



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

**6 ნოემბერი, 2019 წელი**

**თბილისი**

**შესავალი ნაწილი**

**თბილისის საქალაქო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა  
კოლეგია**

**მოსამართლე ინგა კვაჭანტირაძე**

**სხდომის მდივანი ციალა გახელაძე**

**მოსარჩელე - ი/მ „ს-----“**

**წარმომადგენელი - გ-----ა**

**მოპასუხე - სსიპ შემოსავლების სამსახური**

**წარმომადგენელი - ნ-----ი**

**მოპასუხე - საქართველოს ფინანსთა სამინისტრო**

**წარმომადგენელი - ა-----ა**

**დავის საგანი -** ინდივიდუალური ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი  
აქტების ბათილად ცნობა, ახალი ინდივიდუალური ადმინისტრაციულ-  
სამართლებრივი აქტის გამოცემა

**აღწერილობითი ნაწილი**

**1. სასარჩელო მოთხოვნა**

**1.1.** ბათილად იქნას ცნობილი სსიპ შემოსავლების სამსახურის 2016 წლის 31

ოქტომბრის №2---- ბრძანება.

**1.2.** ნაწილობრივ ბათილად იქნას ცნობილი საქართველოს ფინანსთა სამინისტროსთან არსებული დავების განხილვის საბჭოს 2019 წლის 27 მარტის გადაწყვეტილება №3----- საჩივარზე იმ ნაწილში, რომლითაც სსიპ შემოსავლების სამსახურის 2016 წლის 31 ოქტომბრის №2---- ბრძანების გაუქმების მოთხოვნის დაკმაყოფილებაზე უარის თქმის ნაწილში.

**1.3.** დაევალოს სსიპ შემოსავლების სამსახურს გამოსცეს ახალი ინდივიდუალური ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტი მოსარჩელის 2016 წლის 4 ოქტომბრის საჩივართან დაკავშირებით.

## **2. მოპასუხის პოზიცია**

**2.1.** სსიპ შემოსავლების სამსახურის წარმომადგენელმა მხარი დაუჭირა წარმოდგენილ შესაგებელს, სარჩელი არ ცნო და მოითხოვა სარჩელის დაკმაყოფილებაზე უარის თქმა.

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

## **3. დადგენილი ფაქტობრივი გარემოებები**

**3.1.** სსიპ შემოსავლების სამსახურის აუდიტის დეპარტამენტის 2015 წლის 11 ნოემბრის №4---- ბრძანებით დაინიშნა ი/მ „ს-----ს“ საქმიანობის გასვლითი საგადასახადო შემოწმება. შესამოწმებელ პერიოდად განისაზღვრა 2010 წლის პირველი იანვრიდან 2015 წლის პირველ ოქტომბრამდე დროის მონაკვეთი, საშემოსავლო და ქონების გადასახადის ნაწილში 2010, 2011, 2012, 2013 და 2014 წლების საანგარიშო პერიოდი.

### **სასამართლო ეყრდნობა შემდეგ მტკიცებულებას:**

- სსიპ შემოსავლების სამსახურის აუდიტის დეპარტამენტის 2015 წლის 11 ნოემბრის №4---- ბრძანება (ს.ფ.29-31).

**3.2.** 2010 წლის პირველი იანვრიდან 2012 წლის პირველ იანვრამდე საანგარიშო პერიოდზე გამოიცა 2015 წლის 15 დეკემბრის საგადასახადო შემოწმების შუალედური აქტი და ი/მ „ს-----ს“ წარედგინა სსიპ შემოსავლების სამსახურის აუდიტის დეპარტამენტის 2015 წლის 16 დეკემბრის №4---- ბრძანება და №0----- საგადასახადო მოთხოვნა, რომლითაც გადასახადის გადამხდელს დამატებით დაერიცხა სულ 83139.47 ლარი, მათ შორის, ძირითადი თანხა 46981 ლარი, ჯარიმა 22931 ლარი და საურავი 13227.47 ლარი.

2015 წლის 15 დეკემბრის საგადასახადო შემოწმების შუალედური აქტის თანახმად, ი/მ „ს-----სათვის“ დამატებითი თანხების დარიცხვის საფუძველი გახდა შემდეგი - მეწარმეს შესამოწმებელი პერიოდის ბუღალტრული პროგრამაში საქონლის მოძრაობა არ იშიფრებოდა სრულყოფილად, რის გამოც შეუძლებელი იყო დასაბეგრი ობიექტის განსაზღვრა, აგრეთვე, გადამხდელი დაჯარიმებული იყო საკონტროლო-სალარო აპარატის გამოყენების წესების დარღვევასა და სასაქონლო ზედნადების გარეშე საქონლის ტრანსპორტირებაზე, 2010-2011 წლებში მეწარმის მიერ დეკლარირებული ფასნამატები მკვეთრად მცირდებოდა და არ შეესაბამებოდა დოკუმენტურ ფასნამატს. აღნიშნულიდან გამომდინარე, საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 73-ე მუხლის მე-5 ნაწილის შესაბამისად, შემოწმებამ გადამხდელის საგადასახადო ვალდებულება განსაზღვრა არსებული მასალების საფუძველზე არაპირდაპირი მეთოდის გამოყენებით, კერძოდ, პირველადი დოკუმენტაციის დამუშავების შედეგად წლების მიხედვით გამოყვანილ იქნა ფასნამატი (2010 წელი - 20%, 2011 წელი - 17%), რის საფუძველზე 2010-2011 წლებში გაიზარდა ერთობლივი შემოსავალი და დღგ-ით დასაბეგრი ბრუნვა, რამაც გამოიწვია მოგების გადასახადის და დღგ-ის დარიცხვა, ასევე, ჯარიმა საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 275-ე მუხლის შესაბამისად.

საგადასახადო შემოწმების შუალედური აქტის მიხედვით, ანგარიშ-ფაქტურებით დადგენილი ფასნამატი და სხვა დოკუმენტებით დადგენილი ფასნამატი განისაზღვრა 2010 წლისათვის 14.99%-ით; 2011 წლისათვის 5%-ით; 2012 წლისათვის 6.13%; 2013 წლისათვის 10.88%; 2014 წლისათვის 8.84%.

### **სასამართლო ეყრდნობა შემდეგ მტკიცებულებებს:**

- 2015 წლის 15 დეკემბრის საგადასახადო შემოწმების შუალედური აქტი (ს.ფ.32-54);
- სსიპ შემოსავლების სამსახურის აუდიტის დეპარტამენტის 2015 წლის 16 დეკემბრის №4---- ბრძანება (ს.ფ.55-57);
- სსიპ შემოსავლების სამსახურის აუდიტის დეპარტამენტის 2015 წლის 16 დეკემბრის №0----- საგადასახადო მოთხოვნა (ს.ფ.58).

**3.3.** 2012 წლის 1 იანვრიდან 2015 წლის 1 ოქტომბრამდე საანგარიშო პერიოდზე გამოიცა 2015 წლის 29 დეკემბრის საგადასახადო შემოწმების აქტი და ი/მ „ს-----ს“ წარედგინა სსიპ შემოსავლების სამსახურის აუდიტის დეპარტამენტის 2015 წლის 30 დეკემბრის №5---- ბრძანება და №0----- საგადასახადო მოთხოვნა, რომლითაც გადასახადის გადამხდელს დამატებით დაერიცხა სულ 531978.9 ლარი, მათ შორის, ძირითადი გადასახადი 308613 ლარი, ჯარიმა 122543 ლარი და საურავი 100822.9 ლარი.

2015 წლის 29 დეკემბრის საგადასახადო შემოწმების აქტის თანახმად, ი/მ „ს-----სათვის“ დამატებითი თანხების დარიცხვის საფუძველი გახდა შემდეგი - მეწარმეს შესამოწმებელი პერიოდის ბუღალტრული პროგრამაში საქონლის მოძრაობა არ იშიფრებოდა სრულყოფილად, რის გამოც შეუძლებელი იყო დასაბეგრი ობიექტის განსაზღვრა, აგრეთვე, გადამხდელი დაჯარიმებული იყო საკონტროლო-სალარო აპარატის გამოყენების წესების დარღვევასა და სასაქონლო ზედნადების გარეშე საქონლის ტრანსპორტირებაზე, 2012-2014 წლებში წლებში მეწარმის მიერ დეკლარირებული ფასნამატები მკვეთრად მცირდებოდა და არ შეესაბამებოდა დოკუმენტურ ფასნამატს. აღნიშნულიდან გამომდინარე, საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 73-ე მუხლის მე-5 ნაწილის შესაბამისად, შემოწმებამ გადამხდელის საგადასახადო ვალდებულება განსაზღვრა არსებული მასალების საფუძველზე არაპირდაპირი მეთოდის გამოყენებით, კერძოდ, პირველადი დოკუმენტაციის დამუშავების შედეგად წლების მიხედვით გამოყვანილ იქნა ფასნამატი (2012 წელი - 27%, 2013 წელი - 35%, 2014 წელი - 37%), რის საფუძველზე 2010-2011 წლებში გაიზარდა ერთობლივი შემოსავალი და დღგ-ით დასაბეგრი ბრუნვა, რამაც გამოიწვია მოგების გადასახადის და დღგ-ის დარიცხვა, ასევე, ჯარიმა საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 275-ე მუხლის შესაბამისად.

2015 წლის 29 დეკემბრის საგადასახადო შემოწმების აქტით ანგარიშ-ფაქტურებით დადგენილი ფასნამატი და სხვა დოკუმენტებით დადგენილი ფასნამატი განისაზღვრა იგივე ოდენობით წლების მიხედვით, რაც 2015 წლის 15 დეკემბრის საგადასახადო შემოწმების შუალედური აქტით.

