

საქმე № 330310015001023308

საქმე N3ბ/2841-17



**თბილისის სააპელაციო სასამართლო
განჩინება
საქართველოს სახელით**

17 ივლისი, 2018 წელი
თბილისი

ქ.

**ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატა
შემდეგი შემადგენლობით:**

**თავმჯდომარე: მარიამ ცისკაძე
მოსამართლე: გელა ბადრიაშვილი, ნინო ქადაგიძე**

სხდომის მდივანი: რუსუდან ანდრიაშვილი

აპელანტი (მოპასუხე) - სსიპ შემოსავლების სამსახური

აპელანტი (მოპასუხე) - საქართველოს ფინანსთა სამინისტრო

მოწინააღმდეგე მხარე (მოსარჩელე) - შპს „მ-----“

დავის საგანი - ინდივიდუალური ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტების ბათილად ცნობა

სასამართლოს გასაჩივრებული გადაწყვეტილება - თბილისის საქალაქო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა კოლეგიის 2017 წლის 24 მაისის გადაწყვეტილება

აპელანტების მოთხოვნა - თბილისის საქალაქო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა კოლეგიის 2017 წლის 24 მაისის გადაწყვეტილების გაუქმება და ახალი გადაწყვეტილების მიღებით მოსარჩელისათვის სასარჩელო მოთხოვნის დაკმაყოფილებაზე უარის თქმა

სასამართლოს გასაჩივრებული გადაწყვეტილების დასკვნებზე მითითება:

თბილისის საქალაქო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა კოლეგიის 2017 წლის 24 მაისის გადაწყვეტილებით შპს „მ-----“-ის სარჩელი დაკმაყოფილდა ნაწილობრივ, სადავო საკითხის გადაუწყვეტლად ბათილად იქნა ცნობილი სსიპ შემოსავლების სამსახურის 2014 წლის 27 ნოემბრის №002-151 საგადასახადო მოთხოვნა დღგ-სა და მოგების გადასახადების ნაწილში; იმავე გადაწყვეტილებით, სსიპ შემოსავლების სამსახურს დაევალა საქმისათვის მნიშვნელობის მქონე გარემოებათა შესწავლისა და გამოკვლევის შემდეგ, მოქმედი კანონმდებლობის შესაბამისად, კანონით დადგენილ ვადაში ახალი ინდივიდუალური ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტის გამოცემა შპს „მ-----“-ის მიმართ, ბათილად იქნა ცნობილი სსიპ შემოსავლების სამსახურის 2015 წლის 20 იანვრის №849 ბრძანება საჩივრის დაკმაყოფილებაზე უარის თქმის ნაწილში და საქართველოს ფინანსთა სამინისტროსთან არსებული დავების განხილვის საბჭოს 2015 წლის 9 ივნისის გადაწყვეტილება.

2. პირველი ინსტანციის სასამართლომ დადგენილად მიიჩნია შემდეგი ფაქტობრივი გარემოებები:

2.1. სსიპ შემოსავლების სამსახურის აუდიტის დეპარტამენტის 09.10.2013წ. №მ-50182, 13.12.2013წ. №მ-65519, 03.04.2014წ. №მ-19423, 30.04.2014წ. №მ-23004, 21.05.2014წ. №მ-50182, 21.05.2014წ. №მ-26455 ბრძანებების საფუძველზე ჩატარდა შპს „მ-----“-ის (ს/კ 2-----) გასვლითი სრული საგადასახადო შემოწმება ბიუჯეტთან ანგარიშსწორების კუთხით. შესამოწმებელ პერიოდად განისაზღვრა 01.01.2007წ.-01.08.2013წწ. შემოწმების შედეგებზე 2014 წლის 25 ნოემბერს შედგა საგადასახადო შემოწმების აქტი. შემოწმების აქტის თანახმად, შპს „მ-----“-ის (რესტორანი „ლ-----“) ძირითად საქმიანობას წარმოადგენს რესტორნების საქმიანობა. შესამოწმებელ პერიოდში საწარმოს არა აქვს ბუღალტრული აღრიცხვა, კერძოდ, ბუღალტრული ჩანაწერების მიხედვით არ იშიფრება სახეობების მიხედვით საქონლის მოძრაობა და არის მხოლოდ თანხობრივი აღრიცხვა. საწარმო, ასევე, დაჯარიმებულია საკონტროლო სალარო აპარატის გამოუყენებლობისთვის. შემოწმების მიმდინარეობისას მოთხოვნილ იქნა კალკულაციები, ასევე გაკეთდა შეძენილი საქონლის რეესტრი (შესყიდვის აქტებით, ზედნადებებით და ფაქტურებით) და შეძენილი საქონლიდან გადამხდელის მიერ წარდგენილი კალკულაციების შესაბამისად, გაანგარიშებულ იქნა პორციების რაოდენობა, რომელიც გამრავლდა იმავე პერიოდის „მენიუში“ დაფიქსირებულ ფასზე.(ტ.1.ს.ფ. 19-73).

2.2. სსიპ შემოსავლების სამსახურმა, 2014 წლის 25 ნოემბრის საგადასახადო შემოწმების აქტის საფუძველზე, 2014 წლის 26 ნოემბერს გამოსცა №48981 ბრძანება, ხოლო 2014 წლის 27 ნოემბერს - №002-151 საგადასახადო მოთხოვნა. საგადასახადო მოთხოვნით გადასახადის გადამხდელს გადასახდელად

დაერიცხა სულ 287 604 ლარი, მათ შორის, ძირითადი გადასახადის სახით 117 418 ლარი, ჯარიმა - 56 010 ლარი და საურავი - 1114 176,39 ლარი.(ტ.1. ს.ფ. 74).

2.3. შპს „მ-----“-მა 2014 წლის 25 ნოემბრის საგადასახადო მოთხოვნა გაასაჩივრა სსიპ შემოსავლების სამსახურში. სსიპ შემოსავლების სამსახურის 2015 წლის 20 იანვრის №849 ბრძანებით საჩივარი დაკმაყოფილდა ნაწილობრივ. გადასახდის გადამხდელს მიეცა წინადადება, ამ ბრძანების ჩაბარებიდან 5 სამუშაო დღის ვადაში, აუდიტის დეპარტამენტისთვის წარედგინა შესაბამისი დოკუმენტური მტკიცებულებები - მომსახურების საკომისიოს პროცენტული მაჩვენებლის შესახებ. ხოლო გადამხდელის მხრიდან აღნიშნულის განხორციელების შემთხვევაში, აუდიტის დეპარტამენტს დაევალა, მომსახურებაზე, რომელზეც ხდება მომსახურების საკომისიოს პროცენტული მაჩვენებლის იდენტიფიცირება, დარჩეს არსებული საკომისიოს პროცენტული მაჩვენებელი, ხოლო მომსახურებაზე, რომელზეც მომსახურების საკომისიოს პროცენტული მაჩვენებლის იდენტიფიცირება შეუძლებელია, გამოიყენოს 2007 წლის საანგარიშო პერიოდში დოკუმენტურად დადასტურებული მომსახურების საკომისიოს უმცირესი მაჩვენებელი და აღნიშნული პრინციპის გათვალისწინებით, განახორციელოს მომსახურების საკომისიოს დასაბეგრ ბაზაში ჩართვის შედეგად გადამხდელის მიმართ განხორციელებული დარიცხვის შესაბამისი კორექტირება (შემცირება); საჩივარი დანარჩენ ნაწილში არ დაკმაყოფილდა.(ტ.1. ს.ფ. 97-99).

