

**გ ა დ ა წ ყ ვ ე ტ ი ლ ე ბ ა №11434/2/2020**

**მომჩივანი:** ა. ჯ. (ს/ნ ...)

**მოპასუხე:** აუდიტის დეპარტამენტი

საქართველოს ფინანსთა სამინისტროსთან არსებულმა დავების განხილვის საბჭომ, ზ. ძნელაშვილის (სხდომის თავმჯდომარე), მ. ადვიშვილის, მ. ბოლოთაშვილის, დ. გაბლიშვილის, შ. გვენეტაძის, დ. ლაშხიას, დ. მოლოდინის, შ. კომლაძის, დ. რუხაძის, გ. ფერაძის შემადგენლობით, 26.11.2020 წელს განიხილა და მიიღო გადაწყვეტილება ა. ჯ.-ის 11.10.2020 წელს რეგისტრირებულ საჩივარზე (რეგისტრაციის №11434/2/2020).

**დავის საგანი:**

სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობების ინვენტარიზაციის შედეგად გამოვლენილი დანაკლისის მიწოდებად განხილვა.

**გასაჩივრებული გადაწყვეტილება:**

1. აუდიტის დეპარტამენტის 3.08.2020 წლის საგადასახადო შემოწმების აქტი;
2. აუდიტის დეპარტამენტის 10.08.2020 წლის №23377 ბრძანება;
3. აუდიტის დეპარტამენტის 13.08.2020 წლის №040-6 საგადასახადო მოთხოვნა;
4. შემოსავლების სამსახურის 21.09.2020 წლის №28332 ბრძანება.

**დარიცხული თანხა:** 139 537 ლარი;

*მათ შორის:*

დღგ - 27 022 ლარი;

საშემოსავლო გადასახადი - 60 049 ლარი;

ჯარიმა - 28 523 ლარი;

საურავი - 23 943 ლარი.

**ფაქტების აღწერა/დარიცხვის საფუძვლები**

საგადასახადო მონიტორინგის დეპარტამენტის 2017 წლის 4 დეკემბრის №32398 ბრძანებით ჩატარებული ინვენტარიზაციის შედეგად გამოვლენილი სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობების დანაკლისის მიწოდებად აღიარების სისწორის დადგენის მიზნით აუდიტის დეპარტამენტის 23.07.2020 წლის №20709 ბრძანების საფუძველზე ჩატარდა კამერალური თემატური საგადასახადო შემოწმება. შემოწმების შედეგები აისახა 3.08.2020 წლის საგადასახადო შემოწმების აქტში.

შემოწმების აქტის მიხედვით, საგადასახადო მონიტორინგის დეპარტამენტის მიერ მომჩივნის კუთვნილ ობიექტში ჩატარებული სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობების ინვენტარიზაციის შედეგად გამოვლინდა დანაკლისი საბაზრო ფასით 183 042.51 ლარის ოდენობით, რაზეც შედგენილია 20.04.2018 წლის №152118 საგადასახადო

სამართალდარღვევის ოქმი და გადამხდელს დაეკისრა ჯარიმა საგადასახადო კოდექსის 286-ე მუხლის მე-9 ნაწილით. ინვენტარიზაციის შედეგები გასაჩივრდა შემოსავლების სამსახურში.

შემოსავლების სამსახურის 14.06.2018 წლის №14973 ბრძანებით საჩივარი ნაწილობრივ დაკმაყოფილდა, გადასახადის გადამხდელს მიეცა წინადადება, ამ ბრძანების ჩაბარებიდან 10 სამუშაო დღის ვადაში, საგადასახადო მონიტორინგის დეპარტამენტს წარუდგინოს მისი არგუმენტაციის დამადასტურებელი დოკუმენტაცია/მტკიცებულებები, ასევე, სააღრიცხვო დოკუმენტაციაში აღურიცხველი და პირველადი საგადასახადო დოკუმენტის გარეშე მიჩნეული სასაქონლო-მატერიალურ ფასეულობებთან დაკავშირებული პირველადი საგადასახადო დოკუმენტები და ფასნამატის გაანგარიშების შესახებ შესაბამისი დოკუმენტაცია/მტკიცებულებები, ამასთანავე წარადგინოს თვითღირებულებაზე დაბალ ფასად რეალიზებული იდენტიფიცირებული საქონლის თაობაზე მტკიცებულებები, ხოლო საგადასახადო მონიტორინგის დეპარტამენტს დაევალა, გადასახადის გადამხდელის მონაწილეობით შეისწავლოს გადამხდელის მიერ წარდგენილი დოკუმენტაცია/მტკიცებულებები, აღნიშნულის და საგადასახადო კოდექსის 72-ე მუხლის მოთხოვნების გათვალისწინებით სათანადო საფუძვლების არსებობის შემთხვევაში განახორციელოს საგადასახადო სამართალდარღვევის ოქმებით დაკისრებული ჯარიმის თანხების კორექტირება (შემცირება), დანარჩენ ნაწილში საჩივარი არ დაკმაყოფილდა.