### **სასამართლო ეყრდნობა შემდეგ მტკიცებულებებს:**

- 2015 წლის 29 დეკემბრის საგადასახადო შემოწმების აქტი (ს.ფ.59-84);
- სსიპ შემოსავლების სამსახურის აუდიტის დეპარტამენტის 2015 წლის 30 დეკემბრის №5---- ბრძანება (ს.ფ.85-87);
- სსიპ შემოსავლების სამსახურის აუდიტის დეპარტამენტის 2015 წლის 30 დეკემბრის №0----- საგადასახადო მოთხოვნა (ს.ფ.88).

**3.4.** ი/მ „ს-----ს“ წარმომადგენელმა 2016 წლის 13 იანვარს საჩივრით მიმართ სსიპ შემოსავლების სამსახურს და მოითხოვა სსიპ შემოსავლების სამსახურის აუდიტის დეპარტამენტის 2015 წლის 16 დეკემბრის №0----- და 2015 წლის 30 დეკემბრის №0----- საგადასახადო მოთხოვნების გაუქმება.

საჩივრის თანახმად, გადასახადის გადამხდელი მიიჩნევს, რომ არ არსებობდა საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 73-ე მუხლის მე-5 ნაწილით გათვალისწინებული წინაპირობები არაპირდაპირი მეთოდის გამოყენებისათვის, ამასთან, გადასახადის გადამხდელი არ დაეთანხმა

შემოწმების მიერ განსაზღვრული ფასნამატს.

სსიპ შემოსავლების სამსახურის 2016 წლის 4 თებერვლის №2--1 ბრძანებით საჩივარი ნაწილობრივ დაკმაყოფილდა.

ბრძანების თანახმად, სსიპ შემოსავლების სამსახურის დაკების განხილვის საბჭომ განმარტა, რომ შემოწმებას შეეძლო არაპირდაპირი მეთოდით განესაზღვრა გადასახადის გადამხდელის საგადასახადო ვალდებულება, რადგან შემოწმებისთვის წარმოდგენილი სააღრიცხვო დოკუმენტაციით შეუძლებელი იყო დაბეგვრის ობიექტის დადგენა, მაგრამ საბჭომ მიიჩნია, რომ გადასახადის გადამხდელის საგადასახადო ვალდებულებების დაზუსტების მიზნით არაპირდაპირი მეთოდით ფასნამატის გაანგარიშება მიზანშეწონილია განხორციელდეს შემდეგი პრინციპით: გადასახადის გადამხდელს მიეცა წინადადება ფასნამატის კოეფიციენტის სწორად განსაზღვრის მიზნით აუდიტის დეპარტამენტისათვის წარედგინა შესაბამისი დოკუმენტურად დადასტურებული მტკიცებულებები და არგუმენტები, მათ შორის, ინფორმაცია საანგარიშო წლის საწყისი და საბოლოო სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობების და საკონტროლო საღარი აპარატით, ასევე, პირველადი დოკუმენტებით რეალიზებული საქონლის რაოდენობრივი და თანხობრივი გაშიფვრის შესახებ. აუდიტის დეპარტამენტს დაევალა, გადამხდელის მონაწილეობით გაენალიზებინა წარდგენილი მტკიცებულებები და სათანადო საფუძვლის არსებობის შემთხვევაში განეხორციელებინა შემოწმებით დადგენილი ფასნამატის კოეფიციენტის კორექტირება. აღნიშნულის გათვალისწინებით აუდიტის დეპარტამენტს დაევალა უზრუნველყო ამ მეთოდით გამოანგარიშებული ფასნამატის გათვალისწინებით დარიცხული თანხების გადაანგარიშება.

### **სასამართლო ეყრდნობა შემდეგ მტკიცებულებებს:**

- ი/მ „ს-----ს“ წარმომადგენლის 2016 წლის 13 იანვრის საჩივარი (89-94);
- სსიპ შემოსავლების სამსახურის 2016 წლის 4 თებერვლის №2--1 ბრძანება (ს.ფ.95-97).

**3.5.** სსიპ შემოსავლების სამსახურის 2016 წლის 4 თებერვლის №2--1 ბრძანების აღსრულების მიზნით გამოიცა 2016 წლის 23 მარტის დასკვნა და ი/მ „ს-----ს“ წარედგინა სსიპ შემოსავლების სამსახურის აუდიტის დეპარტამენტის 2016 წლის 31 მარტის №8--- ბრძანება და №0----- კორექტირებული საგადასახადო მოთხოვნა, რომლითაც გადასახადის გადამხდელის 2015 წლის 29 დეკემბრის საგადასახადო შემოწმების აქტის საფუძველზე დამატებით დარიცხული თანხები არ შეუმცირდა.

2016 წლის 23 მარტის დასკვნის თანახმად, საგადასახადო შემოწმების აქტით

2010-2014 წლებში დოკუმენტურად რეალიზებული საქონლის მიხედვით გამოყვანილი იქნა საშუალო ფასნამატი წლების მიხედვით და გავრცელებულ იქნა რეალიზებული საქონლის თვითღირებულებაზე. 2016 წლის 4 თებერვლის №2--1 ბრძანების საფუძველზე საზოგადოებამ წარადგინა ჩამოწერები საქონლის სახეობების მიხედვით და დოკუმენტურად რეალიზებული საქონლის ფასნამატების გაანგარიშებები. გადამხდელის მიერ წარდგენილი მასალები შეუდარდა პირველად დოკუმენტებს და მათი შესწავლის შედეგად ნაწილობრივ დაკორექტირდა გადამხდელის მონაცემები, ასევე აღნიშნული მონაცემების საფუძველზე მოხდა ფასნამატების გაანგარიშება საქონლის სახეობების მიხედვით და მათი გავრცელება დოკუმენტის გარეშე რეალიზებული საქონლის თვითღირებულებაზე. ვინაიდან აქტის შედგენისას საშუალო ფასნამატი გავრცელებული იქნა წლების მიხედვით რეალიზებული საქონლის სრულ ღირებულებაზე, ხოლო წარმოდგენილი მასალების შედეგად მოხდა დოკუმენტურად რეალიზებული საქონლის თვითღირებულების გამიჯვნა და ამასთან, მაღალი ფასნამატით რეალიზებული საქონლის წილი მთლიან რეალიზაციაში აღმოჩნდა გაცილებით მეტი, ვიდრე დაბალი ფასნამატით რეალიზებული საქონლისა, აღნიშნული სახით შემოსავლების დაანგარიშება ზრდის საგადასახადო შემოწმების აქტით განსაზღვრული დასაბეგრ ბრუნვებს. საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 298-ე მუხლის შესაბამისად, საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს სისტემაში საგადასახადო დავის შედეგად დაუშვებელია მომჩივნის საგადასახადო ვალდებულებების დამძიმება, ამიტომ საგადასახადო შემოწმების აქტით დარიცხული თანხები გადაანგარიშებას არ დაექვემდებარა.

### **სასამართლო ეყრდნობა შემდეგ მტკიცებულებებს:**

- 2016 წლის 23 მარტის დასკვნა (ს.ფ.98-100);
- სსიპ შემოსავლების სამსახურის აუდიტის დეპარტამენტის 2016 წლის 31 მარტის №8--- ბრძანება (ს.ფ.101);
- სსიპ შემოსავლების სამსახურის აუდიტის დეპარტამენტის 2016 წლის 31 მარტის №0----- კორექტირებული საგადასახადო მოთხოვნა (ს.ფ.102-103).

**3.6.** ი/მ „ს-----ს“ წარმომადგენლმა 2016 წლის 27 აპრილს განცხადებით მიმართა სსიპ შემოსავლების სამსახურს და მოითხოვა სსიპ შემოსავლების სამსახურის აუდიტის დეპარტამენტის 2016 წლის 31 მარტის №0----- კორექტირებული საგადასახადო მოთხოვნის ნაწილობრივ გაუქმება.

საჩივრის თანახმად, 2010-2011 წლები აუდიტორების მიერ დასკვნის მომზადების მიზნით კიდევ ერთხელ გადამოწმდა და შედგა ფასნამატის ამსახველი შესაბამისი ცხრილები, გადასახდელი თანხის ოდენობის დადგენასა და ვალდებულების კორექტირებაში ასახვა არ ჰპოვა. ამასთან, 2010 წელს შემოწმების აქტთან შედარებით, ფასნამატის პროცენტი შემცირებულია 5%

