

საქმე № 080310017001889638

საქმე № 3/493-17



**გადაწყვეტილება
საქართველოს სახელით**

24 სექტემბერი, 2018 წელი

ქ. ქუთაისი

შესავალი ნაწილი

**ქუთაისის საქალაქო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა
კოლეგია**

მოსამართლე ლელა მილდენბერგერი

სხდომის მდივანი ნინო გიორგაძე

მოსარჩელე - შპს „ა-----“ (ს/ნ 2204155--);

წარმომადგენელი - გ-----;

მოპასუხე - საქართველოს ფინანსთა სამინისტრო

წარმომადგენელი - ე-----ე

მოპასუხე - სსიპ შემოსავლების სამსახური

წარმომადგენელი - მ-----ე

დავის საგანი - ინდივიდუალური ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტების
ბათილად ცნობა

აღწერილობითი ნაწილი:

1. დაზუსტებული სასარჩელო მოთხოვნა:

- 1.1. ბათილად იქნეს ცნობილი სსიპ შემოსავლების სამსახურის აუდიტის
დეპარტამენტის 07.12.2016 წლის №34969 ბრძანება;
- 1.1. ბათილად იქნეს ცნობილი სსიპ შემოსავლების სამსახურის აუდიტის
დეპარტამენტის 07.12.2016 წლის №027-36 საგადასახადო მოთხოვნა;
- 1.2. ბათილად იქნეს ცნობილი სსიპ შემოსავლების სამსახურის 17.02.2017
წლის №3877 ბრძანება შპს "ა-----"-ს საჩივრის დაკმაყოფილებაზე უარის
თქმის ნაწილში;

- 1.3. ბათილად იქნეს ცნობილი საქართველოს ფინანსთა სამინისტროსთან არსებული დავების განხილვის საბჭოს 24.03.2017 წ. გადაწყვეტილება №14167/2/17 საჩივართან დაკავშირებით;
- 1.4. ბათილად იქნეს ცნობილი სსიპ შემოსავლების სამსახურის აუდიტის დეპარტამენტის 05.04.2017 წლის №9045 ბრძანება;
- 1.5. ბათილად იქნეს ცნობილი სსიპ შემოსავლების სამსახურის აუდიტის დეპარტამენტის 06.04.2017 წლის №027-6 საგადასახადო მოთხოვნა;
- 1.6. ბათილად იქნეს ცნობილი სსიპ შემოსავლების სამსახურის 25.05.2017 წლის №14005 ბრძანება შპს "ა-----"-ს საჩივრის განხილვაზე და დაკმაყოფილებაზე უარის თქმის ნაწილში;
- 1.7. ბათილად იქნეს ცნობილი სსიპ შემოსავლების სამსახურის აუდიტის დეპარტამენტის 23.06.2017 წლის №17071 ბრძანება;
- 1.8. ბათილად იქნეს ცნობილი სსიპ შემოსავლების სამსახურის აუდიტის დეპარტამენტის 23.06.2017 წ. №027-12 საგადასახადო მოთხოვნა;
- 1.9. ბათილად იქნეს ცნობილი სსიპ შემოსავლების სამსახურის 10.08.2017 წლის №21086 ბრძანება შპს "ა-----"-ს საჩივრის დაკმაყოფილებაზე უარის თქმის ნაწილში;
- 1.10. ბათილად იქნეს ცნობილი სსიპ შემოსავლების სამსახურის აუდიტის დეპარტამენტის 28.06.2017 წლის №17354 ბრძანება;
- 1.11. ბათილად იქნეს ცნობილი სსიპ შემოსავლების სამსახურის აუდიტის დეპარტამენტის 28.06.2017 წლის №027-13 საგადასახადო მოთხოვნა;
- 1.12. ბათილად იქნეს ცნობილი სსიპ შემოსავლების სამსახურის 10.08.2017 წლის №21084 ბრძანება შპს "ა-----"-ს საჩივრის დაკმაყოფილებაზე უარის თქმის ნაწილში;
- 1.13. ბათილად იქნეს ცნობილი საქართველოს ფინანსთა სამინისტროსთან არსებული დავების განხილვის საბჭოს 21.09.2017 წ. გადაწყვეტილება №4089/2/2017 და №4493/2/2017 წ. საჩივრებთან დაკავშირებით.

სარჩელის თანახმად, შემოსავლების სამსახურის აუდიტის დეპარტამენტის 01.09.2016 წ. №25441 ბრძანებით დაინიშნა შპს "ა-----ს" საქმიანობის გასვლითი საგადასახადო შემოწმება. შესამოწმებელ პერიოდად განისაზღვრა 01.01.2013 წ. - 01.08.2016 წ. პერიოდი. შემოწმების შედეგად, 01.01.2013 წ. - 01.01.2014 წ. პერიოდზე შედგენილ იქნა საგადასახადო შემოწმების შუალედური აქტი, ხოლო 01.01.2014 წ. - 01.08.2016 წ. პერიოდზე - საბოლოო საგადასახადო შემოწმების აქტი. შუალედური აქტის საფუძველზე დამატებით დარიცხულ იქნა 1 397 019,01 ლარი, ხოლო საბოლოო აქტის საფუძველზე - 2 447 174,48 ლარი. სულ საგადასახადო შემოწმებით გადასახადები და საგადასახადო სანქციები დამატებით დარიცხულ იქნა 3 844 193,49 ლარი.

შემოწმების აქტების თანახმად, შემოწმებულ პერიოდში ადგილობრივ ბაზარზე ფიზიკური პირებისაგან თხილის შესყიდვის, გადამუშავებისა და

ექსპორტის შედეგად გადამხდელის ეკონომიკური საქმიანობიდან მიღებული შემოსავალი შეადგენდა 13 151 323 ლარს, ხოლო შეძენებზე გაწეული გამოსაქვითი ხარჯები 136 261 ლარს ანუ, მხოლოდ 1%-ს. შემოწმების აქტებში გადამხდელის მიერ მიღებული შემოსავლის ხელფასად ან დივიდენდად ჩათვლა არ განხორციელებულა. შემოწმების აქტის მიხედვით, მიუხედავად იმისა, რომ გადამხდელს სრულად გააჩნდა ნედლეულის შესყიდვის დამადასტურებელი დოკუმენტები, დადგენილი მოთხოვნებისადმი შეუსაბამობის საფუძვლით ამ დოკუმენტებით ნედლეულზე გაწეული ხარჯები გამოქვითვას არ ექვემდებარება. აუდიტის დეპარტამენტის პოზიციით, იმის გამო, რომ გადამხდელის მხრიდან ნედლეულზე გაწეულ ხარჯებზე არსებობს დოკუმენტები, რომლებიც დადგენილ მოთხოვნებს არ შეესაბამება, აღნიშნული ხარჯები დოკუმენტურად დაუდასტურებელ ხარჯებს არ მიეკუთვნება, რის გამოც დაუშვებელია მათი გამოქვითვა არაპირდაპირი მეთოდით. შემოსავლების სამსახურისა და დავების განხილვის საბჭოს გადაწყვეტილებების თანახმად, დოკუმენტურად დაუდასტურებელი ხარჯები უნდა გამოიქვითოს არაპირდაპირი მეთოდით, მაგრამ არაპირდაპირი მეთოდი გამოყენებულ უნდა იქნეს სიტუაციური სახელმძღვანელოს მიხედვით. აუდიტის დეპარტამენტის პოზიციის შესაბამისად, ამ გადაწყვეტილებების მიხედვით დოკუმენტურად დაუდასტურებელ ხარჯებს არ განეკუთვნება ხარჯები, რომლებზეც გადამხდელმა წარმოადგინა დადგენილ მოთხოვნებთან შეუსაბამო (მათ შორის ყალბი) დოკუმენტები. შემოსავლების სამსახური და დავების განხილვის საბჭო, სავარაუდოდ, ამ პოზიციას იზიარებენ, თუმცა მათ გადაწყვეტილებებში აღნიშნულზე მოსაზრება არ არის დაფიქსირებული.

მოსარჩელის პოზიციით, მის მიერ განხორციელებული შესყიდვის ოპერაციები რეალურია, მაგრამ შესაბამისი დოკუმენტების ხარვეზიანობის პირობებში ხარჯები გამოქვითვას უნდა დაექვემდებაროს არაპირდაპირი მეთოდით. პირველი, საგადასახადო კანონმდებლობის მიხედვით, მიუხედავად იმისა, ხარჯზე საერთოდ არ არსებობს დოკუმენტი თუ ხარჯზე არსებობს კანონშეუსაბამო დოკუმენტი, ხარჯი დოკუმენტურად დაუდასტურებლად ითვლება. მეორე, საგადასახადო კანონმდებლობის მიხედვით, გაწეული ხარჯის რეალურად არსებობის შემთხვევაში, არაპირდაპირი მეთოდის გამოყენების წინაპირობა სწორედ პირდაპირი მეთოდით (ანუ პირველადი დოკუმენტებით) გაწეული ხარჯების გამოქვითვის შეუძლებლობაა.

