



გ ა ნ ჩ ი ნ ე ბ ა
საქართველოს სახელით

14 ნოემბერი, 2019 წელი
ქუთაისი

ქალაქი

ქუთაისის სააპელაციო სასამართლო
ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატა

მოსამართლეები: ხათუნა ხომერიკი (მომხსენებელი)
გოჩა აბუსერიძე, მურთაზ მეშველიანი

სხდომის მდივანი ეკატერინე სილაგაძე

აპელანტი (მოსარჩელე) – თ----- ა-----ე

მოწინააღმდეგე მხარეები (მოპასუხეები) - საქართველოს ფინანსთა სამინისტროსთან არსებული დავების განხილვის საბჭო, სსიპ შემოსავლების სამსახური

მესამე პირები - შპს „ნ-----ი“, შპს „კ-----“

დავის საგანი - ინდივიდუალური ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტების ბათილად ცნობა, ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტის გამოცემის დავალდებულება

გასაჩივრებული გადაწყვეტილება – ქუთაისის საქალაქო სასამართლოს 2019 წლის 28 თებერვლის გადაწყვეტილება

1. **აპელანტის მოთხოვნა** - ქუთაისის საქალაქო სასამართლოს 2019 წლის 28 თებერვლის გადაწყვეტილების გაუქმება და თ----- ა-----ის სარჩელის დაკმაყოფილება.

2. **გასაჩივრებული გადაწყვეტილების დასკვნებზე მითითება**

2017 წლის 0-----ს თ----- ა-----ემ სარჩელით მიმართა ქუთაისის საქალაქო სასამართლოს სსიპ შემოსავლების სამსახურის, სსიპ შემოსავლების სამსახურის ქუთაისის სერვის ცენტრისა და საქართველოს ფინანსთა სამინისტროსთან არსებული დავების განხილვის საბჭოს მიმართ და მოითხოვა:

1) გაუქმებული იქნას სსიპ შემოსავლების სამსახურის N3-- წინასწარი გადაწყვეტილება და ახალი წინასწარი გადაწყვეტილების მიღებით:

- საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 73-ე მუხლის მე-9 ნაწილი „ბ“ ქვეპუნქტის და ამავე კოდექსის 112-ე მუხლის პირველი ნაწილის თანახმად თ----- ა-----ეს მიეცეს აქტივების ღირებულების, დაკავშირებული ქ. ქუთაისში, თ-----ში არსებული შენობის აშენებასთან და კეთილმოწყობასთან, _ სრულად გამოქვითვის უფლება;

- ქ. ქუთაისში, თ-----ში არსებულ შენობასთან დაკავშირებული აქტივების ღირებულების სრულად გამოქვითვის შედეგად მიღებული საგადასახადო შეღავათების გამოყენების უფლების მინიჭება მინდობილ მესაკუთრეზე - შპს „კ-----ზე“, რომელიც საქართველოს სამოქალაქო კოდექსის 724-729 მუხლების თანახმად მესამე პირებთან ურთიერთობაში სარგებლობს მესაკუთრის ყველა უფლებით;

2) გაუქმებული იქნას საქართველოს ფინანსთა სამინისტროსთან არსებული დავების განხილვის საბჭოს 2017 წლის 1-----ის გადაწყვეტილება;

3) დაეკისროს მოპასუხეს მოსარჩელის მხრიდან სარჩელთან დაკავშირებით გაწეული ყველა ხარჯი.

პირველი ინსტანციის სასამართლოში საქმის განხილვისას თ----- ა-----ემ დააზუსტა სასარჩელო მოთხოვნა სსიპ შემოსავლების სამსახურისა და საქართველოს ფინანსთა სამინისტროსთან არსებული დავების განხილვის საბჭოს მიმართ და მოითხოვა:

- ბათილად იქნეს ცნობილი სსიპ შემოსავლების სამსახურის 2017 წლის 1-----ის N3-- წინასწარი გადაწყვეტილება;
- ბათილად იქნეს ცნობილი სსიპ შემოსავლების სამსახურის 2017 წლის 1-----ის N1---- ბრძანება;
- ბათილად იქნეს ცნობილი საქართველოს ფინანსთა სამინისტროსთან არსებული დავების განხილვის საბჭოს 2017 წლის 1-----ის გადაწყვეტილება;
- დაევალოს მოპასუხე სსიპ შემოსავლების სამსახურს გამოსცეს წინასწარი გადაწყვეტილება ფ/პ თ----- ა-----ის 2017 წლის 1 მარტის შემდეგი მოთხოვნის თაობაზე: 1) საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 73-ე მუხლის მე-9 ნაწილის „ბ“ ქვეპუნქტის და ამავე კოდექსის 112-ე მუხლის პირველი ნაწილის თანახმად, მიეცეს თ----- ა-----ეს აქტივების ღირებულების სრულად გამოქვითვის უფლება, დაკავშირებული ქ. ქუთაისში, თ-----ში არსებული შენობის აშენებასთან და კეთილმოწყობასთან; 2) ქ. ქუთაისში, თ-----ში არსებულ შენობასთან დაკავშირებული აქტივების ღირებულების სრულად გამოქვითვის შედეგად მიღებული საგადასახადო შეღავათების გამოყენების უფლების მინიჭება მინდობილი მესაკუთრისთვის - შპს „კ-----სთვის“, რომელიც თანახმად საქართველოს სამოქალაქო კოდექსის 724-729 მუხლებისა, მესამე პირებთან ურთიერთობაში სარგებლობს მესაკუთრის უფლებით.

მოსარჩელე თავის მოთხოვნებს იმ გარემოებებზე ამყარებდა, რომ 2006 წლის 1 აგვისტოს ფიზიკურმა პირმა თ----- ა-----მ შეიძინა ქ. ქუთაისში, თ-----ში მდებარე ყოფილი კ-----ი ,-----, საერთო ფართობით 3000 კვ.მ. 2012 წლის 17 თებერვალს ფ/პ თ----- ა-----ის მიერ სამშენებლო და კეთილმოწყობითი სამუშაოთა გაწევის შემდგომ, შენობა მიღებული იქნა ექსპლუატაციაში. შენობის საბოლოო ფართობი შეადგინა 13 355 კვ.მ. აღნიშნულ მშენებლობაზე თ----- ა-----ის მიერ გაწეულმა ხარჯმა შეადგინა 18,2 მილიონი აშშ დოლარის ექვივალენტი ეროვნულ ვალუტაში.

2015 წლის 23 ივლისს, უცხოური ინვესტიციის მოზიდვის მიზნით და უცხოელი ინვესტორის მოთხოვნით, ფიზიკურმა პირმა თ----- ა-----მ შეიცვალა იურიდიული სტატუსი და ქ. ქუთაისში, თ-----ში მდებარე შენობის მესაკუთრე გახდა, ბრიტანეთის ვირჯინიის კუნძულებზე დარეგისტრირებული შპს „ნ----- ----ი“, რომლის ქონების ერთადერთი განმკარგავი არის თ----- ა-----.

2016 წლის 1-----ს, ქ. ქუთაისში, თ-----ში მდებარე შენობა, საკუთრების მინდობის ხელშეკრულების საფუძველზე (საქართველოს სამოქალაქო კოდექსი 724-ე-729-ე მუხლები) მართვაში გადაეცა მინდობილ მესაკუთრეს, საქართველოში რეგისტრირებულ შპს „კ-----ს“.

თ----- ა-----მ მიმართა საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს შემოსავლების სამსახურს წინასწარი გადაწყვეტილების გამოცემის მოთხოვნით, რომლითაც მოითხოვა, რიგი საგადასახადო შეღავათებით სარგებლობის უფლება, კერძოდ, საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 112-ე მუხლით გათვალისწინებული აქტივის ღირებულების სრულად გამოქვითვა და ამ გამოქვითვის შედეგად წარმოქმნილი საგადასახადო შეღავათებით მინდობილი მესაკუთრისთვის სარგებლობის უფლების მინიჭება.

საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს შემოსავლების სამსახურის მიერ 2017 წლის 1-----ის N3-- წინასწარი გადაწყვეტილებით, 2017 წლის 1-----ის N1---- სსიპ შემოსავლების სამსახურის ბრძანებით და 2017 წლის 1-----ის საქართველოს ფინანსთა სამინისტროსთან არსებული დავების განხილვის საბჭოს გადაწყვეტილებით თ----- ა-----ის მოთხოვნა არ დაკმაყოფილდა.

მოპასუხეების - სსიპ შემოსავლების სამსახურის და საქართველოს ფინანსთა სამინისტროსთან არსებული დავების განხილვის საბჭოს წარმომადგენლებმა წარმოდგენილ შესაგებლებსა და სასამართლო სხდომაზე სარჩელი არ ცნეს და განმარტეს, რომ გასაჩივრებული აქტები მიღებული იყო კანონის მოთხოვნათა დაცვით და არ არსებობდა მათი ბათილად ცნობის ფაქტობრივი და სამართლებრივი საფუძვლები.

ქუთაისის საქალაქო სასამართლოს 2018 წლის 21 იანვრის განჩინებით, საქართველოს ადმინისტრაციულ საპროცესო კოდექსის მე-16 მუხლის მეორე ნაწილის თანახმად,

საქმეში მესამე პირებად ჩაბმულ იქნენ შპს „ნ-----ი“ და შპს „კ-----“.

გასაჩივრებული გადაწყვეტილების სარეზოლუციო ნაწილი

ქუთაისის საქალაქო სასამართლოს 2019 წლის 28 თებერვლის გადაწყვეტილებით თ----- ა-----ის სარჩელი არ დაკმაყოფილდა.

