

ბრძანება**შპს „-----“ (ს/ნ „-----“)****(ფაქტ. მის.: „-----“)****2026 წლის 19 იანვრის საჩივრის****ნაწილობრივ დაკმაყოფილების თაობაზე**

შემოსავლების სამსახურმა დავების განხილვის საბჭოს 2026 წლის 16 თებერვალს გამართულ სხდომაზე (ოქმი №15) განიხილა შპს „-----“ (ს/ნ „-----“) №100066/1/2026 საჩივარი, შემოსავლების სამსახურის აუდიტის დეპარტამენტის 2025 წლის 19 დეკემბრის №007-376 საგადასახადო მოთხოვნასთან დაკავშირებით.

სადავო საკითხი:

გადასახადის გადამხდელი არ ეთანხმება შემოწმებით დამატებით დარიცხულ თანხებს, აუდირებული ფასნამატის 35% გამოყენებას და განმარტავს, რომ მისი საშუალო ფასნამატია 15-20%. ამასთან, მომჩივანი ითხოვს დღგ-ის თანხის ჩათვლას და განმარტავს, რომ შემოწმების მიერ სრულად არ არის გათვალისწინებული დღგ-ის ჩასათვლელი თანხები. აღნიშნავს, რომ 2025 წლის ნოემბრის თვე ნაწილობრივ არის მოყოლილი შემოწმებაში, ხოლო ნოემბრის თვეში კომპანიას ჰქონდა იმპორტი განხორციელებული, რომელის საფუძველზეც ჩათვლები არ არის გათვალისწინებული.

ფაქტობრივი გარემოებები:

საქმეზე არსებული მასალებიდან დგინდება, რომ აუდიტის დეპარტამენტის 2025 წლის 5 ნოემბრის №24474 და 15 დეკემბრის №27478 ბრძანებების საფუძველზე ჩატარდა შპს „-----“ (ს/ნ „-----“) საქმიანობის გასვლითი საგადასახადო შემოწმება. შესამოწმებელ პერიოდად განისაზღვრა 2022 წლის პირველი იანვრიდან 2025 წლის 17 ნოემბრის ჩათვლით საანგარიშო პერიოდები. საგადასახადო შემოწმების შედეგებზე 2025 წლის 17 დეკემბერს შედგა საგადასახადო შემოწმების აქტი, რაზეც გამოიცა გადასახადების/გადასახდელების და საგადასახადო სანქციების თანხების დარიცხვის/შემცირების შესახებ 2025 წლის 19 დეკემბრის №27888 ბრძანება და ამავე თარიღის №007-376 საგადასახადო მოთხოვნა, რომლითაც გადასახადის გადამხდელს განესაზღვრა სულ 874 979 ლარი, მათ შორის გადასახადი 490 664 ლარი, ჯარიმა 349 812 ლარი და საურავი 34 502 ლარი.

საგადასახადო შემოწმების აქტის მიხედვით ირკვევა შემდეგი:

• პირი გადასახადის და დღგ-ის გადამხდელად რეგისტრირებულია 2020 წლის 26 ივნისს. გადასახადის გადამხდელის საქმიანობის საგანს წარმოადგენს შერეული საქონლის იმპორტი/ადგილობრივი შეძენა (საყოფაცხოვრებო წვრილი ტექნიკა და ჭურჭელი) და საწყობიდან საბითუმო ადგილობრივი რეალიზაცია. გადასახადის გადამხდელის დოკუმენტური რეალიზაცია უფიქსირდება სულ 9 000 ლარი. შემოწმების მიმდინარეობისას წარმოდგენილ იქნა საბანკო ანგარიშის შესახებ ინფორმაცია და ახსნა-განმარტება, რომლის მიხედვითაც გადამხდელს საბოლოო ნაშთად უფიქსირდება თვითღირებულებით 922 365 ლარის საქონელი (დღგ-ის გარეშე). მისივე განმარტებით მუშაობს 15-20% ფასნამატზე. შემოსავლების სამსახურის საგადასახადო მონიტორინგის დეპარტამენტის 2025 წლის 17 ნოემბრის №25153 ბრძანებით ჩატარებული სმფ-ის ინვენტარიზაციის შედეგად გამოვლინდა 493 069 ლარის საბაზრო ღირებულების საქონელი (დღგ-ის ჩათვლით). ყოველივე ზემოაღნიშნულისა და

საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 73-ე მუხლის გათვალისწინებით, საწარმოს საგადასახადო ვალდებულებები განსაზღვრა არაპირდაპირი მეთოდის გამოყენებით. კერძოდ: შემოწმებით შესწავლილ იქნა შესამოწმებელ პერიოდში გადასახადის გადამხდელის მიერ იმპორტირებულ/ადგილობრივი საქონლის შეძენის დამადასტურებელი დოკუმენტები და სმფ-ის ინვენტარიზაციის გათვალისწინებით განსაზღვრულ რპთ-ზე გავრცელდა აუდირებული ფასნამატი 35% (დოკუმენტურად რეალიზებულია არარეალურ ფასნამატზე და ინვენტარიზაციის დაკავშირება ვერ მოხერხდა შეძენებთან). აღნიშნული გარემოებების შედეგად განისაზღვრა შესაბამისი პერიოდების დღგ-ის დასაბეგრი ბრუნვა. ამასთან ერთად საბაჟო დეკლარაციების მიხედვით გადამხდელს სრულყოფილად არ აქვს ჩათვლილი დღგ-ის თანხა და შემოწმებით კორექტირებულ იქნა დღგ-ის ჩასათვლელი თანხა გაიზარდა 130 414 ლარით. შედეგად, შესამოწმებელ პერიოდზე წარმოდგენილი დეკლარაციების მიხედვით დეკლარირებული დასაბეგრი ბრუნვასა და შემოწმებით დადგენილი დღგ-ით დასაბეგრი ბრუნვა შორის სხვაობაზე პირს დაერიცხა გადასახადი და ჯარიმა საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 275-ე მუხლის შესაბამისად.

• შემოწმებით არაპირდაპირი მეთოდის გამოყენებით განსაზღვრულ იქნა შემოსავალსა და პირველადი საგადასახადო დოკუმენტაციის მიხედვით გაწეულ ხარჯებს (იმპორტირებულ საქონელზე გადახდილი თანხის გათვალისწინებით) შორის სხვაობა. არაპირდაპირი მეთოდის გამოყენებით განსაზღვრული სხვაობა ჩაითვალა საწარმოს მიერ მიღებულად და პასუხისმგებელ პირზე „-----“-ზე (3/6 „-----“) ხელფასის სახით განაცემად.

ყოველივე ზემოაღნიშნულისა და საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 80-ე, 101-ე და 154-ე მუხლების გათვალისწინებით, გადამხდელს დაერიცხა გადასახადი და ჯარიმა საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 275-ე მუხლის შესაბამისად.

• შემოწმების მიმდინარეობისას წარმოდგენილ იქნა ახსნა-განმარტება, რომლის მიხედვითაც გადამხდელს საბოლოო ნაშთად უფიქსირდება თვითღირებულებით 922 365 ლარის საქონელი (დღგ-ის გარეშე). შემოსავლების სამსახურის საგადასახადო მონიტორინგის დეპარტამენტის 2025 წლის 17 ნოემბრის №25153 ბრძანებით ჩატარებული სმფ-ის ინვენტარიზაციის შედეგად გამოვლინდა 493 069 ლარის საბაზრო ღირებულების საქონელი (დღგ-ის ჩათვლით). შემოსავლების სამსახურის გადასახადების ადმინისტრირების საინფორმაციო სისტემაში არსებული ინფორმაციის გათვალისწინებით და საბაჟო დოკუმენტაციის შესწავლის შედეგად გამოვლინდა ისეთი სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობები, რომელიც არ ფიქსირდება პირველად სააღრიცხვო დოკუმენტაციაში საბაზრო ღირებულებით 202 567 ლარი. ყოველივე ზემოაღნიშნულისა და საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 286-ე მუხლის შესაბამისად, გადასახადის გადამხდელს განესაზღვრა ჯარიმა აღურიცხველი სმფ-ების საბაზრო ღირებულების 50%-ის ოდენობით.

შემოსავლების სამსახურმა განიხილა წარმოდგენილი საჩივარი და მიიჩნია, რომ გადასახადის გადამხდელის მოთხოვნა უნდა დაკმაყოფილდეს ნაწილობრივ შემდეგ გარემოებათა გამო:

საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 302-ე მუხლის მე-6 ნაწილის თანახმად, დავის განმხილველ ორგანოებს უფლება აქვთ, საჩივარი განიხილონ დისტანციურად, ტექნიკურ საშუალებათა გამოყენებით. მათ ასევე უფლება აქვთ, საჩივარი განიხილონ მომჩივნის დაუსწრებლად, თუ საქმეში არსებული მასალებიდან სრულად დგინდება დავის საგანთან დაკავშირებული ფაქტობრივი გარემოებები. შემოსავლების სამსახური აღნიშნავს, რომ საჩივრის განხილვა საგადასახადო ორგანოში ჩანიშნული იყო მ/წლის 16 თებერვალს 16:00 საათზე გადასახადის გადამხდელის მონაწილეობით, თუმცა საჩივარში მითითებულ ნომერზე ვერ მოხერხდა მომჩივანთან დაკავშირება. ასევე, მომჩივანს მითითებულ ნომერზე გაეგზავნა მოკლე ტექსტური შეტყობინება, რომლითაც ეცნობა საჩივრის განხილვის დრო და ადგილი, მაგრამ მომჩივანი არ გამოცხადდა

საჩივრის განხილვაზე.

