

#ბს-895(კ-18)

7 მარტი, 2019

წელი

რ-----ა ბს-895(კ-18)

ქ. თბილისი

**ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატამ
შემდეგი შემადგენლობით:**

მაია ვაჩაძე (თავმჯდომარე, მომხსენებელი),
მოსამართლეები: ნუგზარ სხირტლაძე, ვასილ როინიშვილი

სხდომის მდივანი - ანა ვარდიძე

კასატორი (მოსარჩელე) - სს „ს-----ა“; **წარმომადგენლები** - ა-----
-----ი, თ-----ი, ო-----ა

მოწინააღმდეგე მხარეები (მოპასუხეები) - 1. სსიპ შემოსავლების
სამსახური; **წარმომადგენლები** - მ-----ე, მ-----ი, გ-----ე;
2. საქართველოს ფინანსთა სამინისტრო; **წარმომადგენლები** - ა-----ა,
დ-----ი, თ-----ე

გასაჩივრებული განჩინება - თბილისის სააპელაციო სასამართლოს
ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატის 2018 წლის 17 იანვრის განჩინება

დავის საგანი - ინდივიდუალური ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტების
ბათილად ცნობა

ა ღ წ ე რ ი ლ ო ბ ი თ ი ნ ა წ ი ლ ი:

2014 წლის 19 დეკემბერს სს „ს-----ამ“ სასარჩელო
განცხადებით მიმართა თბილისის საქალაქო სასამართლოს ადმინისტრაციულ
საქმეთა კოლეგიას, მოპასუხეების - სსიპ შემოსავლების სამსახურისა და
საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს მიმართ.

მოსარჩელის განმარტებით, სს „ს-----ამ“ 2014 წლის 6
თებერვალს მიმართა სსიპ შემოსავლების სამსახურს წინასწარი
გადაწყვეტილების გამოცემის მოთხოვნით ოთხი შეკითხვით, რომელთაგან
ერთ-ერთი - მე-3 კითხვა მდგომარეობდა შემდეგში: შვილობილი კომპანიის
კაპიტალში შეტანილი აქტივების ან/და პირველსა და მეორე შეკითხვაში

ხსენებული ფაქტობრივად გადაუცემელი აქტივების (თუ ჩაითვალია მიწოდებად) უცვლელი სახით კაპიტალიდან გამოტანა (უკან დაბრუნება) წარმოშობს თუ არა საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 179-ე მუხლის მიხედვით კორექტირების გარემოებას. სსიპ შემოსავლების სამსახურის მიერ 2014 წლის 24 აპრილს გამოცემული #--- წინასწარი გადაწყვეტილების თანახმად, #3 კითხვაზე მიღებულ იქნა შემდეგი გადაწყვეტილება („ა“ ნაწილი): იმ ქონებასთან მიმართებაში, რაც წინასწარი გადაწყვეტილების #1 და #2 კითხვების შესაბამისად ჩაითვლება საქონლის მიწოდებად, სს „ს-----ის“ მიერ შვილობილი კომპანიის კაპიტალში შენატანის სახით ქონების გადაცემის და შემდგომ იგივე ქონების უკან გამოტანისას არ წარმოიშობა საგადასახადო კოდექსის 179-ე მუხლის პირველი ნაწილის „ა“ – „დ“ ქვეპუნქტებით გათვალისწინებული კორექტირების საფუძვლები, ხოლო იმ ქონებასთან მიმართებაში, რაც წინასწარი გადაწყვეტილების #1 და #2 კითხვების შესაბამისად არ იქნა მიჩნეული საქონლის მიწოდებად, არ წარმოიშობა საგადასახადო კოდექსის 179-ე მუხლით გათვალისწინებული კორექტირების საჭიროება, ვინაიდან აღნიშნულ შემთხვევაში ადგილი არ აქვს დასაბეგრი ოპერაციის განხორციელების ფაქტს. წინასწარი გადაწყვეტილება უცვლელად დარჩა სსიპ შემოსავლების სამსახურის 2014 წლის 13 ივნისის #30062 ბრძანებითა და საქართველოს ფინანსთა სამინისტროსთან არსებული დავების განხილვის საბჭოს 2014 წლის 25 ნოემბრის გადაწყვეტილებით.

მოსარჩელის მითითებით, ადმინისტრაციულ ორგანოს არ გამოუკვლევიან საქმისთვის მნიშვნელობის მქონე ყველა გარემოება. კერძოდ, ისეთი სამეურნეო ოპერაციები, როგორებიცაა პარტნიორის მიერ შვილობილი კომპანიის კაპიტალში შენატანის განხორციელების შესახებ გადაწყვეტილების მიღება, ხოლო შემდგომში ამ გადაწყვეტილების გაუქმება, პირვანდელი მდგომარეობის აღდგენა და შეტანილი ქონების სახეუცვლელად უკან დაბრუნება ხორციელდება შვილობილი კომპანიის ნების მიუხედავად და მთლიანად დამოკიდებულია მისი პარტნიორის (ამ შემთხვევაში სს „ს-----ის“) გადაწყვეტილებაზე. სს „ს-----ის“ მიერ სსიპ შემოსავლების სამსახურისათვის წარდგენილი იყო ისეთი შემთხვევა, როდესაც, სს „ს-----ა“ იღებს გადაწყვეტილებას შვილობილი კომპანიის კაპიტალში შენატანის განხორციელების შესახებ, ხოლო შემდგომში ამ გადაწყვეტილებას აუქმებს პირვანდელი მდგომარეობის აღდგენისა და შეტანილი ქონების სახეუცვლელად უკან დაბრუნების მიზნით. აღნიშნული ფაქტობრივი გარემოებები კი ქმნის საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 179-ე მუხლის პირველი ნაწილის „ა“ და „დ“ ქვეპუნქტებში მოცემულ სამართლებრივ შემადგენლობას.

მოსარჩელის მითითებით, აღნიშნული ოპერაცია ვერ ჩაითვლება შვილობილი კომპანიის მიერ საქონლის მიწოდებად, ვინაიდან შვილობილი კომპანია ამ შემთხვევაში ვერ ახორციელებს საკუთრების უფლების სამი შემადგენელი კომპონენტიდან (ფლობა, სარგებლობა და განკარგვა) ერთ-ერთი კომპონენტის – განკარგვის უფლებამოსილებას, რაც გამორიცხავს საკუთრების

გადაცემას შვილობილი კომპანიის მიერ. იმისათვის, რომ ხსენებული ოპერაცია ჩაითვალოს შვილობილი კომპანიის მხრიდან საქონლის მიწოდებად, მას უნდა გააჩნდეს ასეთი გადაწყვეტილების მიმართ ნების გამოვლენის შესაძლებლობა, რომელიც სამართლებრივი შედეგების განმსაზღვრელი იქნება (წარმოშობს, შეცვლის ან შეწყვეტს სამართლებრივ ურთიერთობას), ასევე ჰქონდეს შესაძლებლობა, მოითხოვოს კომპენსაცია ან/და დააფიქსიროს ნება ასეთი მიწოდების უსასყიდლობასთან დაკავშირებით. მოცემულ შემთხვევაში, სს „ს-----ის“ მიერ შვილობილი კომპანიის კაპიტალში ქონების შეტანის შესახებ გადაწყვეტილების გაუქმება პირვანდელი მდგომარეობის აღდგენის მიზნით, ქონების სახეუცვლელად უკან დაბრუნება (კაპიტალიდან ამოღება) წარმოადგენს პარტნიორის (სს „ს-----ის“) ცალმხრივ გადაწყვეტილებას, რომლის ნამდვილობაც არ არის დამოკიდებული შვილობილი კომპანიის ნებაზე და რომლითაც მცირდება შვილობილი კომპანიის კაპიტალი, რაზეც შეუძლებელია, შვილობილმა კომპანიამ რაიმე ზეგავლენა მოახდინოს. მოსარჩელე მიიჩნევს, რომ უძრავი ქონების კაპიტალში შეტანისა და ასეთი გადაწყვეტილების გაუქმებისას კანონმდებლობით გათვალისწინებული იურიდიული ქმედებები ქონების რეგისტრაციისათვის რომც ხორციელდებოდეს, ეს არ ეწინააღმდეგება მის მიერ გამოთქმულ მოსაზრებას, ვინაიდან რაიმე იურიდიული დოკუმენტი ფორმალურად რომც არ განმარტავდეს ოპერაციის გაუქმების ფაქტს, მისი შინაარსობრივი დატვირთვა სწორედ ასეთია, ხოლო საგადასახადო კოდექსის 73-ე მუხლის მე-9 ნაწილის თანახმად, უპირატესი მნიშვნელობა სწორედ ოპერაციის შინაარსს ენიჭება.

ამდენად, მოსარჩელემ #3 კითხვაზე გადაწყვეტილების „ა“ ნაწილში სსიპ შემოსავლების სამსახურის 2014 წლის 24 აპრილის #--- წინასწარი გადაწყვეტილების, სსიპ შემოსავლების სამსახურის 2014 წლის 13 ივნისის #30062 ბრძანებისა და საქართველოს ფინანსთა სამინისტროსთან არსებული დავების განხილვის საბჭოს 2014 წლის 25 ნოემბრის გადაწყვეტილების ბათილად ცნობა მოითხოვა.

თბილისის საქალაქო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა კოლეგიის 2016 წლის 29 თებერვლის გადაწყვეტილებით სს „ს-----ის“ სარჩელი არ დაკმაყოფილდა.

საქალაქო სასამართლომ დადგენილად მიიჩნია, რომ სს „ს-----ა“ მისი ბიზნესის სპეციფიკიდან გამომდინარე, ძირითად საქმიანობასთან ერთად ახორციელებს სხვადასხვა თანმდევ საქმიანობას. კომპანიის ეფექტური მართვის მიზნით, მენეჯმენტისა და სახელმწიფო გადაწყვეტილებით, სხვადასხვა ბიზნეს-მიმართულების სამართავად, სს „ს-----ას“ 100%-იანი წილობრივი მონაწილეობით დაფუძნებული აქვს რამდენიმე შვილობილი კომპანია.

დადგენილად იქნა მიჩნეული, რომ სს „ს-----ამ“ 2014 წლის 6 თებერვალს განცხადებით მიმართა სსიპ შემოსავლების სამსახურს და წინასწარი გადაწყვეტილების გამოცემა მოითხოვა. ამასთან, მოსარჩელემ წარადგინა კონკრეტული ოპერაციების ფაქტობრივი გარემოებები:

1. ოპერაცია #1

სს „ს-----ის“ მხრიდან შვილობილი კომპანიის კაპიტალში აქტივების (უძრავი ქონების) შეტანა განხორციელდა შემდეგი პროცედურის დაცვით: 1. სს „ს-----ის“ დირექტორთა საბჭომ მიიღო გადაწყვეტილება შვილობილი კომპანიის კაპიტალში აქტივის შეტანის მიზანშეწონილობის შესახებ; 2. დირექტორთა საბჭოს გადაწყვეტილება შესათანხმებლად გაეგზავნა სს „ს-----ის“ სამეთვალყურეო საბჭოს; 3. თანხმობის მიღების შემდეგ, სს „ს-----ის“ დირექტორის ბრძანებით განისაზღვრა შვილობილი კომპანიის კაპიტალში დამატებითი შენატანის ოდენობა (აუდიტორული დასკვნის საფუძველზე), შემდგომ განხორციელდა შვილობილი კომპანიის კაპიტალში კორექტირება და შეიქმნა გადამბარებული კომისია, რომელმაც განახორციელა გადასაცემი აქტივის აღწერა, მისი მდგომარეობის შეფასება და გადაბარება შესაბამისი მიღება-ჩაბარების აქტის შედგენის გზით; 4. უძრავი ქონების მიღება-ჩაბარების აქტის გაფორმების შემდგომ შესაბამისი დოკუმენტაციის (დირექტორთა საბჭოს დადგენილება, სამეთვალყურეო საბჭოს ოქმი, დირექტორის ბრძანება, მიღება-ჩაბარების აქტი და სხვა დოკუმენტები - საჭიროების შემთხვევაში) წარდგენის გზით ქონება დარეგისტრირდა შვილობილი კომპანიის სახელზე საჯარო რეესტრში, ხოლო მიღება-ჩაბარების აქტის საფუძველზე, განხორციელდა უძრავი ქონების სს „ს-----ის“ ბალანსიდან მოხსნა და შვილობილი კომპანიის ბალანსზე აყვანა.

2. ოპერაცია #2

ფაქტობრივი გარემოებები იგივეა რაც #1 ოპერაციაში, იმ განსხვავებით, რომ უძრავი ქონება არ დარეგისტრირებულა საჯარო რეესტრში და არ მომხდარა მისი მიღება-ჩაბარება.

3. ოპერაცია #3

სს „ს-----ის“ მხრიდან შვილობილი კომპანიის კაპიტალში აქტივების (მოძრავი ქონების) შეტანა განხორციელდა #1 ოპერაციაში მითითებული პროცედურების დაცვით, ამასთან, მოძრავი ქონების მიღება-ჩაბარების აქტის გაფორმების საფუძველზე მოხდა ამ ქონების კომპანიის ბალანსიდან მოხსნა და შვილობილი კომპანიის ბალანსზე აყვანა. მოძრავი ქონების საჯარო რეესტრში რეგისტრაცია არ ხორციელდება.

4. ოპერაცია #4

ფაქტობრივი გარემოებები იგივეა რაც #3 ოპერაციაში. იმ განსხვავებით, რომ არ მომხდარა მოძრავი ქონების მიღება-ჩაბარება.

აღწერილი პროცედურის დაცვით განხორციელდა აქტივების (უძრავ-მოძრავი ქონების) ამოღება შვილობილი კომპანიის კაპიტალიდან სს „ს-----ის“ აქტივების მიზნით.