დასკვნები ფაქტობრივ გარემოებებთან დაკავშირებით

ქუთაისი საქალაქო სასამართლომ დაადგინა, რომ:

2006 წლის 1 აგვისტოს სს „ქ-----ს“ და თ----- ა-----ეს შორის გაფორმდა გადახდის განვადებით უძრავი ქონების ნასყიდობის სანოტარო აქტი, რომლის თანახმად, ნასყიდობის საგანი არის: უძრავი ქონება - მიწის ნაკვეთი მასზე განლაგებული შენობა-ნაგებობით. უძრავი ქონების მახასიათებლებია: სარეგისტრაციო ზონა: ქუთაისი, კოდი - 03; სექტორი: ს-----, ფართობი: 4350 კვ.მ. (დაუზუსტებელი); მისამართი: თ-----; ნაკვეთის ფუნქცია: არასასოფლო-სამეურნეო; უფლება - საკუთრება; შენობა-ნაგებობა: კ----- არასაცხოვრებელი ფართით: 3020,93 კვ.მ. ნასყიდობის საგანი გაიყიდა - 355000 ლარად;

საჯარო რეესტრის ამონაწერის თანახმად დადგენილია, რომ 2015 წლის 29 იანვრის მდგომარეობით ქ. ქუთაისში, თ-----ში მდებარე უძრავი ქონება, დაზუსტებული ფართობით: 4297,00 კვ.მ. შენობა-ნაგებობის ჩამონათვალი: N1-12254 კვ.მ. ს/კ N0-----, საკუთრების უფლებით ირიცხება თ----- ა-----ის სახელზე;

თვითმმართველი ქალაქის - ქუთაისის საკრებულოს თავმჯდომარის 2012 წლის 1-----ის N1-- ბრძანებით დადგენილია, რომ ვარგისად იქნა აღიარებული ქ. ქუთაისში, თ-----ში მდებარე თ----- ა-----ის კუთვნილი (ყოფილი კ-----ი ,-----) შენობის რეკონსტრუქცია, საბოლოო მდგომარეობის ამსახველი ნახაზის მიხედვით.

თვითმმართველი ქალაქის - ქუთაისის საკრებულოს თავმჯდომარის 2015 წლის 22 ივლისის N231 ბრძანებით დადგენილია, რომ შეტანილი იქნა ცვლილება „ქალაქ ქუთაისში, თ-----ის ქუჩის N---ში მდებარე, მოქალაქე თ----- ა-----ის კუთვნილი (ყოფილი კ-----ი „საქართველო“) შენობის რეკონსტრუქციის ვარგისად აღიარების შესახებ“ ქალაქ ქუთაისის საკრებულოს თავმჯდომარის 2012 წლის 1-----ის N1-- ბრძანებაში და პირველი მუხლი ჩამოყალიბდა შემდეგი რედაქციით: „მუხლი 1. ვარგისად იქნეს აღიარებული ქ. ქუთაისში, თ-----ში მდებარე, მოქალაქე თ----- ა-----ის კუთვნილი (ყოფილი კ-----ი ,-----) შენობის რეკონსტრუქცია ახლად წარმოდგენილი საბოლოო მდგომარეობის ამსახველი ნახაზების მიხედვით“.

საჯარო რეესტრის ამონაწერის თანახმად დადგენილია, რომ 2015 წლის 23 ივლისის

მდგომარეობით ქ. ქუთაისში, თ-----ში მდებარე უძრავი ქონება, დაზუსტებული ფართობი: 4297,00 კვ.მ. შენობა-ნაგებობის ჩამონათვალი: N1-12254 კვ.მ. ს/კ NO-----, საკუთრების უფლებით ირიცხება შპს „ნ-----ის“ სახელზე.

შემოსავლების სამსახურის 2015 წლის 0-----ს N--- წინასწარი გადაწყვეტილებით დადგენილია, რომ არარეზიდენტმა ფიზიკურმა პირმა თ----- ა-----მ 2015 წლის 16 აპრილს მიმართა სსიპ შემოსავლების სამსახურს შემდეგი კითხვებით: 1. ფიზიკური პირის პირადი აქტივის, შენობის, ოფშორულ ქვეყანაში რეგისტრირებული არარეზიდენტი საწარმოს კაპიტალში შეტანის ოპერაციის განხორციელებამდე ან განხორციელებისას, ჩაითვლება თუ არა საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 161-ე მუხლის მიხედვით დასაბეგრ ოპერაციად; 2. ფიზიკური პირის პირადი აქტივის, შენობის, ოფშორულ ქვეყანაში რეგისტრირებული არარეზიდენტი საწარმოს კაპიტალში შეტანის ოპერაციის განხორციელებისას რა საგადასახადო ვალდებულებები დაეკისრება და როგორ უნდა მოხდეს საგადასახადო ანგარიშგება საქართველოს საგადასახადო კოდექსის მოთხოვნებიდან გამომდინარე; 3. რა საგადასახადო ვალდებულებები წარმოეშობა ფიზიკურ პირს ასევე არარეზიდენტ საწარმოს, რომლის კაპიტალშიც შეაქვს ფიზიკურ პირს პირადი აქტივი (შენობა), ამავე აქტივის გამოტანის შემთხვევაში.

2015 წლის 0-----ს სსიპ შემოსავლების სამსახურის N--- წინასწარი გადაწყვეტილების თანახმად, ფ/პ თ----- ა-----ის N1 კითხვასთან დაკავშირებით განიმარტა, რომ არარეზიდენტი ფიზიკური პირის თ----- ა-----ის მიერ ყოფილი „კ-----ს“ მშენებარე შენობის არარეზიდენტი კომპანიის საწესდებო კაპიტალში შეტანის ოპერაცია არ იქნება განხილული, როგორც ამ შენობის ძირითად საშუალებად გამოყენება და არ ჩაითვლება საგადასახადო კოდექსის 161-ე მუხლის პირველი ნაწილის „დ“ ქვეპუნქტით გათვალისწინებულ დღგ-ით დასაბეგრ ოპერაციად.

ადმინისტრაციული ორგანოს მიერ მიჩნეული იქნა, რომ არარეზიდენტი ფიზიკური პირის თ----- ა-----ის მიერ არარეზიდენტი საწარმოს კაპიტალში შესატანის სახით მის საკუთრებაში არსებული აქტივის (შენობის) მიწოდება წარმოადგენს ჩათვლის უფლებით დღგ-სგან გათავისუფლებულ ოპერაციას. ამასთან, საგულისხმოა ის ფაქტი, რომ ზემოხსენებული ნორმის გათვალისწინებით, აქტივების მიმღებ არარეზიდენტ საწარმოს შესაბამის საანგარიშო პერიოდის მიხედვით, კაპიტალში შეტანილ შენობაზე ეთვლება, რომ მიიღო ჩათვლა.

თ----- ა-----ის N2 კითხვასთან დაკავშირებით განიმარტა, რომ ფ/პ თ----- ა-----ის მიერ, მის საკუთრებაში არსებული შენობის არარეზიდენტი კომპანიის კაპიტალში შეტანა 50 %-ის აქციების ღირებულების სანაცვლოდ არ წარმოადგენს აქტივების მიწოდებას. ამდენად, ფ/პ თ----- ა-----ის აღნიშნული ოპერაციის განხორციელებით არ წარმოიშობა საშემოსავლო გადასახადით დაბეგვრის ობიექტები. ასევე, ვინაიდან არარეზიდენტი ფიზიკური პირის თ----- ა-----ის მიერ ხდება ქ. ქუთაისში მდებარე

ყოფილი „კ-----ს“ შენობის არარეზიდენტი საწარმოს კაპიტალში შეტანა, აღნიშნული შენობის მესაკუთრე გახდება არარეზიდენტი კომპანია, რის შემდეგაც არარეზიდენტ ფიზიკურ პირს თ----- ა-----ეს მოცემულ ქონებასთან მიმართებით არ მოუწევს ქონების გადასახადის გადახდა.

თ----- ა-----ის N3 კითხვასთან დაკავშირებით განიმარტა, რომ მოცემული ფაქტობრივი გარემოებებიდან შეუძლებელია იმის განსაზღვრა თუ როდის მოხდება არარეზიდენტი ფიზიკური პირის თ----- ა-----ის მიერ არარეზიდენტი საწარმოს კაპიტალში შეტანილი ქონების („კ-----ს“ მშენებარე შენობა) უკან გამოიტანა. შესაბამისად, იმ შემთხვევაში თუ თ----- ა-----ის მიერ არარეზიდენტი საწარმოს კაპიტალში შეტანილი ქონების უკან გამოტანა მოხდება მისი კაპიტალში შეტანიდან 2 წლის შემდეგ, აღნიშნულ ოპერაციაზე გავრცელდება საგადასახადო კოდექსის 82-ე მუხლის პირველი ნაწილის „ჩ“ ქვეპუნქტით გათვალისწინებული შეღავათი. აქედან გამომდინარე, მოცემულ ეტაპზე კითხვასთან დაკავშირებით, თუ რა საგადასახადო ვალდებულებები წარმოეშობა არარეზიდენტ ფიზიკურ პირს თ----- ა-----ის მიერ მისი პირადი აქტივის (შენობის), არარეზიდენტი საწარმოს კაპიტალში შეტანის შემდეგ მისი უკან გამოტანის შემთხვევაში, განიმარტა, რომ შემოსავლების სამსახური მოკლებულია შესაძლებლობას გასცეს წინასწარი გადაწყვეტილება არარეზიდენტი საწარმოს საგადასახადო ვალდებულებების განსაზღვრის ნაწილში.

2016 წლის 10 ივნისს შპს „ნ-----ს“ (დირექტორი თ----- ა-----ე) და მეორე მხრივ შპს „კ-----ს“ შორის დაიდო საკუთრების მინდობის ხელშეკრულება.