(20%-15%), ხოლო 2011 წელს 4%-ით (17%-13%). გადასახადის გადამხდელის განმარტებით აღნიშნული საკითხის განხილვისა და შედეგების თაობაზე ადმინისტრაციულ ორგანოს უნდა გამოეცა საგადასახადო მოთხოვნა, რაც არ განხორციელბულა. 2012-2014 საანგარიშო პერიოდთან დაკავშირებით გადამხდელი არ დაეთანხმა აუდიტორების მიერ საგადასახადო შემოწმებით დადგენილი ფასნამატის პროცენტის გაზრდას. გადამხდელის განმარტებით, რიგ შემთხვევაში, აუდიტორების მიერ ზედნადებებით საქონლის რეალიზაციით დადგენილი მონაცემები გამოყენებულ იქნა საცალო რეალიზაციის შემთხვევაში ფასნამატის პროცენტული მაჩვენებლის დასადგენად. შემოწმებლების მხრიდან არ იქნა გათვალისწინებული, რომ ზედნადებებით რეალიზაცია საერთო ბრუნვის ფორმირებაში უმცირესი წილით მონაწილეობს და ძირითადად საქონლის რეალიზაცია ხდება ბაზრობის ტერიტორიაზე ე.წ. საცალო მიწოდების წესით. საჩივარში აღნიშნულია, რომ საგადასახადო ორგანოს შეეძლო ანალოგიური საქონლით მოვაჭრე პირთა მხრიდან გამოეთხოვა შესაბამისი ინფორმაცია, რაც უდავოდ დაეხმარებოდა შემოწმებლებს ბაზარზე საქონლის სარეალიზაციო ფასის დადგენასა და რეალური ფასნამატის განსაზღვრაში. საჩივრის მიხედვით, 2012 წელს დოკუმენტალურად რეალიზებული საქონლის თვითღირებულების ოდენობა შეადგენდა 72242 ლარს, ხოლო საცალოდ რეალიზებულის ოდენობა - 674664 ლარს. შესაბამისად, დოკუმენტური ფასნამატი გავრცელდა ბაზრობის ტერიტორიაზე სსა-ს გამოყენებით საცალოდ რეალიზებულ საქონელზე, რამაც გამოიწვია არარეალური ფასნამატის გავრცელებით ერთობლივი შემოსავალისა და დღგ-ის დასაბეგრი ბაზის ხელოვნურად გაზრდა ანალოგიური მდგომარეობაა 2013-2014 საანგარიშო პერიოდებზეც. საჩივრის მიხედვით, საგადასახადო ორგანო ვალდებული იყო სადავო საკითხი შემოწმებინა არა მარტო სამართლებრივი საფუძვლებით, არამედ ფაქტების არასწორად დადგენისა და შეფასების შედეგად არასწორი ანალიზის გაკეთების თვალსაზრისითაც და უზრუნველყო ამ მეთოდით გამოანგარიშებული ფასნამატის გათვალისწინებით დარიცხული თანხების გარემოებების დამტკიცება, რომ სამართალდარღვევა სახეზეა და მისი ჩამდენიც სწორედ ეს შესამოწმებელი ობიექტია.

სსიპ შემოსავლების სამსახურის 2016 წლის 22 ივნისის №1---- ბრძანებით საჩივარი დაკმაყოფილდა ნაწილობრივ. აუდიტის დეპარტამენტს დაევალა საშუალო შეწონილი ფასნამატის გაანგარიშებისას არ გაეთვალისწინებინა საშუალო ფასნამატთან შედარებით რადიკალურად გადახრილი ფასნამატის მაჩვენებლები. ამასთან, ფასნამატის გაანგარიშებისას გათვალისწინებული უნდა ყოფილიყო საქონლის სეზონურობა. აღნიშნულის გათვალისწინებით აუდიტის დეპარტამენტს დაევალა, უზრუნველყო ამ მეთოდით გამოანგარიშებული ფასნამატის გათვალისწინებით დარიცხული თანხების გადაანგარიშება. დანარჩენ ნაწილში საჩივარი არ დაკმაყოფილდა.

**სასამართლო ეყრდნობა შემდეგ მტკიცებულებებს:**

- ი/მ „ს-----ს“ წარმომადგენლის 2016 წლის 27 აპრილის საჩივარი (ს.ფ.107-110);
- სსიპ შემოსავლების სამსახურის 2016 წლის 22 ივნისის №1---- ბრძანება (ს.ფ.111-113).

**3.7.** სსიპ შემოსავლების სამსახურის 2016 წლის 22 ივნისის №1---- ბრძანების აღსრულების მიზნით გამოიცა „საგადასახადო შემოწმების შედეგების გადაანგარიშებაზე“ 2016 წლის 31 აგვისტოს დასკვნა, ი/მ „ს-----ს“ წარედგინა სსიპ შემოსავლების სამსახურის აუდიტის დეპარტამენტის 2016 წლის 6 სექტემბრის №2---- ბრძანება და №0----- კორექტირებული საგადასახადო მოთხოვნა, რომლითაც გადასახადის გადამხდელის 2015 წლის 29 დეკემბრის საგადასახადო შემოწმების აქტის საფუძველზე დამატებით დარიცხული თანხები არ შეუმცირდა.

„საგადასახადო შემოწმების შედეგების გადაანგარიშებაზე“ 2016 წლის 31 აგვისტოს დასკვნის თანახმად, 2016 წლის 22 ივნისის №1---- ბრძანების საფუძველზე მოხდა ფასნამატების გაანგარიშება საქონლის სახეობების მიხედვით, სეზონურობის გათვალისწინებით, თუმცა აღნიშნულმა შედეგი არ გამოიღო, რადგან რიგ შემთხვევებში სეზონზე მაღალი ფასნამატით რეალიზებული საქონლის წილი მეტია მთლიან რეალიზაციაში, ვიდრე დაბალი ფასნამატით რეალიზებული. აგრეთვე, საშუალო შეწონილი ფასნამატის გაანგარიშებისას საშუალო ფასნამატთან შედარებით რადიკალურად გადახრილი ფასნამატები ამოღებულ იქნა, თუმცა აღნიშნულის გათვალისწინებით შემოსავლების დაანგარიშებით არ მოხდა საგადასახადო შემოწმების აქტით განსაზღვრული დასაბეგრ ბრუნვების შემცირება.

### **სასამართლო ეყრდნობა შემდეგ მტკიცებულებებს:**

- „საგადასახადო შემოწმების შედეგების გადაანგარიშებაზე“ 2016 წლის 31 აგვისტოს დასკვნა (ს.ფ.114-117);
- სსიპ შემოსავლების სამსახურის აუდიტის დეპარტამენტის 2016 წლის 6 სექტემბრის №2---- ბრძანება (ს.ფ.118);
- სსიპ შემოსავლების სამსახურის აუდიტის დეპარტამენტის 2016 წლის 6 სექტემბრის №0----- კორექტირებული საგადასახადო მოთხოვნა (ს.ფ.119-120).

**3.8.** ი/მ „ს-----ს“ წარმომადგენლმა 2016 წლის 4 ოქტომბერს საჩივრით მიმართა სსიპ შემოსავლების სამსახურს და მოითხოვა სსიპ შემოსავლების სამსახურის აუდიტის დეპარტამენტის 2016 წლის 6 სექტემბრის №0----- კორექტირებული საგადასახადო მოთხოვნის ნაწილობრივ გაუქმება.

საჩივრის თანახმად, არ დგინდება, რა მეთოდით იქნა დადგენილი საშუალო

ფასნმატი, მაშინ როდესაც საგადასახადო შემოწმების თანახმად, 2010 წლისათვის საშუალო ფასნმატი შეადგენდა 20%-ს, დასკვნით 18%, ხოლო რეალიზებული პროდუქციის მოცულობა თანხობრივ გამოსახულებაში უცვლელია. ამასთან, 2010 წლისათვის, ფასნმატი გავრცელებულია მთლიან საქონელზე (რპთ) მაშინ, როდესაც დოკუმენტებით რეალიზებული საქონლის მოცულობა მთლიან რეალიზაციაში შეადგენდა 16%-ს, რასაც უნდა გამოეწვია შემოწმებით დარიცხული თანხების შემცირება.

საჩივრის მიხედვით, 2011 წლის საანგარიშო პერიოდისათვის სასაქონლო ზედნადებით რეალიზებულ საქონელზე ფასნმატის ოდენობა შეადგენდა 0.03%-0.05%. ამასთან, გაურკვეველია, რა მეთოდით იქნა დადგენილი საშუალო ფასნმატი, მაშინ როდესაც საგადასახადო შემოწმების თანახმად 2011 წელს საშუალო ფასნმატი შეადგენდა 17%-ს, დასკვნით - 9%-ს, ხოლო რეალიზებული პროდუქციის მოცულობა თანხობრივ გამოსახულებაში უცვლელია. ამასთან, 2011 წლისათვის, ფასნმატი გავრცელებულია მთლიან საქონელზე (რპთ) მაშინ, როდესაც დოკუმენტებით რეალიზებული საქონლის მოცულობა მთლიან რეალიზაციაში შეადგენდა 2%-ს.

საჩივარში აღნიშნულია, რომ 2012 წელს სასაქონლო ზედნადებით რეალიზებულ საქონელზე ფასნმატის ოდენობა შეადგენდა 0.02%-0.05%-ს (რიგ შემთხვევაში თვითღირებულებაზე დაბალ ფასად). ამასთან, გაურკვეველია, რა მეთოდით იქნა დადგენილი საშუალო ფასნმატი, მაშინ როდესაც საგადასახადო შემოწმების თანახმად, 2012 წელს საშუალო ფასნმატი შეადგენდა 27%-ს, დასკვნით - 60%-ს, ხოლო რეალიზებული პროდუქციის მოცულობა თანხობრივ გამოსახულებაში უცვლელია. ამასთან, 2012 წლისათვის, ფასნმატი გავრცელებულია მთლიან საქონელზე (რპთ) მაშინ, როდესაც დოკუმენტებით რეალიზებული საქონლის მოცულობა მთლიან რეალიზაციაში შეადგენდა 19%-ს.