საქალაქო სასამართლოს მიერ დადგენილად იქნა მიჩნეული, რომ

აღნიშნულ ფაქტობრივ გარემოებებთან დაკავშირებით განმცხადებლის მიერ დასმულ იქნა შემდეგი შეკითხვები:

კითხვა #1: საგადასახადო მიზნებისთვის კაპიტალში შენატანის განხორციელების გზით მოძრავი ქონების მიწოდების დროდ ითვლება თუ არა მიღება-ჩაბარების აქტის შედგენის თარიღი. ჩაითვლება თუ არა მიწოდებად, როდესაც არსებობს მხოლოდ კაპიტალში შენატანის განხორციელების მიზანშეწონილობის შესახებ სს „ს-----ის“ დირექტორთა საბჭოს გადაწყვეტილება, სამეთვალყურეო საბჭოს ოქმი და დირექტორის ბრძანება, მოძრავი ქონების გადაცემა კი ფაქტიურად არ მომხდარა (არ არსებობს მიღება-ჩაბარების აქტი).

კითხვა #2: საგადასახადო მიზნებისათვის, კაპიტალში შენატანის განხორციელების გზით უძრავი ქონების მიწოდების დროდ ითვლება მიღება-ჩაბარების აქტის შედგენის თარიღი, თუ საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 161-ე მუხლის მე-8 ნაწილით გათვალისწინებული დოკუმენტაციის შედგენის თარიღი. ჩაითვლება თუ არა მიწოდებად, როდესაც არსებობს მხოლოდ კაპიტალში შენატანის განხორციელების მიზანშეწონილობის შესახებ სს „ს-----ის“ დირექტორთა საბჭოს გადაწყვეტილება, სამეთვალყურეო საბჭოს ოქმი და დირექტორის ბრძანება, უძრავი ქონების გადაცემა კი ფაქტიურად არ მომხდარა (არ არსებობს მიღება-ჩაბარების აქტი). ასევე, საქართველოს საგადასახადო კანონმდებლობის მიხედვით, როგორ რეგულირდება იგივე საკითხი 2011 წლის 1 იანვრიდან, საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 61-ე მუხლის მე-8 ნაწილის ამოქმედებამდე პერიოდში.

კითხვა #3: შვილობილი კომპანიის კაპიტალში შეტანილი აქტივების ან/და პირველსა და მე-2 შეკითხვაში ხსენებული ფაქტიურად გადაუცემელი აქტივების (თუ ჩაითვალა მიწოდებად) უცვლელი სახით კაპიტალიდან გამოტანა (უკან დაბრუნება) წარმოშობს თუ არა საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 179-ე მუხლის მიხედვით კორექტირების გარემოებას, თუ შვილობილ კომპანიას ჩაეთვლება მიწოდებად.

კითხვა #4: ვინაიდან შვილობილ კომპანიას არ მოუხდენია ამ ქონების არანაირი გამოყენება და ხორციელდება ქონების უცვლელი სახით უკან დაბრუნება, შვილობილ კომპანიას არ მიუღია და ვერც მიიღებს დღგ-ის ჩათვლას. შესაბამისად, 2011 წლის შემდგომ პერიოდზე ხომ არ უნდა განხორციელდეს ე.წ. „ჩათვლის აღდგენა“ დღგ-ის დარიცხვით და სს „ს-----ას“ ამ ოპერაციაზე ხომ არ აქვს უფლება მოითხოვოს საგადასახადო ანგარიშ-ფაქტურის გამოწერა.

საქმის მასალებით დადგენილად იქნა მიჩნეული, რომ სსიპ შემოსავლების სამსახურის 2014 წლის 24 აპრილის #--- წინასწარი გადაწყვეტილებით #1 შეკითხვაზე მიღებულ იქნა შემდეგი გადაწყვეტილება: „ა) საგადასახადო კოდექსის 161-ე მუხლის მიზნებისათვის, ამავე კოდექსის მე-16 მუხლიდან გამომდინარე, საქონლის მიწოდების მომენტად მიჩნეულ უნდა იქნეს მომენტი, როდესაც ხდება აღნიშნულ მოძრავ ქონებაზე საკუთრების უფლების გადასვლა „ს-----იდან“ მის შვილობილ კომპანიაზე. ვინაიდან, სამოქალაქო

კოდექსის 186-ე მუხლი მოძრავ ნივთზე საკუთრების გადაცემის აუცილებელ წინაპირობად ადგენს ნივთის მესაკუთრის მიერ ნამდვილი უფლების საფუძველზე ნივთის გადაცემას ნივთის შემძენზე, სს „ს-----ის“ მიერ თავისი შვილობილი კომპანიის კაპიტალში მოძრავი ქონების შეტანის შესახებ გადაწყვეტილების მიღებისას მოძრავი ნივთების შვილობილი კომპანიისათვის მიწოდების დროდ განისაზღვრება ამ ნივთების ხსენებული შვილობილი კომპანიისათვის გადაცემის მომენტი. თუ სს „ს-----ა“ თავისი შვილობილი კომპანიის კაპიტალში მოძრავი ქონების შეტანის შესახებ გადაწყვეტილების მიღებისას ხსენებული მოძრავი ნივთების გადაცემისთანავე ადგენს მიღება-ჩაბარების აქტს, დღგ-ით დაბეგვრის მიზნებისათვის, სს „ს-----ამ“ განხილული საქონლის მიწოდების მომენტად უნდა ჩათვალოს მიღება-ჩაბარების აქტის გაფორმების მომენტი. ამასთან, მოძრავი ქონების შემთხვევაში საქონლის მიწოდების მომენტი დადგება მიღება-ჩაბარების აქტის გაფორმების მომენტამდე, თუ სამოქალაქო კოდექსის 186-ე მუხლის მე-2 ნაწილის მიხედვით ნივთის გადაცემა შემძენზე მოხდა ხსენებული აქტის გაფორმებამდე; ბ) თუ არსებობს სს „ს-----ის“ მიერ შვილობილი კომპანიის კაპიტალში - მოძრავი ქონების შეტანის განზრახვის მიზანშეწონილობის შესახებ სს „ს-----ის“ საბჭოს გადაწყვეტილება, სამეთვალყურეო საბჭოს ოქმი და დირექტორის ბრძანება, მაგრამ ფაქტობრივად არ არსებობს სამოქალაქო კოდექსის 186-ე მუხლით განსაზღვრული მოძრავ ნივთებზე საკუთრების უფლების გადაცემისათვის აუცილებელი წინაპირობები (მაგ. მოძრავი ნივთის გადაცემა შემძენისათვის), ასეთ შემთხვევაში განხილული მოძრავი ქონება არ ჩაითვლება მიწოდებულად დღგ-ის მიზნებისათვის.“

ამასთან, აღნიშნული ვრცელდება ისეთ მოძრავ ნივთებზე, რომლებზეც საკუთრების უფლების წარმოშობის რეგულირება ხდება სამოქალაქო კოდექსის 186-ე მუხლით და რომლებზეც საკუთრების უფლების გადაცემა საქართველოს კანონმდებლობის მიხედვით არ საჭიროებს რეგისტრაციას მარეგისტრირებელ ორგანოში.

საქალაქო სასამართლომ დადგენილად მიიჩნია, რომ შეკითხვა #2-ზე მიღებულ იქნა შემდეგი სახის გადაწყვეტილება: „ა) სს „ს-----ის“ მიერ შვილობილი კომპანიის კაპიტალში უძრავი ქონების შეტანის შემთხვევაში: ა.ა) 2011 წლის 30 დეკემბრამდე პერიოდში, ზემოთ მითითებული სამართლებრივი საფუძვლებიდან გამომდინარე, დღგ-ით დაბეგვრის მიზნებისათვის უძრავი ქონების მიწოდების მომენტად მიიჩნევა საჯარო რეესტრში ამ ქონებაზე საკუთრების უფლების გადაცემის რეგისტრაციის მომენტი. ა.ბ) 2011 წლის 30 დეკემბრის შემდგომ პერიოდში, დღგ-ით დაბეგვრის მიზნებისათვის საქონლის მიწოდების მომენტად, საგადასახადო კოდექსის 161-ე მუხლის მე-8 ნაწილიდან გამომდინარე, უნდა ჩაითვალოს საკუთრების უფლების რეგისტრაციისთვის მარეგისტრირებელ ორგანოში წარსადგენი საკუთრების უფლების დამადასტურებელი დოკუმენტის შედგენის თარიღი. იმ შემთხვევაში, თუ საკუთრების უფლების რეგისტრაცია (გადაცემა)

დამოკიდებულია ამ დოკუმენტის მხარის (მხარეების) მიერ გარკვეული ვალდებულების შესრულებაზე ან/და პირობის დადგომაზე – ასეთი ვალდებულების შესრულების/პირობის დადგომის თარიღი. ამასთან, იმ შემთხვევაში, როდესაც მარეგისტრირებელ ორგანოში უძრავ ქონებაზე საკუთრების უფლების დასარეგისტრირებლად აუცილებელია საკუთრების უფლების დამადასტურებელი ერთზე მეტი დოკუმენტის წარდგენა - უძრავი ქონების მიწოდების მომენტად ჩაითვლება მარეგისტრირებელ ორგანოში უძრავ ქონებაზე საკუთრების უფლების დასარეგისტრირებლად აუცილებლად წარსადგენი საკუთრების უფლების დამადასტურებელი დოკუმენტებიდან ყველაზე გვიან შედგენილი დოკუმენტის თარიღი; ბ) სს „ს-----ის“ მიერ შვილობილი კომპანიის კაპიტალში უძრავი ქონების შეტანის განხორციელების შემთხვევაში, როდესაც არსებობს სს „ს-----ის“ დირექტორთა საბჭოს გადაწყვეტილება, სამეთვალყურეო საბჭოს ოქმი და დირექტორის ბრძანება, უძრავი ქონების გადაცემა კი ფაქტიურად არ მომხდარა: ბ.ა) 2011 წლის 30 დეკემბრამდე პერიოდში, ზემოთ მითითებული სამართლებრივი საფუძვლებიდან გამომდინარე, დღგ-ით დაბეგვრის მიზნებისათვის შესაბამისი უძრავი ქონება არ უნდა ჩაითვალოს მიწოდებულად, ვინაიდან საჯარო რეესტრში საკუთრების უფლების რეგისტრაცია არ მომხდარა. ბ.ბ) 2011 წლის 30 დეკემბრის შემდგომ პერიოდში უძრავ ქონებასთან მიმართებით, საგადასახადო კოდექსის 161-ე მუხლის მე-8 ნაწილის შესაბამისად, შემოღებულია ახალი რეგულაცია, რომლის მიხედვითაც, დღგ-ით დაბეგვრის მომენტს წარმოადგენს არა უძრავ ქონებაზე საკუთრების უფლების გადაცემის, არამედ საკუთრების უფლების რეგისტრაციისთვის მარეგისტრირებელ ორგანოში წარსადგენი საკუთრების უფლების დამადასტურებელი დოკუმენტის შედგენის თარიღი. იმ შემთხვევაში, თუ უძრავ ქონებაზე საკუთრების უფლების რეგისტრაცია (გადაცემა) დამოკიდებულია ამ დოკუმენტის მხარის (მხარეების) მიერ გარკვეული ვალდებულების შესრულებაზე ან/და პირობის დადგომაზე – ასეთი ვალდებულების შესრულების/პირობის დადგომის თარიღი. შესაბამისად, როდესაც მარეგისტრირებელ ორგანოში უძრავ ქონებაზე საკუთრების უფლების დასარეგისტრირებლად აუცილებელია საკუთრების უფლების დამადასტურებელი ერთზე მეტი დოკუმენტის წარდგენა - ასეთი უძრავი ქონება მიწოდებულად უნდა იქნეს განხილული დღგ-ის მიზნებისათვის იმ შემთხვევაშიც კი, როდესაც მარეგისტრირებელ ორგანოში უძრავ ქონებაზე რეგისტრაცია არ განხორციელებულა და უძრავი ქონების მიწოდების მომენტად ჩაითვლება მარეგისტრირებელ ორგანოში უძრავ ქონებაზე საკუთრების უფლების დასარეგისტრირებლად აუცილებლად წარსადგენი საკუთრების უფლების დამადასტურებელი დოკუმენტებიდან ყველაზე გვიან შედგენილი დოკუმენტის თარიღი.“

საქალაქო სასამართლოს მიერ დადგენილად იქნა მიჩნეული, რომ შეკითხვა #3-ზე მიღებულ იქნა შემდეგი სახის გადაწყვეტილება: „ა) საგადასახადო კოდექსის 161-ე მუხლის პირველი ნაწილის, 179-ე მუხლისა და წინასწარი გადაწყვეტილების II ნაწილში აღწერილი ფაქტობრივი

გარემოებებიდან გამომდინარე, იმ ქონებასთან მიმართებაში, რაც წინამდებარე გადაწყვეტილებების #1 და #2 კითხვების შესაბამისად ჩაითვლება საქონლის მიწოდებად, სს „ს-----ის“ მიერ შვილობილი კომპანიის კაპიტალში შენატანის სახით ქონების გადაცემის და შემდგომ იგივე ქონების უკან გამოტანისას არ წარმოიშობა საგადასახადო კოდექსის 179-ე მუხლის პირველი ნაწილის „ა“ – „დ“ ქვეპუნქტებით გათვალისწინებული კორექტირების საფუძვლები. ხოლო იმ ქონებასთან მიმართებაში, რაც წინამდებარე გადაწყვეტილების #1 და #2 კითხვების შესაბამისად არ ჩაითვლება საქონლის მიწოდებად, არ წარმოიშობა საგადასახადო კოდექსის 179-ე მუხლით გათვალისწინებული კორექტირების საჭიროება, ვინაიდან აღნიშნულ შემთხვევაში ადგილი არ აქვს დასაბეგრი ოპერაციის განხორციელების ფაქტს; ბ) საგადასახადო კოდექსის 47-ე მუხლის პირველი ნაწილის თანახმად, შემოსავლების სამსახური პირის მიმართვის საფუძველზე უფლებამოსილია გამოსცეს წინასწარი გადაწყვეტილება განსახორციელებელი ან განხორციელებული ოპერაციის მიხედვით საგადასახადო ანგარიშგების წესების ან/და შესასრულებელი საგადასახადო ვალდებულებების თაობაზე. ამავე მუხლის მე-3 ნაწილის მიხედვით, წინასწარი გადაწყვეტილება ვრცელდება მხოლოდ იმ პირზე, რომლის მიმართაც ის იქნა გამოცემული.“

ზემოაღნიშნულისა და წინასწარი გადაწყვეტილების II ნაწილში აღწერილი ფაქტობრივი გარემოებებიდან გამომდინარე, ვინაიდან შვილობილი კომპანიისთვის სს „ს-----ის“ მიერ მის კაპიტალში შეტანილი ქონების უკან გამოტანის მიწოდებად კვალიფიკაციის საკითხი არ მიეკუთვნებოდა სს „ს-----ის“ ოპერაციას, შემოსავლების სამსახური მოკლებული იყო შესაძლებლობას, პასუხი გაეცა დასმული კითხვისათვის აღნიშნულ ნაწილზე.