ადმინისტრაციულ საჩივრებში მოსარჩელემ ითხოვა, რომ თხილის ექსპორტის მოცულობიდან გამომდინარე დადგენილიყო საჭირო თხილის ნედლეულის ოდენობა და შესაბამისად, არაპირდაპირი მეთოდით განსაზღვრულიყო გადასახადის გადამხდელის საგადასახადო ვალდებულება. თუმცა, დავის განმხილველმა ორგანოებმა დაადგინეს დოკუმენტურად დაუდასტურებელი ხარჯების გამოქვითვა მხოლოდ №0256 სიტუაციური სახელმძღვანელოს

მიხედვით. მოცემული სახელმძღვანელო კი აუდიტის დეპარტამენტის, შემოსავლების სამსახურისა და ფინანსთა სამინისტროს მოსაზრებით იმგვარად უნდა მოხდეს, რომ შესყიდვის დოკუმენტაციის გაყალბებისას ნედლეულის შეძენაზე გაწეული ხარჯები არაპირდაპირი მეთოდით არ გამოიქვითება. შესაბამისად, ვინაიდან აუდიტის დეპარტამენტის მიერ შესყიდვის აქტები მათი გაყალბების საკითხის გამოსარკვევად გადაგზავნილია საგამოძიებო სამსახურში და აუდიტის დეპარტამენტი დარიცხული თანხების გადასაანგარიშებლად გამოძიების შედეგებს ელოდება, შესყიდვის აქტების გაყალბების ფაქტის დადგენის შემთხვევაში გამოსაქვითი ხარჯების ღირებულების არაპირდაპირი მეთოდით განსაზღვრა არ მოხდება.

მოსარჩელის წარმომადგენელი მიუთითებს სასამართლოს მსგავს პრაქტიკაზე და აღნიშნავს, რომ ყალბი შესყიდვის დოკუმენტების დამზადება, საგადასახადო ვალდებულების განსაზღვრის მიზნებისათვის, წარმოადგენს საფუძველს იმისა, რომ არ იქნეს გათვალისწინებული აღნიშნული დოკუმენტი ხარჯის დოკუმენტად, თუმცა ამავდროულად ყალბი დოკუმენტის დამზადება არ წარმოადგენს საფუძველს უარი ეთქვას პირს საგადასახადო ვალდებულება განესაზღვროს არაპირდაპირი მეთოდის გამოყენებით, მაშინ როდესაც ანალოგიური ფაქტობრივი გარემოებების პირობებში - ხარჯის დამადასტურებელი დოკუმენტის არარსებობისას, საგადასახადო ორგანო მიმართავს საგადასახადო ვალდებულების განსაზღვრის არაპირდაპირ მეთოდს. საგადასახადო ორგანოს მხრიდან გადასახადის გადამხდელების უთანასწორო პირობებში ჩაყენებას არ ამართლებს ყალბი შესყიდვის დოკუმენტის დამზადების ფაქტი, იგი განეკუთვნება საგამოძიებო ორგანოს კვლევისა და შეფასების საგანს, საგადასახადო ორგანომ კი არსებული ფაქტობრივი გარემოებები უნდა შეაფასოს ხარჯის დამადასტურებელი დოკუმენტის არარსებობის ჭრილში, და არაპირდაპირი მეთოდის გამოყენების თვალსაზრისით გავლენა არ უნდა იქონიოს დოკუმენტის გაყალბების ფაქტმა, მით უფრო იმ პირობებში, როდესაც პროდუქციის შესყიდვა/მოპოვება სადავო გარემოებას არ წარმოადგენს ან/და არ არის დადგენილი საქონლის უსასყიდლოდ მიღების ფაქტი.

მოსარჩელის მიაჩნია, რომ მისი ინტერესი, საგამოძიებო ორგანოსათვის შესყიდვის აქტების გაყალბების ფაქტზე გადამოწმების მიზნით გადაგზავნისა და შესაბამისი ხარჯების გამოქვითვებიდან ამოღების პირობებში, მდგომარეობს ადმინისტრაციული ორგანოსათვის შესყიდვის აქტების გაყალბების ფაქტის დადგენის შემთხვევაში არაპირდაპირი მეთოდით ხარჯის გამოქვითვის დავალებაში. წინააღმდეგ შემთხვევაში, საგამოძიებო სამსახურში შესყიდვის აქტების გაყალბების ფაქტის დადგენისას მხოლოდ №0256 სიტუაციური სახელმძღვანელოს გამოყენებით, რაც შემოსავლების სამსახურმა დაადგინა და დავების განხილვის საბჭომ უცვლელად დატოვა, გადასახადის გადამხდელისათვის სადავო შემოწმების აქტების საფუძველზე დამატებით დარიცხული თანხები არ შემცირდება.

მოსარჩელეს მიაჩნია, რომ იმ პირობებში, როდესაც შესაბამისი შემოწმების შედეგები არ არის აღიარებული და მიმდინარეობს საგადასახადო დავა, მოპასუხე ადმინისტრაციულ ორგანოებს აუდიტის დეპარტამენტისათვის უნდა დაევალებინათ სადავო ხარჯის გამოქვითვებში გათვალისწინება.

2. მოპასუხების პოზიცია:

2.1. სსიპ შემოსავლების სამსახურის წარმომადგენლმა წერილობით წარმოდგენილ შესაგებელსა და სასამართლო სხდომაზე სარჩელი არ სცნო და მოითხოვა უსაფუძვლობის გამო სარჩელის დაკმაყოფილებაზე უარის თქმა.

2.2. საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს წარმომადგენლმა წერილობით წარმოდგენილ შესაგებელისა და სასამართლო სხდომაზე სარჩელი არ სცნო და მოითხოვა არ დაკმაყოფილდეს სარჩელი, უსაფუძვლობის გამო.

3. დადგენილი ფაქტობრივი გარემოებები:

3.1. დადგენილია, რომ სსიპ შემოსავლების სამსახურის 2016 წლის 1 სექტემბრის N25441 ბრძანებით დაინიშნა შპს „ა-----ს“ საქმიანობის გასვლითი საგადასახადო შემოწმება, შესამოწმებელი პერიოდი განისაზღვრა: 01.01.2013 – 01.08.2016 წლამდე, მოგების და ქონების გადასახადების ნაწილის შემოწმდეს - 2013, 2014, 2015 წლების საანგარიშო პერიოდი. შემოწმების ვადა განისაზღვრა 2016 წლის 1 სექტემბრიდან - 2016 წლის 14 ოქტომბრის ჩათვლით.

დადგენილია, რომ სსიპ შემოსავლების სამსახურის აუდიტის დეპარტამენტის 2016 წლის 12 ოქტომბრის N28304 ბრძანებით შეჩერდა 2016 წლის 1 სექტემბრის N25441 ბრძანებით დანიშნული შპს „ა-----ს“ საქმიანობის გასვლითი საგადასახადო შემოწმება.

დადგენილია, რომ სსიპ შემოსავლების სამსახურის აუდიტის დეპარტამენტის 2016 წლის 5 დეკემბრის N34662 ბრძანებით განახლდა 2016 წლის 12 ოქტომბრის N28304 ბრძანებით შეჩერებული შპს „ა-----ს“ საქმიანობის გასვლითი საგადასახადო შემოწმება 2016 წლის 6 დეკემბრიდან 2016 წლის 8 დეკემბრის ჩათვლით.

სასამართლო ეყრდნობა შემდეგ მტკიცებულებას:

- სსიპ შემოსავლების სამსახურის 2016 წლის 1 სექტემბრის N25441 ბრძანება.
- სსიპ შემოსავლების სამსახურის აუდიტის დეპარტამენტის 2016 წლის 12 ოქტომბრის N28304 ბრძანება.
- სსიპ შემოსავლების სამსახურის აუდიტის დეპარტამენტის 2016 წლის 5 დეკემბრის N34662 ბრძანება.

3.2. დადგენილია, რომ შპს „ა-----ში“ ჩატარდა გასვლითი საგადასახადო შემოწმება, რომელიც დაიწყო 01.09.2016 წელს და დასრულდა 06.12.2016 წელს, შესამოწმებელი პერიოდი: 01.01.2013 – 01.01.2014).

2016 წლის 6 დეკემბრის გასვლითი საგადასახადო შემოწმების შუალედური აქტის საფუძველზე სსიპ შემოსავლების სამსახურის აუდიტის დეპარტამენტის N34969 ბრძანებით შპს „ა-----ს“ საგადასახადო კოდექსის 61-ე მუხლის შესაბამისად, ბიუჯეტში გადასახდელად დამატებით დაერიცხა 966648 ლარი, მათ შორის ძირითადი გადასახადი - 644701 ლარი; ჯარიმა - 321947 ლარი; შპს „ა-----ს“ დაერიცხა მიმდინარე გადასახდელები 642529 ლარი და შეუმცირდა მიმდინარე გადასახდელები 642529 ლარით.