ხელშეკრულების საგანს წარმოადგენს შპს „ნ-----ის“ კუთვნილი უძრავი ქონების მდებარე ქ. ქუთაისში, თ-----ში, საკადასტრო კოდით: 0-----, მინდობილი მესაკუთრის შპს „კ-----ს“ მიერ მართვა. ხელშეკრულების თანახმად, საკუთრების მიმნდობის უფლება-მოვალეობანია: საკუთრების მიმნდობი შპს „ნ-----ი“ მართვაში გადასცემს მინდობილ მესაკუთრეს შპს „კ-----ს“ უძრავ ქონებას მდებარე: ქ. ქუთაისი, თ-----ში საკუთრების მიმნდობი უზრუნველყოფს ხარჯებს, დაკავშირებულს მინდობილ საკუთრებასთან. საკუთრების მიმნდობის საკუთრებას წარმოადგენს ქონების ყველა ნაყოფი. საკუთრების მიმნდობს აქვს უფლება ვადამდე ადრე მოშალოს ხელშეკრულება, მინდობილი მესაკუთრის მიერ ქონების არასათანადო მართვის შემთხვევაში.

მინდობილი მესაკუთრის უფლება-მოვალეობანია: მინდობილი მესაკუთრე ვალდებულია მართოს მინდობილი საკუთრება თავისი სახელით. მინდობილი მესაკუთრე მესამე პირებთან ურთიერთობაში სარგებლობს მესაკუთრის უფლებებით. მინდობილი მესაკუთრე მინდობილი საკუთრების მართვისას იჩენს იგივე გულისხმიერებას, როგორც საკუთარი საქმეების მართვისას გამოიჩენდა. წინააღმდეგ შემთხვევაში მინდობილი მესაკუთრე ვალდებულია აანაზღაუროს მიყენებული ზიანი. მინდობილი მესაკუთრე აყალიბებს მინდობილი საკუთრების

მართვისთვის აუცილებელ მუშაკთა შტატს და პასუხს აგებს მათი მუშაობის შედეგებზე. მინდობილ მესაკუთრეს შეუძლია მინდობილი საკუთრების მართვისას მხოლოდ იჯარით გასცეს აღნიშნული ქონების ფართი. სხვა სახის სამეწარმეო საქმიანობისას მას ჭირდება მიმდობი მესაკუთრის წერილობითი ნებართვა.

2017 წლის 1 იანვარს შევიდა ცვლილება საკუთრების მინდობის ხელშეკრულებაში. ხელშეკრულების 1.1. მუხლის თანახმად, ხელშეკრულების საგანს წარმოადგენს შპს „ნ-----ის“ კუთვნილი უძრავი ქონების 13 356,40 კვ.მ. მდებარე ქ. ქუთაისში, თ-----ში, საკადასტრო კოდით: 0-----, მინდობილი მესაკუთრის - შპს „კ-----ს“ მიერ მართვა.

2017 წლის 1 მარტს თ----- ა-----მ მიმართა სსიპ შემოსავლების სამსახურს შემდეგი კითხვებით: 1. ქ. ქუთაისში, თ-----ში მდებარე ს-----ის ინვესტიციაზე გაწეული ხარჯების - 18,2 მილიონი აშშ დოლარის (დღგ-ის ჩათვლით) ფ/პ თ----- ა-----ზე დასაბრუნებლად შეიძლება თუ არა გამოყენებული იქნას საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 73-ე მუხლის მე-9 ნაწილი, რათა გავრცელდეს საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 112-ე მუხლის რეგულაცია და სრულად გამოიქვითოს აქტივის ღირებულება. 2. შესაძლებელია თუ არა, რომ რეგისტრირებულმა კომპანიამ, რომელიც საქართველოს სამოქალაქო კოდექსის 724-729 მუხლების თანახმად არის ქ. ქუთაისში, თ-----ში მდებარე შენობის მინდობილი მესაკუთრე, მიიღოს ჩათვლა გაწეული ინვესტიციის - 18,2 მილიონი აშშ დოლარი (დღგ-ის ჩათვლით), ფ/პ თ----- ა-----ის მაგიერ და მასზე დაბეგვრის გარეშე დასაბრუნებლად.

სსიპ შემოსავლების სამსახურის 2017 წლის 1-----ის N3-- წინასწარ გადაწყვეტილებაში, თ----- ა-----ის N1 კითხვასთან დაკავშირებით აღინიშნა, რომ საქმეზე არსებული ფაქტობრივი გარემოებების თანახმად, ფ/პ თ----- ა-----მ შეიძინა ქ. ქუთაისში, თ-----ის ქუჩა N---ში მდებარე უძრავი ქონება (შენობა-ნაგებობა). შენობის შეძენის, რეკონსტრუქციისა და კეთილმოწყობის სამუშაოები სრულად დაფინანსებული იყო თ----- ა-----ის მიერ. შემდგომში, დამატებითი ინვესტიციის მოზიდვისა და ინვესტორის მიერ დათქმული პირობის შესრულების მიზნით, აღნიშნული ქონება შეტანილ იქნა ბრიტანეთის ვირჯინიის კუნძულებზე დაფუძნებული კომპანიის კაპიტალში, რომლის გენერალური დირექტორიც არის თ----- ა-----ე. ბრიტანეთის ვირჯინიის კუნძულებზე დაფუძნებული კომპანიის მიერ შენობა მართვაში გადაეცა მინდობილ მესაკუთრეს - საქართველოში რეგისტრირებულ საწარმოს - შპს „კ-----ს“. ამასთან, არც ბრიტანეთის ვირჯინიის კუნძულებზე დაფუძნებული კომპანია და არც თ----- ა-----ე არ არიან საგადასახადო კოდექსის მე-19 მუხლის შესაბამისად ურთიერთდამოკიდებული პირები შპს „კ-----ს“ მიმართ.

ამასთან, თ----- ა-----ის მიერ ბრიტანეთის ვირჯინიის კუნძულებზე დაფუძნებული კომპანიის კაპიტალში განსახილველი უძრავი ქონების შენატანის სახით შეტანის ოპერაციის მიხედვით საგადასახადო ვალდებულებები განსაზღვრულია

შემოსავლების სამსახურის მიერ გამოცემულ 2015 წლის 3-----ს N--- წინასწარი გადაწყვეტილებით. **აღნიშნული წინასწარი გადაწყვეტილებით შესაფასებელი სამეურნეო ოპერაციის კვალიფიკაციის შეცვლის საკითხი არ დამდგარა და ოპერაცია შეფასებულ იქნა, როგორც საწარმოს კაპიტალში განხორციელებული შენატანი.**

ყოველივე ზემოაღნიშნულის გათვალისწინებით, მიჩნეულ იქნა, რომ გადასახადებით დაბეგვრის მიზნებისათვის, ფ/პ თ----- ა-----ის მიერ ზემოაღნიშნული შენობა-ნაგებობა შეტანილ იქნა ბრიტანეთის ვირჯინიის კუნძულებზე დაფუძნებული კომპანიის კაპიტალში, ამ კომპანიაში 50 პროცენტის ან მეტი წილის (აქციების) სანაცვლოდ, რაც საგადასახადო კოდექსის V კარის მიზნებისათვის, არ ითვლება ქონების (საქონლის) მიწოდებად, ამავე კოდექსის 151-ე მუხლის პირველი ნაწილის შესაბამისად.

ამდენად, საგადასახადო ორგანოს მოსაზრებით, ქ. ქუთაისში, თ-----ის N---ში მდებარე ქონების შეძენასთან, რეკონსტრუქციასა და კეთილმოწყობის სამუშაოებთან დაკავშირებული ხარჯი, საგადასახადო კოდექსის 106-ე მუხლის „ე“ ქვეპუნქტის შესაბამისად, არ დაექვემდებარება ფ/პ თ----- ა-----ის მიერ ერთობლივი შემოსავლიდან გამოქვითვას, რამდენადაც აღნიშნული ქონების ფ/პ თ----- ა-----ის მიერ ბრიტანეთის ვირჯინიის კუნძულებზე დაფუძნებული კომპანიის კაპიტალში შეტანა, საგადასახადო კოდექსის V კარის მიზნებისათვის, არ ითვლება ქონების (საქონლის) მიწოდებად. შემოსავლების სამსახურმა ასევე აღინიშნა, რომ ფ/პ თ----- ა-----ის მიმართვის საფუძველზე შემოსავლების სამსახურის მიერ გამოცემული 2015 წლის 3-----ს N--- წინასწარი გადაწყვეტილების შესაბამისად, არ იკვეთებოდა განსახილველი სამეურნეო ოპერაციის - ქონების საწარმოს კაპიტალში შეტანის - ფორმის მის შინაარსთან შეუსაბამობა. ასევე, წინამდებარე წინასწარი გადაწყვეტილების II ნაწილში აღწერილი ფაქტობრივი გარემოებებიდანაც არ იკვეთებოდა მოცემული ოპერაციის მიმართ საგადასახადო ორგანოს მიერ საგადასახადო კოდექსის 73-ე მუხლის მე-9 ნაწილის „ბ“ ქვეპუნქტით განსაზღვრული უფლების გამოყენების საფუძველი.

საგადასახადო ორგანომ საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 72-ე და 73.5 მუხლებზე მითითებით აღნიშნა, რომ წარმოდგენილი ფაქტობრივი გარემოებებიდან იკვეთება, რომ ფ/პ თ----- ა-----ის მიერ ზემოაღნიშნული ხარჯის მხოლოდ ნაწილის გაწევის დადასტურება შესაძლებელია დოკუმენტურად.