საქალაქო სასამართლოს მიერ საქმის მასალებით დადგენილად იქნა მიჩნეული, რომ სს „ს-----ამ“ ადმინისტრაციული საჩივრით მიმართა სსიპ შემოსავლების სამსახურს და 2014 წლის 24 აპრილის #--- წინასწარი გადაწყვეტილების გაუქმება მოითხოვა.

სსიპ შემოსავლების სამსახურის 2014 წლის 13 ივნისის #30062 ბრძანებით სს „ს-----ის“ საჩივარი არ დაკმაყოფილდა.

საქალაქო სასამართლომ აგრეთვე დადგენილად მიიჩნია, რომ 2014 წლის 4 ივლისს სს „ს-----ამ“ საჩივრით მიმართა საქართველოს ფინანსთა სამინისტროსთან არსებულ დავების განხილვის საბჭოს და სსიპ შემოსავლების სამსახურის 2014 წლის 13 ივნისის #30062 ბრძანებისა და 2014 წლის 24 აპრილის #--- წინასწარი გადაწყვეტილების გაუქმება მოითხოვა.

საქართველოს ფინანსთა სამინისტროსთან არსებული დავების განხილვის საბჭოს 2014 წლის 25 ნოემბრის გადაწყვეტილებით საჩივარი #8502/2/14 არ დაკმაყოფილდა.

საქალაქო სასამართლომ მიუთითა საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 47-ე მუხლის პირველ ნაწილზე, რომლის თანახმად, შემოსავლების სამსახური პირის მიმართვის საფუძველზე უფლებამოსილია გამოსცეს

წინასწარი გადაწყვეტილება განსახორციელებელი ან განხორციელებული ოპერაციის მიხედვით საგადასახადო ანგარიშგების წესების ან/და შესასრულებელი საგადასახადო ვალდებულებების თაობაზე. ამავე მუხლის მე-3 ნაწილის შესაბამისად, წინასწარი გადაწყვეტილება ვრცელდება მხოლოდ იმ პირზე, რომლის მიმართაც ის იქნა გამოცემული. ამასთან, წინასწარ გადაწყვეტილებაში უნდა მიეთითოს საქართველოს კანონმდებლობის ის ნორმა, რომლის საფუძველზედაც იქნა მიღებული გადაწყვეტილება.

ამდენად, საქალაქო სასამართლომ განმარტა, რომ წინასწარი გადაწყვეტილება გადასახადის გადამხდელის კანონიერი ინტერესების დაცვისა და რეალიზაციის მნიშვნელოვანი გარანტია. გადასახადის გადამხდელს შეუძლია, მოითხოვოს წინასწარი გადაწყვეტილების გამოცემა, რათა ზუსტად განსაზღვროს კონკრეტულ შემთხვევაში საგადასახადო ანგარიშგების წესები ან შესასრულებელი საგადასახადო ვალდებულება, რაც ამცირებს საგადასახადო სანქციის დარიცხვის რისკებსაც. ამასთან, საქალაქო სასამართლოს მითითებით, საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 47-ე მუხლის მე-5 ნაწილის თანახმად, თუ პირი მოქმედებს წინასწარი გადაწყვეტილების შესაბამისად, დაუშვებელია მაკონტროლებელი/სამართალდამცავი ორგანოს მიერ წინასწარი გადაწყვეტილების საწინააღმდეგო გადაწყვეტილების მიღება და გადასახადის ან/და სანქციის დარიცხვა. საქალაქო სასამართლომ აღნიშნა, რომ საგადასახადო ორგანოს მიერ მიღებული წინასწარი გადაწყვეტილება შესაბამისობაში უნდა მოდიოდეს კანონმდებლობასთან, ვინაიდან გადასახადის გადამხდელი საგადასახადო ვალდებულებას განსაზღვრავს სწორედ მითითებული გადაწყვეტილების შესაბამისად.

საქალაქო სასამართლოს მითითებით, დადგენილია, რომ სს „ს-----ამ“ წინასწარი გადაწყვეტილების გამოცემის მოთხოვნით მიმართა სსიპ შემოსავლების სამსახურს. გადასახადის გადამხდელმა განცხადებაში ფაქტობრივი გარემოებების სახით მიუთითა რამდენიმე ოპერაცია და აღნიშნული ოპერაციებიდან გამომდინარე წინასწარი გადაწყვეტილების გამოტანა მოითხოვა მიწოდების დროის მომენტის განსაზღვრასა და საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 179-ე მუხლით გათვალისწინებული დასაბეგრი ოპერაციის თანხის კორექტირებასთან დაკავშირებით.

საქალაქო სასამართლომ განმარტა, რომ სსიპ შემოსავლების სამსახურმა მოსარჩელის მიერ აღწერილი ოპერაციების მიხედვით, პირველ და მეორე შეკითხვაზე პასუხის გაცემისას გამოყო, რომელი მოქმედება ჩაითვლებოდა მიწოდებად და განსაზღვრა მისი მომენტი. კერძოდ, მიწოდებად ჩაითვალა სს „ს-----ის“ მიერ შვილობილი კომპანიისთვის მოძრავ ნივთზე საკუთრების უფლების გადაცემა, რასაც თან ახლავს მოძრავი ნივთის მფლობელობაში გადაცემა. ამასთან, საქონლის მიწოდების მომენტი დადგება მიღება-ჩაბარების აქტის გაფორმების მომენტამდე, თუ სამოქალაქო კოდექსის 186-ე მუხლის მე-2 ნაწილის მიხედვით, ნივთის გადაცემა შემძენზე მოხდა ხსენებული აქტის გაფორმებამდე; ხოლო სს „ს-----ის“ მიერ შვილობილი კომპანიის კაპიტალში - მოძრავი ქონების შეტანის განზრახვის

მიზანშეწონილობის შესახებ სს „ს-----ის“ საბჭოს გადაწყვეტილების, სამეთვალყურეო საბჭოს ოქმისა და დირექტორის ბრძანების არსებობა, რასაც მოძრავ ნივთებზე საკუთრების უფლების გადაცემისათვის აუცილებელი წინაპირობები (მაგ. მოძრავი ნივთის გადაცემა შემძენისათვის) არ ახლავს, არ ჩაითვალა მიწოდებად დღგ-ის მიზნებისთვის. (საქალაქო სასამართლომ მიუთითა, რომ აღნიშნული ვრცელდებოდა ისეთ მოძრავ ნივთებზე, რომლებზეც საკუთრების უფლების წარმოშობის რეგულირება ხდებოდა სამოქალაქო კოდექსის 186-ე მუხლით და რომლებზეც საკუთრების უფლების გადაცემა საქართველოს კანონმდებლობის მიხედვით, არ საჭიროებდა რეგისტრაციას მარეგისტრირებელ ორგანოში).

რაც შეეხება მოსარჩელის მიერ მითითებულ ოპერაციებს უძრავ ქონებაზე საკუთრების გადაცემასთან დაკავშირებით, საქალაქო სასამართლომ აღნიშნა, რომ სსიპ შემოსავლების სამსახურმა განსხვავებული საკანონმდებლო რეგულაციის გამო გამოყო 2011 წლის 30 დეკემბრამდე პერიოდი და 2011 წლის 30 დეკემბრის შემდგომი პერიოდი. წინასწარი გადაწყვეტილების მიხედვით, სს „ს-----ის“ მიერ შვილობილი კომპანიის კაპიტალში უძრავი ქონების შეტანის განზრახვის შემთხვევაში, როდესაც არსებობს სს „ს-----ის“ დირექტორთა საბჭოს გადაწყვეტილება, სამეთვალყურეო საბჭოს ოქმი და დირექტორის ბრძანება, უძრავი ქონების გადაცემა კი ფაქტიურად არ მომხდარა, 2011 წლის 30 დეკემბრამდე პერიოდში, დღგ-ით დაბეგვრის მიზნებისათვის შესაბამისი უძრავი ქონება არ უნდა ჩაითვალოს მიწოდებულად, ვინაიდან საჯარო რეესტრში საკუთრების უფლების რეგისტრაცია არ მომხდარა; ხოლო 2011 წლის 30 დეკემბრის შემდგომ პერიოდში დღგ-ით დაბეგვრის მომენტს წარმოადგენს არა უძრავ ქონებაზე საკუთრების უფლების გადაცემის, არამედ საკუთრების უფლების რეგისტრაციისთვის მარეგისტრირებელ ორგანოში წარსადგენი საკუთრების უფლების დამადასტურებელი დოკუმენტის შედგენის თარიღი. შესაბამისად, როდესაც მარეგისტრირებელ ორგანოში უძრავ ქონებაზე საკუთრების უფლების დასარეგისტრირებლად აუცილებელია საკუთრების უფლების დამადასტურებელი ერთზე მეტი დოკუმენტის წარდგენა - ასეთი უძრავი ქონება მიწოდებულად უნდა იქნეს განხილული დღგ-ის მიზნებისათვის იმ შემთხვევაშიც კი, როდესაც მარეგისტრირებელ ორგანოში უძრავ ქონებაზე რეგისტრაცია არ განხორციელებულა და უძრავი ქონების მიწოდების მომენტად ჩაითვლება, მარეგისტრირებელ ორგანოში უძრავ ქონებაზე საკუთრების უფლების დასარეგისტრირებლად აუცილებლად წარსადგენი საკუთრების უფლების დამადასტურებელი დოკუმენტებიდან ყველაზე გვიან შედგენილი დოკუმენტის თარიღი.

საქალაქო სასამართლომ აღნიშნა, რომ მოსარჩელის მიერ დასმული მე-3 შეკითხვა მდგომარეობდა შემდეგში - შვილობილი კომპანიის კაპიტალში შეტანილი აქტივების ან/და პირველსა და მე-2 შეკითხვაში ხსენებული ფაქტიურად გადაუცემელი აქტივების (თუ ჩაითვალა მიწოდებად) უცვლელი სახით კაპიტალიდან გამოტანა (უკან დაბრუნება) წარმოშობდა თუ არა საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 179-ე მუხლის მიხედვით

კორექტირების გარემოებას, თუ შვილობილ კომპანიას ჩაეთვლებოდა მიწოდებად. აღნიშნულ კითხვაზე სსიპ შემოსავლების სამსახურმა მიუთითა, რომ ა) იმ ქონებასთან მიმართებაში, რაც წინასწარი გადაწყვეტილებების #1 და #2 კითხვარების შესაბამისად ჩაითვლებოდა საქონლის მიწოდებად, სს „ს-----ის“ მიერ შვილობილი კომპანიის კაპიტალში შენატანის სახით ქონების გადაცემის და შემდგომ იგივე ქონების უკან გამოტანისას, არ წარმოიშობოდა საგადასახადო კოდექსის 179-ე მუხლის პირველი ნაწილის „ა“ – „დ“ ქვეპუნქტებით გათვალისწინებული კორექტირების საფუძვლები, ხოლო იმ ქონებასთან მიმართებაში, რაც წინამდებარე გადაწყვეტილების #1 და #2 კითხვების შესაბამისად არ ჩაითვლებოდა საქონლის მიწოდებად, არ წარმოიშობოდა საგადასახადო კოდექსის 179-ე მუხლით გათვალისწინებული კორექტირების საჭიროება, ვინაიდან აღნიშნულ შემთხვევაში ადგილი არ ჰქონდა დასაბეგრი ოპერაციის განხორციელების ფაქტს.

საქალაქო სასამართლომ აღნიშნა, რომ მოსარჩელე სადავოდ ხდიდა მე-3 შეკითხვაზე გაცემული წინასწარი გადაწყვეტილების „ა“ ნაწილს. ამასთან, მოსარჩელის წარმომადგენლები დაეთანხმნენ „ა“ ნაწილში განვითარებულ მსჯელობას, რომ იმ ქონების გადაცემა, რაც არ ჩაითვლებოდა საქონლის მიწოდებად, არ წარმოიშობდა საგადასახადო კოდექსის 179-ე მუხლით გათვალისწინებული კორექტირების საჭიროებას, ვინაიდან აღნიშნულ შემთხვევაში ადგილი არ ჰქონდა დასაბეგრი ოპერაციის განხორციელების ფაქტს.

საქალაქო სასამართლომ მიუთითა საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 160-ე მუხლზე, რომლის მიხედვით, დღგ-ით დაბეგვრის ობიექტია: ა) დასაბეგრი ოპერაცია; ბ) იმპორტი; გ) ექსპორტი, რექსპორტი; დ) დროებითი შემოტანა.