დადგენილია, რომ 2016 წლის 7 დეკემბრის N027-36 საგადასახადო მოთხოვნის თანახმად, შპს „ა-----ს“ გადასახდელად დაერიცხა სულ - 1397019,01 ლარი; ძირითადი გადასახადი 644701 ლარი; დღგ- 1365 ლარი; მოგების გადასახადი - 642529 ლარი; ქონების გადასახადი - 807 ლარი; ჯარიმა 321947 ლარი; საურავი 430371,01 ლარი;

დადგენილია, რომ სსიპ შემოსავლების სამსახურის აუდიტის დეპარტამენტის 2016 წლის 7 დეკემბრის N35035 ბრძანებით შეჩერდა 2016 წლის 1 სექტემბრის N25441 ბრძანებით დანიშნული შპს „ა-----ს“ საქმიანობის გასვლითი საგადასახადო შემოწმება.

დადგენილია, რომ სსიპ შემოსავლების სამსახურის დავების განხილვის საბჭომ 2017 წლის 27 იანვრის სხდომაზე (ოქმი N8) განიხილა შპს „ა-----ს“ საჩივარი, რომლითაც მხარე მოითხოვდა - სსიპ შემოსავლების სამსახურის აუდიტის დეპარტამენტის 2016 წლის 7 დეკემბრის N027-36 საგადასახადო მოთხოვნის გაუქმებას.

საჩივრის თანახმად, გადამხდელი მიუთითებდა, სამ საკითხზე, კერძოდ **პირველი:** გადამხდელის მიერ ნედლეულის შეძენა ფიქსირდებოდა ე.წ. შესყიდვის აქტებში (ჟურნალში), რომელთა მონაცემები, მისივე განმარტებით რეალობას შეესაბამებოდა, ვინაიდან გადამუშავებული თხილი მთლიანად ექსპორტით იგზავნებოდა და დაფიქსირებულია საბაჟოზე. გადამხდელი ითხოვდა საქმისათვის მნიშვნელოვანი გარემოებების გამოკვლევის შედეგად შესყიდვის ჟურნალებში დაფიქსირებული თხილის ნედლეულის შეძენის გამოსაქვით ხარჯებში გათვალისწინებას ან/და თვეების /საექსპორტო პარტიის ჭრილში ამ/სხვა გადამხდელის მიერ დაფიქსირებული განმეორებად უმცროსი შესყიდვის ფასებისა და გამოსავლიანობის განსაზღვრას და ექსპორტის მოცულობასთან შეპირისპირებით თხილის ნედლეულის გამოსაქვითი ხარჯების დადგენა და გათვალისწინებას. **მეორე საკითხი -** მოგების გადასახადში საგადასახადო შემოწმების აქტით გადასახადის დამატებითი დარიცხვისა და საგადასახადო სანქციების დაკისრების ერთ-ერთი საფუძველია

შემოწმების მიერ დეკლარირებულთან მიმართებით კრედიტისათვის გადახდილი პროცენტებისა და ტრანსპორტირებისათვის გაწეული ხარჯების შემცირება. გადამხდელის განმარტებით, მას გააჩნია შესაბამისი დეკლარირებული ხარჯების დამადასტურებელი დოკუმენტაცია, რასთან დაკავშირებითაც მისი მოთხოვნაა აქტით დარიცხული თანხების შემცირება აღნიშნული დოკუმენტაციის საფუძველზე. მოგების გადასახადში და დღგ-ში საგადასახადო შემოწმების აქტით გადასახადის დამატებითი დარიცხვისა და საგადასახადო სანქციების დაკისრების ერთ-ერთი საფუძველია ექსპორტიდან და ადგილობრივი რეალიზაციიდან მიღებული შემოსავლის გაზრდა. გადამხდელის განმარტებით ექსპორტის მოცულობა არასწორადაა განსაზღვრული საბაჟო დეკლარაციების საფუძველზე, ხოლო ადგილობრივი რეალიზაციის დადგენილი მოცულობა დაუსაბუთებელი. აღნიშნულთან დაკავშირებით გადამხდელის მოთხოვნას წარმოადგენს აქტით დარიცხული დამატებითი თანხების შემცირება. **მესამე საკითხი** - ქონების გადასახადში საგადასახადო შემოწმების აქტით გადასახადის დარიცხვისა და საგადასახადო სანქციების დაკისრების საფუძველია ქონების გადასახადის ნულოვანი დეკლარაციის წარდგენა დაბეგვრის ობიექტის არსებობის პირობებში. თუმცა შემოწმების მიერ დაბეგვრის ობიექტში შეყვანილ იქნა სხვის საკუთრებაში არსებული მიწა და მასზე განთავსებული შენობა, აღნიშნულთან დაკავშირებით გადამხდელი მოითხოვს შემოწმების აქტით, ამ საფუძველით დამატებით არასწორად დარიცხული თანხების შემცირებას.

დადგენილია, რომ სსიპ შემოსავლების სამსახურის 2017 წლის 17 თებერვლის N3877 ბრძანებით შპს „ა-----ს“ საჩივარი დაკმაყოფილდა ნაწილობრივ. პირველ საკითხთან დაკავშირებით გადამხდელს მიეცა წინადადება აღნიშნული ბრძანების ჩაბარებიდან 10 სამუშაო დღის ვადაში, ერთობლივი შემოსავლიდან გამოსაქვითი ხარჯების დაზუსტების მიზნით აუდიტის დეპარტამენტს წარუდგინოს ხარჯის დამადასტურებელი დოკუმენტაცია (ნოტარიულად დადასტურებული შესყიდვის აქტები, ჟურნალები და ა.შ.) ხოლო აუდიტის დეპარტამენტს დაევალა გადამხდელის მიერ წარმოდგენილი დოკუმენტაციის შესწავლა და შესწავლის შედეგების გათვალისწინებით ერთობლივი შემოსავლიდან შესაბამისი გამოსაქვითი ხარჯების გადაანგარიშება და დარიცხული გადასახადების თანხების კორექტირება. ხოლო დოკუმენტურად დაუდასტურებელი გამოსაქვითი ხარჯების ღირებულების განსაზღვრის მიზნით მიზანშეწონილად იქნა მიჩნეული გამოყენებული იქნეს შემოსავლების სამსახურის უფროსის 2012 წლის 2 თებერვლის N1162 ბრძანებით დამტკიცებული N0256 სიტუაციური სახელმძღვანელო. შესაბამისად აღნიშნულის საფუძველზე განხორციელდეს დარიცხული თანხების კორექტირება (შემცირება). მეორე და მესამე საკითხთან დაკავშირებით მიჩნეული იქნა, რომ გადამხდელმა ბრძანების ჩაბარებიდან 10 დღის ვადაში აუდიტის დეპარტამენტს უნდა წარუდგინოს მისი არგუმენტაციების დამადასტურებელი დოკუმენტაცია/მტკიცებულება, ხოლო

აუდიტის დეპარტამენტს დაევალა გადამხდელის მონაწილეობით დამატებით შეისწავლოს მის მიერ წარმოდგენილი დოკუმენტაცია/მტკიცებულება, შესაბამისი საფუძვლების არსებობის შემთხვევაში განახორციელოს შემოწმების აქტით დარიცხული თანხების კორექტირება (შემცირება). დანარჩენ ნაწილში საჩივარი არ დაკმაყოფილდა.

დადგენილია, რომ საქართველოს ფინანსთა სამინისტროსთან არსებული დავების განხილვის საბჭოს 2017 წლის 24 მარტის გადაწყვეტილებით შპს „ა-----ს“ საჩივარი (N14167/2/17, გასაჩივრებული გადაწყვეტილებები: 1. აუდიტის დეპარტამენტის 07.12.2016 წლის N34969 ბრძანება გადასახადების და სანქციის დარიცხვის შესახებ, 2. აუდიტის დეპარტამენტის 07.12.2016 წლის N027-36 საგადასახადო მოთხოვნა; 3. სსიპ შემოსავლების სამსახურის 17.02.2017 წლის N3877 ბრძანება) არ დაკმაყოფილდა.

სასამართლო ეყრდნობა შემდეგ მტკიცებულებას:

- 2016 წლის 6 დეკემბრის გასვლითი საგადასახადო შემოწმების შუალედური აქტი.
- სსიპ შემოსავლების სამსახურის აუდიტის დეპარტამენტის N34969 ბრძანება.
- 2016 წლის 7 დეკემბრის N027-36 საგადასახადო მოთხოვნა.
- 2016 წლის 7 დეკემბრის N35035 ბრძანება.
- 2017 წლის 17 თებერვლის N3877 ბრძანება.
- საქართველოს ფინანსთა სამინისტროსთან არსებული დავების განხილვის საბჭოს 2017 წლის 24 მარტის გადაწყვეტილება.

