



გ ა დ ა წ ყ ვ ე ტ ი ლ ე ბ

ა

საქართველოს სახელით

19 თებერვალი, 2019 წელი

თბილისი

თბილისის საქალაქო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა კოლეგია

მოსამართლე ინგა კვაჭანტირაძე

სხდომის მდივანი ციალა გახელაძე

მოსარჩელე - შპს „კ-----ა

წარმომადგენელი - გ-----ა

მოპასუხე - სსიპ შემოსავლების სამსახური

წარმომადგენელი - ლ-----

მოპასუხე - საქართველოს ფინანსთა სამინისტრო

წარმომადგენელი - რ-----

დავის საგანი - ინდივიდუალური ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტების ბათილად ცნობა

აღწერილობითი ნაწილი

1. სასარჩელო მოთხოვნა

1.1. ბათილად იქნას ცნობილი სსიპ შემოსავლების სამსახურის აუდიტის დეპარტამენტის 2018 წლის 21 თებერვლის №3--- ბრძანება;

1.2. ბათილად იქნას ცნობილი სსიპ შემოსავლების სამსახურის 2018 წლის 25 აპრილის №9--- ბრძანება;

1.3. ბათილად იქნას ცნობილი საქართველოს ფინანსთა სამინისტროსთან არსებული დავების განხილვის საბჭოს 2018 წლის 13 ივლისის გადაწყვეტილება;

1.4. ბათილად იქნას ცნობილი სსიპ შემოსავლების სამსახურის აუდიტის დეპარტამენტის 2018 წლის 18 მაისის №1---- ბრძანება;

1.5. ბათილად იქნას ცნობილი სსიპ შემოსავლების სამსახურის აუდიტის დეპარტამენტის 2018 წლის 18 მაისის №0----- საგადასახადო მოთხოვნა;

1.6. ბათილად იქნას ცნობილი სსიპ შემოსავლების სამსახურის 2018 წლის 31 ივლისის №----- ბრძანება 2192.65 ლარის ოდენობით დარიცხული მოგების გადასახადის ნაწილში.

2. მოპასუხის პოზიცია

2.1. სსიპ შემოსავლების სამსახურის წარმომადგენელმა მხარი დაუჭირა წარმოდგენილ შესაგებელს და სარჩელის დაკმაყოფილებაზე უარის თქმა მოითხოვა.

2.2. საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს წარმომადგენელმა სარჩელი არ ცნო და მის დაკმაყოფილებაზე უარის თქმა მოითხოვა.

3. სასამართლოს მიერ დადგენილი ფაქტობრივი გარემოებები:

3.1. სსიპ შემოსავლების სამსახურის აუდიტის დეპარტამენტის 2017 წლის 23 მაისის №1---- ბრძანებით დაინიშნა შპს „კ-----ის“ საქმიანობის გასვლითი საგადასახადო შემოწმება. შესამოწმებელ პერიოდად განისაზღვრა 2014 წლის პირველი იანვრიდან 2017 წლის პირველ იანვრამდე პერიოდი, კერძოდ, მოგების და ქონების (გარდა მიწისა) გადასახადების ნაწილში 2014, 2015 და 2016 წლის საანგარიშო პერიოდი, ხოლო ქონების (მიწის) გადასახადის ნაწილში 2014, 2015, 2016 და 2017 წლების საანგარიშო პერიოდი.

სასამართლო ეყრდნობა შემდეგ მტკიცებულებას:

- სსიპ შემოსავლების სამსახურის აუდიტის დეპარტამენტის 2017 წლის 23 მაისის №1---- ბრძანება (ს.ფ.20).

3.2. სსიპ შემოსავლების სამსახურის აუდიტის დეპარტამენტის 2017 წლის 14 ივნისის №1---- ბრძანებით დაინიშნა შპს „კ-----ის“ სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობების ინვენტარიზაცია.

სსიპ შემოსავლების სამსახურის აუდიტის დეპარტამენტის 2017 წლის პირველი

სექტემბრის №----- ბრძანებით სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობების ინვენტარიზაციის მიზნებისათვის შესამოწმებელ პერიოდად განისაზღვრა 2017 წლის 14 ივნისის ჩათვლით საანგარიშო პერიოდი.

სასამართლო ეყრდნობა შემდეგ მტკიცებულებებს:

- სსიპ შემოსავლების სამსახურის აუდიტის დეპარტამენტის 2017 წლის 14 ივნისის №1---- ბრძანება (ს.ფ.21);
- სსიპ შემოსავლების სამსახურის აუდიტის დეპარტამენტის 2017 წლის პირველი სექტემბრის №----- ბრძანება (ს.ფ.22).

3.3. სსიპ შემოსავლების სამსახურის აუდიტის დეპარტამენტის 2017 წლის 23 მაისის №1---- ბრძანების საფუძველზე გასვლითი საგადასახადო შემოწმების შედეგებზე გამოიცა 2017 წლის 18 ოქტომბრის შპს „კ-----ის“ საგადასახადო შემოწმების აქტი.

შემოწმების აქტის თანახმად, დამატებითი თანხების დარიცხვის ერთ-ერთი საფუძველი გახდა ის ფაქტი, რომ შპს „კ-----ა“ ახორციელებს შერეული საქონლით საცალო ვაჭრობას ქ.რუ-----ში, სადაც საქონლის რეალიზაცია ხდება მხოლოდ ნაღდი ანგარიშსწორებით, საკონტროლო-სალარო აპარატის გამოყენებით. საზოგადოება არ აწარმოებს ბუღალტრულ აღრიცხვას და არ ახდენს რეალიზებული საქონლის ჩამოწერას. ზემოაღნიშნული გარემოებიდან გამომდინარე, ვინაიდან ხერხდება დაბეგვრის ობიექტის დადგენა, ამასთან, მიმდინარე საგადასახადო კონტროლის ღონისძიებების შედეგად შესამოწმებელ პერიოდში საწარმოს მიერ ფიქსირდება საგადასახადო სამართალდარღვევის ჩადენის რამდენიმე შემთხვევა (გადასახადის გადამხდელი დაჯარიმებულია საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 286-ე მუხლის მე-11 ნაწილით და 281-ე მუხლით)მ შემოწმებამ იხელმძღვანელა საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 73-ე მუხლის მე-5 ნაწილით და გადამხდელის საგადასახადო ვალდებულება განისაზღვრა არაპირდაპირი მეთოდით. შემოწმებით რეალიზებული პროდუქციის თვითღირებულება დაჯგუფდა სახეობების მიხედვით და თითოეული სახეობისათვის გამოთვლილ იქნა ფასნამატი. დადგინდა თითოეული სახეობის საქონლის წილი საერთო რეალიზაციაში და ამ წილის პროპორციულად რეალიზებული პროდუქციის თვითღირებულებაზე გავრცელდა საქონლის სახეობების მიხედვით დადგენილი ფასნამატი, რომელიც გაანგარიშდა ინვენტარიზაციის შედეგებზე დაყრდნობით. მიღებული შედეგების დეკლარირებულ მონაცემებთან შედარებისას გამოვლენილი სხვაობა დაიბეგრა მოგების გადასახადით.

შემოწმების აქტის მიხედვით, 2017 წლის 14 ივნისის №1---- ბრძანებით აუდიტის დეპარტამენტის საგადასახადო მონიტორინგის სამმართველოს მიერ განხორციელდა შპს „კ-----ის“ სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობების

ინვენტარიზაცია. საინვენტარიზაციო-კომისიის მიერ წარმოდგენილი ინფორმაციით საზოგადოებას გააჩნია სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობების ნაშთი 85870 ლარის ოდენობით, აღნიშნულის და გადამხდელის შეძენარეალიზაციის ანალიზის შედეგად გამოვლინდა სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობების დანაკლისი (საქონლის თვითღირებულებით 61528 ლარი), რომელიც, საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 286-ე მუხლის მე-9 ნაწილის შესაბამისად, ჯარიმდება სმფ-ების საბაზრო ღირებულების 10%-ით. ამასთან, საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 286-ე მუხლის მე-8 ნაწილის შესაბამისად, დანაკლისის გამოვლენა ითვლება მისი აღმოჩენის მომენტში საბაზრო ფასით განხორციელებულ მიწოდებად, რომლის შესახებ ინფორმაცია აისახა საგადასახადო შემოწმების აქტში და გადამხდელს მიეცა რეკომენდაცია აღნიშნული საგადასახადო ვალდებულების შესრულების შესახებ.

სასამართლო ეყრდნობა შემდეგ მტკიცებულებას:

- 2017 წლის 18 ოქტომბრის შპს „კ-----ის“ საგადასახადო შემოწმების აქტი (ს.ფ.24-47).