ამავე კოდექსის 161-ე მუხლის პირველი ნაწილის „ა“ ქვეპუნქტის თანახმად, დღგ-ით დასაბეგრი ოპერაციაა საქართველოს ტერიტორიაზე ეკონომიკური საქმიანობის ფარგლებში განხორციელებული საქონლის მიწოდება ან/და მომსახურების გაწევა, რომლის დროსაც დასაბეგრი ოპერაციის თანხა განისაზღვრება დღგ-ის გადამხდელის მიერ მიღებული ან მისაღები კომპენსაციის თანხის მიხედვით (გადასახადების, მოსაკრებლებისა და სხვა გადასახდელების ჩათვლით) დღგ-ის ან/და პირგასამტეხლოს გარეშე, გარდა ამ მუხლის მე-2 ნაწილით გათვალისწინებული შემთხვევისა; დასაბეგრი ოპერაციის განხორციელების დროდ ითვლება საქონლის მიწოდების ან მომსახურების გაწევის მომენტი.

ამავე კოდექსის მე-16 მუხლის პირველი ნაწილის მიხედვით, საქონლის მიწოდებად ითვლება პირის მიერ სხვა პირისათვის საქონელზე საკუთრების უფლების გადაცემა სასყიდლით (მათ შორის, საქონლის რეალიზაცია, გაცვლა, ხელფასის ან ნატურალური ფორმით ანაზღაურება) ან უსასყიდლოდ.

საქალაქო სასამართლოს მითითებით, მოსარჩელე წინასწარი გადაწყვეტილების გამოცემის მოთხოვნაში მიუთითებდა ოპერაციაზე, რომლის დროსაც სს „ს-----ა“ უკან იბრუნებდა შვილობილი კომპანიისთვის

გადაცემულ ქონებას, რაც შვილობილი კომპანიის თანხმობას არ საჭიროებდა.

სასამართლომ მიუთითა საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 179-ე მუხლის პირველ ნაწილზე, რომლის თანახმად, დასაბეგრი ოპერაციის თანხა კორექტირდება შემდეგი გარემოებების დადგომისას: ა) გაუქმებულია დასაბეგრი ოპერაცია, მათ შორის, ხელახალი რეგისტრაციის დროს დღგ-ის გადამხდელად წინა რეგისტრაციის გაუქმებისას მიწოდებად განხილული საქონლის არსებულ ნაშთზე; ბ) შეცვლილია დასაბეგრი ოპერაციის სახე; გ) ფასების შემცირების ან სხვა მიზეზით შეცვლილია ოპერაციაზე ადრე შეთანხმებული კომპენსაციის თანხა, გარდა ვალუტის კურსის ცვლილებით გამოწვეული ცვლილებისა; დ) საქონელი/მომსახურება სრულად ან ნაწილობრივ უბრუნდება დღგ-ის გადამხდელს. ამავე მუხლის მე-2 ნაწილის თანახმად, ამ მუხლის პირველ ნაწილში აღნიშნული ერთ-ერთი გარემოების დადგომისას დასაბეგრი ოპერაციის თანხა კორექტირდება, თუ გადამხდელის მიერ: ა) საგადასახადო ორგანოში წარდგენილია ან/და დღგ-ის დეკლარაციაში ასახულია დღგ-ის ანგარიშ-ფაქტურა, რომელშიც დღგ-ის თანხა არასწორად არის აღნიშნული; ბ) დღგ-ის დეკლარაციაში არასწორად არის აღნიშნული დღგ-ის თანხა; გ) გამოწერილია დღგ-ის ანგარიშფაქტურა, რომელშიც დღგ-ის თანხა არასწორად არის აღნიშნული.

ამდენად, საქალაქო სასამართლომ მიუთითა, რომ აღნიშნული ნორმა ახდენდა ადრე განხორციელებული მიწოდებების მიმდინარე მომენტისთვის არსებული ნამდვილი სამართლებრივი მდგომარეობის ასახვას დღგ-ის კუთხით, ე.ი. შემთხვევებს, როდესაც განხორციელდა გარკვეული ოპერაცია, თუმცა მოგვიანებით მან განიცადა გარკვეული სახის ცვლილება და შესაბამისობაში აღარ არის მხარის მიერ ასახულ მონაცემებთან, თუმცა აღნიშნული არ ვრცელდებოდა მხარის მიერ დაშვებულ შეცდომებზე, არამედ კორექტირებას ექვემდებარებოდა მხოლოდ 179-ე მუხლით გათვალისწინებული ცვლილებები.

სასამართლომ განმარტა, რომ ვინაიდან მითითებული მუხლით რეგულირდება შემთხვევა, როდესაც შესაძლებელია დასაბეგრი ოპერაციის თანხის კორექტირება, მაგრამ არ არის განმარტებული, რას გულისხმობს დასაბეგრი ოპერაციის გაუქმება და რა საფუძვლით უნდა მოხდეს საქონლის უკან დაბრუნება, აღნიშნული ნორმის განმარტება უნდა მომხდარიყო სხვა საკანონმდებლო აქტებთან ერთობლიობაში.

საქალაქო სასამართლომ აღნიშნა, რომ საქონლის მიწოდებად საგადასახადო კოდექსი პირის მიერ სხვა პირისათვის საქონელზე საკუთრების უფლების გადაცემას განიხილავს სასყიდლით ან უსასყიდლოდ. ოპერაციის გაუქმება კი შეიძლება გამოხატულიყო საქართველოს სამოქალაქო კოდექსით დადგენილი ფორმებით, კერძოდ, გარიგების ბათილობით, ხელშეკრულებაზე უარის თქმით და სხვა საფუძვლებით, რომლის დროსაც მხარეთა შორის დადებული შეთანხმება უქმდება და ხდება რესტიტუცია, პირვანდელი მდგომარეობის აღდგენის გზით გადაცემული ქონების უკან დაბრუნება. რაც შეეხება „დ“ ქვეპუნქტით გათვალისწინებულ შემთხვევას -

საქონლის/მომსახურების უკან დაბრუნებას, სასამართლომ მიუთითა, რომ იგი უნდა იყოს მართლზომიერი და შესაძლებელია, ასევე გამომდინარეობდეს ხელშეკრულებაზე უარის თქმიდან, თუმცა აუცილებელია, ქონების უკან დაბრუნებას გააჩნდეს კონკრეტული საფუძველი. ამასთან, 179-ე მუხლის პირველი ნაწილით გათვალისწინებული გარემოებების დადგომისას, დასაბეგრი ოპერაციის კორექტირება დასაშვებია, თუ სახეზეა 179-ე მუხლის მე-2 ნაწილით განსაზღვრული შემთხვევა. თუ მიმწოდებელი არ არის დღგ-ის გადამხდელი, ან დასაბეგრი ოპერაციის განხორციელება ასახული არ არის ანგარიშ-ფაქტურაში ან დღგ-ის დეკლარაციაში, კორექტირების საჭიროება და საფუძველი ვერ წარმოიშვება.

საქალაქო სასამართლომ მიუთითა „მეწარმეთა შესახებ“ საქართველოს კანონის მე-2 მუხლის პირველ პუნქტზე, რომლის თანახმად, მეწარმე სუბიექტები არიან: ინდივიდუალური მეწარმე, სოლიდარული პასუხისმგებლობის საზოგადოება (სპს), კომანდიტური საზოგადოება (კს), შეზღუდული პასუხისმგებლობის საზოგადოება (შპს), სააქციო საზოგადოება (სს, კორპორაცია) და კოოპერატივი. საქალაქო სასამართლომ განმარტა, რომ მართალია, სს „ს-----ა“ მისი ბიზნესის სპეციფიკიდან გამომდინარე, ძირითად საქმიანობასთან ერთად ახორციელებდა სხვადასხვა თანმდევ საქმიანობას, თუმცა კომპანიის ეფექტური მართვის მიზნით, მენეჯმენტისა და სახელმწიფო გადაწყვეტილებით, სხვადასხვა ბიზნეს-მიმართულების სამართავად სს „ს-----ას“ 100%-იანი წილობრივი მონაწილეობით დაფუძნებული ჰქონდა რამდენიმე შვილობილი კომპანია, მაგრამ აღნიშნული საწარმოები არ იყო იდენტური, საზოგადოება დამოუკიდებელია მისი დამაარსებელი საზოგადოებისაგან. მიუხედავად იმისა, რომ გადაწყვეტილებებს იღებდა სს „ს-----ა“, იგი ამ გადაწყვეტილებების ფარგლებში მოქმედებდა შვილობილი კომპანიის სახელით და ეს უკანასკნელი თავად იყო უფლებებისა და მოვალეობების მატარებელი. საქალაქო სასამართლომ მიუთითა, რომ სს „ს-----ის“ მიერ შვილობილი კომპანიის კაპიტალში ქონების შეტანით ხორციელდებოდა საკუთრების უფლების გადაცემა, მესაკუთრე ხდებოდა შვილობილი კომპანია. მესამე პირების მიმართაც ქონების მესაკუთრედ ჩაითვლებოდა არა სს „ს-----ა“, არამედ მისი შვილობილი კომპანია. სასამართლომ აღნიშნა, რომ საგადასახადო კოდექსით გათვალისწინებული მიწოდებისგან განსხვავებით, ოპერაციის გაუქმება არ ნიშნავს საკუთრების უფლების დაბრუნებას თავისთავად, არამედ ნიშნავს, რომ ოპერაცია არ შედგა, რასაც შედეგად მოჰყვება ქონების დაბრუნება, მოსარჩელე კი თავად ძველი მესაკუთრისათვის ქონების გადაცემას განიხილავდა გაუქმებულ ოპერაციად. შესაბამისად, სასამართლომ არ გაიზიარა მოსარჩელის მოსაზრება, რომ ვინაიდან მის მიერ ქონების უკან დაბრუნება წარმოადგენდა ცალმხრივ გადაწყვეტილებას, რა დროსაც შვილობილი კომპანიის ნებას მნიშვნელობა არ ჰქონდა, ამგვარი გადაწყვეტილება განხილულ უნდა ყოფილიყო, როგორც ოპერაციის გაუქმება. სასამართლომ მიუთითა, რომ მიუხედავად იმისა, თუ ვინ წარმოადგენდა საზოგადოების

ხელმძღვანელობითი და წარმომადგენლობითი უფლებით აღჭურვილ პირსა და მასში წილების მფლობელს, „მეწარმეთა შესახებ“ საქართველოს კანონით დადგენილი ფორმით ჩამოყალიბებული საწარმო იყო დამოუკიდებელი სუბიექტი, რომელიც გამოდიოდა ურთიერთობებში საკუთარი სახელით და გააჩნდა საკუთარი უფლება-მოვალეობები.

ამდენად, საქალაქო სასამართლომ მიუთითა, რომ სს „ს-----ის“ მიერ ცალმხრივად გადაწყვეტილების მიღება ვერ მიიჩნეოდა შვილობილი კომპანიის კაპიტალში ქონების შეტანით ამგვარი საწარმოს ქონების მესაკუთრედ არმიჩნევის საკმარის გარემოებად.

ზემოაღნიშნული მსჯელობის გათვალისწინებით, საქალაქო სასამართლომ აღნიშნა, რომ მოსარჩელის მიერ შვილობილი კომპანიის კაპიტალიდან ქონების უკან დაბრუნება მართებულად იქნა მიჩნეული საქონლის მიწოდებად, რაც ვერ განიხილებოდა 179-ე მუხლის პირველი ნაწილის „დ“ ქვეპუნქტით გათვალისწინებული ქონების უკან დაბრუნებად ან „ა“ ქვეპუნქტით გათვალისწინებულ შემთხვევად, ვინაიდან როგორც საქონლის დაბრუნება, ასევე დასაბეგრი ოპერაციის გაუქმება შესაბამისი საფუძვლებით უნდა ყოფილიყო განპირობებული. ამდენად, საქალაქო სასამართლომ მიუთითა, რომ ყოველ კონკრეტულ შემთხვევაში, ცალკეული ფაქტობრივი გარემოებების სრულად შესწავლისა და შეფასების შედეგად უნდა დადგენილიყო, სახეზე იყო 179-ე მუხლით გათვალისწინებული დასაბეგრი ოპერაციის კორექტირების ისეთი საფუძვლები, როგორიცაა დასაბეგრი ოპერაციის გაუქმება ან საქონლის უკან დაბრუნება, თუ - მიწოდება.

თბილისის საქალაქო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა კოლეგიის 2016 წლის 29 თებერვლის გადაწყვეტილება სააპელაციო წესით გაასაჩივრა სს „ს-----ამ“, რომელმაც გასაჩივრებული გადაწყვეტილების გაუქმება და ახალი გადაწყვეტილებით სარჩელის დაკმაყოფილება მოითხოვა.

თბილისის სააპელაციო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატის 2018 წლის 17 იანვრის განჩინებით სს „ს-----ის“ სააპელაციო საჩივარი არ დაკმაყოფილდა; უცვლელად დარჩა თბილისის საქალაქო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა კოლეგიის 2016 წლის 29 თებერვლის გადაწყვეტილება.

სააპელაციო სასამართლომ სრულად გაიზიარა პირველი ინსტანციის სასამართლოს დასკვნები და სამართლებრივი შეფასებები. ამასთან, სააპელაციო პალატამ დამატებით ყურადღება გაამახვილა სს „ს-----ის“ მიერ წარმოდგენილ სააპელაციო საჩივარში გაკეთებულ მითითებაზე, რომ „გასაჩივრებულ წინასწარ გადაწყვეტილებაში მოპასუხეს არსად არ მიუთითებია, რომ სს „ს-----ის“ მიერ შვილობილი კომპანიის კაპიტალიდან ქონების უკან დაბრუნება მიიჩნევა საქონლის მიწოდებად“.