2.4. შპს „მ-----“-მა სსიპ შემოსავლების სამსახურის 2014 წლის 25 ნოემბრის №002-151 საგადასახადო მოთხოვნა და 2015 წლის 20 იანვრის №849 ბრძანება გაასაჩივრა საქართველოს ფინანსთა სამინისტროსთან არსებულ დაკების განხილვის საბჭოში. საბჭოს 2015 წლის 9 ივნისის გადაწყვეტილებით საჩივარი არ დაკმაყოფილდა.(ტ.1. ს.ფ. 80-86).

3. პირველი ინსტანციის სასამართლომ მოცემული დავის გადასაწყვეტად იხელმძღვანელა საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 49-ე, 61-ე, 73-ე მუხლებით, საქართველოს ზოგადი ადმინისტრაციული კოდექსის 53-ე, 96-97-ე მუხლებით.

3.1. პირველი ინსტანციის სასამართლოს განმარტებით, საგადასახადო შემოწმების აქტში, რომელიც საფუძვლად დაედო სადავო დარიცხვას, მითითებულია, რომ გადამხდელს შესამოწმებელ პერიოდში არა აქვს სრულყოფილი ბუღალტრული აღრიცხვა, კერძოდ, ბუღალტრული ჩანაწერებით არ იშიფრება სახეობების მიხედვით საქონლის მოძრაობა და არის მხოლოდ თანხობრივი აღრიცხვა. ამასთან, შპს „მ-----“ დაჯარიმებული იყო საკონტროლო სალარო აპარატის გამოუყენებლობისთვის. ამასთან, სსიპ შემოსავლების სამსახურის დაკების დეპარტამენტის 2015 წლის 20 იანვრის ბრძანების სამოტივაციო ნაწილში, შემოწმებლის მიერ

მითითებული გარემოებების და შემოწმების მეთოდის შეფასებისას დავების დეპარტამენტმა მიუთითა საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 73-ე მუხლის მე-5 ნაწილზე. პირველი ინსტანციის სასამართლოს მითითებით, საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს დავების განხილვის საბჭოც, თავის გადაწყვეტილებაში აღნიშნავს, რომ იზიარებს შემოწმებლის მითითებას, რომ შემოწმებისას გამოყენებული არ ყოფილა საგადასახადო ვალდებულებების არაპირდაპირი მეთოდით განსაზღვრა, თუმცა მიუთითებს საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 49-ე მუხლის პირველი ნაწილის „ე“ ქვეპუნქტზე და იმავე კოდექსის 61-ე მუხლის მე-3 ნაწილზე.

3.2. პირველი ინსტანციის სასამართლოს განმარტებით, ადმინისტრაციულ - სამართლებრივი აქტის კანონიერების შემოწმება ხდება ფორმალური და მატერიალური კანონიერების კუთხით, შესაბამისად, აქტი შინაარსობრივად უნდა შეესაბამებოდეს მისი გამოცემის სამართლებრივ და ფაქტობრივ საფუძვლებს, აქტის დასაბუთებიდან უნდა ჩანდეს თუ რა გარემოებებმა მოახდინა გავლენა კონკრეტული გადაწყვეტილების მიღებაზე. განსახილველ შემთხვევაში კი მოპასუხე ადმინისტრაციულ ორგანოთა პოზიცია დაუსაბუთებელი და წინააღმდეგობრივია, ერთი მხრივ, მხარე უთითებს, რომ ბუღალტერია არ იყო ნაწარმოები კანონმდებლობით დადგენილი წესით, იყო არაპირდაპირი მეთოდის გამოყენების წინაპირობები, თუმცა შემომწმებლების მიერ საგადასახადო ვალდებულების განსაზღვრა არაპირდაპირი მეთოდის გამოყენებით არ მომხდარა, ხოლო მეორეს მხრივ, ზემოაღნიშნულ სადავო აქტებში მითითებაა საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 73-ე მუხლის მე-5 ნაწილსა და 49-ე მუხლის პირველი ნაწილის „ე“ ქვეპუნქტზე.

3.3. პირველი ინსტანციის სასამართლომ აღნიშნა, რომ საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 49-ე მუხლი განსაზღვრავს საგადასახადო ორგანოს უფლებებს. მითითებული მუხლის პირველი ნაწილის „ე“ ქვეპუნქტი საგადასახადო ორგანოს უფლებას ანიჭებს, თავიანთი კომპეტენციის ფარგლებში და საქართველოს კანონმდებლობით დადგენილი წესით, 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. აღნიშნული ნორმა, საგადასახადო ორგანოს ანიჭებს უფლებამოსილებას გადასახადის გადამხდელის მიერ ბუღალტრული აღრიცხვის არასათანადოდ წარმოების პირობებში ან გადასახადის გადამხდელის მიერ სათანადო დოკუმენტაციის წაუდგენლობის

შემთხვევაში, საგადასახადო ვალდებულებები განსაზღვროს საწარმოში არსებული მასალების თუ მოპოვებული ნებისმიერი ფაქტებისა და გარემოებების გათვალისწინებით. შესაბამისად, საქართველოს საგადასახდო კოდექსის 49-ე მუხლის პირველი ნაწილის „ე“ ქვეპუნქტით საგადასახდო ორგანოსთვის მინიჭებული საგადასახდო ვალდებულების მოცულობის დამოუკიდებლად განსაზღვრის უფლებამოსილება, წარმოადგენს საგადასახდო ორგანოსთვის არაპირდაპირი მეთოდით გადამხდელის საგადასახდო ვალდებულებების განსაზღვრის უფლებამოსილების მინიჭების ზოგად ნორმას, რამდენადაც არაპირდაპირი მეთოდით საგადასახდო ვალდებულებების დარიცხვა გულისხმობს სწორედ საგადასახდო ვალდებულების დადგენას შესაბამისი ფაქტებისა და გარემოებების გათვალისწინებით, როდესაც გადამხდელი არ აწარმოებს აღრიცხვას საქართველოს კანონმდებლობით დადგენილი ფორმით, ან თუ საერთოდ არ აწარმოებს სააღრიცხვო ჩანაწერებს, ან სააღრიცხვო დოკუმენტები დაკარგულია ან/და განადგურებულია, რის გამოც დასაბეგრი ობიექტის და შესაბამისად, საგადასახდო ვალდებულების დადგენა შეუძლებელი ხდება. საგადასახდო კოდექსის 73-ე მუხლი კი განსაზღვრავს არაპირდაპირი მეთოდის გამოყენების კონკრეტულ წინაპირობებს. შესაბამისად, საგადასახდო ორგანოს მიერ გადამხდელის ვალდებულებების განსაზღვრა არაპირდაპირი მეთოდის გამოყენებით ემყარება სწორედ საგადასახდო კოდექსის 49-ე მუხლის პირველი ნაწილის „ე“ ქვეპუნქტსა და 73-ე მუხლის მე-5 ნაწილს.

3.4. პირველი ინსტანციის სასამართლოს მოსაზრებით იმ პირობებში, როდესაც საგადასახდო შემოწმების აქტში მითითებაა საწარმოს მიერ ბუღალტრული აღრიცხვის არასათანდო წარმოებაზე, ამასთან, მოპასუხე ადმინისტრაციული ორგანოები დავების განხილვის ეტაპზე გამოცემული ადმინისტრაციული აქტების სამოტივაციო ნაწილებში (სადაც აისახება აქტის გამოცემის სამართლებრივი და ფაქტობრივი საფუძვლები) ერთ შემთხვევაში უთითებენ 73-ე მუხლის მე-5 ნაწილს, ხოლო მეორე შემთხვევაში იმავე კოდექსის 49-ე მუხლის პირველი ნაწილის „ე“ ქვეპუნქტს, ადმინისტრაციული ორგანოთა პოზიცია იმის თაობაზე, რომ საგადასახდო ვალდებულების განსაზღვრა არ მომხდარა არაპირდაპირი მეთოდის გამოყენებით, დაუსაბუთებელია.

