



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

18 იანვარი, 2019 წელი

ქ. თბილისი

**თბილისის სააპელაციო სასამართლოს
ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატა**

**თავმჯდომარე - გელა ბადრიაშვილი
მოსამართლეები: ნინო ქადაგიძე
მარიამ ცისკაძე**

სხდომის მდივანი - ნინო პაპინაშვილი

აპელანტი (მოსარჩელე) - ი/მ ა-----ე

წარმომადგენელი - გ-----

მოწინააღმდეგე მხარე (მოპასუხე) – სსიპ შემოსავლების სამსახური

წარმომადგენელი - მ-----

მოწინააღმდეგე მხარე (მოპასუხე) – საქართველოს ფინანსთა სამინისტრო

წარმომადგენელი - გ-----

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

**გასაჩივრებული გადაწყვეტილება – თბილისის საქალაქო სასამართლოს
ადმინისტრაციულ საქმეთა კოლეგიის 2018 წლის 13 ივლისის გადაწყვეტილება**

**აპელანტის მოთხოვნა - თბილისის საქალაქო სასამართლოს ადმინისტრაციულ
საქმეთა კოლეგიის 2018 წლის 13 ივლისის გადაწყვეტილების გაუქმება და
ახალი გადაწყვეტილების მიღებით, სარჩელის დაკმაყოფილება**

გასაჩივრებული გადაწყვეტილების დასკვნები

გასაჩივრებული გადაწყვეტილების სარეზოლუციო ნაწილი

თბილისის საქალაქო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა კოლეგიის 2018 წლის 13 ივლისის გადაწყვეტილებით ი/მ ა-----ის სარჩელი არ დაკმაყოფილდა.

გასაჩივრებული გადაწყვეტილებით დადგენილი ფაქტები

სასამართლომ მიუთითა, რომ 2015 წლის 11 ნოემბერს, სსიპ შემოსავლების სამსახურის N4---- ბრძანებით დაინიშნა ი/მ ა-----ის სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობების ინვენტარიზაცია საქართველოს ფინანსთა მინისტრის 2010 წლის 31 დეკემბრის N994 ბრძანების VII თავის შესაბამისად. ინვენტარიზაციის ჩატარების ვადა განისაზღვრა 2015 წლის 11 ნოემბრიდან 2015 წლის 25 ნოემბრის ჩათვლით.

სსიპ შემოსავლების სამსახურის 2015 წლის 11 ნოემბრის N4---- ბრძანებით დაინიშნა ი/მ ა-----ის საქმიანობის გასვლითი საგადასახადო შემოწმება. შესამოწმებელი პერიოდი განისაზღვრა 2010 წლის 1 იანვრიდან 2015 წლის 1 ოქტომბრამდე, წლიური საშემოსავლო და ქონების გადასახადების ნაწილში - 2010, 2011, 2012, 2013, 2014 წლების საანგარიშო პერიოდი. შემოწმების ვადა განისაზღვრა 2015 წლის 12 ნოემბრიდან 2016 წლის 12 იანვრის ჩათვლით (ტ.1, 36, ს.ფ 116).

2015 წლის 14 დეკემბრის სასაქონლო-მატერიალურ ფასეულობათა ინვენტარიზაციის შედეგების შესახებ შემაჯამებელი ოქმით დგინდება, რომ საინვენტარიზაციო კომისიამ სმფ-ის თანხობრივი ნაშთი დაადგინა 79037,53 ლარის ოდენობით. სმფ-ის საბაზრო ფასები აღებული იქნა მეწარმის მიერ გამოცხადებულ ფასებზე დაყრდნობით. საინვენტარიზაციო კომისიის მიერ დადგენილ ბუღალტრულ ნაშთსა და ფაქტობრივ მონაცემებს შორის გამოვლენილმა სხვაობებმა შეადგინა: სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობების დანაკლისი, საბაზრო ფასების 53917,38 ლარი, რაზეც სსკ-ის 286 მუხლის მე-9 ნაწილის თანახმად გათვალისწინებულია ჯარიმა 5391,74 ლარის ოდენობით. სსკ-ს 286-ე მუხლის თანახმად საზოგადოების მიერ აღნიშნული 53917,38 ლარის დანაკლისი ჩაითვლება მიწოდებად და დაიბეგრება სსკ-ს დადგენილი წესით. სსკ-ის 286-ე მუხლის მე-9 ნაწილის თანახმად შედგენილი იქნა საგადასახადო სამართალდარღვევის ოქმი N1-----.

2015 წლის 14 დეკემბერს, სსიპ საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს საგადასახადო მონიტორინგის სამმართველოს მთავარი სპეციალისტის მიერ შედგენილი იქნა საგადასახადო სამართალდარღვევის ოქმი N1----- ი/მ ა-----ის მიმართ საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 286-ე მუხლის მე-9 ნაწილით და შეეფარდა სანქცია 5391,74 ლარის ოდენობით (ტ.1, ს/ფ 125-126).

2015 წლის 18 დეკემბერს, შემოწმების შედეგებზე გამოიცა სსიპ შემოსავლების

სამსახურის აუდიტის დეპარტამენტის საგადასახადო შემოწმების შუალედური აქტი. საგადასახადო შემოწმების შუალედური აქტის თანახმად, შესამოწმებელ პერიოდში გადამხდელის საქმიანობის საგანი იყო ქალაქ თბილისში მდებარე სავაჭრო (სუპერმარკეტი) ობიექტზე სურსათით და შერეული საქონლით ვაჭრობა. გადამხდელი არ აწარმოებდა ბუღალტრულ აღრიცხვას კანონმდებლობით დადგენილი წესით. შესამოწმებელ პერიოდში მეწარმეს დოკუმენტური რეალიზაცია არ უფიქსირდება. აღსანიშნავია, რომ შესამოწმებელ პერიოდში მეწარმე არაერთგზის დაჯარიმებული იყო სსკ-ის 281-ე მუხლის შესაბამისად. ყოველივე ზემოაღნიშნულის გათვალისწინებით, შემოწმებამ მეწარმეს შემოსავლები განსაზღვრა არაპირდაპირი მეთოდით სსკ-ის 73-ე მუხლით დადგენილი წესით, კერძოდ, შემოწმებისას გამოყენებული იქნა 2009 წლის დეკემბერს და 2015 წლის დეკემბერს ჩატარებული სასაქონლო მატერიალური ფასეულობების ინვენტარიზაციის მასალები. ინვენტარიზაციის მასალებით სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობები დაიყო ძირითად კატეგორიებად სახეობების მიხედვით და განისაზღვრა ინვენტარიზაციის შედეგებით დადგენილი ფასნამატი შესაბამისი პერიოდების მიხედვით (2009 წლის ინვენტარიზაციის შედეგები გამოყენებულია 2010, 2011 და 2012 წლებზე, ხოლო 2015 წლის ინვენტარიზაციის მასალები - 2013, 2014, 2015 წლების შეძენილ სასაქონლო მატერიალურ-ფასეულობებზე) და აღნიშნული ფასნამატი გავრცელდა თითოეულ ჯგუფზე, ხოლო იმ სასაქონლო-მატერიალურ ფასეულობაზე რაზეც ვერ მოხდა კატეგორიის განსაზღვრა გავრცელდა საშუალო ფასნამატი (2010 წელი). აღნიშნული მეთოდით მიღებული შემოსავალი დაექვემდებარა წლიური საშემოსავლო გადასახადით დაბეგვრას.

2015 წლის 22 დეკემბერს, სსიპ შემოსავლების სამსახურის აუდიტის დეპარტამენტს მიერ გამოცემული იქნა N0----- საგადასახადო მოთხოვნა. აღნიშნული მოთხოვნა გამოცემული 2015 წლის 22 დეკემბრის N4---- ბრძანებისა და იქნა საგადასახადო კოდექსის 61-ე მუხლის საფუძველზე. მეწარმეს გადასახდელად დაერიცხა ძირითადი გადასახდელი - 83402.4 ლარი, ჯარიმა - 39307 ლარი, საურავი - 87751,84 ლარი, სულ -210461,24 ლარი.

2016 წლის 04 აპრილის სსიპ შემოსავლების სამსახურის N8--- ბრძანებით ი/მ ა-----ის საჩივარი დაკმაყოფილდა ნაწილობრივ, რომლითაც იგი არ ეთანხმებოდა სსიპ შემოსავლების სამსახურის აუდიტის დეპარტამენტის 2015 წლის 22 დეკემბრის N0----- საგადასახადო მოთხოვნას და მიუთითებდა: 1. არ ეთანხმება ერთობლივი შემოსავლიდან გამოსაქვითი ხარჯების შემცირებას და განმარტავდა, რომ 2010 წელს შემოწმების აქტის მიხედვით სრულად გამოქვითული ძირითადი საშუალებების ღირებულება შეადგენდა 1493 ლარს, ხოლო ფაქტობრივად გამოსაქვითი ხარჯია 3991,5 ლარი. 2011 წელს სხვა ხარჯების სახით გამოქვითული თანხები შემოწებით შეადგენს 101 ლარს, ფაქტობრივად კი აღნიშნული ხარჯი არის 2744 ლარი. 2. არ ეთანხმება შემოწმების მიერ გამოყენებულ ფასნამატის ოდენობას და განმარტა, რომ საგადასახადო ვალდებულებების გამოანგარიშების მიზნით გამოყენებულია 2009 წელს ჩატარებული ინვენტარიზაციის შედეგად დადგენილი ფასნამატი,

რომელიც შეადგენდა 17-18 %. მიუთითებს, რომ მისი სავაჭრო ობიექტი მდებარეობს მაღალ კონკურენტულ გარემოში, რის გამოც ფასნამატი წლების განმავლობაში არ აღემატებოდა 6-8 %.

აღნიშნული ბრძანების თანახმად, ი/მ ა-----ის 2016 წლის 19 იანვრის საჩივარი დაკმაყოფილდა ნაწილობრივ. პირველი სადავო საკითხთან დაკავშირებით გადასახადის გადამხდელს მიეცა წინადადება, ამ ბრძანების ჩაბარებიდან 10 სამუშაო დღის ვადაში, ერთობლივი შემოსავლიდან გამოსაქვითი ხარჯების დაზუსტების მიზნით აუდიტის დეპარტამენტისთვის დამატებით წარედგინა ხარჯის დამადასტურებელი დოკუმენტაცია, ხოლო დაევალა აუდიტის დეპარტამენტს შეესწავლა გადასახადის გადამხდელის მიერ დამატებით წარდგენილი დოკუმენტაცია და შესწავლის შედეგების გათვალისწინებით სათანადო საფუძვლების არსებობის შემთხვევაში განეხორციელებინა შემოწმების აქტით დარიცხული თანხების კორექტირება (შემცირება). მეორე სადავო საკითხთან დაკავშირებით დაევალა აუდიტის დეპარტამენტს გადასახადის გადამხდელის საგადასახადო ვალდებულებების დაზუსტების მიზნით გამოეყენებინა 2015 წელს განხორციელებული სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობების ინვენტარიზაციის შედეგად დადგენილი ფასნამატი და აღნიშნულის გათვალისწინებით განეხორციელებინა საგადასახადო შემოწმების აქტით დარიცხული თანხების კორექტირება (შემცირება) (ტ.1, ს/ფ 133-163, 268-171).

2016 წლის 26 თებერვალს, შემოწმების შედეგებზე გამოიცა სსიპ შემოსავლების სამსახურის აუდიტის დეპარტამენტის საგადასახადო შემოწმების აქტი. აქტის თანახმად, შესამოწმებელ პერიოდში გადამხდელის საქმიანობის საგანი იყო ქალაქ თბილისში მდებარე სავაჭრო (სუპერმარკეტი) ობიექტზე სურსათით და შერეული საქონლით ვაჭრობა. შესამოწმებელ პერიოდში მეწარმეს დოკუმენტური რეალიზაცია არ უფიქსირდება. გადამხდელი არ აწარმოებდა ბუღალტრულ აღრიცხვას კანონმდებლობით დადგენილი წესით. შესამოწმებელ პერიოდში მეწარმე არაერთგზის დაჯარიმებულია, კერძოდ, ცხრაჯერ საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 281-ე მუხლის შესაბამისად სსაპ-ის გამოუყენებლობისათვის. ყოველივე ზემოაღნიშნულის გათვალისწინებით, შემოწმებამ მეწარმის შემოსავლები განსაზღვრა არაპირდაპირი მეთოდით სსკ-ის 73-ე მუხლით დადგენილი წესით, კერძოდ შემოწმების მიერ ფასნამატის განსაზღვრის მიზნით გამოყენებულ იქნა 2015 წლის ნოემბერს ჩატარებული სასაქონლო მატერიალური-ფასეულობების ინვენტარიზაციის მასალები. ინვენტარიზაციის მასალებით სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობები დაიყო ძირითად სახეობებად და განისაზღვრა ინვენტარიზაციის შედეგებით დადგენილი ფასნამატი, რომელიც გავრცელდა შესაბამისი კატეგორიის შეძენილ სასაქონლო-მატერიალურ ფასეულობებზე (2013, 2014, 2015 წლები). აღნიშნული მეთოდით მიღებული შემოსავალი დაექვემდებარა წლიური საშემოსავლო გადასახადით დაბეგვრას. აუდიტორის შეფასებით - შემოწმების მიერ გაიზარდა პროდუქციის რეალიზაციით მიღებული შემოსავალი და გადასახადის

გადამხდელს დაერიცხა ჯარიმა სსკ-ის 275 მუხლის შესაბამისად (ტ.1, ს/ფ 198-227).

