებელს გახდიდა დაბეგვრის ობიექტის

განსაზღვრას, რისი საწინააღმდეგო მტკიცებულებები და არგუმენტებიც აპელანტს არ წარმოუდგენია. ამდენად, სადავო შემთხვევაში არაპირდაპირი მეთოდის გამოყენების მართლობიერება განპირობებულია იმ გარემოებით, რომ დარღვეულია შემოსავლებისა და ხარჯების აღრიცხვის ზოგადი პრინციპები, არ არსებობს ისეთი დოკუმენტაცია, რომ არაპირდაპირი მეთოდის გამოყენების გარეშე, ამ დოკუმენტაციის საფუძველზე შესაძლებელი ყოფილიყო დარიცხვის ობიექტის განსაზღვრა. ამასთან, გადამხდელი 2011 წლის 21 ოქტომბრის N-----, 2012 წლის 23 იანვრის სამართალდარღვევის N-----, 2012 წლის 21 იანვრის N----- და 2011 წლის 18 მაისის N----- ოქმებით დაჯარიმებული იყო სსკ-ის 281-ე მუხლის მე-3 ნაწილით. ზემოაღნიშნულიდან გამომდინარე შემოწმების მიერ წლების მიხედვით განსაზღვრული იქნა დოკუმენტურად რეალიზებული საქონლის მიხედვით მიღებული საშუალო შეწონილი წლიური ფასნამატი, რომელიც გავრცელებული იქნა რეალიზებული პროდუქციის თვითრიღებულებაზე (დოკუმენტურად რეალიზებული საქონლის გარდა).

ამდენად, სააპელაციო პალატა მიიჩნევს, რომ საქალაქო სასამართლომ არსებითად სწორად გადაწყვიტა დავა, აპელანტის მიერ არ ყოფილა მითითებული გარემოებებზე და წარმოდგენილი საქართველოს სამოქალაქო საპროცესო კოდექსის 102.3-ე მუხლის შესაბამისად მტკიცებულებები, რომლებიც გააბათილებდა პირველი ინსტანციის სასამართლოს გადაწყვეტილებით გაკეთებულ სამართლებრივ დასკვნებს. შესაბამისად, სახეზე არ არის გასაჩივრებული გადაწყვეტილების გაუქმების სამოქალაქო საპროცესო კოდექსის 393-ე და 394-ე მუხლებით გათვალისწინებული გარემოებები, რისი გათვალისწინებითაც უცვლელად უნდა დარჩეს თბილისის საქალაქო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა კოლეგიის 2018 წლის 09 ივლისის გადაწყვეტილება.

8. პროცესის ხარჯები:

8.1. საქართველოს სამოქალაქო საპროცესო კოდექსის 37-ე მუხლის მეორე ნაწილის თანახმად, სასამართლო ხარჯებს მოიცავს სახელმწიფო ბაჟი, ხოლო მესამე ნაწილის თანახმად, სასამართლოს გარეშე ხარჯებს წარმოადგენს ადვოკატისათვის გაწეული ხარჯები.

ამავე კოდექსის 55-ე მუხლის მეორე ნაწილის თანახმად, სარჩელზე უარის თქმისას სასამართლოს მიერ გაწეული ხარჯები გადახდება მოსარჩელეს სახელმწიფო ბიუჯეტის სასარგებლოდ.

მოცემულ შემთხვევაში, მოსარჩელეს გადაუვადდა სახელმწიფო ბაჟის გადახდა მოცემულ საქმეზე გადაწყვეტილების გამოტანამდე. მის მიერ გადახდილია სახელმწიფო ბაჟი 1000 (ათასი) ლარის ოდენობით, ამდენად შპს „კ----- 2---“-ას უნდა დაეკისროს სახელმწიფო ბაჟის - 6000 (ექვსი ათასი) ლარის გადახდა სახელმწიფო ბიუჯეტის სასარგებლოდ.

ს ა რ ე ზ ო ლ უ ც ი ო ნ ა წ ი ლ ი

სასამართლომ იხელმძღვანელა საქართველოს ადმინისტრაციული საპროცესო კოდექსის პირველი, მე-2, მე-12, მუხლებით, საქართველოს სამოქალაქო საპროცესო კოდექსის მე-8, 55-ე, 243-244-ე, 248-ე, 249-ე, 257-ე, 364-ე, 369-ე მუხლებით და

დაადგინა:

1. შპს „კ----- 2---“-ის სააპელაციო საჩივარი არ დაკმაყოფილდეს.
2. ძალაში დარჩეს თბილისის საქალაქო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა კოლეგიის 2018 წლის 09 ივლისის გადაწყვეტილება.
3. სააპელაციო საჩივარზე გადასახდელი თანხის გადახდილი ნაწილი 1000 (ათასი) ლარი, ჩაითვალოს სახელმწიფო ბიუჯეტის სასარგებლოდ გადახდილად.
4. აპელანტს დაეკისროს სახელმწიფო ბაჟის სახით 6000 (ექვსი ათასი) ლარის გადახდა სახელმწიფო ბიუჯეტის სასარგებლოდ.
5. განჩინება შეიძლება გასაჩივრდეს საკასაციო საჩივრით, საქართველოს უზენაესი სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატაში (თბილისი, ძმები ზუბალაშვილების ქ. №32) თბილისის სააპელაციო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატის მეშვეობით (თბილისი, გრ. რობაქიძის გამზ. №7ა), მხარეთათვის დასაბუთებული განჩინების ასლის გადაცემის მომენტიდან 21 (ოცდაერთი) დღის ვადაში. ამ ვადის გაგრძელება და აღდგენა დაუშვებელია. იგი იწყება მხარისათვის დასაბუთებული განჩინების ასლის გადაცემის მომენტიდან. განჩინების გადაცემის მომენტად ითვლება დასაბუთებული განჩინების ასლის მხარისათვის ჩაბარება უშუალოდ სასამართლოში ან საქართველოს სამოქალაქო საპროცესო კოდექსის 70-78-ე მუხლების შესაბამისად.

მოსამართლეები:

შოთა გეწაძე -

ილონა თოდუა -

გიორგი გოგიაშვილი -