ყოველივე ზემოაღნიშნულიდან გამომდინარე, შემოსავლების სამსახურმა მიიჩნია, რომ ფ/პ თ----- ა-----ეს არ გააჩნდა ფაქტობრივ გარემოებებში მოცემული ხარჯის გამოქვითვის უფლება იმ შემთხვევაშიც კი, თუ მისი გაწევა დოკუმენტურად იქნება დადასტურებული, რამდენადაც შესაბამისი ქონება ფ/პ თ----- ა-----ის მიერ შეტანილი იქნა ბრიტანეთის ვირჯინიის კუნძულებზე დაფუძნებული კომპანიის კაპიტალში, რაც საგადასახადო კოდექსის V კარის მიზნებისათვის, არ ითვლება ქონების (საქონლის) მიწოდებად.

დოკუმენტურად დაუდასტურებელი ხარჯის ერთობლივი შემოსავლიდან გამოქვითვასთან დაკავშირებით, საგადასახადო ორგანომ აღნიშნა, რომ აღნიშნულს ზღუდავს საგადასახადო კოდექსის 105-ე მუხლის მე-2 ნაწილი. ამასთან, მოცემულ შემთხვევაში, დოკუმენტურად დაუდასტურებელი ხარჯის გამოქვითვა შეუძლებელია ექსპერტის ან/და აუდიტის დასკვნის საფუძველზე, რამდენადაც ასეთი დასკვნით განისაზღვრება შენობის აშენებაზე გაწეული ხარჯების ოდენობა და შეუძლებელია იმის განსაზღვრა, რომ აღნიშნული ხარჯი გაწეულია უშუალოდ ფ/პ თ----- ა-----ის მიერ. შესაბამისად, საბჭო აღნიშნავს, რომ მხოლოდ ექსპერტის ან/და აუდიტის დასკვნა ვერ იქნება გამოყენებული საგადასახადო კოდექსის 73-ე მუხლის საფუძველზე არაპირდაპირი მეთოდის გამოყენების და ერთობლივი შემოსავლიდან ხარჯის გამოქვითვის საფუძველად.

N2 კითხვასთან დაკავშირებით შემოსავლების სამსახურმა მიუთითა საქმეზე არსებულ ფაქტობრივ გარემოებებზე და აღნიშნა, რომ საგადასახადო კანონმდებლობით არ არის განსაზღვრული ფიზიკური პირის მიერ ერთობლივი შემოსავლიდან ხარჯის გამოქვითვის უფლების სხვა პირისათვის გადაცემის შესაძლებლობა. ასევე, ფ/პ თ----- ა-----ეს არ გააჩნია ფაქტობრივ გარემოებებში აღწერილი ხარჯის გამოქვითვის უფლება. შესაბამისად, ამ უფლების სხვა პირისათვის გადაცემის საკითხიც არ დგება. ასევე აღნიშნა, რომ 2016 წლის 16 მაისის „საქართველოს საგადასახადო კოდექსში ცვლილების შეტანის შესახებ“ საქართველოს კანონით (5092-III) საქართველოს საგადასახადო კოდექსის XIII თავში შევიდა არსებითი ცვლილებები, რის შედეგადაც 2017 წლის 1 იანვრის შემდგომ პერიოდში, საწარმოს მოგების გადასახადით დასაბეგრი ობიექტის განსაზღვრისას, მხედველობაში აღარ მიიღება შესაბამისი საანგარიშო პერიოდის მიხედვით გამოსაქვითი ხარჯების ოდენობა.

ფ/პ თ----- ა-----ემ საჩივრით მიმართა სსიპ შემოსავლების სამსახურს და ითხოვა სსიპ შემოსავლების სამსახურის 2017 წლის 1-----ის N3-- წინასწარი გადაწყვეტილების გაუქმება.

სსიპ შემოსავლების სამსახურის 2017 წლის 1-----ის N1---- ბრძანებით ფ/პ თ----- ა----- ის საჩივარი არ დაკმაყოფილდა;

ფ/პ თ----- ა-----ემ საჩივრით მიმართა საქართველოს ფინანსთა სამინისტროსთან არსებული დავების განხილვის საბჭოს 2017 წლის 1-----ის სსიპ შემოსავლების სამსახურის N3-- წინასწარი გადაწყვეტილების და სსიპ შემოსავლების 2017 წლის 1-----ის N1---- ბრძანების გაუქმების მოთხოვნით. საქართველოს ფინანსთა სამინისტროსთან არსებული დავების განხილვის საბჭოს 2017 წლის 1-----ის N4----- გადაწყვეტილებით საჩივარი არ დაკმაყოფილდა.

2018 წლის 12 ივნისის N0----- ბრძანებით ფ/პ თ----- ა-----ის N6----- წერილში დასმული საკითხთან დაკავშირებით წერილობითი პოზიციის გაცემის მიზნით სსიპ აკაკი წერეთლის სახელმწიფო უნივერსიტეტში შეიქმნა კომისია.

კომისიის აზრით, საკითხის გაანალიზებისას მნიშვნელოვანია ყურადღება გამახვილდეს შემდეგ ორ გარემოებაზე: 1. შემოსავლების სამსახურის მიერ გაცემული წინასწარი გადაწყვეტილების თანახმად, ფ/პ თ----- ა-----ის მხრიდან, კომპანია „ნ-----ის“ საწესდებო კაპიტალში ქონების შეტანა დროებითი ღონისძიება იყო და ინვესტიციის უკან დაბრუნებისთანავე მოხდებოდა ქონების ფიზიკურ პირზე დაბრუნება. 2. სსკ-ის 112-ე მუხლის პირველი ნაწილის დათქმა ხარჯების სრულად გამოქვითვასთან დაკავშირებით (გარდა საწესდებო კაპიტალში შეტანისა) გულისხმობს, რომ ხარჯი ვინც გასწია, მას უნდა ჰქონდეს გამოქვითვის შესაძლებლობა. კომისიამ მიზანშეწონილად მიიჩნია გააკეთოს მხოლოდ შინაარსობრივი განმარტება წერილში დასმულ კითხვასთან დაკავშირებით. კერძოდ, საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 112-ე მუხლის პირველი ნაწილის თანახმად, საწარმოს მხრიდან ძირითადი საშუალებების გამოქვითვა სრულად შესაძლებელია ექსპლუატაციაში მიღების წელს, გარდა საწარმოს კაპიტალში შეტანილი აქტივისა. ბუნებრივია აღნიშნული ნორმის პირდაპირი გამოყენება (აღქმა) არ იძლევა შესაძლებლობას სრულად გამოიქვითოს აქტივის ღირებულება მინდობილი მესაკუთრის შემოსავლიდან, თუმცა სსკ-ის 73-ე მუხლის მე-9 ნაწილი აზუსტებს, რომ „საგადასახადო ვალდებულებების განსაზღვრის მიზნით, საგადასახადო ორგანოს უფლება აქვს სამეურნეო ოპერაციის ფორმისა და შინაარსის გათვალისწინებით შეცვალოს მისი კვალიფიკაცია, თუ ოპერაციის ფორმა არ შეესაბამება მის შინაარსს“.

ოპერაციის ფორმა ნამდვილად არის აქტივის საწესდებო კაპიტალში შეტანა, თუმცა შინაარსობრივად, ქონების მესაკუთრე და საწარმოს მესაკუთრე ერთი და იგივე პირი თ----- ა-----ეა. აღნიშნული მსჯელობის და არსებული გარემოებების გათვალისწინებით, კომისიის პოზიციაა, რომ ოპერაციის ფორმისა და შინაარსის გათვალისწინებით, შესაძლებელია 73-ე მუხლის მე-9 ნაწილით გათვალისწინებული ნორმა გამოყენებული იქნას ფ/პ თ----- ა-----ის მიმართ, რათა გავრცელდეს საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 112-ე მუხლის რეგულაცია და სრულად გამოიქვითოს აქტივის ღირებულება. რაც შეეხება აქტივის გამოქვითვას, მინდობილი მესაკუთრის მიერ მიღებული შემოსავლიდან, გასათვალისწინებელია, რომ თ----- ა-----ე ქონების მართვის მიზნით იყენებს საქართველოს რეზიდენტ მინდობილ პირს, რომელსაც არსებული კანონმდებლობით გააჩნია მესაკუთრის ყველა უფლება მართვის პროცესში. ბუნებრივია, სამოქალაქო კოდექსის 724-729 მუხლების რეგულაციების გათვალისწინებით, შესაძლებელია კომისიის მიერ ჩამოყალიბებული პოზიცია (აქტივის გამოქვითვასთან დაკავშირებით) გავრცელდეს მინდობილ მესაკუთრეზე.

დადგენილი სადავო ფაქტობრივი გარემოებები

საქალაქო სასამართლომ მიუთითა, რომ მოცემულ შემთხვევაში სადავოა ის გარემოება, რომ სსიპ შემოსავლების სამსახურის და საქართველოს ფინანსთა სამინისტროსთან არსებული დავების განხილვის საბჭოს მიერ გასაჩივრებული გადაწყვეტილებების მიღებისას, მოხდა თუ არა სრულყოფილად იმის გამოკვლევა, რაც გასაჩივრებული გადაწყვეტილების მიღებას დაედო საფუძვლად, აღნიშნული

კი სამართლებრივი მსჯელობისა და შეფასების კატეგორიას წარმოადგენს.

დასკვნები სამართლებრივ გარემოებებთან დაკავშირებით

დადგენილი ფაქტობრივი გარემოებების სამართლებრივი შეფასების შედეგად საქალაქო სასამართლომ მიუთითა, რომ საქართველოს ადმინისტრაციული საპროცესო კოდექსის 22-ე მუხლის პირველი ნაწილის თანახმად, სარჩელი შეიძლება აღიძრას ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტის ბათილად ცნობის მოთხოვნით. ამავე კოდექსის 23-ე მუხლის პირველი ნაწილის მიხედვით, სარჩელი შეიძლება აღიძრას ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტის გამოცემის მოთხოვნით.

