

საქმე №3/2778-17



გ ა დ ა მ ნ ი ს ტ რ ა ტ ი ვ ე ტ ი ლ ე ბ ა
საქართველოს სახელით

23 ოქტომბერი, 2019 წელი

თბილისი

შესავალი ნაწილი

თბილისის საქალაქო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა კოლეგია

მოსამართლე ინგა კვაჭანტირაძე

სხდომის მდივანი ციალა გახელაძე

მოსარჩელე - გ-----ი

წარმომადგენლები - მ-----ა, მ-----ა

მოპასუხე - სსიპ შემოსავლების სამსახური

წარმომადგენელი - ლ-----ი

მოპასუხე - საქართველოს ფინანსთა სამინისტრო

წარმომადგენელი - გ-----ე

დავის საგანი - ინდივიდუალური ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტების ნაწილობრივ ბათილად ცნობა

აღწერილობითი ნაწილი

1. სასარჩელო მოთხოვნა

1.1. ნაწილობრივ ბათილად იქნას ცნობილი სსიპ შემოსავლების სამსახურის აუდიტის დეპარტამენტის 2016 წლის 19 სექტემბრის №2---- ბრძანება იმ ნაწილში, რომელშიც გ-----ს არ შეუმცირდა დამატებით დარიცხული თანხები.

1.2. ნაწილობრივ ბათილად იქნას ცნობილი სსიპ შემოსავლების სამსახურის აუდიტის დეპარტამენტის 2016 წლის 19 სექტემბრის №0----- საგადასახადო მოთხოვნა იმ ნაწილში, რომელშიც გ-----ს არ შეუმცირდა დამატებით დარიცხული თანხები.

1.3. ნაწილობრივ ბათილად იქნას ცნობილი სსიპ შემოსავლების სამსახურის 2016 წლის 13 ოქტომბრის №2---- ბრძანება.

1.4. ნაწილობრივ ბათილად იქნას ცნობილი საქართველოს ფინანსთა სამინისტროსთან არსებული დავების განხილვის საბჭოს 2017 წლის 16 მარტის გადაწყვეტილება №1----- საჩივარზე. (იხ. 2017 წლის 26 ივლისის სასამართლო სხდომის ოქმი).

2. მოპასუხის პოზიცია

2.1. სსიპ შემოსავლების სამსახურის წარმომადგენელმა სარჩელი არ ცნო, მხარი დაუჭირა წერილობით 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 2016 წლის 20 მაისის №1---- ბრძანებით დაინიშნა ი/მ „გ-----ის“ საქმიანობის გასვლითი საგადასახადო შემოწმება. შესამოწმებელ პერიოდად განისაზღვრა 2012 წლის პირველი იანვრიდან 2016 წლის პირველ აპრილამდე დროის მონაკვეთი, წლიური საშემოსავლო და ქონების გადასახადების ნაწილში კი 2012, 2013, 2014 და 2015 წლის საანგარიშო პერიოდი.

შემოწმების შედეგებზე გამოიცა 2016 წლის 14 სექტემბრის საგადასახადო შემოწმების აქტი და გადასახადის გადამხდელს წარედგინა სსიპ შემოსავლების სამსახურის აუდიტის დეპარტამენტის 2016 წლის 19 სექტემბრის №2---- ბრძანება და №0----- საგადასახადო მოთხოვნა, რომლითაც ი/მ „გ-----ს“ დამატებით დაერიცხა სულ 160246.7 ლარი, მათ შორის, ძირითადი თანხა 93722.75 ლარი, ჯარიმა 41585 ლარი, საურავი 24938.95 ლარი.

2016 წლის 14 სექტემბრის საგადასახადო შემოწმების აქტის თანახმად, დამატებითი თანხების დარიცხვის საფუძველი გახდა შემდეგი - შესამოწმებელ პერიოდში მეწარმის საქმიანობას წარმოადგენდა საცალო რეალიზაცია თბილისში არსებული სამი მაღაზიიდან, ძირითადად სასურსათო საქონლით, ალკოჰოლური სასმელებითა და თამბაქოს ნაწარმით. აღსანიშნავია, რომ პირს ნაწარმოები აქვს ბუღალტრული აღრიცხვა ორისის პროგრამაში, საიდანაც ვერ იდენტიფიცირდება რეალიზებული საქონლის ჩამოწერა სახეობებისა და რაოდენობების მიხედვით. ასევე, აქვს საცალო სარეალიზაციო პროგრამა ორ მაღაზიაში. 2016 წლის 23 ივნისს მეწარმესთან განხორციელდა საკონტროლო შესყიდვა და დადგინდა საქონლის სარეალიზაციო ფასები, რომლებიც აღემატება საცალო პროგრამაში დაფიქსირებულ სარეალიზაციო ფასებს. აღნიშნულ მონაცემებზე დაყრდნობით შემოწმებით გაანგარიშებულია ფასნამატი 23 ივნისისათვის საკონტროლო შესყიდვით შეძენილ პროდუქციაზე

(სულ იდენტიფიცირებულია 4 პროდუქტი თვითღირებულებით 11.03 ლარი, რომელიც საკონტროლო შესყიდვით რეალიზებულია 12.3 ლარად, ხოლო პროგრამულად ფიქსირდება 11.8 ლარად რეალიზაცია). აღსანიშნავია, რომ მეწარმე დაჯარიმებულია სსა-ის გამოუყენებლობაზე და ერთხელ სმფ-ების აღურიცხველობისთვის. შემოწმების პროცესში წარმოდგენილი სააღრიცხვო დოკუმენტაციით შეუძლებელი გახდა მოგების გადასახადით დაბეგვრის ობიექტის დადგენა სრულყოფილად, შესაბამისად, შემოწმებამ იხელმძღვანელა საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 73-ე მუხლით და ერთობლივი შემოსავალი განსაზღვრა არაპირდაპირი მეთოდის გამოყენებით. კერძოდ, შემოწმების მიერ წლების მიხედვით დადგინდა რეალიზებული პროდუქციის თვითღირებულება. დოკუმენტის გარეშე რეალიზებული პროდუქციის თვითღირებულებაზე გავრცელებულია საკონტროლო შესყიდვისა და ფასების ფიქსაციის აქტის მასალებიდან (სარეალიზაციო ფასი) დადგენილი ფასნამატი სახეობების ჯგუფების მიხედვით 2013-2015 წლებში, ხოლო დღგ-ის ნაწილში 2016 წელს რპთ გამოანგარიშებულია თვეებში დეკლარირებული ფასნამატის მიხედვით და გავრცელებულია შემოწმებით მიღებული 2015 წლის საშუალო შეწონილი ფასნამატი 12%-ის ოდენობით. პირს დაერიცხება ძირითადი გადასახადი და ჯარიმა საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 275-ე მუხლის შესაბამისად. ამასთან, შემოწმებით დაკორექტირდა შესაბამისი პერიოდების გამოსაქვითი ხარჯები, ვინაიდან მეწარმის მიერ წარდგენილი პირველადი დოკუმენტების დამუშავების შედეგად გამოვლინდა სხვაობა მეწარმის მიერ დეკლარირებულ და შემოწმებით მიღებულ ერთობლივი შემოსავლიდან გამოქვითვას დაქვემდებარებულ ხარჯზე.

შემოწმების აქტის თანახმად, გადასახადის გადამხდელს არ აქვს დეკლარირებული ქონების გადასახადი, თუმცა 2013 წელს წლიური საშემოსავლო დასაბეგრი ბაზა აღემატება 40 000 ლარს, ხოლო 2014-2015 წლებში 100 000 ლარს, რაც წარმოშობს ქონების გადასახადით დაბეგვრის ვალდებულებას. მეწარმეს ერიცხება ბალანსზე 58 000 ლარის ღირებულების ძირითადი საშუალებები და 2015 წლის 27 აპრილამდე დამხმარე ფართი №13-ში 12000 ლარის ღირებულების და სოფელ ჯ-----სში, გ-----ის რაიონში, სახლი 6000 ლარის ღირებულების. შემოწმებით ფიზიკური პირის ქონება დაიბეგრა ქონების გადასახადით შესაბამისი განაკვეთების მიხედვით. პირს დაერიცხება ძირითადი გადასახადი და ჯარიმა.

სასამართლო ეყრდნობა შემდეგ მტკიცებულებებს:

- სსიპ შემოსვლების სამსახურის აუდიტის დეპარტამენტის 2016 წლის 20 მაისის №1---- ბრძანება (ს.ფ.174-176);
- 2016 წლის 14 სექტემბრის საგადასახადო შემოწმების აქტი (ს.ფ.139-173);
- სსიპ შემოსვლების სამსახურის აუდიტის დეპარტამენტის 2016 წლის 19 სექტემბრის №2---- ბრძანება (ს.ფ.135-137);
- სსიპ შემოსვლების სამსახურის აუდიტის დეპარტამენტის 2016 წლის 19 სექტემბრის №0----- საგადასახადო მოთხოვნა (ს.ფ.133-134).

3.2. ი/მ „გ-----მა“ 2016 წლის 26 სექტემბერს საჩივრით მიმართა სსიპ შემოსავლების სამსახურს და მოითხოვა სსიპ შემოსავლების სამსახურის აუდიტის დეპარტამენტის 2016 წლის 19 სექტემბრის №0----- საგადასახადო მოთხოვნის გაუქმება.

საჩივრის თანახმად, გადასახადის გადამხდელი არ დაეთანხმა საგადასახადო ორგანოს მიერ განსაზღვრულ ფასნამტს, ამასთან სადავოდ გახდა ერთობლივი შემოსავლებიდან გამოქვითული ხარჯების ოდენობა და დამატებით მიუთითა, რომ შესამოწმებელ პერიოდში ფაქტობრივი საქმიანობის განხორციელების ადგილებზე არის დაყაჩაღებისა და მითვისების ფაქტები.