საჩივრის მიხედვით, 2013 წელს სასაქონლო ზედნადებით რეალიზებულ საქონელზე ფასნმატის ოდენობა შეადგენდა 0.07%-0.10%-ს. ამასთან, გაურკვეველია, რა მეთოდით იქნა დადგენილი საშუალო ფასნმატი, მაშინ როდესაც საგადასახადო შემოწმების თანახმად, 2013 წელს საშუალო ფასნმატი შეადგენდა 35%-ს, დასკვნით 44.8%-ს, ხოლო რეალიზებული პროდუქციის მოცულობა თანხობრივ გამოსახულებაში უცვლელია. ამასთან, 2013 წლისათვის, ფასნმატი გავრცელებულია მთლიან საქონელზე (რპთ) მაშინ, როდესაც დოკუმენტებით რეალიზებული საქონლის მოცულობა მთლიან რეალიზაციაში შეადგენდა 23%-ს.

საჩივრის თანახმად, 2014 წელს სასაქონლო ზედნადებით რეალიზებულ საქონელზე ფასნმატის ოდენობა შეადგენდა 0.03%-0.10%-ს (რიგ შემთხვევაში

თვითღირებულებაზე დაბალ ფასად). ამასთან, გაურკვეველია, რა მეთოდით იქნა დადგენილი საშუალო ფასნამატი, მაშინ როდესაც საგადასახადო შემოწმების თანახმად 2014 წელს საშუალო ფასნამატი შეადგენდა 37%-ს, დასკვნით 47.7%-ს, ხოლო რეალიზებული პროდუქციის მოცულობა თანხობრივ გამოსახულებაში უცვლელია. ამასთან, 2014 წლისათვის, ფასნამატი გავრცელებულია მთლიან საქონელზე (რპთ) მაშინ, როდესაც დოკუმენტებით რეალიზებული საქონლის მოცულობა მთლიან რეალიზაციაში შეადგენდა 24%-ს.

საჩივარს შესაბამისად, შემმოწმებლის მიერ დავის განმხილველი ორგანოს გადაწყვეტილების საფუძველზე მიცემული დავალეზა არაჯეროვნად და არასრულყოფილად იქნა შესრულებული. საჩივრის მიხედვით, შემმოწმებლების მხრიდან, მიუხედავად დავის განმხილველი ორგანოს გადაწყვეტილებისა, არ იქნა შესრულებული დავალეზა 2010-2011 წლებზე. კერძოდ, 2010 წელზე მათ მიერ გამოანგარიშებული ფასნამატი შემცირდა 20%-დან 18%-მდე, ხოლო 2011 წელზე - 17%-დან 9%-მდე. ამასთან, აღნიშნულ პერიოდზე დასკვნის მიხედვით, რეალიზებული პროდუქციის ოდენობა (მოცულობის თვალსაზრისით) არ შემცირებულა. აგრეთვე, აღნიშნულ პერიოდზე დოკუმენტებით რეალიზებულ საქონელზეც გავრცელდა ფასნამატი, რომელიც უნდა გავრცელებულიყო მხოლოდ საცალო რეალიზაციაზე. რაც შეეხება 2012-2014 წლებს, აღნიშნულ პერიოდზე ფასნამატი გაიზარდა. 2012 წელს შემოწმების აქტით დადგენილი 27%-დან დასკვნით 64%-მდე, ხოლო 2013 წელს - 35%-დან 44,8%-მდე. 2014 წელს - 37%-დან 47.7%-მდე. ამასთან, აღნიშნულ პერიოდზე დასკვნის მიხედვით, რეალიზებული პროდუქციის ოდენობა (მოცულობის თვალსაზრისით) დატოვებულ იქნა უცვლელად (რპთ-ს გათვალისწინებით, შემოწმების აქტით დადგენილი ფასნამატი). აგრეთვე, აღნიშნულ პერიოდზე დოკუმენტებით რეალიზებულ საქონელზეც გავრცელდა ფასნამატი, რომელიც უნდა გავრცელებულიყო მხოლოდ საცალო რეალიზაციაზე. გადამხდელი უთითებდა, რომ განსახილველ შემთხვევაში ან თავდაპირველად დადგენილი ფასნამატი იყო მცდარი ან გადაანგარიშების შედეგად მიღებული, ვინაიდან რადიკალურად გადახრილი ფასნამატების ამოღების შემთხვევაში აღნიშნული შედეგი კერ დადგებოდა. საჩივარში აღნიშნულია, რომ მიუხედავად საგადასახადო ორგანოს მსჯელობისა 2010-2011 წლების საანგარიშო პერიოდზე, საგადასახადო ორგანოს არ გამოუცია კორექტირებული საგადასახადო მოთხოვნა აღნიშნულ ნაწილში.

სსიპ შემოსავლების სამსახურის 2016 წლის 31 ოქტომბრის №2---- ბრძანებით საჩივარი დარჩა განუხილველი საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 301-ე მუხლის „თ“ ქვეპუნქტით.

ბრძანების თანახმად, ვინაიდან გასაჩივრებული გადაწყვეტილება გამოცემულია იმავე პირის მიმართ იმავე დავის განმხილველი ორგანოს -

შემოსავლების სამსახურის 2016 წლის 22 ივლისის №1---- ბრძანების აღსრულების მიზნით და გასაჩივრებული ადმინისტრაციული აქტის შინაარსი შეესაბამება დავის განხილვისას მიღებული გადაწყვეტილების შინაარსს, შემოსავლების სამსახურის დავების განხილვის საბჭომ მიიჩნია, რომ წარდგენილი საჩივარი სადავო საკითხთან დაკავშირებით უნდა დარჩეს განუხილველი.

### **სასამართლო ეყრდნობა შემდეგ მტკიცებულებებს:**

- ი/მ „ს-----ს“ წარმომადგენლის 2016 წლის 4 ოქტომბრის საჩივარი (ს.ფ.121-126);
- სსიპ შემოსავლების სამსახურის 2016 წლის 31 ოქტომბრის №2---- ბრძანება (ს.ფ.127-128).

**3.9.** ი/მ „ს-----ს“ წარმომადგენელმა 2016 წლის 17 ნოემბერს საჩივრით მიმართა საქართველოს ფინანსთა სამინისტროსთან არსებულ დავების განხილვის საბჭოს და მოითხოვა სსიპ შემოსავლების სამსახურის 2016 წლის 31 ოქტომბრის №2---- ბრძანების გაუქმება.

საჩივრის თანახმად, გადასახადის გადამხდელი არ დაეთანხმა საგადასახადო ვალდებულების განსაზღვრის მიზნით არაპირდაპირი მეთოდის გამოყენებას. საჩივარში აღნიშნულია, ასევე, რომ საგადასახადო ორგანოს მიერ არ აღსრულებულა სსიპ შემოსავლების სამსახურის ბრძანება.

საქართველოს ფინანსთა სამინისტროსთან არსებული დავების განხილვის საბჭოს 2017 წლის 15 მარტის გადაწყვეტილებით საბჭომ მიიჩნია, რომ საკითხის მართებულად გადაწყვეტისთვის საჭიროა დამატებით ინფორმაციის მოძიება შემოსავლების სამსახურის 22.06.2016 წლის №1---- ბრძანების აღსრულების დროს გაანგარიშებული ფასნამატის, მათ შორის, რადიკალურად გადახრილი ფასნამატის იმ კატეგორიების შესახებ, რომლებიც არ იქნა გაანგარიშებაში ჩართული (ამოღებული) ან მონაწილეობს გაანგარიშებაში (ასეთ შემთხვევაში, მათი გაანგარიშებაში მონაწილეობიდან ამოღებაზე უარის საფუძვლების მითითებით). აუდიტის დეპარტამენტს დაევალა წარმოედგინა აღნიშნული ინფორმაცია.

საქართველოს ფინანსთა სამინისტროსთან არსებული დავების განხილვის საბჭოს 2017 წლის 27 მარტის გადაწყვეტილებით საჩივარი დაკმაყოფილდა ნაწილობრივ.

გადაწყვეტილების თანახმად, საბჭომ მიუთითა 13.04.2017 წლის წერილზე, რომელშიც განმარტებულია, რომ 2016 წლის 22 ივნისის №1---- ბრძანების საფუძველზე მოხდა ფასნამატების გაანგარიშება საქონლის სახეობების

მიხედვით სეზონურობის გათვალისწინებით, თუმცა აღნიშნულმა შედეგი არ გამოიღო, რადგან რიგ შემთხვევებში სეზონზე მაღალი ფასნამატიტ რეალიზებული საქონლის წილი მეტია მთლიან რეალიზაციაში, ვიდრე დაბალი ფასნამატიტ რეალიზებული. აგრეთვე საშუალო შეწონილი ფასნამატის გაანგარიშებისას საშუალო ფასნამატთან შედარებით რადიკალურად გადახრილი ფასნამატები ამოღებული იქნა. აღნიშნულთან დაკავშირებით წარმოდგენილია ფასნამატის გაანგარიშების პრინციპები წლების მიხედვით. აღნიშნული გარემოებებიდან გამომდინარე, ვინაიდან აუდიტის დეპარტამენტის 31.08.2016 წლის დასკვნით სადავო საკითხი შესწავლილია შემოსავლების სამსახურის 22.06.2016 წლის №1---- ბრძანებაში მითითებული გარემოებების გათვალისწინებით, შემოსავლების სამსახურის 31.10.2016 წლის №2---- ბრძანება საჩივრის, საგადასახადო კოდექსის 301-ე მუხლის „თ“ ქვეპუნქტის საფუძველზე, განუხილველად დატოვების შესახებ მართლზომიერია და არ არსებობს მისი გაუქმების საფუძველი.