საქართველოს ზოგადი ადმინისტრაციული კოდექსის პირველი მუხლის პირველი ნაწილის თანახმად, ეს კოდექსი განსაზღვრავს ადმინისტრაციული ორგანოების მიერ ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტის გამოცემის და აღსრულების, ადმინისტრაციული საჩივრის და განცხადების განხილვის, ადმინისტრაციული გარიგების მომზადების, დადებისა და შესრულების წესს. ამავე კოდექსის მეორე მუხლის პირველი ნაწილის „დ“ ქვეპუნქტის თანახმად, ინდივიდუალური ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტი წამოადგენს ადმინისტრაციული ორგანოს მიერ ადმინისტრაციული კანონმდებლობის საფუძველზე გამოცემულ ინდივიდუალურ-სამართლებრივ აქტს, რომელიც აწესებს, ცვლის, წყვეტს ან ადასტურებს პირის ან პირთა შეზღუდული წრის უფლებებსა და მოვალეობებს. ინდივიდუალურ ადმინისტრაციულ-სამართლებრივ აქტად ჩაითვლება აგრეთვე ადმინისტრაციული ორგანოს მიერ მიღებული გადაწყვეტილება მის უფლებამოსილებას მიკუთვნებული საკითხის დაკმაყოფილებაზე განმცხადებლისათვის უარის თქმის შესახებ, ასევე ადმინისტრაციული ორგანოს მიერ გამოცემული ან დადასტურებული დოკუმენტი, რომელსაც შეიძლება მოჰყვეს სამართლებრივი შედეგები.

საქალაქო სასამართლომ განმარტა, რომ სადავო სსიპ შემოსავლების სამსახურის 2017 წლის 1-----ის N3-- წინასწარი გადაწყვეტილება, სსიპ შემოსავლების სამსახურის 2017 წლის 1-----ის N1---- ბრძანება და საქართველოს ფინანსთა სამინისტროსთან არსებული დაკების განხილვის საბჭოს 2017 წლის 1-----ის გადაწყვეტილება N4----- საჩივარზე საქართველოს ზოგადი ადმინისტრაციული კოდექსის ზემოაღნიშნული ნორმის შესაბამისად, წარმოადგენენ ინდივიდუალურ ადმინისტრაციულ-სამართლებრივ აქტებს, რომელთა კანონშესაბამისობაც უნდა შეამოწმოს სასამართლომ განსახილველი დავის ფარგლებში. მოსარჩელის მოთხოვნას, ასევე, წარმოადგენს, მის მიერ წარდგენილი წინასწარი გადაწყვეტილების გამოცემის მოთხოვნის შესაბამისად სსიპ შემოსავლების სამსახურისთვის ახალი ინდივიდუალური ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტის გამოცემის დავალება.

საქართველოს საგადასახადო კოდექსი (სადავო აქტების დროს მოქმედი რედაქციით) საქართველოს კონსტიტუციის შესაბამისად, განსაზღვრავს

საქართველოს საგადასახადო სისტემის ფორმირებისა და ფუნქციონირების ზოგად პრინციპებს, აწესრიგებს საქართველოს საბაჟო საზღვარზე მგზავრის, საქონლისა და სატრანსპორტო საშუალების გადაადგილებასთან დაკავშირებულ სამართლებრივ ურთიერთობებს, სამართლებრივ ურთიერთობაში მონაწილე პირის, გადასახადის გადამხდელისა და უფლებამოსილი ორგანოს სამართლებრივ მდგომარეობას, განსაზღვრავს საგადასახადო სამართალდარღვევის სახეებს, საქართველოს საგადასახადო კანონმდებლობის დარღვევისათვის პასუხისმგებლობას, უფლებამოსილი ორგანოსა და მისი თანამდებობის პირების არამართლზომიერ ქმედებათა გასაჩივრების წესსა და პირობებს, საგადასახადო დავის გადაწყვეტის წესს, არეგულირებს საგადასახადო ვალდებულების შესრულებასთან დაკავშირებულ სამართლებრივ ურთიერთობებს.

სასამართლო მიუთითებს 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 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.

ამდენად, წინასწარი გადაწყვეტილება გადასახადის გადამხდელის კანონიერი ინტერესების დაცვისა და რეალიზაციის მნიშვნელოვანი გარანტია. გადასახადის გადამხდელს შესაბამისი საფასურის გადახდის სანაცვლოდ, შეუძლია, მოითხოვოს წინასწარი გადაწყვეტილების გამოცემა, რათა ზუსტად განსაზღვროს კონკრეტულ შემთხვევაში საგადასახადო ანგარიშგების წესები ან შესასრულებელი საგადასახადო ვალდებულება, რაც ამცირებს საგადასახადო სანქციის დარიცხვის რისკებსაც. შესაბამისად, ვინაიდან წინასწარი გადაწყვეტილება ინდივიდუალური სამართლებრივი აქტია, ამიტომ ის ერთჯერადია და განკუთვნილია მხოლოდ კონკრეტული გადამხდელისათვის, მისი გამოცემაც უნდა მოხდეს საგადასახადო კოდექსის წინამდებარე მუხლის, საქართველოს ფინანსთა მინისტრის 2010 წლის 31 დეკემბრის N996 ბრძანებით დამტკიცებული „გადასახადების ადმინისტრირების შესახებ“ ინსტრუქციის მე-19 და მე-20 მუხლების, ასევე – ზოგადი ადმინისტრაციული კოდექსის ნორმების შესაბამისად.

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. საგადასახადო ორგანოს მიერ მიღებული წინასწარი გადაწყვეტილება შესაბამისობაში უნდა მოდიოდეს კანონმდებლობასთან, ვინაიდან

გადასახადის გადამხდელი საგადასახადო ვალდებულებას განსაზღვრავს სწორედ მითითებული გადაწყვეტილების შესაბამისად.

2017 წლის 1 მარტს ფ/პ თ----- ა-----მ მიმართა სსიპ შემოსავლების სამსახურს შემდეგი კითხვებით: 1. ქ. ქუთაისში, თ-----ში მდებარე ს-----ის ინვესტიციაზე გაწეული ხარჯების - 18,2 მილიონი აშშ დოლარის (დღგ-ის ჩათვლით) ფ/პ თ----- ა-----ზე დასაბრუნებლად შეიძლება თუ არა გამოყენებული იქნას საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 73-ე მუხლის მე-9 ნაწილი, რათა გავრცელდეს საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 112-ე მუხლის რეგულაცია და სრულად გამოქვითოს აქტივის ღირებულება. 2. შესაძლებელია თუ არა, რომ რეგისტრირებულმა კომპანიამ, რომელიც საქართველოს სამოქალაქო კოდექსის 724-ე-729-ე მუხლების თანახმად, არის ქ. ქუთაისში, თ-----ში მდებარე შენობის მინდობილი მესაკუთრე, მიიღოს ჩათვლა გაწეული ინვესტიციის - 18,2 მილიონი აშშ დოლარი (დღგ-ის ჩათვლით), ფ/პ თ----- ა-----ის მაგიერ და მასზე დაბეგვრის გარეშე დასაბრუნებლად.

სასამართლო აღნიშნავს, რომ საგადასახადო კოდექსის 112-ე მუხლის თანახმად, ძირითადი საშუალებების მიმართ, გარდა საწარმოს კაპიტალში შეტანილისა, გადასახადის გადამხდელს უფლება აქვს, სრულად გამოქვითოს ამ აქტივების ღირებულება იმ საგადასახადო წელს, როდესაც ძირითადი საშუალებები ექსპლუატაციაში შევიდა.

საგადასახადო კოდექსის 105-ე მუხლის პირველი ნაწილის მიხედვით, ერთობლივი შემოსავლიდან გამოიქვითება ყველა ხარჯი, რომელიც დაკავშირებულია მის მიღებასთან, გარდა იმ ხარჯებისა, რომლებიც ამ კოდექსის თანახმად გამოქვითვას არ ექვემდებარება. ამავე მუხლის მე-2 ნაწილის შესაბამისად, თუ ამ კოდექსით სხვა რამ არ არის გათვალისწინებული, ყველა ხარჯი დოკუმენტურად უნდა იყოს დადასტურებული.

სსკ-ის 106-ე მუხლის „ე“ ქვეპუნქტის თანახმად, ერთობლივი შემოსავლიდან არ გამოიქვითება იმ საქონელზე/მომსახურებაზე გაწეული ხარჯი, რომელიც მოგების გადასახადის მიზნებისათვის არ ითვლება მიწოდებად. ამავე კოდექსის 151-ე მუხლის პირველი ნაწილი განმარტავს, რომ პირის მიერ იურიდიული პირისათვის მასში 50 პროცენტის ან მეტი წილის (აქციების) სანაცვლოდ აქტივების გადაცემა (დავალიანებით ან მის გარეშე) არ არის აქტივების მიწოდება.

საქალაქო სასამართლო იზიარებს მოპასუხეების მითითებას საგადასახადო კოდექსის 73-ე მუხლზე, რომელშიც მოცემულია ცალკეულ შემთხვევებში დაბეგვრის ობიექტისა და საგადასახადო ვალდებულების განსაზღვრის მარეგულირებელი ნორმები. ამ მუხლის მე-9 ნაწილის „ბ“ ქვეპუნქტის თანახმად, საგადასახადო ვალდებულების განსაზღვრის მიზნით საგადასახადო ორგანოს უფლება აქვს, სამეურნეო ოპერაციის ფორმისა და შინაარსის გათვალისწინებით შეცვალოს მისი კვალიფიკაცია, თუ ოპერაციის ფორმა არ შეესაბამება მის შინაარსს.