3.3. დადგენილია, რომ საგადასახადო შემოწმების შედეგების გადაანგარიშებაზე 2017 წლის 31 მარტს შედგა დასკვნა, რომლის საფუძველზე შპს „ა-----ს“ საგადასახადო კოდექსის 61-ე მუხლის შესაბამისად, შეუმცირდა სულ 1427 ლარი, მათ შორის ძირითადი გადასახადი 1113 ლარი, ჯარიმა 314 ლარი. შპს „ა-----ს“ დაერიცხა მიმდინარე გადასახდელები 627 ლარი და შეუმცირდა მიმდინარე გადასახდელები 627 ლარი.

დადგენილია, რომ 2017 წლის 06 აპრილის N027-6 საგადასახადო მოთხოვნის თანახმად, შპს „ა-----ს“ გადასახდელად დაერიცხა - სულ 1394909,92; მათ შორის: ძირითადი გადასახადი - 643588; დღგ- 1365; მიწა არასასოფლო- -144; მოგების გადასახადი 641902; ქონების გადასახადი - 465; ჯარიმა 321633; საურავი - 429688,92.

დადგენილია, რომ სსიპ შემოსავლების სამსახურის დავების განხილვის საბჭომ 2017 წლის 3 მაისის სხდომაზე (ოქმი N42) განიხილა შპს „ა-----ს“ საჩივარი, რომლითაც გადამხდელი არ ეთანხმება 2017 წლის 6 აპრილის N027-6 კორექტირებულ საგადასახადო მოთხოვნას.

პირველი სადავო საკითხი: გადამხდელი არ ეთანხმება გადაანგარიშების

შედეგებს და აღნიშნავს, რომ აუდიტის პოზიცია ეწინააღმდეგება შემოსავლების სამსახურის მიერ მიღებულ გადაწყვეტილებას, რომელმაც არსებულ ვითარებაში მიზანშეწონილად მიიჩნია სიტუაციური სახელმძღვანელოს გამოყენება, ასევე პრაქტიკას, რომელიც არსებობს ანალოგიურ საქმეებზე შემოსავლების გადაწყვეტილებებში და აუდიტის დასკვნებში.

მეორე სადავო საკითხი: საჩივრის თანახმად, გადამხდელმა აუდიტის დეპარტამენტში წარსადგენი დოკუმენტაციის შესწავლისას აღმოაჩინა, რომ მას დეკლარირებული არ ჰქონდა და არც შემოწმებას გამოუვლენია და გაუთვალისწინებია ალტერნატიული საგადასახადო შემოწმების ჩატარებისათვის გაწეული ხარჯი, რაზეც არსებობდა შესაბამისი ხელშეკრულება და საბანკო ამონაწერი. მოცემული დოკუმენტაცია გადაანგარიშების პერიოდში გადამხდელის მიერ წარდგენილ იქნა აუდიტის დეპარტამენტში, მაგრამ აუდიტის დეპარტამენტმა მითითებული ხარჯი გამოქვითვებში არ გაითვალისწინა. გადამხდელი ითხოვს ზემოაღნიშნული ხარჯის გამოქვითვებში გათვალისწინებას.

დადგენილია, რომ სსიპ შემოსავლების სამსახურის 2017 წლის 25 მაისის N14005 ბრძანებით შპს „ა-----ს“ საჩივარი მეორე სადავო საკითხთან დაკავშირებით დატოვებული იქნა განუხილველი. პირველ სადავო საკითხთან დაკავშირებით გადამხდელს მიეცა წინადადება აღნიშნული ბრძანების ჩაბარებიდან 10 სამუშაო დღის ვადაში, ერთობლივი შემოსავლიდან გამოსაქვითი ხარჯების დაზუსტების მიზნით აუდიტის დეპარტამენტს წარუდგინოს ხარჯის დამადასტურებელი დოკუმენტაცია (ნოტარიულად დადასტურებული შესყიდვის აქტები, ჟურნალები და ა.შ), ხოლო აუდიტის დეპარტამენტს დაევალა გადამხდელის მიერ წარდგენილი დოკუმენტაცია/ინფორმაციის შესწავლა და შესწავლის შედეგების გათვალისწინებით ერთობლივი შემოსავლიდან შესაბამისი გამოსაქვითი ხარჯების გადაანგარიშება და დარიცხული გადასახადების თანხების კორექტირება. ხოლო დოკუმენტურად დაუდასტურებელი გამოსაქვითი ხარჯების ღირებულების განსაზღვრის მიზნით მიზანშეწონილია გამოყენებულ იქნეს შემოსავლების სამსახურის უფროსის 2012 წლის 2 თებერვლის N1162 ბრძანებით დამტკიცებული N0256 სიტუაციური სახელმძღვანელო. შესაბამისად აღნიშნულის საფუძველზე განხორციელდეს დარიცხული თანხების კორექტირება (შემცირება). დანარჩენ ნაწილში საჩივარი არ დაკმაყოფილდა.

დადგენილია, რომ საგადასახადო შემოწმების შედეგების გადაანგარიშებაზე 2017 წლის 19 ივნისს შედგა დასკვნა, რომლის საფუძველზე სსიპ შემოსავლების სამსახურის აუდიტის დეპარტამენტის 2017 წლის 23 ივნისის N17071 ბრძანებით შპს „ა-----ს“ საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 61-ე მუხლის შესაბამისად, 2016 წლის 6 დეკემბრის საგადასახადო შემოწმების შუალედური აქტის საფუძველზე დამატებით დარიცხული თანხები არ შეუმცირდა.

დადგენილია, რომ სსიპ შემოსავლების სამსახურის 2017 წლის 23 ივნისის N027-12 საგადასახადო მოთხოვნის თანახმად, შპს „ა-----ს“ გადასახდელად დაერიცხა სულ - 1394909,92; მათ შორის: ძირითადი გადასახადი -643588; დღგ-1365; მიწა არასასოფლო - -144; მოგების გადასახადი - 641902; ქონების გადასახადი - 465; ჯარიმა - 321633; საურავი - 429688,92;

დადგენილია, რომ 2017 წლის 21 ივნისის სსიპ შემოსავლების სამსახურის აუდიტის დეპარტამენტის N16855 ბრძანებით განახლდა 2016 წლის 7 დეკემბრის N35035 ბრძანებით შეჩერებული შპს „ა-----ს“ საქმიანობის გასვლითი საგადასახადო შემოწმება 2017 წლის 21 ივნისიდან - 2017 წლის 22 ივნისის ჩათვლით.

დადგენილია, რომ შპს „ა-----ში“ ჩატარდა გასვლითი საგადასახადო შემოწმება, რომელიც დაიწყო 01.09.2016 წელს და დასრულდა 21.06.2017 წელს, შესამოწმებელი პერიოდია: 01.01.2014 – 01.08.2016).

დადგენილია, რომ 2017 წლის 21 ივნისის გასვლითი საგადასახადო შემოწმების შუალედური აქტის საფუძველზე სსიპ შემოსავლების სამსახურის აუდიტის დეპარტამენტის N17354 ბრძანებით შპს „ა-----ს“ საგადასახადო კოდექსის 61-ე მუხლის შესაბამისად, ბიუჯეტში გადასახდელად დამატებით დაერიცხა 1896448 ლარი, მათ შორის ძირითადი გადასახადი - 1264242 ლარი; ჯარიმა - 632206 ლარი; შპს „ა-----ს“ დაერიცხა მიმდინარე გადასახდელები 1263706 ლარი და შეუმცირდა მიმდინარე გადასახდელები 1263706 ლარით.

დადგენილია, რომ 2017 წლის 28 ივნისის N027-13 საგადასახადო მოთხოვნის თანახმად, შპს „ა-----ს“ გადასახდელად ერიცხება სულ - 2447174,48 ლარი; ძირითადი გადასახადი 1264242 ლარი; დღგ- 270 ლარი; მიწა -არასასოფლო - -96 ლარი; მოგების გადასახადი - 1263632 ლარი; საშემოსავლო გადასახადი - 510; ქონების გადასახადი - -74; ჯარიმა 632206 ლარი; საურავი 552726,48 ლარი;

დადგენილია, რომ სსიპ შემოსავლების სამსახურის დავების განხილვის საბჭომ 2017 წლის 28 ივლისის სხდომაზე (ოქმი N76) განიხილა შპს „ა-----ს“ საჩივარი, რომლითაც გადამხდელი არ ეთანხმება 2017 წლის 23 ივნისის N027-12 კორექტირებულ საგადასახადო მოთხოვნას.