სააპელაციო პალატამ აღნიშნა, რომ საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 161-ე მუხლის თანახმად, მიწოდება წარმოადგენს დღგ-ს დასაბეგრი ოპერაციის ერთ-ერთ სახეს. სადავოდ გამხდარი წინასწარი გადაწყვეტილების

მე-3 პასუხში, მოპასუხე აცალიბებდა შემდეგ პირობას: როდესაც მიწოდება დადასტურებულია, მაშინ არ გამოიყენება საგადასახადო კოდექსის 179-ე მუხლი, ხოლო თუ მიწოდება არ დასტურდება, მაშინ 179-ე მუხლის გამოყენების საჭიროებაც არ არსებობს, ვინაიდან სახეზე არ გვაქვს დასაბეგრი ოპერაცია. ამასთანავე, სააპელაციო პალატამ გაიზიარა საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს წარმომადგენლის პოზიცია საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 179-ე მუხლის სისტემური განმარტების საჭიროების შესახებ. სააპელაციო სასამართლომ მიუთითა, რომ საგადასახადო კოდექსის 179-ე მუხლის პირველი ნაწილით გათვალისწინებული გარემოებების დადგომისას, დასაბეგრი ოპერაციის კორექტირება დასაშვებია იყო, თუ სახეზეა 179-ე მუხლის მე-2 ნაწილით განსაზღვრული შემთხვევა. ამასთან, თუ მიმწოდებელი არ იყო დღგ-ის გადამხდელი, ან დასაბეგრი ოპერაციის განხორციელება ასახული არ იყო ანგარიშ-ფაქტურასა ან დღგ-ის დეკლარაციაში, კორექტირების საჭიროება და საფუძველი ვერ წარმოიშვებოდა.

აღნიშნული გარემოებების გათვალისწინებით, სააპელაციო პალატამ მიიჩნია, რომ არ არსებობდა სს „ს-----ის“ სარჩელის/სააპელაციო საჩივრის დაკმაყოფილების საქართველოს ზოგადი ადმინისტრაციული კოდექსის 60¹ მუხლით განსაზღვრული გასაჩივრებული ინდივიდუალური ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტების ბათილად ცნობის ფაქტობრივი და სამართლებრივი საფუძვლები.

თბილისის სააპელაციო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატის 2018 წლის 17 იანვრის განჩინება საკასაციო წესით გაასაჩივრა სს „ს-----ამ“, რომელმაც გასაჩივრებული განჩინების გაუქმება და ახალი გადაწყვეტილებით სარჩელის დაკმაყოფილება მოითხოვა.

კასატორის განმარტებით, სს „ს-----ამ“ საქმის ზეპირი განხილვის დროს არაერთხელ მიუთითა, რომ სსიპ შემოსავლების სამსახურის 2014 წლის 24 აპრილის #--- წინასწარი გადაწყვეტილება გასაჩივრებულ ნაწილში (#3 კითხვაზე გადაწყვეტილების „ა“ ნაწილი) არ აკმაყოფილებს ფორმალური კანონიერების მოთხოვნებს, ვინაიდან მასში საერთოდ არ არის მოცემული დასაბუთება - ინდივიდუალურ ადმინისტრაციულ-სამართლებრივ აქტში ერთი არგუმენტიც კი არ არის წარმოდგენილი იმასთან დაკავშირებით, თუ რატომ მიიღო ადმინისტრაციულმა ორგანომ ამგვარი გადაწყვეტილება. კასატორი აღნიშნავს, რომ „ს-----ას“, როგორც ინდივიდუალური ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტის ადრესატს, არსებითი ინტერესი აქვს გასაჩივრებული გადაწყვეტილების წერილობითი დასაბუთების მიმართ. სს „ს-----ისთვის“, როგორც გადასახადის გადამხდელისათვის, მნიშვნელოვანია, რომ გასაჩივრებულ წინასწარ გადაწყვეტილებაში (წერილობით ინდივიდუალურ-ადმინისტრაციულ სამართლებრივ აქტში) ეწეროს, თუ რატომ არ წარმოშობს შვილობილი კომპანიის კაპიტალში შეტანილი აქტივების უცვლელი სახით კაპიტალიდან გამოტანა (უკან დაბრუნება) საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 179-ე მუხლის მიხედვით კორექტირების საფუძველს.

კასატორის მითითებით, ყოველივე აღნიშნულის გათვალისწინებით, ნათელია, რომ თბილისის სააპელაციო სასამართლოს განჩინება იურიდიულად არ არის საკმარისად დასაბუთებული (საერთოდ არ არის მოცემული დასაბუთება გასაჩივრებული ინდივიდუალური ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტის ფორმალურ კანონიერებასთან მიმართებით), შესაბამისად, ის არის დაუსაბუთებელი და უკანონო გადაწყვეტილება (სახეზეა გადაწყვეტილების გაუქმების აბსოლუტური საფუძველი).

კასატორი აღნიშნავს, რომ გასაჩივრებული გადაწყვეტილების სამართლებრივი უსწორობა ასევე მდგომარეობს იმაში, რომ სასამართლომ არასწორად განმარტა გამოყენებული კანონი. კერძოდ, სასამართლომ გამოიყენა საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 179-ე მუხლი, თუმცა არასწორად განმარტა იგი. აღნიშნული ნორმის პირველი ნაწილის თანახმად, დასაბეგრი ოპერაციის თანხა კორექტირდება შემდეგი გარემოებების დადგომისას: ა) გაუქმებულია დასაბეგრი ოპერაცია, მათ შორის, ხელახალი რეგისტრაციის დროს დღგ-ის გადამხდელად წინა რეგისტრაციის გაუქმებისას მიწოდებად განხილული საქონლის არსებულ ნაშთზე; ბ) შეცვლილია დასაბეგრი ოპერაციის სახე; გ) ფასების შემცირების ან სხვა მიზეზით შეცვლილია ოპერაციაზე ადრე შეთანხმებული კომპენსაციის თანხა, გარდა ვალუტის კურსის ცვლილებით გამოწვეული ცვლილებისა; დ) საქონელი/მომსახურება სრულად ან ნაწილობრივ უბრუნდება დღგ-ის გადამხდელს.

კასატორის მითითებით, „ს-----ის“ მიერ შვილობილი კომპანიის კაპიტალში შეტანილი ქონების უცვლელი სახით კაპიტალიდან გამოტანა, თავისი შინაარსით, წარმოადგენს ოპერაციის გაუქმებას, რასაც შედეგად მოჰყვება საქონლის სრულად დაბრუნება. შესაბამისად, სახეზეა საგადასახადო კოდექსის 179-ე მუხლის პირველის ნაწილის „ა“ და „დ“ ქვეპუნქტები. კასატორი ხაზს უსვამს იმ გარემოებას, რომ საუბარია შვილობილი კომპანიის კაპიტალში შეტანილი ქონების უცვლელი სახით დაბრუნებაზე, ე.ი. ქონების ექსპლუატაციაში გაშვების გარეშე კაპიტალიდან გამოტანაზე. ამ ოპერაციის შინაარსი კი მდგომარეობს შვილობილი კომპანიის კაპიტალში ქონების შეტანის შესახებ გადაწყვეტილების გაუქმებასა და ქონების უკან დაბრუნებაში.

კასატორი განმარტავს, რომ ისეთი სამეურნეო ოპერაციები, როგორებიცაა პარტნიორის მიერ შვილობილი კომპანიის კაპიტალში შენატანის განხორციელების შესახებ გადაწყვეტილების მიღება, ხოლო შემდგომში ამ გადაწყვეტილების გაუქმება, პირვანდელი მდგომარეობის აღდგენა და შეტანილი ქონების სახეუცვლელად უკან დაბრუნება, ხორციელდება შვილობილი კომპანიის ნების მიუხედავად და მთლიანად დამოკიდებულია მისი პარტნიორის (ამ შემთხვევაში სს „ს-----ის“) გადაწყვეტილებაზე.

კასატორი მიიჩნევს, რომ ზემოაღნიშნული ოპერაცია ვერ ჩაითვლება შვილობილი კომპანიის მიერ საქონლის მიწოდებად, ვინაიდან შვილობილი კომპანია ამ შემთხვევაში ვერ ახორციელებს საკუთრების უფლების სამი

შემადგენელი კომპონენტიდან (ფლობა, სარგებლობა და განკარგვა) ერთ-ერთი კომპონენტის - განკარგვის უფლებამოსილებას, რაც გამორიცხავს საკუთრების გადაცემას შვილობილი კომპანიის მიერ. კასატორის განმარტებით, იმისათვის, რომ ხსენებული ოპერაცია ჩაითვალოს შვილობილი კომპანიის მხრიდან საქონლის მიწოდებად, მას მინიმუმ უნდა გააჩნდეს უფლებამოსილება ასეთი გადაწყვეტილების მიმართ დააფიქსიროს თავისი ნება, რომელიც სამართლებრივი შედეგების განმსაზღვრელი იქნება (წარმოშობს, შეცვლის ან შეწყვეტს სამართლებრივ ურთიერთობას), ასევე ჰქონდეს შესაძლებლობა მოითხოვოს კომპენსაცია ან/და დააფიქსიროს ნება ასეთი მიწოდების უსასყიდლობასთან დაკავშირებით. მოცემულ შემთხვევაში კი, სს „ს-----ის“ მიერ შვილობილი კომპანიის კაპიტალში ქონების შეტანის შესახებ გადაწყვეტილების გაუქმება და პირვანდელი მდგომარეობის აღდგენის მიზნით ქონების სახეუცვლელად უკან დაბრუნება (კაპიტალიდან ამოღება) წარმოადგენს პარტნიორის (სს „ს-----ის“) ცალმხრივ გადაწყვეტილებას, რომლის ნამდვილობაც არ არის დამოკიდებული შვილობილი კომპანიის ნებაზე და რომლითაც მცირდება შვილობილი კომპანიის კაპიტალი, რაზეც შეუძლებელია შვილობილმა კომპანიამ რაიმე ზეგავლენა მოახდინოს. შესაბამისად, ქონების განკარგვას ახორციელებს არა შვილობილი კომპანია, არამედ პარტნიორი - სს „ს-----ის“.

კასატორი განმარტავს, რომ ვინაიდან როგორც ქონების შეტანისას, ისე პირვანდელი მდგომარეობის აღდგენის მიზნით ასეთი გადაწყვეტილების გაუქმებისა და ქონების სახეუცვლელად უკან დაბრუნებისას ხორციელდება კაპიტალის გაზრდა-შემცირება, ეს წარმოადგენს მხოლოდ დამფუძნებლის პრეროგატივას/ცალმხრივ გადაწყვეტილებას და უნდა იქნას განმარტებული როგორც გაუქმებული ოპერაცია.

ამასთან, კასატორი აღნიშნავს, რომ უძრავი ქონების კაპიტალში შეტანისა და შემდეგ ასეთი გადაწყვეტილების გაუქმებისას, კანონმდებლობით გათვალისწინებული იურიდიული ქმედებები ქონების რეგისტრაციისათვის რომც ხორციელდებოდეს, ეს არ ეწინააღმდეგება კასატორის მიერ გამოთქმულ მოსაზრებას, ვინაიდან რაიმე იურიდიული დოკუმენტი ფორმალურად რომ არც განმარტავდეს ოპერაციის გაუქმების ფაქტს, მისი შინაარსობრივი დატვირთვა სწორედ ასეთია, ხოლო საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 73-ე მუხლის მე-9 ნაწილის თანახმად, უპირატესი მნიშვნელობა სწორედ ოპერაციის შინაარსს ენიჭება.

საქართველოს უზენაესი სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატის 2018 წლის 27 ივლისის განჩინებით საქართველოს ადმინისტრაციული საპროცესო კოდექსის 34-ე მუხლის მე-3 ნაწილის შესაბამისად, დასაშვებობის შესამოწმებლად წარმოებაში იქნა მიღებული სს „ს-----ის“ საკასაციო საჩივარი.

საქართველოს უზენაესი სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატის 2018 წლის 26 ოქტომბრის განჩინებით სს „ს-----ის“ საკასაციო საჩივარი მიჩნეულ იქნა დასაშვებად და მისი განხილვა დაინიშნა

მხარეთა დასწრებით.

ს ა მ ო ტ ი ვ ა ც ი ო ნ ა წ ი ლ ი :

საკასაციო სასამართლო გაეცნო საქმის მასალებს, მოისმინა მხარეთა ახსნა-განმარტებები, შეამოწმა გასაჩივრებული განჩინების კანონიერება-დასაბუთებულობა, რის შემდეგაც მივიდა დასკვნამდე, რომ სს „ს-----ის“ საკასაციო საჩივარი არ უნდა დაკმაყოფილდეს, უცვლელად უნდა დარჩეს თბილისის სააპელაციო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატის 2018 წლის 17 იანვრის განჩინება.

საკასაციო სასამართლო მიუთითებს საქმის მასალებში ასახულ შემდეგ ფაქტობრივ გარემოებებზე: დადგენილია, რომ რომ სს „ს-----ა“ მისი ბიზნესის სპეციფიკიდან გამომდინარე, ძირითად საქმიანობასთან ერთად ახორციელებს სხვადასხვა თანმდევ საქმიანობას. კომპანიის ეფექტური მართვის მიზნით, მენეჯმენტისა და სახელმწიფო გადაწყვეტილებით, სხვადასხვა ბიზნეს-მიმართულების სამართავად, სს „ს-----ას“ 100%-იანი წილობრივი მონაწილეობით დაფუძნებული აქვს რამდენიმე შვილობილი კომპანია.

