



გ ა დ ა წ ყ ვ ე ტ ი ლ ე ბ ა
საქართველოს სახელით

03
ქ.თბილისი

ივლისი

2019

წელი

თბილისის სააპელაციო სასამართლოს
ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატა

თავმჯდომარე- ნინო ქადაგიძე
მოსამართლეები - მარიამ ცისკაძე
გელა ბადრიაშვილი

სხდომის მდივანი - თეა გობეჯიშვილი

აპელანტი _ შპს „ჯ-----“;

დირექტორი: ჯ-----ე;

წარმომადგენელი - მ-----ე;

მოწინააღმდეგე მხარეები _

1) საქართველოს ფინანსთა სამინისტრო

წარმომადგენელი: ა-----;

2) სსიპ შემოსავლების სამსახური;

წარმომადგენელი: ა-----;

მესამე პირი - საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს საგამოძიებო სამსახური;

წარმომადგენელი: მ-----

დავის საგანი: ინდივიდუალური ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტის ბათილად ცნობა, ქმედების განხორციელების დავალება;

გასაჩივრებული გადაწყვეტილება – თბილისის საქალაქო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა კოლეგიის 2017 წლის 09 მარტის გადაწყვეტილება;

აპელანტის მოთხოვნა - თბილისის საქალაქო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა კოლეგიის 2017 წლის 09 მარტის გადაწყვეტილების გაუქმება და ახალი გადაწყვეტილების მიღებით სარჩელის დაკმაყოფილება.

გასაჩივრებული გადაწყვეტილების დასკვნებზე მითითება:

გასაჩივრებული გადაწყვეტილების სარეზოლუციო ნაწილი:

თბილისის საქალაქო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა კოლეგიის 2017 წლის 09 მარტის გადაწყვეტილებით მოსარჩელე შპს „ჯ-----“ (ს/კ N 2-----) სარჩელი არ დაკმაყოფილდა.

**დასკვნები ფაქტობრივ გარემოებებთან დაკავშირებით:
უდავო ფაქტობრივი გარემოებები:**

საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს საგამოძიებო სამსახურის 2014 წლის 13 მაისის აქტის თანახმად, საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს საგამოძიებო სამსახურის საგამოძიებო დეპარტამენტის საბაჟო წესების დარღვევის წინააღმდეგ ბრძოლის სამმართველოს 2013 წლის 04 დეკემბრის N1----- მომართვის საფუძველზე წარმოდგენილი დადგენილებისა და ამავე სამსახურის სპეციალურ გამოკვლევათა და ექსპერტიზის დეპარტამენტის უფროსის 2013 წლის 04 დეკემბრის N4-- დავალების შესაბამისად, ამავე დეპარტამენტის თანამშრომლებს სისხლის სამართლის N0----- საქმესთან დაკავშირებით დაევაღათ წარმოდგენილ მასალებზე დაყრდნობით შპს „ჯ-----“-ში თემატური რევიზიის ჩატრება საქონლის შესყიდვის დოკუმენტაციასთან დაკავშირებით. თბილისის საქალაქო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა კოლეგიის მოსამართლის 2014 წლის 10 აპრილის N1----- ბრძანებისა და საგამოძიებო სამსახურის საგამოძიებო დეპარტამენტის საბაჟო წესების დარღვევის წინააღმდეგ ბრძოლის სამმართველოს 2014 წლის 30 აპრილის N1----- მომართვის საფუძველზე, დაევაღათ შპს „ჯ-----“-ის საქმიანობის ხელახალი შემოწმება. თემატურმა შემოწმებამ მოიცვა 2009 წლის 9 თებერვლიდან 2012 წლის პირველ ივნისამდე პერიოდი. აღნიშნული პერიოდის შემოწმება დაიწყო 2014 წლის პირველ მაისს და დამთავრდა 13 მაისს. შემოწმებამ მოიცვა 2009 წლის 09 თებერვლიდან 2013 წლის 04 დეკემბრამდე და ცატარდა გამოძიების მიერ წარმოდგენილი დოკუმენტაციის საფუძველზე.

შემოწმებით დადგინდა შემდეგი: შპს „ჯ-----“ გადასახადის გადამხდელად რეგისტრირებულია შემოსავლების სამსახურის ქ. თბილისის რეგიონალური ცენტრის საგადასახადო ინსპექციის მიერ 2009 წლის 02 თებერვალს, მინიჭებული აქვს გადასახადის გადამხდელის საიდენტიფიკაციო ნომერი - 2-----. 26.03.2009 წლიდან რეგისტრირებულია დამატებული ღირებულების გადასახადის გადამხდელად, მიღებული აქვს დღგ-ს გადამხდელის სერტიფიკატი - N0-----. საქმიანობის სფერო - ფერადი ლითონების ჯართის შესყიდვა და ექსპორტი, საწარმოს დირექტორი და 100% წილის მფლობელია ჯ-----ე. ლითონის შესყიდვას აწარმოებს ფერადი ლითონის მიღება-ჩაბარების ჟურნალის მეშვეობით. გამოძიებით დადგინდა, რომ საზოგადოების მიერ 2009-2012 წლებში შეძენილად ნაჩვენები 737416.70 ლარის სასაქონლო-მატერიალურ ფასეულობებზე არ განხორციელებულა შესყიდვის ოპერაცია და მასზე

გაფორმებული დოკუმენტები (სასაქონლო ზედნადებები) არ შეესაბამება რეალობას. მათ შორის: საზოგადოების მიერ 2009 წელს შეძენილად ნაჩვენებია 263961.40 ლარის სასაქონლომატერიალურ ფასეულობებზე გაფორმებული დოკუმენტები (სასაქონლო ზედნადებები) არ შეესაბამება რეალობას. სასაქონლო ზედნადებებში მითითებულ პიროვნებებს საქონელი რეალურად არ ჩაუბარებიათ და თანხაც არ მიუღიათ, ანუ არ განხორციელებულა შესყიდვის ოპერაცია. რის გამოც, იმ პერიოდში მოქმედი სსკ-ის 177.1. მუხლის თანახმად, მოგების გადასახადის დეკლარაციაში დაფიქსირებული სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობების ხარჯები შემცირდება 263961.40 ლარით. შესაბამისად, შემცირდება გამოქვითვებს დაქვემდებარებული ხარჯები, გაიზრდება დასაბეგრი მოგება 263961.40 ლარით. აღნიშნულიდან გამომდინარე მოგების გადასახადის სახით დამატებით უნდა დაეკისროს ძირითადი თანხა 39594.21 ლარი, ჯარიმა სსკ-ის 275-ე მუხლით (50 %) 19797.11 ლარი, სულ 59391.32 ლარი.

საზოგადოების მიერ 2010 წელს შეძენილად ნაჩვენებია 206 046.40 ლარის სასაქონლომატერიალურ ფასეულობებზე გაფორმებული დოკუმენტები (სასაქონლო ზედნადებები) არ შეესაბამება რეალობას ანუ არ განხორციელებულა შესყიდვის ოპერაცია, რის გამოც იმ პერიოდში მოქმედი სსკ-ის 177.1. მუხლის თანახმად, მოგების გადასახადის დეკლარაციაში დაფიქსირებული სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობების ხარჯები შემცირდება 206046.40 ლარით, შესაბამისად, შემცირდება გამოქვითვებს დაქვემდებარებული ხარჯები და გაიზრდება დასაბეგრი მოგება 206046.40 ლარით. აღნიშნულიდან გამომდინარე, საზოგადოებას მოგების გადასახადის სახით დამატებით უნდა დაეკისროს ძირითადი თანხა 30906.96 ლარი, ჯარიმა სსკ-ის 275- ე მუხლით ჯარიმა (50%) 15453.48 ლარი, სულ 46360.44 ლარი.

საზოგადოების მიერ 2011 წელს შეძენილად ნაჩვენებია 213048.90 ლარის სასაქონლომატერიალურ ფასეულობებზე გაფორმებული დოკუმენტები (სასაქონლო ზედნადებები) არ შეესაბამება რეალობას ანუ საქართველოს ფინანსთა მინისტრის 2010 წლის 31 დეკემბრის ბრძანებით დამტკიცებული „გადასახადის ადმინისტრირების წესის შესახებ“ ინსტრუქციის 50-ე მუხლის თანახმად, განხორციელებულია უსაქონლო ოპერაცია, რის გამოც სსკ-ის 105.2. მუხლით, 2011 წლის მოგების გადასახადის დეკლარაციაში დაფიქსირებული სასაქონლო- მატერიალური ფასეულობების ხარჯები შემცირდება 213048.90 ლარით, შესაბამისად, შემცირდება გამოქვითვებს დაქვემდებარებული ხარჯები და გაიზრდება დასაბეგრი მოგება 213048.90 ლარით. აღნიშნულიდან გამომდინარე, საზოგადოებას მოგების გადასახადის სახით დამატებით უნდა დაეკისროს ძირითადი თანხა 31957.33 ლარი, ჯარიმა სსკ-ის 275- ე მუხლით ჯარიმა (50%) 15978.67 ლარი, სულ 47936 ლარი.

საზოგადოების მიერ 2012 წელს შეძენილად ნაჩვენებია 54360 ლარის სასაქონლო-მატერიალურ ფასეულობებზე გაფორმებული დოკუმენტები (სასაქონლო

ზედნადებები) არ შეესაბამება რეალობას ანუ საქართველოს ფინანსთა მინისტრის 2010 წლის 31 დეკემბრის ბრძანებით დამტკიცებული „გადასახადის ადმინისტრირების წესის შესახებ“ ინსტრუქციის 50-ე მუხლის თანახმად, განხორციელებულია უსაქონლო ოპერაცია, რის გამოც სსკ-ის 105.2. მუხლით, 2012 წლის მოგების გადასახადის დეკლარაციაში დაფიქსირებული სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობების ხარჯები შემცირდა 54360 ლარით, შესაბამისად, შემცირდება გამოქვითვებს დაქვემდებარებული ხარჯები და გაიზრდება დასაბეგრი მოგება 54360 ლარით. აღნიშნულიდან გამომდინარე, საზოგადოებას მოგების გადასახადის სახით დამატებით დაეკისრა ძირითადი თანხა 8154 ლარი, ჯარიმა სსკ-ს 275- ე მუხლით ჯარიმა (50%) 4077 ლარი, სულ 12231 ლარი.