სადავო საკითხთან დაკავშირებით, შემოსავლების სამსახური მიუთითებს საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 136-ე მუხლის მე-3 ნაწილზე, რომლის თანახმად, გადასახადის გადამხდელი ვალდებულია სრულად აღრიცხოს თავის საქმიანობასთან დაკავშირებული ყველა ოპერაცია, რათა გარანტირებული იყოს კონტროლი მათ დაწყებაზე, მიმდინარეობასა და დასრულებაზე.

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

ამავე კოდექსის 61-ე მუხლის მე-3 ნაწილის თანახმად, საგადასახადო ორგანო უფლებამოსილია პირს დაარიცხოს გადასახადი თავის ხელთ არსებული ინფორმაციის საფუძველზე, თუ პირი მას არ წარუდგენს გადასახადის დასარიცხად საჭირო ინფორმაციას.

საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 73-ე მუხლის მე-5 ნაწილის მიხედვით, 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.

ბ.დ) გამოვლენილია არსებითი სხვაობა პირის მიერ საგადასახადო ორგანოსათვის წარდგენილ/დეკლარირებულ დაბეგვრასთან დაკავშირებულ მონაცემებსა და მიმდინარე საგადასახადო კონტროლის ღონისძიებების შედეგად ფაქტობრივად დაფიქსირებულ მონაცემებს შორის.

ამავე მუხლის მე-9 ნაწილის „ბ“ ქვეპუნქტის თანახმად, საგადასახადო ვალდებულების განსაზღვრის მიზნით საგადასახადო ორგანოს უფლება აქვს სამეურნეო ოპერაციის ფორმისა და შინაარსის გათვალისწინებით შეცვალოს მისი კვალიფიკაცია, თუ ოპერაციის ფორმა არ შეესაბამება მის შინაარსს.

საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 158-ე მუხლის პირველი ნაწილის თანახმად,

დღგ-ით დასაბეგრ პირად (შემდგომ – დასაბეგრი პირი) განიხილება ნებისმიერი პირი, რომელიც ნებისმიერ ადგილზე დამოუკიდებლად ახორციელებს ნებისმიერი სახის ეკონომიკურ საქმიანობას, მიუხედავად ამ საქმიანობის მიზნისა და შედეგისა. ამავე კოდექსის 159-ე მუხლის პირველი ნაწილის „ა“ ქვეპუნქტის თანახმად, დღგ-ით დასაბეგრი ოპერაციაა დასაბეგრი პირის მიერ საქართველოს ტერიტორიაზე ეკონომიკური საქმიანობის ფარგლებში ანაზღაურების სანაცვლოდ საქონლის მიწოდება. საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 163-ე მუხლის პირველი და მე-2 ნაწილების თანახმად:

1. საქონლის მიწოდების/მომსახურების გაწევის დღგ-ით დაბეგვრა ხორციელდება საქონლის მიწოდების/მომსახურების გაწევის მომენტში, თუ ამ მუხლით სხვა რამ არ არის გათვალისწინებული.

2. თუ თანხა სრულად ან ნაწილობრივ ანაზღაურებულია საქონლის მიწოდებამდე/მომსახურების გაწევამდე, ანაზღაურებული თანხის შესაბამისი დღგ-ის გადახდა ხორციელდება ანაზღაურების თანხის გადახდის საანგარიშო პერიოდის მიხედვით, გარდა ამ მუხლის მე-5 და მე-9 ნაწილებით გათვალისწინებული შემთხვევებისა.

ამავე კოდექსის 164-ე მუხლის პირველი ნაწილის თანახმად, თუ ამ მუხლით სხვა რამ არ არის გათვალისწინებული, დღგ-ით დასაბეგრი თანხა არის საქონლის მიწოდების/მომსახურების გაწევის სანაცვლოდ მიღებული/მისაღები ანაზღაურება დღგ-ის გარეშე, საქონლის/მომსახურების ფასთან პირდაპირ დაკავშირებული სუბსიდიის ჩათვლით. აღნიშნული დებულება გამოიყენება საქონლის/მომსახურების გაცვლის ოპერაციის (ბარტერული ოპერაციის) შემთხვევაშიც.

შემოსავლების სამსახური მიუთითებს საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 174-ე მუხლის პირველ ნაწილზე, რომლის თანახმად, დღგ-ის ჩათვლა არის დასაბეგრი პირის უფლება, შეიმციროს გადასახდელი დღგ-ის თანხა საქონლის

მიწოდებასთან/მომსახურების გაწევასთან დაკავშირებული ხარჯის სხვადასხვა კომპონენტის ღირებულებაზე პირდაპირ მიკუთვნებული დღგ-ის თანხით.