3.5. პირველი ინსტანციის სასამართლომ განმარტა, რომ ზემოაღნიშნული ნორმები ეხება ყველა სახის გადასახადს. ხსენებული ნორმებით საგადასახდო ორგანოს უფლება აქვს, გადამხდელს გადასახადი დაარიცხოს მის ხელთ არსებული მასალების/სანდო ინფორმაციის ანალიტიკური დამუშავების მეშვეობით. ეს მასალები ან ინფორმაცია შეიძლება არსებობდეს როგორც საგადასახდო ორგანოში და ეხებოდეს მსგავსი საქმიანობით დაკავებულ სხვა პირს, ისე ინახებოდეს გადასახადის გადამხდელთან. სასამართლომ განმარტა, რომ, მართალია, საგადასახდო ორგანო ამოწმებს

გადასახადის გადამხდელის მიერ საგადასახადო ვალდებულების შესრულებას სწორედ გადამხდელის მიერ წარდგენილი დოკუმენტაციისა და მტკიცებულებების შესწავლის საფუძველზე, მაგრამ შესაბამისი წინაპირობების არსებობისას მას შეუძლია, რომ გამოიყენოს არაპირდაპირი მეთოდი, რაც გულისხმობს გარემოებითი მტკიცებულებებით საგადასახადო ვალდებულების დადგენას. პირველი ინსტანციის სასამართლომ ასევე აღნიშნა, რომ აუდიტორის გადაწყვეტილება არაპირდაპირი მეთოდით გადასახადების განსაზღვრის თაობაზე უნდა იყოს გონივრული და დასაბუთებული ფაქტობრივი გარემოებებისა და მტკიცებულებების საფუძველზე. ამასთან, არაპირდაპირი მეთოდი, რომელსაც აუდიტორი გამოიყენებს, უნდა შეესაბამებოდეს გადამხდელის საქმიანობის სპეციფიკას და უნდა იყოს დეტალურად განმარტებული.

3.6. პირველი ინსტანციის სასამართლოს მითითებით, საგადასახადო კოდექსის საგადასახადო ორგანოს, გადასახადის გადამხდელის საგადასახადო ვალდებულების განსაზღვრის მიზნით, არაპირდაპირი მეთოდის გამოყენებისათვის უდგენს კონკრეტულ წინაპირობებს, რომელთა არსებობის შემთხვევაშიც ადმინისტრაციული ორგანოს მხრიდან აღნიშნული მეთოდის გამოყენება ჩაითვლება კანონშესაბამისად; შესაბამისად, საგადასახადო ორგანო ვალდებულია დაასაბუთოს არაპირდაპირი მეთოდის გამოყენების წინაპირობების არსებობა, ხოლო შემდგომში კონკრეტულად გამოყენებული არაპირდაპირი მეთოდის კანონიერება.

3.7. საგადასახადო ორგანოს უფლება, გადამხდელის საგადასახადო ვალდებულება განსაზღვროს არაპირდაპირი მეთოდის გამოყენებით, არ გულისხმობს საგადასახადო ორგანოსთვის თვითნებური შეფასებების უფლებამოსილების მინიჭებას. არაპირდაპირი მეთოდის გამოყენებით საგადასახადო ვალდებულებების განსაზღვრის შესახებ გადაწყვეტილება უნდა იყოს გონივრული და შესაბამისად, დასაბუთებული ფაქტობრივი გარემოებების და მტკიცებულებების საფუძველზე. საგადასახადო ორგანო ვალდებულია საგადასახადო ვალდებულების დადგენისას იხელმძღვანელოს მის ხელთ არსებული ნებისმიერი ინფორმაციით, მტკიცებულებებით და ჯეროვანი ანალიზისა და შესაბამისი დასაბუთების საფუძველზე, განხორციელოს მათი გათვალისწინება გადასახადის გადამხდელის საგადასახადო ვალდებულებების განსაზღვრისას, რაც განსახილველ შემთხვევაში არ განხორციელებულა. კერძოდ, საგადასახადო ორგანომ ისე განხორციელა გადასახადების დარიცხვა არაპირდაპირი მეთოდის გამოყენებით, რომ არ შეუფასებია სადავო პერიოდში მოქმედი საკანონმდებლო ნორმები და არ დაუსაბუთებია აღნიშნული ნორმებით გათვალისწინებული არაპირდაპირი მეთოდის გამოყენების წინაპირობების არსებობა. პირველი ინსტანციის სასამართლომ ასევე მიუთითა საქართველოს

საგადასახადო კოდექსის მე-2 მუხლის მე-2 ნაწილზე, რომლის შესაბამისად, გადასახადებით დაბეგვრისათვის გამოიყენება საგადასახადო ვალდებულების წარმოშობის დღისათვის მოქმედი საქართველოს საგადასახადო კანონმდებლობა. აღნიშნული დანაწესიდან გამომდინარე, ვინაიდან არაპირდაპირი მეთოდის გამოყენება უშუალოდ გადასახადებით დაბეგვრას უკავშირდება და იგი წარმოადგენს გადასახადის გადამხდელისათვის საგადასახადო ტვირთის მოცულობის განსაზღვრის საფუძველს, ხოლო მოცემულ შემთხვევაში 2008, 2009, 2010, 2011 და 2012 წლებში განხორციელებული დარიცხვა არის სადავო, საგადასახადო ორგანოს მიერ არაპირდაპირი მეთოდის გამოყენება უნდა მომხდარიყო სწორედ აღნიშნულ პერიოდებში მოქმედი საკანონმდებლო რეგულაციების გათვალისწინებით; კერძოდ, საქართველოს საგადასახადო კოდექსის (2004 წ.) 104-ე მუხლის მე-2 ნაწილის საფუძველზე საგადასახადო ორგანოს უფლება ჰქონდა, განესაზღვრა პირისთვის საგადასახადო ვალდებულება არაპირდაპირი მეთოდის გამოყენებით, თუ სახეზე იქნებოდა ერთ-ერთი პირობა: პირი არ ახორციელებს ბუღალტრული აღრიცხვას კანონმდებლობით დადგენილი ფორმით და წესით, ან არ ახორციელებს საერთოდ, ან სააღრიცხვო დოკუმენტაცია დაკარგული ან განადგურებულია, თუკი აღნიშნული წინაპირობების არსებობის შედეგად შეუძლებელი იქნებოდა დაბეგვრის ობიექტის, დაბეგვრასთან დაკავშირებული ობიექტისა და საგადასახადო ვალდებულებების განსაზღვრა.

3.8. პირველი ინსტანციის სასამართლოს მითითებით, 2011 წლის 8 ნოემბრის №5202 საქართველოს კანონით განხორციელებული ცვლილების შედეგად, განისაზღვრა არაპირდაპირი მეთოდის გამოყენების შესაძლებლობა, თუკი სახეზე იქნებოდა იმავე მუხლით გათვალისწინებული ერთზე მეტი, ე.ი. მინიმუმ ორი პირობა. ამასთან, მოპასუხეთა პოზიცია დაუსაბუთებელია მომსახურების პროცენტის დარიცხვასთან მიმართებითაც, ვინაიდან იმ პირობებში, როდესაც გადასახადის გადამხდელი განმარტავდა, რომ გარკვეული სახის მომსახურებაზე მომსახურების პროცენტის დარიცხვა არ ხდებოდა, აღნიშნული განმარტება, სხვა მტკიცებულებებთან ერთობლიობაში საგადასახადო ორგანოს მხრიდან უნდა დაქვემდებარებოდა დეტალურ განხილვას და გადაწყვეტილების მიღება უნდა მომხდარიყო მათი ჯეროვანი ანალიზისა და შესაბამისი დასაბუთების საფუძველზე, რაც ადმინისტრაციულ ორგანოთა მიერ ასევე არ განხორციელებულა.