2009-2012 წლებში შპს „ჯ-----“-ს ბიუჯეტში დამატებით გადასახდელად მოგების გადასახადის სახით უნდა დაერიცხოს სულ 165 919 ლარი. მათ შორის: ძირითადი თანხა 110 613 ლარი, ჯარიმა 55 306 ლარი.

აქტს თან ერთვის დანართი (4 ფურცლად), ცნობა, შპს „ჯ-----ს“ მიერ შეძენილად ნაჩვენებ სასაქონლო მატერიალურ ფასეულობებზე გამოწერილი სასაქონლო ზედნადებები (ჩამონათვალი), რომლებიც არ შეესაბამება რეალობას.

საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს საგამოძიებო სამსახურის საგამოძიებო დეპარტამენტის საბაჟო წესების დარღვევის წინააღმდეგ მებრძოლი სამმართველოს 2014 წლის 14 მაისის N3----- მიმართვის წერილით (დოკუმენტი N0-----; მიმართვის ადგესატი: საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს სსიპ შემოსავლების სამსახურის აუდიტის დეპარტამენტი; საქმე N0-----; მომართვის შემდგენი პირი ... საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს საგამოძიებო სამსახურის საგამოძიებო დეპარტამენტის საბაჟო წესების დარღვევის წინააღმდეგ მებრძოლი სამმართველოს გამომძიებელი), საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს სსიპ შემოსავლების სამსახურის აუდიტის დეპარტამენტს ეცნობა, რომ საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს საგამოძიებო სამსახურში მიმდინარეობს გამოძიება სისხლის სამართლის საქმეზე №0-----, შპს „ჯ-----“ (ს/ნ N 2-----) ხელმძღვანელი პირების მიერ საქართველოს საბაჟო საზღვარზე განსაკუთრებით დიდი ოდენობით მოძრავი ნივთის საბაჟო დეკლარაციაში ყალბი მონაცემების შეტანით გადატანის ფაქტზე. დანაშაული გათვალისწინებული სისხლის სამართლის კოდექსის 214.2. მუხლით. აღნიშნულ სისხლის სამართლის საქმეზე საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს საგამოძიებო სამსახურის სპეციალურ გამოკვლევათა და ექსპერტიზის დეპარტამენტის მიერ ჩატარდა შპს „ჯ-----“ (ს/ნ N 2-----) თემატური საგადასახადო შემოწმება. შემოწმების შედეგად გამოცემული 2014 წლის 13 მაისის აქტით გადამხდელს დაერიცხა სულ -165 919 ლარი, მათ შორის ძირითადი თანხა -110 613 ლარი, ჯარიმა 55 306 ლარი. დარიცხული თანხების გადამხდელის პირად ბარათზე ასახვისა და სხვა შემდგომი გადაწყვეტილებების მიღების მიზნით, ეგზავნებოდათ საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს საგამოძიებო

სამსახურის სპეციალურ გამოკვლევათა და ექსპერტიზის დეპარტამენტის 2014 წლის 13 მაისის აქტი დანართთან ერთად.

სსიპ შემოსავლების სამსახურის აუდიტის დეპარტამენტის 2014 წლის 06 ივნისის N2---- ბრძანების (გადასახადების/ გადასახდელების და საგადასახადო სანქციების თანხების დარიცხვის შემცირების შესახებ) თანახმად, შპს „ჯ-----“-ს (ს/ნ 2-----) ბიუჯეტში გადასახდელად დამატებით დაერიცხა სულ 165 918 ლარი, მათ შორის: ძირითადი გადასახადი 110612 ლარი, ჯარიმა 55306 ლარი შპს „ჯ-----“-ს (ს/ნ 2-----) დაერიცხა მიმდინარე გადასახდელები 102458 ლარი და შეუმცირდა მიმდინარე გადასახდელები 102458 ლარით. საფუძველი: საგადასახადო კოდექსის 61-ე მუხლი, საგამოძიებო სამსახურის 2014 წლის 14 მაისის N3----- წერილი, შპს „ჯ-----ს“ საგადასახადო შემოწმების 2014 წლის 13 მაისის აქტი.

სსიპ შემოსავლების სამსახურის აუდიტის დეპარტამენტის 2014 წლის 06 ივნისის №9----- საგადასახადო მოთხოვნის თანახმად, შპს „ჯ-----“-ს (ს/ნ 2-----) გადასახდელად დაერიცხა: აქციზის გადასახადი ძირითადი: 0 ლარი, ჯარიმა 0, საურავი 2.51, სულ 2.51 ლარი. მოგების გადასახადი ძირითადი: 110612 ლარი, ჯარიმა: 55306 ლარი, საურავი 88912.36 ლარი, სულ: 254830.36 ლარი; საშემოსავლო გადასახადი: ძირითადი: 0 ლარი, ჯარიმა 0 ლარი, საურავი 4829.36 ლარი, სულ 4829.36 ლარი; სულ: ძირითადი: 110612 ლარი, ჯარიმა 55306 ლარი, საურავი 93744.23 ლარი, სულ 259662.23 ლარი. საფუძველი: საგადასახადო კოდექსის 61-ე მუხლი, ბრძანება N2----, თარიღი 06.06.2014წ.

საქართველოს ფინანსთა სამინისტროსთან არსებული დავების განმხილველი საბჭოს 2015 წლის 19 თებერვლის გადაწყვეტილებით (საჩივარი N 8-----), შპს „ჯ-----“ (ს/კ N 2-----) 15.07.2014 წლის რეგისტრირებული საჩივარი N 8----- არ დაკმაყოფილდა (.მომჩივანი: შპს „ჯ-----“, შემმოწმებელი: საგამოძიებო სამსახური).

გადაწყვეტილებაში მიეთითა:

დავის საგანი: უსაქონლო ოპერაციებზე გამოწერილი სასაქონლო ზედნადებებით შეძენილი საქონლის ღირებულების ხარჯებში გაუთვალისწინებლობის შედეგად მოგების გადასახადში განხორციელებული დარიცხვა.

გასაჩივრებული გადაწყვეტილება: 1) აუდიტის დეპარტამენტის 06.06.2014 წლის №2---- ბრძანება; 2) შემოსავლების სამსახურის 06.06.2014 წლის №9----- „საგადასახადო მოთხოვნა“. დარიცხული თანხა: 259662 ლარი.

პროცედურული გარემოებები: საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს საგამოძიებო სამსახურის საგამოძიებო დეპარტამენტის საბაჟო წესების დარღვევის წინააღმდეგ ბრძოლის სამმართველოს 2013 წლის 4 დეკემბრის №1---

----- მიმართვით წარდგენილი დადგენილების საფუძველზე, ამავე სამსახურის სპეციალურ გამოკვლევათა და ექსპერტიზის დეპარტამენტის მიერ, სისხლის სამართლის №0----- საქმესთან დაკავშირებით წარდგენილ მასალებზე დაყრდნობით, განხორციელდა შპს „ჯ-----“-ის თემატური რევიზია საქონლის შესყიდვის დოკუმენტებთან დაკავშირებით, რაზეც შედგა 2014 წლის 13 მაისის აქტი. შემოწმების აქტის საფუძველზე საზოგადოებას მოგების გადასახადის სახით დაერიცხა სულ 165919 ლარი. შემოწმების აქტის საფუძველზე გამოიცა შემოსავლების სამსახურის აუდიტის დეპარტამენტის 06.06.2014 წლის №2---- ბრძანება და 06.06.2014 წლის №9----- „საგადასახადო მოთხოვნა“, რომლითაც მომჩივანს გადასახდელად დაერიცხა სულ 259662.23 ლარი.

სადავო საკითხები: შემოწმების აქტის შედეგად, მომჩივანს ბიუჯეტის სასარგებლოდ დაერიცხა დამატებითი თანხები მოგების გადასახადის კუთხით და დაეკისრა სსკ-ის 275-ე მუხლით (50%) განსაზღვრული ჯარიმა.

მომჩივნის არგუმენტაცია: საზოგადოების საქმიანობის სფეროს წარმოადგენდა ფერადი ლითონების ჯართის სახით შესყიდვა და ექსპორტი. ამ მიზნით დაქირავებული ჰყავდა ფიზიკური პირები, მათთან გაფორმებული ჰქონდა შრომითი ხელშეკრულებები (ინახება საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს საგამოძიებო სამსახურში), რომლის საფუძველზეც მენეჯერები სხვადასხვა ობიექტებზე ტერიტორიულად არსებული პოლიციის ორგანოს მიერ დამოწმებული ჟურნალისა და შესყიდვის აქტების შედგენის საფუძველზე, ფიზიკური პირებისაგან იბარებდნენ ფერად ლითონს ჯართის სახით. შრომით ხელშეკრულების საფუძველზე, მენეჯერები პასუხისმგებელნი არიან ჟურნალში და შესყიდვის აქტში სწორად შეიტანონ იმ ფიზიკური პირების ზუსტი დემოგრაფიული მონაცემები, რომლებიც მათ აბარებდნენ ფერად ლითონებს, შეადგინონ დოკუმენტი და აღრიცხონ საქონელი. აღურიცხავ საქონელს ისინი საზოგადოებას ვერ ჩააბარებდნენ, თუ არ ექნებოდათ ყოველ შესყიდულ კილოგრამ საქონელზე შედგენილი სათანადო შესყიდვის აქტები. მიაჩნია, რომ მენეჯერებმა გააყალბეს საბუთები იმ მიზნით, რომ მათ მიერ მიღებული საქონელი ყოფილიყო აღრიცხული. ამდენად, საბუთების გაყალბებაში უნდა დაისაჯონ ის პირები, რომლებმაც გააყალბეს დოკუმენტები, ხოლო საზოგადოებას გადახდილი აქვს საფასური მთლიანად, რისი დადასტურებაც შეუძლიათ მენეჯერებს. საქონელი ექსპორტირებულია საზღვარგარეთ, რაც დადასტურებულია დეკლარაციებით. შემოწმების პოზიციას, რომ 2009-2012 წლებში შეძენილად ნაჩვენებ 737416.70 ლარის საქონელზე არ განხორციელებულა შესყიდვის ოპერაცია, არ ეთანხმება რადგან, სწორედ აღნიშნული საქონელია ექსპორტირებული საზღვარგარეთ, სახელმწიფო ბიუჯეტის სასარგებლოდ აქციზის სახით გადახდილია გადასახადები. საქონლის ექსპორტირება ასევე დადასტურებულია დეკლარაციებით.