3.4. 2017 წლის 18 ოქტომბრის შპს „კ-----ის“ საგადასახადო შემოწმების აქტის საფუძველზე შედგა სსიპ შემოსავლების სამსახურის აუდიტის დეპარტამენტის 2017 წლის 25 ოქტომბრის №---- ბრძანება და №0----- საგადასახადო მოთხოვნა, რომლის თანახმად, შპს „კ-----ას“ დამატებით დაერიცხა სულ 102838.88 ლარი, ძირითადი თანხა 51221 ლარი, ჯარიმა 33756 ლარი და საურავი 17861.88 ლარი.

სასამართლო ეყრდნობა შემდეგ მტკიცებულებებს:

- სსიპ შემოსავლების სამსახურის აუდიტის დეპარტამენტის 2017 წლის 25 ოქტომბრის №---- ბრძანება (ს.ფ.48-49);
- სსიპ შემოსავლების სამსახურის აუდიტის დეპარტამენტის 2017 წლის 25 ოქტომბრის №0----- საგადასახადო მოთხოვნა (ს.ფ.50-51).

3.5. შპს „კ-----ამ“ 2017 წლის 21 ნოემბერს საჩივრით მიმართა სსიპ შემოსავლების სამსახურს და მოითხოვა სსიპ შემოსავლების სამსახურის აუდიტის დეპარტამენტის 2017 წლის 25 ოქტომბრის №0----- საგადასახადო მოთხოვნის გაუქმება.

სსიპ შემოსავლების სამსახურის 2017 წლის 15 დეკემბრის №3---- ბრძანებით საჩივარი ნაწილობრივ დაკმაყოფილდა.

ბრძანების თანახმად, დაკების განხილვის საბჭომ მიიჩნია, რომ გადასახადის გადამხდელს უნდა მიეცეს წინადადება ამ ბრძანების ჩაბარებიდან 20 სამუშაო

დღის ვადაში, ფასნამატის (მათ შორის, ინვენტარიზაციის შედეგად გაანგარიშებული ფასნამატის) გაანგარიშების საკითხის დამატებით მიზნით აუდიტის დეპარტამენტს წარუდგინოს დოკუმენტურად დადასტურებული მტკიცებულებები (მათ შორის, ინფორმაცია ცხრილის სახით საქონლის სახეობების/ჯგუფების მიხედვით ფასნამატის შესახებ, ინფორმაცია რეალიზებული პროდუქციის თვითღირებულების შესახებ), ხოლო აუდიტის დეპარტამენტს უნდა დაევალოს, აღნიშნული მონაცემების წარდგენის შემთხვევაში გადასახადის გადამხდელის მონაწილეობით შეისწავლოს წარდგენილი დოკუმენტაცია/მტკიცებულებები და სათანადო საფუძვლების არსებობის შემთხვევაში განახორციელოს საგადასახადო შემოწმების აქტით დარიცხული (მათ შორის, საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 286-ე მუხლის შესაბამისად დარიცხული) თანხების კორექტირება (შემცირება). დანარჩენ ნაწილში საჩივარი არ დაკმაყოფილდა.

სასამართლო ეყრდნობა შემდეგ მტკიცებულებას:

- სსიპ შემოსავლების სამსახურის 2017 წლის 15 დეკემბრის №3---- ბრძანება (ს.ფ.52-54).

3.6. სსიპ შემოსავლების სამსახურის 2017 წლის 15 დეკემბრის №3---- ბრძანების საფუძველზე შედგა 2018 წლის 30 მარტის დასკვნა საგადასახადო შემოწმების შედეგების გადაანგარიშებაზე, რომლის თანახმად, გადამხდელმა 2017 წლის 15 დეკემბრის №3---- ბრძანების შესაბამისად წარადგინა ინფორმაცია ცხრილის სახით საქონლის თვითღირებულების და ფასნამატის შესახებ. გადამხდელის მიერ წარდგენილ მონაცემებში პროდუქციის თვითღირებულება ხშირ შემთხვევაში განსაზღვრული იყო ინვენტარიზაციის ჩატარების შემდგომ პერიოდში შეძენილი ზედნადების მიხედვით, ასევე, ხშირი იყო შემთხვევები, პროდუქციის თვითღირებულება განსაზღვრული იყო ინვენტარიზაციამდე რამდენიმე თვით ადრე შეძენილი ზედნადებით, როდესაც შემდგომ პერიოდშიც ხორციელდებოდა ამავე საქონლის შეძენა და ეს შეძენები არ იყო გათვალისწინებული პროდუქციის თვითღირებულების განსაზღვრის დროს. აღნიშნული ფაქტები იწვევდა საფუძვლიან ეჭვს, რომ გადამხდელის წარმოდგენილი ცხრილები არ ასახავდა რეალურ სურათს და შესაბამისად, ვერ მოხერხდა მათი გათვალისწინება შემოსავლების სამსახურის 2017 წლის 15 დეკემბრის №3---- ბრძანების აღსრულების პროცესში. აქტით დარიცხული თანხების კორექტირება არ მომხდარა.

„საგადასახადო შემოწმების შედეგების გადაანგარიშებაზე“ 2018 წლის 30 მარტის დასკვნის საფუძველზე გამოიცა სსიპ შემოსავლების სამსახურის აუდიტის დეპარტამენტის 2018 წლის 16 აპრილის №8--- ბრძანება და 2018 წლის 17 აპრილის №0----- საგადასახადო მოთხოვნა, რომლის საფუძველზე დამატებით დარიცხული თანხები არ შემცირდა.

სასამართლო ეყრდნობა შემდეგ მტკიცებულებებს:

- „საგადასახადო შემოწმების შედეგების გადაანგარიშებაზე“ 2018 წლის 30 მარტის დასკვნა (ს.ფ.55-58);
- სსიპ შემოსავლების სამსახურის აუდიტის დეპარტამენტის 2018 წლის 16 აპრილის №8--- ბრძანება (ს.ფ.59);
- სსიპ შემოსავლების სამსახურის აუდიტის დეპარტამენტის 2018 წლის 17 აპრილის №0----- საგადასახადო მოთხოვნა (ს.ფ.60-61).

3.7. შპს „კ-----ამ“ 2018 წლის 15 მაისს საჩივრით მიმართა სსიპ შემოსავლების სამსახურს და მოითხოვა სსიპ შემოსავლების სამსახურის აუდიტის დეპარტამენტის 2018 წლის 17 აპრილის №0----- კორექტირებული საგადასახადო მოთხოვნის გაუქმება.

სსიპ შემოსავლების სამსახურის 2018 წლის 22 ივნისის №1---- ბრძანებით საჩივარი ნაწილობრივ დაკმაყოფილდა.

ბრძანების თანახმად, შემოსავლების სამსახურის დავების განხილვის საბჭომ მხარეთა არგუმენტაციის გათვალისწინებით სადავო საკითხთან მიმართებაში მიიჩნია, რომ შემოწმების მიერ ინვენტარიზაციით დადგენილი ფასნამატის 2016-2017 წლების საანგარიშო პერიოდებზე გავრცელება მართლზომიერია, თუმცა ინვენტარიზაციით დადგენილი ფასნამატის 2014-2015 წლების საანგარიშო პერიოდებზე გავრცელება არამართლზომიერია, რის გამოც გადასახადის გადახდელს მიეცა წინადადება ამ ბრძანების ჩაბარებიდან 10 სამუშაო დღის ვადაში აუდიტის დეპარტამენტს 2014-2015 წლებში ფასნამატის კოეფიციენტის დაზუსტების მიზნით წარედგინა ტერიტორიული პრინციპის გათვალისწინებით, ანალოგიური საქმიანობის განმახორციელებელი აუდირებული პირებიდან გამოთხოვილი ინფორმაცია საანგარიშო პერიოდების მიხედვით სმფ-ების ფასნამატის თაობაზე, თავის მხრივ, აუდიტის დეპარტამენტს გადასახადის გადამხდელის მონაწილეობით დაევალა, განეხორციელებინა დამატებით წარდგენილი მტკიცებულებების შესწავლა და შესწავლის შედეგების გათვალისწინებით სათანადო საფუძვლების არსებობის შემთხვევაში შემოწმების აქტით დარიცხული (მათ შორის სსკ-ის 286-ე მუხლით დარიცხული) თანხების კორექტირება (შემცირება). გადასახადის გადამხდელს, ასევე, მიეცა წინადადება ამ ბრძანების ჩაბარებიდან 10 სამუშაო დღის ვადაში აუდიტის დეპარტამენტს წარუდგინოს 2016-2017 წლების საანგარიშო პერიოდების ფასნამატების გაანგარიშებასთან დაკავშირებული დოკუმენტურად დადასტურებული მტკიცებულებები (მათ შორის, ინფორმაცია ცხრილის სახით საქონლის სახეობების/ჯგუფების მიხედვით ფასნამატის შესახებ), თავის მხრივ, აუდიტის დეპარტამენტს დაევალა, გადასახადის გადამხდელის მონაწილეობით განეხორციელებინა დამატებით წარდგენილი მტკიცებულებების შესწავლა და შესწავლის შედეგების გათვალისწინებით სათანადო საფუძვლების არსებობის შემთხვევაში შემოწმების აქტით დარიცხული, მათ შორის, სსკ-ის 286-ე მუხლით

დარიცხული თანხების კორექტირება (შემცირება). დანარჩენ ნაწილში საჩივარი არ დაკმაყოფილდა.