3.9. პირველი ინსტანციის სასამართლოს შეფასებით, სსიპ შემოსავლების სამსახურს, კანონით მინიჭებული შესაძლებლობის გამოყენებით, სრულყოფილად უნდა დაედგინა საქმისათვის არსებითი მნიშვნელობის მქონე ყველა გარემოება და გადაწყვეტილება მიეღო ამ გარემოებათა შეფასებისა და ურთიერთშეჯერების საფუძველზე, რაც მის მიერ არ განხორციელებულა. საქართველოს ადმინისტრაციული საპროცესო კოდექსის 32-ე მუხლის მე-4 ნაწილის თანახმად კი, თუ სასამართლო მიიჩნევს, რომ ინდივიდუალური

ადმინისტრაციული-სამართლებრივი აქტი გამოცემულია საქმისათვის არსებითი მნიშვნელობის გარემოების გამოკვლევისა და შეფასების გარეშე, იგი უფლებამოსილია სადავო საკითხის გადაუწყვეტლად ბათილად ცნოს ინდივიდუალური ადმინისტრაციული-სამართლებრივი აქტი და დაავალოს ადმინისტრაციულ ორგანოს, ამ გარემოებათა გამოკვლევისა და შეფასების შემდეგ გამოსცეს ახალი.

3.10. აღნიშნულიდან გამომდინარე, სადავო საკითხის გადაუწყვეტლად ბათილად იქნა ცნობილი სსიპ შემოსავლების სამსახურის 2014 წლის 27 ნოემბრის №002-151 საგადასახადო მოთხოვნა დღგ-სა და მოგების გადასახადების ნაწილში და სსიპ შემოსავლების სამსახურს დაევალა საქმისათვის არსებითი მნიშვნელობის მქონე გარემოებათა შესწავლისა და გამოკვლევის შემდეგ, მოქმედი კანონმდებლობის შესაბამისად, კანონით დადგენილ ვადაში შპს „მ-----“-ის მიმართ ახალი ინდივიდუალური ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტების გამოცემა.

3.11. რაც შეეხება შპს „მ-----“-ის საჩივრის დაკმაყოფილებაზე უარის თქმის შესახებ სსიპ შემოსავლების სამსახურის 2015 წლის 20 იანვრის №849 ბრძანების და საქართველოს ფინანსთა სამინისტროსთან არსებული დავების განხილვის საბჭოს გადაწყვეტილების ბათილად ცნობის საკითხს, პირველი ინსტანციის სასამართლოს მითითებით, იმ პირობებში, როდესაც სასამართლომ ბათილად ცნო სსიპ შემოსავლების სამსახურის საგადასახადო მოთხოვნა, ბათილად უნდა იქნეს ცნობილი აღნიშნულ აქტებზე წარდგენილ ადმინისტრაციულ საჩივართან დაკავშირებით გამოცემული ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტიც იმ ნაწილში, რომელშიც სადავო საკითხის გადაუწყვეტლად ბათილად იქნა ცნობილი სსიპ შემოსავლების სამსახურის 2014 წლის 27 ნოემბრის №002-151 საგადასახადო მოთხოვნა.

4. თბილისის საქალაქო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა კოლეგიის 2017 წლის 24 მაისის გადაწყვეტილება სააპელაციო წესით გაასაჩივრეს მოპასუხე სსიპ შემოსავლების სამსახურისა და საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს წარმომადგენლებმა, რომელთაც სასამართლოს გასაჩივრებული გადაწყვეტილების გაუქმება და ახალი გადაწყვეტილებით სარჩელის დაკმაყოფილებაზე უარის თქმა მოითხოვეს.

4.1.სსიპ შემოსავლების სამსახურის წარმოდგენილი სააპელაციო საჩივარი ეფუძნება შემდეგ მოტივებს:

4.1.1. აპელანტის განმარტებით, საგადასახადო შემოწმების აქტის თანახმად, საწარმოს შესამოწმებელ პერიოდში არა აქვს ნაწარმოები სრულყოფილი ბუღალტრული აღრიცხვა. კერძოდ, ბუღალტრული ჩანაწერების მიხედვით არ იშიფრება სახეობების მიხედვით საქონლის მოძრაობა და არის მხოლოდ თანხობრივი აღრიცხვა. ამასთან წარსულში შპს „მ-----“ საგადასახადო სამართალდარღვევისათვის დაჯარიმებული იყო საკონტროლო - სალარო აპარატის გამოუყენლობისათვის. შემმოწმებლების მიერ შემოწმების პროცესში მოთხოვნილ იქნა კალკულაციები, ასევე გაკეთდა შეძენილი საქონლის რეესტრი და შეძენილი საქონლიდან გადასახადის გადამხდელის მიერ წარდგენილი კალკულაციების შესაბამისად გაანგარიშებულ იქნა კერძების პორციების ოდენობა, რომელიც გამრავლდა იმ პერიოდის მენიუში დაფიქსირებული კერძების ფასებზე. აღნიშნულის შესაბამისად, გადასახადის გადამხდელს მოგებასა და დღგ-ში განესაზღვრა დამატებითი საგადასახადო ვალდებულებები.

4.1.2. სააპელაციო საჩივრის შესაბამისად, საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 73-ე მუხლის მე-5 ნაწილის „ა“ პუნქტის თანახმად, სახეზე უნდა იყოს მინიმუმ ორი ფაქტობრივი გარემოება, კერძოდ, თუ პირს არა აქვს სააღრიცხვო დოკუმენტაცია ან სააღრიცხვო დოკუმენტაციით შეუძლებელია დაბეგვრის ობიექტის დადგენა, შემმოწმებელი უფლებამოსილია გამოიყენოს დარიცხვის არაპირდაპირი მეთოდი, ხოლო საგადასახადო კოდექსის მე-8 მუხლის 22-ე ნაწილით განსაზღვრულია, რომ სააღრიცხვო დოკუმენტაცია არის პირველადი დოკუმენტები (მათ შორის პირველადი საგადასახადო დოკუმენტები) ბუღალტრული აღრიცხვის რეგისტრები და სხვა დოკუმენტები, რომელთა საფუძველზეც განისაზღვრება გადასახადით დაბეგვრის ობიექტები, დაბეგვრასთან დაკავშირებული ობიექტები და დგინდება საგადასახადო ვალდებულებები.

4.1.3. სააპელაციო საჩივრის ავტორი მიუთითებს, რომ საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 49-ე მუხლის პირველი ნაწილის ე) პუნქტის მიხედვით, ამ კოდექსის დებულებათა გათვალისწინებით საგადასახადო ორგანოებს თავიანთი კომპეტენციის ფარგლებში და საქართველოს კანონმდებლობით დადგენილი წესით უფლება აქვთ დამოუკიდებლად განსაზღვრონ გადასახადი გადამხდელის საგადასახადო ვალდებულების მოცულობა საგადასახადო ორგანოში არსებული ინფორმაციით (მათ შორის გადასახადის გადამხდელის დანახარჯების შესახებ) ან შედარების მეთოდით - სხვა ამგვარი გადასახადის გადამხდელების შესახებ ინფორმაციის ანალიზის საფუძველზე, თუ გადასახადის გადამხდელი არ წარადგენს საგადასახადო კონტროლის განსახორციელებლად საჭირო სააღრიცხვო დოკუმენტაციას ან დადგენილი წესის დარღვევით აწარმოებს ბუღალტერიას, აგრეთვე ამ კოდექსით გათვალისწინებულ სხვა შემთხვევებში.