სსიპ შემოსავლების სამსახურის 2016 წლის 13 ოქტომბრის №2---- ბრძანებით საჩივარი დაკმაყოფილდა ნაწილობრივ. გადამხდელს მიეცა წინადადება ამ ბრძანების ჩაბარებიდან 10 სამუშაო დღის ვადაში აუდიტის დეპარტამენტში წარედგინა სასაქონლო მატერიალური ფასეულობის ფასნამატის განსაზღვრისთვის საჭირო არგუმენტაცია/მტკიცებულება; აუდიტის დეპარტამენტს დაევალა გადამხდელის მონაწილეობით დამატებით შეესწავლა მის მიერ წარდგენილი არგუმენტაცია/მტკიცებულება და შესაბამისი საფუძვლის არსებობის შემთხვევაში განეხორციელებინა დადგენილი ფასნამატისა და დარიცხული თანხების კორექტირება (შემცირება). გადასახადის გადამხდელს მიეცა წინადადება ამ ბრძანების ჩაბარებიდან 10 სამუშაო დღის ვადაში აუდიტის დეპარტამენტისათვის წარედგინა შესამოწმებელი პერიოდის ერთობლივი შემოსავლიდან გამოსაქვითი ხარჯის გაანგარიშება და ხარჯის დამადასტურებელი დოკუმენტაცია/მტკიცებულებები. თავის მხრივ, აუდიტის დეპარტამენტს დაევალა დოკუმენტურად დადასტურებული ხარჯების ერთობლივი შემოსავლიდან გამოქვითვა, ხოლო დოკუმენტურად დაუდასტურებელი გამოსაქვითი ხარჯების განსაზღვრისას ემსჯელა შემოსავლების სამსახურის უფროსის ბრძანებით დამტკიცებული „საგადასახადო შემოწმებისას გასატარებელი ღონისძიებების სახელმძღვანელოს“ №0256 სიტუაციური სახელმძღვანელოს გამოყენების შესაძლებლობაზე და შესაბამისი საფუძვლების არსებობის შემთხვევაში, განეხორციელებინა დარიცხული თანხების კორექტირება (შემცირება). დანარჩენ ნაწილში საჩივარი არ დაკმაყოფილდა.

სასამართლო ეყრდნობა შემდეგ მტკიცებულებებს:

- ი/მ „გ-----ის“ 2016 წლის 26 სექტემბრის საჩივარი (ს.ფ.190-192);
- სსიპ შემოსავლების სამსახურის 2016 წლის 13 ოქტომბრის №2---- ბრძანება (ს.ფ.62-65);

3.3. სსიპ შემოსავლების სამსახურის 2016 წლის 13 ოქტომბრის №2---- ბრძანების აღსრულების მიზნით გამოიცა „საგადასახადო შემოწმების შედეგების გადაანგარიშებაზე“ 2016 წლის პირველი ნოემბრის დასკვნა და ი/მ „გ-----ს“ წარედგინა სსიპ შემოსავლების სამსახურის აუდიტის დეპარტამენტის 2016 წლის 7 ნოემბრის №3---- ბრძანება, გადასახადის გადამხდელს შეუმცირდა დამატებით

დარიცხული თანხები, სულ 3104 ლარი, მათ შორის, ძირითადი თანხა 2069 ლარი, ჯარიმა 1035 ლარი.

2016 წლის პირველი ნოემბრის დასკვნის თანახმად, არაპირდაპირი მეთოდის გამოყენებით შემმოწმებლის მიერ დადგენილ ფასნამატთან დაკავშირებით გადასახადის გადამხდელს არ წარუდგენია აუდიტის დეპარტამენტში საჭირო არგუმენტაცია/მტკიცებულება. ამდენად, აღნიშნულ ნაწილში არ დაექვემდებარა დამატებით დარიცხული თანხები შემცირებას.

დასკვნის მიხედვით, შემმოწმებლის მიერ გადამხდელის ხარჯების გაუქმება და საშემოსავლოს გადასახადით დაბეგვრასთან დაკავშირებით ი/მ „გ-----მა“ წარადგინა შესამოწმებელი პერიოდის ერთობლივი შემოსავლიდან გამოსაქვითი ხარჯის გაანგარიშება და ხარჯის დამადასტურებელი დოკუმენტაცია/მტკიცებულებები, რის საფუძველზეც გაიზარდა ერთობლივი შემოსავლიდან გამოსაქვითი ხარჯი 2012, 2013 და 2014 წლებში. კერძოდ, წარდგენილი დოკუმენტაციის საფუძველზე (კომუნალური ხარჯების ქვითრები და საბანკო გადარიცხვები) გაიზარდა ელექტრო ენერგიის ხარჯი 2012 წელს, ძირითადი საშუალებების ჯგუფის ღირებულებითი ბალანს შემცირდა გადაწყვეტილების საფუძველზე გადაკვალიფიცირებული ძირითადი საშუალებებით (1000 ლარამდე ღირებულების და რემონტის ხარჯები 2013წ.) 2012-2014 წლებში.

სასამართლო ეყრდნობა შემდეგ მტკიცებულებებს:

- „საგადასახადო შემოწმების შედეგების გადაანგარიშებაზე“ 2016 წლის პირველი ნოემბრის დასკვნა (ს.ფ.74-82);
- სსიპ შემოსავლების სამსახურის აუდიტის დეპარტამენტის 2016 წლის 7 ნოემბრის №3---- ბრძანება (ს.ფ.72-73).

3.4. ი/მ „გ-----მა“ 2016 წლის 2 ნოემბერს საჩივრით მიმართა საქართველოს ფინანსთა სამინისტროსთან არსებულ დავების განხილვის საბჭოს და მოითხოვა სსიპ შემოსავლების სამსახურის აუდიტის დეპარტამენტის 2016 წლის 19 სექტემბრის №0----- საგადასახადო მოთხოვნისა და სსიპ შემოსავლების სამსახურის 2016 წლის 13 ოქტომბრის №2---- ბრძანების გაუქმება.

საჩივრის თანახმად, გადამხდელის ეკონომიკური საქმიანობის შედეგად საქონლის რეალიზაციის საკმაოდ დიდი წილი მოდის თამბაქოს ნაწარმზე დაფიქსირებული ფასნამატი 4-5%, პურ-ფუნთუშეული, რძის ნაწარმი და დანარჩენი სხვა პროდუქცია 7-11%. შემოწმებამ მხოლოდ 4 პროდუქტის საკონტროლო შესყიდვით და ფასების ფიქსაციით დაადგინა საშუალო შეწონილი ფასნამატი 12%-ის ოდენობით და მთელს შესამოწმებელ პერიოდზე გაავრცელა, რაც არამართლზომიერია.

საქართველოს ფინანსთა სამინისტროსთან არსებული დავების განხილვის საბჭოს 2017 წლის 16 მარტის გადაწყვეტილებით საჩივარი დაკმაყოფილდა ნაწილობრივ.

ნაწილობრივ გაუქმდა შემოსავლების სამსახურის 13.10.2016 წლის №2---- ბრძანება და აუდიტის დეპარტამენტის 19.09.2016 წლის №0----- საგადასახადო მოთხოვნა. გადამხდელი, საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 269-ე მუხლის მე-7 ნაწილის საფუძველზე, გათავისუფლდა შემოწმებით დარიცხული (გადაანგარიშების შემდგომ დარჩენილი) ჯარიმისაგან. დანარჩენ ნაწილში საჩივარი არ დაკმაყოფილდა.

გადაწყვეტილების თანახმად, შემოწმების პროცესში წარდგენილი სააღრიცხვო დოკუმენტაციით შეუძლებელი იყო დაბეგვრის ობიექტის სრულყოფილად დადგენა, შესაბამისად შემოწმებამ იხელმძღვანელა საგადასახადო კოდექსით მინიჭებული უფლებით და არაპირდაპირი მეთოდის გამოყენებით კანონშესაბამისად და მართებულად განსაზღვრა ფასნამატი და საგადასახადო ვალდებულებები. ამასთან, საბჭომ აღნიშნა, რომ გადამხდელის ქმედება გამოწვეულია მისი შეცდომით/არცოდნით, რის გამოც მიზანშეწონილად მიაჩნია მისი გათავისუფლება შემოწმებით დარიცხული ჯარიმისაგან.

სასამართლო ეყრდნობა შემდეგ მტკიცებულებებს:

- ი/მ „გ-----ის“ 2016 წლის 2 ნოემბრის საჩივარი (ს.ფ.210-213);
- საქართველოს ფინანსთა სამინისტროსთან არსებული დავების განხილვის საბჭოს 2017 წლის 16 მარტის გადაწყვეტილება (ს.ფ.66-71).

3.5. საქართველოს ფინანსთა სამინისტროსთან არსებული დავების განხილვის საბჭოს 2017 წლის 16 მარტის გადაწყვეტილების აღსრულების მიზნით გამოიცა „საგადასახადო შემოწმების შედეგების გადაანგარიშებაზე“ 2017 წლის 5 აპრილის დასკვნა და ი/მ „გ-----ს“ წარედგინა სსიპ შემოსავლების სამსახურის აუდიტის დეპარტამენტის 2017 წლის 28 აპრილის №1---- ბრძანება, რომლითაც გადასახადის გადამხდელს შეუმცირდა ჯარიმა 40550 ლარის ოდენობით.

სასამართლო ეყრდნობა შემდეგ მტკიცებულებებს:

- „საგადასახადო შემოწმების შედეგების გადაანგარიშებაზე“ 2017 წლის 5 აპრილის დასკვნა (ს.ფ.223-226);
- სსიპ შემოსავლების სამსახურის აუდიტის დეპარტამენტის 2017 წლის 28 აპრილის №1---- ბრძანება (ს.ფ.221-222).

3.6. შსს ქ.თბილისის პოლიციის დეპარტამენტის ძველი თბილისის სამმართველოს 2016 წლის 24 ოქტომბრის №M----- ცნობის თანახმად, შსს ქ.თბილისის პოლიციის დეპარტამენტის ძველი თბილისის სამმართველოს პოლიციის მე-3 განყოფილებაში მიმდინარეობს გამოძიება სისხლის სამართლის №0----- საქმეზე, ქ.თბილისში მ.----- პირველი შესახვევი №30-ში მდებარე „ბ-----იდან“ თანხის ქურდობის ფაქტზე, დანაშაული გათვალისწინებული საქართველოს სისხლის სამართლის კოდექსის 177-ე მუხლის მე-2 ნაწილის „ა“ ქვეპუნქტით. საქმეზე ჩატარებული გამოძიებით დადგინდა, რომ 2012 წლის 6 აპრილს ქ.თბილისში მ.----- პირველი გასასვლელი №30-ში მდებარე ი/მ „გ-----

ის“ საკუთრებაში არსებული „ბ-----ის“ სალაროდან გამოძიებით დაუდგენელი პირი მართლსაწინააღმდეგოდ, ფარულად დაეუფლა ფულად თანხას, რითაც ი/მ „გ-----ს“ მიაყენა 1100 (ათასასი) ლარის მატერიალური ზარალი.

სასამართლო ეყრდნობა შემდეგ მტკიცებულებას:

- შსს ქ.თბილისის პოლიციის დეპარტამენტის ძველი თბილისის სამმართველოს 2016 წლის 24 ოქტომბრის №M----- ცნობა (ს.ფ.87).