დადგენილია, რომ სსიპ შემოსავლების სამსახურის 2017 წლის 10 აგვისტოს N21086 ბრძანებით შპს „ა-----ს“ საჩივარი დაკმაყოფილდა ნაწილობრივ. გადამხდელს მიეცა წინადადება აღნიშნული ბრძანების ჩაბარებიდან 10 სამუშაო დღის ვადაში, ერთობლივი შემოსავლიდან გამოსაქვითი ხარჯების დაზუსტების მიზნით აუდიტის დეპარტამენტს წარუდგინოს ხარჯის დამადასტურებელი დოკუმენტაცია (ნოტარიულად დადასტურებული შესყიდვის აქტები, ჟურნალები და ა.შ), ხოლო აუდიტის დეპარტამენტს

დაევალა გადამხდელის მიერ წარდგენილი დოკუმენტაცია/ინფორმაციის შესწავლა და შესწავლის შედეგების გათვალისწინებით ერთობლივი შემოსავლიდან შესაბამისი გამოსაქვითი ხარჯების გადაანგარიშება და დარიცხული გადასახადების თანხების კორექტირება. ხოლო დოკუმენტურად დაუდასტურებელი გამოსაქვითი ხარჯების ღირებულების განსაზღვრის მიზნით მიზანშეწონილია გამოყენებულ იქნეს შემოსავლების სამსახურის უფროსის 2012 წლის 2 თებერვლის N1162 ბრძანებით დამტკიცებული N0256 სიტუაციური სახელმძღვანელო. შესაბამისად აღნიშნულის საფუძველზე განხორციელდეს დარიცხული თანხების კორექტირება (შემცირება). დანარჩენ ნაწილში საჩივარი არ დაკმაყოფილდა.

დადგენილია, რომ საქართველოს ფინანსთა სამინისტროსთან არსებული დავების განხილვის საბჭოს 2017 წლის 21 სექტემბრის გადაწყვეტილებით შპს „ა-----ს“ საჩივარი (N4089/2/2017; N4493/2/2017, გასაჩივრებული გადაწყვეტილებები: 1. აუდიტის დეპარტამენტის 2016 წლის 7 დეკემბრის N027-36 საგადასახადო მოთხოვნა; 2. აუდიტის დეპარტამენტის 2017 წლის 31 მარტის დასკვნა; 3. აუდიტის დეპარტამენტის 2017 წლის 6 აპრილის N027-6 საგადასახადო მოთხოვნა; 4. შემოსავლების სამსახურის 2017 წლის 25 მაისის N14005 ბრძანება; 5. აუდიტის დეპარტამენტის 23.06.2017 წლის ბრძანება; 6. აუდიტის დეპარტამენტის 23.06.2017 წლის N027-12 საგადასახადო მოთხოვნა; 7. აუდიტის დეპარტამენტის 28.06.2017 წლის N027-13 საგადასახადო მოთხოვნა; 8. შემოსავლების სამსახურის 10.08.2017 წლის 21086 ბრძანება; 9. აუდიტის დეპარტამენტის 28.06.2017 წლის 027-13 საგადასახადო მოთხოვნა; 10. შემოსავლების სამსახურის 10.08.2017 წლის 21084 ბრძანება) არ დაკმაყოფილდა.

სასამართლო ეყრდნობა შემდეგ მტკიცებულებას:

- საგადასახადო შემოწმების შედეგების გადაანგარიშებაზე 2017 წლის 31 მარტის დასკვნა.
- 2017 წლის 06 აპრილის N027-6 საგადასახადო მოთხოვნა.
- 2017 წლის 25 მაისის N14005 ბრძანება.
- საგადასახადო შემოწმების შედეგების გადაანგარიშებაზე 2017 წლის 19 ივნისის დასკვნა.
- 2017 წლის 21 ივნისის სსიპ შემოსავლების სამსახურის აუდიტის დეპარტამენტის N16855 ბრძანება.
- 2017 წლის 23 ივნისის N027-12 საგადასახადო მოთხოვნა.
- 2017 წლის 28 ივნისის N027-13 საგადასახადო მოთხოვნა.
- 2017 წლის 10 აგვისტოს N21086 ბრძანება.
- საქართველოს ფინანსთა სამინისტროსთან არსებული დავების განხილვის საბჭოს 2017 წლის 21 სექტემბრის გადაწყვეტილება.

3.2. დადგენილი სადავო ფაქტობრივი გარემოებები

3.2.1. მოცემულ შემთხვევაში სადავოა ის გარემოება, რომ სსიპ შემოსავლების სამსახურის და საქართველოს ფინანსთა სამინისტროსთან არსებული დაკების განხილვის საბჭოს მიერ გასაჩივრებული გადაწყვეტილებების მიღებისას, მოხდა თუ არა სრულყოფილად იმის გამოკვლევა, რაც გასაჩივრებული გადაწყვეტილების მიღებას დაედო საფუძვლად, აღნიშნული კი სამართლებრივი მსჯელობისა და შეფასების კატეგორიას წარმოადგენს.

სამოტივაციო ნაწილი

4. შემაჯამებელი სასამართლო დასკვნა

საქმის მასალების შესწავლის, მხარეთა ახსნა-განმარტებების მოსმენის, წინამდებარე სარჩელის ფაქტობრივი და სამართლებრივი საფუძვლების შემოწმებისა და წარმოდგენილ მტკიცებულებათა შეფასების შედეგად, სასამართლო მივიდა იმ დასკვნამდე, რომ მოსარჩელე შპს „ა-----ს“ სარჩელი არ უნდა დაკმაყოფილდეს შემდეგ გარემოებათა გამო:

5. კანონები, რომლებითაც სასამართლომ იხელმძღვანელა:

საქართველოს ზოგადი ადმინისტრაციული კოდექსი; საქართველოს ადმინისტრაციული საპროცესო კოდექსი; საქართველოს სამოქალაქო საპროცესო კოდექსი; საქართველოს საგადასახადო კოდექსი; „საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს საგამოძიებო სამსახურის შესახებ“ საქართველოს კანონი; საქართველოს ფინანსთა მინისტრის 2010 წლის 31 დეკემბრის ბრძანება N996.

6. სამართლებრივი შეფასება:

6.1. საქართველოს ზოგადი ადმინისტრაციული კოდექსის მე-2 მუხლის პირველი ნაწილის „დ“ ქვეპუნქტის თანახმად, ინდივიდუალური ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტი არის ადმინისტრაციული ორგანოს მიერ ადმინისტრაციული კანონმდებლობის საფუძველზე გამოცემული ინდივიდუალური სამართლებრივი აქტი, რომელიც აწესებს, ცვლის, წყვეტს ან ადასტურებს პირის ან პირთა შეზღუდული წრის უფლებებსა და მოვალეობებს. ინდივიდუალურ ადმინისტრაციულ-სამართლებრივ აქტად ჩაითვლება აგრეთვე ადმინისტრაციული ორგანოს მიერ მიღებული გადაწყვეტილება მის უფლებამოსილებას მიკუთვნებული საკითხის დაკმაყოფილებაზე განმცხადებლისათვის უარის თქმის შესახებ, ასევე ადმინისტრაციული ორგანოს მიერ გამოცემული ან დადასტურებული დოკუმენტი, რომელსაც შეიძლება მოჰყვეს სამართლებრივი შედეგები.

საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 64-ე მუხლის პირველი ნაწილის

თანახმად, საგადასახადო მოთხოვნა არის საგადასახადო ორგანოს ინდივიდუალური ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტი, რომლის შესრულებაც სავალდებულოა ამ კოდექსით დადგენილი წესით. ამავე კოდექსის 299-ე მუხლის პირველი ნაწილის თანახმად, საგადასახადო ორგანოს მიერ პირის მიმართ ამ კოდექსის საფუძველზე მიღებული გადაწყვეტილება შეიძლება გასაჩივრდეს დავის განმხილველ ორგანოში ამ თავით დადგენილი წესით. ხოლო, მე-2 ნაწილი ადგენს, რომ საგადასახადო შემოწმების აქტი და მის საფუძველზე მიღებული გადაწყვეტილება საჩივრდება ამ დოკუმენტების საფუძველზე გამოცემულ საგადასახადო მოთხოვნასთან ერთად. საგადასახადო სამართალდარღვევის ოქმი/ბრძანება საჩივრდება ამ თავით დადგენილი წესით.