აღნიშნული ბრძანება არ გასაჩივრებულა. მომჩივნის მიერ წარდგენილი მტკიცებულებების შესწავლის შედეგად გადაანგარიშდა დანაკლისის ოდენობა და შეადგინა 177 145.38 ლარი საბაზრო ღირებულებით.

აღსულების შედეგზე დავა მომჩივანმა გააგრძელა საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს სისტემაში, სადაც საჩივრები არ დაკმაყოფილდა და მიმდინარეა სასამართლოში.

გადამხდელს 2018 წლის საშემოსავლო გადასახადის წლიური დეკლარაცია წარდგენილი აქვს 2019 წლის პირველ აპრილს, რომელშიც 2018 წლის ერთობლივი შემოსავალი მითითებულია 50 067.2 ლარი, საანგარიშო პერიოდის დასაწყისისათვის არსებული სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობები 73 708 ლარი, საანგარიშო პერიოდის ბოლოსათვის არსებული სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობები 77 207 ლარი.

ასევე, გადამხდელს საგადასახადო ორგანოში წარდგენილი აქვს 2018 წლის აპრილის თვის დღგ-ის დეკლარაცია, რომელშიც 18%-იანი განაკვეთით დასაბეგრ ბრუნვაში მითითებული აქვს 7 119.75 ლარი.

შემოწმების შედეგად დადგინდა, რომ გადამხდელს 2018 წლის საშემოსავლო გადასახადის წლიურ და 2018 წლის აპრილის თვის დღგ-ის დეკლარაციებში საგადასახადო მონიტორინგის დეპარტამენტის მიერ 2018 წლის აპრილის თვეში გამოვლენილი სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობის დანაკლისი აღმოჩენის მომენტში საბაზრო ფასით განხორციელებულ მიწოდებად არ უღიარებია და წლიური საშემოსავლო გადასახადით და დამატებული ღირებულების გადასახადით არ დაუბეგრავს.

აღნიშნულიდან გამომდინარე, გამოვლენილი სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობების დანაკლისის თანხით 150 123.2 (177 145.38/1.18) ლარით გაიზარდა გადამხდელის მიერ წლიურ საშემოსავლო გადასახადში დეკლარირებული შემოსავალი, შედეგად გადამხდელს დაერიცხა საშემოსავლო გადასახადი 30 024.64 ლარი. ასევე, სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობების დანაკლისი 150 123.2 ლარი დაიბეგრა დღგ-ით, გადამხდელს დაერიცხა დღგ და დაჯარიმდა საგადასახადო კოდექსის 275-ე მუხლის მე-2 ნაწილით.

საგადასახადო შემოწმების აქტის საფუძველზე აუდიტის დეპარტამენტის მიერ გამოიცა 10.08.2020 წლის №23377 ბრძანება და 13.08.2020 წლის №040-6 საგადასახადო მოთხოვნა, რომელიც 20.08.2020 წელს გასაჩივრდა შემოსავლების სამსახურში.

შემოსავლების სამსახურის 21.09.2020 წლის №28332 ბრძანებით საჩივარი ნაწილობრივ დაკმაყოფილდა, გადასახადის გადამხდელი საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 269-ე მუხლის მე-7 ნაწილის საფუძველზე გათავისუფლდა აუდიტის დეპარტამენტის 13.08.2020 წლის №040-6 საგადასახადო მოთხოვნაში ასახული ჯარიმისგან, ხოლო დანარჩენ ნაწილში საჩივარი არ დაკმაყოფილდა.

შემოსავლების სამსახურის 21.09.2020 წლის №28332 ბრძანება გასაჩივრდა საქართველოს ფინანსთა სამინისტროსთან არსებულ დავების განხილვის საბჭოში.