3.7. შსს ქ.თბილისის პოლიციის დეპარტამენტის ძველი თბილისის სამმართველოს 2016 წლის 24 ოქტომბრის №M----- ცნობის თანახმად, შსს ქ.თბილისის პოლიციის დეპარტამენტის ძველი თბილისის სამმართველოს პოლიციის მე-3 განყოფილებაში მიმდინარეობს გამოძიება სისხლის სამართლის №0----- საქმეზე 2013 წლის 25 იანვარს ქ.თბილისში კ-----ა I გასავალ №30-ში მდებარე სასურსათო მაღაზია „ბ-----ის“ დაყაჩაღების ფაქტზე, დანაშაული გათვალისწინებული სისხლის სამართლის კოდექსის 179-ე მუხლის II ნაწილის „ბ“ ქვეპუნქტით, საქმეზე ჩატარებული გამოძიებით დადგინდა, რომ 2013 წლის 25 იანვარს ქ.თბილისში მ----- პირველი გასასვლელი №30-ში მდებარე ი/მ „გ-----ის“ სასურსათო მაღაზია „ბ-----ში“ შეიჭრა სახედაფარული, გამოძიებით დაუდგენელი ორი მამაკაცი, რომლებმაც პისტოლეტის მუქარით მაღაზიიდან გაიტაცეს ფულადი თანხა და სხვადასხვა ფირმის თამბაქოს ნაწარმი, რითაც ი/მ „გ-----ის“ მიაყენა 400 (ოთხასი) ლარის მატერიალური ზარალი.

სასამართლო ეყრდნობა შემდეგ მტკიცებულებას:

- შსს ქ.თბილისის პოლიციის დეპარტამენტის ძველი თბილისის სამმართველოს 2016 წლის 24 ოქტომბრის №M----- ცნობა (ს.ფ.88).

3.8. შსს ქ.თბილისის მთავარი სამმართველოს დიდუბე-ჩუღურეთის სამმართველოს I განყოფილება 2016 წლის 25 ოქტომბრის №2----- ცნობის თანახმად, 2014 წლის 17 მაისს შსს ქ.თბილისის პოლიციის დეპარტამენტის დიდუბე-ჩუღურეთის სამმართველოს პოლიციის პირველ განყოფილებაში დაიწყო გამოძიება სისხლის სამართლის №0----- საქმეზე, დიღმის მასივის მე-3 კვარტლის პირველ კორპუსში მდებარე გ-----ის კუთვნილი სუპერმარკეტ „ბ-----ის“ ყაჩაღური თავდასხმის ფაქტზე, დანაშაული გათვალისწინებული სისხლის სამართლის კოდექსის 179-ე მუხლის პირველი ნაწილით, რა დროსაც დაუდგენელმა პირმა ცეცხლსასროლი იარაღის მუქარით გაიტაცა ფულადი თანხა 835 ლარის ოდენობით.

სასამართლო ეყრდნობა შემდეგ მტკიცებულებას:

- შსს ქ.თბილისის მთავარი სამმართველოს დიდუბე-ჩუღურეთის სამმართველოს I განყოფილება 2016 წლის 25 ოქტომბრის №2----- ცნობა (ს.ფ.89).

3.9. „სისხლის სამართლის საქმეზე გამოძიების შეწყვეტის შესახებ“ 2015 წლის 14 ივლისის დადგენილების თანახმად, 2015 წლის 10 მარტს საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს საგამოძიებო სამსახურის საგამოძიებო დეპარტამენტის თბილისის

მთავარი სამმართველოს მეორე სამმართველოში დაიწყო გამოძიება სისხლის სამართლის №0----- საქმეზე ინდ.მეწარმე გ-----ის კუთვნილი თანხის მითვისების ფაქტზე, დანაშაული გათვალისწინებული საქართველოს სისხლის სამართლის კოდექსის 182-ე მუხლის პირველი ნაწილით. საქმეზე ჩატარებული გამოძიებით დადგინდა, რომ 2014 წლის 6 დეკემბრიდან 2015 წლის 16 თებერვლამდე პერიოდში, ინდ.მეწარმე გ-----ის კუთვნილი სასურსათო მაღაზიის გამყიდველმა ლ-----ამ, სამსახურებრივი მდგომარეობის გამოყენებით, მართლსაწინააღმდეგოდ მიითვისა საქონლის რეალიზაციის შედეგად მიღებული, ამავე მეწარმის კუთვნილი 3000 ლარი. მოწმის სახით დაიკითხა ლ-----ა, რომელმაც მთლიანად დაადასტურა ზემოაღნიშნული ფაქტი, აღიარა ჩადენილი დანაშაული და სრულად აანაზღაურა მიყენებული მატერიალური ზიანი.

სასამართლო ეყრდნობა შემდეგ მტკიცებულებას:

- „სისხლის სამართლის საქმეზე გამოძიების შეწყვეტის შესახებ“ 2015 წლის 14 ივლისის დადგენილება (ს.ფ.91-92).

3.10. 2015 წლის 17 აპრილის იჯარის ხელშეკრულების თანახმად, ი/მ „გ-----მა“ ნ-----ისაგან იჯარით აიღო ფართი, მდებარე ქ.თბილისი, ჩ----- ქ.31 (ს/კ 0-----; ს/კ 0-----; ს/კ 0-----; ს/კ 0-----).

მითითებული ხელშეკრულების „2.1“ პუნქტის თანახმად, წინამდებარე ხელშეკრულება მოქმედებს 15 წლის ვადით, მისი მოქმედება იწყება 2015 წლის 17 აპრილს და სრულდება 2030 წლის 17 აპრილს.

აღნიშნული ხელშეკრულების „3.1“ პუნქტის მიხედვით, ხელშეკრულების მოქმედების პირველი 4 თვის განმავლობაში (2015 წლის 17 აპრილიდან 2015 წლის 17 აგვისტომდე) საიჯარო ქირის ყოველთვიური ოდენობა შეადგენდა 1500 (ერთიათასხუთასი) აშშ დოლარის ეკვივალენტს ეროვნულ ვალუტაში, გადახდის დღისათვის არსებული ეროვნული ბანკის ოფიციალური გაცვლითი კურსის შესაბამისად, საქართველოს კანონმდებლობით დადგენილი ყველა პირდაპირი და არაპირდაპირი გადასახადის ჩათვლით. ხელშეკრულების მოქმედების მომდევნო 14 წლისა და 8 თვის განმავლობაში (2015 წლის 17 აგვისტოდან 2030 წლის 17 აპრილის ჩათვლით) საიჯარო ქირის ყოველთვიური ოდენობა შეადგენს 3000 (სამიათასი) აშშ დოლარის ეკვივალენტს ეროვნულ ვალუტაში, გადახდის დღისათვის არსებული ეროვნული ბანკის ოფიციალური გაცვლითი კურსის შესაბამისად, საქართველოს კანონმდებლობით დადგენილი ყველა პირდაპირი და არაპირდაპირი გადასახადის ჩათვლით.

სასამართლო ეყრდნობა შემდეგ მტკიცებულებას:

- 2015 წლის 17 აპრილის იჯარის ხელშეკრულება (ს.ფ.93-101).

3.11. სსიპ შემოსავლების სამსახურის აუდიტის დეპარტამენტის 2016 წლის 22 ივნისის №1---- ბრძანების საფუძველზე ი/მ „გ-----ის“ კუთვნილ

ობიექტში 2016 წლის 23 ივნისს განხორციელდა საკონტროლო შესყიდვა/შეთავაზება. კერძოდ, შეძენილ იქნა: ერთი ცალი კოკა-კოლა 1,5-ლიტრიანი, ერთ. ფასი - 2,1 ლარი; ერთი ცალი არაყი მედეფო 0,5-ლიტრიანი, ერთ. ფასი - 13 ლარი; ერთი ცალი ლუდი კონინგ პილსნერი 2-ლიტრიანი, ერთ. ფასი - 6,5 ლარი; ერთი დაჭრილი ძეხვი შინჰოფერის, ერთ. ფასი - 4,2 ლარი; ერთი ცალი სიგარეტი ვინსტონი, ერთ. ფასი - 2,9 ლარი; ერთი ცალი სიგარეტი სობრანიე, ერთ. ფასი - 3,9 ლარი; ერთი ცალი საღებავი რეზინი ორბიტი, ერთ. ფასი - 0,8 ლარი; ერთი ცალი ჩიფსი ლუქსი 71გრ, ერთ. ფასი - 1,8 ლარი. სულ საგადასახადო ორგანოს თანამშრომლების მიერ გადახდილ იქნა 35,2 ლარი. ი/მ „გ-----ის“ წარმომადგენელის მიერ გაიცა საკონტროლო სალარო აპარატის ქვითარი №487093, შესაბამის თანხაზე (35,2 ლარი), საგადასახადო სამართალდარღვევა არ გამოვლინდა. საქონლის უკან დაბრუნებით ოპერაცია გაუქმდა. აღნიშნულის თაობაზე 2016 წლის 22 ივნისს შედგა გადასახადის გადამხდელისგან საქონლის/მომსახურების საკონტროლო შესყიდვის ან/და საკონტროლო შეთავაზების შედეგების შესახებ ოქმი და დაფიქსირდა ფასები სხვა პროდუქციაზე, კერძოდ, 2ლიტრიანი კოკა-კოლას ღირებულება - 2.6 ლარი; ბორჯომი 1.03ლ - 1.1 ლარი; ნაბელაჰი 1ლ პეტი მინერალური წყალი - 0.95ლარი; ხაჭო სანტინო 180გრ. - 2.9 ლარი; რძე სოფლის ნობათი 3.2% 950გ. - 3.15 ლარი; კეფირი სოფლის ნობათი 3.2% 450გ - 1.9ლარი; სამოყვარული ძეხვი 2000გრ. - 9.8ლარი; სიგარეტი გალუაზი ლურჯი - 2.9ლარი; სიგარეტი DAVIDOFF სლ კლასიკი - 3.9ლარი; სიგარეტი „ვიპ ლურჯი“ - 2.2ლარი; ვინსტონი ბლუ - 2.9ლარი; კრუასანი შოკოლადით 1/300გრ - 2.9ლარი; მგმ შოკოლადით 45გ (192) - 0.95ლარი; 8.36 პიკნიკი ქიშმიშით 76გ. დიდი შოკოლადის ბატონი - 1.5ლარი; სვეიკატა 1/2 (375გრ. პური) - 2ლარი; პური მარგი - 1ლარი; რუხი პური (350გრ. პური) - 2ლარი; არაყი ხლებნაია დობრაია 1.0ლ (სპეცი) - 14ლარი; არაყი მედოფი-გოლდი 0.5ლ - 15 ლარი; ლუდი ჰაინეკენი მინის ბოთლი 0.33 - 2.8ლარი; ლუდი კრუშოვიცე მინის ბოთლი 0.5ლ - 3ლარი; ნაყინი ესკიმო საიუბილეო ვანილის ნაყინი მუქი შოკოლადის სარკალში (60) - 0.55ლარი; ხინკალი მთიულური 20 ცალი - 7ლარი; შაქარი 0.9კგ (სუპრემო) - 1.8ლარი; შავი ჩაი გრინფილდკენიან სანრაიზ 2გრამიანი 25ცალი 15შეფუთვა - 4ლარი; ჩიფსი ლეისი წიწაკით 20გრ. (70) - 0.45ლარი.