სასამართლო ეყრდნობა შემდეგ მტკიცებულებას:

- სსიპ შემოსავლების სამსახურის 2018 წლის 22 ივნისის №1---- ბრძანება (ს.ფ.62-65).

3.8. სსიპ შემოსავლების სამსახურის 2018 წლის 22 ივნისის №1---- ბრძანების საფუძველზე შედგა „საგადასახადო შემოწმების შედეგების გადაანგარიშებაზე“ 2018 წლის 31 აგვისტოს დასკვნა.

დასკვნის თანახმად, გადასახადის გადამხდელის მიერ სსიპ შემოსავლების სამსახურის 2018 წლის 22 ივნისის №1---- ბრძანების შესაბამისად წარდგენილ იქნა ანალოგიური საქმიანობის განმხორციელებელი აუდირებული პირიდან გამოთხოვილი ინფორმაცია 2014-2015 საანგარიშო პერიოდების მიხედვით სმფების ფასნამატის თაობაზე. წარდგენილი ინფორმაციის ანალიზის შედეგად დაკორექტირდა (შემცირდა) საგადასახადო შემოწმების აქტით დარიცხული თანხები. ასევე გადამხდელმა 2018 წლის 22 ივნისის №1---- ბრძანების შესაბამისად წარადგინა ინფორმაცია საქონლის თვითღირებულების და 2016-2017 წლების საანგარიშო პერიოდების ფასნამატების გადაანგარიშების შესახებ. დასკვნის მიხედვით, გადამხდელის მიერ წარდგენილ მონაცემებში პროდუქციის თვითღირებულება ხშირ შემთხვევაში განსაზღვრულია ინვენტარიზაციის ჩატარების შემდგომ პერიოდში შეძენილი ზედნადებების მიხედვით, ასევე, ხშირია შემთხვევები პროდუქციის თვითღირებულება განსაზღვრულია ინვენტარიზაციამდე რამდენიმე თვით ადრე შეძენილი ზედნადებებით, როდესაც შემდგომ პერიოდშიც ხორციელდებოდა ამავე საქონლის შეძენა და ეს შეძენები არ არის გათვალისწინებული პროდუქციის თვითღირებულების განსაზღვრის დროს. აღნიშნული ფაქტები იწვევს საფუძვლიან ეჭვს, რომ გადამხდელის მიერ წარმოდგენილი ცხრილები არ ასახავს რეალურ სურათს და შესაბამისად, ვერ მოხერხდება მათი გათვალისწინება სსიპ შემოსავლების სამსახურის 2018 წლის 22 ივნისის №1---- ბრძანების აღსრულების პროცესში. 2016-2017 წლის საანგარიშო პერიოდებზე აქტით დარიცხული თანხების კორექტირება არ მომხდარა.

სასამართლო ეყრდნობა შემდეგ მტკიცებულებას:

- „საგადასახადო შემოწმების შედეგების გადაანგარიშებაზე“ 2018 წლის 31 აგვისტოს დასკვნა (ს.ფ.278-282).

3.9. სსიპ შემოსავლების სამსახურის 2018 წლის 22 ივნისის №1---- ბრძანებისა და კამერალური შემოწმების სამმართველოს 2018 წლის 31 აგვისტოს დასკვნის საფუძველზე გამოიცა სსიპ შემოსავლების სამსახურის აუდიტის დეპარტამენტის 2018 წლის 18 სექტემბრის №----- ბრძანება და 2018 წლის 19 სექტემბრის №0----- საგადასახადო მოთხოვნა. გადასახადის გადამხდელს შეუმცირდა 38873 ლარი, მათ

შორის, ძირითადი გადასახადი 25915 ლარი და ჯარიმა 12958 ლარი.

სასამართლო ეყრდნობა შემდეგ მტკიცებულებებს:

- სსიპ შემოსავლების სამსახურის აუდიტის დეპარტამენტის 2018 წლის 18 სექტემბრის №---- ბრძანება (ს.ფ.276-277);
- სსიპ შემოსავლების სამსახურის აუდიტის დეპარტამენტის 2018 წლის 19 სექტემბრის №0---- საგადასახადო მოთხოვნა (ს.ფ.274-275).

3.10. შპს „კ-----ამ“ 2018 წლის 12 ოქტომბერს საჩივრით მიმართა სსიპ შემოსავლების სამსახურს და მოითხოვა სსიპ შემოსავლების სამსახურის აუდიტის დეპარტამენტის 2018 წლის 19 სექტემბრის №0---- საგადასახადო მოთხოვნის ბათილად ცნობა.

საჩივრის თანახმად, საგადასახო ორგანოს მიერ დაუსაბუთებლად არ მოხდა გადასახადის გადამხდელის მიერ წარდგენილი ინფორმაციის გაზიარება 2016-2017 წლების პერიოდზე ფასნამატის საკითხთან დაკავშირებით. საჩივარში დამატებით მითითებულია იმ გარემოებაზე, რომ აღნიშნულ ინფორმაციაში დაშვებული იყო ტექნიკური ხასიათის შეცდომები რომელიც გამოსწორდა იმავე დღეს და ცხრილები 2018 წლის 31 აგვისტოს გადაეგზავნა საგადასახადო ორგანოს, რომლის გათვალისწინებაც არ მომხდარა საგადასახადო ორგანოს მიერ.

სასამართლო ეყრდნობა შემდეგ მტკიცებულებას:

- შპს „კ-----ის“ 2018 წლის 12 ოქტომბრის საჩივარი (ს.ფ.287-291).

3.11. სსიპ შემოსავლების სამსახურის აუდიტის დეპარტამენტის 2018 წლის 21 თებერვლის №3--- ბრძანების საფუძველზე დაინიშნა შპს „კ-----ის“ კამერალური საგადასახადო შემოწმება აუდიტის დეპარტამენტის 2017 წლის 23 მაისის №1---- ბრძანების საფუძველზე ჩატარებული საგადასახადო შემოწმებასთან დაკავშირებით შედგენილ 2017 წლის 18 ოქტომბრის საგადასახადო შემოწმების აქტით გამოვლენილი სასაქონლო -მატერიალური ფასეულობების დანაკლისის მოგებისა და დღგ-ის შესაბამის საგადასახადო დეკლარაციებში ასახვის სისწორის დადგენის მიზნით. შემოწმების ვადა განისაზღვრა 2018 წლის 2 თებერვლიდან 2018 წლის 11 აპრილის ჩათვლით.

სსიპ შემოსავლების სამსახურის აუდიტის დეპარტამენტის 2018 წლის 5 აპრილის №8--- ბრძანებით სსიპ შემოსავლების სამსახურის აუდიტის დეპარტამენტის 2018 წლის 21 თებერვლის №3--- ბრძანებით განსაზღვრული შპს „კ-----ის“ საქმიანობის კამერალური საგადასახადო შემოწმების ვადა გაგრძელდა 2018 წლის 22 ივნისის ჩათვლით.

სასამართლო ეყრდნობა შემდეგ მტკიცებულებებს:

- სსიპ შემოსავლების სამსახურის აუდიტის დეპარტამენტის 2018 წლის 21

თებერვლის №3--- ბრძანება (ს.ფ.70);

- სსიპ შემოსავლების სამსახურის აუდიტის დეპარტამენტის 2018 წლის 5 აპრილის №8--- ბრძანება (ს.ფ.187).

3.12. შპს „კ-----ამ“ 2018 წლის 27 თებერვალს საჩივრით მიმართა სსიპ შემოსავლების სამსახურს და მოითხოვა სსიპ შემოსავლების სამსახურის 2018 წლის 21 თებერვლის №3--- ბრძანების ბათილად ცნობა.

სსიპ შემოსავლების სამსახურის 2018 წლის 25 აპრილის №9--- ბრძანებით საჩივარი არ დაკმაყოფილდა.