შესაბამისად, საგადასახადო ორგანოს მიერ ხსენებული უფლების გამოყენება დასაშვებია მხოლოდ მაშინ, თუ იკვეთება, რომ შესაფასებელი სამეურნეო ოპერაციის ფორმა შეუსაბამობაშია მის შინაარსთან. რაც თავის მხრივ ნიშნავს, რომ მითითებულ ნორმაში საუბარია ბათილ გარიგებებზე, მათ შორის, მოჩვენებითსა და თვალთმაქცურზე (სკ-ის 56-ე მუხლი) და არა მართლზომიერ გარიგებებზე, რომელთა შინაარსიც შეესაბამება მისივე ფორმას.

საქმეზე არსებულ ფაქტობრივი გარემოებების თანახმად, ფ/პ თ----- ა-----მ შეიძინა ქ. ქუთაისში, თ-----ის ქუჩა N---ში მდებარე უძრავი ქონება (შენობა-ნაგებობა). შენობის შეძენის, რეკონსტრუქციისა და კეთილმოწყობის სამუშაოები სრულად დაფინანსებული იყო ფ/პ თ----- ა-----ის მიერ. შემდგომში, დამატებითი ინვესტიციის მოზიდვისა და ინვესტორის მიერ დათქმული პირობის შესრულების მიზნით, აღნიშნული ქონება შეტანილ იქნა ბრიტანეთის ვირჯინიის კუნძულებზე დაფუძნებული კომპანიის კაპიტალში, რომლის გენერალური დირექტორი არის ფ/პ თ----- ა-----ე.

ბრიტანეთის ვირჯინიის კუნძულებზე დაფუძნებული კომპანიის მიერ შენობა მართვაში გადაეცა მინდობილ მესაკუთრეს - საქართველოში რეგისტრირებულ საწარმოს - შპს „კ-----ს“. ამასთან, არც ბრიტანეთის ვირჯინიის კუნძულებზე დაფუძნებული კომპანია და არც ფ/პ თ----- ა-----ე არ არიან საგადასახადო კოდექსის მე-19 მუხლის შესაბამისად ურთიერთდამოკიდებული პირები შპს „კ-----ს“ მიმართ.

საქალაქო სასამართლო ასევე ყურადღებას მიაქცევს იმ გარემოებას, რომ ფ/პ თ----- ა-----ის მიერ ბრიტანეთის ვირჯინიის კუნძულებზე დაფუძნებული კომპანიის კაპიტალში განსახილველი უძრავი ქონების შენატანის სახით შეტანის ოპერაციის მიხედვით საგადასახადო ვალდებულებები განსაზღვრულია შემოსავლების სამსახურის მიერ გამოცემულ 2015 წლის 3-----ს N--- წინასწარი გადაწყვეტილებით. აღნიშნული წინასწარი გადაწყვეტილებით შესაფასებელი **სამეურნეო ოპერაციის კვალიფიკაციის შეცვლის საკითხი არ დამდგარა და ოპერაცია შეფასებულ იქნა, როგორც საწარმოს კაპიტალში განხორციელებული შენატანი.**

ყოველივე ზემოაღნიშნულის გათვალისწინებით, სასამართლო იზიარებს მოპასუხე მხარეების პოზიციას, რომ გადასახადებით დაბეგვრის მიზნებისათვის, ჩაითვლება, რომ ფ/პ თ----- ა-----ის მიერ ზემოაღნიშნული შენობა-ნაგებობა შეტანილ იქნა ბრიტანეთის ვირჯინიის კუნძულებზე დაფუძნებული კომპანიის კაპიტალში, ამ კომპანიაში 50 პროცენტის ან მეტი წილის (აქციების) სანაცვლოდ, რაც საგადასახადო კოდექსის V კარის მიზნებისათვის, არ ითვლება ქონების (საქონლის) მიწოდებად, ამავე კოდექსის 151-ე მუხლის პირველი ნაწილის შესაბამისად.

ამდენად, სასამართლოს მითითებით, ქ. ქუთაისში, თ-----ის N---ში მდებარე ქონების შეძენასთან, რეკონსტრუქციასა და კეთილმოწყობის სამუშაოებთან

დაკავშირებული ხარჯი, საგადასახადო კოდექსის 106-ე მუხლის „ე“ ქვეპუნქტის შესაბამისად, არ დაექვემდებარება ფ/ვ თ----- ა-----ის მიერ ერთობლივი შემოსავლიდან გამოქვითვას, რამდენადაც აღნიშნული ქონების ფ/ვ თ----- ა-----ის მიერ ბრიტანეთის ვირჯინიის კუნძულებზე დაფუძნებული კომპანიის კაპიტალში შეტანა, საგადასახადო კოდექსის V კარის მიზნებისათვის, არ ითვლება ქონების (საქონლის) მიწოდებად.

საგადასახადო კოდექსის 72-ე მუხლის პირველი ნაწილის შესაბამისად, პირველადი საგადასახადო დოკუმენტი არის წერილობითი დოკუმენტი, რომლითაც შესაძლებელია სამეურნეო ოპერაციის მონაწილე მხარეთა იდენტიფიცირება, აქვს თარიღი და მოიცავს მიწოდებული საქონლის/გაწეული მომსახურების ჩამონათვალსა და ღირებულებას. საქონლის/მომსახურების გაცვლის (ბარტერულ) ოპერაციაზე გამოწერილ პირველად საგადასახადო დოკუმენტში საქონლის ღირებულების (მათ შორის, საქონლის ერთეულის ფასის) მითითება სავალდებულო არ არის. ამავდროულად მუხლის მე-2 ნაწილის შესაბამისად პირველადი საგადასახადო დოკუმენტი დგება არანაკლებ ორ იდენტურ ეგზემპლარად, რომლებიც რჩება სამეურნეო ოპერაციის მონაწილე მხარეებთან. ხოლო, მე-3 ნაწილის თანახმად, პირი ვალდებულია პირველადი საგადასახადო დოკუმენტი შეინახოს იმ კალენდარული წლის დასრულებიდან არანაკლებ 3 წლის განმავლობაში, რომლის საგადასახადო ვალდებულების დადგენისთვისაც იგი არის აუცილებელი.

შესაბამისად, თუ საქართველოს საგადასახადო კანონმდებლობით სხვა რამ არ არის გათვალისწინებული, ხარჯის დამადასტურებელ დოკუმენტს წარმოადგენს პირველადი საგადასახადო (წერილობითი, მატერიალური ან ელექტრონული) დოკუმენტი და ამ დოკუმენტის მეშვეობით არის შესაძლებელი ხარჯის გაწევის ფაქტის დადასტურება ანუ, დოკუმენტით უნდა ირკვეოდეს, თუ რისი მიწოდება განხორციელდა.

საგადასახადო კოდექსის 73-ე მუხლის მე-5 ნაწილის თანახმად, 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.

სასამართლოს აღნიშვნით, წარმოდგენილი ფაქტობრივი გარემოებებიდან იკვეთება, რომ ფ/ვ თ----- ა-----ის მიერ ზემოაღნიშნული ხარჯის გაწევის მხოლოდ ნაწილის დადასტურება შესაძლებელია დოკუმენტურად.

ამდენად, საქალაქო სასამართლო დადასტურებულად მიიჩნევს იმ გარემოებას, რომ ფ/ვ „თ----- ა-----ეს“ არ გააჩნია ფაქტობრივ გარემოებებში მოცემული ხარჯის

გამოქვითვის უფლება იმ შემთხვევაშიც კი, თუ მისი გაწევა დოკუმენტურად იქნება დადასტურებული, რამდენადაც შესაბამისი ქონება ფ/პ თ----- ა-----ის მიერ შეტანილი იქნა ბრიტანეთის ვირჯინიის კუნძულებზე დაფუძნებული კომპანიის კაპიტალში, რაც საგადასახადო კოდექსის V კარის მიზნებისათვის, არ ითვლება ქონების (საქონლის) მიწოდებად.

საგადასახადო კოდექსის პირველი და მე-2 ნაწილების თანახმად, ერთობლივი შემოსავლიდან გამოიქვითება ყველა ხარჯი, რომელიც დაკავშირებულია მის მიღებასთან, გარდა იმ ხარჯებისა, რომლებიც ამ კოდექსის თანახმად გამოქვითვას არ ექვემდებარება. თუ ამ კოდექსით სხვა რამ არ არის გათვალისწინებული, ყველა ხარჯი დოკუმენტურად უნდა იყოს დადასტურებული.

საქალაქო სასამართლო მითითებულ ნორმაზე დაყრდნობით აღნიშნავს, რომ დოკუმენტურად დაუდასტურებელი ხარჯის ერთობლივი შემოსავლიდან გამოქვითვას საგადასახადო კოდექსის 105-ე მუხლის მე-2 ნაწილი არ ითვალისწინებს. აღნიშნულთან მიმართებაში სასამართლო ასევე ეთანხმება მოპასუხეების პოზიციას, რომ დოკუმენტურად დაუდასტურებელი ხარჯის გამოქვითვა შეუძლებელია ექსპერტის ან/და აუდიტის დასკვნის საფუძველზე, რადგან აღნიშნული დოკუმენტით შეუძლებელია იმის დადგენა რომ ხარჯი უშუალოდ ფ/პ თ----- ა-----ემ გასწია. ამდენად, საგადასახადო კოდექსის 73-ე მუხლის მიზნებიდან გამომდინარე ექსპერტის ან/და აუდიტის დასკვნა ვერ იქნება გამოყენებული არაპირდაპირი მეთოდის გამოყენების და ერთობლივი შემოსავლიდან ხარჯის გამოქვითვის საფუძველად.