დავების განხილვის საბჭომ მიიჩნია, რომ საჩივარი არ უნდა დაკმაყოფილდეს შემდეგ გარემოებათა გამო:

საქართველოს საგადასახადო კოდექსის მე-2 მუხლის მე-2 ნაწილის თანახმად, „გადასახადებით დაბეგვრისათვის გამოიყენება საგადასახადო ვალდებულების წარმოშობის დღისათვის მოქმედი საქართველოს საგადასახადო კანონმდებლობა.“

2011 წლამდე მოქმედი საგადასახადო კოდექსის 177-ე მუხლის შესაბამისად, ერთობლივი შემოსავლიდან გამოიქვითება ყველა დოკუმენტურად დადასტურებული ხარჯი, რომელიც დაკავშირებულია მის მიღებასთან.

2011 წლიდან მოქმედი საგადასახადო კოდექსის 105-ე მუხლის პირველი და მე-2 ნაწილების თანახმად, „1. ერთობლივი შემოსავლიდან გამოიქვითება ყველა ხარჯი, რომელიც დაკავშირებულია მის მიღებასთან, გარდა იმ ხარჯებისა, რომლებიც ამ კოდექსის თანახმად გამოქვითვას არ ექვემდებარება. 2. თუ ამ კოდექსით სხვა რამ არ არის გათვალისწინებული, ყველა ხარჯი დოკუმენტურად უნდა იყოს დადასტურებული.“

ამრიგად, ხარჯის დამადასტურებელი დოკუმენტი უნდა აკმაყოფილებდეს საგადასახადო კანონმდებლობით დადგენილ მოთხოვნებს, წინააღმდეგ შემთხვევაში იგი არ შეიძლება ერთობლივი შემოსავლიდან ხარჯების გამოქვითვის საფუძველი გახდეს.

„გადასახადების ადმინისტრირების შესახებ“ საქართველოს ფინანსთა მინისტრის 2010 წლის 31 დეკემბრის N996 ბრძანების 50-ე მუხლის პირველი ნაწილის 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).“

2011 წლიდან მოქმედი საგადასახადო კოდექსის 275-ე მუხლის მე-2 ნაწილის თანახმად პირის მიერ საგადასახადო დეკლარაციაში/გაანგარიშებაში გადასახადის თანხის შემცირება, იწვევს პირის დაჯარიმებას შემცირებული გადასახადის თანხის 50 პროცენტის ოდენობით.

მომჩივანი აღნიშნავს, რომ აღურიცხავ საქონელს მენეჯერები საზოგადოებას ვერ ჩააბარებდნენ, თუ არ ექნებოდათ ყოველ შესყიდულ კილოგრამ საქონელზე შედგენილი სათანადო შესყიდვის აქტები და მიაჩნია, რომ მენეჯერებმა გააყალბეს საბუთები იმ მიზნით, რომ მათ მიერ მიღებული საქონელი ყოფილიყო აღრიცხული. ამდენად, საბუთების გაყალბებაში უდა დაისაჯონ ის პირები, რომლებმაც გააყალბეს დოკუმენტები. შემმოწმებელთა პოზიციას, რომ

2009-2012 წლებში შეძენილად ნაჩვენებ 737416.70 ლარის საქონელზე არ განხორციელებულა შესყიდვის ოპერაცია, არ ეთანხმება რადგან, სწორედ აღნიშნული საქონელია ექსპორტირებულია საზღვარგარეთ, სახელმწიფო ბიუჯეტის სასარგებლოდ აქციზის სახით გადახდილია გადასახადები. საქონლის ექსპორტირება ასევე დადასტურებულია დეკლარაციებით.

საგამოძიებო სამსახური 16.09.2014 წლის №6----- წერილით წარმოდგენილ ინფორმაციაში აღნიშნავს, რომ საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს საგამოძიებო სამსახურის საგამოძიებო დეპარტამენტის საბაჟო წესების დარღვევის წინააღმდეგ ბრძოლის სამმართველოში 2013 წლის 24 სექტემბერს დაიწყო გამოძიება სისხლის სამართლის №0----- საქმეზე, შპს „ჯ-----“-ის ხელმძღვანელი პირების მიერ საქართველოს საბაჟო საზღვარზე განსაკუთრებით დიდი ოდენობით მოძრავი ნივთის საბაჟო დეკლარაციაში ყალბი მონაცემების შეტანით გადატანის ფაქტზე. დანაშაული გათვალისწინებულია საქართველოს სისხლის სამართლის კოდექსის 214-ე მუხლის მე-2 ნაწილით. გამოძიების დაწყების საფუძველი გახდა სსიპ შემოსავლების სამსახურის მომართვა. გამოძიებით დადგინდა შპს „ჯ-----“-ის მიერ ფერადი ლითონის ჯართის შესყიდვის დამადასტურებელი დოკუმენტაციის სიყალბე, მოწმეთა დაკითხვის შედეგად ასევე დადგინდა, რომ შპს „ჯ-----“-ის მიერ ყალბი მონაცემებია შეტანილი ფერადი ლითონების მიღება-ჩაბარების აღრიცხვის ჟურნალებში, სასაქონლო ზედნადებებსა და მის დანართ სალაროს გასავლის ორდერებში, კერძოდ, მათში ყალბად არის დაფიქსირებული 737416.7 ლარის ღირებულების ფერადი ლითონის ფიზიკური პირებისგან შესყიდვის და აღნიშნულზე თანხის გაცემის ფაქტი.

აღნიშნული გარემოებიდან გამომდინარე, ვინაიდან დადგინდა, რომ სასაქონლო ზედნადებებში ასახული სამეურნეო ოპერაციები არის უსაქონლო, ხოლო გამოძიებით დადგენილია საქონლის (ფერადი ლითონის ჯართის) შესყიდვის დამადასტურებელი დოკუმენტაციის სიყალბე, ასევე მოწმეთა დაკითხვის საფუძველზე დადგენილია მომჩივნის მიერ ყალბი მონაცემების შეტანა ფერადი ლითონების მიღება-ჩაბარების აღრიცხვის ჟურნალებში, სასაქონლო ზედნადებებსა და მის დანართ სალაროს გასავლის ორდერებში, საბჭომ მიიჩნია, რომ ყალბი სასაქონლო-ზედნადებების საფუძველზე შეძენილი საქონლის ღირებულება მართებულად იქნა ამოღებული გამოსაქვითი ხარჯებიდან, მომჩივნის მიმართ დარიცხვა მართლზომიერია და არ არსებობს საჩივრის დაკმაყოფილების საფუძველი.

სასამართლოს დავალების შესაბამისად, წარმოდგენილი იქნა საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს საგამოძიებო სამსახურის 2016 წლის 04 ოქტომბრის N 7----- წერილობითი ინფორმაცია და დანართი მასალები, კერძოდ:

თბილისის საქალაქო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა კოლეგიას

წერილობით ეცნობა, რომ საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს საგამოძიებო სამსახურში მიმდინარეობს სისხლის სამართლის საქმე №0-----, შპს „ჯ-----“-ის ხელმძღვანელი პირების მიერ საქართველოს საბაჟო საზღვარზე განსაკუთრებით დიდი ოდენობით მოძრავი ნივთის საბაჟო დეკლარაციაში ყალბი მონაცემების შეტანით გადატანის ფაქტზე. დანაშაული გათვალისწინებული სისხლის სამართლის კოდექსის 214.2. მუხლით. საქმეზე იმ დღის მდგომარეობით შემაჯამებული გადაწყვეტილება პირის ბრალდების შესახებ და განაჩენი მიღებული არ გახლდათ.

თბილისის საქალაქო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა კოლეგიის 2014 წლის 10 აპრილის ბრძანებით (საქმე N1-----), საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს საგამოძიებო სამსახურის შუამდგომლობა დაკმაყოფილდა. საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს საგამოძიებო სამსახურს ნება დაერთო ჩაატაროს შპს „ჯ-----ის“ ხელახალი თემატური შემოწმება 2009 წლის 09 თებერვლიდან 2012 წლის 01 ივნისამდე პერიოდზე.

შპს „ჯ-----“-ის ხელმძღვანელი პირების მიერ საქართველოს საბაჟო საზღვარზე განსაკუთრებით დიდი ოდენობით მოძრავი ნივთის საბაჟო დეკლარაციაში ყალბი მონაცემების შეტანით გადატანის ფაქტზე მიმდინარე სისხლის სამართლის №0----- საქმის მასალებში არსებული მოწმის (ა-----

-----, სულ 27 ფიზიკური პირი) დაკითხვის ოქმების მიხედვით, ფერადი ლითონის ჯართის შესყიდვის დამადასტურებელი დოკუმენტები არ შეესაბამება სინამდვილეს. (ფერადი ლითონების მიღება-ჩაბარების აღრიცხვის ჟურნალები, სასაქონლო ზედნადებები, საღაროს გასავლის ორდერები შეტანილი მონაცემები და ხელმოწერა არ არის შესრულებული ხელმომწერი პირების მიერ და არ განხორციელებულა შესყიდვის ოპერაციები. რაც დაადასტურეს შპს „ჯ-----ს“ თანამშრომლებმა - ლ-----)

დასკვნები სამართლებრივ გარემოებებთან დაკავშირებით:

საქართველოს ადმინისტრაციული საპროცესო კოდექსის 1.2. მუხლის თანახმად, თუ ამ კოდექსით სხვა რამ არ არის დადგენილი, ადმინისტრაციულ სამართალწარმოებაში გამოიყენება საქართველოს სამოქალაქო საპროცესო კოდექსის დებულებები.