ბრძანების თანახმად, შემოსავლების სამსახურის დავების განხილვის საბჭომ აღნიშნა, რომ გადასახადის გადამხდელთან სმფ-ების დანაკლისის გამოვლენა სსკ-ის 236-ე მუხლის მე-3 ნაწილის თანახმად ითვლება მისი აღმოჩენის მომენტში საბაზრო ფასით განხორციელებულ მიწოდებად და გადამხდელი ვალდებულია, დანაკლისის თანხა ასახოს როგორც ერთობლივ შემოსავალში, ასევე, დღგ-ით დასაბეგრ ბრუნვაში შესაბამისი პერიოდების მიხედვით. ზემოაღნიშნულიდან გამომდინარე, შემოსავლების სამსახურის დავების განხილვის საბჭომ მიიჩნია, რომ შპს „კ-----ის“ (ს/ნ 2-----) მიმართ შემოსავლების სამსახურის აუდიტის დეპარტამენტის მიერ 2018 წლის 21 თებერვლის №3--- ბრძანება საქმიანობის კამერალური საგადასახადო შემოწმების შესახებ გამოცემულია საგადასახადო კანონმდებლობის შესაბამისად. ამდენად, გადამხდელის მიერ წარმოდგენილი საჩივარი დაუსაბუთებელია და იგი არ უნდა დაკმაყოფილდეს.

სასამართლო ეყრდნობა შემდეგ მტკიცებულებას:

- შპს „კ-----ის“ 2018 წლის 27 თებერვლის საჩივარი (ს.ფ.188-192);

- სსიპ შემოსავლების სამსახურის 2018 წლის 25 აპრილის №9--- ბრძანება (ს.ფ.71-72).

3.13. შპს „კ-----ამ“ 2018 წლის 10 მაისს საჩივრით მიმართ საქართველოს ფინანსთა სამინისტროსთან არსებულ დავების განხილვის საბჭოს და მოითხოვა სსიპ შემოსავლების სამსახურის 2018 წლის 25 აპრილის №9--- ბრძანების გაუქმება.

საქართველოს ფინანსთა სამინისტროსთან არსებულ დავების განხილვის საბჭოს 2018 წლის 13 ივლისის გადაწყვეტილებით საჩივარი არ დაკმაყოფილდა.

გადაწყვეტილების თანახმად, ვინაიდან მომჩივანს შემოწმებით გამოუვლინდა სმფ-ის დანაკლისი, რომელიც სსკ-ის 286-ე მუხლის მე-9 ნაწილის თანახმად ითვლება მისი აღმოჩენის მომენტში საბაზრო ფასით განხორციელებულ მიწოდებად და გადამხდელი ვალდებულია დანაკლისის შესაბამისი საგადასახადო ვალდებულებები ასახოს როგორც მოგების გადასახადის, ასევე, დღგ-ის შესაბამის დეკლარაციებში, საბჭომ მიიჩნია, რომ გადამხდელის მიერ მითითებული საგადასახადო დავა არ ზღუდავს საგადასახადო ორგანოს, განხორციელოს

კამერალური საგადასახადო შემოწმება, შემოწმების აქტით გამოვლენილი სასაქონლო-მატერიალურ ფასეულობების დანაკლისის მოგების გადასახადის და დღგ-ის დეკლარაციაში ასახვის სისწორის დადგენის მიზნით, შემოსავლების სამსახურის აუდიტის დეპარტამენტის 2018 წლის 21 თებერვლის №3--- ბრძანება, მომჩივნის საქმიანობის კამერალური საგადასახადო შემოწმების შესახებ, გამოცემულია კანონშესაბამისად. საბჭომ მიიჩნია, რომ შემოსავლების სამსახურის გადაწყვეტილება მართლზომიერია და არ არსებობს მისი გაუქმების სამართლებრივი საფუძველი.

სასამართლო ეყრდნობა შემდეგ მტკიცებულებებს:

- შპს „კ-----ის“ 2018 წლის 10 მაისის საჩივარი (ს.ფ.73-82);

-საქართველოს ფინანსთა სამინისტროსთან არსებულ დავების განხილვის საბჭოს 2018 წლის 13 ივლისის გადაწყვეტილება (ს.ფ.83-89).

3.14. შპს „კ-----ამ“ 2018 წლის 14 მარტს წარადგინა წერილობითი პოზიცია სსიპ შემოსავლების სამსახურის აუდიტის დეპარტამენტის 2018 წლის 21 თებერვლის №3--- ბრძანების საფუძველზე ჩატარებული კამერალური (თემატური) საგადასახადო შემოწმების შედეგებზე შედგენილ აქტის პროექტთან დაკავშირებით.

აუდიტის დეპარტამენტის სათათბირო საბჭოს 2018 წლის 21 მარტის №- სხდომის ოქმის თანახმად, პრეტენზია ნაწილობრივ დაკმაყოფილდა, კერძოდ, საკითხის შემსწავლელის განმარტებით, გადამხდელის წარმომადგენელმა წინასწარ განხილვაზე აღნიშნა, რომ აუდიტის დეპარტამენტის 2018 წლის 21 თებერვლის №3--- ბრძანება შპს „კ-----ა“-ს (ს/ნ 2-----) საქმიანობის კამერალური საგადასახადო შემოწმების შესახებ მათ მიერ გასაჩივრებულია შემოსავლების სამსახურში, რაზედაც გადაწყვეტილება ამ ეტაპზე მიღებული არ არის. აქედან გამომდინარე, გადამხდელის წარმომადგენელმა წინასწარ განხილვაზე განმარტა, რომ ითხოვენ მიმდინარე შემოწმებით გათვალისწინებულ იქნას შემოსავლების სამსახურის დავების განხილვის საბჭოს 2017 წლის 15 დეკემბრის №3--- ბრძანებით მიღებული გადაწყვეტილების აღსრულების შედეგები. ასევე, გათვალისწინებული იქნეს ის გარემოება, რომ მათ მიერ გასაჩივრებულია აუდიტის დეპარტამენტის 2018 წლის 21 თებერვლის №3--- ბრძანება შპს „კ-----ის“ (ს/ნ 2-----) საქმიანობის კამერალური საგადასახადო შემოწმების შესახებ და შესაბამისად, შეჩერდეს 2018 წლის 21 თებერვლის №3--- ბრძანების საფუძველზე ჩატარებული კამერალური საგადასახადო შემოწმების აქტის გამოცემა.

საკითხის შემსწავლელის განმარტებით, შემოწმებელმა წინასწარ განხილვაზე აღნიშნა, რომ შემოსავლების სამსახურის დავების განხილვის საბჭოს 2017 წლის 15 დეკემბრის №3--- ბრძანებით მიღებული გადაწყვეტილების საფუძველზე მიმდინარეობს შესაბამისი ადმინისტრაციული წარმოება, რომელიც ამ ეტაპზე

დასრულებული არაა. რაც შეეხება იმ ფაქტს, რომ გადამხდელის მიერ გასაჩივრებულია აუდიტის დეპარტამენტის 2018 წლის 21 თებერვლის №3--- ბრძანება შპს „კ-----ის“ (ს/ნ 2-----) საქმიანობის კამერალური საგადასახადო შემოწმების შესახებ და შესაბამისად, უნდა შეჩერდეს 2018 წლის 21 თებერვლის №3--- ბრძანების საფუძველზე ჩატარებული კამერალური საგადასახადო შემოწმების აქტის გამოცემა, გასათვალისწინებელია, რომ საქართველოს ზოგადი ადმინისტრაციული კოდექსის 184-ე მუხლის პირველი ნაწილის მიხედვით, გასაჩივრებული აქტის მოქმედება შეჩერდება ადმინისტრაციული საჩივრის რეგისტრაციის მომენტიდან თუ კანონით ან მის საფუძველზე გამოცემული კანონქვემდებარე აქტით სხვა რამ არ არის დადგენილი, ხოლო საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 239-ე მუხლის მე-11 ნაწილით დადგენილია, რომ საგადასახადო ორგანოს გადაწყვეტილების გასაჩივრება არ აჩერებს მის მოქმედებას.

სხდომის ოქმის თანახმად, საბჭომ მიიჩნია, რომ შპს „კ-----ის“ (ს/ნ 2-----) პროექტშია - მიმდინარე საგადასახადო შემოწმების აქტის პროექტით დასარიცხი თანხების გაანგარიშების ნაწილში უნდა დაკმაყოფილდეს ნაწილობრივ, კერძოდ, შემოწმებელს დაევალოს საკითხის დამატებით შესწავლა შემოსავლების სამსახურის დაკების განხილვის საბჭოს 2017 წლის 15 დეკემბრის №3--- ბრძანებით მიღებული გადაწყვეტილების აღსრულების შედეგების გათვალისწინებით და შესაბამისი ფაქტებისა და გარემოებებიდან გამომდინარე, სათანადო საფუძვლების არსებობისას, შემოწმებელმა უნდა განახორციელოს მიმდინარე საგადასახადო შემოწმების აქტის პროექტით დასარიცხი თანხების კორექტირება. დანარჩენ ნაწილში წერილობითი პოზიცია დარჩა არსებითად განუხილველი.