4.1.4. სააპელაციო საჩივრის თანახმად, შემოსავლების განსაზღვრის მიზნით, საგადასახდო ორგანო უფლებამოსილია გამოიყენოს არპირდაპირი მეთოდი, რის საჭიროებასაც განსახილველ შემთხვევაში ადგილი ჰქონდა და რაც პირველი ინსტანციის სასამართლოს მიერ არასწორად შეფასდა. საქართველოს საგადასახდო კოდექსის 61-ე მუხლის მე-3 ნაწილის თანახმად, საგადასახდო ორგანო უფლებამოსილია პირს დაარიცხოს გადასახადი მის ხელთ არსებული ინფორმაციის საფუძველზე, თუ პირი მას არ წარუდგენს გადასახადის დასარიცხად საჭირო სათანადო ინფორმაციას.

4.1.5. აპელანტის მითითებით იმ პირობებში, როდესაც საწარმოს შესამოწმებელ პერიოდში არ ჰქონდა ნაწარმოები სრულყოფილი ბუღალტრული აღრიცხვა, ბუღალტრული ჩანაწერების მიხედვით არ იშიფრებოდა სახეობების მიხედვით საქონლის მოძრაობა და ჰქონდა მხოლოდ თანხობრივი აღრიცხვა, არ არსებობდა სარჩელის დაკმაყოფილების ფაქტობრივი და სამართლებრივი წინაპირობები.

4.2. საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს სააპელაციო საჩივარი ეფუძნება შემდეგ მოტივებს:

4.2.1. სააპელაციო საჩივრის თანახმად, საწარმოს (რესტორანი ლ-----) საქმიანობის სახეს წარმოადგენს საზოგადოებრივი კვების (რესტორანი) მომსახურების გაწევა. სსიპ შემოსავლების სამსახურის აუდიტის დეპარტამენტის მიერ განხორციელდა შპს „მ-----“-ის (ს/ნ 2-----) საქმიანობის 01.01.2007 წლიდან 01.08.2013 წლამდე საანგარიშო პერიოდის გასვლითი საგადასახდო შემოწმება, რის შედეგებზეც შედგა 2014 წლის 25 ნოემბრის საგადასახდო შემოწმების აქტი, გამოიცა აუდიტის დეპარტამენტის 2014 წლის 26 ნოემბრის №48981 ბრძანება და გადამხდელს წარედგინა 2014 წლის 27 ნოემბრის №002-151 „საგადასახდო მოთხოვნა“. საგადასახდო შემოწმების აქტის თანახმად, საწარმოს შესამოწმებელ პერიოდში არა აქვს სრულყოფილი ბუღალტრული აღრიცხვა, ბუღალტრული ჩანაწერების მიხედვით არ იშიფრება სახეობების მიხედვით საქონლის მოძრაობა და არის მხოლოდ თანხობრივი აღრიცხვა. შპს „მ-----“ ასევე დაჯარიმებულია სალარო აპარატის გამოუყენებლობისათვის. შემოწმების პროცესში გადამხდელისაგან მოთხოვნილ იქნა კალკულაციები, ასევე გაკეთდა შეძენილი საქონლის რეესტრი და შეძენილი საქონლიდან გადამხდელის მიერ წარმოდგენილი კალკულაციების შესაბამისად გაანგარიშებულ იქნა პორციების რაოდენობა, რომელიც გამრავლდა იმ პერიოდის „მენიუში“ დაფიქსირებულ ფასებზე, ანუ თავად გადასახადის გადამხდელის მიერ გაცხადებულ ფასებზე. აღნიშნულის საფუძველზე გადასახადის გადამხდელს მოგებისა და დამატებული ღირებულების გადასახადებში განესაზღვრა

დამატებითი საგადასახადო ვალდებულებები.

4.2.2. აპელანტის მითითებით, სსიპ შემოსავლების სამსახურის 2015 წლის 20 იანვრის №849 ბრძანებით მიღებული გადაწყვეტილებით საჩივარი ნაწილობრივ დაკმაყოფილდა, გადამხდელს მიეცა წინადადება, ამ ბრძანების ჩაბარებიდან 5 სამუშაო დღის ვადაში, აუდიტის დეპარტამენტისათვის წარედგინა შესაბამისი დოკუმენტური მტკიცებულებები - მომსახურების საკომისიოს პროცენტული მაჩვენებლის შესახებ. ხოლო გადამხდელის მხრიდან აღნიშნულის განხორციელების შემთხვევაში, აუდიტის დეპარტამენტს დაევალა, მომსახურებაზე, რომელზეც ხდება მომსახურების საკომისიოს პროცენტული მაჩვენებლის იდენტიფიცირება დარჩეს არსებული საკომისიოს პროცენტული მაჩვენებელი, ხოლო მომსახურებაზე, რომელზეც მომსახურების საკომისიოს პროცენტული მაჩვენებლის იდენტიფიცირება შეუძლებელია, გამოიყენოს 2007 წლის საანგარიშო პერიოდში დოკუმენტურად დადასტურებული მომსახურების საკომისიოს უმცირესი მაჩვენებელი და აღნიშნული პრინციპის გათვალისწინებით, მომსახურების საკომისიოს დასაბეგრ ბაზაში ჩართვის შედეგად გადამხდელის მიმართ განხორციელებული დარიცხვების შესაბამისი კორექტირება (შემცირება). დანარჩენ ნაწილში საჩივარი არ დაკმაყოფილდა.

4.2.3. სააპელაციო საჩივრის თანახმად, პირველი ინსტანციის სასამართლოს გასაჩივრებული გადაწყვეტილების სამოტივაციო ნაწილი ძირითადად დაფუძნებულია სსკ-ს 49-ე მუხლის „ე“ პუნქტისა და იმავე კოდექსის 73-ე მუხლის 5-ე ნაწილის ანალიზზე და სასამართლომ მიიჩნია, რომ მოცემულ შემთხვევაში საგადასახადო ორგანო მოქმედებდა 73-ე მუხლის 5-ე ნაწილის ფარგლებში და მის მიერ საგადასახადო ვალდებულებების განსაზღვრად განხორციელდა არაპირდაპირი მეთოდის გამოყენება, რისი უფლებაც მას არ ჰქონდა.

4.2.4. საპელაციო საჩივრის ავტორის განმარტებით, საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 49-ე მუხლის „ე“ პუნქტის 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.“ აპელანტის მითითებით, შემოწმების

პროცესში გამოიკვეთა, რომ საწარმოს შესამოწმებელ პერიოდში არა აქვს სრულყოფილი ბუღალტრული აღრიცხვა, ბუღალტრული ჩანაწერების მიხედვით არ იშიფრება სახეობების მიხედვით საქონლის მოძრაობა და არის მხოლოდ თანხობრივი აღრიცხვა, რაც არ იძლეოდა საწარმოს შემოსავლების სრულყოფილად კონტროლის საშუალებას, ამდენად შემოწმებამ არსებული მასალების საფუძველზე, გამოკვეთა მხოლოდ რეალური დასაბეგრი ბაზა, კერძოდ გადასახადის გადამხდელსვე წარადგენინა კალკულაციები კერძების მიხედვით და შეუსაბამა მათ მოსარჩელისავე გაცხადებული ფასი („მენიუს ფასი“), ანუ ის რაც არ გააკეთა/არასრულყოფილად გააკეთა გადასახადის გადამხდელმა შესაბამისი პერიოდების მიხედვით ანგარიშგებისას საგადასახადო ვალდებულების განსაზღვრისათვის- განხორციელდა შემოწმების პროცესში, ვინაიდან ამ ტიპის საქმიანობისას (კვების მომსახურების მიწოდებისას) სხვაგვარად შეუძლებელია რეალურად მიღებული შემოსავლების განსაზღვრა.