### *შემოსავლების სამსახურის გადაწყვეტილების შინაარსი*

შემოსავლების სამსახურს მიაჩნია, რომ ინვენტარიზაციის შედეგად გამოვლენილი დანაკლისის განხილვა მისი აღმოჩენის მომენტში საბაზრო ფასით განხორციელებულ მიწოდებად და აღნიშნულით 2018 წლის ერთობლივი შემოსავლის და 2018 წლის აპრილის თვის დამატებული ღირებულების გადასახადით დასაბეგრი ბრუნვის გაზრდა შესაბამისობაშია საგადასახადო კოდექსით გათვალისწინებულ მოთხოვნებთან. ამდენად, არ არსებობს შემოსავლების სამსახურში წარდგენილი საჩივრის აღნიშნულ ნაწილში დაკმაყოფილების საფუძველი.

შემოსავლების სამსახურმა შეაფასა და გაანალიზა გადამხდელის მიერ განხორციელებული ქმედებით გამოწვეული სამართლებრივი შედეგი, ამასთან ყურადღება გაამახვილა გადამხდელის მიერ საჩივარში მითითებულ არგუმენტებზე და აღნიშნულის გათვალისწინებით განმარტა, რომ პირი განსახილველ შემთხვევაში, მოქმედებდა სამართლებრივი შეცდომის არეალში, საგადასახადო სამართალდარღვევა გამოწვეულია გადასახადის გადამხდელის შეცდომით/არცოდნით. შესაბამისად, მიაჩნია, რომ მომჩივანი საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 269-ე მუხლის მე-7 ნაწილის საფუძველზე უნდა გათავისუფლდეს აუდიტის დეპარტამენტის 13.08.2020 წლის №040-6 საგადასახადო მოთხოვნაში ასახული ჯარიმისგან.

### *მომჩივნის არგუმენტაცია*

საგადასახადო მონიტორინგის დეპარტამენტის მიერ ჩატარებული ინვენტარიზაციის შედეგები გასაჩივრებელია სასამართლოში, რაც დღემდე გრძელდება და არ დასრულებულა.

საგადასახადო კოდექსის 254-ე მუხლიდან გამომდინარე აუდიტის დეპარტამენტს არ ჰქონდა უფლება სასამართლო დავის დასრულებამდე დავის საგანთან მიმართებით გამოეცა ბრძანება კამერალური წესით შემოწმების ჩატარებაზე (ინვენტარიზაციის შედეგების შესაბამის საანგარიშო თვეში დეკლარირების სისწორის დადგენის მიზნით) და შემოწმების აქტის საფუძველზე პირად ბარათზე განეხორციელებინა დარიცხვა.

საშემოსავლო გადასახადის გაანგარიშებისას სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობების დანაკლისი (ინვენტარიზაციით დაფიქსირებულია 150 123 ლარი დღგ-ის გარეშე) პირდაპირ ჩართულია ერთობლივ შემოსავალში, დაბეგრილია და დარიცხულია გადასახადი, მაშინ როცა დანაკლისის ოდენობა გაანგარიშებულია 27.73%-იანი ფასნამატით და გამოქვითვას ექვემდებარებოდა დანაკლისში აღებული სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობების თვითღირებულება დღგ-ის გარეშე 117 531 ლარი, შედეგად დამატებით დასარიცხი საშემოსავლო გადასახადი უნდა იყოს 6 518 ლარი.

ასევე, ინვენტარიზაციის შედეგების გაანგარიშებისას 2017 წლის 1 იანვრისთვის წლიურ საშემოსავლო დეკლარაციაში დაფიქსირებულ სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობების ნაშთში, რომელიც ინვენტარიზაციის კომისიამ ინვენტარიზაციის შედეგების გაანგარიშებისას საწყის ნაშთად აიღო, შეტანილია 4 ერთეული მსუბუქი ავტომობილის (რომელიც დღემდე მის სახელზეა რეგისტრირებული) საბაზრო ღირებულებები (სასაქონლო საბაზო დეკლარაციაში დაფიქსირებული ღირებულებების ჯამური ოდენობით), რაც სადავო იყო და არის უკვე სასამართლოში. თუმცა, როგორც შემოწმების აქტიდან ჩანს, ამ საკითხს გვერდი აუარეს და ზოგადად მხოლოდ არა დეკლარირების ფაქტზე იმსჯელეს და მოახდინეს რეაგირება, განახორციელეს დარიცხვები და ისიც საგადასახადო კოდექსის მე-80 მუხლის პირველი ნაწილის გათვალისწინების გარეშე.