საქართველოს ადმინისტრაციული საპროცესო კოდექსის 22.1. მუხლით, სარჩელი შეიძლება აღიძრას ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტის

ბათილად ცნობის მოთხოვნით.

ამ კოდექსის 24.1. მუხლის თანახმად, სარჩელი შეიძლება აღიძრას ისეთი მოქმედების განხორციელების ან ისეთი მოქმედებისაგან თავის შეკავების მოთხოვნით, რომელიც არ გულისხმობს ინდივიდუალური ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტის გამოცემას.

საქართველოს ზოგადი ადმინისტრაციული კოდექსის 1.1. მუხლის შესაბამისად, ეს კოდექსი განსაზღვრავს ადმინისტრაციული ორგანოების მიერ ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტის გამოცემის და აღსრულების, ადმინისტრაციული საჩივრის და განცხადების განხილვის, ადმინისტრაციული გარიგების მომზადების, დადებისა და შესრულების წესს.

ამ კოდექსის 2.1. „დ“ მუხლის თანახმად, ინდივიდუალური ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტი წარმოადგენს ადმინისტრაციული ორგანოს მიერ ადმინისტრაციული კანონმდებლობის საფუძველზე გამოცემულ ინდივიდუალურ-სამართლებრივ აქტს, 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 64.1. მუხლით, საგადასახადო მოთხოვნა არის საგადასახადო ორგანოს ინდივიდუალური ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტი, რომლის შესრულებაც სავალდებულოა ამ კოდექსით დადგენილი წესით.

სასამართლოს მოსაზრებით, განსახილველ შემთხვევაში სადავოდ გამხდარი სსიპ შემოსავლების სამსახურის აუდიტის დეპარტამენტის 2014 წლის 06 ივნისის ბრძანება N2----, ამავე დეპარტამენტის 2014 წლის 06 ივნისის N9----- საგადასახადო მოთხოვნა და საქართველოს ფინანსთა სამინისტროსთან არსებული დაკების განმხილველი საბჭოს 2015 წლის 19 თებერვლის გადაწყვეტილება (საჩივარი N 8-----) წარმოადგენენ საქართველოს ზოგადი ადმინისტრაციული კოდექსის 2.1. „დ“ მუხლით რეგლამენტირებულ ინდივიდუალურ ადმინისტრაციულ-სამართლებრივ აქტს, რომლის შესაბამისობა მოქმედ კანონმდებლობასთან უნდა შემოწმდეს ფაქტობრივი და სამართლებრივი თვალსაზრისით განსახილველი დავის ფარგლებში.

საქართველოს საგადასახადო კოდექსის პირველი მუხლის თანახმად, ეს 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.

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

საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 43.4. მუხლის შესაბამისად, საქართველოს საგადასახადო კანონმდებლობით დადგენილ ვალდებულებათა შეუსრულებლობის ან არაჯეროვნად შესრულების შემთხვევაში გადასახადის გადამხდელს ეკისრება ამ კოდექსით ან/და საქართველოს სხვა საკანონმდებლო აქტებით გათვალისწინებული პასუხისმგებლობა.

საქართველოს საგადასახადო კოდექსის (ძალადაკარგულია 2011 წლის 01 იანვრიდან დაწყებული საგადასახადო პერიოდებისათვის საქართველოს 17.08.2010 N3591 კანონით) 177-ე მუხლის თანახმად, ერთობლივი შემოსავლიდან გამოიქვითება ყველა დოკუმენტურად დადასტურებული ხარჯი, რომელიც დაკავშირებულია მის მიღებასთან.

მოქმედი საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 105.1. მუხლის 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.

ამ კოდექსის 275.2. მუხლით, პირის მიერ საგადასახადო დეკლარაციაში/გაანგარიშებაში გადასახადის თანხის შემცირება, იწვევს პირის

დაჯარიმებას შემცირებული გადასახადის 50 პროცენტის ოდენობით.

საქართველოს ფინანსთა მინისტრის 2010 წლის 31 დეკემბრის N996 ბრძანებით დამტკიცდა „გადასახადების ადმინისტრირების შესახებ“ ინსტრუქცია თანდართულ დანართებთან ერთად.

მითითებული ბრძანების 50.1. მუხლის 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.

საქმის მასალების მიხედვით, სასამართლომ დადგენილად მიიჩნია, რომ საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს საგამოძიებო სამსახურის საგამოძიებო დეპარტამენტში მიმდინარე №0----- სისხლის სამართლის საქმესთან დაკავშირებით, თბილისის საქალაქო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა კოლეგიის 2014 წლის 10 აპრილის (საქმე N1-----) ბრძანების და საგამოძიებო სამსახურის საგამოძიებო დეპარტამენტის საბაჟო წესების დარღვევის წინააღმდეგ ბრძოლის სამმართველოს 2014 წლის 30 აპრილის N1----- მომართვის საფუძველზე, უფლებამოსლმა პირებს დაევალებათ წარმოდგენილ მასალებზე დაყრდნობით შპს „ჯ-----ში“ ხელახალი თემატური შემოწმების ჩატარება საქონლის შესყიდვის დოკუმენტაციასთან დაკავშირებით. შემოწმების შედეგად 2014 წლის 13 მაისს შედგა აქტი. შემოწმება ჩატარდა გამოძიების მიერ წარმოდგენილი დოკუმენტაციის საფუძველზე. შემოწმების აქტის მიხედვით, 2009-2012 წლებში შპს „ჯ-----ს“ ბიუჯეტში დამატებით გადასხდელად უნდა დარიცხოდა მოგების გადასახადის სახით, სულ 165 919 ლარი, მათ შორის : ძირითადი თანხა 110 613 ლარი, ჯარიმა 55 306 ლარი. საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს საგამოძიებო სამსახურის საგამოძიებო დეპარტამენტის საბაჟო წესების დარღვევის წინააღმდეგ მეზობოლი სამმართველოს 2014 წლის 14 მაისის N3----- მიმართვის წერილით, 2014 წლის 13 მაისის აქტი დანართთან ერთად გადაეგზავნა სსიპ შემოსავლების სამსახურის აუდიტის დეპარტამენტს, დარიცხული თანხების გადამხდელის პირად ბარათზე ასახვისა და სხვა შემდგომი გადაწყვეტილებების მიღების მიზნით. შესაბამისად, სსიპ შემოსავლების სამსახურის აუდიტის დეპარტამენტმა 06.06.2014 წელს გამოსცა №2---- ბრძანება და №9----- „საგადასახადო მოთხოვნა“, რომლითაც მოსარჩელე

„ჯ-----ს“ მოგების გადასახადის სახით, გადასახდელად დაერიცხა სულ 165 919 ლარი, მათ შორის : ძირითადი თანხა 110 613 ლარი, ჯარიმა 55 306 ლარი.

სასამართლომ აღნიშნა, რომ საქმეში წარმოდგენილი საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს საგამოძიებო სამსახურის სპეციალურ გამოკვლევათა და ექსპერტიზის დეპარტამენტის 2014 წლის 13 მაისის აქტით (დანართ მასალებთან ერთად), აგრეთვე შპს „ჯ-----ს“ ხელმძღვანელი პირების მიერ საქართველოს საბაჟო საზღვარზე განსაკუთრებით დიდი ოდენობით მოძრავი ნივთის საბაჟო დეკლარაციაში ყალბი მონაცემების შეტანით გადატანის ფაქტზე საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს საგამოძიებო სამსახურში მიმდინარე სისხლის სამართლის №0----- საქმის მასალებით - მოწმის (სულ 27 ფიზიკური პირი) დაკითხვის ოქმებით დასტურდება, რომ ფერადი ლითონის ჯართის შესყიდვის დამადასტურებელი დოკუმენტაციაში (ფერადი ლითონების მიღება-ჩაბარების აღრიცხვის ჟურნალები, სასაქონლო ზედნადებები, სალაროს გასავლის ორდერები) არსებული მონაცემები არ შეესაბამება სინამდვილეს.

სასამართლომ ყურადღება მიაქცია იმ ფაქტობრივ გარემოებას, რომ მოსარჩელე განსახილველ შემთხვევაში სადავოდ არ ხდის იმ ფაქტობრივ გარემოებას, რომ ფერადი ლითონის ჯართის შესყიდვის დამადასტურებელი დოკუმენტები გაყალბებული იქნა მენეჯერების მიერ იმ მიზნით, რომ მათ მიერ შესყიდული საქონელი ყოფილიყო აღრიცხული. შესაბამისად, მიიჩნია, რომ აღნიშნულის გამო უნდა დაისაჯონ მენეჯერები. ამასთანავე არ დაეთანხმა შემმოწმებელთა პოზიციას, რომ 2009-2012 წლებში შეძენილად ნაჩვენებ 737416.70 ლარის საქონელზე არ განხორციელებულა შესყიდვის ოპერაცია, რადგან, საქონელი ექსპორტირებულია საზღვარგარეთ, გადახდილი აქვს აქციზის გადასახადები. საქონელი ექსპორტირებულია საზღვარგარეთ, რაც დასტურდება დეკლარაციებით, რის გამოც ბათილად უნდა იქნეს ცნობილი გასაჩივრებული აქტები და გაუქმდეს მათ მიმართ დარიცხული თანხა 165 918 ლარის ოდენობით.

სასამართლომ უსაფუძვლობის გამო არ გაიზიარა მოსარჩელის მოსაზრება აღნიშნულზე და მიიჩნია, რომ „გადასახადების ადმინისტრირების შესახებ“ საქართველოს ფინანსთა მინისტრის 2010 წლის 31 დეკემბრის N996 ბრძანების 50.1. მუხლის მოთხოვნათა შესაბამისად, ვინაიდან განსახილველ შემთხვევაში ოპერაცია ან გარიგება არ განხორციელებულა იმ პირებს შორის, რომლებიც აღნიშნულია ოპერაციის ან გარიგების დამადასტურებელ დოკუმენტებში (საგადასახადო ანგარიშ-ფაქტურა, სასაქონლო ზედნადები ან სხვა), ამდენად, სასამართლომ მიიჩნია, რომ მოსარჩელის მიერ განხორციელებული ოპერაცია ჩაითვალება უსაქონლოდ (ან/და გარიგება ფიქტიურად).