სასამართლო ეყრდნობა შემდეგ მტკიცებულებას:

- აუდიტის დეპარტამენტის სათათბირო საბჭოს 2018 წლის 21 მარტის №- სხდომის ოქმი (ს.ფ.66-69).

3.15. სსიპ შემოსავლების სამსახურის 2018 წლის 21 თებერვლის №3--- ბრძანების საფუძველზე შედგა შპს „კ-----ის“ 2018 წლის 7 მაისის საგადასახადო შემოწმების აქტი.

შემოწმების აქტის თანახმად, 2017 წლის 23 მაისის №1--- ბრძანებით ჩატარდა შპს „კ-----ის“ საქმიანობის გასვლითი საგადასახადო შემოწმება. ამავდროულად დაინიშნა გადასახადის გადამხდელის სასაქონლო-მატერიალური მარაგების ინვენტარიზაცია 2017 წლის 14 ივნისის მდგომარეობით არსებულ ნაშთზე. საინვენტარიზაციო კომისიის მიერ წარმოდგენილი ინფორმაციით საზოგადოებას გააჩნდა სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობების ნაშთი 85870 ლარის ოდენობით, აღნიშნულის და გადამხდელის შეძენა-რეალიზაციის ანალიზის შედეგად გამოვლინდა სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობების

დანაკლისი (საქონლის თვითღირებულებით 61528 ლარი). ინვენტარიზაციის შედეგად გამოვლენილი დანაკლისის საბაზრო ღირებულებამ შეადგინა 81450 ლარი. შემოწმებით, საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 98³ მუხლის მეორე ნაწილის მიხედვით, ამ კოდექსით გათვალისწინებული სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობების ან/და ძირითადი საშუალებების დანაკლისი ითვლება მისი გამოვლენის მომენტში ამ საქონლის უსასყიდლოდ მიწოდებად. აღნიშნულის გათვალისწინებით 2017 წლის ოქტომბრის თვეში გამოვლენილი დანაკლისი 81450 ლარის ოდენობით ექვემდებარება მოგების გადასახადით დაბეგვრას. გადამხდელს დაერიცხება ძირითადი გადასახადი და ჯარიმა 275-ე მუხლით. ამასთან, აღნიშნული შემოწმების აქტით მოცემული სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობების დანაკლისი დამატებით ჩაირთვება 2017 წლის ოქტომბრის თვის დღგ-ით დასაბეგრ ბრუნვაში 69025 ლარის ოდენობით, რაზედაც გადამხდელს დაერიცხება ძირითადი გადასახადი და ჯარიმა საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 275-ე მუხლის შესაბამისად.

სასამართლო ეყრდნობა შემდეგ მტკიცებულებას:

- შპს „კ-----ის“ 2018 წლის 7 მაისის საგადასახადო შემოწმების აქტი (ს.ფ.90-107).

3.16. შპს „კ-----ის“ 2018 წლის 7 მაისის საგადასახადო შემოწმების აქტის საფუძველზე გამოიცა სსიპ შემოსავლების სამსახურის აუდიტის დეპარტამენტის 2018 წლის 18 მაისის №1---- ბრძანება და №0----- საგადასახადო მოთხოვნა, რომელთა თანახმად, შპს „კ-----ას“ დამატებით განესაზღვრა სულ 42663.51 ლარი, მათ შორის, დღგ-ს ნაწილში 12425 ლარი, მოგების გადასახადის ნაწილში 14374 ლარი, ჯარიმა 13399 ლარი და საურავი 2465.51 ლარი.

სასამართლო ეყრდნობა შემდეგ მტკიცებულებებს:

- სსიპ შემოსავლების სამსახურის აუდიტის დეპარტამენტის 2018 წლის 18 მაისის №1---- ბრძანება (ს.ფ.108-109);

- სსიპ შემოსავლების სამსახურის აუდიტის დეპარტამენტის 2018 წლის 18 მაისის №0----- საგადასახადო მოთხოვნა (ს.ფ.110-111).

3.17. შპს „კ-----ის“ წარმომადგენელმა 2018 წლის 7 ივნისს საჩივრით მიმართა სსიპ შემოსავლების სამსახურს და მოითხოვა სსიპ შემოსავლების სამსახურის აუდიტის დეპარტამენტის 2018 წლის 18 მაისის №0----- საგადასახადო მოთხოვნის ბათილად ცნობა.

საჩივრის თანახმად, ვინაიდან გადასახადის გადამხდელსა და საგადასახადო ორგანოს შორის მიმდინარეობს დავა და არ არსებობს კანონიერ ძალაში შესული გადაწყვეტილება, შესაბამისად, დაუზუსტებელია საგადასახადო დავალიანება და ინვენტარიზაციის შედეგად გამოვლენილი დანაკლისის მოგებისა და დღგ-ს დეკლარაციებში ასახვა არამართლებრივია.

საჩივრის მიხედვით სადავოდ არის ქცეული, ასევე, მოგების გადასახადისა და დღგ-ს მიზნებისათვის საბაზრო ფასის განსაზღვრის მეთოდი, კერძოდ, შპს „კ-----ის“ წარმომადგენლის განმარტებით, მოგების გადასახადის მიზნებისათვის დაბეგვრის ობიექტი უნდა იყოს 69025 ლარი, რომელიც არის დღგ-ს გარეშე საქონლის საბაზრო ღირებულება, რადგან სხვა შემთხვევაში ადგილი ექნებოდა დღგ-ს გადასახადზე მოგების გადასახადის დარიცხვას.

სსიპ შემოსავლების სამსახურის 2018 წლის 31 ივლისის №----- ბრძანებით საჩივარი დაკმაყოფილდა ნაწილობრივ.

ბრძანების თანახმად, საბჭომ მიიჩნია, რომ სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობების დანაკლისის მოგებისა და დღგ-ს შესაბამის საგადასახადო დეკლარაციებში ასახვის სისწორის დადგენის მიზნით უნდა დაევალოს აუდიტის დეპარტამენტს იხელმძღვანელოს 2017 წლის 18 ოქტომბრის შემოწმების აქტით დარიცხული თანხების გასაჩივრების შედეგებზე შემოსავლების სამსახურის მიერ მიღებული გადაწყვეტილების აღსრულების მიზნით განხორციელებული გადანგარიშების შედეგების გათვალისწინებით და აღნიშნულის შესაბამისად, სათანადო საფუძვლების არსებობის შემთხვევაში, უზრუნველყოს აუდიტის დეპარტამენტმა შემოწმების აქტის საფუძველზე დარიცხული თანხების კორექტირება (შემცირება).

ბრძანების მიხედვით, საბაზრო ფასის განსაზღვრის მეთოდთან დაკავშირებით, საბჭომ მიიჩნია, რომ აღნიშნულ ნაწილში არ არსებობს გადამხდელის საჩივრის დაკმაყოფილების საფუძვლები.

სასამართლო ეყრდნობა შემდეგ მტკიცებულებებს:

- შპს „კ-----ის“ 2018 წლის 7 ივნისის საჩივარი (ს.ფ.112-121);
- სსიპ შემოსავლების სამსახურის 2018 წლის 31 ივლისის №----- ბრძანება (ს.ფ.122-126).

სამოტივაციო ნაწილი

4. შემაჯამებელი სასამართლო დასკვნა

საქმეში არსებული მასალებისა და მხარეთა ახსნა-განმარტებების მოსმენის, სარჩელის ფაქტობრივი და სამართლებრივი საფუძვლიანობის შემოწმებისა და საქმეში არსებულ მტკიცებულებათა სამართლებრივი შეფასების შედეგად, სასამართლო მივიდა დასკვნამდე, რომ სარჩელი არ უნდა დაკმაყოფილდეს.

5. კანონები, რომლებითაც სასამართლომ იხელმძღვანელა

საქართველოს საგადასახადო კოდექსის პირველი, მე-18, 41-ე, 49-ე, 51-ე, 96-ე, 97-ე,

98³, 255-ე, 262-ე, 263-ე, 296-ე, 297-ე, 299-ე მუხლები.

6. სამართლებრივი შეფასება

6.1. საქართველოს ადმინისტრაციული საპროცესო კოდექსის 22-ე მუხლის პირველი ნაწილის მიხედვით, სარჩელი შეიძლება აღიძრას ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტის ბათილად ცნობის მოთხოვნით.