სასამართლო ეყრდნობა შემდეგ მტკიცებულებას:

- სსიპ შემოსავლების სამსახურის აუდიტის დეპარტამენტის საგადასახადო მონიტორინგის სამმართველოს 2016 წლის 23 ივნისის №78338-21-14 მოხსენებითი ბარათი (ს.ფ.183-184);
- „საქონლის/მომსახურების“ საკონტროლო შესყიდვა/შეთავაზების ჩატარების შესახებ“ სსიპ შემოსავლების სამსახურის აუდიტის დეპარტამენტის 2016 წლის 22 ივნისის №1---- ბრძანება (ს.ფ.185);
- შემოსავლების სამსახურის 2016 წლის 22 ივნისის საკონტროლო შესყიდვა/შეთავაზებებს შედეგების შესახებ ოქმი (ს.ფ.186);
- საკონტროლო-სალარო აპარატის ჩეკი (ს.ფ.187);
- საქონლის/მომსახურების საკონტროლო შესყიდვა/შეთავაზების დროს

დაფიქსირებული ფასები (ს.ფ.188-189).

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 ანუშ მარკოსიანის სარჩელი უნდა დაკმაყოფილდეს ნაწილობრივ.

5. კანონები, რომლებითაც სასამართლომ იხელმძღვანელა

საქართველოს საგადასახადო კოდექსის მე-2, 43-ე, 49-ე, 51-ე, 73-ე, 105-ე, 255-ე, 262-ე, 264-ე, 268-ე მუხლები; საქართველოს ზოგადი ადმინისტრაციული კოდექსის მე-5, 53-ე და 96-ე მუხლები; საქართველოს ადმინისტრაციული საპროცესო კოდექსის მე-4, მე-17 მუხლები; საქართველოს სამოქალაქო საპროცესო კოდექსის მე-4, 102-ე, 105-ე მუხლები.

6. სამართლებრივი შეფასება

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

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

სადავო სსიპ შემოსავლების სამსახურის აუდიტის დეპარტამენტის 2016 წლის 19 სექტემბრის №2---- ბრძანება, სსიპ შემოსავლების სამსახურის აუდიტის დეპარტამენტის 2016 წლის 19 სექტემბრის №0----- საგადასახადო მოთხოვნა, სსიპ შემოსავლების სამსახურის 2016 წლის 13 ოქტომბრის №2---- ბრძანება და საქართველოს ფინანსთა სამინისტროსთან არსებული დავების განხილვის საბჭოს

2017 წლის 16 მარტის გადაწყვეტილება, საქართველოს ზოგადი ადმინისტრაციული კოდექსის მეორე მუხლის პირველი ნაწილის „დ“ ქვეპუნქტის შესაბამისად, წარმოადგენენ ადმინისტრაციული კანონმდებლობის საფუძველზე გამოცემულ ინდივიდუალურ ადმინისტრაციულ-სამართლებრივ აქტებს, რომელთა კანონშესაბამისობა 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 არამართლობიერ ქმედებათა გასაჩივრების წესსა და პირობებს, საგადასახადო დავის გადაწყვეტის წესს, არეგულირებს საგადასახადო ვალდებულების შესრულებასთან დაკავშირებულ სამართლებრივ ურთიერთობებს.

საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 255-ე მუხლი მე-4 ნაწილის თანახმად, საგადასახადო კონტროლის სახეებია მიმდინარე კონტროლი და საგადასახადო შემოწმება.

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

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

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

ამავე კოდექსის 61-ე მუხლის პირველი ნაწილის მიხედვით, გადასახადის დარიცხვა გულისხმობს საგადასახადო ორგანოს მიერ კონკრეტული საგადასახადო

პერიოდისათვის გადასახადის თანხის აღრიცხვასა და ასახვას გადასახადის გადამხდელის პირადი აღრიცხვის ბარათზე, რომლის წარმოების წესს განსაზღვრავს საქართველოს ფინანსთა მინისტრი. ამავე მუხლის მე-2 ნაწილის „გ“ ქვეპუნქტის თანახმად, გადასახადის დარიცხვის საფუძველია საგადასახადო შემოწმების აქტი.

დადგენილია, რომ სსიპ შემოსვლების სამსახურის აუდიტის დეპარტამენტის 2016 წლის 20 მაისის №1---- ბრძანებით დაინიშნა ი/მ „გ-----ის“ საქმიანობის გასვლითი საგადასახადო შემოწმება. შესამოწმებელ პერიოდად განისაზღვრა 2012 წლის პირველი იანვრიდან 2016 წლის პირველ აპრილამდე დროის მონაკვეთი, წლიური საშემოსავლო და ქონების გადასახადების ნაწილში კი **2012, 2013, 2014 და 2015 წლის საანგარიშო პერიოდი.**

ი/მ „გ-----მა“ 2016 წლის 26 სექტემბერს საჩივრით მიმართა სსიპ შემოსავლების სამსახურს და მოითხოვა სსიპ შემოსვლების სამსახურის აუდიტის დეპარტამენტის 2016 წლის 19 სექტემბრის №0----- საგადასახადო მოთხოვნის გაუქმება.

სსიპ შემოსავლების სამსახურის 2016 წლის 13 ოქტომბრის №2---- ბრძანებით საჩივარი დაკმაყოფილდა ნაწილობრივ. გადამხდელს მიეცა წინადადება ამ ბრძანების ჩაბარებიდან 10 სამუშაო დღის ვადაში აუდიტის დეპარტამენტში წარედგინა სასაქონლო მატერიალური ფასეულობის ფასნამატის განსაზღვრისთვის საჭირო არგუმენტაცია/მტკიცებულება; აუდიტის დეპარტამენტს დაევალა გადამხდელის მონაწილეობით დამატებით შეესწავლა მის მიერ წარდგენილი არგუმენტაცია/მტკიცებულება და შესაბამისი საფუძვლის არსებობის შემთხვევაში განეხორციელებინა დადგენილი ფასნამატისა და დარიცხული თანხების კორექტირება (შემცირება). გადასახადის გადამხდელს მიეცა წინადადება ამ ბრძანების ჩაბარებიდან 10 სამუშაო დღის ვადაში აუდიტის დეპარტამენტისათვის წარედგინა შესამოწმებელი პერიოდის ერთობლივი შემოსავლიდან გამოსაქვითი ხარჯის გაანგარიშება და ხარჯის დამადასტურებელი დოკუმენტაცია/მტკიცებულებები. თავის მხრივ, აუდიტის დეპარტამენტს დაევალა დოკუმენტურად დადასტურებული ხარჯების ერთობლივი შემოსავლიდან გამოქვითვა, ხოლო დოკუმენტურად დაუდასტურებელი გამოსაქვითი ხარჯების განსაზღვრისას უნდა ემსჯელა შემოსავლების სამსახურის უფროსის ბრძანებით დამტკიცებული „საგადასახადო შემოწმებისას გასატარებელი ღონისძიებების სახელმძღვანელოს“ №0256 სიტუაციური სახელმძღვანელოს გამოყენების შესაძლებლობაზე და შესაბამისი საფუძვლების არსებობის შემთხვევაში, უნდა განეხორციელებინა დარიცხული თანხების კორექტირება (შემცირება). დანარჩენ ნაწილში საჩივარი არ დაკმაყოფილდა.

სსიპ შემოსავლების სამსახურის 2016 წლის 13 ოქტომბრის №2---- ბრძანების აღსრულების მიზნით გამოიცა „საგადასახადო შემოწმების შედეგების

გადაანაგრიშებაზე“ 2016 წლის პირველი ნოემბრის დასკვნა და ი/მ „გ-----ს“ წარედგინა სსიპ შემოსავლების სამსახურის აუდიტის დეპარტამენტის 2016 წლის 7 ნოემბრის №3---- ბრძანება, გადასახადის გადამხდელს შეუმცირდა დამატებით დარიცხული თანხები, სულ 3104 ლარი, მათ შორის, ძირითადი თანხა 2069 ლარი, ჯარიმა 1035 ლარი.

ი/მ „გ-----მა“ 2016 წლის 2 ნოემბერს საჩივრით მიმართა საქართველოს ფინანსთა სამინისტროსთან არსებულ დავების განხილვის საბჭოს და მოითხოვა სსიპ შემოსავლების სამსახურის აუდიტის დეპარტამენტის 2016 წლის 19 სექტემბრის №0----- საგადასახადო მოთხოვნისა და სსიპ შემოსავლების სამსახურის 2016 წლის 13 ოქტომბრის №2---- ბრძანების გაუქმება.

საქართველოს ფინანსთა სამინისტროსთან არსებული დავების განხილვის საბჭოს 2017 წლის 16 მარტის გადაწყვეტილებით საჩივარი დაკმაყოფილდა ნაწილობრივ. ნაწილობრივ გაუქმდა შემოსავლების სამსახურის 13.10.2016 წლის №2---- ბრძანება და აუდიტის დეპარტამენტის 19.09.2016 წლის №0----- საგადასახადო მოთხოვნა. გადამხდელი საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 269-ე მუხლის მე-7 ნაწილის საფუძველზე გათავისუფლდა შემოწმებით დარიცხული (გადაანგარიშების შემდგომ დარჩენილი) ჯარიმისაგან. დანარჩენ ნაწილში საჩივარი არ დაკმაყოფილდა.

6.3. მოსარჩელე არ ეთანხმება განხორციელებულ დარიცხვებს და სადავოდ ხდის ერთობლივი შემოსავლის არაპირდაპირი მეთოდის გამოყენებით განსაზღვრას.

სასამართლო ვერ გაიზიარებს მოპასუხეთა არგუმენტაციას, რომ გადასახადის გადამხდელს ფინანსთა სამინისტროს სისტემაში სადავოდ არ გაუხდია არაპირდაპირი მეთოდის გამოყენების საკითხი. სასამართლო აღნიშნავს, რომ ი/მ „გ-----მა“ სადავოდ გახდა სსიპ შემოსავლების სამსახურის აუდიტის დეპარტამენტის 2016 წლის 19 სექტემბრის №0----- საგადასახადო მოთხოვნა სრულად, დავების განმხილველ ორგანოებში. ამასთან, სსიპ შემოსავლების სამსახური და საქართველოს ფინანსთა სამინისტროსთან არსებული დავების განხილვის საბჭოს ნამსჯელი აქვთ თავის გადაწყვეტილებებში აღნიშნულ საკითხზე. შესაბამისად, სასამართლო შეაფასებს გადასახადის გადამხდელის მიმართ არაპირდაპირი მეთოდის გამოყენების კანონიერებას.