სს „ს-----ამ“ 2014 წლის 6 თებერვალს განცხადებით მიმართა სსიპ შემოსავლების სამსახურს და წინასწარი გადაწყვეტილების გამოცემა მოითხოვა. ამასთან, მოსარჩელემ წარადგინა კონკრეტული ოპერაციების ფაქტობრივი გარემოებები:

1. ოპერაცია #1

სს „ს-----ის“ მხრიდან შვილობილი კომპანიის კაპიტალში აქტივების (უძრავი ქონების) შეტანა განხორციელდა შემდეგი პროცედურის დაცვით: 1. სს „ს-----ის“ დირექტორთა საბჭომ მიიღო გადაწყვეტილება შვილობილი კომპანიის კაპიტალში აქტივის შეტანის მიზანშეწონილობის შესახებ; 2. დირექტორთა საბჭოს გადაწყვეტილება შესათანხმებლად გაეგზავნა სს „ს-----ის“ სამეთვალყურეო საბჭოს; 3. თანხმობის მიღების შემდეგ, სს „ს-----ის“ დირექტორის ბრძანებით განისაზღვრა შვილობილი კომპანიის კაპიტალში დამატებითი შენატანის ოდენობა (აუდიტორული დასკვნის საფუძველზე), შემდგომ განხორციელდა შვილობილი კომპანიის კაპიტალში კორექტირება და შეიქმნა გადამბარებული კომისია, რომელმაც განახორციელა გადასაცემი აქტივის აღწერა, მისი მდგომარეობის შეფასება და გადაბარება შესაბამისი მიღება-ჩაბარების აქტის შედგენის გზით; 4. უძრავი ქონების მიღება-ჩაბარების აქტის გაფორმების შემდგომ შესაბამისი დოკუმენტაციის (დირექტორთა საბჭოს დადგენილება, სამეთვალყურეო საბჭოს ოქმი, დირექტორის ბრძანება, მიღება-ჩაბარების აქტი და სხვა დოკუმენტები - საჭიროების შემთხვევაში) წარდგენის გზით ქონება დარეგისტრირდა შვილობილი კომპანიის სახელზე საჯარო რეესტრში, ხოლო მიღება-ჩაბარების აქტის საფუძველზე, განხორციელდა უძრავი ქონების სს „ს-----

-----ის“ ბალანსიდან მოხსნა და შვილობილი კომპანიის ბალანსზე აყვანა.

2. ოპერაცია #2

ფაქტობრივი გარემოებები იგივეა რაც #1 ოპერაციაში, იმ განსხვავებით, რომ უძრავი ქონება არ დარეგისტრირებულა საჯარო რეესტრში და არ მომხდარა მისი მიღება-ჩაბარება.

3. ოპერაცია #3

სს „ს-----ის“ მხრიდან შვილობილი კომპანიის კაპიტალში აქტივების (მოძრავი ქონების) შეტანა განხორციელდა #1 ოპერაციაში მითითებული პროცედურების დაცვით, ამასთან, მოძრავი ქონების მიღება-ჩაბარების აქტის გაფორმების საფუძველზე მოხდა ამ ქონების კომპანიის ბალანსიდან მოხსნა და შვილობილი კომპანიის ბალანსზე აყვანა. მოძრავი ქონების საჯარო რეესტრში რეგისტრაცია არ ხორციელდება.

4. ოპერაცია #4

ფაქტობრივი გარემოებები იგივეა რაც #3 ოპერაციაში. იმ განსხვავებით, რომ არ მომხდარა მოძრავი ქონების მიღება-ჩაბარება.

აღწერილი პროცედურის დაცვით განხორციელდა აქტივების (უძრავ-მოძრავი ქონების) ამოღება შვილობილი კომპანიის კაპიტალიდან სს „ს-----აში“ დაბრუნების მიზნით.

აღნიშნულ ფაქტობრივ გარემოებებთან დაკავშირებით განმცხადებლის მიერ დასმულ იქნა შემდეგი შეკითხვები:

კითხვა #1: საგადასახადო მიზნებისთვის კაპიტალში შენატანის განხორციელების გზით მოძრავი ქონების მიწოდების დროდ ითვლება თუ არა მიღება-ჩაბარების აქტის შედგენის თარიღი. ჩაითვლება თუ არა მიწოდებად, როდესაც არსებობს მხოლოდ კაპიტალში შენატანის განხორციელების მიზანშეწონილობის შესახებ სს „ს-----ის“ დირექტორთა საბჭოს გადაწყვეტილება, სამეთვალყურეო საბჭოს ოქმი და დირექტორის ბრძანება, მოძრავი ქონების გადაცემა კი ფაქტიურად არ მომხდარა (არ არსებობს მიღება-ჩაბარების აქტი).

კითხვა #2: საგადასახადო მიზნებისათვის, კაპიტალში შენატანის განხორციელების გზით უძრავი ქონების მიწოდების დროდ ითვლება მიღება-ჩაბარების აქტის შედგენის თარიღი, თუ საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 161-ე მუხლის მე-8 ნაწილით გათვალისწინებული დოკუმენტაციის შედგენის თარიღი. ჩაითვლება თუ არა მიწოდებად, როდესაც არსებობს მხოლოდ კაპიტალში შენატანის განხორციელების მიზანშეწონილობის შესახებ სს „ს-----ის“ დირექტორთა საბჭოს გადაწყვეტილება, სამეთვალყურეო საბჭოს ოქმი და დირექტორის ბრძანება, უძრავი ქონების გადაცემა კი ფაქტიურად არ მომხდარა (არ არსებობს მიღება-ჩაბარების აქტი). ასევე, საქართველოს საგადასახადო კანონმდებლობის მიხედვით, როგორ რეგულირდება იგივე

საკითხი 2011 წლის 1 იანვრიდან, საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 61-ე მუხლის მე-8 ნაწილის ამოქმედებამდე პერიოდში.

კითხვა #3: შვილობილი კომპანიის კაპიტალში შეტანილი აქტივების ან/და პირველსა და მე-2 შეკითხვაში ხსენებული ფაქტიურად გადაუცემელი აქტივების (თუ ჩაითვალა მიწოდებად) უცვლელი სახით კაპიტალიდან გამოტანა (უკან დაბრუნება) წარმოშობს თუ არა საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 179-ე მუხლის მიხედვით კორექტირების გარემოებას, თუ შვილობილ კომპანიას ჩათვლება მიწოდებად.

კითხვა #4: ვინაიდან შვილობილ კომპანიას არ მოუხდენია ამ ქონების არანაირი გამოყენება და ხორციელდება ქონების უცვლელი სახით უკან დაბრუნება, შვილობილ კომპანიას არ მიუღია და ვერც მიიღებს დღგ-ის ჩათვლას. შესაბამისად, 2011 წლის შემდგომ პერიოდზე ხომ არ უნდა განხორციელდეს ე.წ. „ჩათვლის აღდგენა“ დღგ-ის დარიცხვით და სს „ს-----“ ამ ოპერაციაზე ხომ არ აქვს უფლება მოითხოვოს საგადასახადო ანგარიშ-ფაქტურის გამოწერა.

საქმის მასალებით დადგენილია, რომ სსიპ შემოსავლების სამსახურის 2014 წლის 24 აპრილის #--- წინასწარი გადაწყვეტილებით #1 შეკითხვაზე მიღებულ იქნა შემდეგი გადაწყვეტილება: „ა) საგადასახადო კოდექსის 161-ე მუხლის მიხედვისათვის, ამავე კოდექსის მე-16 მუხლიდან გამომდინარე, საქონლის მიწოდების მომენტად მიჩნეულ უნდა იქნეს მომენტი, როდესაც ხდება აღნიშნულ მოძრავ ქონებაზე საკუთრების უფლების გადასვლა „ს-----“-იდან“ მის შვილობილ კომპანიაზე. ვინაიდან, სამოქალაქო კოდექსის 186-ე მუხლი მოძრავ ნივთზე საკუთრების გადაცემის აუცილებელ წინაპირობად ადგენს ნივთის მესაკუთრის მიერ ნამდვილი უფლების საფუძველზე ნივთის გადაცემას ნივთის შემძენზე, სს „ს-----“-ის“ მიერ თავისი შვილობილი კომპანიის კაპიტალში მოძრავი ქონების შეტანის შესახებ გადაწყვეტილების მიღებისას მოძრავი ნივთების შვილობილი კომპანიისათვის მიწოდების დროდ განისაზღვრება ამ ნივთების ხსენებული შვილობილი კომპანიისათვის გადაცემის მომენტი. თუ სს „ს-----“ თავისი შვილობილი კომპანიის კაპიტალში მოძრავი ქონების შეტანის შესახებ გადაწყვეტილების მიღებისას ხსენებული მოძრავი ნივთების გადაცემისთანავე ადგენს მიღება-ჩაბარების აქტს, დღგ-ით დაბეგვრის მიხედვისათვის, სს „ს-----“-ამ“ განხილული საქონლის მიწოდების მომენტად უნდა ჩათვალოს მიღება-ჩაბარების აქტის გაფორმების მომენტი. ამასთან, მოძრავი ქონების შემთხვევაში საქონლის მიწოდების მომენტი დადგება მიღება-ჩაბარების აქტის გაფორმების მომენტამდე, თუ სამოქალაქო კოდექსის 186-ე მუხლის მე-2 ნაწილის მიხედვით ნივთის გადაცემა შემძენზე მოხდა ხსენებული აქტის გაფორმებამდე; ბ) თუ არსებობს სს „ს-----“-ის“ მიერ შვილობილი კომპანიის კაპიტალში - მოძრავი ქონების შეტანის განხორციელების მიზანშეწონილობის შესახებ სს „ს-----“ საბჭოს გადაწყვეტილება, სამეთვალყურეო საბჭოს ოქმი და დირექტორის ბრძანება, მაგრამ ფაქტობრივად არ არსებობს სამოქალაქო კოდექსის 186-ე მუხლით განსაზღვრული მოძრავ

ნივთებზე საკუთრების უფლების გადაცემისათვის აუცილებელი წინაპირობები (მაგ. მოძრავი ნივთის გადაცემა შემძენისათვის), ასეთ შემთხვევაში განხილული მოძრავი ქონება არ ჩაითვლება მიწოდებულად დღგ-ის მიზნებისათვის.“

ამასთან, აღნიშნული ვრცელდება ისეთ მოძრავ ნივთებზე, რომლებზეც საკუთრების უფლების წარმოშობის რეგულირება ხდება სამოქალაქო კოდექსის 186-ე მუხლით და რომლებზეც საკუთრების უფლების გადაცემა საქართველოს კანონმდებლობის მიხედვით არ საჭიროებს რეგისტრაციას მარეგისტრირებელ ორგანოში.

შეკითხვა #2-ზე მიღებულ იქნა შემდეგი სახის გადაწყვეტილება: „ა) სს „ს-----ის“ მიერ შვილობილი კომპანიის კაპიტალში უძრავი ქონების შეტანის შემთხვევაში: ა.ა) 2011 წლის 30 დეკემბრამდე პერიოდში, ზემოთ მითითებული სამართლებრივი საფუძვლებიდან გამომდინარე, დღგ-ით დაბეგვრის მიზნებისათვის უძრავი ქონების მიწოდების მომენტად მიიჩნევა საჯარო რეესტრში ამ ქონებაზე საკუთრების უფლების გადაცემის რეგისტრაციის მომენტი. ა.ბ) 2011 წლის 30 დეკემბრის შემდგომ პერიოდში, დღგ-ით დაბეგვრის მიზნებისათვის საქონლის მიწოდების მომენტად, საგადასახადო კოდექსის 161-ე მუხლის მე-8 ნაწილიდან გამომდინარე, უნდა ჩაითვალოს საკუთრების უფლების რეგისტრაციისთვის მარეგისტრირებელ ორგანოში წარსადგენი საკუთრების უფლების დამადასტურებელი დოკუმენტის შედგენის თარიღი. იმ შემთხვევაში, თუ საკუთრების უფლების რეგისტრაცია (გადაცემა) დამოკიდებულია ამ დოკუმენტის მხარის (მხარეების) მიერ გარკვეული ვალდებულების შესრულებაზე ან/და პირობის დადგომაზე – ასეთი ვალდებულების შესრულების/პირობის დადგომის თარიღი. ამასთან, იმ შემთხვევაში, როდესაც მარეგისტრირებელ ორგანოში უძრავ ქონებაზე საკუთრების უფლების დასარეგისტრირებლად აუცილებელია საკუთრების უფლების დამადასტურებელი ერთზე მეტი დოკუმენტის წარდგენა - უძრავი ქონების მიწოდების მომენტად ჩაითვლება მარეგისტრირებელ ორგანოში უძრავ ქონებაზე საკუთრების უფლების დასარეგისტრირებლად აუცილებლად წარსადგენი საკუთრების უფლების დამადასტურებელი დოკუმენტებიდან ყველაზე გვიან შედგენილი დოკუმენტის თარიღი; ბ) სს „ს-----ის“ მიერ შვილობილი კომპანიის კაპიტალში უძრავი ქონების შეტანის განხორახვის შემთხვევაში, როდესაც არსებობს სს „ს-----ის“ დირექტორთა საბჭოს გადაწყვეტილება, სამეთვალყურეო საბჭოს ოქმი და დირექტორის ბრძანება, უძრავი ქონების გადაცემა კი ფაქტიურად არ მომხდარა: ბ.ა) 2011 წლის 30 დეკემბრამდე პერიოდში, ზემოთ მითითებული სამართლებრივი საფუძვლებიდან გამომდინარე, დღგ-ით დაბეგვრის მიზნებისათვის შესაბამისი უძრავი ქონება არ უნდა ჩაითვალოს მიწოდებულად, ვინაიდან საჯარო რეესტრში საკუთრების უფლების რეგისტრაცია არ მომხდარა. ბ.ბ) 2011 წლის 30 დეკემბრის შემდგომ პერიოდში უძრავ ქონებასთან მიმართებით, საგადასახადო კოდექსის 161-ე მუხლის მე-8 ნაწილის შესაბამისად, შემოღებულია ახალი რეგულაცია, რომლის მიხედვითაც, დღგ-ით დაბეგვრის მომენტს წარმოადგენს