სსიპ შემოსავლების სამსახურის აუდიტის დეპარტამენტის 2016 წლის 01 მარტის, N5--- ბრძანებით დგინდება, რომ ი/მ ა-----ეს საგადასახადო კოდექსის 61-ე მუხლის შესაბამისად, ბიუჯეტში გადასახდელად დამატებით დაერიცხა სულ 133 815 ლარი, მათ შორის: ძირითადი გადასახადი 89211 ლარი, ჯარიმა 44604 ლარი. ი/მ ა-----ეს დაერიცხა მიმდინარე გადასახდელები 32965 ლარი და შეუმცირდა მიმდინარე გადასახდელები 28075 ლარით (ტ.1, ს/ფ 228).

2016 წლის 01 მარტს, სსიპ შემოსავლების სამსახურის აუდიტის დეპარტამენტის მიერ გამოცემული იქნა N0---- საგადასახადო მოთხოვნა. აღნიშნული მოთხოვნა გამოცემული 2016 წლის 01 მარტის N5--- ბრძანებისა და იქნა საგადასახადო კოდექსის 61-ე მუხლის საფუძველზე. მეწარმეს გადასახდელად დაერიცხა ძირითადი გადასახდელი - 94101 ლარი, ჯარიმა - 44604 ლარი, საურავი - 48144.98 ლარი, სულ - 186849.98 ლარი.

სსიპ შემოსავლების სამსახურის 2016 წლის 03 ივნისის N1---- ბრძანებით, ი/მ ა-----ის საჩივარი, რომლითაც იგი არ ეთანხმებოდა 2016 წლის 01 მარტს სსიპ შემოსავლების სამსახურის აუდიტის დეპარტამენტის მიერ გამოცემულ N0---- საგადასახადო მოთხოვნას დაკმაყოფილდა ნაწილობრივ: შემოსავლების სამსახურის 2016 წლის 03 ივნისის N1---- ბრძანების პირველი სადავო საკითხთან დაკავშირებით გადასახადის გადამხდელს მიეცა წინადადება, ამ ბრძანების ჩაბარებიდან 10 სამუშაო დღის ვადაში, ერთობლივი შემოსავლიდან გამოსაქვითი ხარჯების დაზუსტების მიზნით აუდიტის დეპარტამენტისათვის დამატებით წარედგინა ხარჯის დამადასტურებელი დოკუმენტაცია, ხოლო დაევალა აუდიტის დეპარტამენტს შეესწავლა გადასახადის გადამხდელის მიერ დამატებით წარდგენილი დოკუმენტაცია და შესწავლის შედეგების გათვალისწინებით სათანადო საფუძვლების არსებობის შემთხვევაში განეხორციელებინა შემოწმების აქტით დარიცხული თანხების კორექტირება (შემცირება). ამავე ბრძანების მეორე სადავო საკითხთან დაკავშირებით დაევალა აუდიტის დეპარტამენტს გადასახადის გადამხდელის 2012 წლის საგადასახადო ვალდებულებების დაზუსტების მიზნით, გამოეყენებინა 2015 წელს განხორციელებული სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობების ინვენტარიზაციის შედეგად დადგენილი ფასნამატი და აღნიშნულის გათვალისწინებით განეხორციელებინა საგადასახადო შემოწმების აქტით დარიცხული თანხების კორექტირება (შემცირება). მესამე სადავო საკითხთან დაკავშირებით დაევალა აუდიტის დეპარტამენტს გაუქმებინა შემოწმების მიერ 2015 წლის 1 იანვრიდან - 1 ოქტომბრამდე პერიოდზე არაპირდაპირი მეთოდით დარიცხული თანხები და აღნიშნულის გათვალისწინებით განეხორციელებინა საგადასახადო შემოწმების აქტით დარიცხული თანხების კორექტირება (შემცირება). მეოთხე სადავო საკითხთან დაკავშირებით დაევალა აუდიტის დეპარტამენტს გადასახადის გადამხდელის მონაწილეობით დამატებით შეესწავლა შემოწმების მიერ 2015 წლის სექტემბრის თვის დამატებული ღირებულების გადასახადის

გაანგარიშების საკითხი და შესწავლის შედეგების გათვალისწინებით შესაბამისი საფუძვლის არსებობის შემთხვევაში განხორციელებინა საგადასახადო შემოწმების აქტით დარიცხული თანხების კორექტირება (შემცირება).

აღნიშნული ბრძანების მე-2, მე-3, მე-4, მე-5 პუნქტების შესრულების შედეგების გათვალისწინებით, დაევალა აუდიტის დეპარტამენტს განხორციელებინა გადასახადის გადამხდელის პირადი აღრიცხვის ბარათის კორექტირება.

საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს დავების განხილვის საბჭოს 2017 წლის 11 იანვრის გადაწყვეტილებით (N1----- საჩივარზე), რომლითაც საჩივრის ავტორი არ ეთანხმებოდა შემოსავლების სამსახურის 2016 წლის 03 ივნისის N1---- ბრძანებასა და აუდიტის დეპარტამენტის 2016 წლის 1 მარტის N0----- საგადასახადო მოთხოვნას, საჩივარი არ დაკმაყოფილდა. საბჭომ მიიჩნია, რომ საქმის მასალებისა და გადამხდელის არგუმენტების გათვალისწინებით არ არსებობდა გადაანგარიშების შედეგად დარჩენილი ვალდებულების გაუქმების საფუძველი (ტ. 1, ს/ფ 231-235, 252-255).

სსიპ შემოსავლების სამსახურის 2016 წლის 31 მარტის N8--- ბრძანებით, ი/მ ა-----ის 2016 წლის 13 იანვრის საჩივარი არ დაკმაყოფილდა, რომლითაც იგი ითხოვდა 2015 წლის 14 დეკემბრის N1----- საგადასახადო სამართალდარღვევის ოქმის გაუქმებას.

2017 წლის 11 იანვრის საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს დავების განხილვის საბჭოს გადაწყვეტილებით (N1----- საჩივარზე), რომლითაც ი/მ ა-----ე ითხოვდა შემოსავლების სამსახურის 2016 წლის 31 მარტის N8--- ბრძანებისა და 2015 წლის 14 დეკემბრის N1----- საგადასახადო სამართალდარღვევის ოქმის გაუქმებას, საჩივარი არ დაკმაყოფილდა. საბჭომ მიიჩნია რომ საქმის მასალებისა და გადამხდელის არგუმენტების გათვალისწინებით არ არსებობდა დარიცხული ჯარიმის კორექტირებისა და საჩივრის დაკმაყოფილების საფუძველი (ტ.1, ს/ფ 127-132).

სსიპ შემოსავლების სამსახურის აუდიტის დეპარტამენტის 2016 წლის 20 აპრილის დასკვნით (სააღრიცხვო ნომერი N411) დგინდება, რომ შემოწმებით განსაზღვრული დასარიცხი თანხები ექვემდებარება კორექტირებას. ი/მ ა-----ის გადასახდელი თანხები შემცირდა წლიური საშემოსავლო გადასახადში 34 703 ლარით, ძირითადი გადასახადის ნაწილში 23 135 ლარით, ხოლო ჯარიმის ნაწილში 11 568 ლარით, დღგ 28 062 ლარით, ძირითადი გადასახადის ნაწილში 19 121 ლარით, ხოლო ჯარიმის ნაწილში 8 940 ლარით, ქონების გადასახადი 1267 ლარით, ძირითადი გადასახადის ნაწილში 844 ლარით, ხოლო ჯარიმის ნაწილში 422 ლარით.

სსიპ შემოსავლების სამსახურის აუდიტის დეპარტამენტის 2016 წლის 15 ივნისის N1---- ბრძანებით ი/მ ა-----ეს საგადასახადო კოდექსის 61-ე მუხლის შესაბამისად შეუმცირდა სულ 64031 ლარი, მათ შორის: ძირითადი გადასახადი 43 101 ლარი, ჯარიმა 20 930 ლარი. ი/მ ა-----ეს

დაერიცხა მიმდინარე გადასახდელები 23 135 ლარი და შეუმცირდა მიმდინარე გადასახდელები 23 135 ლარით.

2016 წლის 16 ივნისს, სსიპ შემოსავლების სამსახურის აუდიტის დეპარტამენტის მიერ გამოცემული იქნა N0----- საგადასახადო მოთხოვნა. აღნიშნული მოთხოვნა გამოცემული იქნა 2016 წლის 15 ივნისის N1---- ბრძანების საფუძველზე. მეწარმეს გადასახდელად დაერიცხა ძირითადი გადასახდელი - 40 301,4 ლარი, დღგ - 27 982 ლარი, მიწის გადასახადი (სასოფლო) – 2 ლარი, საშემოსავლო გადასახადო - 12 109,4 ლარი, ქონების გადასახადი - 208 ლარი, ჯარიმა - 18 377 ლარი, საურავი - 36 812,59 ლარი, სულ - 95 490,99 ლარი(გ.1, ს/ფ 172-174, 176).

2016 წლის 23 აგვისტოს, სსიპ შემოსავლების სამსახურის N2---- ბრძანებით, ი/მ ა-----ის 2016 წლის 13 ივლისის საჩივარი, რომლითაც იგი არ ეთანხმებოდა 2016 წლის 16 ივნისს სსიპ შემოსავლების სამსახურის აუდიტის დეპარტამენტის მიერ გამოცემულ N0----- საგადასახადო მოთხოვნას, დაკმაყოფილდა ნაწილობრივ. შემოსავლების სამსახურის 2016 წლის 04 აპრილის N8--- ბრძანების პირველი სადავო საკითხთან დაკავშირებით გადასახადის გადამხდელს მიეცა წინადადება, ამ ბრძანების ჩაბარებიდან 10 სამუშაო დღის ვადაში, ერთობლივი შემოსავლიდან გამოსაქვითი ხარჯების დაზუსტების მიზნით აუდიტის დეპარტამენტისათვის დამატებით წარედგინა ხარჯის დამადასტურებელი დოკუმენტაცია, ხოლო დაევალა აუდიტის დეპარტამენტს შეესწავლა გადასახადის გადამხდელის მიერ დამატებით წარდგენილი დოკუმენტაცია და შესწავლის შედეგების გათვალისწინებით სათანადო საფუძვლების არსებობის შემთხვევაში განეხორციელებინა შემოწმების აქტით დარიცხული თანხების კორექტირება (შემცირება). ამავე ბრძანების მეორე სადავო საკითხთან დაკავშირებით დაევალა აუდიტის დეპარტამენტს გადასახადის გადამხდელის საგადასახადო ვალდებულებების დაზუსტების მიზნით, გამოეყენებინა 2015 წელს განხორციელებული სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობების ინვენტარიზაციის შედეგად დადგენილი ფასნამატი და აღნიშნულის გათვალისწინებით განეხორციელებინა საგადასახადო შემოწმების აქტით დარიცხული თანხების კორექტირება (შემცირება). დაევალა აუდიტის დეპარტამენტს გადასახადის გადამხდელის მონაწილეობით დამატებით შეესწავლა ქონების გადასახადის გაანგარიშების საკითხი და შესწავლის შედეგების გათვალისწინებით, შესაბამისი საფუძვლის არსებობის შემთხვევაში განეხორციელებინა დარიცხული თანხების კორექტირება (შემცირება). აღნიშნული ბრძანების მე-2, მე-3, მე-4 პუნქტების შესრულების შედეგების გათვალისწინებით დაევალა აუდიტის დეპარტამენტს განეხორციელებინა გადასახადის გადამხდელის პირადი აღრიცხვის ბარათის კორექტირება.

