

**ბ რ ძ ა ნ ე ბ ა****ფ/3 ---ის (3/6 ---)****(მის.: ---) 2026 წლის 16 იანვრის საჩივრის****დაკმაყოფილებაზე უარის თქმის თაობაზე**

შემოსავლების სამსახურმა დავების განხილვის საბჭოს 2026 წლის 5 თებერვლის სხდომაზე (ოქმი №11) განიხილა ფ/3 ---ს (3/6 ---) 2026 წლის 16 იანვრის №100043/1/2026 საჩივარი, შემოსავლების სამსახურის აუდიტის დეპარტამენტის 2025 წლის 16 დეკემბრის №021-144 საგადასახადო მოთხოვნასთან დაკავშირებით.

**სადავო საკითხები:**

1. გადასახადის გადამხდელი არ ეთანხმება მიღებული შემოსავლის 80%-ის გაცემულ ხელფასად კვალიფიკაციას. აცხადებს, რომ საგადასახადო კანონმდებლობა არ ავალდებულებს მცირე ბიზნესს სრულყოფილად აწარმოოს ბუღალტრული აღრიცხვა და შემოწმების მიდგომა ფაქტობრივად აუქმებს მცირე ბიზნესისთვის დადგენილ გამარტივებული დაბეგვრის რეჟიმს. მიუთითებს, რომ შემოწმებას საგადასახადო შემოწმების აქტში არ აქვს დაფიქსირებული არც ერთი გარემოება, რომელიც დაადასტურებდა, რომ მეწარმის მიერ წარდგენილი ინფორმაცია არასრული ან არასწორია, შესაბამისად, მიიჩნევს, რომ არ არსებობდა არაპირდაპირი მეთოდის გამოყენების საფუძველი. მომჩივანი განმარტავს, რომ კანონმდებლობა არ განსაზღვრავს მცირე მეწარმის მიერ დასაქმებულთა მინიმალურ რაოდენობას ან შრომის ანაზღაურების ოდენობას, რომლის დარღვევაც შეიძლებოდა გამხდარიყო დამატებით დარიცხვის საფუძველი. განმარტავს, რომ საქმიანობის სპეციფიკიდან გამომდინარე სამუშაოს ხანგრძლივობა დღის განმავლობაში შეადგენს მხოლოდ 2 საათს, დილის 7-დან 9 საათამდე. ასევე მიუთითებს, რომ მასთან ძირითადად დასაქმებული არიან პენსიონერები, რომლებსაც აქვთ მუდმივი სამუშაო ადგილები და მოცემულ საქმიანობას ახორციელებდნენ დამატებით. აცხადებს, რომ ყველა დასაქმებულთან გაფორმებული აქვს შრომითი ხელშეკრულება და ხელფასის გადახდა ხდებოდა ბანკის მეშვეობით, რაც გამორიცხავს არადეკლარირებული ანაზღაურების არსებობას. მომჩივანი განმარტავს, რომ საქმიანობის განხორციელებაში ასევე ეხმარებოდა ოჯახის წევრები, რომლებიც ასრულებდნენ იმ საქმეს, რომელიც დაქირავებულმა თანამშრომლებმა ვერ მოასწრეს. ზემოაღნიშნული გარემოებების გათვალისწინებით ითხოვს საგადასახადო მოთხოვნის გაუქმებას.

2. გადასახადის გადამხდელი მიუთითებს, რომ სამართალდარღვევა გამოწვეულია შეცდომა/არცოდნით. შესაბამისად, კეთილსინდისიერებაზე მითითებით, საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 269-ე მუხლის მე-7 საფუძველზე ითხოვს შეფარდებული სანქციის გაუქმებას.

**ფაქტობრივი გარემოებები:**

საქმეში არსებული მასალებით ირკვევა, რომ შემოსავლების სამსახურის აუდიტის დეპარტამენტის 2025 წლის 10 დეკემბრის №27155 ბრძანების საფუძველზე ჩატარდა ფ/3 ---ის (3/6 ---) საქმიანობის კამერალური საგადასახადო შემოწმება 2022 წლის პირველი იანვრიდან 2024 წლის პირველ მარტამდე საანგარიშო პერიოდებში მზს „---დან“ (ს/ნ ---) გაწეული მომსახურების სანაცვლოდ მიღებული თანხების სამშემოსავლო გადასახადით დაბეგვრის სისწორის განსაზღვრის მიზნით. შემოწმების შედეგებზე 2025 წლის 12 დეკემბერს შედგენილ იქნა საგადასახადო შემოწმების აქტი, გამოიცა 2025 წლის 16

დეკემბრის №27601 ბრძანება და ამავე თარიღის №021-144 საგადასახადო მოთხოვნა, რომლის მიხედვით, გადასახადის გადამხდელს საგადასახადო ვალდებულება განესაზღვრა სულ 122 314 ლარის ოდენობით, მათ შორის გადასახადი 63 668 ლარი, ჯარიმა 31 834 ლარი და საურავი 26 812 ლარი.