საქართველოს ზოგადი ადმინისტრაციული კოდექსის პირველი მუხლის პირველი ნაწილის თანახმად, ეს კოდექსი განსაზღვრავს ადმინისტრაციული ორგანოების მიერ ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტის გამოცემის და აღსრულების, ადმინისტრაციული საჩივრის და განცხადების განხილვის, ადმინისტრაციული გარიგების მომზადების, დადებისა და შესრულების წესს. ამავე კოდექსის მეორე მუხლის პირველი ნაწილის „დ“ ქვეპუნქტის თანახმად, ინდივიდუალური ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტი წამოადგენს 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.

სადავო სსიპ შემოსავლების სამსახურის აუდიტის დეპარტამენტის 2018 წლის 21 თებერვლის №3--- ბრძანება, სსიპ შემოსავლების სამსახურის 2018 წლის 25 აპრილის №9--- ბრძანება, საქართველოს ფინანსთა სამინისტროსთან არსებული დავების განხილვის საბჭოს 2018 წლის 13 ივლისის გადაწყვეტილება, სსიპ შემოსავლების სამსახურის აუდიტის დეპარტამენტის 2018 წლის 18 მაისის №1---- ბრძანება, სსიპ შემოსავლების სამსახურის აუდიტის დეპარტამენტის 2018 წლის 18 მაისის №0----- საგადასახადო მოთხოვნა და სსიპ შემოსავლების სამსახურის 2018 წლის 31 ივლისის №----- ბრძანება, საქართველოს ზოგადი ადმინისტრაციული კოდექსის ზემოაღნიშნული ნორმის შესაბამისად, წარმოადგენენ ინდივიდუალურ ადმინისტრაციულ-სამართლებრივ აქტებს, რომელთა კანონშესაბამისობაც უნდა შეამოწმოს სასამართლომ განსახილველი დავის ფარგლებში საქართველოს ადმინისტრაციული საპროცესო კოდექსის მე-2 მუხლის პირველი ნაწილის „ა“ ქვეპუნქტის შესაბამისად.

6.2. 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.

საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 49-ე მუხლის პირველი ნაწილის „ა“ და „გ“ ქვეპუნქტების მიხედვით, ამ კოდექსის დებულებათა გათვალისწინებით საგადასახადო ორგანოებს თავიანთი კომპეტენციის ფარგლებში და საქართველოს კანონმდებლობით დადგენილი წესით უფლება აქვთ: ა) შეამოწმონ გადასახადის გადამხდელის ეკონომიკურ საქმიანობასთან დაკავშირებული ფინანსური დოკუმენტები, საბუღალტრო წიგნი, ანგარიში, ხარჯთაღრიცხვა, ფინანსური სახსრები, ფასიანი ქაღალდები და სხვა ფასეულობანი, გაანგარიშებები, დეკლარაციები, გადასახადების გაანგარიშებისა და გადახდის სხვა დოკუმენტები; გ) გამოიკვლიონ საწარმოთა, ორგანიზაციათა და მეწარმე ფიზიკურ პირთა საწარმოო, სასაწყობო, სავაჭრო და სხვა სათავსები, განახორციელონ საგადასახადო მონიტორინგი, ინვენტარიზაციით აღრიცხონ საქონლის მარაგები, ჩაატარონ დაკვირვება ქრონომეტრაჟის ან სხვა მეთოდის გამოყენებით და განსაზღვრონ დასაბეგრი ობიექტების რაოდენობა, ჩაატარონ საგადასახადო შემოწმება, უზრუნველყონ გადასახადის გადამხდელის მიერ საკონტროლო-საღარიბო აპარატების გამოყენების წესების დაცვის კონტროლი და მათი დარღვევის შემთხვევაში შესაბამისი პირების მიმართ გაატარონ საქართველოს კანონმდებლობით დადგენილი პასუხისმგებლობის ზომები.

ამავე კოდექსის 51-ე მუხლის პირველი ნაწილის „გ“ და „კ“ ქვეპუნქტების თანახმად, საგადასახადო ორგანოები ვალდებული არიან თავიანთი კომპეტენციის ფარგლებში: გ) გააკონტროლონ გადასახადების გამოანგარიშების სისწორე და სისრულე და მათი დროულად გადახდა, ჩაატარონ საგადასახადო შემოწმებები ამ კოდექსით დადგენილი წესით და ამ შემოწმებათა ჩატარებისას გააცნონ გადასახადის გადამხდელს თავისი უფლებები და ვალდებულებები; კ) გამოავლინონ ფიზიკური და იურიდიული პირები, რომლებიც თავს არიდებენ გადასახადების გადახდას, და აღკვეთონ საგადასახადო სამართალდარღვევები, აწარმოონ საგადასახადო სამართალდარღვევათა საქმეები და გამოიყენონ პასუხისმგებლობის ზომები ამ კოდექსით დადგენილი წესით.

საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 255-ე მუხლი მე-4 ნაწილის თანახმად, საგადასახადო კონტროლის სახეებია მიმდინარე კონტროლი და საგადასახადო შემოწმება. ამავე მუხლის მეორე ნაწილის მიხედვით, საგადასახადო კონტროლს ახორციელებს მხოლოდ საგადასახადო ორგანო. სხვა მაკონტროლებელ და სამართალდამცავ ორგანოებს ეკრძალებათ პირის საქმიანობის საგადასახადო კონტროლის განხორციელება, თუ ამ კოდექსით სხვა რამ არ არის გათვალისწინებული.

ამავე კოდექსის 262-ე მუხლის შესაბამისად, საგადასახადო შემოწმება შეიძლება იყოს კამერალური და გასვლითი.

საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 263-ე მუხლის პირველი ნაწილის თანახმად, კამერალური საგადასახადო შემოწმება ტარდება საგადასახადო ორგანოს უფლებამოსილი პირის ბრძანების საფუძველზე, ამ ბრძანებით განსაზღვრულ კონკრეტულ საკითხზე.

განსახილველ შემთხვევაში დადგენილია, რომ სსიპ შემოსავლების სამსახურის აუდიტის დეპარტამენტის 2017 წლის 23 მაისის №1---- ბრძანებით დაინიშნა შპს „კ-----ის“ საქმიანობის გასვლითი საგადასახადო შემოწმება. შესამოწმებელ პერიოდად განისაზღვრა 2014 წლის პირველი იანვრიდან 2017 წლის პირველ იანვრამდე პერიოდი, კერძოდ, მოგების და ქონების (გარდა მიწისა) გადასახადების ნაწილში 2014, 2015 და 2016 წლის საანგარიშო პერიოდი, ხოლო ქონების (მიწის) გადასახადის ნაწილში 2014, 2015, 2016 და 2017 წლების საანგარიშო პერიოდი.

სსიპ შემოსავლების სამსახურის აუდიტის დეპარტამენტის 2017 წლის 14 ივნისის №1---- ბრძანებით დაინიშნა შპს „კ-----ის“ სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობების ინვენტარიზაცია. სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობების ინვენტარიზაციის მიზნებისათვის შესამოწმებელ პერიოდად განისაზღვრა 2017 წლის 14 ივნისის ჩათვლით საანგარიშო პერიოდი.

სსიპ შემოსავლების სამსახურის აუდიტის დეპარტამენტის 2017 წლის 23 მაისის №1---- ბრძანების საფუძველზე გასვლითი საგადასახადო შემოწმების შედეგებზე გამოიცა 2017 წლის 18 ოქტომბრის საგადასახადო შემოწმების აქტი, რომლის საფუძველზე შედგა სსიპ შემოსავლების სამსახურის აუდიტის დეპარტამენტის 2017 წლის 25 ოქტომბრის №----- ბრძანება და №0----- საგადასახადო მოთხოვნა, რომლის თანახმად, შპს „კ-----ას“ დამატებით დაერიცხა სულ 102838.88 ლარი, ძირითადი თანხა 51221 ლარი, ჯარიმა 33756 ლარი და საურავი 17861.88 ლარი. აღნიშნული სამართლებრივი აქტები არ არის შესული კანონიერ ძალაში (იხ. 3.5-3.10 ფაქტობრივი გარემოებები).

სსიპ შემოსავლების სამსახურის აუდიტის დეპარტამენტის 2018 წლის 21

თებერვლის №3--- ბრძანების საფუძველზე დაინიშნა შპს „კ-----ის“ კამერალური საგადასახადო შემოწმება აუდიტის დეპარტამენტის 2017 წლის 23 მაისის №1---- ბრძანების საფუძველზე ჩატარებული საგადასახადო შემოწმებასთან დაკავშირებით შედგენილ 2017 წლის 18 ოქტომბრის საგადასახადო შემოწმების აქტით გამოვლენილი სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობების დანაკლისის მოგებისა და დღგ-ის შესაბამის საგადასახადო დეკლარაციებში ასახვის სისწორის დადგენის მიზნით.