2017 წლის 11 იანვრის საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს დავების განხილვის საბჭოს გადაწყვეტილებით N1----- საჩივარზე, რომლითაც ი/მ ა-----ე ითხოვდა შემოსავლების სამსახურის 2016 წლის 23 აგვისტოს N2---- ბრძანებისა და 2016 წლის 16 ივნისის N0----- საგადასახადო მოთხოვნის გაუქმებას არ დაკმაყოფილდა, საბჭომ მიიჩნია რომ საქმის მასალებისა და გადამხდელის

არგუმენტების გათვალისწინებით შემოსავლების სამსახურის გადაწყვეტილებით დადგენილი ფასნამატის ოდენობის განსაზღვრის პრინციპი შესაბამისობაში იყო საგადასახადო კოდექსით დადგენილ საგადასახადო ვალდებულებების განსაზღვრის არაპირდაპირ მეთოდთან (ტ.1, ს/ფ. 177-180, 191-197).

სსიპ შემოსავლების სამსახურის აუდიტის დეპარტამენტის მიერ, 2016 წლის 22 სექტემბერს მომზადებული ი/მ ა-----ის საგადასახადო შემოწმების შედეგების გაანგარიშებაზე დასკვნით მიხედვით, აუდიტის შეფასებით სამივე სადავო საკითხთან დაკავშირებით საკითხი შესწავლილი იქნა შემოწმების მიერ და გავლილია გადასახადის გადამხდელთან ერთად, რომელიც შემოწმების მიერ უკვე გათვალისწინებულია და გადაანგარიშებულია შემოსავლების სამსახურის 2016 წლის 04 აპრილის N8--- ბრძანების შესაბამისად, ზემოაღნიშნულ საკითხს კი გადამხდელის საგადასახადო ვალდებულების კორექტირება არ გამოუწვევია.

სსიპ შემოსავლების სამსახურის აუდიტის დეპარტამენტის 2016 წლის 25 ოქტომბრის N29001 ბრძანებით, ი/მ ა-----ეს საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 61-ე მუხლის შესაბამისად, 2015 წლის 18 დეკემბრის საგადასახადო შემოწმების აქტის საფუძველზე დამატებით დარიცხული თანხები არ შეუმცირდა.

2016 წლის 25 ოქტომბერს, სსიპ შემოსავლების სამსახურის აუდიტის დეპარტამენტის მიერ, გამოცემული იქნა N0----- საგადასახადო მოთხოვნა. აღნიშნული მოთხოვნა გამოცემული იქნა 2016 წლის 25 ოქტომბრის N29001 ბრძანების საფუძველზე. მეწარმეს გადასახდელად დაერიცხა ძირითადი გადასახდელი - 40 301,4 ლარი, დღგ - 27 982 ლარი, მიწის გადასახადი (სასოფლო) - 2 ლარი, საშემოსავლო გადასახადო - 12 109,4 ლარი, ქონების გადასახადი - 208 ლარი, ჯარიმა - 18 377 ლარი, საურავი - 36 812, 59 ლარი, სულ - 95 490,99 ლარი (ტ.1, ს/ფ 181-190).

2016 წლის 03 აგვისტოს, სსიპ შემოსავლების სამსახურის აუდიტის დეპარტამენტის N2---- ბრძანებით, ი/მ ა-----ეს საგადასახადო კოდექსის 61-ე მუხლის შესაბამისად შეუმცირდა სულ 52550 ლარი, მათ შორის: ძირითადი გადასახადი 35033 ლარი, ჯარიმა 17517 ლარი. ი/მ ა-----ეს დაერიცხა მიმდინარე გადასახდელები 11640 ლარი და შეუმცირდა მიმდინარე გადასახდელები 11640 ლარით(საფუძველი - შემოსავლების სამსახურის 2016 წლის 3 ივნისის N1---- ბრძანება, საგადასახადო შემოწმების მთავარი სამმართველოს 2016 წლის 27 ივლისის დასკვნა).

2016 წლის 03 აგვისტოს, სსიპ შემოსავლების სამსახურის აუდიტის დეპარტამენტის მიერ გამოცემული იქნა N0----- საგადასახადო მოთხოვნა. აღნიშნული მოთხოვნა გამოცემული იქნა 2016 წლის 03 აგვისტოს N2---- ბრძანების საფუძველზე. მეწარმეს გადასახდელად დაერიცხა ძირითადი გადასახდელი - 59068 ლარი, დღგ - 32431 ლარი, საშემოსავლო გადასახადო - 26215 ლარი, ქონების გადასახადი - 422 ლარი, ჯარიმა - 27087 ლარი, საურავი - 22 842,88 ლარი, სულ - 108997,88 ლარი.

2016 წლის 15 სექტემბრის სსიპ შემოსავლების სამსახურის N26426 ბრძანებით ი/მ ა-
-----ის 2016 წლის 1 სექტემბრის ადმინისტრაციული საჩივარი, რომლითაც იგი ითხოვდა 2016 წლის 03 აგვისტოს სსიპ შემოსავლების სამსახურის აუდიტის დეპარტამენტის N0----- საგადასახადო მოთხოვნის კორექტირებას, დარჩა განუხილველი (ტ.1, ს/ფ 236-245, 248-251).

დადგენილი ფაქტები პირველი ინსტანციის სასამართლომ სამართლებრივად შემდეგნაირად შეაფასა

პირველი ინსტანციის სასამართლომ მიუთითა, რომ საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 255-ე მუხლი მე-4 ნაწილის თანახმად, საგადასახადო კონტროლის სახეებია მიმდინარე კონტროლი და საგადასახადო შემოწმება.

ამავე კოდექსის 261-ე მუხლის პირველი ნაწილის თანახმად, საგადასახადო ორგანოს უფროსს უფლება აქვს, სასამართლოს გადაწყვეტილების გარეშე გამოსცეს აქციზური საქონლის მფლობელი პირის სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობის ან/და ძირითადი საშუალებების ინვენტარიზაციის ჩატარების ბრძანება (საგადასახადო ორგანოს უფროსს უფლება აქვს, არააქციზური საქონლის მფლობელი პირის სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობის ან/და ძირითადი საშუალებების ინვენტარიზაციის ჩატარების ბრძანება გამოსცეს კალენდარული წლის განმავლობაში არა უმეტეს 2-ჯერ, ხოლო მე-3-ჯერ ინვენტარიზაცია შესაძლებელია ჩატარდეს შემოსავლების სამსახურის უფროსის/მისი მოადგილის ბრძანებით). გადასახადის გადამხდელის ხელმძღვანელმა (დირექტორმა) ინვენტარიზაციის გონივრულ ვადაში ჩატარების მიზნით, ბრძანების ჩაბარებიდან 2 სამუშაო დღის ვადაში უნდა შექმნას საინვენტარიზაციო კომისია. საინვენტარიზაციო კომისიაში შეყვანილი უნდა იქნენ ის პირები, რომლებიც კარგად იცნობენ საინვენტარიზაციო ქონებას, იციან მისი ფასი და პირველადი აღრიცხვა, აგრეთვე საგადასახადო ორგანოს მოთხოვნის შემთხვევაში – საგადასახადო ორგანოს თანამშრომლები ან/და მის მიერ მოწვეული სპეციალისტები. საინვენტარიზაციო კომისია ვალდებულია სრულად და დროულად აღრიცხოს სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობები ან/და ძირითადი საშუალებები წარმოებისა და შენახვის ადგილზე, შეუდაროს აღრიცხვის შედეგები ბუღალტრული აღრიცხვის შესაბამის მონაცემებს და ყოველივე ეს შეიტანოს სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობების ან/და ძირითადი საშუალებების აღწერის ოქმში.

საქართველოს საგადასახადო კოდექსის კოდექსის 49-ე მუხლის პირველი ნაწილის „გ“ ქვეპუნქტის თანახმად ამ კოდექსის დებულებათა გათვალისწინებით საგადასახადო ორგანოებს თავიანთი კომპეტენციის ფარგლებში და საქართველოს კანონმდებლობით დადგენილი წესით უფლება აქვთ - გამოიკვლიონ საწარმოთა, ორგანიზაციათა და მეწარმე ფიზიკურ პირთა საწარმოო, სასაწყობო, სავაჭრო და სხვა სათავსები, განახორციელონ საგადასახადო მონიტორინგი, ინვენტარიზაციით აღრიცხონ საქონლის მარაგები, ჩაატარონ დაკვირვება ქრონომეტრაჟის ან სხვა მეთოდის გამოყენებით და

განსაზღვრონ დასაბეგრი ობიექტების რაოდენობა, ჩაატარონ საგადასახადო შემოწმება, უზრუნველყონ გადასახადის გადამხდელის მიერ საკონტროლო-საღარი აპარატების გამოყენების წესების დაცვის კონტროლი და მათი დარღვევის შემთხვევაში შესაბამისი პირების მიმართ გაატარონ საქართველოს კანონმდებლობით დადგენილი პასუხისმგებლობის ზომები.

ამავე კოდექსის 286-ე მუხლის მე-9 ნაწილის თანახმად გადასახადის გადამხდელთან ამ კოდექსით გათვალისწინებული დანაკლისის გამოვლენა ითვლება მისი აღმოჩენის მომენტში საბაზრო ფასით განხორციელებულ მიწოდებად. ამასთანავე, თუ სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობების დანაკლისი საგადასახადო ორგანოს მიერ ინვენტარიზაციის შედეგად გამოვლინდა, პირი დამატებით ჯარიმდება ამ სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობების საბაზრო ღირებულების 10 პროცენტის ოდენობით.

2010 წლის 31 დეკემბრის საქართველოს ფინანსთა მინისტრის N994 ბრძანებით დამტკიცებული „მიმდინარე კონტროლის პროცედურების ჩატარების, სასაქონლო-მატერიალურ ფასეულობათა ჩამოწრის, აღიარებული საგადასახადო დავალიანების დაფარვის, საგადასახადო დავალიანების გადახდევენების უზრუნველყოფის ღონისძიებების განხორციელების, სამართალდარღვევათა საქმისწარმოების წესის“ 29-ე მუხლის მე-3 პუნქტის თანახმად - გადასახადის გადამხდელი ვალდებულია საინვენტარიზაციო კომისიას წარუდგინოს ინფორმაცია სმფ-ების დასახელების, რაოდენობის, ამ ფასეულობათა მიღების თარიღის, სასაქონლო ზედნაძებების ელექტრონულ რეესტრის (ასეთის ვალდებულების არსებობის შემთხვევაში) ან/და საგადასახადო ანგარიშ-ფაქტურის ან სხვა დოკუმენტაციის თარიღისა და ნომრების, თვითღირებულების და სხვა მონაცემების ჩვენებით. საინვენტარიზაციო კომისია, საინვენტარიზაციო კომისიის შექმნის ბრძანებით განსაზღვრულ ვადაში გადასახადის გადამხდელთან ერთად ადგენს ამ ფასეულობების ნაშთების სააღრიცხვო (საბუღალტრო) მონაცემებს. ამავე მუხლის მე-4 პუნქტის მიხედვით - თუ ვერ მოხდა დადგენილ ვადებში სმფ-ების დასახელებების მიხედვით ნაშთების სააღრიცხვო (საბუღალტრო) მონაცემების დადგენა, ეს სმფ-ები უნდა ჩაითვალოს, როგორც სააღრიცხვო დოკუმენტაციაში აღურიცხველი სმფ-ები.

პირველი ინსტანციის სასამართლოს მითითებით, დადგენილია, რომ 2015 წლის 11 ნოემბერს, სსიპ შემოსავლების სამსახურის N4---- ბრძანებით, დაინიშნა ი/მ ა-----ის სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობების ინვენტარიზაცია. ინვენტარიზაციის ჩატარების ვადა განისაზღვრა 2015 წლის 11 ნოემბრიდან 2015 წლის 25 ნოემბრის ჩათვლით. საინვენტარიზაციო კომისიის მიერ დადგენილ ბუღალტრული ნაშთსა და ფაქტობრივ მონაცემებს შორის გამოვლენილმა სხვაობებმა შეადგინა: სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობების დანაკლისი, საბაზრო ფასების 53917,38 ლარი, რის გამოც სსიპ შემოსავლების სამსახურის აუდიტის დეპარტამენტის მიერ 2015 წლის 14 დეკემბერს შედგენილი იქნა N1----- საგადასახადო სამართალდარღვევის ოქმი ი/მ ა-----ის მიმართ სსკ-ის 286-ე მუხლის მე-9 ნაწილით და შეეფარდა სანქცია 5391,74 ლარის ოდენობით.