### **საგადასახადო შემოწმების აქტის მიხედვით დარიცხვა განპირობებულია შემდეგი გარემოებებით:**

ი/მ --- მომსახურებას უწევს შპს „---ს“. კერძოდ, ქალაქ ---ში, მწვანე საფარის მოვლა-პატრონობა და ექსპლუატაცია. შესამოწმებელ პერიოდში აღნიშნული მომსახურების ფარგლებში მიღებული აქვს 518 230 ლარი დღგ-ის ჩათვლით. გადასახადის გადამხდელს მინიჭებული აქვს მცირე ბიზნესის სტატუსი და მიღებული შემოსავალი დაბეგრული აქვს 1%-იანი განაკვეთით. შემოწმების მიერ, შესწავლილ იქნა ი/მ ---ის მიერ გაწეული მომსახურების სატენდერო დოკუმენტაცია. ანალიზის შედეგად გამოიკვეთა გარკვეული შეუსაბამობები, კერძოდ, შესრულებული სამუშაოს მოცულობასთან მიმართებით ჰყავს ცოტა დაქირავებული პირი. ასევე, აღსანიშნავია, რომ გაცემული ხელფასის ოდენობაც მცირეა. შემოწმების მიერ, გამოყენებული იქნა მსგავსი საქმიანობის განმახორციელებელი პირის აუდირებული მონაცემები და მიღებული შემოსავლიდან 80% დაკვალიფიცირდა გაცემულ ხელფასად. შედეგად, პირს დაერიცხა საშემოსავლო გადასახადი და ჯარიმა საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 275-ე მუხლის მიხედვით.

### **შემოსავლების სამსახურმა განიხილა წარმოდგენილი საჩივარი და მიიჩნია, რომ გადასახადის გადამხდელის მოთხოვნა არ უნდა დაკმაყოფილდეს 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.

სადავო საკითხთან დაკავშირებით, შემოსავლების სამსახური მიუთითებს საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 136-ე მუხლის პირველ ნაწილზე, რომლის თანახმად, გადამხდელი ვალდებულია სწორად და დროულად აღრიცხოს შემოსავლები და ხარჯები დოკუმენტურად დადასტურებულ მონაცემთა საფუძველზე, ამ თავით გათვალისწინებული მეთოდების გამოყენებით და მიაკუთვნოს იმ საანგარიშო პერიოდს, რომელშიც მოხდა მათი მიღება და გაწევა.

ხოლო, მე-3 ნაწილის 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 „ა“ ქვეპუნქტის 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) თუ პირს არ აქვს სააღრიცხვო დოკუმენტაცია ან სააღრიცხვო დოკუმენტაციით შეუძლებელია დაბეგვრის ობიექტის დადგენა.

საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 73-ე მუხლის მე-9 ნაწილის „ბ“ ქვეპუნქტის მიხედვით, 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 მიხედვით, თუ რაიმე თანხა გამოიყენება კონკრეტული პირის ინტერესებისათვის, ჩაითვლება, რომ ეს თანხა მიღებული აქვს ამ პირს. საქართველოს საგადასახადო კოდექსის მე-100 მუხლის პირველი ნაწილის თანახმად, რეზიდენტის ერთობლივი შემოსავალი შედგება საქართველოში არსებული წყაროდან და საქართველოს ფარგლების გარეთ მიღებული შემოსავლებისაგან. ამავე მუხლის მე-3 ნაწილის „ა“ ქვეპუნქტის მიხედვით, ერთობლივ შემოსავალს განეკუთვნება ნებისმიერი ფორმით ან/და საქმიანობით მიღებული შემოსავალი, კერძოდ: ხელფასის სახით მიღებული შემოსავლები.

საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 101-ე მუხლის პირველი 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 მე-12 მუხლის პირველი ნაწილის „გ“ ქვეპუნქტის თანახმად, დაქირავებით მუშაობად ითვლება ფიზიკური პირის მიერ საწარმოს ან ორგანიზაციის ხელმძღვანელად (დირექტორად) ყოფნა ან ხელმძღვანელის (დირექტორის) მოვალეობის შესრულება.