სასამართლო ვერ გაიზიარებს მოპასუხეთა წარმომადგენლების არგუმენტაციას, რომ გადასახადის გადამხდელის არაპირდაპირი მეთოდით საგადასახადო დავალიანების განსაზღვრისათვის გამოყენებული უნდა იყოს სსიპ შემოსავლების სამსახურის აუდიტის დეპარტამენტის 2016 წლის 20 მაისის №1---- ბრძანების გამოცემის დროს მოქმედი საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 73-ე მუხლის მე-5 ნაწილის დანაწესები.

სასამართლო აღნიშნავს, რომ არაპირდაპირი მეთოდის გამოყენებით ხდება

გადასახადის გადამხდელის ძირითადი ვალდებულების განსაზღვრა შესამოწმებელ პერიოდში, ამდენად იგი არ მიეკუთვნება პროცედურულ ნორმას. შესაბამისად, საქართველოს საგადასახადო კოდექსის მე-2 მუხლის მე-2 ნაწილის მიხედვით, გადასახადებით დაბეგვრისათვის გამოყენებულ უნდა იქნას საგადასახადო ვალდებულების წარმოშობის დღისათვის მოქმედი საქართველოს საგადასახადო კანონმდებლობა.

სადავო პერიოდში მოქმედი საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 73-ე მუხლის მე-5 ნაწილის თანახმად, საგადასახადო ორგანოს უფლება აქვს, განუსაზღვროს პირს საგადასახადო ვალდებულებები არსებული მასალების საფუძველზე, შესაბამისი ფაქტებისა და გარემოებების გათვალისწინებით, პირდაპირი და არაპირდაპირი მეთოდების გამოყენებით (აქტივების სიდიდის, საოპერაციო შემოსავლებისა და ხარჯების გათვალისწინებით, აგრეთვე სხვა მსგავსი ინფორმაციის ანალიზის საფუძველზე), ქვემოთ მოყვანილი ერთზე მეტი ნებისმიერი პირობის არსებობისას: ა) **პირი არ ახორციელებს ბუღალტრულ აღრიცხვას ან არ ახორციელებს მას საქართველოს კანონმდებლობით გათვალისწინებული ფორმითა და წესით;** ბ) სააღრიცხვო დოკუმენტაცია დაკარგულია ან განადგურებულია; გ) ადგილი აქვს პირის აქტივების დაუსაბუთებელ ზრდას; დ) პირის დასაბეგრი შემოსავალი ან/და ოპერაციის მოცულობა ან/და ფასნამატის მაჩვენებელი მნიშვნელოვნად იცვლება საგადასახადო პერიოდების მიხედვით; ე) პირის მიერ ეკონომიკური საქმიანობისათვის ან/და პირადი მოხმარებისათვის გაწეული ხარჯი აჭარბებს დეკლარირებულ შემოსავალს.

„საქართველოს საგადასახადო კოდექსში ცვლილების შეტანის შესახებ“ 2012 წლის 28 დეკემბრის №189-რს საქართველოს კანონით საქართველოს საგადასახადო კოდექსის მე-5 ნაწილს დაემატა შემდეგი შინაარსის „ვ“ ქვეპუნქტი - „მიმდინარე საგადასახადო კონტროლის ღონისძიებების შედეგად შესამოწმებელ პერიოდში გამოვლენილია პირის მიერ საგადასახადო სამართალდარღვევის ჩადენის ორი ან მეტი შემთხვევა ან/და არსებითი სხვაობა პირის მიერ საგადასახადო ორგანოში წარდგენილ/დეკლარირებულ დაბეგვრასთან დაკავშირებულ მონაცემებსა და ამ ღონისძიებების შედეგად ფაქტობრივად დაფიქსირებულ მონაცემებს შორის.“

„საქართველოს საგადასახადო კოდექსში ცვლილების შეტანის შესახებ“ 2013 წლის 26 დეკემბრის №1886-რს საქართველოს კანონით ცვლილება შევიდა საქართველოს საგადასახადო კოდექსის მე-5 ნაწილში და იგი ჩამოყალიბდა შემდეგი რედაქციით - „საგადასახადო ორგანოს უფლება აქვს, პირის საგადასახადო ვალდებულებები განსაზღვროს არაპირდაპირი მეთოდების გამოყენებით (აქტივების სიდიდის, საოპერაციო შემოსავლებისა და ხარჯების, პირის შესახებ ინფორმაციის მისი საქმიანობის სხვა საგადასახადო პერიოდთან ან სხვა ამგვარი გადასახადის გადამხდელის შესახებ მონაცემების შედარების, აგრეთვე სხვა მსგავსი ინფორმაციის ანალიზის საფუძველზე): ა) **თუ პირს არ აქვს სააღრიცხვო**

დოკუმენტაცია ან სააღრიცხვო დოკუმენტაციით შეუძლებელია დაბეგვრის ობიექტის დადგენა; ბ) ერთზე მეტი ნებისმიერი შემდეგი პირობის არსებობისას:

ბ.ა) ადგილი აქვს პირის აქტივების დაუსაბუთებელ ზრდას; ბ.ბ) პირის მიერ ეკონომიკური საქმიანობისათვის ან/და პირადი მოხმარებისათვის გაწეული ხარჯი აჭარბებს დეკლარირებულ შემოსავალს; ბ.გ) მიმდინარე საგადასახადო კონტროლის ღონისძიებების შედეგად საგადასახადო შემოწმების დაწყების შესახებ საგადასახადო ორგანოს შესაბამისი აქტით განსაზღვრულ შესამოწმებელ პერიოდში გამოვლენილია პირის მიერ საგადასახადო სამართალდარღვევის ჩადენის ორი ან მეტი შემთხვევა; ბ.დ) გამოვლენილია არსებითი სხვაობა პირის მიერ საგადასახადო ორგანოსათვის წარდგენილ/დეკლარირებულ დაბეგვრასთან დაკავშირებულ მონაცემებსა და მიმდინარე საგადასახადო კონტროლის ღონისძიებების შედეგად ფაქტობრივად დაფიქსირებულ მონაცემებს შორის.“

სასამართლო განმარტავს, რომ საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 73-ე მუხლის მე-5 ნაწილი ეხება ყველა სახის გადასახადის განსაზღვრას. ხსენებული ნორმით საგადასახადო ორგანოს უფლება ეძლევა მხოლოდ ამ ნაწილითა და საგადასახადო კანონმდებლობით დადგენილ სხვა შემთხვევებში გადამხდელს გადასახადი დაარიცხოს მის ხელთ არსებული მასალების/სანდო ინფორმაციის ანალიტიკური დამუშავების მეშვეობით. ეს მასალები ან ინფორმაცია შეიძლება არსებობდეს თვით გადამხდელთან, მაგრამ არასრული სახით, ან საგადასახადო ორგანოში და ეხებოდეს მსგავსი საქმიანობით დაკავებულ სხვა პირს. ამ მასალების გამოყენებისას საგადასახადო ორგანომ, შესაბამისი კორექტივები უნდა შეიტანოს გადამხდელთან დაკავშირებული ფაქტებისა და გარემოებების შესაბამისად. მიზანი კი არის ის, რომ სამართლიანად, გონივრული განსჯის საფუძველზე უნდა დადგინდეს საგადასახადო ვალდებულებები. ამდენად, სავარაუდო საგადასახადო ვალდებულების ფორმირებაში მონაწილეობა უნდა მიიღოს არა მარტო შესაძლო შემოსავლებმა, არამედ - შესაძლო გამოქვითვებმა - ხარჯებმაც.

სასამართლო აღნიშნავს, რომ 2012 და 2013 წლის საანგარიშო პერიოდისათვის საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 73-ე მუხლის მე-5 ნაწილი ითვალისწინებს მინიმუმ ორი ქვეპუნქტის წინაპირობის არსებობას იმისათვის, რომ საგადასახადო ორგანოს ჰქონოდა უფლებამოსილება გადასახადის გადამხდელის მიმართ გამოეყენებინა არაპირდაპირი მეთოდი. სასამართლო განმარტავს, რომ ბუღალტრული აღრიცხვის კანონით დადგენილი წესით განუხორციელებლობა მარტოდენ ვერ გახდება არაპირდაპირი მეთოდის გამოყენების წინაპირობა, რადგან ცალკე აღებული ასეთი საფუძველი არ არსებობს საგადასახადო კანონმდებლობით, რომელიც საგადასახადო ორგანოს მიანიჭებდა უფლებამოსილებას, გამოეყენებინა არაპირდაპირი მეთოდი მოსარჩელის მიმართ.

სასამართლო მიუთითებს სასამართლო სხდომაზე შემმოწმებლის მიერ გაკეთებულ განმარტებაზე, რომ გადასახადის გადამხდელი არ ახორციელებდა ბუღალტრულ აღრიცხვას კანონმდებლობით დადგენილი წესით, ამასთან, შემმოწმებლის მიერ

ვერ იქნა დასახელებული 2012 წლის საანგარიშო პერიოდის მიმართ მოქმედი საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 73-ე მუხლის მე-5 ნაწილის რომელი ქვეპუნქტი არსებობდა დამატებით (2012 წლის 28 დეკემბრამდე მოქმედი რედაქციით). ამდენად, სასამართლო მიიჩნევს, რომ 2012 წლის საანგარიშო პერიოდის მიმართ არ არსებობდა არაპირდაპირი მეთოდი გამოყენების ფაქტობრივ-სამართლებრივი საფუძვლები, ხოლო რაც შეეხება 2013 წლის საანგარიშო პერიოდს სასამართლო სხდომაზე შემმოწმებლის მიერ გაკეთებული განმარტებით, გადასახადის გადამხდელი 2013 წელს დაჯარიმებული იყო სასაქონლო-სალარო აპარატის გამოყენების წესების დარღვევისა და საქონლის ზედნადების გარეშე ტრანსპორტირებისათვის. სასამართლო აღნიშნავს, რომ საქმეში არ არის წარმოდგენილი ი/მ „გ-----ის“ მიერ აღნიშნული სამართალდარღვევების ჩადენის დამადასტურებელი დოკუმენტები. სასამართლო მიიჩნევს, რომ 2013 წლის საანგარიშო პერიოდის მიმართ არაპირდაპირი მეთოდის მართლზომიერად გამოყენების საკითხის შესწავლის მიზნით საგადასახადო ორგანომ უნდა დაადგინოს, ჰქონდა თუ არა შესამოწმებელ პერიოდში გადასახადის გადამხდელ ჩადენილი საგადასახადო სამართალდარღვევის 2 ან მეტი ფაქტი. აღნიშნული საკითხის დადგენის შემდეგ არის საგადასახადო ორგანო უფლებამოსილი არაპირდაპირი მეთოდით განუსაზღვროს ი/მ „გ-----ის“ საგადასახადო დავალიანება 2013 წლის საანგარიშო პერიოდის მიმართ.