5. სააპელაციო პალატის მიერ სასამართლოს გასაჩივრებული გადაწყვეტილების უცვლელად დატოვების დასაბუთება:

სააპელაციო პალატამ განიხილა საქმის მასალები, შეამოწმა სააპელაციო საჩივრების მოტივები, მოისმინა მხარეთა ახსნა-განმარტებანი, შეაფასა სასამართლოს გასაჩივრებული გადაწყვეტილების კანონიერება-დასაბუთებულობა და მიიჩნია, რომ სსიპ შემოსავლების სამსახურისა და საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს სააპელაციო საჩივრები არ უნდა დაკმაყოფილდეს შემდეგ გარემოებათა გამო:

5.1. საქართველოს ადმინისტრაციული საპროცესო კოდექსის პირველი მუხლის მეორე ნაწილის თანახმად, თუ ამ კოდექსით სხვა რამ არ არის დადგენილი, ადმინისტრაციულ სამართალწარმოებაში გამოიყენება საქართველოს სამოქალაქო საპროცესო კოდექსის დებულებანი.

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

5.3. საქართველოს სამოქალაქო საპროცესო კოდექსის 382-ე მუხლის მე-2

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

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

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

6.1. სსიპ შემოსავლების სამსახურის აუდიტის დეპარტამენტის 09.10.2013წ. №მ-50182, 13.12.2013წ. №მ-65519, 03.04.2014წ. №მ-19423, 30.04.2014წ. №მ-23004, 21.05.2014წ. №მ-50182, 21.05.2014წ. №მ-26455 ბრძანებების საფუძველზე ჩატარდა შპს „მ-----“-ის (ს/კ 2-----) გასვლითი სრული საგადასახადო შემოწმება ბიუჯეტთან ანგარიშსწორების კუთხით. შესამოწმებელ პერიოდად განისაზღვრა 01.01.2007წ.-01.08.2013წწ. შემოწმების შედეგებზე 2014 წლის 25 ნოემბერს შედგა საგადასახადო შემოწმების აქტი. შემოწმების აქტის თანახმად, შპს „მ-----“-ის (რესტორანი „ლ-----“) ძირითად საქმიანობას წარმოადგენს რესტორნების საქმიანობა. შესამოწმებელ პერიოდში საწარმოს არა აქვს ბუღალტრული აღრიცხვა, კერძოდ, ბუღალტრული ჩანაწერების მიხედვით არ იშიფრება სახეობების მიხედვით საქონლის მოძრაობა და არის მხოლოდ თანხობრივი აღრიცხვა. საწარმო, ასევე, დაჯარიმებულია საკონტროლო საღარო აპარატის გამოუყენებლობისთვის. შემოწმების მიმდინარეობისას მოთხოვნილ იქნა კალკულაციები, ასევე გაკეთდა შეძენილი საქონლის რეესტრი (შესყიდვის აქტებით, ზედნადებებით და ფაქტურებით) და შეძენილი საქონლიდან გადამხდელის მიერ წარდგენილი კალკულაციების შესაბამისად, გაანგარიშებულ იქნა პორციების რაოდენობა, რომელიც გამრავლდა იმავე პერიოდის „მენიუში“ დაფიქსირებულ ფასზე.(ტ.1.ს.ფ. 19-73).

6.2. სსიპ შემოსავლების სამსახურმა, 2014 წლის 25 ნოემბრის საგადასახადო შემოწმების აქტის საფუძველზე, 2014 წლის 26 ნოემბერს გამოსცა №48981 ბრძანება, ხოლო 2014 წლის 27 ნოემბერს - №002-151 საგადასახადო მოთხოვნა. საგადასახადო მოთხოვნით გადასახადის გადამხდელს გადასახდელად დაერიცხა სულ 287 604 ლარი, მათ შორის, ძირითადი გადასახადის სახით 117 418 ლარი, ჯარიმა - 56 010 ლარი და საურავი - 114 176,39 ლარი.(ტ.1. ს.ფ. 74).

6.3. შპს „მ-----“-მა 2014 წლის 25 ნოემბრის საგადასახადო მოთხოვნა გაასაჩივრა სსიპ შემოსავლების სამსახურში. სსიპ შემოსავლების სამსახურის 2015 წლის 20 იანვრის №849 ბრძანებით საჩივარი დაკმაყოფილდა ნაწილობრივ. გადასახდის გადამხდელს მიეცა წინადადება, ამ ბრძანების ჩაბარებიდან 5 სამუშაო დღის ვადაში, აუდიტის დეპარტამენტისთვის წარედგინა შესაბამისი დოკუმენტური მტკიცებულებები - მომსახურების საკომისიოს პროცენტული მაჩვენებლის შესახებ. ხოლო გადამხდელის მხრიდან აღნიშნულის განხორციელების შემთხვევაში, აუდიტის დეპარტამენტს დაევალა, მომსახურებაზე, რომელზეც ხდება მომსახურების საკომისიოს პროცენტული მაჩვენებლის იდენტიფიცირება, დარჩეს არსებული საკომისიოს პროცენტული მაჩვენებელი; ხოლო მომსახურებაზე, რომელზეც მომსახურების საკომისიოს პროცენტული მაჩვენებლის იდენტიფიცირება შეუძლებელია, გამოიყენოს 2007 წლის საანგარიშო პერიოდში დოკუმენტურად დადასტურებული მომსახურების საკომისიოს უმცირესი მაჩვენებელი და აღნიშნული პრინციპის გათვალისწინებით, განახორციელოს მომსახურების საკომისიოს დასაბეგრ ბაზაში ჩართვის შედეგად გადამხდელის მიმართ განხორციელებული დარიცხვის შესაბამისი კორექტირება (შემცირება); საჩივარი დანარჩენ ნაწილში არ დაკმაყოფილდა.(ტ.1. ს.ფ. 97-99).

6.4. შპს „მ-----მა“ სსიპ შემოსავლების სამსახურის 2014 წლის 25 ნოემბრის №002-151 საგადასახადო მოთხოვნა და 2015 წლის 20 იანვრის №849 ბრძანება გაასაჩივრა საქართველოს ფინანსთა სამინისტროსთან არსებულ დავების განხილვის საბჭოში. საბჭოს 2015 წლის 9 ივნისის გადაწყვეტილებით საჩივარი არ დაკმაყოფილდა.(ტ.1. ს.ფ. 80-86).

7.1. სააპელაციო სასამართლო მოცემულ შემთხვევაში ხელმძღვანელობს საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 49-ე მუხლით, რომელიც განსაზღვრავს საგადასახადო ორგანოს უფლებებს. მითითებული მუხლის პირველი ნაწილის „ე“ ქვეპუნქტის თანახმად, საგადასახადო ორგანოები უფლებამოსილნი არიან თავიანთი კომპეტენციის ფარგლებში და საქართველოს კანონმდებლობით დადგენილი წესით, 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. სააპელაციო პალატა განმარტავს, რომ აღნიშნული ნორმა, საგადასახადო ორგანოს ანიჭებს უფლებამოსილებას გადასახადის გადამხდელის მიერ ბუღალტრული აღრიცხვის არასათანადოდ წარმოების პირობებში ან გადასახადის გადამხდელის მიერ სათანადო დოკუმენტაციის წარუდგენლობის შემთხვევაში, საგადასახადო ვალდებულებები განსაზღვროს საწარმოში არსებული მასალების თუ მოპოვებული ნებისმიერი ფაქტებისა და გარემოებების გათვალისწინებით. შესაბამისად, საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 49-ე მუხლის პირველი ნაწილის „ე“ ქვეპუნქტით საგადასახადო ორგანოსთვის მინჭებული საგადასახადო ვალდებულების მოცულობის დამოუკიდებლად განსაზღვრის უფლებამოსილება, წარმოადგენს საგადასახადო ორგანოსთვის არაპირდაპირი მეთოდით გადამხდელის საგადასახადო ვალდებულებების განსაზღვრის უფლებამოსილების მინიჭების ზოგად ნორმას, რამდენადაც არაპირდაპირი მეთოდით საგადასახადო ვალდებულებების დარიცხვა გულისხმობს სწორედ საგადასახადო ვალდებულების დადგენას შესაბამისი ფაქტებისა და გარემოებების გათვალისწინებით, როდესაც გადამხდელი არ აწარმოებს აღრიცხვას საქართველოს კანონმდებლობით დადგენილი ფორმით, ან თუ საერთოდ არ აწარმოებს სააღრიცხვო ჩანაწერებს, ან სააღრიცხვო დოკუმენტები დაკარგულია ან/და განადგურებულია, რის გამოც დასაბეგრი ობიექტის და შესაბამისად, საგადასახადო ვალდებულების დადგენა შეუძლებელი ხდება. საგადასახადო კოდექსის 73-ე მუხლი კი განსაზღვრავს არაპირდაპირი მეთოდის გამოყენების კონკრეტულ წინაპირობებს. შესაბამისად, საგადასახადო ორგანოს მიერ გადამხდელის ვალდებულებების განსაზღვრა არაპირდაპირი მეთოდის გამოყენებით ემყარება სწორედ საგადასახადო კოდექსის 49-ე მუხლის პირველი ნაწილის „ე“ ქვეპუნქტსა და 73-ე მუხლის მე-5 ნაწილს.