სასამართლოს მოსაზრებით, თუ ხარჯის დამადასტურებელი დოკუმენტი არ

აკმაყოფილებს საგადასახადო კანონმდებლობით დადგენილ მოთხოვნებს, ასეთ შემთხვევებში ეს დოკუმენტი არ შეიძლება გახდეს ერთობლივი შემოსავლიდან ხარჯების გამოქვითვის საფუძველი. ამდენად, სასამართლომ გაიზიარა მოპასუხე ადმინისტრაციული ორგანოებისა და გასაჩივრებულ ინდივიდუალურ ადმინისტრაციულ-სამართლებრივ აქტში მითითება აღნიშნულთან დაკავშირებით.

„საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს საგამოძიებო სამსახურის შესახებ“ საქართველოს კანონის 2.1. მუხლის თანახმად, სამსახური არის საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს სისტემაში სახელმწიფო საქვეუწყებო დაწესებულების სტატუსით შემავალი სპეციალური სამართალდამცავი ორგანო, რომელიც საქართველოს კანონმდებლობის შესაბამისად ახორციელებს საფინანსო-ეკონომიკურ სფეროში დანაშაულის წინააღმდეგ ბრძოლას, სისხლის სამართლის საპროცესო კანონმდებლობით მისი ქვემდებარეობისთვის მიკუთვნებულ საქმეთა გამოძიებას და საქართველოს კანონმდებლობით დადგენილ სხვა ფუნქციებს. ამ ნორმის მე-2 ნაწილით, სამსახური თავისი ფუნქციების განხორციელებისას მოქმედებს სახელმწიფოს სახელით.

ამ კანონის მე-3 მუხლით, სამსახურის საქმიანობის სამართლებრივი საფუძვლებია: საქართველოს კონსტიტუცია, საქართველოს საერთაშორისო ხელშეკრულებები და სამართლებრივი აქტები, სისხლის სამართლის საპროცესო კანონმდებლობა, საქართველოს კანონი „ოპერატიულ-სამძებრო საქმიანობის შესახებ“, საგადასახადო კანონმდებლობა, ეს კანონი, საქართველოს სხვა კანონები და კანონქვემდებარე ნორმატიული აქტები.

ამ კანონის 8.„დ“ მუხლის თანახმად, სამსახური უფლებამოსილია თავისი კომპეტენციის ფარგლებში: დ) საჭიროების შემთხვევაში მიიღოს გადაწყვეტილება რევიზიის ან ინვენტარიზაციის ჩატარებაზე, მოითხოვოს საუწყებო შემოწმების ჩატარება და საჭირო დოკუმენტაციის წარდგენა;

„სამეწარმეო საქმიანობის კონტროლის შესახებ“ საქართველოს კანონის 5.4. მუხლის თანახმად, ამ კანონის მოქმედება არ ვრცელდება „ოპერატიულ-სამძებრო საქმიანობის შესახებ“ საქართველოს კანონითა და საქართველოს სისხლის სამართლის საპროცესო კოდექსით გათვალისწინებულ მოქმედებაზე. ის მაკონტროლებელი ორგანო, რომელიც სამეწარმეო საქმიანობის კონტროლს ახორციელებს ოპერატიულ-სამძებრო საქმიანობის განმახორციელებელი ორგანოს თხოვნით, შემოწმების უფლებას მოიპოვებს მოსამართლის ბრძანებით.

საქართველოს ზოგადი ადმინისტრაციული კოდექსის 3.4. მუხლის თანახმად, ამ

კოდექსის მოქმედება არ ვრცელდება აღმასრულებელი ხელისუფლების ორგანოთა იმ საქმიანობაზე, რომელიც დაკავშირებულია: ა) დანაშაულის ჩადენის გამო პირის სისხლისსამართლებრივ დევნასთან და სისხლის სამართლის საქმის წარმოებასთან; ბ) ოპერატიულ სამძებრო საქმიანობასთან.

საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 255-ე მუხლის მე-9 ნაწილის (ძალადაკარგულია 13.05.2016 წლის N5092 კანონით) სადავოდ გამხდარი აქტების გამოცემის მომენტიდან მოქმედი რედაქციის თანახმად, სისხლის სამართლის საქმეზე საქართველოს სისხლის სამართლის საპროცესო კანონმდებლობის შესაბამისად უფლებამოსილი პირის გადაწყვეტილებით/დავალებით ბიუჯეტთან ანგარიშსწორების შემოწმების ან დოკუმენტური/ბუღალტრული რევიზიის აქტი ითვლება საგადასახადო შემოწმების აქტად.

ზემოთ მითითებული ფაქტობრივი და სამართლებრივი გარემოებებისა ურთიერთშეჯერების საფუძველზე სასამართლომ განმარტა, რომ საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს საგამოძიებო სამსახური, როგორც სპეციალური სამართალდამცავი ორგანო, საქართველოს კანონმდებლობის შესაბამისად ახორციელებს საფინანსო-ეკონომიკურ სფეროში დანაშაულის წინააღმდეგ ბრძოლას, სისხლის სამართლის საპროცესო კანონმდებლობით მისი ქვემდებარეობისთვის მიკუთვნებულ საქმეთა გამოძიებას და საქართველოს კანონმდებლობით დადგენილ სხვა ფუნქციებს. ამასთანავე, საქართველოს კანონმდებლობით მინიჭებული უფლებამოსილების ფარგლებში სამსახური უფლებამოსილია თავისი კომპეტენციის ფარგლებში, საჭიროების შემთხვევაში მიიღოს გადაწყვეტილება რევიზიის ან ინვენტარიზაციის ჩატარებაზე ან/და კანონით გათვალისწინებულ შემთხვევებში მიმართოს სასამართლოს შემოწმების უფლებას მოიპოვებს მიზნით. ამასთანავე, საგადასახადო კოდექსის კონკრეტულ სისხლის სამართლის საქმეზე, საქართველოს სისხლის სამართლის საპროცესო კანონმდებლობის მოთხოვნათა შესაბამისად, საამისოდ უფლებამოსილი პირის გადაწყვეტილებით/დავალებით ბიუჯეტთან ანგარიშსწორების შემოწმების ან დოკუმენტური/ბუღალტრული რევიზიის აქტის ჩაითვლებოდა საგადასახადო შემოწმების აქტად, რაც საგადასახადო ორგანოებისათვის წარმოადგენს გადასახადის დარიცხვის საფუძველს.

ამრიგად, სასამართლომ უსაფუძვლობის გამო არ გაიზიარა მოსარჩელის მოსაზრება აღნიშნულზე და მიიჩნია, რომ კონკრეტულ სისხლის სამართლის საქმესთან (N0-----) დაკავშირებით, სპეციალური სამართალდამცავი ორგანოს - საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს საგამოძიებო სამსახურის - მიერ, სისხლის სამართლის საპროცესო კანონმდებლობით მისი ქვემდებარეობისთვის მიკუთვნებულ საქმის გამოძიების პროცესში, შპს „ჯ-----ში“ თემატური

შემოწმების ჩატარება საქონლის შესყიდვის დოკუმენტაციასთან დაკავშირებით და შესაბამისი აქტის შედგენა წარმოადგენს ოპერატიულ სამუშაო საქმიანობას, რომლის მიმართ არ ვრცელდება საქართველოს ზოგადი ადმინისტრაციული კოდექსის მოქმედება.

სასამართლომ მიიჩნია, რომ საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს საგამოძიებო სამსახურის 2014 წლის 13 მაისის აქტი არ წარმოადგენს საქართველოს ზოგადი ადმინისტრაციული კოდექსის 2.1.,„დ“ მუხლით, რეგლამენტირებულ ინდივიდუალურ ადმინისტრაციულ სამართლებრივ აქტს. ამასთანავე, საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს საგამოძიებო სამსახურის სპეციალურ გამოკვლევათა და ექსპერტიზის დეპარტამენტის 2014 წლის 13 მაისის აქტი, საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 255.9. მუხლის (სადავო აქტების გამოცემის მომენტში მოქმედი რედაქცია) იმპერატიული დანაწესის მიხედვით, არის საგადასახადო შემოწმების აქტი და ამავე კოდექსის 61.2.,„გ“ მუხლის იმპერატიული დანაწესის შესაბამისად, წარმოადგენს მოსარჩელე შპს „ჯ-----სათვის“ გადასახადის დარიცხვის ფაქტობრივ და სამართლებრივ საფუძველს.

ამრიგად, სასამართლო უსაფუძვლოდ გამო არ გაიზიარა მოსარჩელის მოსაზრება აღნიშნულთან დაკავშირებით.

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 ადმინისტრაციულსამართლებრივი 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 სასამართლომ გაიზიარა მოპასუხეთა და სადავო ინდივიდუალურ ადმინისტრაციულ სამართლებრივ აქტებში გამოთქმულ მოსაზრებებს დავის საგანთან მიმართებაში და მიიჩნია, რომ

განსახილველ შემთხვევაში არ არსებობს გასაჩივრებული ინდივიდუალური ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტის ბათილად ცნობის ფაქტობრივი და სამართლებრივი საფუძვლები.

სასამართლომ მიიჩნია, რომ მოსარჩელე შპს „ჯ-----ს“ სარჩელი ინდივიდუალური ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტის ბათილად ცნობის თაობაზე არ უნდა დაკმაყოფილდეს უსაფუძვლობის გამო. უცვლელად უნდა დარჩეს სსიპ შემოსავლების სამსახურის აუდიტის დეპარტამენტის 2014 წლის 06 ივნისის ბრძანება N2---, ამავე დეპარტამენტის 2014 წლის 06 ივნისის N9----- საგადასახადო მოთხოვნა და საქართველოს ფინანსთა სამინისტროსთან არსებული დავების განმხილველი საბჭოს 2015 წლის 19 თებერვლის გადაწყვეტილება (საჩივარი N 8-----). ამასთანავე აღნიშნულიდან გამომდინარე უსაფუძვლობის გამო არ უნდა დაკმაყოფილდეს მოსარჩელის მოთხოვნა - მოპასუხისათვის ქმედების განხორციელების დავალების თაობაზე.