2014 და 2015 წლების საანგარიშო პერიოდების მიმართ სასამართლო ყურადღებას ამახვილებს სასამართლო სხდომაზე შემმოწმებლის მიერ გაკეთებულ განმარტებაზე, რომ ი/მ „გ-----ს“ შემოწმების პერიოდში ჰქონდა სამი მაღაზია, აქედან ორში აწარმოებდა კოდურ აღრიცხვას, ხოლო ერთში არა. „ორისის“ პროგრამაში კი ახორციელებდა ხარჯებისა და შემოსავლის აღრიცხვას თვითურად, ჯამურად ვერ იდენტიფიცირდებოდა მაღაზიები და ასევე, ვერ იდენტიფიცირდებოდა რეალიზებული საქონლის ჩამოწრა სახეობებისა და რაოდენობების მიხედვით. ამდენად, შეუძლებელი იყო დაბეგვრის ობიექტის განსაზღვრა. მოცემული ფაქტობრივი გარემოების გათვალისწინებით, სასამართლო მიიჩნევს, რომ 2014 და 2015 წლების საანგარიშო პერიოდების მიმართ არსებობდა საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 73-ე მუხლის მე-5 ნაწილის (2013 წლის 26 დეკემბრიდან მოქმედი) „ა“ ქვეპუნქტით გათვალისწინებული წინაპირობა არაპირდაპირი მეთოდის გამოყენებისა. ამდენად, აღნიშნულ ნაწილში სადავო ინდივიდუალურ ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტები არის კანონიერი და არ არსებობს მათი გაუქმების ფაქტობრივ-სამართლებრივი საფუძვლები.

6.4. მოსარჩელე სადავოდ ხდის ფასნამატის განსაზღვრის საკითხს, მისი განმარტებით, ეკონომიკური საქმიანობის შედეგად საქონლის რეალიზაციის საკმაოდ დიდი წილი მოდის თამბაქოს ნაწარმზე - დაფიქსირებული ფასნამატით 4-5%, პურ-ფუნთუშეული, რძის ნაწარმი და დანარჩენი სხვა პროდუქცია - 7-11%. შემოწმებამ მხოლოდ 4 პროდუქტის საკონტროლო შესყიდვით და ფასების ფიქსაციით დაადგინა საშუალო შეწონილი ფასნამატი 12%-ის ოდენობით და

მთელს შესამოწმებელ პერიოდზე გაავრცელა, რაც არამართლზომიერია.

სასამართლო მიუთითებს, საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 43-ე მუხლის პირველი ნაწილის „ა“, „გ“, „დ“ და „ე“ ქვეპუნქტებზე, რომელთა თანახმად, გადასახადის გადამხდელი ვალდებულია: ა) შეასრულოს საგადასახადო ვალდებულებები საქართველოს საგადასახადო კანონმდებლობით დადგენილი წესითა და პირობებით; გ) საგადასახადო ორგანოს საქართველოს კანონმდებლობით დადგენილი წესით წარუდგინოს საგადასახადო დეკლარაციები, გაანგარიშებები და სააღრიცხვო დოკუმენტები; დ) საგადასახადო შემოწმების ჩატარებისას ან ამ კოდექსით გათვალისწინებულ სხვა შემთხვევებში საგადასახადო ორგანოს და მის უფლებამოსილ პირს წარუდგინოს გადასახადების გამოსაანგარიშებლად და გადასახდელად საჭირო დოკუმენტები (ცნობები); ე) შეასრულოს საგადასახადო ორგანოს და მისი უფლებამოსილი პირის კანონიერი მოთხოვნები საქართველოს საგადასახადო კანონმდებლობის გამოვლენილი დარღვევების აღმოფხვრასთან დაკავშირებით, აგრეთვე ხელი არ შეუშალოს ამ უფლებამოსილ პირს სამსახურებრივი უფლებამოსილების განხორციელებაში.

საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 49-ე მუხლის პირველი ნაწილის „ა“, „ბ“, „გ“ და „ე“ ქვეპუნქტების თანახმად, ამ კოდექსის დებულებათა გათვალისწინებით საგადასახადო ორგანოებს თავიანთი კომპეტენციის ფარგლებში და საქართველოს კანონმდებლობით დადგენილი წესით უფლება 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; ბ) გადასახადის გადამხდელისაგან ან/და მისი წარმომადგენლისაგან მიიღონ გადასახადების გამოანგარიშებასა და გადახდასთან დაკავშირებული დოკუმენტები, აგრეთვე წერილობითი და სიტყვიერი განმარტებები საგადასახადო შემოწმების დროს წამოჭრილ საკითხებზე; 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-საღარო აპარატების გამოყენების წესების დაცვის კონტროლი და მათი დარღვევის შემთხვევაში შესაბამისი პირების მიმართ გაატარონ საქართველოს კანონმდებლობით დადგენილი პასუხისმგებლობის ზომები; ე) დამოუკიდებლად განსაზღვრონ გადასახადის გადამხდელის საგადასახადო ვალდებულების მოცულობა საგადასახადო ორგანოში არსებული ინფორმაციით (მათ შორის,

გადასახადის გადამხდელის დანახარჯების შესახებ) ან შედარების მეთოდით – სხვა ამგვარი გადასახადის გადამხდელების შესახებ ინფორმაციის ანალიზის საფუძველზე, თუ გადასახადის გადამხდელი არ წარადგენს საგადასახადო კონტროლის განსახორციელებლად საჭირო სააღრიცხვო დოკუმენტაციას ან დადგენილი წესის დარღვევით აწარმოებს ბუღალტერიას, აგრეთვე ამ კოდექსით გათვალისწინებულ სხვა შემთხვევებში.

ამავე კოდექსის 51-ე მუხლი ითვალისწინებს საგადასახადო ორგანოების ვალდებულებას, კერძოდ მისი პირველი ნაწილის „ა“, „ბ“ და „გ“ ქვეპუნქტების მიხედვით, ა) დაიცვან საქართველოს საგადასახადო კანონმდებლობა, იმოქმედონ ამ კოდექსისა და საქართველოს საგადასახადო კანონმდებლობის სხვა აქტების მოთხოვნათა შესაბამისად და მონაწილეობა მიიღონ სახელმწიფო საგადასახადო პოლიტიკის განხორციელებაში; ბ) დაიცვან გადასახადის გადამხდელთა უფლებები და სახელმწიფოს ინტერესები; 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.

„საგადასახადო შემოწმების შედეგების გადაანგარიშებაზე“ 2016 წლის პირველი ნოემბრის დასკვნის თანახმად, არაპირდაპირი მეთოდის გამოყენებით შემოწმებლის მიერ დადგენილ ფასნამატთან დაკავშირებით გადასახადის გადამხდელს არ წარუდგენია აუდიტის დეპარტამენტში საჭირო არგუმენტაცია/მტკიცებულება. ამდენად აღნიშნულ ნაწილში არ დაექვემდებარა დამატებით დარიცხული თანხები შემცირებას.

დადგენილია, რომ სსიპ შემოსავლების სამსახურის აუდიტის დეპარტამენტის 2016 წლის 22 ივნისის №1---- ბრძანების საფუძველზე ი/მ „გ-----ის“ კუთვნილ ობიექტში 2016 წლის 23 ივნისს განხორციელდა საკონტროლო შესყიდვა/შეთავაზება. ი/მ „გ-----ის“ წარმომადგენლის მიერ გაიცა საკონტროლო საღარო აპარატის ქვითარი №487093, შესაბამის თანხაზე (35.2 ლარი), საგადასახადო სამართალდარღვევა არ გამოვლინდა. საქონლის უკან დაბრუნებით ოპერაცია გაუქმდა. აღნიშნულის თაობაზე 2016 წლის 22 ივნისს შედგა გადასახადის გადამხდელისგან საქონლის/მომსახურების საკონტროლო შესყიდვის ან/და საკონტროლო შეთავაზების შედეგების შესახებ ოქმი და დაფიქსირდა ფასები სხვა პროდუქციაზე (იხ. 3.11 ფაქტობრივი გარემოება).

სასამართლოს სხდომაზე შემოწმებლის მიერ გაკეთებული განმარტებითა და საგადასახადო შემოწმების აქტის თანახმად, ი/მ „გ-----ის“ ეკონომიკური საქმიანობის ადგილას საკონტროლო შესყიდვის მიზანი იყო საქონლის სარეალიზაციო ფასების დადგენა, რომლებიც აღემატებოდა საცალო პროგრამაში დაფიქსირებულ სარეალიზაციო ფასებს. აღნიშნულ მონაცემებზე დაყრდნობით

შემოწმებით გაანგარიშებულია ფასნამატი 23 ივნისისათვის საკონტროლო შესყიდვით შეძენილ პროდუქციაზე. შემოწმების მიერ წლების მიხედვით დადგინდა რეალიზებული პროდუქციის თვითღირებულება. დოკუმენტის გარეშე რეალიზებული პროდუქციის თვითღირებულებაზე გავრცელებულია საკონტროლო შესყიდვისა და ფასების ფიქსაციის აქტის მასალებიდან (სარეალიზაციო ფასი) დადგენილი ფასნამატი სახეობების ჯგუფების მიხედვით 2013-2015 წლებში, ხოლო დღგ-ის ნაწილში 2016 წელს რპთ გამოანგარიშებულია თვეებში დეკლარირებული ფასნამატის მიხედვით და გავრცელებულია შემოწმებით მიღებული 2015 წლის საშუალო შეწონილი ფასნამატი 12%-ის ოდენობით.

სასამართლო მიუთითებს საქართველოს ადმინისტრაციული საპროცესო კოდექსის მე-4 მუხლზე, რომლის მიხედვითაც, ადმინისტრაციული საქმის განხილვისას მხარეები სარგებლობენ საქართველოს სამოქალაქო საპროცესო კოდექსის მე-4 მუხლით მინიჭებული უფლება-მოვალეობებით. სამოქალაქო საპროცესო კოდექსის მე-4 მუხლით განმტკიცებულია შეჯიბრებითობის პრინციპი. კერძოდ, სამართალწარმოება მიმდინარეობს შეჯიბრებითობის საფუძველზე. მხარეები სარგებლობენ თანაბარი უფლებებითა და შესაძლებლობებით, დაასაბუთონ თავიანთი მოთხოვნები, უარყონ ან გააქარწყლონ მეორე მხარის მიერ წამოყენებული მოთხოვნები, მოსაზრებები თუ მტკიცებულებები. მხარეები თვითონვე განსაზღვრავენ, თუ რომელი ფაქტები უნდა დაედოს საფუძვლად მათ მოთხოვნებს ან რომელი მტკიცებულებებით უნდა იქნას დადასტურებული ეს ფაქტები. საქართველოს ადმინისტრაციული საპროცესო კოდექსის მე-17 მუხლის პირველი ნაწილის თანახმად, მოსარჩელე ვალდებულია დაასაბუთოს თავისი სარჩელი და წარადგინოს შესაბამისი მტკიცებულებები. საქართველოს სამოქალაქო საპროცესო კოდექსის 102-ე მუხლის თანახმად, თითოეულმა მხარემ უნდა დაამტკიცოს გარემოებანი, რომლებზედაც იგი ამყარებს თავის მოთხოვნებსა და შესაგებელს. 105-ე მუხლის მე-2 ნაწილით კი განსაზღვრულია, რომ სასამართლო აფასებს მტკიცებულებებს თავისი შინაგანი რწმენით, რომელიც უნდა ემყარებოდეს მათ ყოველმხრივ, სრულ და ობიექტურ განხილვას, რის შედეგადაც მას გამოაქვს დასკვნა საქმისათვის მნიშვნელობის მქონე გარემოებების არსებობის ან არარსებობის შესახებ.