განსახილველ შემთხვევაში, მოსარჩელე ინვენტარიზაციასთან დაკავშირებით სადაოდ ხდის ორ საკითხს: 1. ინვენტარიზაციის ოქმეში სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობების შეძენის ფასების არასწორად მითითებას(მისი განმარტებით, ინვენტარიზაციას უახლესი შეძენის ფასი არ მიუთითებია); 2. ფასნამატის ერთიანი კოეფიციენტის განსაზღვრას (საქონლის სახეების ან ჯგუფების მიხედვით დაყოფა არ მომხდარა).

აუდიტორ ა-----ის განმარტებით, ინვენტარიზაციის დროს სმფ-ის დაყოფა ან არდაყოფა სახეობების მიხედვით დამოკიდებულია ყოველ კონკრეტულ შემთხვევაზე, ინსტრუქციით არ არის განსაზღვრული უნდა დაიყოს თუარა სმფ სახეობების მიხედვით, მათი მთავარი მიზანია ფასნამატი იყოს რეალობასთან მიახლოებული, სამართლიანი და არა იდეალური. მისივე განმარტებით, განსახილველ შემთხვევაში, სახეზე იყო შერეული საქონლის მაღაზია და აუცილებლობა დაყოფისა არ არსებობდა. მაგალითისთვის, მან განმარტა, რომ თუ იქნებოდა თამბაქოს მაღაზია და თამბაქოსთან ერთად გაიყიდებოდა სხვა პროდუქციაც, სახეობებად დაყოფა სავალდებულოა, ვინაიდან თამბაქოს აქვს მკვეთრად განსხვავებული ფასნამატი. მან აღნიშნა, რომ დაყოფის შედეგადაც კი შესაძლებელი იყო მთელ რიგ კატეგორიებზე დადგენილიყო უფრო მეტი ფასნამატი, ვიდრე ინვენტარიზაციის მიერ იყო დადგენილი, ვინაიდან მათ მიერ განსაზღვრული იყო მინიმალური ფასნამატი (მათ მიერ შედარებული იქნა საქონლის თვითღირებულება სარეალიზაციო ფასთან). მიუხედავად იმისა, რომ შესაძლებელია საკვებ პროდუქტებთან ერთად იყოს სათამაშოები ან სხვა ნივთები, რომლებზეც ფასნამატი უფრო მეტია ვიდრე საკვებ პროდუქტებზე, სხვაობას არ იძლევა, ვინაიდან საკვებ პროდუქტებს უფრო დიდი ბრუნვა აქვს, მათი მოცულობა მეტია, ვიდრე პირობითაც ბურღისა, რომელიც შესაძლებელია იყოს მხოლოდ ერთი ცალი.

მოსარჩელის განმარტებით, სხვაობა მათ მიერ დათვლილ ფასნამატსა და ინვენტარიზაციით დადგენილ ფასნამატს შორის სხვაობა არის დაახლოებით 1%.

საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 73-ე მუხლის მე-5 ნაწილის 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 (2013 წლის 26 დეკემბრის №1886 საქართველოს კანონით განხორციელებული ცვლილება).

პირველი ინსტანციის სასამართლოს მითითებით, აღნიშნული 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. ამდენად, 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 43-ე მუხლის პირველი ნაწილის „ა“, „ბ“ და „დ“ ქვეპუნქტის 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.

განსახილველ შემთხვევაში დადგენილია, რომ საგადასახადო შემოწმების მიერ მეწარმის შემოსავლები განსაზღვრული იქნა არაპირდაპირი მეთოდის გამოყენებით. საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 262-ე მუხლის შესაბამისად, საგადასახადო შემოწმება შეიძლება იყოს კამერალური და გასვლითი.

საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 264-ე მუხლის პირველი ნაწილის თანახმად, გასვლითი საგადასახადო შემოწმება ტარდება საგადასახადო ორგანოს უფლებამოსილი პირის გადაწყვეტილების საფუძველზე.

ამდენად, საგადასახადო შემოწმება არის საგადასახადო კონტროლის ერთ-ერთი ფორმა, რომლის საფუძველზეც დგება საგადასახადო შემოწმების აქტი. ამასთან, საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 268-ე მუხლის პირველი ნაწილის შესაბამისად, საგადასახადო ორგანოს უფლებამოსილი პირი იღებს საგადასახადო შემოწმების აქტის საფუძველზე გადასახადების ან/და სანქციების დარიცხვის ან არ დარიცხვის შესახებ გადაწყვეტილებას, რომლის ასლი წარედგინება გადასახადის გადამხდელს შესაბამის საგადასახადო მოთხოვნასთან ერთად.

ამავე კოდექსის 61-ე მუხლის პირველი ნაწილის მიხედვით, გადასახადის დარიცხვა გულისხმობს საგადასახადო ორგანოს მიერ კონკრეტული საგადასახადო პერიოდისათვის გადასახადის თანხის აღრიცხვასა და ასახვას გადასახადის გადამხდელის პირადი აღრიცხვის ბარათზე, რომლის წარმოების წესს განსაზღვრავს საქართველოს ფინანსთა მინისტრი. ამავე მუხლის მე-2 ნაწილის „გ“ ქვეპუნქტის თანახმად, გადასახადის დარიცხვის საფუძველია საგადასახადო შემოწმების აქტი.

პირველი ინსტანციის სასამართლოს მიერ დადგენილია, რომ სსიპ შემოსავლების სამსახურის აუდიტის დეპარტამენტის მიერ ჩატარდა ი/მ ა-----ის საქმიანობის გასვლითი სრული საგადასახადო შემოწმება. 2010 წლის პირველი იანვრიდან 2015 წლის პირველ ოქტომბრამდე პერიოდის შემოწმების შედეგებზე გამოცემულია სსიპ შემოსავლების სამსახურის აუდიტის დეპარტამენტის 2015 წლის 18 დეკემბრის საგადასახადო შემოწმების შუალედური აქტი და 2016 წლის 26 თებერვლის საგადასახადო შემოწმების აქტი, რომელთა საფუძველზეც გამოიცა სსიპ შემოსავლების სამსახურის აუდიტის დეპარტამენტის 2015 წლის 22 დეკემბრის №4---- და 25 დეკემბრის №50143 და 2016 წლის 01 მარტის №5--- ბრძანებები და ი/მ ა-----ეს წარედგინა აუდიტის დეპარტამენტის 2015 წლის 22 დეკემბრის №0----- და 2016 წლის 01 მარტის №0----- საგადასახადო მოთხოვნები.

მოსარჩელე არ ეთანხმება განხორციელებულ დარიცხვებს და სადავოდ ხდის საგასახადო შემოწმებასთან მიმართებაში შემდეგ საკითხებს: 1. 2010 წლის პერიოდზე ფასნამატები არ იქნა გამოანგარიშებული და გავრცელებული

საქონლის სახეობების მიხედვით; 2. არ იქნა გათვალისწინებული უახლესი შეძენის ფასები; 3. ფასნამატის გამოსაანგარიშებლად გამოყოფილია არასაკმარისი ჯგუფები.

აუდიტორის - ნ-----ის განმარტებით, 2010 წლის პერიოდზე არ არსებობდა სრულყოფილი დოკუმენტაცია, ნაწილი იყო მატერიალური სახით, ასევე არსებობდა ელექტრონული ანგარიშ-ფაქტურები და ამიტომ 2010 წლის პერიოდზე ფასნამატები არ იქნა გამოანგარიშებული და გავრცელებული საქონლის სახეობების მიხედვით. ამასთან, შემოწმებისას გამოყენებული იქნა ინვენტარიზაციის მიერ დადგენილი ფასნამატი. მისივე განმარტებით, მათ მიერ გამოყოფილია 22 ჯგუფი და უფრო მეტი ჯგუფის გამოყოფა არსებით სხვაობას არ განაპირობებდა.

სასამართლომ განმარტა, 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.

სასამართლომ ასევე 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 გაწერილია გადასახადის გადამხდელის ვალდებულებები, თუ როგორ უნდა განხორციელდეს მის მიერ ეკონომიკური საქმიანობა, რა დოკუმენტები და რა ფორმით უნდა გამოიწეროს მის მიერ.

სასამართლო მიუთითებს 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 #1 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.“

პირველი ინსტანციის სასამართლომ ასევე მიუთითა საქართველოს საგადასახადო კოდექსის მე-8 მუხლის 22-ე ნაწილზე, რომლის 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.

ყოველივე ზემოაღნიშნულიდან გამომდინარე, კონკრეტულ შემთხვევაში, სასამართლომ გაიზიარა მოპასუხეთა პოზიცია, რომ მოსარჩელის მიერ ბუღალტრული არ არის სათანადო წესით წარმოებული, რის საწინააღმდეგო მტკიცებულებები და არგუმენტებიც მოსარჩელეს არ წარმოუდგენია. ვინაიდან სახეზეა დაბეგვრის ობიექტისა და საგადასახადო ვალდებულებების განსაზღვრის შეუძლებლობა არსებული დოკუმენტაციის შესწავლის საფუძველზე, შემოწმების მიერ მითითებული ფაქტობრივი გარემოებები ქმნის საკმარის საფუძველს არაპირდაპირი მეთოდის გამოყენებისათვის. ამასთან, სასამართლომ განმარტა, რომ არაპირდაპირი მეთოდი 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 დოკუმენტურად დადასტურებული. განსახილველ შემთხვევაში, შემოწმება დაეყრდნო სწორედ გადასახადის გადამხდელის ინფორმაციას, ფასის განსაზღვრა მოხდა დოკუმენტურად დადასტურებული ინფორმაციის საფუძველზე, ხოლო წარდგენილი ინფორმაციის სისწორისა და სისრულის დაცვა სწორედ გადასახადის გადამხდელის ვალდებულებას წარმოადგენს.

ა-----ის სააპელაციო საჩივრის ფაქტობრივი და სამართლებრივი საფუძვლები

სააპელაციო საჩივრის თანახმად, გასაჩივრებული გადაწყვეტილების ძირითადი შეცდომა იმაში მდგომარეობს, რომ სასამართლომ, ერთი მხრივ, მიიჩნია, რომ სმფ-ების შეძენის ფასების განსაზღვრისას სრულყოფილად დამუშავდა სააღრიცხვო დოკუმენტაცია, ხოლო, მეორე მხრივ, გადასახადების გამოანგარიშებისათვის საჭირო ინფორმაციის მიწოდებისა და დამუშავების მტკიცების ტვირთი მთლიანად გადასახადის გადამხდელს დააკისრა. კერძოდ, სასამართლომ მიუთითა, რომ "განსახილველ შემთხვევაში, შემოწმება დაეყრდნო სწორედ გადასახადის გადამხდელის ინფორმაციას, ფასის განსაზღვრა მოხდა დოკუმენტურად დადასტურებული ინფორმაციის საფუძველზე, ხოლო წარმოდგენილი ინფორმაციის სისწორისა და სისრულის დაცვა სწორედ გადასახადის გადამხდელის ვალდებულებას წარმოადგენს". სასამართლომ, იმავდროულად, არ შეაფასა, საგადასახადო ვალდებულებების დასადგენად არაპირდაპირი მეთოდის გამოყენებისას რამდენად იყო მისაღები და დასაბუთებული იმ ხერხების (კერძოდ, ფასნამატის გაანგარიშებისა და გავრცელების ხერხების) გამოყენება, რომლებიც იქნა გამოყენებული. შესაბამისად, სასამართლომ არ შეაფასა საქმისათვის მნიშვნელოვანი ისეთი გარემოებები, რომლებზეც მოსარჩელე მიუთითებდა (მათ შორის პრეტენზიების სახით) და რომლებსაც არც შემოსავლების სამსახური უარყოფდა.