ზემოაღნიშნულ ნორმათა შინაარსის შესაბამისად, სასამართლო მიიჩნევს, რომ სსიპ შემოსავლების სამსახურის აუდიტის დეპარტამენტის 07.12.2016 წლის №34969 ბრძანება, სსიპ შემოსავლების სამსახურის აუდიტის დეპარტამენტის 07.12.2016 წლის №027-36 საგადასახადო მოთხოვნა, სსიპ შემოსავლების სამსახურის 17.02.2017 წლის №3877 ბრძანება, საქართველოს ფინანსთა სამინისტროსთან არსებული დავების განხილვის საბჭოს 24.03.2017 წ. გადაწყვეტილება, სსიპ შემოსავლების სამსახურის აუდიტის დეპარტამენტის 05.04.2017 წლის №9045 ბრძანება, სსიპ შემოსავლების სამსახურის აუდიტის დეპარტამენტის 06.04.2017 წლის №027-6 საგადასახადო მოთხოვნა, სსიპ შემოსავლების სამსახურის 25.05.2017 წლის №14005 ბრძანება, სსიპ შემოსავლების სამსახურის აუდიტის დეპარტამენტის 23.06.2017 წლის №17071 სსიპ შემოსავლების სამსახურის აუდიტის დეპარტამენტის 23.06.2017 წ. №027-12 საგადასახადო მოთხოვნა, სსიპ შემოსავლების სამსახურის 10.08.2017 წლის №21086 ბრძანება შპს "ა-----"-ს საჩივრის დაკმაყოფილებაზე უარის თქმის ნაწილში, სსიპ შემოსავლების სამსახურის აუდიტის დეპარტამენტის 28.06.2017 წლის №17354 ბრძანება, სსიპ შემოსავლების სამსახურის აუდიტის დეპარტამენტის 28.06.2017 წლის №027-13 საგადასახადო მოთხოვნა, სსიპ შემოსავლების სამსახურის 10.08.2017 წლის №21084 ბრძანება, საქართველოს ფინანსთა სამინისტროსთან არსებული დავების განხილვის საბჭოს 21.09.2017 წ. გადაწყვეტილება წარმოადგენს ინდივიდუალურ ადმინისტრაციულ-სამართლებრივ აქტებს, რომელთა კანონშესაბამისობა უნდა შეამოწმოს სასამართლომ განსახილველი დავის ფარგლებში.

6.2. საქართველოს კონსტიტუცია საგადასახადო კანონმდებლობას მიაკუთვნებს საქართველოს უმაღლეს სახელმწიფო ორგანოთა განსაკუთრებულ გამგებლობას (მე-3 მუხლის პირველი პუნქტის „ზ“ ქვეპუნქტი), რითაც ხაზს უსვამს მის როლს სამართლებრივი სახელმწიფოს ფუნქციონირებაში. გადასახადების აკრეფის ფუნქცია სახელმწიფოსათვის სასიცოცხლო დანიშნულების ფუნქციაა. გადასახადები არის სახელმწიფო, თუ

სხვადასხვა დონის ბიუჯეტის შევსების უმთავრესი წყარო და საჯარო ამოცანების განხორციელების ერთ-ერთი ძირითადი მატერიალური წინაპირობა.

საქართველოს კონსტიტუციის 94-ე მუხლის პირველი პუნქტი ადგენს, რომ სავალდებულოა გადასახადებისა და მოსაკრებლების გადახდა კანონით დადგენილი ოდენობითა და წესით. ამდენად, საქართველოს კონსტიტუცია გადასახადის გადამხდელს არა მხოლოდ გადასახადის შესაბამისი ოდენობით გადახდას ავალებს, არამედ გადასახადის გადახდისას კანონით დადგენილი წესის დაცვასაც სთხოვს. გადასახადის გადამხდელმა უნდა შეასრულოს შესაბამისი პროცედურები, ითანამშრომლოს საგადასახადო ორგანოებთან და მიაწოდოს მათ აუცილებელი ინფორმაცია, რომელიც მის ფინანსებსა და კერძო სფეროს უკავშირდება.

6.3. საქართველოს საგადასახადო კოდექსი საქართველოს კონსტიტუციის შესაბამისად განსაზღვრავს საქართველოს საგადასახადო სისტემის ფორმირებისა და ფუნქციონირების ზოგად პრინციპებს, აწესრიგებს საქართველოს საბაჟო საზღვარზე მგზავრის, საქონლისა და სატრანსპორტო საშუალების გადაადგილებასთან დაკავშირებულ სამართლებრივ ურთიერთობებს, სამართლებრივ ურთიერთობაში მონაწილე პირის, გადასახადის გადამხდელისა და უფლებამოსილი ორგანოს სამართლებრივ მდგომარეობას, განსაზღვრავს საგადასახადო სამართალდარღვევის სახეებს, საქართველოს საგადასახადო კანონმდებლობის დარღვევისათვის პასუხისმგებლობას, უფლებამოსილი ორგანოსა და მისი თანამდებობის პირების არამართლზომიერ ქმედებათა გასაჩივრების წესსა და პირობებს, საგადასახადო დავის გადაწყვეტის წესს, არეგულირებს საგადასახადო ვალდებულების შესრულებასთან დაკავშირებულ სამართლებრივ ურთიერთობებს (საქართველოს საგადასახადო კოდექსის პირველი მუხლი).

ამ კოდექსის 2.2. მუხლის თანახმად, გადასახადებით დაბეგვრისათვის გამოიყენება საგადასახადო ვალდებულების წარმოშობის დღისათვის მოქმედი საქართველოს საგადასახადო კანონმდებლობა.

საგადასახადო კოდექსის 43-ე მუხლის მე-4 ნაწილის საფუძველზე, საქართველოს საგადასახადო კანონმდებლობით დადგენილ ვალდებულებათა შეუსრულებლობის ან არაჯეროვნად შესრულების შემთხვევაში გადასახადის გადამხდელს ეკისრება ამ კოდექსით ან/და საქართველოს სხვა საკანონმდებლო აქტებით გათვალისწინებული პასუხისმგებლობა.

საგადასახადო კოდექსი ადგენს სახელმწიფო ბიუჯეტთან ანგარიშგების წესებს, რომელთა დაცვა გადასახადის გადამხდელთა უპირობო ვალდებულებას წარმოადგენს. კერძოდ, მითითებული კოდექსის 136-ე მუხლის პირველი ნაწილის თანახმად, გადასახადის გადამხდელი

ვალდებულია სწორად და დროულად აღრიცხოს შემოსავლები და ხარჯები დოკუმენტურად დადასტურებულ მონაცემთა საფუძველზე, ამ თავით გათვალისწინებული მეთოდების გამოყენებით და მიაკუთვნოს იმ საანგარიშო პერიოდს, რომელშიც მოხდა მათი მიღება და გაწევა. ამავე კოდექსის 105-ე მუხლის პირველი ნაწილის თანახმად, ერთობლივი შემოსავლიდან გამოიქვითება ყველა ხარჯი, რომელიც დაკავშირებულია მის მიღებასთან, გარდა იმ ხარჯებისა, რომლებიც ამ კოდექსის თანახმად გამოქვითვას არ ექვემდებარება. ხოლო მე-2 ნაწილის თანახმად, თუ ამ კოდექსით სხვა რამ არ არის გათვალისწინებული, ყველა ხარჯი დოკუმენტურად უნდა იყოს დადასტურებული.

საქართველოს საგადასახადო კოდექსის აღსრულების მიზნით გამოცემული „გადასახადების ადმინისტრირების შესახებ“ საქართველოს ფინანსთა მინისტრის 2010 წლის 31 დეკემბრის N996 ბრძანებით დამტკიცებული ინსტრუქციის 24-ე მუხლის პირველი პუნქტი იმეორებს საგადასახადო კოდექსის 136-ე მუხლის პირველი ნაწილის ზემომითითებულ ჩანაწერს, ამასთან აზუსტებს, რომ დასაბეგრი შემოსავლის (მოგების) განსაზღვრისას მიღებულ შემოსავლებში და გაწეულ ხარჯებში არც ერთი ელემენტი არ უნდა იქნეს გამოტოვებული ან ორჯერ ჩართული.

საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 72-ე მუხლის პირველი ნაწილის თანახმად, პირველადი საგადასახადო დოკუმენტი არის წერილობითი დოკუმენტი, რომლითაც შესაძლებელია სამეურნეო ოპერაციის მონაწილე მხარეთა იდენტიფიცირება, აქვს თარიღი და მოიცავს მიწოდებული საქონლის/გაწეული მომსახურების ჩამონათვალსა და ღირებულებას. საქონლის/მომსახურების გაცვლის (ბარტერულ) ოპერაციაზე გამოწერილ პირველად საგადასახადო დოკუმენტში საქონლის ღირებულების (მათ შორის, საქონლის ერთეულის ფასის) მითითება სავალდებულო არ არის.

ამავე კოდექსის მე-100 მუხლის შესაბამისად, ერთობლივ შემოსავალს განეკუთვნება ნებისმიერი ფორმით ან/და საქმიანობით მიღებული შემოსავალი, კერძოდ: ა) ხელფასის სახით მიღებული შემოსავლები; ბ) ეკონომიკური საქმიანობით მიღებული შემოსავლები, რომლებიც დაკავშირებული არ არის დაქირავებით მუშაობასთან; გ) სხვა შემოსავლები, რომლებიც დაკავშირებული არ არის დაქირავებით მუშაობასთან და ეკონომიკურ საქმიანობასთან (სსკ-ის 100.3. მუხლი).

საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 105-ე მუხლის პირველი ნაწილის შესაბამისად, ერთობლივი შემოსავლიდან გამოიქვითება ყველა ხარჯი, რომელიც დაკავშირებულია მის მიღებასთან, გარდა იმ ხარჯებისა, რომლებიც ამ კოდექსის თანახმად გამოქვითვას არ ექვემდებარება. ამავე ნორმის მე-2 ნაწილით, თუ ამ კოდექსით სხვა რამ არ არის

გათვალისწინებული, ყველა ხარჯი დოკუმენტურად უნდა იყოს დადასტურებული.

დადგენილია, რომ სსიპ შემოსავლების სამსახურის მიერ განხორციელდა შპს „ა-----ს“ საქმიანობის საგადასახადო შემოწმება. შემოწმების მასალების თანახმად, ზოგ შემთხვევაში მომწოდებლის საიდენტიფიკაციო მონაცემები არ ემთხვევა ერთმანეთს (სახელი, გვარი და პირადი ნომერი; საზოგადოების მიერ რიგ შემთხვევებში საქონელი შეძენილია იმ ფიზიკური პირებისაგან, რომლებიც მიწოდების დროს იყვნენ გარდაცვლილები; ზოგიერთი ფიზიკური პირისაგან წარმოდგენილ იქნა განცხადებები, რომლებიც არ ადასტურებენ შპს „ა-----სათვის“ საქონლის მიწოდების ფაქტს; ზოგიერთი პირებისგან ინფორმაციის მიღება ნედლეულის მიწოდების თაობაზე ვერ მოხერხდა. საქართველოს ფინანსთა სამინისტროსთან არსებულ დავების განხილვის საბჭოსათვის შემმოწმებლის მიერ მიწოდებული ინფორმაციის თანახმად, შემოწმებამ გამოყო თხილის გამყიდველი ფიზიკური პირების შემდეგი კატეგორიები: ა) პირები, რომელთა საიდენტიფიკაციო ნომრები შესყიდვის აქტებში (ჟურნალებში) დაფიქსირებულს არ ემთხვევა; ბ) პირები, რომლებიც მიწოდების დროს იყვნენ გარდაცვლილები; გ) პირები, რომლებმაც უარყვეს მიწოდების ფაქტი; დ) პირები, რომელთაგანაც გამოთხოვილ ინფორმაციაზე არ იქნა პასუხი მიღებული.

აღნიშნულის გამო საგამოძიებო სამსახურს გაეგზავნა შესაბამისი ინფორმაცია/დოკუმენტაცია მხარეების მიერ ოპერაციის რეალურად განხორციელების ფაქტის დადგენის მიზნით.

მოპასუხე ადმინისტრაციულმა ორგანომ გადაწყვიტა, რომ გადამხდელის მიერ ერთობლივი შემოსავლიდან გამოსაქვითი ხარჯების დაზუსტების მიზნით ხარჯის დამადასტურებელი დოკუმენტაციის (ნოტარიულად დადასტურებული შესყიდვის აქტები, ჟურნალები და ა.შ) ინფორმაციის შესწავლა და შესწავლის შედეგების გათვალისწინებით ერთობლივი შემოსავლიდან შესაბამისი გამოსაქვითი ხარჯების გადაანგარიშება და დარიცხული გადასახადების თანხების კორექტირება. ხოლო დოკუმენტურად დაუდასტურებელი გამოსაქვითი ხარჯების ღირებულების განსაზღვრის მიზნით მიზანშეწონილად მიიჩნია შემოსავლების სამსახურის უფროსის 2012 წლის 2 თებერვლის N1162 ბრძანებით დამტკიცებული N0256 სიტუაციური სახელმძღვანელოს გამოყენება.

მოსარჩელის პოზიციით, მის მიერ განხორციელებული შესყიდვის ოპერაციები რეალურია, მაგრამ შესაბამისი დოკუმენტების ხარვეზიანობის პირობებში ხარჯები გამოქვითვას უნდა დაექვემდებაროს არაპირდაპირი მეთოდით. პირველი, საგადასახადო კანონმდებლობის მიხედვით, მიუხედავად იმისა,

ხარჯზე საერთოდ არ არსებობს დოკუმენტი თუ ხარჯზე არსებობს კანონშეუსაბამო დოკუმენტი, ხარჯი დოკუმენტურად დაუდასტურებლად ითვლება. მეორე, საგადასახადო კანონმდებლობის მიხედვით, გაწეული ხარჯის რეალურად არსებობის შემთხვევაში, არაპირდაპირი მეთოდის გამოყენების წინაპირობა სწორედ პირდაპირი მეთოდით (ანუ პირველადი დოკუმენტებით) გაწეული ხარჯების გამოქვითვის შეუძლებლობა.

სასამართლო მიუთითებს „გადასახადების ადმინისტრირების შესახებ“ საქართველოს ფინანსთა მინისტრის 2010 წლის 31 დეკემბრის N996 ბრძანების 50-ე მუხლის პირველი პუნქტზე, რომლის თანახმად, ოპერაცია უსაქონლოდ ან/და გარიგება ფიქტიურად ჩაითვლება იმ შემთხვევაში, თუ დადგინდა, რომ ოპერაცია ან გარიგება არ განხორციელებულა იმ პირებს შორის, რომლებიც აღნიშნულია ოპერაციის ან გარიგების დამადასტურებელ დოკუმენტებში (საგადასახადო ანგარიშ-ფაქტურა, სასაქონლო ზედნადები ან სხვა). ამავე ნორმის მე-2 ნაწილით, მხოლოდ ის ფაქტი, რომ საქონლის/მომსახურების მიმწოდებელს არ გააჩნია მიწოდებული საქონლის/მომსახურების შესყიდვის ან მასზე გაწეული ხარჯის დამადასტურებელი დოკუმენტები, არ შეიძლება მიჩნეული იქნეს საკმარის საფუძვლად, რათა ოპერაცია ჩაითვალოს უსაქონლოდ ან/და გარიგება ფიქტიურად.

სასამართლო ზემოთ მითითებული ნორმაზე დაყრდნობით მიიჩნევს, რომ თუ ხარჯის დამადასტურებელი დოკუმენტი არ აკმაყოფილებს საგადასახადო კანონმდებლობით დადგენილ მოთხოვნებს, ასეთ შემთხვევებში ეს დოკუმენტი არ შეიძლება გახდეს ერთობლივი შემოსავლიდან ხარჯების გამოქვითვის საფუძველი. ამდენად, სასამართლო იზიარებს მოპასუხე ადმინისტრაციული ორგანოების პოზიციას აღნიშნულთან დაკავშირებით.

6.4. საგადასახადო კოდექსის 299-ე მუხლი ადგენს დავის დაწყების პირობებს. მითითებული მუხლის მე-6 ნაწილის თანახმად, 30-დღიანი ვადის გასვლის შემდეგ დავის დაწყება დასაშვებია ახლად აღმოჩენილი ან ახლად გამოვლენილი გარემოებების ან მტკიცებულებების საფუძველით. ამავე მუხლის მე-7 ნაწილის თანახმად, ახლად აღმოჩენილად ან ახლად გამოვლენილად ჩაითვლება ისეთი გარემოებები ან მტკიცებულებები, რომლებიც მომჩივანმა არ იცოდა და არ შეეძლო სცოდნოდა მისთვის არასასურველი გადაწყვეტილების მიღებამდე და რომელთა დროულად წარდგენა გამოიწვევდა მომჩივნისათვის ხელსაყრელი გადაწყვეტილების მიღებას. ხოლო, მე-10 ნაწილის თანახმად, საგადასახადო ორგანოს გადაწყვეტილება შეიძლება გასაჩივრდეს საჩივრის წარდგენის ვადის გასვლის შემდეგაც, თუ მომჩივანი დაამტკიცებს, რომ გასაჩივრების ვადის დარღვევა მისგან დამოუკიდებელი მიზეზით იყო გამოწვეული.

ამავე კოდექსის 308-ე მუხლის პირველი ნაწილის შესაბამისად, საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს სისტემაში დავის განახლება დასაშვებია მხოლოდ ახლად აღმოჩენილი ან ახლად გამოვლენილი გარემოების შემთხვევაში, გადაწყვეტილების მიღებიდან 6 წლის ვადაში. ხოლო, მე-3 ნაწილის თანახმად, მომჩივანი ახლად აღმოჩენილი ან ახლად გამოვლენილი გარემოებით მიმართავს დავის განმხილველ ბოლო ორგანოს, რომელმაც არსებითად იმსჯელა მომჩივნის მიერ მითითებულ დავის საგანზე.