სააპელაციო საჩივრის ფაქტობრივი და სამართლებრივი საფუძვლები:

აპელანტის მოსაზრებით შემოწმების პროცედურასთან დაკავშირებით დარღვეულია „საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს საგამოძიებო სამსახურის შესახებ“ საქართველოს კანონის მე-8 მუხლის „დ“ პუნქტის მოთხოვნები, რომლითაც საგამოძიებო სამსახურს გააჩნია უფლებამოსილება მხოლოდ რევიზიის და ინვენტარიზაციის ჩატარებისა, ხოლო თემატური შემოწმება კი უნდა დავალებოდა საუწყებო - შემოსავლების სამსახურის აუდიტის დეპარტამენტს და საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 264-ე მუხლის მე-4 პუნქტის შესაბამისად საგადასახადო შემოწმების დროს უნდა შემდგარიყო თემატური შემოწმების აქტი, რაც არ განხორციელებულა.

აპელანტი აღნიშნავს, რომ სამეწარმეო საქმიანობის შემოწმების ჩატარების თაობაზე ბრძანება თბილისის საქალაქო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა კოლეგიის მოსამართლის მიერ გაცემულია 2014 წლის 10 აპრილს, სადაც განსაზღვრულია შემოწმებისთვის 15 დღე, ხოლო შემოწმება დამთავრდა 2014 წლის 13 მაისს. რითაც აპელანტის მოსაზრებით, დარღვეული იქნა შემოწმების პროცედურა ვადის გამო და ითვლება რომ შემოწმების აქტი დაწერილია კანონის დარღვევით, რასაც იურიდიული ძალა არ გააჩნია.

აპელანტი თვლის, რომ კანონსაწინააღმდეგო საფუძვლებით არის გამოცემული აუდიტის მ2014 წლის 06.06 # 2---- ბრძანება, ვინაიდან საფუძვლად მითითებულია საგადასახადო შემოწმების აქტად 2014 წლის 14 მაისის აქტი, რაც ბუნებაში არ არსებობს. აპელანტი საყურადღებოდ მიიჩნევს იმ გარემოებას, რომ გადამხდელი ჯერ კიდევ გეგმიური წესით იყო შემოწმებული 2012 წელს, 2012 წლის 01 ივლისამდე პერიოდში და დარიცხული ჰქონდა გადასახადი 34446 ლარის ოდენობით.

აპელანტი მიიჩნევს, რომ განმეორებით ჩატარებულ შემოწმებასთან დაკავშირებით, შემოწმებული პერიოდის ხელახლა შემოწმებით დარღვეული იქნა „სამეწარმეო საქმიანობის კონტროლის შესახებ“ კანონის მე-4 მუხლის მოთხოვნა. კერძოდ, თუ „მეწარმე შეამოწმა უფლებამოსილმა მაკონტროლებელმა ორგანომ, დაუშვებელია საქმიანობის იმავე საკითხთან დაკავშირებით იგი შეამოწმოს სხვა მაკონტროლებელმა ორგანომ ან იმავე მაკონტროლებელი ორგანოს სხვა დანაყოფმა. " ასევე დარღვეული იქნა საგადასახადო კოდექსის 255-ე მუხლის მე-6 პუნქტით დადგენილი სამართლებრივი ნორმა.,, მოსამართლის ბრძანების გარეშე აკრძალულია პირის საქმიანობის უკვე შემოწმებული საკითხის იმავე პერიოდის ხელახალი შემოწმება, გარდა იმ საკითხებისა, რომელთა მიხედვითაც პირი უკვე შემოწმებულ პერიოდზე შესწორებულ საგადასახადო დეკლარაციას წარადგენს." შემოწმების აქტის მიხედვით, შემოწმება დაეყრდნო გამოძიების მიერ წარმოდგენილ დოკუმენტაციას. არ არის კონკრეტულად მითითებული რომელ და რა სახის დოკუმენტაციას დაეყრდნო შემოწმებული, ასევე არ არის მითითება სამართლებრივ ნორმაზე. აღნიშნულით, აპელანტი მიიჩნევს, რომ დარღვეული იქნა საგადასახადო კოდექსის 41-ე, 267-ე და 268-ე მუხლების მოთხოვნები.

აპელანტს კანონშეუსაბამოდ მიაჩნია მითითება გამოძიებით დადგენილ ფაქტებზე, როდესაც არ არსებობს საქმეზე კანონიერ ძალაში შესული განაჩენი ან სხვა გადაწყვეტილება გაყალბებასთან ან საბაჟო წესების დარღვევასთან დაკავშირებით. შესაბამისად, ასევე კანონშეუსაბამოდ თვლის ამ ფაქტობრივი გარემოებების გამოყენებას საგადასახადო ვალდებულებების განსასაზღვრავად. აღნიშნულით კი, აპელანტის მოსაზრებით, დარღვეული იქნა პირის უზენაესი კონსტიტუციური უფლება - უდანაშაულობის პრეზუმფიცია.

აპელანტი მიუთითებს „სამეწარმეო საქმიანობის კონტროლის“ შესახებ კანონის მე-3 მუხლის მე-5 პუნქტზე, რომლის შესაბამისად „კანონის დარღვევით განხორციელებული შემოწმების შედეგად მიღებულ მტკიცებულებებს იურიდიული ძალა არა აქვს“ და მიიჩნევს, რომ დარღვეულია ზაკ-ის 53-ე, 96-ე და მე-60 /პრიმა/მუხლების მოთხოვნები.

აპელანტი მიიჩნევს, რომ დარღვეულია საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 41-ე, 255-ე, 264-ე, 267-ე, 268-ე მუხლები, ზოგადი ადმინისტრაციული კოდექსის-- 53-ე, 96-ე და მე-60 /პრიმა/მუხლები, „სამეწარმეო საქმიანობის კონტროლის შესახებ“ კანონის სამართლებრივი ნორმები, „საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს საგამოძიებო სამსახურის შესახებ“ საქართველოს კანონის მე-8 მუხლის „დ“ პუნქტის მოთხოვნები და განმარტავს, რომ ერთობლივი შემოსავლებიდან ხარჯების გამოქვითვის გაანგარიშების დროს გამოიყენება სიტუაციური სახელმძღვანელო #0256, რომელიც დამტკიცებულია შემოსავლების სამსახურის 2012 წლის 02 თებერვლის #1162 ბრძანებით შესული ცვლილებებით შემოსავლების სამსახურის 2010 წლის 12 აგვისტოს #1475 ბრძანებაში, რომელიც

არის „საგადასახადო შემოწმებისას გასატარებელი ღონისძიებების სახელმძღვანელოს დამტკიცების შესახებ“ იურიდიული ძალის დოკუმენტი. აღნიშნული მანუელის გამოყენების საფუძველზე, აუდიტის მიერ გადაანგარიშებულ და დადგენილ იქნა ერთობლივი შემოსავლებიდან ხარჯების გამოქვითვის საკითხი, სიტუციური სახელმძღვანელო #0256-ის გამოყენების შედეგად, და რომელმაც შპს „ჯ-----“-ს მიმართ, 2014 წლის 13 მაისის შემოწმების აქტის საფუძველზე, 2009-2010-2011-2012 წლების მიხედვით, ძირითადი გადასახადების (მოგების და საშემოსავლო გადასახადის) და მასზე სსსკ 275-ე მუხლით (50%) დარიცხული /გავრცელებული/ ჯარიმების მიხედვით შეადგინა სულ ძირითადი 27653 ლარი და ჯარიმა 13827.

ზემოაღნიშნულიდან გამომდინარე აპელანტი ითხოვს გასაჩივრებული გადაწყვეტილების გაუქმებას და ახალი გადაწყვეტილების მიღებით სასარჩელო მოთხოვნის დაკმაყოფილებას.

ს ა მ ო ტ ი ვ ა ც ი ო ნ ა წ ი ლ ი:

4. გასაჩივრებული გადაწყვეტილების შეცვლის დასაბუთება:

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

საქართველოს სსკ-ის 377-ე მუხლის პირველი ნაწილის თანახმად, სააპელაციო სასამართლო, ამოწმებს გადაწყვეტილებას სააპელაციო საჩივრის ფარგლებში, ფაქტობრივი და სამართლებრივი თვალსაზრისით. ამავე მუხლის მეორე ნაწილით სამართლებრივი თვალსაზრისით შემოწმებისას, სასამართლო ხელმძღვანელობს საქართველოს სსკ-ის 393-ე და 394-ე მუხლების მოთხოვნებით.

სამოქალაქო საპროცესო კოდექსის 389-ე მუხლის მე-2 ნაწილის „ბ“ ქვეპუნქტის თანახმად, სააპელაციო სასამართლოს გადაწყვეტილება აღწერილობითი და სამოტივაციო ნაწილების ნაცვლად უნდა შეიცავდეს საქმის გარემოებებთან დაკავშირებით გასაჩივრებული გადაწყვეტილების დასკვნებზე მითითებას, შესაძლო ცვლილებების ან დამატებების გათვალისწინებით.

ფაქტობრივი და სამართლებრივი დასაბუთება:

სააპელაციო სასამართლო საქმის მასალების გაცნობის, მხარეთა ახსნა-განმარტებების მოსმენის, გასაჩივრებული გადაწყვეტილების დასაბუთებულობა-კანონიერების შემოწმებისა და საქმის სასამართლო განხილვის შედეგად მივიდა იმ დასკვნამდე, რომ სააპელაციო საჩივარი დასაბუთებულია და უნდა დაკმაყოფილდეს ნაწილობრივ, შემდეგ გარემოებათა გამო:

სააპელაციო სასამართლო თვლის, რომ გასაჩივრებული გადაწყვეტილების გამოტანისას დარღვეულია მატერიალური და საპროცესო სამართლის ნორმები, სასამართლომ გამოიყენა კანონი, რომელიც არ უნდა გამოეყენებინა, სწორი შეფასება არ მისცა საქმის მასალებს, რაც ქმნის გადაწყვეტილების გაუქმებისა და სააპელაციო საჩივრის ნაწილობრივ დაკმაყოფილების საფუძველს.