აპელანტის მითითებით, გადაწყვეტილების იურიდიული დასაბუთებისას სასამართლო ყურადღებას ძირითადად ამახვილებს იმ გარემოებაზე, რომ გადასახადის გადამხდელმა უნდა შეასრულოს თავისი საგადასახადო ვალდებულებები და, რომ განსახილველ შემთხვევაში არსებობდა საგადასახადო ვალდებულებების არაპირდაპირი მეთოდით განსაზღვრის სამართლებრივი საფუძველი. არადა, დავის საგანი არ ყოფილა საგადასახადო ვალდებულებების არაპირდაპირი მეთოდით განსაზღვრის სამართლებრივი საფუძველი. დავის საგანს წარმოადგენს არაპირდაპირი მეთოდით საგადასახადო ვალდებულებების ისეთი ხერხებით განსაზღვრა, რომ უზრუნველყოფილ იქნეს გამოანგარიშებული გადასახადების რეალურთან მაქსიმალური მიახლოება.

არაპირდაპირი მეთოდის გამოყენების სამართლებრივი სტანდარტი სადავო ინვენტარიზაციის ოქმითა და საგადასახადო შემოწმების აქტებით მოსარჩელისათვის გადასახადები და საგადასახადო სანქციები დარიცხულია არაპირდაპირი მეთოდით. სარჩელით საგადასახადო ვალდებულების არაპირდაპირი მეთოდის განსაზღვრა არ გამხდარა სადავო. მაგრამ სარჩელში ჩამოყალიბებული იყო სამართლებრივი სტანდარტი, რომლის საფუძველზეც უნდა მომხდარიყო არაპირდაპირი მეთოდის გამოყენება. კერძოდ, არაპირდაპირი მეთოდის გამოყენებისას უნდა შეირჩეს შემოსავლების გაანგარიშების ისეთი ხერხები, რომლებიც უზრუნველყოფენ შემოსავლების ისე გამოანგარიშებას, რომ გამოანგარიშებული შემოსავლები მაქსიმალურად იყოს მიახლოებული რეალურ

შემოსავლებთან.

საგადასახადო ვალდებულებების არაპირდაპირი მეთოდით განსაზღვრის სამართლებრივი საფუძველია საგადასახადო კოდექსის 73-ე მუხლის მე-5 ნაწილი, რომლის თანახმად, ამავე ნაწილით განსაზღვრული პირობების არსებობის შემთხვევაში, „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)“.

მითითებული დანაწესი, საგადასახადო და ზოგად ადმინისტრაციულ კოდექსებში მოცემულ სხვა ზოგად დანაწესებთან ერთობლიობაში, ადგენს არაპირდაპირი მეთოდის გამოყენების საფუძვლიანობის შემთხვევაში ამ მეთოდით საგადასახადო ვალდებულებების დამდგენი ინდივიდუალური ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტების დასაბუთების ვალდებულებას საგადასახადო ორგანოს მხრიდან.

მოცემული ნორმის გამოყენებასთან დაკავშირებით, „საკასაციო სასამართლო აღნიშნავს, რომ აქტის კანონიერების შემოწმება ხდება ფორმალური და მატერიალური კუთხით, შესაბამისად, აქტი შინაარსობრივად უნდა შეესაბამებოდეს მისი გამოცემის სამართლებრივ და ფაქტობრივ საფუძვლებს. დასაბუთებიდან უნდა ჩანდეს თუ რა გარემოებებმა მოახდინა გავლენა კონკრეტული გადაწყვეტილების მიღებაზე.

საკასაციო სასამართლო აღნიშნავს, რომ გასაჩივრებული ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტების გამოცემისას ადმინისტრაციულ ორგანოს უნდა გაეთვალისწინებინა მიზანშეწონილობის საკითხი. ადმინისტრაციული ორგანოს პრეროგატივაა მის კომპეტენციაში შემავალი საკითხი გადაწყვიტოს არა მხოლოდ კანონიერების პრინციპზე დაყრდნობით, რომლის თანახმად, ადმინისტრაციული ორგანოს მიერ გამოცემული სამართლებრივი აქტი უნდა შეესაბამებოდეს მოქმედი კანონის მოთხოვნებს, არამედ ადმინისტრაციულმა ორგანომ აქტის გამოცემისას უნდა იხელმძღვანელოს მიზანშეწონილობის კრიტერიუმებითაც. სამართლებრივი აქტი უნდა პასუხობდეს მიზანშეწონილობისა და კანონიერების მოთხოვნებს. მიზანშეწონილობა გულისხმობს ადმინისტრაციული ორგანოს შესაძლებლობას საჯარო ინტერესების გათვალისწინებით ოპტიმალურად გადაწყვიტოს სადავო საკითხი და განახორციელოს შესაბამისი მმართველობითი ღონისძიება.

ზემოაღნიშნულიდან გამომდინარე, საკასაციო სასამართლო განმარტავს, იმისათვის, რომ შესრულდეს კანონის მოთხოვნა და ადმინისტრაციული ორგანოს მიერ მიღებული გადაწყვეტილება იყოს კანონშესაბამისი, ინდივიდუალური ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტის გამოცემის მნიშვნელოვანი და

სავალდებულო წინაპირობაა საქმისათვის მნიშვნელობის მქონე ყველა გარემოების გამოკვლევა, გაანალიზება, შესწავლა და გადაწყვეტილების მიღება ამ გარემოებათა შეფასების შედეგად, იმისათვის, რომ თავიდან იქნეს აცილებული ადმინისტრაციული ორგანოს დაუსაბუთებელი დასკვნის გაკეთება.

საქართველოს ზოგადი ადმინისტრაციული კოდექსის მე-60.1 მუხლის პირველი ნაწილის თანახმად, ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტი ბათილია, თუ იგი ეწინააღმდეგება კანონს ან არსებითად დარღვეულია მისი მომზადების ან გამოცემის კანონმდებლობით დადგენილი სხვა მოთხოვნები. სზაკ-ის 96-ე მუხლის პირველი და მე-2 ნაწილის თანახმად, ადმინისტრაციული ორგანო ვალდებულია ადმინისტრაციული წარმოებისას გამოიკვლიოს საქმისათვის მნიშვნელობის მქონე ყველა გარემოება და გადაწყვეტილება მიიღოს ამ გარემოებათა შეფასებისა და ურთიერთშეჯერების საფუძველზე. დაუშვებელია ინდივიდუალური ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტის გამოცემას საფუძვლად დაედოს ისეთი გარემოება ან ფაქტი, რომელიც კანონით დადგენილი წესით არ არის გამოკვლეული“.

„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“.

„საქართველოს ზოგადი ადმინისტრაციული კოდექსის 53-ე მუხლის მე-5 ნაწილით, ადმინისტრაციული ორგანო უფლებამოსილი არ არის, თავისი გადაწყვეტილება დააფუძნოს იმ გარემოებებზე, ფაქტებზე, მტკიცებულებებზე ან არგუმენტებზე, რომლებიც არ იქნა გამოკვლეული და შესწავლილი ადმინისტრაციული წარმოების დროს. იმავე კოდექსის 96-ე მუხლი ადგენს ადმინისტრაციული ორგანოს მიერ საქმის გამოკვლევის წესს, რომლის პირველი ნაწილის მიხედვით, ადმინისტრაციული ორგანო ვალდებულია ადმინისტრაციული წარმოებისას გამოიკვლიოს საქმისათვის მნიშვნელობის მქონე ყველა გარემოება და გადაწყვეტილება მიიღოს ამ გარემოებათა შეფასებისა და ურთიერთშეჯერების საფუძველზე. სსიპ შემოსავლების სამსახური კანონმდებლობის საფუძველზე ახორციელებს საჯარო უფლებამოსილებას და ამ უფლებამოსილების ფარგლებში იგი ვალდებულია უზრუნველყოს გადასახადის გადა-მხდელის უფლებების რეალიზაციისათვის ხელშემწყობი პირობების შექმნა“ (იხ. 24.01.2017 წ. სუსგ №ბს-566-561 (2კ-16)).

სასაქონლო-მატერიალურ ფასეულობათა ინვენტარიზაცია.

სააპელაციო საჩივრის თანახმად, მოსარჩელესთან ჩატარებული სასაქონლო-მატერიალურ ფასეულობათა (სმფ) ინვენტარიზაციის შედეგად მოსარჩელის მაღაზიაში ფაქტობრივად არსებული საქონლის თითოეულ დასახელებაზე დადგენილ იქნა მათი რაოდენობა, სარეალიზაციო ფასი და შეძენის ფასი. სწორედ ამ „საბაზისო“ მონაცემებს დაეყრდნო ინვენტარიზაცია ერთიანი ფასნამატის გამოსაანგარიშებლად, ხოლო საგადასახადო შემოწმება - საქონლის ჯგუფების მიხედვით ფასნამატების გამოსაანგარიშებლად. შესაბამისად, ინვენტარიზაციისა და საგადასახადო შემოწმების შედეგების უსწორობის ძირითადი მიზეზი სწორედ ამ საბაზისო მონაცემების შექმნაშია.

ინვენტარიზაციის შედეგების გამოსაყვანად მაღაზიაში არსებული საქონლის სარეალიზაციო ფასებით დადგენილი საერთო ღირებულება გაყოფილ იქნა ამავე დასახელების საქონლის შეძენის ფასებით დადგენილ საერთო თვითღირებულებაზე (პირვანდელ ღირებულებაზე) და მიღებულ იქნა ფასნამატის ერთიანი კოეფიციენტი. ამ ფასნამატის გამოყენებით შესაბამისი წლის დასაწყისიდან ინვენტარიზაციის ჩატარების მომენტამდე პერიოდზე დადგენილ იქნა პირვანდელი ღირებულებით დეკლარირებული საქონლის ოდენობა. საბოლოოდ, გამოყვანილ იქნა სმფ-ის დანაკლისი, რომლის 10%-ით დაჯარიმდა მოსარჩელე.

მოსარჩელეს ინვენტარიზაციასთან მიმართებაში აქვს შემდეგი ორი პრეტენზია: 1) ინვენტარიზაციის ოქმებში სმფ-ის შეძენის ფასების არასწორად მითითება, რამაც ფასნამატის და, შესაბამისად, ვალდებულებების დაუსაბუთებელი ზრდა განაპირობა; 2) ფასნამატის ერთიანი კოეფიციენტის განსაზღვრა და გავრცელება (ანუ საქონლის სახეების ან ჯგუფების მიხედვით არგანსაზღვრა და არგავრცელება), რამაც ვალდებულებების დაუსაბუთებელი ზრდა გამოიწვია.

ინვენტარიზაციამ, როგორც აღვნიშნეთ, მაღაზიაში ფაქტობრივად არსებული საქონლის თითოეულ დასახელებაზე დაადგინა მისი რაოდენობა, სარეალიზაციო ფასი და შეძენის ფასი. მაგრამ ინვენტარიზაციამ შეძენის ფასად მიუთითა არა უახლოესი შეძენის ფასი, არამედ სხვადასხვა ფასი. შედეგად, ინვენტარიზაციას ერთიანი ფასნამატი არ გამოუანგარიშებია უახლოესი შეძენის ფასებით, რაც მნიშვნელოვანი ხარვეზია, ვინაიდან შეძენა-რეალიზაციის ფასების დროში დაშორება ფასნამატის ხელოვნური ცვლილების განმაპირობებელია.

სწორედ ამიტომ შემოსავლების სამსახურში (მათ შორის აუდიტისა და საგადასახადო მონიტორინგის დეპარტამენტებში) დამკვიდრებულია ფასნამატის უახლოესი შეძენების საფუძველზე გამოსაანგარიშების პრაქტიკა.

ინვენტარიზაციის ჩამტარებელმა აუდიტორმა (ა. მ-----ი) ცალსახად მიუთითა, რომ მას არ გადაუმოწმებია, სათანადო ოქმში მითითებული იყო თუ არა შეძენის უახლოესი ფასები. მას ეჭვქვეშ არ დაუყენებია უახლოესი ფასების

გამოყენების საჭიროება, მაგრამ აპელირება გააკეთა გადასახადის გადამხდელზე, რომლის ვალდებულებას თითქოს წარმოადგენდა კონკრეტული საქონლის შეძენის სასაქონლო ზედნადებების მითითება.