არა უძრავ ქონებაზე საკუთრების უფლების გადაცემის, არამედ საკუთრების უფლების რეგისტრაციისთვის მარეგისტრირებელ ორგანოში წარსადგენი საკუთრების უფლების დამადასტურებელი დოკუმენტის შედგენის თარიღი. იმ შემთხვევაში, თუ უძრავ ქონებაზე საკუთრების უფლების რეგისტრაცია (გადაცემა) დამოკიდებულია ამ დოკუმენტის მხარის (მხარეების) მიერ გარკვეული ვალდებულების შესრულებაზე ან/და პირობის დადგომაზე – ასეთი ვალდებულების შესრულების/პირობის დადგომის თარიღი. შესაბამისად, როდესაც მარეგისტრირებელ ორგანოში უძრავ ქონებაზე საკუთრების უფლების დასარეგისტრირებლად აუცილებელია საკუთრების უფლების დამადასტურებელი ერთზე მეტი დოკუმენტის წარდგენა - ასეთი უძრავი ქონება მიწოდებულად უნდა იქნეს განხილული დღგ-ის მიზნებისათვის იმ შემთხვევაშიც კი, როდესაც მარეგისტრირებელ ორგანოში უძრავ ქონებაზე რეგისტრაცია არ განხორციელებულა და უძრავი ქონების მიწოდების მომენტად ჩაითვლება მარეგისტრირებელ ორგანოში უძრავ ქონებაზე საკუთრების უფლების დასარეგისტრირებლად აუცილებლად წარსადგენი საკუთრების უფლების დამადასტურებელი დოკუმენტებიდან ყველაზე გვიან შედგენილი დოკუმენტის თარიღი.“

ამასთან, საქმის მასალებით დადგენილია, რომ შეკითხვა #3-ზე მიღებულ იქნა შემდეგი სახის გადაწყვეტილება: „ა) საგადასახადო კოდექსის 161-ე მუხლის პირველი ნაწილის, 179-ე მუხლისა და წინასწარი გადაწყვეტილების II ნაწილში აღწერილი ფაქტობრივი გარემოებებიდან გამომდინარე, იმ ქონებასთან მიმართებაში, რაც წინამდებარე გადაწყვეტილებების #1 და #2 კითხვების შესაბამისად ჩაითვლება საქონლის მიწოდებად, სს „ს-----ის“ მიერ შვილობილი კომპანიის კაპიტალში შენატანის სახით ქონების გადაცემის და შემდგომ იგივე ქონების უკან გამოტანისას არ წარმოიშობა საგადასახადო კოდექსის 179-ე მუხლის პირველი ნაწილის „ა“ – „დ“ ქვეპუნქტებით გათვალისწინებული კორექტირების საფუძვლები. ხოლო იმ ქონებასთან მიმართებაში, რაც წინამდებარე გადაწყვეტილების #1 და #2 კითხვების შესაბამისად არ ჩაითვლება საქონლის მიწოდებად, არ წარმოიშობა საგადასახადო კოდექსის 179-ე მუხლით გათვალისწინებული კორექტირების საჭიროება, ვინაიდან აღნიშნულ შემთხვევაში ადგილი არ აქვს დასაბეგრი ოპერაციის განხორციელების ფაქტს; ბ) საგადასახადო კოდექსის 47-ე მუხლის პირველი ნაწილის თანახმად, შემოსავლების სამსახური პირის მიმართვის საფუძველზე უფლებამოსილია გამოსცეს წინასწარი გადაწყვეტილება განსახორციელებელი ან განხორციელებული ოპერაციის მიხედვით საგადასახადო ანგარიშგების წესების ან/და შესასრულებელი საგადასახადო ვალდებულებების თაობაზე. ამავე მუხლის მე-3 ნაწილის მიხედვით, წინასწარი გადაწყვეტილება ვრცელდება მხოლოდ იმ პირზე, რომლის მიმართაც ის იქნა გამოცემული.“

ზემოაღნიშნულისა და წინასწარი გადაწყვეტილების II ნაწილში აღწერილი ფაქტობრივი გარემოებებიდან გამომდინარე, ვინაიდან შვილობილი კომპანიისთვის სს „ს-----ის“ მიერ მის კაპიტალში შეტანილი

ქონების უკან გამოტანის მიწოდებად კვალიფიკაციის საკითხი არ მიეკუთვნებოდა სს „ს-----ის“ ოპერაციას, შემოსავლების სამსახური მოკლებული იყო შესაძლებლობას, პასუხი გაეცა დასმული კითხვისათვის აღნიშნულ ნაწილზე.

საქმის მასალებით დადგენილია, რომ სს „ს-----ამ“ ადმინისტრაციული საჩივრით მიმართა სსიპ შემოსავლების სამსახურს და 2014 წლის 24 აპრილის #--- წინასწარი გადაწყვეტილების გაუქმება მოითხოვა. სსიპ შემოსავლების სამსახურის 2014 წლის 13 ივნისის #30062 ბრძანებით სს „ს-----ის“ საჩივარი არ დაკმაყოფილდა.

2014 წლის 4 ივლისს სს „ს-----ამ“ საჩივრით მიმართა საქართველოს ფინანსთა სამინისტროსთან არსებულ დაკავშირების საბჭოს და სსიპ შემოსავლების სამსახურის 2014 წლის 13 ივნისის #30062 ბრძანებისა და 2014 წლის 24 აპრილის #--- წინასწარი გადაწყვეტილების გაუქმება მოითხოვა. საქართველოს ფინანსთა სამინისტროსთან არსებული დაკავშირების საბჭოს 2014 წლის 25 ნოემბრის გადაწყვეტილებით საჩივარი #8502/2/14 არ დაკმაყოფილდა.

საკასაციო სასამართლო მიუთითებს საქართველოს საგადასახადო კოდექსის პირველ მუხლზე, რომლის თანახმად, ეს კოდექსი საქართველოს კონსტიტუციის შესაბამისად განსაზღვრავს საქართველოს საგადასახადო სისტემის ფორმირებისა და ფუნქციონირების ზოგად პრინციპებს, აწესრიგებს საქართველოს საბაჟო საზღვარზე მგზავრის, საქონლისა და სატრანსპორტო საშუალების გადაადგილებასთან დაკავშირებულ სამართლებრივ ურთიერთობებს, სამართლებრივ ურთიერთობაში მონაწილე პირის, გადასახადის გადამხდელისა და უფლებამოსილი ორგანოს სამართლებრივ მდგომარეობას, განსაზღვრავს საგადასახადო სამართალდარღვევის სახეებს, საქართველოს საგადასახადო კანონმდებლობის დარღვევისათვის პასუხისმგებლობას, უფლებამოსილი ორგანოსა და მისი თანამდებობის პირების არამართლობიერ ქმედებათა გასაჩივრების წესსა და პირობებს, საგადასახადო დავის გადაწყვეტის წესს, არეგულირებს საგადასახადო ვალდებულების შესრულებასთან დაკავშირებულ სამართლებრივ ურთიერთობებს.

საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 47-ე მუხლის პირველი ნაწილის თანახმად, შემოსავლების სამსახური პირის მიმართვის საფუძველზე უფლებამოსილია გამოსცეს წინასწარი გადაწყვეტილება განსახორციელებელი ან განხორციელებული ოპერაციის მიხედვით საგადასახადო ანგარიშგების წესების ან/და შესასრულებელი საგადასახადო ვალდებულებების თაობაზე. ამავე მუხლის მე-2 ნაწილის თანახმად, წინასწარი გადაწყვეტილება უნდა გამოიცეს მოთხოვნის წარდგენიდან არაუგვიანეს 90 დღისა, ხოლო ამავე მუხლის მე-3 ნაწილის თანახმად კი, წინასწარი გადაწყვეტილება ვრცელდება მხოლოდ იმ პირზე, რომლის მიმართაც ის იქნა გამოცემული. ამასთანავე, წინასწარ გადაწყვეტილებაში უნდა მიეთითოს საქართველოს კანონმდებლობის ის ნორმა, რომლის საფუძველზედაც იქნა მიღებული გადაწყვეტილება.

საკასაციო სასამართლო განმარტავს, რომ წინასწარი გადაწყვეტილება გადასახადის გადამხდელისათვის საგადასახადო სანქციების დარიცხვის რისკების შემცირებას ემსახურება. საგადასახადო კოდექსის დანაწესთა შესაბამისად, გადასახადის გადამხდელი აღჭურვილია უფლებით, მიმართოს საგადასახადო ორგანოს - სსიპ შემოსავლების სამსახურს განსახორციელებელი ან განხორციელებული ოპერაციის მიხედვით საგადასახადო ანგარიშგების წესების ან/და შესასრულებელი საგადასახადო ვალდებულებების დადგენის მიზნით. თავის მხრივ, საგადასახადო ორგანოს მიერ ზემოხსენებულ საკითხთან დაკავშირებით გამოცემული წინასწარი გადაწყვეტილება უშუალოდ გადასახადის გადამხდელის უფლება-მოვალეობების ინდივიდუალურად განმსაზღვრელ ინდივიდუალურ ადმინისტრაციულ-სამართლებრივ აქტს წარმოადგენს, რომელიც მიმართულია მხოლოდ კონკრეტული გადამხდელის საგადასახადო ანგარიშგების მოწესრიგებისკენ.

ამასთან, საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 47-ე მუხლის მე-5 ნაწილის თანახმად, თუ პირი მოქმედებს წინასწარი გადაწყვეტილების შესაბამისად, დაუშვებელია მაკონტროლებელი/სამართალდამცავი ორგანოს მიერ წინასწარი გადაწყვეტილების საწინააღმდეგო გადაწყვეტილების მიღება და გადასახადის ან/და სანქციის დარიცხვა. საკასაციო სასამართლო მიუთითებს, რომ წინასწარი გადაწყვეტილების კანონმდებლობის შესაბამისად განსაზღვრას არსებითი მნიშვნელობა ენიჭება, რამდენადაც სწორედ მითითებული გადაწყვეტილების საფუძველზე განისაზღვრება გადასახადის გადამხდელის საგადასახადო ვალდებულება.

საკასაციო პალატა აღნიშნავს, რომ განსახილველ შემთხვევაში, სს „ს-----ის“ მიერ წარდგენილი ფაქტობრივი გარემოებების შესაბამისად, სადავოა საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 179-ე მუხლის პირველი ნაწილის „დ“ ქვეპუნქტის შინაარსი, კერძოდ, წარმოადგენს თუ არა სს „ს-----ის“ მიერ შვილობილი კომპანიის საწესდებო კაპიტალში შეტანილი ქონების უკან დაბრუნება დასაბეგრი ოპერაციის თანხის კორექტირების საფუძველს იმ შემთხვევაში, თუკი კაპიტალში ქონების შეტანა სს „ს-----ის“ ჩაეთვლება მიწოდებად.

საკასაციო პალატა განმარტავს, რომ საგადასახადო ორგანოთა საქმიანობა არ უკავშირდება მხოლოდ ფისკალურ ინტერესებს, კერძოდ, გადასახადის გადამხდელთა საგადასახადო ვალდებულების ფინანსური თვალსაზრისით მართებულ განსაზღვრასთან ერთად, საგადასახადო ორგანოთა დანიშნულებაა აგრეთვე გადასახადების სწორი ადმინისტრირება, რომელიც გულისხმობს გადასახადის კონკრეტული პირის მიერ განსაზღვრულ დროს გადახდის უზრუნველყოფას სახელმწიფო უწყებების მხრიდან.

საკასაციო პალატა მიუთითებს საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 179-ე მუხლის პირველი ნაწილის „ა“ ქვეპუნქტზე, რომლის შესაბამისად, დასაბეგრი ოპერაციის თანხა კორექტირდება, თუ გაუქმებულია დასაბეგრი ოპერაცია, მათ შორის, ხელახალი რეგისტრაციის დროს დღგ-ის გადამხდელად წინა რეგისტრაციის გაუქმებისას მიწოდებად განხილული საქონლის არსებულ

ნაშთზე. ამავე ნაწილის „დ“ ქვეპუნქტის თანახმად კი, დასაბეგრი ოპერაციის თანხა კორექტირდება, თუ საქონელი/მომსახურება სრულად ან ნაწილობრივ უბრუნდება დღგ-ის გადამხდელს.

საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 160-ე მუხლის მიხედვით, დღგ-ით დაბეგვრის ობიექტია: ა) დასაბეგრი ოპერაცია; ბ) იმპორტი; გ) ექსპორტი, რექსპორტი; დ) დროებითი შემოტანა. ამავე კოდექსის 161-ე მუხლის პირველი ნაწილის „ა“ ქვეპუნქტის თანახმად, დღგ-ით დასაბეგრი ოპერაციაა საქართველოს ტერიტორიაზე ეკონომიკური საქმიანობის ფარგლებში განხორციელებული საქონლის მიწოდება ან/და მომსახურების გაწევა, რომლის დროსაც დასაბეგრი ოპერაციის თანხა განისაზღვრება დღგ-ის გადამხდელის მიერ მიღებული ან მისაღები კომპენსაციის თანხის მიხედვით (გადასახადების, მოსაკრებლებისა და სხვა გადასახდელების ჩათვლით) დღგ-ის ან/და პირგასამტეხლოს გარეშე, გარდა ამ მუხლის მე-2 ნაწილით გათვალისწინებული შემთხვევისა; დასაბეგრი ოპერაციის განხორციელების დროდ ითვლება საქონლის მიწოდების ან მომსახურების გაწევის მომენტი.

ამავე კოდექსის მე-16 მუხლის პირველი ნაწილის მიხედვით, საქონლის მიწოდებად ითვლება პირის მიერ სხვა პირისათვის საქონელზე საკუთრების უფლების გადაცემა სასყიდლოთ (მათ შორის, საქონლის რეალიზაცია, გაცვლა, ხელფასის ან ნატურალური ფორმით ანაზღაურება) ან უსასყიდლოდ.