გადაწყვეტილების მიხედვით, ვინაიდან საგადასახადო დავის პერიოდში, სანქციის განმსაზღვრელ ნორმებში განხორციელდა ცვლილებები და ამ ცვლილებებით სანქციები, ამავე ნორმებში მითითებული პირობების არსებობისას შემსუბუქებულია, საბჭომ მიზანშეწონილად მიიჩნია, აუდიტის დეპარტამენტს დაევალოს, შეისწავლოს შეფარდებული სანქციების საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 272-ე და 275-ე მუხლებში 2018 წლის 27 დეკემბრის №4225-რს კანონით განხორციელებული ცვლილებებთან შესაბამისობის საკითხი და სათანადო საფუძვლების არსებობის შემთხვევაში განხორციელოს საგადასახადო შემოწმების შედეგად დარიცხული სანქციების კორექტირება.

#### **სასამართლო ეყრდნობა შემდეგ მტკიცებულებებს:**

- ი/მ „ს-----ს“ წარმომადგენლის 2016 წლის 17 ნოემბრის საჩივარი (ს.ფ.129-139);
- საქართველოს ფინანსთა სამინისტროსთან არსებული დავების განხილვის საბჭოს 2017 წლის 15 მარტის გადაწყვეტილება (ს.ფ.140-151);
- საქართველოს ფინანსთა სამინისტროსთან არსებული დავების განხილვის საბჭოს 2017 წლის 27 მარტის გადაწყვეტილება (ს.ფ.152-161).

### **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 უნდა დაკმაყოფილდეს.

## **5. კანონები, რომლებითაც სასამართლომ იხელმძღვანელა**

საქართველოს საგადასახადო კოდექსის პირველი, 41-ე, 51-ე, 296-ე, 297-ე, 299-ე, 301-ე, 304-ე მუხლები, საქართველოს ზოგადი ადმინისტრაციული კოდექსის 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 მიხედვით, სარჩელი შეიძლება აღიძრას ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტის ბათილად ცნობის მოთხოვნით. ამავე კოდექსის 23-ე მუხლის პირველი ნაწილის მიხედვით, სარჩელი შეიძლება აღიძრას ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტის გამოცემის 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 2016 წლის 31 ოქტომბრის №2----ბრძანება და საქართველოს ფინანსთა სამინისტროსთან არსებული დავების განხილვის საბჭოს 2019 წლის 27 მარტის გადაწყვეტილება, 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. მოსარჩელის მოთხოვნას, ასევე, წარმოადგენს სსიპ შემოსავლების სამსახურისათვის მოსარჩელის 2016 წლის 4 ოქტომბრის საჩივრის განხილვის დავალება.

**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 41-ე მუხლის პირველი ნაწილის „ი“ ქვეპუნქტის 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 მუხლის 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-2 ნაწილი ადგენს, რომ საგადასახადო შემოწმების აქტი და მის საფუძველზე მიღებული გადაწყვეტილება საჩივრდება ამ დოკუმენტების საფუძველზე გამოცემულ საგადასახადო მოთხოვნასთან ერთად. საგადასახადო სამართალდარღვევის ოქმი/ბრძანება საჩივრდება ამ თავით დადგენილი წესით. მითითებული მუხლის მე-4 ნაწილით განსაზღვრულია, რომ პირს უფლება აქვს, გაასაჩივროს საგადასახადო ორგანოს გადაწყვეტილება მისი ჩაბარებიდან 30 დღის ვადაში.

ამავე კოდექსის 305-ე მუხლის პირველი ნაწილის მიხედვით კი შემოსავლების სამსახურის მიერ მომჩივნისთვის არასასურველი გადაწყვეტილების მიღების შემთხვევაში ამ მომჩივანს უფლება აქვს, გადაწყვეტილება მისი ჩაბარებიდან 20 დღის ვადაში გაასაჩივროს დავების განხილვის საბჭოში ან სასამართლოში.

სასამართლო მიუთითებს საქართველოს უზენაესი სასამართლოს 2013 წლის 28 მაისის განჩინებაზე ადმინისტრაციულ საქმეზე №ბს-122-115(2კ-13), სადაც „საკასაციო სასამართლო განმარტავს, რომ პირის უფლება - მიმართოს სახელმწიფოს ნებისმიერ საჯარო დაწესებულებას მისი ინტერესების დასაცავად, განეკუთვნება კონსტიტუციურ უფლებათა სისტემას. ადამიანის უფლებები იყოფა ორ ჯგუფად: მატერიალური და პროცედურული უფლებები. პირის პროცედურულ უფლებათა რიგს მიეკუთვნება ადმინისტრაციული ორგანოსათვის მიმართვის უფლება, შუამდგომლობათა აღძვრის უფლება, მტკიცებულებათა წარდგენის უფლება, სხდომაზე დასწრების და მონაწილეობის უფლება, მოსაზრებათა წარდგენის უფლება, გასაჩივრების უფლება და ა.შ. სწორედ, პროცედურული უფლებების კანონით დადგენილი ფორმებით რეალიზაცია აძლევს პირს შესაძლებლობას, დაიცვას ან აღიდგინოს თავისი მატერიალური უფლებები. სამართლებრივი სახელმწიფოს ფუნქციონირების პრინციპი გულისხმობს პროცედურული უფლებების შეუფერხებლად და დაუბრკოლებლად განხორციელებას, წინააღმდეგ შემთხვევაში, საფრთხე ექმნება მატერიალური უფლებების ჯეროვან რეალიზაციასა და დაცვას. ზოგადი ადმინისტრაციული კოდექსი, რომელიც ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი ურთიერთობების მონაწილეთა პროცედურული უფლება-მოვალეობების საზოგადო წესებს დეტალურად განსაზღვრავს, მიზნად ისახავს ადმინისტრაციულ ორგანოთა მიერ ადამიანის უფლებებისა და თავისუფლებების, საჯარო ინტერესებისა და კანონის უზენაესობის დაცვის უზრუნველყოფას. ზემოთ მითითებულ კონსტიტუციურ

პრინციპს ზოგადი ადმინისტრაციული კოდექსის სპეციალური მუხლი ეძღვნება, კერძოდ, მე-12 მუხლი. ადმინისტრაციული ორგანოსათვის მიმართვის უფლება, რომლის მიხედვით გარანტირებულია: 1. ნებისმიერი პირის უფლება - მიმართოს ადმინისტრაციულ ორგანოს ამ უკანასკნელის უფლებამოსილებას მიკუთვნებული იმ საკითხის გადასაწყვეტად, რომელიც უშუალოდ და პირდაპირ ეხება პირის უფლებებსა და კანონიერ ინტერესებს; 2. ადმინისტრაციული ორგანოს ვალდებულება - განიხილოს მის უფლებამოსილებას მიკუთვნებულ საკითხზე შეტანილი განცხადება და მიიღოს შესაბამისი გადაწყვეტილება. აღნიშნული ნორმის სტრუქტურული შინაარსი გულისხმობს, რომ პირის უფლების დადგენა მოიცავს ადმინისტრაციული ორგანოს ვალდებულებას - განახორციელოს რეალიზებული საპროცესო უფლების კანონით რეგლამენტირებული, ადეკვატური პროცედურული ხასიათის მოქმედება.“

ზემოაღნიშნულიდან გამომდინარე, სასამართლო განმარტავს, რომ საგადასახადო ორგანოებში დავის განხილვა იწყება საჩივრის წარდგენის გზით. 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 კანონშესაბამისობისას აუქმებს მას, რაც გარანტირებულს ხდის, ერთი მხრივ, კანონმდებლობის მოთხოვნათა დაცვასა და აღსრულებას და, მეორე მხრივ, ხელს უშლის პირის უფლებათა დაუსაბუთებელ და უკანონო შეზღუდვას. ამასთან, პირის მიერ საჩივრის წარდგენას უკავშირდება ადმინისტრაციული ორგანოს ვალდებულება, რომ კანონით დადგენილი წესითა და ვადაში განიხილოს და გადაწყვიტოს წარდგენილი საჩივარი. საჩივრის წარდგენის უფლებას სწორედ ადმინისტრაციული ორგანოს მიერ აღნიშნული ვალდებულების შესრულება ხდის ქმედითს, ხოლო პირის უფლებების დაცვას - გარანტირებულს, რამეთუ რომ არა ადმინისტრაციული ორგანოს მოვალეობა საჩივრის განხილვისა და გადაწყვეტის შესახებ, გასაჩივრების უფლება იქნებოდა მხოლოდ დეკლარაციული ხასიათის. ამდენად, სასამართლო განმარტავს, რომ განსაკუთრებით მნიშვნელოვანია, რომ საგადასახადო ორგანოებმა ჯეროვნად განახორციელონ მათთვის დაკისრებული უფლება-მოვალეობები. ვინაიდან გასაჩივრების უფლება პირდაპირ არის დაკავშირებული საგადასახადო ორგანოს კანონით დადგენილი ინტერესების უზრუნველყოფასა და უფლებების დაცვასთან, კანონი ამომწურავად აწესრიგებს იმ შემთხვევებს, როდესაც საგადასახადო ორგანო უფლებამოსილია, რომ წარდგენილი საჩივარი დატოვოს განუხილველი. აღნიშნული გამოწვეულია სამართლებრივი ურთიერთობის გარკვეულ ჩარჩოებში მოქცევასთან, რათა არ მოხდეს უფლების ბოროტად გამოყენება, საჩივრების მუდმივად წარდგენა ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტების კანონიერ ძალაში შესვლის

თავიდან ასაცილებლად და ადმინისტრაციულ ორგანოთა გადატვირთულობა, რომ დაუსრულებლად მოხდეს ერთსა და იმავე საკითხზე მსჯელობა.

საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 304-ე მუხლის პირველი ნაწილის „დ“ ქვეპუნქტის შესაბამისად, დავის განმხილველი ორგანო უფლებამოსილია განუხილველად დატოვოს საჩივარი. საჩივრის განუხილველად დატოვების საფუძვლები ამომწურავად არის ჩამოთვლილი საგადასახადო კოდექსის 301-ე მუხლში. მათ შორის, მითითებული მუხლის „თ“ ქვეპუნქტი ადგენს, რომ დავის განმხილველი ორგანო საჩივარს არ განიხილავს, თუ გასაჩივრებული გადაწყვეტილება გამოცემულია იმავე პირის მიმართ იმავე დავის განმხილველი ორგანოს მიერ მიღებული გადაწყვეტილების შესაბამისად. ამრიგად, აღნიშნული ქვეპუნქტის მიხედვით, საგადასახადო ორგანოს მიერ საჩივრის განუხილველად დასატოვებლად საჩივარში მითითებულ სადავო საკითხთან დაკავშირებით ნამსჯელი უნდა ჰქონდეს იმავე საგადასახადო ორგანოს და სადავოდ ქცეული ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტი გამოცემული უნდა იყოს უკვე მიღებული გადაწყვეტილების აღსასრულებლად და მასთან შესაბამისობაში, ამასთან, სავალდებულოა, რომ ორივე გადაწყვეტილების ადრესატი ერთი და იგივე პირი უნდა იყოს.

მოცემულ შემთხვევაში დავის საგანს წარმოადგენს სწორედ საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 301-ე მუხლის „თ“ ქვეპუნქტის გამოყენების კანონიერება. კერძოდ, დადგენილია, რომ სსიპ შემოსავლების სამსახურის აუდიტის დეპარტამენტის 2015 წლის 11 ნოემბრის №4---- ბრძანებით დაინიშნა ი/მ „ს-----ს“ საქმიანობის გასვლითი საგადასახადო შემოწმება.

2010 წლის პირველი იანვრიდან 2012 წლის პირველ იანვრამდე საანგარიშო პერიოდზე გამოიცა 2015 წლის 15 დეკემბრის საგადასახადო შემოწმების შუალედური აქტი და ი/მ „ს-----ს“ წარედგინა სსიპ შემოსავლების სამსახურის აუდიტის დეპარტამენტის 2015 წლის 16 დეკემბრის №4---- ბრძანება და №0----- საგადასახადო მოთხოვნა, რომლითაც გადასახადის გადამხდელს დამატებით დაერიცხა სულ 83139.47 ლარი, მათ შორის ძირითადი თანხა 46981 ლარი, ჯარიმა 22931 ლარი და საურავი 13227.47 ლარი.

2012 წლის 1 იანვრიდან 2015 წლის 1 ოქტომბრამდე საანგარიშო პერიოდზე გამოიცა 2015 წლის 29 დეკემბრის საგადასახადო შემოწმების აქტი და ი/მ „ს-----ს“ წარედგინა სსიპ შემოსავლების სამსახურის აუდიტის დეპარტამენტის 2015 წლის 30 დეკემბრის №5---- ბრძანება და №0----- საგადასახადო მოთხოვნა, რომლითაც გადასახადის გადამხდელს დამატებით დაერიცხა სულ 531978.9 ლარი, მათ შორის, ძირითადი გადასახადი 308613 ლარი, ჯარიმა 122543 ლარი და საურავი 100822.9 ლარი.

ი/მ „ს-----ს“ წარმომადგენელმა 2016 წლის 13 იანვარს საჩივრით მიმართ სსიპ შემოსავლების სამსახურს და მოითხოვა სსიპ შემოსავლების სამსახურის აუდიტის დეპარტამენტის 2015 წლის 16 დეკემბრის №0----- და 2015 წლის 30 დეკემბრის №0----- საგადასახადო მოთხოვნების გაუქმება.

სსიპ შემოსავლების სამსახურის 2016 წლის 4 თებერვლის №2--1 ბრძანებით საჩივარი ნაწილობრივ დაკმაყოფილდა. აღნიშნული ბრძანების აღსრულების მიზნით გამოიცა 2016 წლის 23 მარტის დასკვნა და ი/მ „ს-----ს“ წარედგინა სსიპ შემოსავლების სამსახურის აუდიტის დეპარტამენტის 2016 წლის 31 მარტის №8--- ბრძანება და №0----- კორექტირებული საგადასახადო მოთხოვნა, რომლითაც გადასახადის გადამხდელის 2015 წლის 29 დეკემბრის საგადასახადო შემოწმების აქტის საფუძველზე დამატებით დარიცხული თანხები არ შეუმცირდა.

ი/მ „ს-----ს“ წარმომადგენელმა 2016 წლის 27 აპრილს განცხადებით მიმართა სსიპ შემოსავლების სამსახურს და მოითხოვა სსიპ შემოსავლების სამსახურის აუდიტის დეპარტამენტის 2016 წლის 31 მარტის №0----- კორექტირებული საგადასახადო მოთხოვნის ნაწილობრივ გაუქმება.

სსიპ შემოსავლების სამსახურის 2016 წლის 22 ივნისის №1---- ბრძანებით საჩივარი დაკმაყოფილდა ნაწილობრივ, რომლის აღსრულების მიზნით გამოიცა „საგადასახადო შემოწმების შედეგების გადაანგარიშებაზე“ 2016 წლის 31 აგვისტოს დასკვნა, ი/მ „ს-----ს“ წარედგინა სსიპ შემოსავლების სამსახურის აუდიტის დეპარტამენტის 2016 წლის 6 სექტემბრის №2---- ბრძანება და №0----- კორექტირებული საგადასახადო მოთხოვნა, რომლითაც გადასახადის გადამხდელის 2015 წლის 29 დეკემბრის საგადასახადო შემოწმების აქტის საფუძველზე დამატებით დარიცხული თანხები არ შეუმცირდა.

ი/მ „ს-----ს“ წარმომადგენელმა 2016 წლის 4 ოქტომბერს საჩივრით მიმართა სსიპ შემოსავლების სამსახურს და მოითხოვა სსიპ შემოსავლების სამსახურის აუდიტის დეპარტამენტის 2016 წლის 6 სექტემბრის №0----- კორექტირებული საგადასახადო მოთხოვნის ნაწილობრივ გაუქმება. სსიპ შემოსავლების სამსახურის 2016 წლის 31 ოქტომბრის №2---- ბრძანებით საჩივარი დარჩა განუხილველი საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 301-ე მუხლის „თ“ ქვეპუნქტით. აღნიშნული ბრძანება დარჩა კანონიერ ძალაში საქართველოს ფინანსთა სამინისტროსთან არსებული დავების განხილვის საბჭოს 2017 წლის 27 მარტის გადაწყვეტილებით.

ზემოაღნიშნული ფაქტობრივი გარემოებებიდან გამომდინარე, განსახილველი დავის საგანს წარმოადგენს, მოხდა თუ არა სსიპ შემოსავლების სამსახურის

ბრძანების აღსრულება. სასამართლო განმარტავს, რომ ადმინისტრაციული თუ სასამართლო წარმოების მიმდინარეობის მნიშვნელოვანი ნაწილია მიღებული გადაწყვეტილების აღსრულება, წინააღმდეგ შემთხვევაში მიღებული გადაწყვეტილება კარგავს აზრს და პირის უფლებები დაუცველი რჩება. ამასთან, მიღებული გადაწყვეტილების აღსრულება გულისხმობს გადაწყვეტილების საფუძველზე არა ფორმალურად რაიმე ქმედების განხორციელებასა თუ აქტის გამოცემას, არამედ გადაწყვეტილებაში მითითებული ფაქტობრივ-სამართლებრივი გარემოებების შესაბამისად მოქმედებას.

სასამართლო მოიხმობს საქართველოს ზოგადი ადმინისტრაციული კოდექსის 53-ე მუხლის მე-5 ნაწილს, რომლის 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 ნაწილის მიხედვით, ადმინისტრაციული ორგანო ვალდებულია ადმინისტრაციული წარმოებისას გამოიკვლიოს საქმისათვის მნიშვნელობის მქონე ყველა გარემოება და გადაწყვეტილება მიიღოს ამ გარემოებათა შეფასებისა და ურთიერთშეჯერების საფუძველზე. ამავე მუხლის მეორე ნაწილის შესაბამისად, დაუშვებელია, ინდივიდუალური ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტის გამოცემას საფუძვლად დაედოს ისეთი გარემოება ან ფაქტი, რომელიც კანონით დადგენილი წესით არ არის გამოკვლეული ადმინისტრაციული ორგანოს მიერ.