აუდიტორის განმარტებები, ერთი მხრივ, იმის მტკიცებულებაა, რომ მას არ გადაუმოწმებია, ოქმში მითითებული იყო თუ არა შეძენის უახლესი ფასები, ხოლო მეორე მხრივ, უსაფუძვლოა იმასთან მიმართებაში, რომ მას ფასების გადამოწმება არ ევალუბოდა. ჯერ ერთი, საინვენტარიზაციო კომისიის თავმჯდომარეს თვითონ ბატონი ა. მ-----ი წარმოადგენდა (იხ. ბრძანება დ.ს.ფ. 16) და შესაბამის ოქმსაც თვითონ მოაწერა ხელი (იხ. ოქმი დ.ს.ფ. 22); მეორე, ინდივიდუალური ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტის დასაბუთებაზე პასუხისმგებელი სწორედ, რომ ადმინისტრაციული ორგანოა. აღსანიშნავია, რომ მთელი შეძენის დოკუმენტაცია ატვირთულია rs.ge-ში ანუ მასზე აუდიტორს ხელი მიუწვდება, რის გამოც მას ჰქონდა შეძენის ფასების გადამოწმების შესაძლებლობა.

ამის გარდა, შემოსავლების სამსახურში ასევე დამკვიდრებულია საგადასახადო დავის განხილვის ფარგლებში რეალიზებული საქონლის თვითღირებულების (ანუ შეძენის ფასების) გადამოწმების პრაქტიკა.

მაღაზიაში არსებული საქონლის სარეალიზაციო ფასებით დადგენილი საერთო ღირებულების ამავე დასახელების საქონლის შეძენის ფასებით დადგენილ საერთო თვითღირებულებაზე (პირვანდელ ღირებულებაზე) გაყოფით, როგორც აღვნიშნეთ, მიღებულ იქნა ფასნამატის ერთიანი კოეფიციენტი. შედეგად, სმფების დანაკლისიც გამოანგარიშებულ იქნა ამ ერთიანი ფასნამატის გავრცელებით, რაც მნიშვნელოვანი ხარვეზია, ვინაიდან სხვადასხვა საქონელს სხვადასხვა ფაქტორების (მაგ., ბრუნვის ინტენსივობა, ვარგისიანობის ვადა, მიმწოდებლის საფასო პოლიტიკა და ა.შ.) გავლენით განსხვავებული ფასნამატები გააჩნია. შესაბამისად, რეალობასთან მაქსიმალურად მიახლოებულ შედეგს ვღებულობთ მაშინ, როდესაც ფასნამატები გაიანგარიშება და ვრცელდება საქონლის დასახელებების მიხედვით ან ფართო ასორტიმენტის შემთხვევაში (სახეების მიხედვით საქონლის იდენტიფიცირების სირთულის გამო) - საქონლის ჯგუფების მიხედვით.

სწორედ ამიტომ შემოსავლების სამსახურში (მათ შორის აუდიტისა და საგადასახადო მონიტორინგის დეპარტამენტებში) დამკვიდრებულია ფასნამატების საქონლის სახეების/ჯგუფების მიხედვით გამოანგარიშებისა და გავრცელების პრაქტიკა.

აღსანიშნავია, რომ მოცემული დავის ფარგლებში განსახილველ საგადასახადო შემოწმების აქტებშიც ფასნამატი გამოანგარიშებული და გავრცელებულია ე.წ. ჯგუფური მეთოდით (სხვა საქმეა, რომ შემოწმებამ ეს მეთოდი არ გამოიყენა ყველა პერიოდზე და გამოყო საქონლის არასაკმარისი ჯგუფები და არ გამოიყენა უახლესი შეძენის ფასები).

აუდიტორმა (ა. მ-----ი) ცალსახად მიუთითა, რომ მას ფასნამატები არ გამოუანგარიშებია და არ გაუვრცელებია საქონლის სახეების/ჯგუფების მიხედვით. იგივე დასტურდება ადმინისტრაციული წარმოების მასალებით. ამასთან, სახეების/ჯგუფების არგამოყოფის მართებულობას აუდიტორი იმით ასაბუთებს, რომ მაღაზიაში დაბალფასნამატიანი საქონლის მარაგები, როგორც წესი, მეტია, ვიდრე მაღალფასნამატიანი საქონლის მარაგები, რის გამოც მაღალი ფასნამატები მნიშვნელოვან გავლენას არ ახდენენ ერთიან ფასნამატზე.

ჯერ ერთი, მოცემულ მიდგომას აპელანტი არ ეთანხმება, ვინაიდან დაბალი ფასნამატი, ჩვეულებრივ, იმ პროდუქციას ახასიათებს, რომელსაც ვარგისიანობის ვადა აქვს დაწესებული და რომელსაც სწორედ ამის გამო დიდი მოცულობით არ ინახავენ საწყობში, მაგრამ სწორედ ასეთი პროდუქცია იყიდება დიდი ინტენსივობით. მეორე, უდავოა, რომ რეალობასთან ყველაზე ახლოსაა ყველა სახის მიხედვით გამოანგარიშებული ფასნამატებით დადგენილი ბრუნვები, ხოლო, როდესაც ყველა სახეზე იდენტიფიცირების პრობლემის გამო ფასნამატის განსაზღვრა შეუძლებელია, საქონლის ჯგუფების მიხედვით გამოანგარიშებული ფასნამატებით დადგენილი ბრუნვები.

ამდენად, ინვენტარიზაციის ნაწილში სადავო აქტები გამოცემულია საქმისათვის მნიშვნელოვანი გარემოებების ჯეროვანი გამოკვლევის გარეშე, კერძოდ, სმფ-ების დანაკლისი გამოანგარიშებულია სმფ-ების უახლესი შეძენის ფასების გათვალისწინებისა და სმფ-ების სახეობების/ჯგუფების ფასნამატების გათვალისწინების გარეშე, რის გამოც აღნიშნული აქტები დაუსაბუთებელი და, შესაბამისად, უკანონოა და ბათილად ცნობას ექვემდებარება.

საგადასახადო შემოწმება.

სააპელაციო საჩივრის შესაბამისად, საგადასახადო შემოწმების შედეგები გამოყვანილ იქნა შემდეგნაირად. 2010 წლის პერიოდზე შემოწმებამ გამოიანგარიშა და გაავრცელა ერთიანი ფასნამატი, ხოლო დანარჩენ პერიოდზე ფასნამატები გამოიანგარიშა საქონლის ჯგუფების მიხედვით. კერძოდ, შეძენილი საქონლის პირვანდელ ღირებულება გამრავლდა ფასნამატის შესაბამის კოეფიციენტზე, რითაც მიღებულ იქნა საქონლის რეალიზაციის მოცულობები (შემოსავლები), რის მიხედვითაც თავის მხრივ გამოანგარიშებულ იქნა გადამხდელის საგადასახადო ვალდებულებები.

მოსარჩელეს საგადასახადო შემოწმებასთან მიმართებაში გააჩნია შემდეგი პრეტენზიები: 1) 2010 წლის პერიოდზე ფასნამატები არ იქნა გამოანგარიშებული და გავრცელებული საქონლის სახეობების/ჯგუფების მიხედვით; 2) მთელ პერიოდზე ფასნამატების გამოანგარიშებისას არ იქნა გათვალისწინებული უახლესი შეძენის ფასები; 3) ფასნამატების გამოსაანგარიშებლად და გასავრცელებლად გამოყოფილია საქონლის არასაკმარისი ჯგუფები.

საგადასახადო შემოწმება თვითონვე ემხრობა მიდგომას, რომ რეალობასთან

უფრო აახლოებს ფასნამატების გამოანგარიშება და გავრცელება სახეების/ჯგუფების მიხედვით (2010 წლის გარდა, მთელ შემოწმებულ პერიოდზე გამოყენებულია ე.წ. ჯგუფური მეთოდი).

მიუხედავად ამისა, შემოწმებამ 2010 წლის შემოსავლები გაიანგარიშა ერთიანი ფასნამატის მიხედვით. მოცემულის მიზეზად სასამართლო სხდომაზე აუდიტორმა (ნ-----) დაასახელა ის გარემოება, რომ 2010 წლის პერიოდზე არ არსებობდა ელექტრონული სასაქონლო ზედნადებები და საგადასახადო შემოწმების განკარგულებაში იყო მხოლოდ საგადასახადო ანგარიშფაქტურები და მატერიალური სასაქონლო ზედნადებები.

მოცემული გარემოება არ არის ფასნამატების სახეობების/ჯგუფების მიხედვით გამოანგარიშებასა და გავრცელებაზე უარის თქმის საფუძველი, ვინაიდან მატერიალურ სასაქონლო ზედნადებებშიც მითითებულია საქონლის დასახელება, რაოდენობა და ფასი. სხვა საქმეა, რომ მოცემულ შემთხვევაში საგადასახადო შემოწმება უფრო შრომატევადია (ავტომატურად ვერ ხდება ცხრილების rs.ge-დან გადმოწერა და დამუშავება), მაგრამ ამ საფუძველით სრულყოფილი შემოწმების ჩატარებაზე უარის თქმა სამართლებრივ საფუძველს მოკლებულია.

ამის გარდა, აღსანიშნავია, რომ 2010 წელზე და მანამდელ პერიოდებზე ე.წ. სახეობრივი/ ჯგუფური მეთოდი შემოსავლების სამსახურში (მათ შორის აუდიტის დეპარტამენტში) ფართოდ გამოიყენებოდა.

საგადასახადო შემოწმებას, როგორც აღინიშნა, ფასნამატები არ განუსაზღვრავს საქონლის უახლესი შეძენის ფასების გათვალისწინებით. საგადასახადო შემოწმების ჩამტარებელი (ნ-----) სასამართლო სხდომაზე განმარტავს, რომ ფასნამატების დასადგენად გამოიყენა ინვენტარიზაციით დადგენილი ფასები, მათ შორის შეძენისა და რეალიზაციის ფასები. შეძენის უახლესი შეძენის ფასთან მიმართებაში აუდიტორმა მიუთითა, რომ შემოწმებას არ გადაუმოწმებია შეძენის ფასები (მათ შორის იყო თუ არა შეძენის ფასები უახლესი), ვინაიდან შემოწმებამ გამოიყენა ინვენტარიზაციით დადგენილი ფასნამატები.

აუდიტორის მიერ სასამართლო სხდომაზე გაკეთებული მოცემული მითითებები, ერთი მხრივ, იმის მტკიცებულებაა, რომ შემოწმებას არ გადაუმოწმებია შესყიდვის ფასები და არ გამოუყენებია უახლესი შეძენის ფასები, ხოლო მეორე მხრივ, არასწორია იმასთან მიმართებაში, რომ შემოწმება ვალდებული იყო გამოეყენებინა და გამოიყენა კიდევ ინვენტარიზაციით დადგენილი ფასნამატები.

მართალია, შეეძლო, მაგრამ ინვენტარიზაციას სმფ-ების ჯგუფების მიხედვით ფასნამატები არ დაუდგენია და, შესაბამისად, მათ შემოწმება ვერ გამოიყენებდა. შემოწმებამ გამოიყენა მხოლოდ ინვენტარიზაციით განსაზღვრული შეძენის ფასები და სარეალიზაციო ფასები სახეების მიხედვით. მათი დაჯგუფება და ჯგუფების მიხედვით ფასნამატების გაანგარიშება და გავრცელება შემოწმებამ

მოახდინა. თუმცა შემოწმებას ინვენტარიზაციიდან უნდა გამოეყენებინა მხოლოდ სარეალიზაციო ფასები და უახლესი შეძენის ფასები თვითონ უნდა დაედგინა (ამის შესაძლებლობას მას აძლევდა ის გარემოება, რომ მის განკარგულებაში იყო შეძენის დამადასტურებელი სასაქონლო ზედნადებები). მაგრამ მან გამოიყენა ინვენტარიზაციით განსაზღვრული შეძენის ფასები, რომლებიც არ იყო უახლესი შეძენის ფასები. შესაბამისად, შემოწმების შედეგზე ინვენტარიზაციის შეცდომებმა (შეძენის უახლეს ფასთან მიმართებაში) პირდაპირი გავლენა იქონია.

ამასთან, არ არსებობს შემოწმების ვალდებულება ინვენტარიზაციით დადგენილი შეძენის ფასების გამოყენებასთან დაკავშირებით. პირიქით, საგადასახადო შემოწმება ვალდებული იყო ინვენტარიზაციის მასალებთან ერთად გამოეყენებინა როგორც გადასახადის გადამხდელთან, ისე საგადასახადო ორგანოში (მათ შორის rs.ge-ში) არსებული მთელი ინფორმაცია და საგადასახადო დოკუმენტაცია და მათი დეტალური ანალიზისა და დამუშავების საფუძველზე დაედგინა საქმისათვის მნიშვნელოვანი გარემოებები, მათ შორის საქონლის სახეების/ ჯგუფების მიხედვით შეძენისა და რეალიზაციის ფასები და შესაბამისი ფასნამატები.