საკასაციო სასამართლო ყურადღებას ამახვილებს სააპელაციო სასამართლოს მიერ გაკეთებულ შეფასებაზე მასზედ, რომ სს „ს-----ის“ მიერ ცალმხრივად საკუთარ შვილობილ საწარმოში ქონების შეტანის შესახებ გადაწყვეტილების მიღება ვერ მიიჩნევა შვილობილი კომპანიის კაპიტალში ქონების შეტანით ამგვარი საწარმოს ქონების მესაკუთრედ მიუჩნევლობის საკმარის გარემოებად. საკასაციო პალატა აღნიშნულის საწინააღმდეგოდ განმარტავს, რომ განსახილველ შემთხვევაში, სადავოდ არ არის გამხდარი შეტანილ ქონებაზე შვილობილი კომპანიის საკუთრების უფლების გავრცელების ფარგლები და თავად შვილობილი კომპანიის დამოუკიდებლობის საკითხი. თავად მოსარჩელეც ადასტურებს იმ ფაქტს, რომ შვილობილ კომპანიას გააჩნია უფლებამოსილება, განკარგოს მის საკუთრებაში არსებული ქონება, მესამე პირებთან ურთიერთობაში გამოვიდეს დამოუკიდებლად და საკუთარი სახელით შეიძინოს უფლებები და მოვალეობები. მიუხედავად აღნიშნულისა, საკასაციო პალატა მიუთითებს, რომ საწესდებო კაპიტალში შეტანილი ქონების მიმართ დამფუძნებელ საწარმოს აქვს შესაძლებლობა, ერთპიროვნულად, შვილობილი კომპანიის ნებისაგან დამოუკიდებლად მიიღოს გადაწყვეტილება ქონების კაპიტალში შეტანისა და მისი უკან გამოტანის შესახებ. კერძოდ, მაგალითად, იმ შემთხვევაში, თუკი შვილობილი კომპანია ორგანიზაციულ-სამართლებრივი მოწყობის ფორმით წარმოადგენს შეზღუდული პასუხისმგებლობის საზოგადოებას (შპს), „მეწარმეთა შესახებ“ საქართველოს კანონის 9¹ მუხლის მე-6 პუნქტის „ზ“ ქვეპუნქტის თანახმად, შეზღუდული პასუხისმგებლობის საზოგადოებაში, კრება იღებს გადაწყვეტილებას ახალი/დამატებითი შენატანების გზით

საწარმოს კაპიტალის გაზრდის შესახებ, ამავე პუნქტის „დ“ ქვეპუნქტის შესაბამისად კი, დამატებითი შენატანების უკან დაბრუნების თაობაზე. ამდენად, შვილობილი კომპანიის დამოუკიდებლობა და მის საკუთრებაში არსებული ქონების განკარგვის უფლება არ არის შემცლებლობაში სადავო საკითხთან, რამდენადაც, შვილობილი კომპანია, მართალია, უფლებამოსილია ჩვეულებისამებრ განკარგოს მის საკუთრებაში არსებული ქონება, თუმცა, აღნიშნული არ გულისხმობს პარტნიორის მიერ საწესდებო კაპიტალში დამატებითი შენატანის სახით შეტანილი ქონების უკან დაბრუნებაზე შვილობილი კომპანიის ნების გამოვლენის საჭიროებას, ვინაიდან სწორედ „მეწარმეთა შესახებ“ საქართველოს კანონი განამტკიცებს საწარმოს პარტნიორის (მოცემულ შემთხვევაში, 100%-იანი წილის მფლობელი დამფუძნებელი საწარმო) უფლებას, უკან დაიბრუნოს მის მიერ განხორციელებული დამატებითი შენატანი ცალმხრივი გადაწყვეტილებით, შვილობილი კომპანიის ნებისაგან დამოუკიდებლად.

საკასაციო პალატა აღნიშნავს, რომ მიუხედავად მეწარმე სუბიექტისათვის სამეწარმეო კანონმდებლობით მინიჭებული ზემოხსენებული შესაძლებლობისა, ქონების უკან დაბრუნებას დღგ-ის მიზნებისათვის (დასაბეგრი ოპერაციის თანხის კორექტირებისათვის) საჭიროა გააჩნდეს კონკრეტული სამართლებრივი საფუძველი. კერძოდ, საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 179-ე მუხლის პირველი ნაწილის „ა“ ქვეპუნქტის მიხედვით, კორექტირებას ექვემდებარება დასაბეგრი ოპერაციის გაუქმება. თავის მხრივ, გაუქმება გულისხმობს შესაბამის სამართლებრივ მოცემულობას, რომლის ფარგლებშიც უქმდება საგადასახადო კანონმდებლობის შესაბამისად ჩათვლილი მიწოდების სამოქალაქო-სამართლებრივი გამოხატულება - მხარეთა შორის არსებული გარიგება მისი ბათილად ცნობით ან ხელშეკრულებაზე უარის თქმით (ხელშეკრულებიდან გასვლით). განსხვავებით ამავე მუხლის პირველი ნაწილის „დ“ ქვეპუნქტისაგან, ოპერაციის გაუქმების ცალკე მოწესრიგება განპირობებულია იმით, რომ აღნიშნულს შეიძლება რიგ შემთხვევებში თან არ ახლდეს გადაცემული საქონლის/მომსახურების უკან დაბრუნება, კერძოდ, საქართველოს საგადასახადო კოდექსის შესაბამისად, რამდენადაც დღგ-ით დასაბეგრ ოპერაციას განეკუთვნება არა მხოლოდ საქონლის მიწოდება, არამედ აგრეთვე მომსახურების გაწევაც, ერთი მხრივ, მომსახურების სპეციფიკიდან, მისი ხასიათიდან და ფორმიდან გამომდინარე, მეტწილად შესაძლოა შეუძლებელიც კი გახდეს მიწოდებული მომსახურების უკან დაბრუნება, ხოლო, მეორე მხრივ, მიწოდებული საქონლისა თუ მომსახურების უკან დაბრუნების შეუძლებლობა ფაქტობრივი მოცემულობით საქონლის/მომსახურების მიმღებთან არარსებობით შესაძლოა იქნეს განპირობებული.

რაც შეეხება საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 179-ე მუხლის პირველი ნაწილის „დ“ ქვეპუნქტს, მითითებულ შემთხვევაში დასაბეგრი ოპერაციის თანხის კორექტირების საფუძველს საქონლის/მომსახურების უკან დაბრუნება წარმოადგენს. ამასთან, საქონლის უკან დაბრუნებას კონკრეტული

სამართლებრივი საფუძველი უნდა გააჩნდეს, ისეთი, როგორიცაა მაგალითად ხელშეკრულებაზე უარის თქმა, უფლებრივი თუ ნივთობრივი ნაკლის აღმოჩენა გარიგებაში და ა.შ.

ზემოაღნიშნულ განმარტებათა ფონზე, საკასაციო პალატა აღნიშნავს, რომ საქონლის დამფუძნებელ და შვილობილ საწარმოებში შესაბამისი სამართლებრივი საფუძვლის გარეშე ბრუნვა არ შეესაბამება მითითებული დანაწესებით დადგენილ შემთხვევებს. მეტიც, საწარმოებს შორის საქონლის ამგვარი გადაადგილება წარმოშობს გადასახადების ადმინისტრირებასთან დაკავშირებულ მთელ რიგ რისკებს. საგადასახადო კანონმდებლობის მოსარჩელისეული განმარტების გაზიარებით წარმოიქმნება დამფუძნებელი საწარმოების მიერ შვილობილი საწარმოების მეშვეობით გადასახადისაგან თავის არიდების რისკები. კერძოდ, ერთ შვილობილ კომპანიაზე მხოლოდ ქონებისა და სხვა შვილობილ კომპანიაზე საგადასახადო ვალდებულებების დაგროვება საწარმოებს შესაძლებლობას მისცემს, გაართულონ გადასახადების ადმინისტრირება საგადასახადო ორგანოთა მხრიდან და, შესაბამისად, გაუმარტივებს მათ კუთვნილი გადასახადების გადახდისაგან თავის არიდებას. ამასთან, საგულისხმოა, რომ სსიპ შემოსავლების სამსახურისათვის წარდგენილ მიმართვაში მოსარჩელე პირობის სახით უთითებდა იმას, რომ ქონების უკან დაბრუნება ხდებოდა უცვლელი სახით და ადგილი არ ჰქონდა ქონების ღირებულების მატებას. საკასაციო სასამართლო აღნიშნულთან მიმართებით მიუთითებს, რომ საკითხის მოწესრიგების ასეთ პირობაზე დაყრდნობა საგადასახადო ორგანოებს გადაცემული და შემდგომში უკან დასაბრუნებული ქონების ფაქტობრივი მდგომარეობის შემოწმების ფუნქციას მატებს, რისი კონტროლიც საგადასახადო ორგანოთა მხრიდან პრაქტიკულად შეუძლებელია. კერძოდ, წარმოიშობა რისკი შვილობილ კომპანიაზე მიწოდებული ქონების თავად ამ შვილობილი კომპანიის მიზნებისათვის გარკვეული დანიშნულებით გამოყენებისა, ხოლო შემდგომში დამფუძნებელი საწარმოსათვის ქონების არა უცვლელი, არამედ ფაქტობრივად გამოყენებული სახით, თუმცა უცვლელი სტატუსით უკან დაბრუნებისა.

საკასაციო სასამართლო ასევე განმარტავს, რომ დასაბეგრი ოპერაციის თანხის კორექტირების საფუძველს არ წარმოადგენს დამფუძნებლის მიერ დაშვებული შეცდომა. საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 179-ე მუხლის პირველი ნაწილით განსაზღვრული შემთხვევების დროს დასაბეგრი ოპერაცია ექვემდებარება სამართლებრივი საფუძვლით წარმოშობილი ცვლილების ასახვას და არა საწარმოს მიერ შვილობილ საწარმოში შეტანილი ქონების უკან დაბრუნებით ფაქტობრივად არასწორად განხორციელებული შეტანით დაშვებული შეცდომის გამოსწორებას. ამდენად, საგადასახადო მიზნებისათვის, მეწარმე სუბიექტს შვილობილი კომპანიისათვის საქონლის მიწოდების მომენტში მოეთხოვება განსაკუთრებული გულისხმიერებისა და ყურადღების გამოჩენა, რათა არ მოხდეს ქონების დაუსაბუთებელი და უფუნქციო გადაადგილება დამფუძნებელ და შვილობილ საწარმოებს შორის.

ამასთან, საკასაციო პალატა განმარტავს, რომ საქართველოს საგადასახადო

კოდექსის 179-ე მუხლის პირველი ნაწილის ნორმატიული შინაარსი ზოგადია, რაც წარმოშობს ყოველ კონკრეტულ შემთხვევაში ცალკეული ფაქტობრივი გარემოებების სრულად შესწავლისა და შეფასების საჭიროებას და სწორედ აღნიშნულ გარემოებათა მხედველობაში მიღების გზით იმის დადგენას, სახეზეა 179-ე მუხლით გათვალისწინებული დასაბეგრი ოპერაციის კორექტირების ისეთი საფუძვლები, როგორიცაა დასაბეგრი ოპერაციის გაუქმება ან საქონლის უკან დაბრუნება, თუ სახეზეა მიწოდება. აღნიშნულს განაპირობებს მით უფრო განსახილველი დავის საგანი, რამდენადაც მოცემულ შემთხვევაში სადავოა წინასწარი გადაწყვეტილების კანონიერება, რომელიც შემხებლობაშია მხოლოდ მოსარჩელის საგადასახადო აღრიცხვასთან. თავის მხრივ, წინასწარი გადაწყვეტილება გამოიცემა გადასახადის გადამხდელის მოთხოვნაში დაფიქსირებული ფაქტობრივი გარემოებების საფუძველზე, ხოლო ვინაიდან სასამართლო უფლებამოსილია მხოლოდ აღნიშნულ ფაქტობრივ გარემოებათა შესაბამისად მიღებული გადაწყვეტილების კანონიერებაზე იმსჯელოს, იგი მოკლებულია შესაძლებლობას, გასცდეს წინასწარ გადაწყვეტილებაში დაფიქსირებულ ფაქტებს და უშუალოდ გადასახადის გადამხდელთან მიმართებით განაზოგადოს დასახელებული ნორმატიული საფუძვლის შინაარსი.

ყოველივე ზემოაღნიშნულიდან გამომდინარე, საქმეზე დადგენილი ფაქტობრივი თუ სამართლებრივი საფუძვლებისა და გარემოებების, მათი სამართლებრივი ანალიზის გათვალისწინებით, საკასაციო სასამართლო მიიჩნევს, რომ არ არსებობს სს „ს-----ის“ საკასაციო საჩივრის დაკმაყოფილების საფუძველი. შესაბამისად, სს „ს-----ის“ საკასაციო საჩივარი არ უნდა დაკმაყოფილდეს და უცვლელად უნდა დარჩეს თბილისის სააპელაციო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატის 2018 წლის 17 იანვრის განჩინება.

ს ა რ ე ზ ო ლ უ ც ი ო ნ ა წ ი ლ ი :

საკასაციო სასამართლომ იხელმძღვანელა საქართველოს ადმინისტრაციული საპროცესო კოდექსის პირველი მუხლის მე-2 ნაწილითა და საქართველოს სამოქალაქო საპროცესო კოდექსის 410-ე მუხლით და

დ ა ა დ გ ი ნ ა :

1. სს „ს-----ის“ საკასაციო საჩივარი არ დაკმაყოფილდეს;
2. უცვლელად დარჩეს თბილისის სააპელაციო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატის 2018 წლის 17 იანვრის განჩინება;
3. საკასაციო სასამართლოს განჩინება საბოლოოა და არ საჩივრდება.

თავმჯდომარე

მ. ვაჩაძე

მოსამართლეები:

ნ. სხირტლაძე

ვ. როინიშვილი