ამავე მუხლის მე-2 ნაწილის თანახმად, დღგ-ის ჩათვლის უფლება წარმოიშობა ჩასათვლელი დღგის თანხის დარიცხვის ვალდებულების წარმოშობის (შესაბამისი ოპერაციის დღგ-ით დაბეგვრის) მომენტიდან.

ამავე მუხლის მე-3 ნაწილის თანახმად, დღგ-ის ჩათვლის უფლება აქვს მხოლოდ დღგ-ის გადამხდელად რეგისტრირებულ დასაბეგრ პირს.

საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 175-ე მუხლის პირველი ნაწილის „ა“, „ბ“ და „გ“ ქვეპუნქტების თანახმად, თუ საქონელი/მომსახურება გამიზნულია ან გამოიყენება დღგ-ით დასაბეგრი ოპერაციის განხორციელებისთვის, დასაბეგრ პირს უფლება აქვს ჩაითვალოს:

ა) საქართველოს ტერიტორიაზე სხვა დასაბეგრი პირისგან ამ საქონლის/მომსახურების შეძენისთვის გადახდილი/გადასახდელი დღგ.

ბ) ამ კარის შესაბამისად საქონლის მიწოდებად ან მომსახურების გაწევად განხილულ ოპერაციებთან დაკავშირებით გადასახდელი დღგ.

გ) საქონლის იმპორტისას გადახდილი/გადასახდელი დღგ. საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 176-ე მუხლის პირველი ნაწილის „ა“ და „ბ“ ქვეპუნქტების თანახმად, დღგ-ის ჩათვლის მიღების საფუძველია:

ა) ამ კოდექსის 175-ე მუხლის პირველი ნაწილის „ა“ და „ბ“ ქვეპუნქტებითა და მე-2 ნაწილით გათვალისწინებულ შემთხვევებში - საქონლის/მომსახურების შეძენასთან დაკავშირებით ამ კოდექსით დადგენილი წესით გამოწერილი საგადასახადო ანგარიშ-ფაქტურა;

ბ) ამ კოდექსის 175-ე მუხლის პირველი ნაწილის „გ“ ქვეპუნქტით გათვალისწინებულ შემთხვევაში - საქონლის იმპორტთან დაკავშირებით, იმპორტის დეკლარაცია.

„გადასახადების ადმინისტრირების შესახებ“ საქართველოს ფინანსთა მინისტრის 2010 წლის 31 დეკემბრის №996 ბრძანებით დამტკიცებული ინსტრუქციის 72-ე მუხლის პირველი ნაწილის თანახმად, თუ საქონელი/მომსახურება გამიზნულია ან გამოიყენება

დღგ-ით დასაბეგრი ოპერაციის განხორციელებისთვის, გარდა ჩათვლის უფლების გარეშე გათავისუფლებული დასაბეგრი ოპერაციებისა, დასაბეგრ პირს უფლება აქვს ჩაითვალოს:

ა) საქართველოს ტერიტორიაზე სხვა დასაბეგრი პირისგან ამ საქონლის/მომსახურების შეძენისთვის გადახდილი/გადასახდელი დღგ;

ბ) ანაზღაურების სანაცვლოდ საქონლის მიწოდებად ან მომსახურების გაწევად, განხილულ ოპერაციებთან დაკავშირებით გადასახდელი დღგ;

გ) საქონლის იმპორტისას გადახდილი/გადასახდელი დღგ;

ხოლო, მე-3 ნაწილის „ა“ და „ბ“ ქვეპუნქტების თანახმად, დასაბეგრ პირს უფლება არ აქვს ჩაითვალოს:

ა) დღგ, თუ იგი არ არის რეგისტრირებული დღგ-ის გადამხდელად;

ბ) იმ საქონელზე/მომსახურებაზე (გარდა ძირითადი საშუალებებისა) გაწეული ხარჯის ღირებულებაზე მიკუთვნებული დღგ-ის თანხა, რომელიც დასაბეგრი პირის მიერ დღგ-ის გადამხდელად რეგისტრაციამდე პერიოდში გამოყენებულია დასაბეგრ ოპერაციებში.

საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 73-ე მუხლის მე-9 ნაწილის „ბ“ ქვეპუნქტის თანახმად, საგადასახადო ვალდებულების განსაზღვრის მიზნით საგადასახადო ორგანოს უფლება აქვს სამეურნეო ოპერაციის ფორმისა და შინაარსის გათვალისწინებით შეცვალოს მისი კვალიფიკაცია, თუ ოპერაციის ფორმა არ შეესაბამება მის შინაარსს. ამავე მუხლის მე-4 ნაწილის თანახმად, თუ რაიმე თანხა გამოიყენება კონკრეტული პირის ინტერესებისათვის, ჩაითვლება, რომ ეს თანხა მიღებული აქვს ამ პირს.

საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 101-ე მუხლის პირველ ნაწილის თანახმად, ხელფასის სახით მიღებულ შემოსავლებს განეკუთვნება ფიზიკური პირის მიერ დაქირავებით მუშაობის შედეგად მიღებული ნებისმიერი საზღაური ან სარგებელი, მათ შორის, წინა სამუშაო ადგილიდან პენსიის ან სხვა სახით მიღებული შემოსავალი, ან შემოსავალი მომავალი სამუშაო ადგილიდან.

საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 154-ე მუხლის პირველი ნაწილის „ა“ ქვეპუნქტის თანახმად, გადახდის წყაროსთან გადასახადის დაკავება ევალება საგადასახადო აგენტს, რომელიც არის იურიდიული პირი, საწარმო/ორგანიზაცია ან მეწარმე ფიზიკური პირი, რომელიც დაქირავებულს უხდის ხელფასს.

ამავე მუხლის მე-2 ნაწილის „ა“ და „ბ“ ქვეპუნქტების თანახმად:

ა) გადასახადის დაკავებისა და ბიუჯეტში მისი გადარიცხვისათვის პასუხისმგებლობა ეკისრება შემოსავლის გადამხდელს;

ბ) გადასახადის თანხის დაუკავებლობის შემთხვევაში შემოსავლის გადამხდელი ვალდებულია ბიუჯეტში შეიტანოს დაუკავებელი გადასახადის თანხა ფაქტობრივად გადახდილი ანაზღაურების შესაბამისად და მასთან დაკავშირებული სანქციები.

ამავე მუხლის მე-3 ნაწილის „ა“ ქვეპუნქტის თანახმად, პირი, რომელიც ამ მუხლის პირველი ნაწილის თანახმად გადახდის წყაროსთან აკავებს გადასახადს, ვალდებულია ბიუჯეტში გადარიცხოს გადასახადი პირისათვის თანხის გადახდისთანავე, ხოლო განაცემის არაფულადი ფორმით განხორციელების შემთხვევაში - შესაბამისი თვის ბოლო რიცხვში.

საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 43-ე მუხლის მე-4 ნაწილის თანახმად, საქართველოს საგადასახადო კანონმდებლობით დადგენილ ვალდებულებათა შეუსრულებლობის ან არაჯეროვნად შესრულების შემთხვევაში გადასახადის გადამხდელს ეკისრება ამ კოდექსით ან/და საქართველოს სხვა საკანონმდებლო აქტებით გათვალისწინებული პასუხისმგებლობა.

შემოსავლების სამსახური ყურადღებას ამახვილებს საგადასახადო შემოწმების აქტით დადგენილ ფაქტობრივ გარემოებაზე, რომლის მიხედვითაც, გადასახადის გადამხდელი არ აწარმოებდა ბუღალტრულ აღრიცხვას რამაც შეუძლებელი გახადა დაბეგვრის ობიექტის დადგენა. აღნიშნულიდან გამომდინარე, ვინაიდან წარმოდგენილი ინფორმაცია არ იძლეოდა დაბეგვრის ობიექტის განსაზღვრის შესაძლებლობას, საგადასახადო ვალდებულებები განისაზღვრა არაპირდაპირი

მეთოდების გამოყენებით. კერძოდ, შემოწმებით შესწავლილ იქნა შესამოწმებელ პერიოდში გადასახადის გადამხდელის მიერ იმპორტირებულ/ადგილობრივი საქონლის შეძენის დამადასტურებელი დოკუმენტები და სმფ-ის ინვენტარიზაციის გათვალისწინებით განსაზღვრულ რპთ-ზე გავრცელდა აუდირებული ფასნამატი 35% (დოკუმენტურად რეალიზებულია არარეალურ ფასნამატზე და ინვენტარიზაციის დაკავშირება ვერ მოხერხდა შეძენებთან). აღნიშნული გარემოებების შედეგად განისაზღვრა შესაბამისი პერიოდების დღგის დასაბეგრი ბრუნვა.