სასამართლო განმარტავს, რომ საგადასახადო კონტროლი არის საგადასახადო სამართლის ნორმებით მოწესრიგებული, შესაბამისი უფლებამოსილი ორგანოების მიერ სპეციალური ფორმებისა და მეთოდების გამოყენებით განხორციელებული განსაკუთრებული საქმიანობა, რომლის მიზანია გადასახადებით დაბეგვრის სფეროში კანონიერებისა და ეფექტურობის უზრუნველყოფა, საგადასახადო დისციპლინის დამყარება და საგადასახადო სამართალდარღვევების აღმოფხვრა. საგადასახადო კონტროლო უზრუნველყოფს ფისკალურად ვალდებული პირების მიერ საგადასახადო კანონმდებლობის დაცვას, გადასახადების სწორად გამოანგარიშებას და შესაბამისი დონის ბიუჯეტში მათ სრულად და დროულად გადახდას. აღნიშნულის გათვალისწინებით, **კანონმდებელი საგადასახადო ორგანოებს აძლევს ფართო დისკრეციას, ყოველ კონკრეტულ შემთხვევაში, თავად განსაზღვრონ საგადასახადო კონტროლს დაქვემდებარებული სუბიექტი, ობიექტი და საგანი.** შესაბამისად, სასამართლო ვერ გაიზიარებს მოსარჩელის წარმომადგენლის პოზიციას, რომ საგადასახადო ორგანოს არ ჰქონდა უფლება დაენიშნა კამერალური საგადასახადო შემოწმება.

ზემოაღნიშნული ფაქტობრივი და სამართლებრივი გარემოებების გათვალისწინებით, სასამართლო მიიჩნევს, რომ მოცემულ ნაწილში სარჩელი არის დაუსაბუთებელი და არ უნდა დაკმაყოფილდეს.

სასამართლო დამატებით მიუთითებს საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 41-ე მუხლის პირველი ნაწილის „ი“ ქვეპუნქტს, რომლის შესაბამისად, გადასახადის გადამხდელს უფლება აქვს კანონით დადგენილი წესით გაასაჩივროს საგადასახადო ორგანოს ქმედება ან გადაწყვეტილება. საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 51-ე მუხლის პირველი ნაწილის „ნ“ ქვეპუნქტის შესაბამისად, საგადასახადო ორგანოები ვალდებული არიან თავიანთი კომპეტენციის ფარგლებში დადგენილი წესით განიხილონ გადასახადის გადამხდელის წერილები, საჩივრები და შეკითხვები, საჭიროების შემთხვევაში უსასყიდლოდ მიაწოდონ მას ინფორმაცია მოქმედი გადასახადების, მათი გამოანგარიშებისა და გადახდის წესის შესახებ, აგრეთვე გადასახადის გადამხდელის უფლებებისა და ვალდებულებების თაობაზე.

საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 296-ე მუხლის პირველი ნაწილის

თანახმად, საგადასახადო დავა შესაძლებელია განხილულ იქნეს საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს სისტემასა და სასამართლოში.

ამავე კოდექსის 297-ე მუხის პირველი ნაწილის მიხედვით, საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს სისტემაში საგადასახადო დავის განმხილველი ორგანოები არიან შემოსავლების სამსახური და საქართველოს ფინანსთა სამინისტროსთან არსებული დავების განხილვის საბჭო (შემდგომში – დავის განმხილველი ორგანოები).

საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 299-ე მუხლის პირველი ნაწილის თანახმად, საგადასახადო ორგანოს მიერ პირის მიმართ ამ კოდექსის საფუძველზე მიღებული გადაწყვეტილება შეიძლება გასაჩივრდეს დავის განმხილველ ორგანოში ამ თავით დადგენილი წესით.

ამავე მუხლის მე-11 ნაწილის თანახმად, საგადასახადო ორგანოს გადაწყვეტილების გასაჩივრება არ აჩერებს მის მოქმედებას.

სასამართლო განმარტავს, რომ საგადასახადო ორგანოებში დავის განხილვა იწყება საჩივრის წარდგენის გზით. ამასთან, გასაჩივრების უფლება არის პირის ერთ-ერთი უმნიშვნელოვანესი პროცესუალური უფლება, რომელიც უზრუნველყოფს მისი კანონიერი უფლებებისა და ინტერესების, კანონის უზენაესობის დაცვას, რამეთუ საჩივრის თუ სარჩელის წარდგენისას დავის განმხილველი ორგანო ამოწმებს გადაწყვეტილების კანონიერებას და მისი კანონშეუსაბამისობისას აუქმებს მას, რაც გარანტირებულს ხდის, ერთი მხრივ, კანონმდებლობის მოთხოვნათა დაცვასა და აღსრულებას და, მეორე მხრივ, ხელს უშლის პირის უფლებათა დაუსაბუთებელ და უკანონო შეზღუდვას. თუმცა **საგადასახადო კანონმდებლობა, საქართველოს ზოგადი ადმინისტრაციული კოდექსის 184-ე მუხლის პირველი ნაწილისაგან განსხვავებულად აწესრიგებს სადავოდ ქცეული ინდივიდუალურ ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტის მოქმედების საკითხს, კერძოდ, იგი უშვებს აღნიშნული აქტების მოქმედებას, მიუხედავად იმ ფაქტისა, არის თუ არა ის გასაჩივრებული.** შესაბამისად, სასამართლო ვერ გაიზიარებს მოსარჩელის წარმომადგენლის პოზიციას, რომ შემოწმების აქტისა და მის საფუძველზე მიღებული საგადასახადო მოთხოვნის გასაჩივრება აჩერებს ინვენტარიზაციის შედეგად გამოვლენილი დანაკლისის დეკლარირების ვალდებულებას, განსაკუთრებით იმ პირობებში, როდესაც საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 286-ე მუხლის მე-9 ნაწილი პირდაპირ მიუთითებს, რომ გადასახადის გადამხდელთან ამ კოდექსით გათვალისწინებული დანაკლისის გამოვლენა ითვლება მისი **აღმოჩენის მომენტში საბაზრო ფასით განხორციელებულ მიწოდებად.** ამასთანავე, თუ სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობების დანაკლისი საგადასახადო ორგანოს მიერ ინვენტარიზაციის შედეგად გამოვლინდა, პირი დამატებით ჯარიმდება ამ სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობების საბაზრო ღირებულების 10 პროცენტის

ოდენობით.

აღნიშნული დანაწესი განმარტებულია „სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობების დანაკლისის პერიოდის შესახებ“ №1704 სიტუაციური სახელმძღვანელოში, რომელშიც მითითებულია, რომ პირი ვალდებულია ინვენტარიზაციის შედეგად გამოვლენილი დანაკლისი აღიაროს მიწოდებად აღმოჩენის საანგარიშო პერიოდში, მაგრამ არა უგვიანეს ინვენტარიზაციის შედეგების ამსახველი ოქმის შედგენის მომენტისა.

„ინვენტარიზაციის დროს აღმოჩენილი დანაკლისის დაბეგვრის პერიოდის განსაზღვრის შესახებ“ №1727 სიტუაციური სახელმძღვანელოს მიხედვით კი, მიუხედავად იმისა, ჩაიბარა თუ არა გადასახადის გადამხდელმა საგადასახადო სამართალდარღვევის ოქმი, გადამხდელი ვალდებულია გამოვლენილი დანაკლისი აღიაროს მიწოდებად მისი აღმოჩენის საანგარიშო პერიოდში.

6.3. განსახილველ შემთხვევაში დავის საგანს წარმოადგენს, ასევე, კამერალური შემოწმების საფუძველზე საგადასახადო ორგანოს მიერ მოგების გადასახადში დამატებით დარიცხული თანხები, კერძოდ, ინვენტარიზაციის შედეგად გამოვლენილი დანაკლისის საბაზრო ფასის განსაზღვრა მოგების გადასახადით დაბეგვრის მიზნებისათვის.

საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 96-ე მუხლის „ა“ ქვეპუნქტის თანახმად, მოგების გადასახადის გადამხდელია - რეზიდენტი საწარმო.

ამავე კოდექსის 97-ე მუხლის პირველი ნაწილის „გ“ ქვეპუნქტის მიხედვით, რეზიდენტი საწარმოს (გარდა ამ მუხლის მე-2, მე-8 და მე-9 ნაწილებით გათვალისწინებული შემთხვევებისა) მოგების გადასახადით დაბეგვრის ობიექტია: უსასყიდლოდ საქონლის მიწოდება/მომსახურების გაწევა ან/და ფულადი სახსრების გადაცემა.