7.2. სააპელაციო პალატა თვლის, რომ პირველი ინსტანციის სასამართლომ სწორად განმარტა, იმ პირობებში, როდესაც საგადასახადო შემოწმების აქტში მითითებაა საწარმოს მიერ ბუღალტრული აღრიცხვის არასათანადო წარმოებაზე, ამასთან, მოპასუხე (აპელანტი) ადმინისტრაციული ორგანოები დავების განხილვის ეტაპზე გამოცემული ადმინისტრაციული აქტების სამოტივაციო ნაწილებში (სადაც აისახება აქტის გამოცემის სამართლებრივი და ფაქტობრივი საფუძვლები) ერთ შემთხვევაში უთითებენ 73-ე მუხლის მე-5 ნაწილზე, ხოლო მეორე შემთხვევაში იმავე კოდექსის 49-ე მუხლის პირველი ნაწილის „ე“ ქვეპუნქტზე, ამიტომ ამ ორგანოთა პოზიცია იმის თაობაზე, რომ საგადასახადო ვალდებულების განსაზღვრა არ მომხდარა არაპირდაპირი მეთოდის გამოყენებით, დაუსაბუთებელია.

7.3. სააპელაციო პალატა აღნიშნავს, ზემოაღნიშნული სამართლებრივი ნორმები ეხება ყველა სახის გადასახადს. მითითებული ნორმების მეშვეობით საგადასახადო ორგანოს უფლება აქვს, გადამხდელს გადასახადი დაარიცხოს მის ხელთ არსებული მასალების/სანდო ინფორმაციის ანალიტიკური დამუშავების მეშვეობით. ეს მასალები ან ინფორმაცია შეიძლება არსებობდეს როგორც საგადასახადო ორგანოში და ეხებოდეს მსგავსი საქმიანობით დაკავებულ სხვა პირს, ისე ინახებოდეს გადასახადის გადამხდელთან. სააპელაციო პალატა მიუთითებს, რომ მართალია, საგადასახადო ორგანო ამოწმებს გადასახადის გადამხდელის მიერ საგადასახადო ვალდებულების შესრულებას სწორედ გადამხდელის მიერ წარდგენილი დოკუმენტაციისა და მტკიცებულებების შესწავლის საფუძველზე, მაგრამ შესაბამისი წინაპირობების არსებობისას მას შეუძლია გამოიყენოს არაპირდაპირი მეთოდი, რაც გულისხმობს გარემოებითი მტკიცებულებებით საგადასახადო ვალდებულების დადგენას. სააპელაციო სასამართლო აღნიშნავს, რომ აუდიტორის გადაწყვეტილება არაპირდაპირი მეთოდით გადასახადების განსაზღვრის თაობაზე უნდა იყოს გონივრული და დასაბუთებული ფაქტობრივი გარემოებებისა და მტკიცებულებების საფუძველზე. ამასთან, არაპირდაპირი მეთოდი, რომელსაც აუდიტორი გამოიყენებს, უნდა შეესაბამებოდეს გადამხდელის საქმიანობის სპეციფიკას და უნდა იყოს დეტალურად განმარტებული.

7.4. სააპელაციო პალატა მიუთითებს, საგადასახადო კოდექსი საგადასახადო ორგანოს გადასახადის გადამხდელის საგადასახადო ვალდებულების განსაზღვრის მიზნით, არაპირდაპირი მეთოდის გამოყენებისათვის უდგენს კონკრეტულ წინაპირობებს, რომელთა არსებობის შემთხვევაშიც ადმინისტრაციული ორგანოს მხრიდან აღნიშნული მეთოდის გამოყენება ჩაითვლება კანონშესაბამისად; შესაბამისად, საგადასახადო ორგანო ვალდებულია დაასაბუთოს არაპირდაპირი მეთოდის გამოყენების წინაპირობების არსებობა, ხოლო შემდგომში კონკრეტულად გამოყენებული არაპირდაპირი მეთოდის კანონიერება.

7.5. სააპელაციო სასამართლო თვლის, რომ საგადასახადო ორგანოს უფლება, გადამხდელის საგადასახადო ვალდებულება განსაზღვროს არაპირდაპირი მეთოდის გამოყენებით, არ გულისხმობს საგადასახადო ორგანოსთვის თვითნებური შეფასებების უფლებამოსილების მინიჭებას. არაპირდაპირი მეთოდის გამოყენებით საგადასახადო ვალდებულებების განსაზღვრის შესახებ გადაწყვეტილება უნდა იყოს გონივრული და შესაბამისად, დასაბუთებული ფაქტობრივი გარემოებების და მტკიცებულებების საფუძველზე. საგადასახადო ორგანო ვალდებულია საგადასახადო ვალდებულების დადგენისას

იხელმძღვანელოს მის ხელთ არსებული ნებისმიერი ინფორმაციით, მტკიცებულებებით და ჯეროვანი ანალიზისა და შესაბამისი დასაბუთების საფუძველზე, განხორციელოს მათი გათვალისწინება გადასახადის გადამხდელის საგადასახდო ვალდებულებების განსაზღვრისას, რაც განსახილველ შემთხვევაში არ განხორციელებულა. კერძოდ, საგადასახდო ორგანომ ისე განხორციელა გადასახადების დარიცხვა არაპირდაპირი მეთოდის გამოყენებით, რომ არ შეუფასებია სადავო პერიოდში მოქმედი საკანონმდებლო ნორმები და არ დაუსაბუთებია აღნიშნული ნორმებით გათვალისწინებული არაპირდაპირი მეთოდის გამოყენების წინაპირობების არსებობა. სააპელაციო სასამართლო მიუთითებს საქართველოს საგადასახდო კოდექსის მე-2 მუხლის მე-2 ნაწილზე, რომლის შესაბამისად, გადასახადებით დაბეგვრისათვის გამოიყენება საგადასახდო ვალდებულების წარმოშობის დღისათვის მოქმედი საქართველოს საგადასახდო კანონმდებლობა. აღნიშნული დანაწესიდან გამომდინარე, ვინაიდან არაპირდაპირი მეთოდის გამოყენება უშუალოდ გადასახადებით დაბეგვრას უკავშირდება და იგი წარმოადგენს გადასახადის გადამხდელისათვის საგადასახდო ტვირთის მოცულობის განსაზღვრის საფუძველს, ხოლო მოცემულ შემთხვევაში 2008, 2009, 2010, 2011 და 2012 წლებში განხორციელებული დარიცხვა არის სადავო, საგადასახდო ორგანოს მიერ არაპირდაპირი მეთოდის გამოყენება უნდა მომხდარიყო სწორედ აღნიშნულ პერიოდებში მოქმედი საკანონმდებლო რეგულაციების გათვალისწინებით; კერძოდ, საქართველოს საგადასახდო კოდექსის (2004 წ.) 104-ე მუხლის მე-2 ნაწილის საფუძველზე საგადასახდო ორგანოს უფლება ჰქონდა, განესაზღვრა პირისთვის საგადასახდო ვალდებულება არაპირდაპირი მეთოდის გამოყენებით, თუ სახეზე იქნებოდა ერთ-ერთი პირობა: პირი არ ახორციელებს ბუღალტრული აღრიცხვას კანონმდებლობით დადგენილი ფორმით და წესით, ან არ ახორციელებს საერთოდ, ან სააღრიცხვო დოკუმენტაცია დაკარგული ან განადგურებულია, თუკი აღნიშნული წინაპირობების არსებობის შედეგად შეუძლებელი იქნებოდა დაბეგვრის ობიექტის, დაბეგვრასთან დაკავშირებული ობიექტისა და საგადასახდო ვალდებულებების განსაზღვრა. ამასთან, საგადასახდო კოდექსის (2010 წ.) 73-ე მუხლის მე-5 ნაწილით, 2011 წლის 8 ნოემბრის №5202 საქართველოს კანონით განხორციელებული ცვლილების შედეგად, განისაზღვრა არაპირდაპირი მეთოდის გამოყენების შესაძლებლობა, თუკი სახეზე იქნებოდა იმავე მუხლით გათვალისწინებული ერთზე მეტი, ე.ი. მინიმუმ ორი პირობა.