დადგენილია, რომ საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს საგამოძიებო სამსახურის საგამოძიებო დეპარტამენტის საბაჟო წესების დარღვევის წინააღმდეგ ბრძოლის სამმართველოს 2013 წლის 4 დეკემბრის N1----- მიმართვით წარდგენილი დადგენილების საფუძველზე, ამავე სამსახურის სპეციალურ გამოკვლევათა და ექსპერტიზის დეპარტამენტის მიერ, სისხლის სამართლის N-0----- საქმესთან დაკავშირებით წარმოებულ მასალებზე დაყრდნობით გამხორციელდა შპს „ჯ-----ის“ თემატური რევიზია საქონლის შესყიდვის დოკუმენტებთან დაკავშირებით, რაზეც შედგა 2014 წლის 13 მაისის აქტი. შემოწმების აქტის საფუძველზე საზოგადოებას მოგების გადასახადის სახით დაერიცხა 165 919 ლარი.

შემოწმების აქტის საფუძველზე გამოიცა შემოსავლების სამსახურის აუდიტის დეპარტამენტის 06.06.2014 წლის N2---- ბრძანება და 06.06.2014 წლის N9---- „საგადასახადო მოთხოვნა“, რომლის საფუძველზეც შპს „ჯ-----ს“ გადასახდელად დაერიცხა 259 662.23 ლარი.

შემოწმების აქტში აღნიშნულია, რომ თბილისის საქალაქო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა კოლეგიის მოსამართლის 2014 წლის 10 აპრილის N1--- ---- ბრძანების და საგამოძიებო სამსახურის საგამოძიებო დეპარტამენტის საბაჟო წესების დარღვევის წინააღმდეგ ბრძოლის სამმართველოს 2014 წლის 30 აპრილის N1----- მიმართვის საფუძველზე განხორციელდა შპს „ჯ-----ის“ საქმიანობის ხელახალი შემოწმება. თემატურმა შემოწმებამ მოიცვა 2009 წლის 09 თებერვლიდან 2012 წლის პირველ ივნისამდე პერიოდი. შემოწმება ჩატარდა გამოძიების მიერ წარდგენილი დოკუმენტების საფუძველზე.

დადგინდა, რომ საზოგადოება ფერადი ლითონის შესყიდვას აწარმოებს ფერადი ლითონის მიღება/ჩაბარების ჟურნალის მეშვეობით, რომელშიც აღირიცხება გამყიდველის გვარი, საპასპორტო მონაცემები, შესყიდული ლითონის სახეობა, ერთეულის ღირებულება და თარიღი, ხოლო შესყიდულ საქონელზე გამოიწერება სასაქონლო ზედნადები შესაბამისი მონაცემებით და სალაროს გასავლის ორდერი.

გამოძიებით დადგინდა, რომ საზოგადოების მიერ 2009-2012 წლებში შეძენილად ნაჩვენები 737416.70 ლარის სასაქონლო-მატერიალურ ფასეულობებზე არ განხორციელებულა შესყიდვის ოპერაცია და მასზე გაფორმებული დოკუმენტები (სასაქონლო ზედნადებები) არ შეესაბამება რეალობას. „გადასახადების

ადმინისტრირების შესახებ“ საქართველოს ფინანსთა მინისტრის 2010 წლის 31 დეკემბრის N996 ბრძანების 50-ე მუხლზე მითითებით ჩაითვალა, რომ განხორციელდა უსაქონლო ოპერაცია, რის გამოც, სადავო პერიოდში მოქმედი სსკ-ის 105-ე მუხლის მე-2 ნაწილის მოთხოვნებიდან გამომდინარე, მოგების გადასახადის დეკლარაციაში დაფიქსირებული სასაქონლო მატერიალური ფასეულობების ხარჯები შემცირდა და გაიზარდა დასაბეგრი მოგება. შედეგად, შპს „ჯ-----ს“ ბიუჯეტის სასარგებლოდ დაერიცხა დამატებითი თანხები მოგების გადასახადის კუთხით და ჯარიმა სსკ-ის 275-ე მუხლის საფუძველზე.

სააპელაციო სასამართლო გასაჩივრებულ გადაწყვეტილებას მიიჩნევს კანონშეუსაბამოდ და არ იზიარებს პირველი ინსტანციის სასამართლოს მსჯელობას იმის თაობაზე, რომ თუ ხარჯის დამადასტურებელი დოკუმენტი არ აკმაყოფილებს საგადასახადო კანონმდებლობით დადგენილ მოთხოვნებს, დოკუმენტი არ შეიძლება გახდეს ერთობლივი შემოსავლიდან ხარჯების გამოქვითვის საფუძველი. სააპელაციო სასამართლო თვლის, რომ მითითებული მსჯელობა არ შეესაბამება საგადასახადო კოდექსის მოთხოვნებს - მოხდეს პირის საგადასახადო ვალდებულებების მართებული განსაზღვრა და წარმოადგენს იმავე „გადასახადის ადმინისტრირების შესახებ“ საქართველოს ფინანსთა მინისტრის 2010 წლის 31 დეკემბრის N996 ბრძანების, რომელზე დაყრდნობითაც მოხდა დავის გადაწყვეტა, არასწორ განმარტებას.

საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 105-ე მუხლის პირველი და მე-2 ნაწილების შესაბამისად, ერთობლივი შემოსავლიდან გამოიქვითება ყველა ხარჯი, რომელიც დაკავშირებულია მის მიღებასთან, გარდა იმ ხარჯებისა, რომელიც ამ კოდექსის მიხედვით გამოიქვითვას არ ექვემდებარება.

საქართველოს საგადასახადო კანონმდებლობის თანახმად, გადასახადის გადამხდელის საგადასახადო ვალდებულების განსაზღვრა უნდა განხორციელდეს დოკუმენტურად დადასტურებულ მონაცემთა საფუძველზე. თუმცა, ასეთი დოკუმენტების არარსებობის შემთხვევაში, საგადასახადო კოდექსი ადმინისტრაციულ ორგანოს ანიჭებს უფლებამოსილებას განსაზღვროს პირის საგადასახადო ვალდებულება არაპირდაპირი მეთოდის გამოყენებით, კერძოდ 73-ე მუხლის მე-5 ნაწილის „ა“ ქვეპუნქტის 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), თუ პირს არ აქვს სააღრიცხვო დოკუმენტაცია ან სააღრიცხვო დოკუმენტაციით შეუძლებელია დაბეგვრის ობიექტის დადგენა.

გასახილველ შემთხვევაში ადმინისტრაციული ორგანოს პოზიცია საგადასახადო ვალდებულების არაპირდაპირი მეთოდის გამოყენებით განსაზღვრის შეუძლებლობის თაობაზე ემყარება საქართველოს ფინანსთა მინისტრის 2010 წლის 31 დეკემბრის N996 ბრძანებით დამტკიცებული „გადასახადების ადმინისტრირების შესახებ“ ინსტრუქციის 50-ე მუხლს, რომლის საფუძველზეც განსაზღვრულია, რომ 1. 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); 2. 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.

სააპელაციო სასამართლო თვლის, რომ ზემოაღნიშნული მუხლის მიზნებიდან გამომდინარე, გაყალბებული დოკუმენტების საფუძველზე განხორციელებული ოპერაცია, თუ ოპერაციის განხორციელების ფაქტი უდავოა, არსებითად და ფაქტობრივად არ განსხვავდება იმ მოცემულობისაგან, როდესაც გადასახადის გადამხდელს არ გააჩნია მიწოდებული საქონლის/მომსახურების შესყიდვის ან მასზე გაწეული ხარჯის დამადასტურებელი დოკუმენტები.

პალატა პირველ რიგში ყურადღებას მიაქცევს გადასახადის გადამხდელის - შპს „ჯ-----ის“ საქმიანობის სახეს. საზოგადოების საქმიანობას წარმოადგენს შავი და ფერადი ლითონის შეძენა ფიზიკური პირებისაგან და წვრილი მიმწოდებლებისაგან.

საქმეში წარმოდგენილია საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს საგამოძიებო სამსახურის სპეციალურ გამოკვლევათა და ექსპერტიზის დეპარტამენტის 2014 წლის 13 მაისის აქტი და სისხლის სამართლის NO----- საქმის მასალები, რომლითაც დგინდება, რომ სისხლის სამართლის საქმეზე გამოძიება დაწყებულია იმ საფუძველით, რომ გამოვლინდა შპს „ჯ-----ის“ ხელმძღვანელი პირის მხრიდან საქართველოს საბაჟო საზღვარზე განსაკუთრებით დიდი ოდენობით მოძრავი ნივთის გატანის ფაქტი, საბაჟო დეკლარაციაში ყალბი მონაცემების შეტანის გზით.

შესაბამისად, ფაქტი იმის თაობაზე, რომ საქონელი რეალურად არსებობდა და ხორციელდებოდა მისი იმპორტირება მხარეთა შორის დავას არ იწვევს. ამდენად, სახეზეა ის მოცემულობა, როდესაც შესყიდულ ლითონის ჯართზე გაყალბებულია შესყიდვის დამადასტურებელი დოკუმენტები.

სააპელაციო სასამართლო საკითხის შეფასების პროცესში პრინციპულად

მიიჩნევს იმ გარემოებას, რომ განსახილველ შემთხვევაში სახეზე არ არის უსაქონლო ოპერაცია, რა დროსაც თავად საქონლის მიწოდებას, როგორც ფაქტს ადგილი არა აქვს და თავისთავად არასებულება შეძენაზე გაწეული ხარჯი, რაც გამორიცხავს მისი გამოქვითვის შესაძლებლობას. სააპელაციო სასამართლოს მოსაზრებით, შესყიდვის დამადასტურებელი დოკუმენტების გაყალბების ფაქტი ამ შემთხვევაში მნიშვნელოვანია სისხლის სამართლის საქმეზე სამართალწარმოების მიზნებისათვის, რაც შეეხება გაწეული ხარჯის გამოქვითვის საკითხს, საგადასახადო მიზნებიდან გამომდინარე არის იმავე მნიშვნელობის, როგორც იქმნება იმ პირობებში, როდესაც გადასახადის გადამხდელს არ გააჩნია მიწოდებული საქონლის/მომსახურების შესყიდვის ან მასზე გაწეული ხარჯის დამადასტურებელი დოკუმენტები.