საგადასახადო შემოწმებამ ფასნამატების გამოსაანგარიშებლად და გასავრცელებლად გამოყო სმფ-ის 26 ჯგუფი, მათ შორის ხორცპროდუქტები, ტკბილეული, უალკოჰოლო სასმელები, სხვადასხვა, სარეცხი-საწმენდი საშუალებები, სიგარეტი, თხილეული, ზეთი, ყავა, სალექი რეზინა, თევზი, ბურღულეული, კვერცხი, საწებელი, რძის პროდუქტები, პურპროდუქტები, ბოსტნეული, ალკოჰოლური სასმელები, კომპიუტერის აქსესუარები, სამეურნეო საქონელი, ჭურჭელი, პური, პამპერსი, ჟურნალ-გაზეთები, ნახევარფაბრიკატები, საკანცელარიო საქონელი.

მოსარჩელის მაღაზიაში ინვენტარიზაციით აღწერილ იქნა 2917 დასახელების საქონელი. შესაბამისად, მაღაზიაში საკმაოდ ფართო ასორტიმენტის საქონლის რეალიზება ხდება, რაც თავის მხრივ განაპირობებს იმას, რომ რეალობასთან მაქსიმალურად მისაახლოებლად აუცილებელია ფასნამატების გამოანგარიშებისა და გავრცელების მიზნით გამოიყოს დიდი რაოდენობის სასაქონლო ჯგუფები. სწორედ ასე ხდება პრაქტიკაში. მაგალითად, ერთ-ერთ საქმეზე ობიექტში ჩატარდა 100 დასახელების საქონლის ფიქსაცია, რომლის შედეგად შეიქმნა 34 სასაქონლო ჯგუფი, რომელთაგან ცალკეა გამოყოფილი ჯგუფი „ფქვილი“, რომელიც არ გამოყოფილა მოსარჩელესთან მიმართებაში.

ჯგუფების გამოყოფა მოცემულ შემთხვევაში ხდება სწორი საგადასახადო დაბეგვრის განსახორციელებლად ფასნამატების გამოსაანგარიშებლად. შესაბამისად, ჯგუფების გამოყოფას საფუძვლად უნდა დაედოს არა სარეალიზაციო პროდუქციის სამომხმარებლო თვისებები, არამედ განსხვავებები ფასწარმოქმნის პოლიტიკაში. მაგალითად, პირველ რიგში, ვინაიდან ბრენდული პროდუქციის მწარმოებლებს, როგორც წესი, გააჩნიათ ორიგინალური ფასწარმოქმნის პოლიტიკა (მყარი ფასების დაწესება, ფასების ზედა ზღვრის

დაწესება, ფასდაკლების სისტემის დანერგვა და სხვ.), ბრენდული პროდუქციაზე ჯგუფები უნდა გამოიყოს სწორედ მწარმოებლების (მომწოდებლების) მიხედვით (მითუმეტეს, რომ მათი იდენტიფიცირება ადვილია): „სნო“, „ბორჯომი“, „ნაბელავი“, „კოკა-კოლა“, „ნატანტარი“, „ზედაზენი“, „სანტე“, „სოფლის ნობათი“, „კოდა“, „ბარამბო“, „გომი“, „ბადაგონი“ და ა.შ. მეორე რიგში, ვინაიდან განსხვავებულია იმპორტირებულ და სამამულო პროდუქციაზე ფასწარმოქმნის პირობები, შეიძლება ცალკე გამოიყოს, მაგალითად, უცხოური წარმოების სიგარეტები და სამამულო წარმოების სიგარეტები.

განსახილველ შემთხვევაში, ვინაიდან აღწერის მონაცემები არსებობდა საქონლის სახეების მიხედვით და სრულად არსებობდა ელექტრონული სასაქონლო ზედნადებები, შესაძლებელი იყო საქონლის დასახელებების თითქმის სრული იდენტიფიცირება ფასნამატების სახეების მიხედვით გაანგარიშებისა და გავრცელების მიზნით. ამასთან, საქონლის იმ ნაწილზე, რომელზეც ინვენტარიზაციამდე პერიოდზე ვერ მოხდებოდა აღნიშნული სახის იდენტიფიცირება, შეიძლებოდა გავრცელებულიყო შესაბამისი ჯგუფის საშუალო ფასნამატი, ხოლო იმ ნაწილზე, რომლის ჯგუფისათვის მიკუთვნება ვერ მოხდებოდა, საერთო საშუალო ფასნამატი.

დასკვნის სახით გადაჭრით უნდა ითქვას, რომ აუდიტის დეპარტამენტს საგადასახადო ვალდებულებები არ განუსაზღვრავს საქმისათვის მნიშვნელოვანი გარემოებების ანალიზისა და შეფასების საფუძველზე, რამაც დაუსაბუთებელი საგადასახადო ვალდებულებების დაკისრება გამოიწვია, რის გამოც საჩივრებთან დაკავშირებით მიღებული გადაწყვეტილებები ბათილად უნდა იქნეს ცნობილი, ხოლო საგადასახადო ვალდებულებების დაკისრებასთან დაკავშირებით მიღებული აქტები ბათილად უნდა იქნეს ცნობილი სადავო საკითხის გადაუწყვეტლად და შემოსავლების სამსახურს საქმისათვის მნიშვნელოვანი გარემოებების გამოკვლევის შედეგად დაევალოს ახალი აქტების გამოცემა.

სააპელაციო სასამართლოს მიერ გასაჩივრებული გადაწყვეტილების ძალაში დატოვების ფაქტობრივი და სამართლებრივი დასაბუთება

სააპელაციო სასამართლოს მიაჩნია, 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.

ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატა მიუთითებს, რომ საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 255-ე მუხლი მე-4 ნაწილის თანახმად, საგადასახადო კონტროლის სახეებია მიმდინარე კონტროლი და საგადასახადო შემოწმება. ამავე კოდექსის 261-ე მუხლის პირველი ნაწილის თანახმად, საგადასახადო ორგანოს უფროსს უფლება აქვს, სასამართლოს გადაწყვეტილების გარეშე გამოსცეს

აქციზური საქონლის მფლობელი პირის სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობის ან/და ძირითადი საშუალებების ინვენტარიზაციის ჩატარების ბრძანება (საგადასახადო ორგანოს უფროსს უფლება აქვს, არააქციზური საქონლის მფლობელი პირის სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობის ან/და ძირითადი საშუალებების ინვენტარიზაციის ჩატარების ბრძანება გამოსცეს კალენდარული წლის განმავლობაში არა უმეტეს 2-ჯერ, ხოლო მე-3-ჯერ ინვენტარიზაცია შესაძლებელია ჩატარდეს შემოსავლების სამსახურის უფროსის/მისი მოადგილის ბრძანებით). გადასახადის გადამხდელის ხელმძღვანელმა (დირექტორმა) ინვენტარიზაციის გონივრულ ვადაში ჩატარების მიზნით, ბრძანების ჩაბარებიდან 2 სამუშაო დღის ვადაში უნდა შექმნას საინვენტარიზაციო კომისია. საინვენტარიზაციო კომისიაში შეყვანილი უნდა იქნენ ის პირები, რომლებიც კარგად იცნობენ საინვენტარიზაციო ქონებას, იციან მისი ფასი და პირველადი აღრიცხვა, აგრეთვე საგადასახადო ორგანოს მოთხოვნის შემთხვევაში – საგადასახადო ორგანოს თანამშრომლები ან/და მის მიერ მოწვეული სპეციალისტები. საინვენტარიზაციო კომისია ვალდებულია სრულად და დროულად აღრიცხოს სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობები ან/და ძირითადი საშუალებები წარმოებისა და შენახვის ადგილზე, შეუდაროს აღრიცხვის შედეგები ბუღალტრული აღრიცხვის შესაბამის მონაცემებს და ყოველივე ეს შეიტანოს სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობების ან/და ძირითადი საშუალებების აღწერის ოქმში.

საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 49-ე მუხლის პირველი ნაწილის „გ“ ქვეპუნქტის თანახმად, ამ კოდექსის დებულებათა გათვალისწინებით საგადასახადო ორგანოებს თავიანთი კომპეტენციის ფარგლებში და საქართველოს კანონმდებლობით დადგენილი წესით უფლება აქვთ გამოიკვლიონ საწარმოთა, ორგანიზაციათა და მეწარმე ფიზიკურ პირთა საწარმოო, სასაწყობო, სავაჭრო და სხვა სათავსები, განახორციელონ საგადასახადო მონიტორინგი, ინვენტარიზაციით აღრიცხონ საქონლის მარაგები, ჩაატარონ დაკვირვება ქრონომეტრაჟის ან სხვა მეთოდის გამოყენებით და განსაზღვრონ დასაბეგრი ობიექტების რაოდენობა, ჩაატარონ საგადასახადო შემოწმება, უზრუნველყონ გადასახადის გადამხდელის მიერ საკონტროლო-სალარო აპარატების გამოყენების წესების დაცვის კონტროლი და მათი დარღვევის შემთხვევაში შესაბამისი პირების მიმართ გაატარონ საქართველოს კანონმდებლობით დადგენილი პასუხისმგებლობის ზომები.

ამავე კოდექსის 286-ე მუხლის მე-9 ნაწილის თანახმად, გადასახადის გადამხდელთან ამ კოდექსით გათვალისწინებული დანაკლისის გამოვლენა ითვლება მისი აღმოჩენის მომენტში საბაზრო ფასით განხორციელებულ მიწოდებად. ამასთანავე, თუ სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობების დანაკლისი საგადასახადო ორგანოს მიერ ინვენტარიზაციის შედეგად გამოვლინდა, პირი დამატებით ჯარიმდება ამ სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობების საბაზრო ღირებულების 10 პროცენტის ოდენობით.

სააპელაციო პალატა მიუთითებს, რომ 2010 წლის 31 დეკემბრის საქართველოს ფინანსთა მინისტრის N994 ბრძანებით დამტკიცებული „მიმდინარე კონტროლის

პროცედურების ჩატარების, სასაქონლო-მატერიალურ ფასეულობათა ჩამოწერის, აღიარებული საგადასახადო დავალიანების დაფარვის, საგადასახადო დავალიანების გადახდეკინების უზრუნველყოფის ღონისძიებების განხორციელების, სამართალდარღვევათა საქმისწარმოების წესის” 29-ე მუხლის მე-3 პუნქტის თანახმად, გადასახადის გადამხდელი ვალდებულია საინვენტარიზაციო კომისიას წარუდგინოს ინფორმაცია სმფ-ების დასახელების, რაოდენობის, ამ ფასეულობათა მიღების თარიღის, სასაქონლო ზედნადებების ელექტრონულ რეესტრის (ასეთის ვალდებულების არსებობის შემთხვევაში) ან/და საგადასახადო ანგარიშ-ფაქტურის ან სხვა დოკუმენტაციის თარიღისა და ნომრების, თვითღირებულების და სხვა მონაცემების ჩვენებით. საინვენტარიზაციო კომისია, საინვენტარიზაციო კომისიის შექმნის ბრძანებით განსაზღვრულ ვადაში გადასახადის გადამხდელთან ერთად ადგენს ამ ფასეულობების ნაშთების სააღრიცხვო (საბუღალტრო) მონაცემებს. ამავე მუხლის მე-4 პუნქტის მიხედვით, თუ ვერ მოხდა დადგენილ ვადებში სმფ-ების დასახელებების მიხედვით ნაშთების სააღრიცხვო (საბუღალტრო) მონაცემების დადგენა, ეს სმფ-ები უნდა ჩაითვალოს როგორც სააღრიცხვო დოკუმენტაციაში აღურიცხველი სმფ-ები.

განსახილველ შემთხვევაში, საქმის მასალებით დადგენილია, რომ 2015 წლის 11 ნოემბერს, სსიპ შემოსავლების სამსახურის N4---- ბრძანებით დაინიშნა ი/მ ა-----ის სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობების ინვენტარიზაცია. ინვენტარიზაციის ჩატარების ვადა განისაზღვრა 2015 წლის 11 ნოემბრიდან 2015 წლის 25 ნოემბრის ჩათვლით. საინვენტარიზაციო კომისიის მიერ დადგენილ ბუღალტრულ ნაშთსა და ფაქტობრივ მონაცემებს შორის გამოვლენილმა სხვაობებმა შეადგინა: სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობების დანაკლისი, საბაზრო ფასები 53917,38 ლარი, რის გამოც სსიპ შემოსავლების სამსახურის აუდიტის დეპარტამენტის მიერ 2015 წლის 14 დეკემბერს შედგენილი იქნა N1---- საგადასახადო სამართალდარღვევის ოქმი ი/მ ა-----ის მიმართ სსკ-ის 286-ე მუხლის მე-9 ნაწილით და შეეფარდა სანქცია 5391,74 ლარის ოდენობით.