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, რომელთა შეფასებასაც ადმინისტრაციული ორგანო მიჰყავს საკითხის ამ თუ იმ გადაწყვეტამდე, ანუ სწორედ კონკრეტული ფაქტები და საქმის გარემოებები განსაზღვრავს გადაწყვეტილების იურიდიულ შედეგს და არა პირიქით. წინააღმდეგ შემთხვევაში საფრთხე შეექმნება სტაბილურობის და გარანტირებულობის პრინციპების უზრუნველყოფას, 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. გარდა აღნიშნულისა, გადაწყვეტილების დასაბუთება აუცილებელია ადრესატისათვის, რათა შეაფასოს მისი მართლზომიერება, დარწმუნდეს მის კანონშესაბამისობაში, ხოლო უფლების დარღვევის განცდის შემთხვევაში ისარგებლოს გასაჩივრების შესაძლებლობით. ზოგადი ადმინისტრაციული კოდექსის მე-5 მუხლის პირველ ნაწილში რეგლამენტირებულია ადმინისტრაციული ორგანოს, უფლებამოსილების განხორციელების სავალდებულო პრინციპი – უფლებამოსილების განხორციელება კანონის საფუძველზე, რაც გულისხმობს, რომ ადმინისტრაციულ ორგანოს ეკრძალება კანონმდებლობის მოთხოვნის საწინააღმდეგოდ განახორციელოს რაიმე მოქმედება. სასამართლო განმარტავს, რომ ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტის მომზადება და გამოცემა საქართველოს კანონმდებლობით მკაცრად არის რეგლამენტირებული და ყოველ ადმინისტრაციულ ორგანოს გააჩნია საჯარო ვალდებულება ზედმიწევნით დაიცვას იგი, თავის მხრივ, აღნიშნული ვალდებულება განაპირობებს დაინტერესებულ პირთა კანონიერ მოლოდინს ადმინისტრაციული ორგანოს მხრიდან კანონიერი და დასაბუთებული გადაწყვეტილების მიღების თაობაზე.

სასამართლო ყურადღებას ამახვილებს, სსიპ შემოსავლების სამსახურის 2016 წლის 4 თებერვლის №2--1 ბრძანებაზე, რომლის თანახმად, გადასახადის გადამხდელს მიეცა წინადადება ფასნამატის კოეფიციენტის სწორად განსაზღვრის მიზნით აუდიტის დეპარტამენტისათვის წარედგინა შესაბამისი დოკუმენტურად დადასტურებული მტკიცებულებები და არგუმენტები, მათ შორის, ინფორმაცია საანგარიშო წლის საწყისი და საბოლოო სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობების და საკონტროლო საღარო აპარატით, ასევე, პირველადი დოკუმენტებით რეალიზებული საქონლის რაოდენობრივი და თანხობრივი გაშიფვრის შესახებ. აუდიტის დეპარტამენტს დაევალა, გადამხდელის მონაწილეობით გაენალიზებინა წარდგენილი მტკიცებულებები და სათანადო საფუძვლის არსებობის შემთხვევაში, განეხორციელებინა შემოწმებით დადგენილი ფასნამატის კოეფიციენტის კორექტირება. აღნიშნულის გათვალისწინებით, აუდიტის დეპარტამენტს დაევალა, უზრუნველყო ამ მეთოდით გამოანგარიშებული ფასნამატის გათვალისწინებით დარიცხული თანხების გადაანგარიშება.

აღნიშნული ბრძანების აღსრულების მიზნით გამოცემული 2016 წლის 23 მარტის დასკვნის თანახმად, საგადასახადო შემოწმების აქტით 2010-2014 წლებში დოკუმენტურად რეალიზებული საქონლის მიხედვით გამოყვანილი იქნა საშუალო ფასნამატი წლების მიხედვით და გავრცელებულ იქნა რეალიზებული საქონლის თვითღირებულებაზე. 2016 წლის 04 თებერვლის №2--1 ბრძანების საფუძველზე საზოგადოებამ წარმოადგინა ჩამოწერები

საქონლის სახეობების მიხედვით და დოკუმენტურად რეალიზებული საქონლის ფასნამატების გაანგარიშებები. გადამხდელის მიერ წარმოდგენილი მასალები შეუდარდა პირველად დოკუმენტებს და მათი შესწავლის შედეგად ნაწილობრივ დაკორექტირდა გადამხდელის მონაცემები, ასევე, აღნიშნული მონაცემების საფუძველზე მოხდა ფასნამატების გაანგარიშება საქონლის სახეობების მიხედვით და მათი გავრცელება დოკუმენტის გარეშე რეალიზებული საქონლის თვითღირებულებაზე. ვინაიდან აქტის შედგენისას საშუალო ფასნამატი გავრცელებული იქნა წლების მიხედვით რეალიზებული საქონლის სრულ ღირებულებაზე, ხოლო წარმოდგენილი მასალების შედეგად მოხდა დოკუმენტურად რეალიზებული საქონლის თვითღირებულების გამიჯვნა და ამასთან მაღალი ფასნამატით რეალიზებული საქონლის წილი მთლიან რეალიზაციაში აღმოჩნდა გაცილებით მეტი ვიდრე დაბალი ფასნამატით რეალიზებული საქონლისა, აღნიშნული სახით შემოსავლების დაანგარიშება ზრდის საგადასახადო შემოწმების აქტით განსაზღვრული დასაბეგრ ბრუნვებს. საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 298-ე მუხლის შესაბამისად საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს სისტემაში საგადასახადო დავის შედეგად დაუშვებელია მომჩივნის საგადასახადო ვალდებულებების დამძიმება, ამიტომ საგადასახადო შემოწმების აქტით დარიცხული თანხები გადაანგარიშებას არ დაექვემდებარა.

სასამართლო, ასევე, მიუთითებს სსიპ შემოსავლების სამსახურის 2016 წლის 22 ივნისის №1---- ბრძანებაზე, რომლითაც აუდიტის დეპარტამენტს დაევალა საშუალო შეწონილი ფასნამატის გაანგარიშებისას არ გაითვალისწინოს საშუალო ფასნამატთან შედარებით რადიკალურად გადახრილი ფასნამატის მაჩვენებლები. ამასთან, ფასნამატის გაანგარიშებისას გათვალისწინებული უნდა იქნას საქონელს სეზონურობა. აღნიშნულის გათვალისწინებით აუდიტის დეპარტამენტს დაევალა, უზრუნველყო ამ მეთოდით გამოანგარიშებული ფასნამატის გათვალისწინებით დარიცხული თანხების გადაანგარიშება. დანარჩენ ნაწილში საჩივარი არ დაკმაყოფილდა.

აღნიშნული ბრძანების აღსრულების მიზნით გამოცემული „საგადასახადო შემოწმების შედეგების გადაანგარიშებაზე“ 2016 წლის 31 აგვისტოს დასკვნის თანახმად, 2016 წლის 22 ივნისის №1---- ბრძანების საფუძველზე მოხდა ფასნამატების გაანგარიშება საქონლის სახეობების მიხედვით სეზონურობის გათვალისწინებით, თუმცა აღნიშნულმა შედეგი არ გამოიღო, რადგან რიგ შემთხვევებში სეზონზე მაღალი ფასნამატით რეალიზებული საქონლის წილი მეტია მთლიან რეალიზაციაში, ვიდრე დაბალი ფასნამატით რეალიზებული. აგრეთვე საშუალო შეწონილი ფასნამატის გაანგარიშებისას საშუალო ფასნამატთან შედარებით რადიკალურად გადახრილი ფასნამატები ამოღებულ იქნა, თუმცა აღნიშნულის გათვალისწინებით შემოსავლების დაანგარიშებით არ მოხდა საგადასახადო შემოწმების აქტით განსაზღვრული დასაბეგრ ბრუნვების შემცირება.

სასამართლო მიუთითებს გადასახადის გადამხდელის 2016 წლის 4 ოქტომბრის საჩივარზე, რომლის თანახმად, შემმოწმებლების მხრიდან, მიუხედავად დავის განმხილველი ორგანოს გადაწყვეტილებისა, არ იქნა შესრულებული დავალეზა 2010-2011 წლებზე. კერძოდ, 2010 წელზე მათ მიერ გამოანგარიშებული ფასნამატი შემცირდა 20%-დან 18%-მდე, ხოლო 2011 წელზე - 17%-დან 9%-მდე. ამასთან, აღნიშნულ პერიოდზე დასკვნის მიხედვით, რეალიზებული პროდუქციის ოდენობა (მოცულობის თვალსაზრისით), არ შემცირებულა. აგრეთვე, აღნიშნულ პერიოდზე დოკუმენტებით რეალიზებულ საქონელზეც გავრცელდა ფასნამატი, რომელიც უნდა გავრცელებულიყო მხოლოდ საცალო რეალიზაციაზე. რაც შეეხება 2012-2014 წლებს, აღნიშნულ პერიოდზე ფასნამატი გაიზარდა. 2012 წელს შემოწმების აქტით დადგენილი 27%-დან დასკვნით 64%-მდე, ხოლო 2013 წელს - 35%-დან 44,8%-მდე. 2014 წელს - 37%-დან 47.7%-მდე. ამასთან, აღნიშნულ პერიოდზე დასკვნის მიხედვით, რეალიზებული პროდუქციის ოდენობა (მოცულობის თვალსაზრისით) დატოვებულ იქნა უცვლელად (რპთ-ს გათვალისწინებით, შემოწმების აქტით დადგენილი ფასნამატი). აგრეთვე, აღნიშნულ პერიოდზე დოკუმენტებით რეალიზებულ საქონელზეც გავრცელდა ფასნამატი, რომელიც უნდა გავრცელებულიყო მხოლოდ საცალო რეალიზაციაზე. გადამხდელი უთითებდა, რომ განსახილველ შემთხვევაში ან თავდაპირველად დადგენილი ფასნამატი იყო მცდარი ან გადაანგარიშების შედეგად მიღებული, ვინაიდან რადიკალურად გადახრილი ფასნამატების ამოღების შემთხვევაში, აღნიშნული შედეგი ვერ დადგებოდა.