სასამართლო ასევე, ვერ გაიზიარებს მოსარჩელის პოზიციას გადასახადის გადამხდელის მიერ ალტერნატიული საგადასახადო შემოწმების ჩასატარებლად გაწეული ხარჯების ერთობლივ შემოსავლიდან გამოსაქვით ხარჯში გათვალისწინების შესახებ.

აღნიშნულთან დაკავშირებით სასამართლო იზიარებს ადმინისტრაციული ორგანოების პოზიციას, რომ იმის გამო, რომ 2016 წლის 6 დეკემბრის შუალედური შემოწმების აქტი არ მოიცავდა სადავო საკითხს და შესაბამისად, ვერც შემოსავლების სამსახურის 2017 წლის 17 თებერვლის N3877 ბრძანება ვერ ასახავდა აღნიშნულთან დაკავშირებით მსჯელობას, რაც ბუნებრივია ვერ მოახდენდა გავლენას გადასახადების გადაანგარიშებაზე. შესაბამისად, აღნიშნულ ნაწილში მიჩნეული იქნა, რომ ადგილი აქვს საგადასახადო კოდექსის 301-ე მუხლის „თ“ ქვეპუნქტით გათვალისწინებულ შემთხვევას.

მითითებული მუხლის თანახმად, დავის განმხილველი ორგანო საჩივარს არ განიხილავს, თუ გასაჩივრებული გადაწყვეტილება გამოცემულია იმავე პირის მიმართ იმავე დავის განმხილველი ორგანოს მიერ მიღებული გადაწყვეტილების შესაბამისად. რადგან ხარჯის გაწევა განხორციელდა შემოწმებულ პერიოდში 1.01.2013 - 1.01.2014 წლებში, ხოლო შემოწმება ჩატარდა 2016 წელს, შესაბამისად შემოწმების მომენტისათვის გადამხდელისათვის ცნობილი იყო ასეთი ხარჯის არსებობის შესახებ, ამდენად აღნიშნული, ადმინისტრაციული ორგანოების მოსაზრებით, არ წარმოადგენს ახლადაღმოჩენილ ან ახლად გამოვლენილ გარემოებას, რომელიც დავის დაწყების საფუძველი გახდება.

6.5. საქართველოს ადმინისტრაციული საპროცესო კოდექსის 32.1. მუხლის თანახმად, თუ ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტი ან მისი ნაწილი კანონს ეწინააღმდეგება და ის პირდაპირ და უშუალო (ინდივიდუალურ) ზიანს აყენებს მოსარჩელის კანონიერ უფლებას, ან ინტერესს ან უკანონოდ ზღუდავს მის უფლებას, სასამართლო ამ კოდექსის 22-ე მუხლში აღნიშნულ სარჩელთან დაკავშირებით გამოიტანს გადაწყვეტილებას ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტის ბათილად ცნობის შესახებ.

ამ კოდექსის 33¹-ე მუხლის თანახმად, თუ ადმინისტრაციული ორგანოს მიერ

რაიმე მოქმედების განხორციელება ან უარი რაიმე მოქმედების განხორციელებაზე უკანონოა და ის პირდაპირ და უშუალო (ინდივიდუალურ) ზიანს აყენებს მოსარჩელის კანონიერ უფლებას ან ინტერესს, სასამართლო ამ კოდექსის 24-ე მუხლში აღნიშნულ სარჩელთან დაკავშირებით გამოიტანს გადაწყვეტილებას, რომლითაც ადმინისტრაციულ ორგანოს ავალებს, განხორციელოს ეს მოქმედება ან თავი შეიკავოს ამ მოქმედების განხორციელებისაგან.

ზემოთ მითითებული ფაქტობრივი და სამართლებრივი გარემოებების ურთიერთშეჯერების საფუძველზე სასამართლო იზიარებს მოპასუხეთა და სადავო ინდივიდუალურ ადმინისტრაციულ სამართლებრივ აქტებში გამოთქმულ მოსაზრებებს დავის საგანთან მიმართებაში და მიაჩნია, რომ განსახილველ შემთხვევაში არ არსებობს გასაჩივრებული ინდივიდუალური ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტის ბათილად ცნობის ფაქტობრივი და სამართლებრივი საფუძვლები.

ამრიგად, მოსარჩელე შპს „ა-----ს“ სარჩელი ინდივიდუალური ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტების ბათილად ცნობის თაობაზე არ უნდა დაკმაყოფილდეს უსაფუძვლობის გამო. უცვლელად უნდა დარჩეს სსიპ შემოსავლების სამსახურის აუდიტის დეპარტამენტის 07.12.2016 წლის №34969 ბრძანება, სსიპ შემოსავლების სამსახურის აუდიტის დეპარტამენტის 07.12.2016 წლის №027-36 საგადასახადო მოთხოვნა, სსიპ შემოსავლების სამსახურის 17.02.2017 წლის №3877 ბრძანება, საქართველოს ფინანსთა სამინისტროსთან არსებული დავების განხილვის საბჭოს 24.03.2017 წ. გადაწყვეტილება, სსიპ შემოსავლების სამსახურის აუდიტის დეპარტამენტის 05.04.2017 წლის №9045 ბრძანება, სსიპ შემოსავლების სამსახურის აუდიტის დეპარტამენტის 06.04.2017 წლის №027-6 საგადასახადო მოთხოვნა, სსიპ შემოსავლების სამსახურის 25.05.2017 წლის №14005 ბრძანება, სსიპ შემოსავლების სამსახურის აუდიტის დეპარტამენტის 23.06.2017 წლის №17071 სსიპ შემოსავლების სამსახურის აუდიტის დეპარტამენტის 23.06.2017 წ. №027-12 საგადასახადო მოთხოვნა, სსიპ შემოსავლების სამსახურის 10.08.2017 წლის №21086 ბრძანება შპს „ა-----“-ს საჩივრის დაკმაყოფილებაზე უარის თქმის ნაწილში, სსიპ შემოსავლების სამსახურის აუდიტის დეპარტამენტის 28.06.2017 წლის №17354 ბრძანება, სსიპ შემოსავლების სამსახურის აუდიტის დეპარტამენტის 28.06.2017 წლის №027-13 საგადასახადო მოთხოვნა, სსიპ შემოსავლების სამსახურის 10.08.2017 წლის №21084 ბრძანება, საქართველოს ფინანსთა სამინისტროსთან არსებული დავების განხილვის საბჭოს 21.09.2017 წ. გადაწყვეტილება.

8. საპროცესო ხარჯები:

8.1. საქართველოს სამოქალაქო საპროცესო კოდექსის 37.2. მუხლის თანახმად, სასამართლო ხარჯებს მოიცავს სახელმწიფო ბაჟი.

ამ კოდექსის 55.2. მუხლით, სარჩელზე უარის თქმისას სასამართლოს მიერ გაწეული ხარჯები გადახდება მოსარჩელეს სახელმწიფო ბიუჯეტის სასარგებლოდ.

ამ კოდექსის 38.1.,,ა" მუხლით, სახელმწიფო ბაჟის გადახდევინება წარმოებს სახელმწიფო ბაჟის შესახებ საქართველოს კანონით დადგენილი წესით: ა) სარჩელზე.

ამ კოდექსის 39.3.,,ა.ბ." მუხლით, სახელმწიფო ბაჟის ოდენობა: ა) პირველი ინსტანციის სასამართლოში არ უნდა აღემატებოდეს: ა.ბ) იურიდიული პირისათვის – 5 000 ლარს;

სასამართლო განმარტავს, რომ მოსარჩელეს წინამდებარე სარჩელზე გადახდილი აქვს სახელმწიფო ბაჟი - 5000 ლარი, რაც უნდა ჩაითვალოს სახელმწიფო ბიუჯეტის სასარგებლოდ გადახდილად.

სარეზოლუციო ნაწილი

სასამართლომ იხელმძღვანელა საქართველოს ადმინისტრაციული საპროცესო კოდექსის პირველი, მე-2, მე-12, 22-ე, საქართველოს სამოქალაქო საპროცესო კოდექსის მე-8, 55-ე, 243-ე, 244-ე, 248-ე, 249-ე, 250-ე, 257-ე, 364-ე, 369-ე მუხლებით და

გ ა დ ა წ ყ ვ ი ტ ა

1. შპს „ა-----ს“ სარჩელი არ დაკმაყოფილდეს.
2. სახელმწიფო ბაჟი გადახდილია.
3. გადაწყვეტილება შეიძლება გასაჩივრდეს სააპელაციო საჩივრის შეტანის გზით ქუთაისის სააპელაციო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატაში (მის. ქ. ქუთაისი, ნიუპორტის ქუჩა №32) ქუთაისის საქალაქო სასამართლოს მეშვეობით (მის. ქ. ქუთაისი, კუპრადის ქუჩა №11) მხარეთათვის დასაბუთებული გადაწყვეტილების გადაცემიდან 14 დღის ვადაში.

**მოსამართლე
მილდენბერგერი**

ლელა