სადავოდ ქცეული საკითხების, კერძოდ, ინვენტარიზაციის ოქმში სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობების შეძენის ფასების მითითებისა და (უახლესი შეძენის ფასის არ მითითება) ფასნამატის ერთიანი კოეფიციენტის განსაზღვრის (საქონლის სახეების ან ჯგუფების მიხედვით არ დაყოფა) სწორად შეფასების მიზნით, პალატა პირველი ინსტანციის სასამართლოს მსგავსად, ყურადღებას ამახვილებს აუდიტორ ა-----ის მიერ პირველი ინსტანციის სასამართლოში გაკეთებულ განმარტებაზე, რომლის შესაბამისადაც, ინვენტარიზაციის დროს სმფ-ის დაყოფა ან არდაყოფა სახეობების მიხედვით, დამოკიდებულია ყოველ კონკრეტულ შემთხვევაზე, ინსტრუქციით არ არის განსაზღვრული უნდა დაიყოს თუ არა სმფ სახეობების მიხედვით, მათი მთავარი მიზანია ფასნამატი იყოს რეალობასთან მიახლოებული, სამართლიანი და არა იდეალური. მისივე განმარტებით, განსახილველ შემთხვევაში, სახეზე იყო შერეული საქონლის მაღაზია და აუცილებლობა დაყოფისა არ არსებობდა. მაგალითისთვის, მან განმარტა, რომ თუ იქნებოდა თამბაქოს მაღაზია და

თამბაქოსთან ერთად გაიყიდებოდა სხვა პროდუქციაც, სახეობებად დაყოფა სავალდებულოა, ვინაიდან თამბაქოს აქვს მკვეთრად განსხვავებული ფასნამატი. მან აღნიშნა, რომ დაყოფის შედეგადაც კი შესაძლებელი იყო მთელ რიგ კატეგორიებზე დადგენილიყო უფრო მეტი ფასნამატი, ვიდრე ინვენტარიზაციის მიერ იყო დადგენილი, ვინაიდან მათ მიერ განსაზღვრული იყო მინიმალური ფასნამატი (მათ მიერ შედარებული იქნა საქონლის თვითღირებულება სარეალიზაციო ფასთან). მიუხედავად იმისა, რომ შესაძლებელია საკვებ პროდუქტებთან ერთად იყოს სათამაშოები ან სხვა ნივთები, რომლებზეც ფასნამატი უფრო მეტია ვიდრე საკვებ პროდუქტებზე, სხვაობას არ იძლევა, ვინაიდან საკვებ პროდუქტებს უფრო დიდი ბრუნვა აქვს, მათი მოცულობა მეტია, ვიდრე პირობითად ბურღისა, რომელიც შესაძლებელია იყოს მხოლოდ ერთი ცალი. აპელანტის განმარტებით, სხვაობა მათ მიერ დათვლილ ფასნამატსა და ინვენტარიზაციით დადგენილ ფასნამატს შორის არის დაახლოებით 1%.

სააპელაციო პალატა მართებულად მიიჩნევს პირველი ინსტანციის სასამართლოს მითითებას საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 73-ე მუხლზე, რომლის მე-5 ნაწილის 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 (2013 წლის 26 დეკემბრის №1886 საქართველოს კანონით განხორციელებული ცვლილება).

მითითებული 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. ამდენად, 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 43-ე მუხლის პირველი ნაწილის „ა“, „გ“ და „დ“ ქვეპუნქტის 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 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.

განსახილველ შემთხვევაში დადგენილია, რომ საგადასახადო შემოწმებამ მეწარმის შემოსავლები განსაზღვრა არაპირდაპირი მეთოდის გამოყენებით.

საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 262-ე მუხლის შესაბამისად, საგადასახადო შემოწმება შეიძლება იყოს კამერალური და გასვლითი. საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 264-ე მუხლის პირველი ნაწილის თანახმად, გასვლითი საგადასახადო შემოწმება ტარდება საგადასახადო ორგანოს უფლებამოსილი პირის გადაწყვეტილების საფუძველზე.

პალატა მართებულად მიიჩნევს პირველი ინსტანციის სასამართლოს მითითებას, რომ საგადასახადო შემოწმება არის საგადასახადო კონტროლის ერთ-ერთი

ფორმა, რომლის საფუძველზეც დგება საგადასახადო შემოწმების აქტი. ამასთან, საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 268-ე მუხლის პირველი ნაწილის შესაბამისად, საგადასახადო ორგანოს უფლებამოსილი პირი იღებს საგადასახადო შემოწმების აქტის საფუძველზე გადასახადების ან/და სანქციების დარიცხვის ან არდარიცხვის შესახებ გადაწყვეტილებას, რომლის ასლი წარედგინება გადასახადის გადამხდელს შესაბამის საგადასახადო მოთხოვნასთან ერთად. ამავე კოდექსის 61-ე მუხლის პირველი ნაწილის მიხედვით, გადასახადის დარიცხვა გულისხმობს საგადასახადო ორგანოს მიერ კონკრეტული საგადასახადო პერიოდისათვის გადასახადის თანხის აღრიცხვასა და ასახვას გადასახადის გადამხდელის პირადი აღრიცხვის ბარათზე, რომლის წარმოების წესს განსაზღვრავს საქართველოს ფინანსთა მინისტრი. ამავე მუხლის მე-2 ნაწილის „გ“ ქვეპუნქტის თანახმად, გადასახადის დარიცხვის საფუძველია საგადასახადო შემოწმების აქტი.

საქმის მასალებით დადგენილია, რომ სსიპ შემოსავლების სამსახურის აუდიტის დეპარტამენტის მიერ ჩატარდა ი/მ ა-----ის საქმიანობის გასვლითი სრული საგადასახადო შემოწმება. 2010 წლის პირველი იანვრიდან 2015 წლის პირველ ოქტომბრამდე პერიოდის შემოწმების შედეგებზე გამოცემულია სსიპ შემოსავლების სამსახურის აუდიტის დეპარტამენტის 2015 წლის 18 დეკემბრის საგადასახადო შემოწმების შუალედური აქტი და 2016 წლის 26 თებერვლის საგადასახადო შემოწმების აქტი, რომელთა საფუძველზეც გამოიცა სსიპ შემოსავლების სამსახურის აუდიტის დეპარტამენტის 2015 წლის 22 დეკემბრის N4----, 25 დეკემბრის №50143 და 2016 წლის 01 მარტის №5--- ბრძანებები და ი/მ ა-----ეს წარედგინა აუდიტის დეპარტამენტის 2015 წლის 22 დეკემბრის №0----- და 2016 წლის 01 მარტის №0----- საგადასახადო მოთხოვნები.

რაც შეეხება სადავო საკითხებს, კერძოდ იმას, რომ 2010 წლის პერიოდზე ფასნამატები არ იქნა გამოანგარიშებული და გავრცელებული საქონლის სახეობების მიხედვით, არ იქნა გათვალისწინებული უახლესი შეძენის ფასები და ფასნამატის გამოსაანგარიშებლად გამოყოფილ იქნა არასაკმარისი ჯგუფები, პალატა მიუთითებს შემდეგზე:

აუდიტორ - ნ-----ის პირველი ინსტანციის სასამართლოში გაკეთებული განმარტებით, 2010 წლის პერიოდზე არ არსებობდა სრულყოფილი დოკუმენტაცია, ნაწილი იყო მატერიალური სახით, ასევე არსებობდა ელექტრონული ანგარიშ-ფაქტურები და ამიტომ 2010 წლის პერიოდზე ფასნამატები არ იქნა გამოანგარიშებული და გავრცელებული საქონლის სახეობების მიხედვით. ამასთან, შემოწმებისას გამოყენებული იქნა ინვენტარიზაციის მიერ დადგენილი ფასნამატი. მისივე განმარტებით, მათ მიერ გამოყოფილია 22 ჯგუფი და უფრო მეტი ჯგუფის გამოყოფა არსებით სხვაობას არ განაპირობებდა.

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, კანონის მოთხოვნათა ზედმიწევნით დაცვით.

პალატა პირველი ინსტანციის სასამართლოს მსგავსად განმარტავს, რომ ვინაიდან შემოსავლებისა და ხარჯების აღრიცხვის უმთავრეს მიზანს წარმოადგენს პირის მიერ გადასახადის გადახდა, ერთი მხრივ უნდა მოხდეს გადასახდელი გადასახადის სათანადო ოდენობით გამოანგარიშება, ხოლო, მეორე მხრივ, შესაძლებელი იყოს გადახდის კანონიერებაზე კონტროლი. კანონმდებლობით გაწერილია გადასახადის გადამხდელის ვალდებულებები, თუ როგორ უნდა განხორციელდეს მის მიერ ეკონომიკური საქმიანობა, რა დოკუმენტები და რა ფორმით უნდა გამოიწეროს მის მიერ.

სააპელაციო პალატა პირველი ინსტანციის სასამართლოს მსგავსად მიუთითებს 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 #1 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.“

პალატა მიუთითებს საქართველოს საგადასახადო კოდექსის მე-8 მუხლის 22-ე ნაწილზე, რომლის 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.

ყოველივე ზემოაღნიშნულიდან გამომდინარე, პალატა იზიარებს პირველი ინსტანციის სასამართლოს შეფასებას, რომ მოსარჩელის მიერ ბუღალტერია არ არის სათანადო წესით წარმოებული, რისი საწინააღმდეგო მტკიცებულებები და არგუმენტებიც მოსარჩელეს არ წარმოუდგენია. ვინაიდან სახეზეა დაბეგვრის ობიექტისა და საგადასახადო ვალდებულებების განსაზღვრის შეუძლებლობა არსებული დოკუმენტაციის შესწავლის საფუძველზე, შემოწმების მიერ მითითებული ფაქტობრივი გარემოებები ქმნის საკმარის საფუძველს არაპირდაპირი მეთოდის გამოყენებისათვის. ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატა მიუთითებს, რომ არაპირდაპირი მეთოდი 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 დოკუმენტურად დადასტურებული. განსახილველ შემთხვევაში, შემოწმება დაეყრდნო სწორედ გადასახადის გადამხდელის ინფორმაციას, ფასის განსაზღვრა მოხდა დოკუმენტურად დადასტურებული ინფორმაციის საფუძველზე, ხოლო წარდგენილი ინფორმაციის სისწორისა და სისრულის დაცვა სწორედ გადასახადის გადამხდელის ვალდებულებას წარმოადგენს.

ყოველივე ზემოაღნიშნულის გათვალისწინებით, სააპელაციო პალატას მიაჩნია, რომ პირველი ინსტანციის სასამართლომ მოცემულ შემთხვევაში კანონის შესაბამისად დაადგინა საქმის ფაქტობრივი გარემოებები, სწორი სამართლებრივი შეფასება მისცა მათ, რის გამოც არ არსებობს ი.მ. ა-----ის სააპელაციო საჩივრის დაკმაყოფილების საფუძველები.

პროცესის ხარჯები

აპელანტის მიერ სააპელაციო საჩივარზე გადახდილი სახელმწიფო ბაჟი 400 (ოთხასი) ლარის ოდენობით, ჩაითვალოს სახელმწიფო ბიუჯეტის სასარგებლოდ გადახდილად.

ს ა რ ე ზ ო ლ უ ც ი ო ნ ა წ ი ლ ი

ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატამ იხელმძღვანელა საქართველოს ადმინისტრაციული საპროცესო კოდექსის პირველი მუხლის მე-2 ნაწილით, საქართველოს სამოქალაქო საპროცესო კოდექსის 257-ე, 372-ე, 390-ე მუხლებით და

და ა დ გ ი ნ ა:

1. ი/მ ა-----ის სააპელაციო საჩივარი **არ დაკმაყოფილდეს;**
2. თბილისის საქალაქო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა კოლეგიის 2018 წლის 13 ივლისის გადაწყვეტილება **დარჩეს უცვლელად;**
3. 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 ჩაბარებიდან 21 (ოცდაერთი) დღის ვადაში.

თავმჯდომარე

გელა ბადრიაშვილი

მოსამართლეები:

ნინო ქადაგიძე

მარიამ ცისკაძე