სასამართლო იზიარებს მოსარჩელე ფ/პ თ----- ა-----ის და მისი წარმომადგენლის პოზიციას, რომლის თანახმად, ვინაიდან მინდობილი მესაკუთრე მართავს მინდობილ საკუთრებას საკუთრების მიმდობის ხარჯით, ამასთან, ვინაიდან მინდობილი მესაკუთრე სარგებლობს მესამე პირებთან ურთიერთობისას მესაკუთრის უფლებამოსილებით, მათ შორის, ფინანსთა სამინისტროს შემოსავლების სამსახურთანაც, მინდობილ მესაკუთრეს უნდა მიეცეს უფლება ისარგებლოს იმ ფინანსური შეღავათებით, რომლებიც წარმოეშობა საკუთრების მიმდობს მინდობილ საკუთრებაში გადაცემული შენობის მიმართ.

სასამართლო მიუთითებს საქართველოს სამოქალაქო კოდექსის 724-ე მუხლზე, რომლის თანახმად, საკუთრების მინდობის ხელშეკრულებით საკუთრების მიმდობი გადასცემს ქონებას მინდობილ მესაკუთრეს, რომელიც იღებს და მართავს მას საკუთრების მიმდობის ინტერესების შესაბამისად. ამავე კოდექსის 725-ე მუხლის პირველი ნაწილის თანახმად, მინდობილი მესაკუთრე მოვალეა მართოს მინდობილი საკუთრება თავისი სახელით, მაგრამ საკუთრების მიმდობის რისკითა და ხარჯით. აღნიშნული მუხლის მე-2 ნაწილის შესაბამისად, მინდობილი მესაკუთრე მესამე პირებთან ურთიერთობაში სარგებლობს მესაკუთრის უფლებამოსილებით. თუ მინდობილი მესაკუთრე, საკუთრების მიმდობის ინტერესების საწინააღმდეგოდ, არ იჩენს ისეთ გულისხმიერებას, როგორც მას

საკუთარი საქმეების მიმართ უნდა გამოეჩინა, იგი ვალდებულია აანაზღაუროს ამ მოქმედებით გამოწვეული ზიანი.

სასამართლოს მიიჩნია, რომ საგადასახადო კანონმდებლობით არ არის განსაზღვრული ფიზიკური პირის მიერ ერთობლივი შემოსავლიდან ხარჯის გამოქვითვის უფლების სხვა პირისათვის გადაცემის შესაძლებლობა. ხოლო, იმ გარემოებიდან გამომდინარე, რომ ფ/პ თ----- ა-----ეს არ გააჩნია ხარჯის გამოქვითვის უფლება, შესაბამისად ამ უფლების სხვა პირისათვის გადაცემის უფლებაც არ არსებობს.

სასამართლომ ასევე მიუთითა 2016 წლის 16 მაისის „საქართველოს საგადასახადო კოდექსში ცვლილების შეტანის შესახებ“ საქართველოს კანონით (5092-III) საქართველოს საგადასახადო კოდექსის XIII თავში განხორციელებულ ცვლილებაზე, რომლის თანახმად, 2017 წლის 1 იანვრის შემდგომ პერიოდში, საწარმოს მოგების გადასახადით დასაბეგრი ობიექტის განსაზღვრისას, მხედველობაში აღარ მიიღება შესაბამისი საანგარიშო პერიოდის მიხედვით გამოსაქვითი ხარჯების ოდენობა.

ყოველივე ზემოთხსენებულთან გამომდინარე, საქალაქო სასამართლომ მიიჩნია, რომ სსიპ შემოსავლების სამსახურის 2017 წლის 1-----ის N3-- წინასწარი გადაწყვეტილება მიღებული იყო მოქმედი კანონმდებლობის სრული დაცვით. რაც შეეხება სსიპ შემოსავლების სამსახურისა და საქართველოს ფინანსთა სამინისტროსთან არსებული დავების განხილვის საბჭოს გადაწყვეტილების კანონიერების საკითხს, სასამართლო აღნიშნავს, რომ გასაჩივრებული ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტებით - სსიპ შემოსავლების სამსახურის 2017 წლის 1-----ის N1---- ბრძანებით განმცხადებელს უარი ეთქვა სსიპ შემოსავლების სამსახურის 2017 წლის 1-----ის N3-- წინასწარი გადაწყვეტილების გაუქმების თაობაზე, რაც საჩივრის ფარგლებში განხილვის შედეგად ასევე, არ იქნა დაკმაყოფილებული საქართველოს ფინანსთა სამინისტროსთან არსებული დავების განხილვის საბჭოს 2017 წლის 1-----ის გადაწყვეტილებით. სასამართლოს მოსაზრებით სადავო ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტების გამოცემის დროს ადგილი არ ჰქონია საქართველოს ზოგადი ადმინისტრაციული კოდექსის 60¹ მუხლით გათვალისწინებულ მოთხოვნებს, კერძოდ, მითითებული მუხლის პირველი ნაწილის თანახმად, ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტი ბათილია, თუ იგი ეწინააღმდეგება კანონს ან არსებითად დარღვეულია მისი მომზადების ან გამოცემის კანონმდებლობით დადგენილი სხვა მოთხოვნები. ამავე მუხლის მე-2 ნაწილის თანახმად კი, ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტის მომზადების ან გამოცემის წესის არსებით დარღვევად ჩაითვლება ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტის გამოცემა ამ კოდექსის 32-ე ან 34-ე მუხლით გათვალისწინებული წესის დარღვევით ჩატარებულ სხდომაზე ან კანონით გათვალისწინებული ადმინისტრაციული წარმოების სახის დარღვევით, ანდა კანონის ისეთი დარღვევა, რომლის არარსებობის შემთხვევაში მოცემულ საკითხზე მიღებული იქნებოდა სხვაგვარი გადაწყვეტილება.

საქართველოს ადმინისტრაციული საპროცესო კოდექსის 32.1 მუხლის თანახმად, თუ ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტი ან მისი ნაწილი კანონს ეწინააღმდეგება და ის პირდაპირ და უშუალო (ინდივიდუალურ) ზიანს აყენებს მოსარჩელის კანონიერ უფლებას, ან ინტერესს ან უკანონოდ ზღუდავს მის უფლებას, სასამართლო ამ კოდექსის 22-ე მუხლში აღნიშნულ სარჩელთან დაკავშირებით გამოიტანს გადაწყვეტილებას ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტის ბათილად ცნობის შესახებ. ამ კოდექსის 33¹ მუხლის თანახმად, თუ ადმინისტრაციული ორგანოს მიერ რაიმე მოქმედების განხორციელება ან უარი რაიმე მოქმედების განხორციელებაზე უკანონოა და ის პირდაპირ და უშუალო (ინდივიდუალურ) ზიანს აყენებს მოსარჩელის კანონიერ უფლებას ან ინტერესს, სასამართლო ამ კოდექსის 24-ე მუხლში აღნიშნულ სარჩელთან დაკავშირებით გამოიტანს გადაწყვეტილებას, რომლითაც ადმინისტრაციულ ორგანოს ავალებს, განახორციელოს ეს მოქმედება ან თავი შეიკავოს ამ მოქმედების განხორციელებისაგან.

სასამართლო მითითებს სსსკ-ის 102-ე მუხლის პირველ ნაწილზე, რომელიც ადგენს მტკიცების ტვირთისა და მტკიცებულებათა დასაშვებობის პირობებს. მითითებული მუხლის პირველი ნაწილის თანახმად, თითოეულმა მხარემ უნდა დაამტკიცოს გარემოებანი, რომლებზედაც იგი ამყარებს თავის მოთხოვნებსა და შესაგებელს. ამავე მუხლის მე-3 ნაწილის თანახმად კი, საქმის გარემოებები, რომლებიც კანონის თანახმად უნდა დადასტურდეს გარკვეული სახის მტკიცებულებებით, არ შეიძლება დადასტურდეს სხვა სახის მტკიცებულებებით.

საქალაქო სასამართლომ მიიჩნია, რომ მოსარჩელემ ვერ გაართვა თავი თავისი წილი მტკიცების ტვირთს. ადმინისტრაციული საპროცესო კოდექსის მე-17 მუხლის პირველი ნაწილის თანახმად, მოსარჩელე ვალდებულია დაასაბუთოს თავისი სარჩელი და წარადგინოს შესაბამისი მტკიცებულებები. მოპასუხე ვალდებულია წარადგინოს წერილობითი პასუხი (შესაგებელი) და შესაბამისი მტკიცებულებები. ზემოაღნიშნულიდან გამომდინარე, სასამართლომ მიიჩნია, რომ მოსარჩელემ საქართველოს ადმინისტრაციული საპროცესო კოდექსის მე-17 მუხლით და საქართველოს სამოქალაქო საპროცესო კოდექსის 102-ე მუხლით განსაზღვრული ვალდებულების შესაბამისად, ვერ უზრუნველყო იმ გარემოებების დამადასტურებელი მტკიცებულებების წარმოდგენა, რომელზეც ის ამყარებდა თავის სასარჩელო მოთხოვნებს. შესაბამისად, არ არსებობს გასაჩივრებული ინდივიდუალური ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტების ბათილად ცნობის ფაქტობრივ-სამართლებრივი საფუძვლები.

ზემოთ მითითებული ფაქტობრივი და სამართლებრივი გარემოებების ურთიერთშეჯერების საფუძველზე სასამართლომ გაიზიარა მოპასუხეთა და სადავო ინდივიდუალურ ადმინისტრაციულ სამართლებრივ აქტებში გამოთქმული მოსაზრებები დავის საგანთან მიმართებაში და მიიჩნია, რომ განსახილველ შემთხვევაში არ არსებობდა გასაჩივრებული ინდივიდუალური ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტების ბათილად ცნობის ფაქტობრივი და სამართლებრივი

საფუძვლები.