ამრიგად, სასამართლო აღნიშნავს, რომ მიუთითებს რა კონკრეტულ ფაქტობრივ გარემოებაზე, მხარემ უნდა წარადგინოს შესაბამისი ფაქტის დამადასტურებელი მტკიცებულებები, თუმცა საქმეში წარმოდგენილი მტკიცებულებებით არ დასტურდება ის გარემოებები, რომელიც შეიძლება გახდეს, ფასნამატის დადგენის ნაწილში სადავო ინდივიდუალურ ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტის ბათილად ცნობის საფუძველი.

6.5. მოსარჩელე სადავოდ ხდის, ასევე, ერთობლივი შემოსავლიდან ხარჯის გამოქვითვის საკითხს. კერძოდ, მოსარჩელის განმარტებით საგადასახადო ორგანოს

უნდა გაეთვალისწინებინა ქურდობისა და ყაჩაღობის ფაქტებთან დაკავშირებულ მისთვის მიყენებული ზიანის ოდენობა.

საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 105-ე მუხლის პირველი ნაწილის მიხედვით, ერთობლივი შემოსავლიდან გამოიქვითება ყველა ხარჯი, რომელიც დაკავშირებულია მის მიღებასთან, გარდა იმ ხარჯებისა, რომლებიც ამ კოდექსის თანახმად გამოიქვითვას არ ექვემდებარება.

დადგენილია, რომ შსს ქ.თბილისის პოლიციის დეპარტამენტის ძველი თბილისის სამმართველოს 2016 წლის 24 ოქტომბრის №M----- ცნობის თანახმად, შსს ქ.თბილისის პოლიციის დეპარტამენტის ძველი თბილისის სამმართველოს პოლიციის მე-3 განყოფილებაში მიმდინარეობს გამოძიება სისხლის სამართლის №0----- საქმეზე, ქ.თბილისში მ.----- პირველი შესახვევი №30-ში მდებარე „ბ-----იდან“ თანხის **ქურდობის ფაქტზე**, დანაშაული გათვალისწინებული საქართველოს სისხლის სამართლის კოდექსის 177-ე მუხლის მე-2 ნაწილის „ა“ ქვეპუნქტით. საქმეზე ჩატარებული გამოძიებით დადგინდა, რომ **2012 წლის 6 აპრილს** ქ.თბილისში მ.----- პირველი გასასვლელი №30-ში მდებარე ი/მ „გ-----ის“ საკუთრებაში არსებული „ბ-----ის“ სალაროდან გამოძიებით დაუდგენელი პირი მართლსაწინააღმდეგოდ, ფარულად დაეუფლა ფულად თანხას, რითაც ი/მ „გ-----ს“ მიაყენა 1100 (ათას ასი) ლარის მატერიალური ზარალი.

შსს ქ.თბილისის პოლიციის დეპარტამენტის ძველი თბილისის სამმართველოს 2016 წლის 24 ოქტომბრის №M----- ცნობის თანახმად, შსს ქ.თბილისის პოლიციის დეპარტამენტის ძველი თბილისის სამმართველოს პოლიციის მე-3 განყოფილებაში მიმდინარეობს გამოძიება სისხლის სამართლის №0----- საქმეზე 2013 წლის 25 იანვარს ქ.თბილისში კ-----ა I გასავალ №30-ში მდებარე სასურსათო მაღაზია „ბ-----ის“ **დაყაჩაღების ფაქტზე**, დანაშაული გათვალისწინებული სისხლის სამართლის კოდექსის 179-ე მუხლის II ნაწილის „ბ“ ქვეპუნქტით, საქმეზე ჩატარებული გამოძიებით დადგინდა, რომ **2013 წლის 25 იანვარს** ქ.თბილისში მ.----- პირველი გასასვლელი №30-ში მდებარე ი/მ „გ-----ის“ სასურსათო მაღაზია „ბ-----ში“ შეიჭრა სახე დაფარული გამოძიებით დაუდგენელი ორი მამაკაცი, რომლებმაც პისტოლეტის მუქარით მაღაზიიდან გაიტაცეს ფულადი თანხა და სხვადასხვა ფირმის თამბაქოს ნაწარმი, რითაც ი/მ „გ-----ის“ მიაყენა 400 (ოთხასი) ლარის მატერიალური ზარალი.

შსს ქ.თბილისის მთავარი სამმართველოს დიდუბე-ჩუღურეთის სამმართველოს I განყოფილება 2016 წლის 25 ოქტომბრის №2----- ცნობის თანახმად, **2014 წლის 17 მაისს** შსს ქ.თბილისის პოლიციის დეპარტამენტის დიდუბე-ჩუღურეთის სამმართველოს პოლიციის პირველ განყოფილებაში დაიწყო გამოძიება სისხლის სამართლის №0----- საქმეზე, დიღმის მასივის მე-3 კვარტლის პირველ კორპუსში მდებარე გ-----ის კუთვნილი სუპერმარკეტ „ბ-----ის“ **ყაჩაღური**

თავდასხმის ფაქტზე, დანაშაული გათვალისწინებული სისხლის სამართლის კოდექსის 179-ე მუხლის პირველი ნაწილით, რა დროსაც დაუდგენელმა პირმა ცეცხლსასროლი იარაღის მუქარით გაიტაცა ფულადი თანხა 835 ლარის ოდენობით.

სასამართლო განმარტავს, რომ საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 105-ე მუხლის პირველი ნაწილი ადგენს ზოგად წესს ერთობლივი შემოსავლიდან ხარჯების გამოქვითვის შესახებ. სასამართლო აღნიშნავს, რომ ხარჯის შემოსავალთან ურთიერკავშირის ხასიათი შესაძლოა იყოს პირდაპირი ან არაპირდაპირი, რაც, თავის მხრივ, გულისხმობს, რომ ხარჯის გამოქვითვისთვის აუცილებელი არ არის იგი გამოყენებული იყოს უშუალოდ შემოსავლის გამომუშავების პროცესში. ამდენად, სასამართლო მიიჩნევს, რომ 2012 წლის 6 აპრილს, 2013 წლის 25 იანვარსა და 2014 წლის 17 მაისს მოსარჩელის ეკონომიკური საქმიანობის ადგილებზე ქურდობისა და ყაჩაღობების შედეგად გადასახადის გადამხდელისათვის მიყენებული მატერიალური ზიანი უნდა ჩაითვალოს ხარჯად, რომელიც ექვემდებარე ერთობლივი შემოსავლიდან გამოქვითვას საგადასახადო კანონმდებლობის საფუძველზე. ამასთან, სასამართლო ვერ გაიზიარებს მოპასუხეთა არგუმენტაციას, რომ ქურდობისა და ყაჩაღობის ფაქტებზე შესაბამისი დადგენილების არარსებობის ვითარებაში აღნიშნული თანხა არ შეიძლება დაექვემდებაროს გამოქვითვას. სასამართლო აღნიშნავს, რომ სისხლის სამართლის საქმესთან დაკავშირებით გამოძიების დაწყება, მიუხედავად იმ ფაქტისა, დანაშაულის ჩამდენი პირის იდენტიფიცირება მოხდება თუ არა, წარმოშობს გადამხდელის უფლებას მოცემული ქმედებების შედეგად ქონებრივი ზიანი გამოიქვითოს ერთობლივი შემოსავლიდან.

6.6. სასამართლო მიუთითებს საქართველოს ზოგადი ადმინისტრაციული კოდექსის 53-ე მუხლის პირველ ნაწილზე, რომლის თანახმად, წერილობითი ფორმით გამოცემული ინდივიდუალური ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტი უნდა შეიცავდეს წერილობით დასაბუთებას. ამავე მუხლის მე-5 ნაწილის თანახმად, ადმინისტრაციული ორგანო უფლებამოსილი არ არის თავისი გადაწყვეტილება დააფუძნოს იმ გარემოებებზე, ფაქტებზე, მტკიცებულებებზე ან არგუმენტებზე, რომლებიც არ იქნა გამოკვლეული და შესწავლილი ადმინისტრაციული წარმოების დროს. ამავე კოდექსის 96-ე მუხლის პირველი ნაწილი ადგენს, რომ ადმინისტრაციული ორგანო ვალდებულია ადმინისტრაციული წარმოებისას გამოიკვლიოს საქმისათვის მნიშვნელობის მქონე ყველა გარემოება და გადაწყვეტილება მიიღოს ამ გარემოებათა შეფასებისა და ურთიერთშეჯერების საფუძველზე.

მიუთითებულ ნორმათა ანალიზის საფუძველზე, სასამართლო განმარტავს, რომ ადმინისტრაციულმა ორგანომ უნდა გამოიყენოს კანონით მისთვის მინიჭებული ყველა შესაძლებლობა, რათა სრულყოფილად დაადგინოს და შეისწავლოს საქმისთვის მნიშვნელობის მქონე ყველა გარემოება. მხოლოდ საქმისთვის მნიშვნელობის მქონე ყველა გარემოების სრულად შესწავლისა და დადგენის შემდეგ

არის შესაძლებელი კანონიერი გადაწყვეტილების მიღება.