იმის გათვალისწინებით, რომ პირი არ აწარმოებდა ბუღალტრულ აღრიცხვას რამაც შეუძლებელი გახდა დაბეგვრის ობიექტის დადგენა შემოსავლების სამსახური განმარტავს, რომ აუდიტის დეპარტამენტს შეეძლო არაპირდაპირი მეთოდის გამოყენების საგადასახადო ვალდებულებების განსაზღვრა, რომლის ფარგლებშიც გადასახადის გადამხდელის მიერ იმპორტირებულ/ადგილობრივი საქონლის შეძენის დამადასტურებელი დოკუმენტებისა და სმფ-ის ინვენტარიზაციის გათვალისწინებით განსაზღვრულ რპთ-ზე გავრცელდა აუდირებული ფასნამატი 35% (დოკუმენტურად რეალიზებულია არარეალურ ფასნამატზე და ინვენტარიზაციის დაკავშირება ვერ მოხერხდა შეძენებთან). აღნიშნული გარემოებების შედეგად განისაზღვრა შესაბამისი პერიოდების შემოსავალი, რამაც გამოიწვია საგადასახადო ვალდებულებების განსაზღვრა დღგ-სა და საშემოსავლო გადასახდში.

დღგ-ის ჩათვლასთან დაკავშირებით, შემოსავლების სამსახური ყურადღებას ამახვილებს საჩივრის ზეპირი განხილვის დროს აუდიტის დეპარტამენტის წარმომადგენლის მიერ გაკეთებულ განმარტებაზე, რომლის მიხედვით, დღგ-ის ჩათვლა მოთხოვნილია შესამოწმებელი პერიოდის შემდგომ შედგენილი საბაჟო დეკლარაციით. ამასთან, საგადასახადო დავის ეტაპზე მომჩივნის მხრიდან არ წარმოდგენილა მისი პოზიციის შესაბამისი რაიმე დოკუმენტაცია/მტკიცებულება, რომელიც შეცვლიდა საგადასახადო შემოწმებით დადგენილ ფაქტობრივ გარემოებებს.

ზემოხსენებულ სამართლებრივი ნორმების, დადგენილი ფაქტობრივი გარემოებებისა და მხარეთა არგუმენტების გათვალისწინებით, შემოსავლების სამსახურმა მიიჩნია, რომ შემოწმებით საგადასახადო ვალდებულებები განსაზღვრულია საგადასახადო კანონმდებლობის შესაბამისად, წარმოდგენილი საჩივარი აღნიშნულ ნაწილში დაუსაბუთებელია და არ არსებობს საჩივრის დაკმაყოფილების სამართლებრივი საფუძველი.

რაც შეეხება საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 286-ე მუხლის მე-4 ნაწილით განსაზღვრულ ჯარიმას, შემოსავლების სამსახური მიუთითებს საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 49-ე მუხლის პირველი ნაწილის „გ“ ქვეუნიქტზე, რომლის თანახმად, საგადასახადო ორგანოებს თავიანთი კომპეტენციის ფარგლებში და საქართველოს კანონმდებლობით დადგენილი წესით უფლება აქვთ 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-სალარო აპარატების გამოყენების წესების დაცვის კონტროლი და მათი დარღვევის შემთხვევაში შესაბამისი პირების მიმართ გაატარონ საქართველოს კანონმდებლობით დადგენილი პასუხისმგებლობის ზომები.

საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 70-ე მუხლის პირველი ნაწილის „ა“ ქვეუნიქტის თანახმად, საგადასახადო ორგანოს უფლება აქვს პირს მოსთხოვოს მისი სააღრიცხვო დოკუმენტაციის ან/და მის დაბეგვრასთან დაკავშირებული ინფორმაციის (მათ შორის, საქართველოს საერთაშორისო ხელშეკრულების საფუძველზე სხვა სახელმწიფოს კომპეტენტური (უფლებამოსილი) ორგანოს მიერ მოთხოვნილი ინფორმაციის) წარდგენა.

ამავე მუხლის 22-ე ნაწილის თანახმად, სააღრიცხვო დოკუმენტაცია არის პირველადი დოკუმენტები (მათ შორის, პირველადი საგადასახადო დოკუმენტები), ბუღალტრული

აღრიცხვის რეგისტრები და სხვა დოკუმენტები, რომელთა საფუძველზედაც განისაზღვრება გადასახადებით დაბეგვრის ობიექტები, დაბეგვრასთან დაკავშირებული ობიექტები და დგინდება საგადასახადო ვალდებულებები.

საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 72-ე მუხლის თანახმად:

1. პირველადი საგადასახადო დოკუმენტი არის წერილობითი დოკუმენტი, რომლითაც შესაძლებელია სამეურნეო ოპერაციის მონაწილე მხარეთა იდენტიფიცირება, აქვს თარიღი და მოიცავს მიწოდებული საქონლის/გაწეული მომსახურების ჩამონათვალსა და ღირებულებას. საქონლის/მომსახურების გაცვლის (ბარტერულ) ოპერაციაზე გამოწერილ პირველად საგადასახადო დოკუმენტში საქონლის ღირებულების (მათ შორის, საქონლის ერთეულის ფასის) მითითება სავალდებულო არ არის.