### *დავების განხილვის საბჭო*

მხარეთა არგუმენტაციისა და წარმოდგენილი დოკუმენტაციის განხილვის შემდეგ საბჭომ მიიჩნია, რომ საჩივარი უნდა დაკმაყოფილდეს ნაწილობრივ შემდეგ გარემოებათა გამო:

საგადასახადო კოდექსის 286-ე მუხლის მე-9 ნაწილის თანახმად, გადასახადის გადამხდელთან ამ კოდექსით გათვალისწინებული დანაკლისის გამოვლენა ითვლება მისი აღმოჩენის მომენტში საბაზრო ფასით განხორციელებულ მიწოდებად. ამასთანავე, თუ სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობების დანაკლისი საგადასახადო ორგანოს მიერ ინვენტარიზაციის შედეგად გამოვლინდა, პირი დამატებით ჯარიმდება ამ სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობების საბაზრო ღირებულების 10 პროცენტის ოდენობით.

საგადასახადო კოდექსის მე-80 მუხლის პირველი ნაწილის თანახმად, რეზიდენტი ფიზიკური პირის საშემოსავლო გადასახადით დაბეგრის ობიექტია დასაბეგრი შემოსავალი, რომელიც განისაზღვრება, როგორც სხვაობა კალენდარული წლის განმავლობაში მიღებულ ერთობლივ შემოსავალსა და ამ პერიოდისათვის ამ კოდექსით გათვალისწინებული გამოქვითვების თანხებს შორის.

ამავე კოდექსის 102-ე მუხლის პირველი ნაწილის „ა“ ქვეპუნქტის თანახმად, ეკონომიკური საქმიანობით მიღებულ შემოსავლებს განეკუთვნება საქონლის/მომსახურების მიწოდებით მიღებული შემოსავლები.

საგადასახადო კოდექსის 161-ე მუხლის პირველი ნაწილის „ა“ ქვეპუნქტის მიხედვით, დღგ-ით დასაბეგრი ოპერაციებია საქართველოს ტერიტორიაზე ეკონომიკური საქმიანობის ფარგლებში საქონლის მიწოდება ან/და მომსახურების გაწევა. ამავე მუხლის მე-2 ნაწილის „დ“ ქვეპუნქტის მიხედვით, დასაბეგრი ოპერაციის თანხა განისაზღვრება საქონლის/მომსახურების საბაზრო ფასით (გადასახადების, მოსაკრებლებისა და სხვა გადასახდელების ჩათვლით) დღგ-ის გარეშე საქონლის/მომსახურების კომპენსაციის გარეშე მიწოდების შემთხვევაში.

დადგენილია, რომ საგადასახადო ორგანოს მიერ განხორციელებული სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობების ინვენტარიზაციის შედეგად გამოვლინდა დანაკლისი საბაზრო ფასით 177 145.38 ლარის ოდენობით. ასევე, დადგენილია, რომ მომჩივანმა გამოვლენილი დანაკლისი არ დაბეგრა არც მოგების და არც დამატებული ღირებულების გადასახადით.

მომჩივნის არგუმენტზე, რომ ინვენტარიზაციის შედეგებზე დავა მიმდინარეა და არ დასრულებულა, რის გამოც აუდიტის დეპარტამენტს არ ჰქონდა უფლება ჩაეტარებინა შემოწმება, საბჭო მიუთითებს საგადასახადო კოდექსის 299-ე მუხლის მე-11 ნაწილზე, რომლის

თანახმად საგადასახადო ორგანოს გადაწყვეტილების გასაჩივრება არ აჩერებს მის მოქმედებას და განმარტავს, რომ გასაჩივრების ფაქტი არ ნიშნავს რომ მომჩივანს არ უნდა ეღიარებინა გამოვლენილი დანაკლისი მიწოდებად და არ მოეხინდა დეკლარირება.

ვინაიდან მომჩივნის მიერ სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობების შედეგად გამოვლენილი დანაკლისი მიწოდებად აღიარებული არ არის საგადასახადო კანონმდებლობის მოთხოვნათა შესაბამისად, საბჭოს მიაჩნია, რომ გადასახადის გადამხდელის საგადასახადო ვალდებულებები განსაზღვრულია კანონმდებლობის შესაბამისად.

საგადასახადო კოდექსის 272-ე მუხლის პირველი და მე-2 ნაწილების თანახმად:

1. საურავი არის საგადასახადო სანქცია, რომელიც პირს ეკისრება საგადასახადო კანონმდებლობით დადგენილ ვადაში გადასახადის გადასახდელი თანხის გადაუხდელობისათვის.