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.

„სპეციალური დაბეგვრის რეჟიმების გამოყენების შესახებ“ საქართველოს ფინანსთა მინისტრის 2010 წლის 31 დეკემბრის [N999](#) ბრძანებით დამტკიცებული ინსტრუქციის მე-15 მუხლის მე-4 ნაწილის მიხედვით, მცირე ბიზნესი, გარდა საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 94-ე მუხლის მე-4 ნაწილით გათვალისწინებული შემთხვევებისა, ვალდებულია ხელფასის გაცემისა და მიღებული მომსახურების ანაზღაურების შემთხვევაში (საქართველოს საგადასახადო კოდექსით განსაზღვრული ვალდებულების არსებობისას) გადახდის წყაროსთან დააკავოს გადასახადი.

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. გადასახადის გადამხდელის მიერ საჩივარში დაფიქსირებულ პოზიციასთან მიმართებით, შემოსავლების სამსახური ყურადღებას ამახვილებს აუდიტის დეპარტამენტის მიერ მოწოდებულ ინფორმაციასა და დადგენილ ფაქტობრივ გარემოებებზე, რომლის მიხედვითაც შემოწმების მიერ, შესწავლილ იქნა მეწარმის მიერ გაწეული მომსახურების სატენდერო დოკუმენტაცია. ანალიზის შედეგად კი გამოიკვეთა გარკვეული შეუსაბამოები, კერძოდ, შესრულებული სამუშაოს მოცულობასთან მიმართებით ჰყავდა შეუსაბამოდ ცოტა დაქირავებული პირი. ასევე, შემოწმება აღნიშნავს, რომ პირის მიერ გაცემული ხელფასის ოდენობაც მცირე იყო იდენტური საქმიანობის განმახორციელებელი პირების მიერ გაცემული ხელფასებისგან. შესაბამისად, შემოწმების მიერ, გამოყენებული იქნა მსგავსი საქმიანობის განმახორციელებელი პირის აუდიტებული მონაცემები და მიღებული შემოსავლის 80% დაკვალიფიკირდა გაცემულ ხელფასად. შემოსავლების სამსახური განმარტავს, იმის გათვალისწინებით, რომ გადასახადის გადამხდელის სააღრიცხვო დოკუმენტაციით შემოწმებისათვის შეუძლებელი იყო დაბეგვრის ობიექტის დადგენა, არაპირდაპირი მეთოდის გამოყენებით საგადასახადო ვალდებულებების განსაზღვრა, კერძოდ, პირის მიერ მიღებული შემოსავლის 80% გაცემულ ხელფასად კვალიფიკაცია მართლზომიერია. ამასთან, შემოსავლების სამსახური აღნიშნავს, რომ მომჩივანი საჩივარში ვერ უთითებს ფაქტობრივ და სამართლებრივ გარემოებებზე, თუ რა ნაწილში იქნა განსაზღვრული საგადასახადო ვალდებულებები არამართლზომიერად. ხოლო, დავის წარმოების პროცესში არ ყოფილა წარმოდგენილი ისეთი მტკიცებულებები, რომლებიც შეცვლიდა საგადასახადო შემოწმებით დადგენილ გარემოებებს. ზემოაღნიშნული სამართლებრივი ნორმებისა და დადგენილი ფაქტობრივი გარემოებების გათვალისწინებით, შემოსავლების სამსახურმა მიიჩნია, რომ საგადასახადო შემოწმების შედეგად საგადასახადო ვალდებულებები განსაზღვრულია კანონმდებლობის მოთხოვნათა დაცვით, წარმოდგენილი საჩივარი დაუსაბუთებელია და არ უნდა დაკმაყოფილდეს.

საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 304-ე მუხლის საფუძველზე,

### **ვ ბ რ ძ ა ნ ე ბ:**

1. ფ/3 ---ის (3/5 ---) საჩივარი არ დაკმაყოფილდეს;
2. აღნიშნული ბრძანება შეიძლება გასაჩივრდეს საქართველოს ფინანსთა სამინისტროსთან არსებულ დავების განხილვის საბჭოში (მის.: ქ. თბილისი, ვახტანგ გორგასლის ქ. №16) ან სასამართლოში (მის.: ქ. ქუთაისი, ვიქტორ კუპრაძის ქ. №11), საქართველოს საგადასახადო კოდექსის XIV კარით დადგენილი წესის შესაბამისად, ამ ბრძანების ჩაბარებიდან 20 კალენდარული დღის ვადაში.