7.6. სააპელაციო პალატა აქვე მიუთითებს საქართველოს უზენაესი სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატის 2017 წლის 24 იანვრის გადაწყვეტილებაზე (საქმე №ბს-566-561(2კ-16)), რომლის მიხედვითაც, „საკასაციო სასამართლო იზიარებს სააპელაციო სასამართლოს მსჯელობას საქართველოს საგადასახდო კოდექსის 73-ე მუხლის მე-5 ნაწილთან მიმართებაში და დამატებით განმარტავს, რომ საგადასახდო კოდექსის 73-ე

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

7.7. სააპელაციო პალატა ვერ გაიზიარებს სსიპ შემოსავლების სამსახურისა და საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს სააპელაციო საჩივრის მოტივებს მოსამხურების პროცენტის დარიცხვასთან მიმართებითაც, ვინაიდან იმ პირობებში, როდესაც გადასახადის გადამხდელი განმარტავდა, რომ გარკვეული სახის მომსახურებაზე მომსახურების პროცენტის დარიცხვა არ ხდებოდა, გადასახადის გადამხდელის განმარტება, სხვა მტკიცებულებებთან ერთობლიობაში საგადასახადო ორგანოს მხრიდან უნდა დაქვემდებარებოდა დეტალურ განხილვას და გადაწყვეტილების მიღება უნდა მომხდარიყო მათი ჯეროვანი ანალიზისა და შესაბამისი დასაბუთების საფუძველზე, რაც ადმინისტრაციულ ორგანოთა მიერ, ასევე, არ განხორციელებულა.

7.8. ყოველივე ზემოაღნიშნულიდან გამომდინარე სააპელაციო სასამართლოს მიაჩნია, რომ სსიპ შემოსავლების სამსახურს, კანონით მინიჭებული შესაძლებლობის გამოყენებით, სრულყოფილად უნდა დაედგინა საქმისათვის არსებითი მნიშვნელობის მქონე ყველა გარემოება და გადაწყვეტილება მიეღო ამ გარემოებათა შეფასებისა და ურთიერთშეჯერების საფუძველზე, რაც მის

მიერ მოცემულ შემთხვევაში არ განხორციელებულა. საქართველოს ადმინისტრაციული საპროცესო კოდექსის 32-ე მუხლის მე-4 ნაწილის თანახმად კი, თუ სასამართლო თვლის, რომ ინდივიდუალური ადმინისტრაციული-სამართლებრივი აქტი გამოცემულია საქმისათვის არსებითი მნიშვნელობის გარემოების გამოკვლევისა და შეფასების გარეშე, იგი უფლებამოსილია სადავო საკითხის გადაუწყვეტლად ბათილად ცნოს ინდივიდუალური ადმინისტრაციული-სამართლებრივი აქტი და დაავალოს ადმინისტრაციულ ორგანოს, ამ გარემოებათა გამოკვლევისა და შეფასების შემდეგ გამოსცეს ახალი.

აღნიშნულიდან გამომდინარე, მართებულია პირველი ინსტანციის სასამართლოს გადაწყვეტილება სადავო საკითხის გადაუწყვეტლად სსიპ შემოსავლების სამსახურის 2014 წლის 27 ნოემბრის №002-151 საგადასახადო მოთხოვნის ბათილად ცნობის შესახებ დღგ-სა და მოგების გადასახადების ნაწილში და სსიპ შემოსავლების სამსახურისათვის საქმისათვის არსებითი მნიშვნელობის მქონე გარემოებათა შესწავლისა და გამოკვლევის შემდეგ, მოქმედი კანონმდებლობის შესაბამისად, კანონით დადგენილ ვადაში შპს „მ-----“-ის მიმართ ახალი ინდივიდუალური ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტების გამოცემის დავალდებულების შესახებ, ვინაიდან საკითხი დამატებით კვლევას საჭიროებს. რაც შეეხება შპს „მ-----“-ის საჩივრის დაკმაყოფილებაზე უარის თქმის შესახებ სსიპ შემოსავლების სამსახურის 2015 წლის 20 იანვრის №849 ბრძანების და საქართველოს ფინანსთა სამინისტროსთან არსებული დავების განხილვის საბჭოს გადაწყვეტილების ბათილად ცნობის საკითხს, სააპელაციო პალატის მოსაზრებით, იმ პირობებში როდესაც პირველი ინსტანციის სასამართლომ ბათილად ცნო სსიპ შემოსავლების სამსახურის საგადასახადო მოთხოვნა, არსებობდა აღნიშნულ აქტებზე წარდგენილ ადმინისტრაციულ საჩივართან დაკავშირებით გამოცემული ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტის იმ ნაწილში ბათილად ცნობის სამართლებრივი საფუძველი, რომელშიც სადავო საკითხის

გადაუწყვეტლად ბათილად იქნა ცნობილი სსიპ შემოსავლების სამსახურის 2014 წლის 27 ნოემბრის №002-151 საგადასახადო მოთხოვნა.

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

სარეზოლუციო ნაწილი:

სააპელაციო სასამართლომ იხელმძღვანელა საქართველოს ადმინისტრაციული საპროცესო კოდექსის პირველი მუხლის მე-2 ნაწილით, საქართველოს სამოქალაქო საპროცესო კოდექსის 257-ე მუხლით და

და ა დ გ ი ნ ა:

1. არ დაკმაყოფილდეს სსიპ შემოსავლების სამსახურის სააპელაციო საჩივარი.
2. არ დაკმაყოფილდეს საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს სააპელაციო საჩივარი.
3. უცვლელი დარჩეს მოცემულ საქმეზე თბილისის საქალაქო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა კოლეგიის 2017 წლის 24 მაისის გადაწყვეტილება.
4. სააპელაციო სასამართლოს განჩინება შეიძლება გასაჩივრდეს დასაბუთებული განჩინების მხარეთათვის ჩაბარებიდან 21 (ოცდაერთი) დღის განმავლობაში საქართველოს უზენაესი სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატაში, (თბილისი, ძმ. ზუბალაშვილების ქ. N32) თბილისის სააპელაციო სასამართლოს მეშვეობით (თბილისი, გრ. რობაქიძის გამზ. N7ა).

თავმჯდომარე

მარიამ ცისკაძე

მოსამართლეები

ნინო ქადაგიძე

გელა ბადრიაშვილი