ადმინისტრაციული წარმოების ჩატარება მოიცავს ადმინისტრაციული ორგანოს უმნიშვნელოვანეს პროცედურულ ვალდებულებას - გამოიკვლიოს საქმისათვის მნიშვნელობის მქონე ყველა გარემოება და გადაწყვეტილება მიიღოს ამ გარემოებათა შეფასებისა და ურთიერთშეჯერების საფუძველზე. აქტის გამოცემისათვის კანონმდებლობით დადგენილია პროცედურის დაცვა, რამდენადაც მიუკერძოებლად, საქმის გარემოებათა ყოველმხრივი და ობიექტური გამოკვლევის საფუძველზე გამოცემული ინდივიდუალური ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტის დასაბუთებულობა-კანონიერების ხარისხი გაცილებით მაღალია, ხოლო ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტის გამოცემისათვის დადგენილი წარმოების პროცედურის დაცვა განმსაზღვრელ მნიშვნელობას ანიჭებს თვით აქტის კანონიერებას. საქართველოს ზოგადი ადმინისტრაციული კოდექსის ეს უმნიშვნელოვანესი იმპერატიული ხასიათის დანაწესი ემსახურება საჯარო მმართველობის კანონიერების პრინციპს, რამდენადაც ყოველი მმართველობითი გადაწყვეტილების მიღება უნდა ეფუძნებოდეს განსახილველი საკითხის გარემოებებისა და ფაქტების ობიექტურ შესწავლა-გამოკვლევას, რომლის შეფასებიდან უნდა გამომდინარეობდეს საკითხის გადასაწყვეტად ჩამოყალიბებული დასკვნა. (საქართველოს უზენაესი სასამართლოს 2014 წლის 23 სექტემბრის განჩინება საქმეზე №ბს-246-243(კ-14)).

სასამართლო მიუთითებს საქართველოს უზენაესი სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატის 2014 წლის 18 თებერვლის გადაწყვეტილებაზე (საქმე №ბს-463-451(კ-13), სადაც საკასაციო სასამართლო განმარტავს, რომ ინდივიდუალური ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტის დასაბუთების კანონისმიერი ვალდებულება განპირობებულია იმ გარემოებით, რომ ადმინისტრაციული ორგანო შებოჭოს სამართლით და მოაქციოს თვითკონტროლის ფარგლებში, რამდენადაც გადაწყვეტილების მიღება უნდა ეფუძნებოდეს კონკრეტულ გარემოებებს და ფაქტებს, სწორედ რომელთა შეფასებასაც ადმინისტრაციული ორგანო მიჰყავს საკითხის ამა თუ იმ გადაწყვეტამდე, ანუ სწორედ კონკრეტული ფაქტები და საქმის გარემოებები განსაზღვრავს გადაწყვეტილების იურიდიულ შედეგს და არა პირიქით. წინააღმდეგ შემთხვევაში იგი დაკარგავს უზრუნველყოფადობას, სტაბილურობას, გარანტირებულობას, დაირღვევა სამართლის ნორმის და ადმინისტრაციული ორგანოს მიმართ ნდობის პრინციპი, სამართლებრივი უსაფრთხოების განცდა, ხოლო ასეთ პირობებში, მყარი სამართლებრივი წესრიგის ადგილს დაიკავებს მმართველობითი ორგანოს სახელისუფლო ძალაზე დამყარებული თვითნებობა, მაშინ როცა ადმინისტრაციული ორგანოსადმი, შესაბამისად, სახელმწიფოსადმი ნდობის პრინციპი და სამართლებრივი უსაფრთხოება, სამართლებრივი სახელმწიფოს ერთ-ერთი უმთავრესი ნიშანია.

სასამართლო მიიჩნევს, რომ სადავო აქტების გამოცემისას მოპასუხის მიერ დაირღვა

აღნიშნული ნორმები. არც საგადასახადო ორგანოს და არც დავების განმხილველი ორგანოს არ გამოუყენებიათ კანონით მათთვის მინიჭებული ყველა შესაძლებლობა, რათა სრულყოფილად დაედგინათ და შეესწავლათ საქმისთვის მნიშვნელობის მქონე ყველა გარემოება. სასამართლო აღნიშნავს, რომ ვინაიდან 2012 წლის საანგარიშო პერიოდზე არა არსებობს არაპირდაპირი მეთოდის გამოყენების სამართლებრივი საფუძვლები, აღნიშნულ ნაწილში გადასახადის გადამხდელისათვის დამატებით დარიცხული თანხები უკანონოა და იგი უნდა გაუქმდეს, რის გადაანგარიშება უნდა განახორციელოს საგადასახადო ორგანომ. ამასთან, 2013 წლის საანგარიშო პერიოდისათვის საგადასახადო ორგანო ვალდებულია დაადგინოს, ჰქონდა თუ არა გადასახადის გადამხდელის მხრიდან მიმდინარე კონტროლის პროცედურების დარღვევის ორ ან მეტ ფაქტს და მხოლოდ აღნიშნული გარემოების გამოკვლევის შემდეგ მიიღოს გადაწყვეტილება არაპირდაპირი მეთოდის გამოყენების შესახებ. ასევე, საგადასახადო ორგანო ვალდებულია ქურდობისა და დაყაჩაღების შედეგად მიყენებული მატერიალური ზიანი, შესაბამისი საანგარიშო პერიოდების მიხედვით, გამოქვითოს გადასახადის გადამხდელის ერთობლივი შემოსავლიდან და მხოლოდ აღნიშნულის შემდეგ განსაზღვროს მოსარჩელის დასაბეგრი შემოსავალი.

6.7. საქართველოს ზოგადი ადმინისტრაციული კოდექსის 60¹ მუხლის პირველი ნაწილის თანახმად, ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტის ბათილად ცნობის საფუძველს წარმოადგენს ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტის კანონშეუსაბამობა ან მისი მომზადების და გამოცემის კანონმდებლობით დადგენილი მოთხოვნების არსებითი დარღვევა.

საქართველოს ადმინისტრაციული საპროცესო კოდექსის 32-ე მუხლის პირველი ნაწილის თანახმად, თუ ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტი ან მისი ნაწილი კანონს ეწინააღმდეგება და ის პირდაპირ და უშუალო (ინდივიდუალურ) ზიანს აყენებს მოსარჩელის კანონიერ უფლებას, ან ინტერესს ან უკანონოდ ზღუდავს მის უფლებას, სასამართლო ამ კოდექსის 22-ე მუხლში აღნიშნულ სარჩელთან დაკავშირებით გამოიტანს გადაწყვეტილებას ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტის ბათილად ცნობის შესახებ. ამავე მუხლის მე-4 ნაწილის შესაბამისად კი, თუ სასამართლო მიიჩნევს, რომ ინდივიდუალური ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტი გამოცემულია საქმისათვის არსებითი მნიშვნელობის გარემოების გამოკვლევისა და შეფასების გარეშე, იგი უფლებამოსილია სადავო საკითხის გადაუწყვეტლად ბათილად ცნოს ინდივიდუალური ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტი და დაავალოს ადმინისტრაციულ ორგანოს, ამ გარემოებათა გამოკვლევისა და შეფასების შემდეგ გამოსცეს ახალი. სასამართლო ამ გადაწყვეტილებას იღებს, თუ ინდივიდუალური ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტის ბათილად ცნობისათვის არსებობს მხარის გადაუდებელი კანონიერი ინტერესი.

ზემოაღნიშნული სამართლებრივი ნორმების ანალიზისა და დადგენილი

ფაქტობრივი გარემოებების შეფასების საფუძველზე სასამართლო მიიჩნევს, რომ გასაჩივრებული ინდივიდუალური ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტები გამოცემულია საქმისათვის არსებითი მნიშვნელობის მქონე გარემოებების გამოკვლევისა და შეფასების გარეშე. შესაბამისად, სადავო საკითხის გადაუწყვეტლად ბათილად უნდა იქნას ცნობილი სადავო ინდივიდუალურ ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტები იმ ნაწილში, რომლითაც გადასახადის გადამხდელს არ შეუმცირდა დარიცხული თანხები და სსიპ შემოსავლების სამსახურს დაევალოს საქმისთვის არსებითი მნიშვნელობის მქონე გარემოებების გამოკვლევისა და შეფასების შემდეგ ახალი ინდივიდუალური ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტის გამოცემა კანონით დადგენილ ვადაში მოსარჩელის მიმართ.

7. საპროცესო ხარჯები

საქართველოს სამოქალაქო საპროცესო კოდექსის 37-ე მუხლის მეორე ნაწილის თანახმად, სასამართლო ხარჯებს მოიცავს სახელმწიფო ბაჟი. ამასთან, საქართველოს ადმინისტრაციული საპროცესო კოდექსის მე-10 მუხლის მეორე ნაწილის თანახმად, თუ ინდივიდუალური ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტი გამოცემული იყო საქმის გარემოებების სათანადო გამოკვლევის გარეშე, ადმინისტრაციული ორგანო ვალდებულია აანაზღაუროს პროცესის ხარჯები მის სასარგებლოდ გადაწყვეტილების გამოტანის შემთხვევაშიც.

მოსარჩელეს სახელმწიფო ბაჟის სახით გადახდილი აქვს 3000 (სამიათასი) ლარი, რომლის გადახდა სოლიდარულად უნდა დაეკისროთ მოპასუხეებს.

სარეზოლუციო ნაწილი

სასამართლომ იხელმძღვანელა საქართველოს ადმინისტრაციული საპროცესო კოდექსის პირველი, მე-2, მე-10, მე-12, მე-13, 22-ე, 32-ე მუხლებით, საქართველოს სამოქალაქო საპროცესო კოდექსის მე-8, 37-ე, 243-244-ე, 248-ე, 249-ე, 257-ე, 364-ე, 369-ე მუხლებით და

გადაწყვიტა

1. გ-----ის სარჩელი დაკმაყოფილდეს ნაწილობრივ.

2. სადავო საკითხის გადაუწყვეტლად ნაწილობრივ ბათილად იქნას ცნობილი სსიპ შემოსავლების სამსახურის აუდიტის დეპარტამენტის 2016 წლის 19 სექტემბრის №2- --- ბრძანება, სსიპ შემოსავლების სამსახურის აუდიტის დეპარტამენტის 2016 წლის 19 სექტემბრის №0----- საგადასახადო მოთხოვნა, სსიპ შემოსავლების სამსახურის 2016 წლის 13 ოქტომბრის №2---- ბრძანება და საქართველოს ფინანსთა სამინისტროსთან არსებული დავების განხილვის საბჭოს 2017 წლის 16 მარტის გადაწყვეტილება, იმ ნაწილში, რომელშიც გ-----ს არ შეუმცირდა

დამატებით დარიცხული თანხები.

3. სსიპ შემოსავლების სამსახურს დაევალოს საქმისთვის არსებითი მნიშვნელობის მქონე გარემოებების გამოკვლევისა და შეფასების შემდეგ ახალი ინდივიდუალური ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტის გამოცემა კანონით დადგენილ ვადაში მოსარჩელის მიმართ.

4. დანარჩენ ნაწილში სარჩელი არ დაკმაყოფილდეს.

5. სსიპ შემოსავლების სამსახურსა და საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს მოსარჩელის სასარგებლოდ სოლიდარულად დაეკისროთ სახელმწიფო ბაჟის სახით გადახდილი 3000 (სამიათასი) ლარის ანაზღაურება.

6. 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 №64) მეშვეობით 14 დღის ვადაში დასაბუთებული გადაწყვეტილების მხარეთათვის გადაცემის დღიდან.

მოსამართლე

ინგა კვაჭანტირაძე