ზემოაღნიშნული გარემოებების გათვალისწინებით, სასამართლო აღნიშნავს, რომ დავების განმხილველ ორგანოებს არ გამოუკვლევიათ **2010-2011 წლების საანგარიშო პერიოდებზე შემოწმებით დადგენილ ფასნამატებთან შედარებით, დასკვნით განსაზღვრული ფასნამატების კოეფიციენტის შემცირების ფარგლებში რატომ არ დაექვემდებარა დამატებით დარიცხული თანხები შემცირებას.** ამასთან, დავების განმხილველ ორგანოებს არ შეუსწავლიათ **2012-2015 საანგარიშო წლებში რა საფუძვლით მოხდა განსაზღვრული ფასნამატის კოეფიციენტის დოკუმენტებით რეალიზებულ საქონელზეც გავრცელება მაშინ, როდესაც იგი მხოლოდ საცალოდ რეალიზებულ საქონელზე უნდა გავრცელებულიყო.**

სასამართლო, ასევე, იზიარებს მოსარჩელის პოზიციას და დადგენილად მიიჩნევს იმ ფაქტს, რომ სსიპ შემოსავლების სამსახურის 2016 წლის 4 თებერვლის №2--1 ბრძანებითა და შემდგომ სსიპ შემოსავლების სამსახურის 2016 წლის 22 ივნისის №1---- ბრძანებით საგადასახადო ორგანოს დაევალა ფასნამატთან დაკავშირებული საკითხების შესწავლა/გადაანგარიშება ი/მ „ს----“ მთელს შესამოწმებელ პერიოდზე (2010 წლის პირველი იანვრიდან

2015 წლის პირველ ოქტომბრამდე). **მოცემული ბრძანებების აღსრულების მიზნით გამოიცა მხოლოდ 2012-2015 წლების საანგარიშო პერიოდთან დაკავშირებით კორექტირებული საგადასახადო მოთხოვნები** (იხ.3.3-3.7 ფაქტობრივი გარემოებები).

სასამართლო მიუთითებს საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 61-ე მუხლის პირველი ნაწილზე, რომლის 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.

სასამართლო აღნიშნავს, რომ იმ პირობებში, როდესაც გადასახადის გადამხდელის მიმართ გამოცემული იყო 2015 წლის 15 დეკემბრის საგადასახადო შემოწმების შუალედური აქტი და 2015 წლის 29 დეკემბრის საგადასახადო შემოწმების აქტი, ხოლო სსიპ შემოსავლების სამსახურის ბრძანებებით საგადასახადო ორგანოს დაევალა ფასნამატის კოეფიციენტის კორექტირება ორივე აქტის საფუძველზე, **დავების განმხილველ ორგანოებს არ გამოუკვლევიათ რა ფაქტობრივი და სამართლებრივი საფუძველით არ გამოიცა კორექტირებული საგადასახადო მოთხოვნა 2015 წლის 15 დეკემბრის საგადასახადო შემოწმების შუალედურ აქტზე.** ამდენად, აღნიშნულ ნაწილში დავების განხილვის ორგანოებს არ გამოუკვლევიათ სსიპ შემოსავლების სამსახურის 2016 წლის 22 ივლისის №1---- ბრძანების აღსრულების საკითხი.

სასამართლო მოიხმობს საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 304-ე მუხლის პირველ ნაწილს, რომლის თანახმად დავის განმხილველი ორგანო უფლებამოსილია: ა) დააკმაყოფილოს საჩივარი; ბ) ნაწილობრივ დააკმაყოფილოს საჩივარი; გ) არ დააკმაყოფილოს საჩივარი; დ) განუხილველად დატოვოს საჩივარი; ე) მიიღოს შუალედური გადაწყვეტილება და შეაჩეროს საჩივრის განხილვა; ვ) მიიღოს გადაწყვეტილება ამ ნაწილის „ა“–„დ“ ქვეპუნქტებში მითითებული შინაარსების გაერთიანებით.

აღნიშნული ფაქტობრივი გარემოებებისა და სამართლებრივი ნორმების ურთიერთშეჯერებისა და ანალიზის საფუძველზე სასამართლო მივიდა დასკვნამდე, რომ სსიპ შემოსავლების სამსახურმა ისე დატოვა გადასახადის გადამხდელის საჩივარი განუხილველი, რომ ფაქტობრივად არც გამოუკვლევიან საქმეში არსებული მტკიცებულებები, დამატებით არ შეუფასებია საქმის ფაქტობრივი გარემოებები და არ უმსჯელია ი/მ „ს-----ს“ არგუმენტებზე. მით უფრო იმ პირობებში, როდესაც საგადასახადო კოდექსი ფინანსთა

სამინისტროს სისტემაში შემავალ დავის განმხილველ ორგანოებს აძლევს სრულყოფილი ადმინისტრაციული წარმოების ჩატარების შესაძლებლობას. შესაბამისად, დაუსაბუთებელია, ასევე, საქართველოს საქართველოს ფინანსთა სამინისტროსთან არსებული დავების განხილვის საბჭოს 2017 წლის 27 მარტის გადაწყვეტილება გასაჩივრებულ ნაწილში.

**6.3.** 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-60<sup>1</sup> 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.

ამავე კოდექსის 33-ე მუხლის პირველი ნაწილის მიხედვით, თუ ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტის გამოცემაზე უარი კანონს ეწინააღმდეგება ან დარღვეულია მისი გამოცემის ვადა და ეს პირდაპირ და უშუალო (ინდივიდუალურ) ზიანს აყენებს მოსარჩელის კანონიერ უფლებას ან ინტერესს, სასამართლო ამ კოდექსის 23-ე მუხლში აღნიშნულ სარჩელთან დაკავშირებით გამოიტანს გადაწყვეტილებას, რომლითაც ადმინისტრაციულ ორგანოს ავალებს, გამოსცეს ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტი. მხარის მოთხოვნით სასამართლო ადგენს ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტის გამოცემის ვადას.

განსახილველ შემთხვევაში საქმეში არსებული მტკიცებულებების გამოკვლევისა და დადგენილი ფაქტობრივი გარემოებების სამართლებრივი შეფასების საფუძველზე, სასამართლო მიიჩნევს, რომ სადავო ინდივიდუალური ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტები არ შეესაბამება

კანონს და ბათილად უნდა იქნას ცნობილი გასაჩივრებულ ნაწილში. შესაბამისად, მოპასუხე სსიპ შემოსავლების სამსახურს უნდა დაევალოს ახალი ინდივიდუალური ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტის გამოცემა ი/მ „ს-----ს“ საჩივრის განხილვის თაობაზე.

## **7. საპროცესო ხარჯები**

საქართველოს სამოქალაქო საპროცესო კოდექსის 37-ე მუხლის მეორე ნაწილის თანახმად, სასამართლო ხარჯებს მოიცავს სახელმწიფო ბაჟი.

საქართველოს სამოქალაქო საპროცესო კოდექსის 53-ე მუხლის პირველი ნაწილის თანახმად, იმ მხარის მიერ გაღებული ხარჯების გადახდა, რომლის სასარგებლოდაც იქნა გამოტანილი გადაწყვეტილება, ეკისრება მეორე მხარეს, თუნდაც ეს მხარე განთავისუფლებული იყოს სახელმწიფოს ბიუჯეტში სასამართლო ხარჯების გადახდისაგან. თუ სარჩელი დაკმაყოფილებულია ნაწილობრივ, მაშინ მოსარჩელეს ამ მუხლში აღნიშნული თანხა მიეკუთვნება სარჩელის იმ მოთხოვნის პროპორციულად, რაც სასამართლოს გადაწყვეტილებით იქნა დაკმაყოფილებული.

მოსარჩელეს სახელმწიფო ბაჟის სახით გადახდილი აქვს 100 (ასი) ლარი, რომლის ანაზღაურება სოლიდარულად უნდა დაეკისროთ სსიპ შემოსავლების სამსახურსა და საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს.

## **სარეზოლუციო ნაწილი**

სასამართლომ იხელმძღვანელა საქართველოს ადმინისტრაციული საპროცესო კოდექსის პირველი, მე-2, მე-12, მე-13, 22-ე 32-ე მუხლებით, საქართველოს სამოქალაქო საპროცესო კოდექსის მე-8, 37-ე, 53-ე, 243-244-ე, 248-ე, 249-ე, 257-ე, 364-ე, 369-ე მუხლებით და

## **გადაწყვიტა**

1. ი/მ „ს-----ს“ სარჩელი დაკმაყოფილდეს.
2. ბათილად იქნას ცნობილი სსიპ შემოსავლების სამსახურის 2016 წლის 31 ოქტომბრის №2---- ბრძანება და ნაწილობრივ ბათილად იქნას ცნობილი საქართველოს ფინანსთა სამინისტროსთან არსებული დაკვეთის განხილვის საბჭოს 2019 წლის 27 მარტის გადაწყვეტილება №3----- საჩივარზე იმ ნაწილში, რომლითაც საჩივარი არ დაკმაყოფილდა.

3. დაევალოს სსიპ შემოსავლების სამსახურს განიხილოს მოსარჩელის 2016 წლის 4 ოქტომბრის საჩივარი და გამოსცეს ახალი ინდივიდუალური ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტი მოსარჩელის მიმართ კანონით დადგენილ ვადაში.

4. სსიპ შემოსავლების სამსახურსა და საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს მოსარჩელის სასარგებლოდ სოლიდარულად დაეკისროთ სახელმწიფო ბაჟის სახით გადახდილი 100 (ასი) ლარის ანაზღაურება.

5. 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, დავით აღმაშენებლის ხეივანის №64) მეშვეობით 14 დღის ვადაში დასაბუთებული გადაწყვეტილების მხარეთათვის გადაცემის დღიდან.

**მოსამართლე**

**ინგა კვაჭანტირაძე**