2. პირველადი საგადასახადო დოკუმენტი დგება არანაკლებ ორ იდენტურ ეგზემპლარად, რომლებიც რჩება სამეურნეო ოპერაციის მონაწილე მხარეებთან. საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 269-ე მუხლის პირველი ნაწილის თანახმად, საგადასახადო სამართალდარღვევად ითვლება პირის მართლსაწინააღმდეგო ქმედება (მოქმედება ან უმოქმედობა), რომლისთვისაც ამ კოდექსით გათვალისწინებულია პასუხისმგებლობა. საგადასახადო სამართალდარღვევისათვის პირს პასუხისმგებლობა შეიძლება დაეკისროს მხოლოდ ამ კოდექსით დადგენილი საფუძვლითა და წესით. საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 270-ე მუხლის პირველი ნაწილის თანახმად, საგადასახადო სანქცია არის პასუხისმგებლობის ზომა ჩადენილი საგადასახადო სამართალდარღვევისათვის. ამავე მუხლის მე-2 ნაწილის თანახმად, საგადასახადო სანქცია გამოიყენება გაფრთხილების, საურავის, ფულადი ჯარიმის, სამართალდარღვევის საქონლის ან/და სატრანსპორტო საშუალების უსასყიდლოდ ჩამორთმევის სახით, ამ კოდექსით გათვალისწინებულ შემთხვევებში.

საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 286-ე მუხლის მე-4 ნაწილის თანახმად, გადასახადის გადამხდელთან სააღრიცხვო დოკუმენტაციაში აღურიცხველი და პირველადი საგადასახადო დოკუმენტის გარეშე სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობების გამოვლენა იწვევს პირის დაჯარიმებას გამოვლენის მომენტში ამ სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობების საბაზრო ღირებულების 50 პროცენტის ოდენობით.

„მიმდინარე კონტროლის პროცედურების ჩატარების, სასაქონლო-მატერიალურ ფასეულობათა ჩამოწერის, აღიარებული საგადასახადო დავალიანების დაფარვის, საგადასახადო დავალიანების გადახდევინების უზრუნველყოფის ღონისძიებების განხორციელების, სამართალდარღვევათა საქმისწარმოების წესის დამტკიცების თაობაზე“ საქართველოს ფინანსთა მინისტრის 2010 წლის 31 დეკემბრის №994 ბრძანებით დამტკიცებული ინსტრუქციის 26-ე მუხლის პირველი ნაწილის თანახმად, ინვენტარიზაციის მიზანია დროის გარკვეული პერიოდისთვის მოხდეს გადასახადის გადამხდელის მფლობელობაში არსებული სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობების (შემდგომში - სმფ), წარმოების და

მათი შენახვის ადგილზე სამეურნეო საქმიანობის პროცესში გამოყენებული ნედლეულის, მასალების, ნახევარფაბრიკატების, მარაგ-ნაწილების, ტარისა და მზა პროდუქციის (საქონლის) ნაშთების ფაქტობრივი მდგომარეობის სააღრიცხვო დოკუმენტაციაში აღურიცხვლ ნაშთებთან შედარება, აგრეთვე საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 49-ე მუხლის პირველი ნაწილის „გ“ ქვეპუნქტის საფუძველზე სმფ-ის (საქონლის მარაგების) ნაშთის ფაქტობრივი მდგომარეობის აღრიცხვა.

ამავე ინსტრუქციის 30-ე მუხლის მე-4 და მე-9 ნაწილების თანახმად:

4. სმფ-ების ნაშთების სააღრიცხვო (საბუღალტრო) მონაცემების დაზუსტების შემდეგ, საინვენტარიზაციო კომისია ადგენს ოქმს „სააღრიცხვო დოკუმენტებში აღურიცხული სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობების ნაშთის შესახებ“ (დანართი №19)

9. საინვენტარიზაციო კომისიის მიერ დანართი №19-ის დადგენილ ვადებში შეუვსებლობის ან არასრულად შევსების შემთხვევაში საგადასახადო ორგანოს უფლებამოსილი პირი უფლებამოსილია შეავსოს დანართი №19 (მისი დანართის გარეშე) საგადასახადო ორგანოში აღნიშნული გადასახადის გადამხდელის შესახებ

არსებული მონაცემების საფუძველზე. ასეთ შემთხვევაში, დანართი №20 არ ივსება და სმფ-ების სააღრიცხვო დოკუმენტებში აღრიცხული და ფაქტობრივი აღრიცხვის მონაცემების შედარების შედეგად აღურიცხველი სმფ-ების გამოვლენის მიზნით, 5 კალენდარულ დღეში საინვენტარიზაციო კომისია ადგენს ოქმს „ფაქტობრივად აღწერილი აღურიცხავი სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობების გამოვლენის შესახებ“ (დანართი №21).