შესაბამისად, სააპელაციო სასამართლო არ იზიარებს პირველი ინსტანციის სასამართლოს მოსაზრებას იმის თაობაზე, რომ თუ ხარჯის დამადასტურებელი დოკუმენტი არ აკმაყოფილებს საგადასახადო კანონმდებლობით დადგენილ მოთხოვნებს, ხარჯის რეალურობის პირობებში, არ არსებობს ერთობლივი შემოსავლიდან ხარჯის გაქვითვის საფუძველი. სააპელაციო სასამართლო თვლის, რომ მითითებული განმარტება წარმოადგენს საგადასახადო კოდექსის შესაბამისი ნორმების მკვეთრად ვიწრო და ფორმალურ განმარტებას.

რაც შეეხება საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს საგამოძიებო სამსახურის 2014 წლის 13 მაისის აქტის შეფასებას, აღნიშნულ ნაწილში სააპელაციო სასამართლო გარკვეულწილად იზიარებს ადმინისტრაციული ორგანოს მოსაზრებებს და თვლის, რომ ფორმალური კანონიერების თვალსაზრისით, სახეზე არ არის აღნიშნული აქტის გაუქმების საფუძველი, ისევე, როგორც არ არსებობს არაუფლებამოსილების თაობაზე აპელანტის მხრიდან წარმოდგენილი პოზიციის გაზიარების შესაძლებლობა.

„საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს საგამოძიებო სამსახურის შესახებ“ საქართველოს კანონის 2.1. მუხლის თანახმად, სამსახური არის საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს სისტემაში სახელმწიფო საქვეუწყებო დაწესებულების სტატუსით შემავალი სპეციალური სამართალდამცავი ორგანო, რომელიც საქართველოს კანონმდებლობის შესაბამისად ახორციელებს საფინანსო-ეკონომიკურ სფეროში დანაშაულის წინააღმდეგ ბრძოლას, სისხლის სამართლის საპროცესო კანონმდებლობით მისი ქვემდებარეობისთვის მიკუთვნებულ საქმეთა გამოძიებას და საქართველოს კანონმდებლობით დადგენილ სხვა ფუნქციებს. ამ ნორმის მე-2 ნაწილით, სამსახური თავისი ფუნქციების განხორციელებისას მოქმედებს სახელმწიფოს სახელით.

მითითებული კანონის მე-3 მუხლის შესაბამისად, სამსახურის საქმიანობის სამართლებრივი საფუძვლებია: საქართველოს კონსტიტუცია, საქართველოს საერთაშორისო ხელშეკრულებები და სამართლებრივი აქტები, სისხლის

სამართლის საპროცესო კანონმდებლობა, საქართველოს კანონი „ოპერატიულ-სამძებრო საქმიანობის შესახებ“, საგადასახადო კანონმდებლობა, ეს კანონი, საქართველოს სხვა კანონები და კანონქვემდებარე ნორმატიული აქტები.

„ოპერატიულ-სამძებრო საქმიანობის შესახებ“ საქართველოს კანონის მე-8 მუხლის „დ“ პუნქტის თანახმად, სამსახური უფლებამოსილია თავისი კომპეტენციის ფარგლებში, საჭიროების შემთხვევაში, მიიღოს გადაწყვეტილება რევიზიის ან ინვენტარიზაციის ჩატარებაზე, მოითხოვოს საუწყებო შემოწმების ჩატარება და საჭირო დოკუმენტაციის წარდგენა;

საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 255-ე მუხლის მე-9 ნაწილის (ძალადაკარგულია 13.05.2016 წლის N5092 კანონით) სადავოდ გამხდარი აქტების გამოცემის მომენტისათვის მოქმედი რედაქციის თანახმად, სისხლის სამართლის საქმეზე საქართველოს სისხლის სამართლის საპროცესო კანონმდებლობის შესაბამისად უფლებამოსილი პირის გადაწყვეტილებით/დავალებით ბიუჯეტთან ანგარიშსწორების შემოწმების ან დოკუმენტური/ბუღალტრული რევიზიის აქტი ითვლება საგადასახადო შემოწმების აქტად.

ზემოთ მითითებული სამართლებრივი ნორმების შეჯერება სააპელაციო სასამართლოს აძლევს საფუძველს განმარტოს, რომ საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს საგამოძიებო სამსახური, როგორც სპეციალური სამართალდამცავი ორგანო, საქართველოს კანონმდებლობის შესაბამისად ახორციელებს საფინანსო-ეკონომიკურ სფეროში დანაშაულის წინააღმდეგ ბრძოლას, სისხლის სამართლის საპროცესო კანონმდებლობით მისი ქვემდებარეობისთვის მიკუთვნებულ საქმეთა გამოძიებას და იმავე კანონმდებლობით მინიჭებულ ფარგლებში უფლებამოსილია მიიღოს გადაწყვეტილება რევიზიის ან ინვენტარიზაციის ჩატარებაზე ან/და კანონით გათვალისწინებულ შემთხვევებში მიმართოს სასამართლოს შემოწმების უფლების მოიპოვებს მიზნით. ამასთანავე, კონკრეტულ სისხლის სამართლის საქმეზე, ბიუჯეტთან ანგარიშსწორების შემოწმების ან დოკუმენტური/ბუღალტრული რევიზიის აქტი ითვლება საგადასახადო შემოწმების აქტად. ამდენად, ფორმალური თვალსაზრისით საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს საგამოძიებო სამსახურის 2014 წლის 13 მაისის აქტი, ვერ იქცევა ადმინისტრაციული სასამართლოს შეფასების საგნად, მით უფრო იმ პირობებში, როდესაც აპელანტის მხრიდან შემცირებულია მოთხოვნა და გასაჩივრებული გადაწყვეტილების გაუქმებას ითხოვს მხოლოდ საქართველოს ფინანსთა სამინისტროსთან არსებული დავების განმხილველი საბჭოს ნაწილში. ამავდროულად, სააპელაციო სასამართლო თვლის, რომ ზემოაღნიშნული არ წარმოადგენს დაბრკოლებას შეფასდეს თავად დარიცხვის კანონიერება, რასაც მითითებული მოსაზრებებიდან გამომდინარე, სააპელაციო სასამართლო მიიჩნევს არამართლობიერად.

აქვე სააპელაციო სასამართლო აღნიშნავს, სააპელაციო სასამართლოს შეფასება საქონლის/მომსახურების შეძენაზე გაწეული ხარჯის გამოქვითვის დასაშვებობის თაობაზე, არ გამორიცხავს საგადასახადო კოდექსით განსაზღვრული წესით, საწარმოსათვის საგადასახადო ვალდებულებების განსაზღვრის შესაძლებლობას, რის გამოც საკითხი, საქმის გარემოებების სრულყოფილი შესწავლის მიზნით, უნდა დაუბრუნდეს საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს და არ არსებობს დავის საამართლოში არსებითად გადაწყვეტის შესაძლებლობა.

საპროცესო ხარჯები:

საქართველოს სამოქალაქო საპროცესო კოდექსის 53-ე მუხლის პირველი ნაწილის თანახმად, იმ მხარის მიერ გაღებული ხარჯების გადახდა, რომლის სასარგებლოდაც იქნა გამოტანილი გადაწყვეტილება, ეკისრება მეორე მხარეს, თუნდაც ეს მხარე განთავისუფლებული იყოს სახელმწიფო ბიუჯეტში სასამართლო ხარჯების გადახდისაგან.

დადგენილია, რომ სარჩელზე და სააპელაციო საჩივარზე გადახდილია სახელმწიფო ბაჟი 250 ლარის (100+150) ოდენობით, შესაბამისად, საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს შპს „ჯ-----“-ს სასარგებლოდ უნდა დაეკისროს ამ უკანასკნელის მიერ გადახდილი სახელმწიფო ბაჟი - 250 ლარი.

ს ა რ ე ზ ო ლ უ ც ი ო ნ ა წ ი ლ ი:

სააპელაციო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატამ

იხელმძღვანელა საქართველოს ადმინისტრაციული საპროცესო კოდექსის 1-ლი, მე-12, 34-ე მუხლებით, საქართველოს სამოქალაქო საპროცესო კოდექსის 372-ე, 386-ე, 391-ე, 395-ე, 397-ე მუხლებით და

სააპელაციო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატამ

გ ა დ ა წ ყ ვ ი ტ ა:

1. შპს „ჯ-----“-ს სააპელაციო საჩივარი დაკმაყოფილდეს ნაწილობრივ;
2. გასაჩივრებულ ნაწილში გაუქმდეს თბილისის საქალაქო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა კოლეგიის 2017 წლის 09 მარტის გადაწყვეტილება და საქმეზე მიღებული იქნას ახალი გადაწყვეტილება;
3. შპს „ჯ-----“-ს სარჩელი დაკმაყოფილდეს ნაწილობრივ;
4. სადავო საკითხის გადაუწყვეტლად ბათილად იქნას ცნობილი საქართველოს ფინანსთა სამინისტროსთან არსებული დავების განმხილველი საბჭოს 2015 წლის 19 თებერვლის გადაწყვეტილება (საჩივარზე N 8-----) და საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს დაევალოს შპს „ჯ-----“-ს

ადმინისტრაციულ საჩივართან დაკავშირებით ახალი აქტის გამოცემა;

5. საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს შპს „ჯ-----“-ს სასარგებლოდ დაეკისროს ამ უკანასკნელის მიერ გადახდილი სახელმწიფო ბაჟი - 250 ლარი;

6. გადაწყვეტილება შეიძლება გასაჩივრდეს საკასაციო წესით საქართველოს უზენაეს სასამართლოში (მდებარე ქ. თბილისი ძმ. ზუბალაშვილების ქ.#32), დასაბუთებული გადაწყვეტილების ასლის მხარისათვის გადაცემის მომენტიდან ოცდაერთი დღის ვადაში თბილისის სააპელაციო სასამართლოს მეშვეობით (მდებარე თბილისი, გრ. რობაქიძის გამზ.#7ა).

თავმჯდომარე

ნინო ქადაგიძე

მოსამართლეები

მარიამ ცისკაძე

გელა ბადრიაშვილი