2. საურავი ერიცხება გადასახადის თანხას, რომელიც არის სხვაობა გადასახადის გადამხდელის მიერ შეუსრულებელ საგადასახადო ვალდებულებებსა და ზედმეტად გადახდილი გადასახადების ჯამს შორის. თუ ამ კოდექსით სხვა რამ არ არის გათვალისწინებული, საურავის დარიცხვა ხორციელდება თითოეული ვადაგადაცილებული დღისათვის, გადასახადის გადახდის ვადის ამოწურვის დღის მომდევნო დღიდან.

საბჭოს სხდომაზე ზეპირი განხილვისას მომჩივანმა ითხოვა საჩივარში მითითებული გარემოებების და მძიმე ეკონომიკური მდგომარეობის გათვალისწინებით ეპატიოს დარიცხული საურავი.

საგადასახადო კოდექსის 269-ე მუხლის მე-7 ნაწილის თანახმად, დავის განმხილველ ორგანოს უფლება აქვს, გაათავისუფლოს კეთილსინდისიერი გადასახადის გადამხდელი ამ კოდექსით გათვალისწინებული სანქციისაგან, თუ სამართალდარღვევა გამოწვეულია გადასახადის გადამხდელის შეცდომით/არცოდნით.

საბჭოს მიაჩნია, რომ მოცემულ შემთხვევაში სამართალდარღვევა გამოწვეულია გადასახადის გადამხდელის შეცდომით/არცოდნით, ამასთან ითვალისწინებს იმ გარემოებას, რომ შემოსავლების სამსახურის 21.09.2020 წლის №28332 ბრძანებით მომჩივანი მიჩნეულია კეთილსინდისიერ გადამხდელად, რის გამოც გადამხდელი, საგადასახადო კოდექსის 269-ე მუხლის მე-7 ნაწილის შესაბამისად უნდა განთავისუფლდეს სადავო საგადასახადო მოთხოვნაში ასახული საურავის გადახდისგან.

**საბჭო ასევე აღნიშნავს, რომ როდესაც ადგილი აქვს მიზნობრივ თემატურ შემოწმებას, როგორც განსახილველ შემთხვევაში ჰქონდა ადგილი, მიზანშეწონილია, რომ ასეთი შემოწმება რაც შეიძლება მალე, გონივრულად მოკლე დროში დაინიშნოს, რომ გადამხდელზე არ გადავიდეს საურავის ზრდით გამოწვეული ფინანსური ტვირთი.**

კერძოდ, განსახილველ შემთხვევაში, როდესაც საგადასახადო ორგანომ ზუსტად იცოდა, რომ პირი ვალდებული იყო 2018 წლის აპრილში ინვენტარიზაციით გამოვლენილი დანაკლისი დაებეგრა, ხოლო აღნიშნულის გადამოწმებას საგადასახადო ორგანო 2 წლის თავზე ახდენს, საბჭოს მიაჩნია, რომ გადასახადის გადამხდელზე 2 წლის საურავის დაკისრება გაუმართლებელია.

საბჭომ იხელმძღვანელა საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 304-ე მუხლის პირველი ნაწილის „ბ“ ქვეპუნქტით და გადაწყვიტა:

1. საჩივარი დაკმაყოფილდეს ნაწილობრივ;

2. მომჩივანი, საგადასახადო კოდექსის 269-ე მუხლის მე-7 ნაწილის საფუძველზე, გათავისუფლდეს 2020 წლის 13 აგვისტოს №040-6 საგადასახადო მოთხოვნაში ასახული საურავისგან;
3. დაევალოს აუდიტის დეპარტამენტს, ამ გადაწყვეტილების სარეზოლუციო ნაწილის მე-2 პუნქტის გათვალისწინებით, განახორციელოს გადასახადის გადამხდელის პირადი აღრიცხვის ბარათზე შესაბამისი კორექტირება (შემცირება);
4. დანარჩენ ნაწილში საჩივარი არ დაკმაყოფილდეს;
5. გადაწყვეტილება შეიძლება გასაჩივრდეს თბილისის საქალაქო სასამართლოში (თბილისი, დავით აღმაშენებლის ხეივანი №64) ამ გადაწყვეტილების მომჩივნისთვის ჩაბარებიდან 20 კალენდარული დღის ვადაში.