ხოლო, 31-ე მუხლის მე-6 ნაწილის თანახმად, საინვენტარიზაციო კომისიის მუშაობა ფორმდება შემაჯამებელი ოქმით, რომელშიც აისახება ინვენტარიზაციის შედეგები. სმფ-ების სააღრიცხვო დოკუმენტებში აღრიცხული და ფაქტობრივი აღრიცხვის მონაცემების შედარების შედეგად, საინვენტარიზაციო კომისია ადგენს ოქმს „სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობების ინვენტარიზაციის შედეგების შესახებ“ (დანართი №22).

დადგენილი ფაქტობრივი გარემოების მიხედვით, გადასახადის გადამხდელთან ჩატარებული სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობების ინვენტარიზაციის მასალების და შემოსავლების სამსახურის გადასახადების ადმინისტრირების საინფორმაციო სისტემაში არსებული მონაცემების დამუშავებით გამოვლინდა, ისეთი სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობები, რომელიც არ ფიქსირდება პირველად სააღრიცხვო დოკუმენტაციაში, საბაზრო ღირებულებით 202 567 ლარი. შედეგად, გამოვლენილი ზედმეტობა შემოწმების მიერ მიჩნეულ იქნა აღურიცხველ საქონლად, რის შედეგად გადამხდელს დაერიცხა საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 286-ე მუხლის მე-4 ნაწილის განსაზღვრული ჯარიმა.

ვინაიდან საგადასახადო მონიტორინგის დეპარტამენტის 2025 წლის 17 ნოემბრის №25153 ბრძანებით განხორციელებულია სმფ-ების ფაქტობრივი ნაშთის აღრიცხვა და შედეგები გამოყვანილია შემოწმების მიერ, ასევე, იმის გათვალისწინებით, რომ „მიმდინარე კონტროლის პროცედურების ჩატარების, სასაქონლო-მატერიალურ ფასეულობათა ჩამოწერის, აღიარებული საგადასახადო დავალიანების დაფარვის, საგადასახადო დავალიანების გადახდევინების უზრუნველყოფის ღონისძიებების განხორციელების, სამართალდარღვევათა საქმისწარმოების წესის დამტკიცების თაობაზე“ საქართველოს ფინანსთა მინისტრის 2010 წლის 31 დეკემბრის №994 ბრძანებით დამტკიცებული ინსტრუქციის 26-ე, 30-ე და 31-ე მუხლების მიხედვით არ არის შედგენილი „სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობების ინვენტარიზაციის შედეგების შესახებ“ (დანართი №22) ოქმი, შემოსავლების სამსახური აღნიშნავს, რომ საგადასახადო მონიტორინგის დეპარტამენტის 2025 წლის 17 ნოემბრის №25153 ბრძანებით ჩატარებული სმფ-ების ინვენტარიზაციის მიზანს წარმოადგენდა მხოლოდ სმფ-ების ფაქტობრივი ნაშთის აღრიცხვა, შესაბამისად არამართლზომიერია საგადასახადო შემოწმებით საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 286-ე მუხლის მე-4 ნაწილით განსაზღვრული ჯარიმის შეფარდება.

ყოველივე ზემოხსენებულის გათვალისწინებით, შემოსავლების სამსახური მიიჩნევს, რომ უნდა დაევალოს აუდიტის დეპარტამენტს საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 286-ე მუხლის მე-4 ნაწილით განსაზღვრული ჯარიმა დაუქვემდებაროს შემცირებას.

საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 304-ე მუხლის საფუძველზე,

ვ ბ რ ძ ა ნ ე ბ :

1. შპს „-----“ (ს/ნ „-----“) საჩივარი დაკმაყოფილდეს ნაწილობრივ;
2. დაევალოს აუდიტის დეპარტამენტს საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 286-ე მუხლის მე-4 ნაწილით განსაზღვრული ჯარიმა დაუქვემდებაროს შემცირებას;
3. დანარჩენ ნაწილში საჩივარი არ დაკმაყოფილდეს;
4. აღნიშნული ბრძანება შეიძლება გასაჩივრდეს საქართველოს ფინანსთა სამინისტროსთან არსებულ დავების განხილვის საბჭოში (მის.: ქ. თბილისი, ვახტანგ გორგასლის ქ. №16) ან სასამართლოში (მის.: ქ. თბილისი, დავით აღმაშენებლის ხეივანი

№64), საქართველოს საგადასახადო კოდექსის XIV კარით დადგენილი წესის შესაბამისად, ამ ბრძანების ჩაბარებიდან 20 კალენდარული დღის ვადაში.