აღნიშნული მუხლის მე-7 ნაწილის თანახმად, ამ კოდექსის 98^{1-98⁴} მუხლებით გათვალისწინებული გადახდების/განაცემების არაფულადი ფორმით განხორციელების შემთხვევაში მოგების გადასახადით დაბეგვრის ობიექტი განისაზღვრება მიწოდებული საქონლის/გაწეული მომსახურების საბაზრო ფასით.

მითითებული მუხლის მე-10 ნაწილის შესაბამისად, ამ მუხლის პირველი და მე-3 ნაწილების მიზნებისათვის მოგების გადასახადით დასაბეგრი თანხა მიიღება იმავე ნაწილების შესაბამისად განსაზღვრული დაბეგვრის ობიექტის მიხედვით განხორციელებული განაცემის/გაწეული ხარჯის ოდენობის 0.85-ზე გაყოფის შედეგად.

საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 98³ მუხლის მე-2 ნაწილის თანახმად, ამ კოდექსით გათვალისწინებული სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობის ან/და ძირითადი საშუალების დანაკლისი ითვლება მისი გამოვლენის მომენტში ამ საქონლის უსასყიდლოდ მიწოდებად.

საქართველოს საგადასახადო კოდექსის მე-18 მუხლის მე-2 და მე-3 ნაწილების მიხედვით, საქონლის/მომსახურების საბაზრო ფასად ითვლება ფასი, რომელიც ყალიბდება საქონლის/მომსახურების ბაზარზე იდენტური (ხოლო მისი არარსებობის შემთხვევაში – მსგავსი) საქონლის/მომსახურების მოთხოვნისა და მიწოდების ურთიერთშემოქმედების შედეგად და შესაბამის ბაზარზე იმ პირებს შორის დადებული გარიგების საფუძველზე, რომლებიც ამ კოდექსის მე-19 მუხლის მიხედვით არ არიან ურთიერთდამოკიდებული პირები. ურთიერთდამოკიდებულ პირებს შორის გარიგება მხედველობაში მიიღება მხოლოდ იმ პირობით, რომ მათი ურთიერთდამოკიდებულება გავლენას არ მოახდენს ასეთი გარიგების შედეგებზე. საქონლის/მომსახურების საბაზრო ფასი განისაზღვრება ბაზარზე ამ საქონლის/მომსახურების მიწოდების მომენტისათვის (ხოლო ასეთის არარსებობის შემთხვევაში – რეალიზაციის მომენტის უახლოესი კალენდარული დღისათვის, რომელიც არა უმეტეს 30 კალენდარული დღით უსწრებს ან მოჰყვება ასეთი საქონლის/მომსახურების რეალიზაციის მომენტს) იდენტურ (მსგავს) საქონელზე/მომსახურებაზე დადებული გარიგების შესახებ, მათ შორის, საერთაშორისო და სხვა ბირჟებზე დაფიქსირებული ფასების შესახებ, ინფორმაციის საფუძველზე.

სასამართლო განმარტავს, რომ საბაზრო ფასის განსაზღვრისას კანონმდებელი იმპერატიულად ითვალისწინებს, რომ გამოყენებულ უნდა იქნეს იდენტურ/მსგავს საქონელზე/მომსახურებაზე დადებული გარიგებით დაფიქსირებული ფასები, რაც მოიცავს ასევე იდენტურ/მსგავს ფაქტობრივ გარემოებებში იდენტური/მსგავსი სამართლებრივი სტატუსის მქონე პირების მიერ განხორციელებულ ოპერაციებს. ვინაიდან, შპს „კ-----ა“ არის დღგ-ს გადამხდელად რეგისტრებული 2005 წლის პირველი მაისიდან (იხ. ს.ფ.28), შესაბამისად, ინვენტარიზაციის შედეგად გამოვლენილი დანაკლისის საბაზრო ღირებულების დასადგენად საგადასახადო ორგანოს მიერ შპს „კ-----ის“ მოგების გადასახადით დაბეგვრის მიზნებისათვის სწორდა მოხდა დღგ-ს თანხის შეტანა დანაკლისის საბაზრო ფასის განსაზღვრისას, რადგან დანაკლისის საბაზრო ღირებულება თავის თავში მოიცავს დასარიცხ დღგ-ის თანხას. ამდენად აღნიშნულ ნაწილშიც სარჩელი არის დაუსაბუთებელი.

6.4. საქართველოს ადმინისტრაციული საპროცესო კოდექსის 32-ე მუხლის პირველი ნაწილის შესაბამისად, ამ კოდექსის 22-ე მუხლში აღნიშნულ სარჩელთან დაკავშირებით სასამართლო უფლებამოსილია გამოიტანოს გადაწყვეტილება ადმინისტრაციული აქტის ბათილად ცნობის შესახებ თუ ადმინისტრაციული აქტი

ეწინააღმდეგება კანონს და ის პირდაპირ და უშუალო (ინდივიდუალურ) ზიანს აყენებს მოსარჩელის კანონიერ უფლებას, ან ინტერესს ან უკანონოდ ზღუდავს მას.

სასამართლო აღნიშნავს, რომ ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტის ბათილად ცნობის საფუძვლები რეგლამენტირებულია საქართველოს ზოგადი ადმინისტრაციული კოდექსის მე-60¹ მუხლით, რომლის პირველი ნაწილი ადგენს, რომ ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტი ბათილია, თუ იგი ეწინააღმდეგება კანონს, ან არსებითად დარღვეულია მისი მომზადებისა ან გამოცემის კანონმდებლობით დადგენილი სხვა მოთხოვნები. ამავე მუხლის მე-2 ნაწილის თანახმად, ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტის მომზადების ან გამოცემის წესის არსებით დარღვევად ჩაითვლება ადმინისტრაციულ სამართლებრივი აქტის გამოცემა ამ კოდექსის 32-ე ან 34-ე მუხლით გათვალისწინებული წესის დარღვევით ჩატარებულ სხდომაზე ან კანონით გათვალისწინებული ადმინისტრაციული სახის დარღვევით, ანდა კანონის ისეთი დარღვევა, რომლის არარსებობის შემთხვევაში მოცემულ საქმეზე მიღებული იქნებოდა სხვაგვარი გადაწყვეტილება.

ყოველივე ზემოაღნიშნულიდან გამომდინარე, სარჩელი უსაფუძვლოა და არ უნდა დაკმაყოფილდეს, რამეთუ არ იკვეთება სამართლებრივი აქტების გამოცემისას კანონის მოთხოვნათა თუ მათი მომზადებისა და გამოცემის წესის დარღვევა.

7. საპროცესო ხარჯები

საქართველოს სამოქალაქო საპროცესო კოდექსის 37-ე მუხლის მეორე ნაწილის თანახმად, სასამართლო ხარჯებს მოიცავს სახელმწიფო ბაჟი. ამავე კოდექსის 55-ე მუხლის მეორე ნაწილის თანახმად, სარჩელზე უარის თქმისას სასამართლოს მიერ გაწეული ხარჯები გადახდება მოსარჩელეს სახელმწიფო ბიუჯეტის სასარგებლოდ.

მოცემულ შემთხვევაში, მოსარჩელის მიერ გადახდილია სახელმწიფო ბაჟი 100 (ასი) ლარის ოდენობით, რაც უნდა ჩაითვალოს სახელმწიფო ბიუჯეტის სასარგებლოდ გადახდილად.

სარეზოლუციო ნაწილი

სასამართლომ იხელმძღვანელა საქართველოს ადმინისტრაციული საპროცესო კოდექსის პირველი, მე-2, მე-12, მე-13, 22-ე მუხლებით, საქართველოს სამოქალაქო საპროცესო კოდექსის მე-8, 37-ე, 55-ე, 243-244-ე, 248-ე, 249-ე, 257-ე, 364-ე, 369-ე მუხლებით და

გადაწყვეტა

1. შპს „კ-----ის“ სარჩელი არ დაკმაყოფილდეს.
2. შპს „კ-----ის“ მიერ სახელმწიფო ბაჟის სახით გადახდილი 100 (ასი) ლარი ჩაითვალოს სახელმწიფო ბიუჯეტის სასარგებლოდ გადახდილად.
3. გადაწყვეტილება შეიძლება გასაჩივრდეს სააპელაციო წესით თბილისის სააპელაციო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატაში (მისამართი: ქ. თბილისი, გრ. რობაქიძის გამზ. №7ა) თბილისის საქალაქო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა კოლეგიის (მისამართი: ქ. თბილისი, დ. აღმაშენებლის ხეივანის მე-12 კმ, №6) მეშვეობით 14 დღის ვადაში დასაბუთებული გადაწყვეტილების მხარეთათვის გადაცემის დღიდან.

მოსამართლე

ინგა კვაჭანტირაძე