3. სააპელაციო საჩივრის საფუძვლები

ქუთაისის საქალაქო სასამართლოს 2019 წლის 28 თებერვლის გადაწყვეტილება სააპელაციო წესით გაასაჩივრა თ----- ა-----ემ, რომელმაც გასაჩივრებული გადაწყვეტილების გაუქმება და ახალი გადაწყვეტილების მიღებით სარჩელის დაკმაყოფილება მოითხოვა.

აპელანტმა აღნიშნა, რომ 2006 წლის 1 აგვისტოს თ----- ა-----ემ ქ. ქუთაისში, თ----- ის ქ. 14-ში შეიძინა ყოფილი კ-----ი „საქართველო“, საერთო ფართით: 3000 კვ.მ.

2012 წლის 17 თებერვალს თ----- ა-----ის მიერ სამშენებლო და კეთილმოწყობითი სამუშაოთა გაწევის შემდგომ, შენობა მიღებული იქნა ექსპლუატაციაში და შენობის საბოლოო ფართმა შეადგინა 13 355 კვ.მ. აღნიშნულ მშენებლობაზე თ----- ა-----ის მიერ გაწეულმა ხარჯმა კი შეადგინა 18,2 მილიონი აშშ დოლარის ექვივალენტი ეროვნულ ვალუტაში.

2015 წლის 23 ივლისს უცხოური ინვესტიციის მოზიდვის მიზნით და უცხოელი ინვესტორის მოთხოვნით, თ----- ა-----ემ შეიცვალა იურიდიული სტატუსი და შენობის, მდებარე ქ. ქუთაისში, თ-----ში მესაკუთრე გახდა ბრიტანეთის ვირჯინიის კუნძულებზე დარეგისტრირებული შპს „ნ-----ი“, რომლის ქონების ერთადერთი განმკარგავია თ----- ა-----ე და რომლის მიერაც იყო აშენებული აღნიშნული შენობა.

2016 წლის 1-----ს ქ. ქუთაისში, თ-----ში არსებული შენობა, საკუთრების მინდობის ხელშეკრულების საფუძველზე (საქართველოს სამოქალაქო კოდექსის 724-ე-729-ე მუხლები) მართვაში გადაეცა მინდობილ მესაკუთრეს, საქართველოში რეგისტრირებულ შპს „კ-----ს“.

თ----- ა-----ემ მიმართა საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს შემოსავლების სამსახურს წინასწარი გადაწყვეტილების გამოცემის მოთხოვნით, რომლითაც მოითხოვა კუთვნილი, რიგი საგადასახადო შეღავათებით სარგებლობის უფლება, კერძოდ, საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 112-ე მუხლით გათვალისწინებული აქტივის ღირებულების სრულად გამოქვითვა და ამ გამოქვითვის შედეგად წარმოქმნილი საგადასახადო შეღავათებით მინდობილი მესაკუთრისთვის სარგებლობის უფლების მინიჭება.

აპელანტი აღნიშნავს, რომ საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს შემოსავლების სამსახურის მიერ 1-----2017 წ. გამოცემული N3-- წინასწარი გადაწყვეტილებით, საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს შემოსავლების სამსახურის 1-----2017წ. N1---- ბრძანებით და საქართველო ფინანსთა სამინისტროსთან არსებული დავების საბჭოს 2017 წლის 1-----ის გადაწყვეტილებით თ----- ა-----ეს უკანონოდ ეთქვა უარი მის მიერ დაყენებული მოთხოვნების დაკმაყოფილებაზე, ხოლო სასამართლოს

მხრიდან საქმის ფაქტობრივ გარემოებებს მიეცა არასწორი სამართლებრივი შეფასება და მიღებული გადაწყვეტილება არ არის იურიდიულად დასაბუთებული. სასამართლოს საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 73-ე მუხლის მე-9 ნაწილის „ბ“ პუნქტის და 112-ე მუხლის პირველი ნაწილის თანახმად თ----- ა-----ისთვის უნდა მიეცა აქტივების ღირებულების სრულად გამოქვითვის უფლება, დაკავშირებული ქ. ქუთაისში, თ-----ში არსებული შენობის აშენებასთან და კეთილმოწყობასთან. შესაბამისად, უნდა გაეუქმებინა შემოსავლების სამსახურის N3-- წინასწარი გადაწყვეტილება და დაევალებინა მოპასუხისთვის ახალი გადაწყვეტილების მიღება.

4. გასაჩივრებული გადაწყვეტილების უცვლელად დატოვების ფაქტობრივი და სამართლებრივი დასაბუთება

სააპელაციო სასამართლო, გამოცხადებულ მხარეთა მოსაზრებების მოსმენის, საქმეში წარმოდგენილი მტკიცებულებების გაანალიზების, პირველი ინსტანციის სასამართლოს გადაწყვეტილებისა და სააპელაციო საჩივრის საფუძვლიანობა-დასაბუთებულობის შემოწმების შედეგად, მიიჩნევს, რომ აპელანტის მოთხოვნა არ უნდა დაკმაყოფილდეს, უცვლელად უნდა დარჩეს ქუთაისის საქალაქო სასამართლოს 2019 წლის 28 თებერვლის გადაწყვეტილება, შემდეგ გარემოებათა გამო:

საქართველოს ადმინისტრაციულ საპროცესო კოდექსის პირველი მუხლის მე-2 ნაწილით, თუ ამ კოდექსით სხვა რამ არ არის დადგენილი, ადმინისტრაციულ სამართალწარმოებაში გამოიყენება საქართველოს სამოქალაქო საპროცესო კოდექსის დებულებანი.

საქართველოს სამოქალაქო საპროცესო კოდექსის 377-ე მუხლის პირველი ნაწილის შესაბამისად, სააპელაციო სასამართლო ამოწმებს გადაწყვეტილებას სააპელაციო საჩივრის ფარგლებში, ფაქტობრივი და სამართლებრივი თვალსაზრისით. იმავე მუხლის მე-2 ნაწილით, სამართლებრივი თვალსაზრისით შემოწმებისას, სასამართლო ხელმძღვანელობს საქართველოს სამოქალაქო საპროცესო კოდექსის 393-ე და 394-ე მუხლების მოთხოვნებით. საქართველოს სამოქალაქო საპროცესო კოდექსის 382-ე მუხლის მე-2 ნაწილით, სააპელაციო სასამართლოს შეუძლია გაიზიაროს პირველი ინსტანციის სასამართლოს მიერ მტკიცებულებათა გამოკვლევის შედეგები მთლიანად ან ნაწილობრივ. საქართველოს სამოქალაქო საპროცესო კოდექსის 390-ე მუხლის მე-3 ნაწილის „გ“ ქვეპუნქტით, სააპელაციო სასამართლოს განჩინება აღწერილობითი და სამოტივაციო ნაწილების ნაცვლად უნდა შეიცავდეს მოკლე დასაბუთებას გასაჩივრებული გადაწყვეტილების გაუქმების ან უცვლელად დატოვების შესახებ. თუ სააპელაციო სასამართლო ეთანხმება პირველი ინსტანციის სასამართლოს შეფასებასა და დასკვნებს, საქმის ფაქტობრივ ან/და სამართლებრივ საკითხებთან დაკავშირებით, მაშინ დასაბუთება იცვლება მათზე მითითებით.

სააპელაციო სასამართლო მიუთითებს ადამიანის უფლებათა ევროპული კონვენციის მე-6 მუხლის პირველი პარაგრაფზე, რომელიც ავალდებულებს სასამართლოს დაასაბუთოს თავისი გადაწყვეტილება, ამავედროულად, სააპელაციო პალატა, ადამიანის უფლებათა ევროპული სასამართლოს (Hirvisaari v. Finland, §32; ჯღარკავა საქართველოს წინააღმდეგ, N7932/03; Van de Hurk v. Netherlands, par.61, Garcia Ruiz v. Spain [GC] par.26; Jahnke and Lenoble v France (dec.); Perez v France [GC], par. 81) გადაწყვეტილებებზე დაყრდნობით განმარტავს, რომ დასაბუთებული გადაწყვეტილების უფლება არ მოითხოვს მხარეების მიერ მითითებულ ყველა არგუმენტზე დეტალური პასუხის გაცემას; გარდა ამისა, აღნიშნული უფლება ზედა ინსტანციის სასამართლოებს საშუალებას აძლევს დაეთანხმონ ქვედა ინსტანციის სასამართლოს დასაბუთებას, საფუძვლების გამეორების გარეშე.

სააპელაციო სასამართლო ასევე მიუთითებს ადამიანის უფლებათა ევროპული სასამართლოს შემდეგ განმარტებაზე: „სააპელაციო სასამართლოს შეუძლია გამოასწოროს პირველი ინსტანციის სასამართლოს გადაწყვეტილების დაუსაბუთებულობა და, პირიქით, ძალიან მოკლე მსჯელობა საჩივრის დაუშვებლად ცნობის შესახებ. ქვედა ინსტანციის სასამართლოს მსჯელობის გაზიარება, არ არღვევს დასაბუთებული გადაწყვეტილების უფლებას“ (Gorou v. Greece (N.3) §§ 38-42).

მოცემულ საქმეზე სააპელაციო სასამართლო სრულად ეთანხმება პირველი ინსტანციის სასამართლოს შეფასებასა და დასკვნებს, საქმის ფაქტობრივ და სამართლებრივ საკითხებთან დაკავშირებით, შესაბამისად, სააპელაციო პალატა დამტკიცებულად მიიჩნევს საქმის ფაქტობრივ გარემოებებს, რაც არის დადგენილად მიჩნეული ქუთაისის საქალაქო სასამართლოს 2019 წლის 28 თებერვლის გადაწყვეტილებით და როგორი სახითაც არის ისინი მითითებული წინამდებარე განჩინებაში გასაჩივრებული გადაწყვეტილების დასკვნების კონსტატირებისას. საქალაქო სასამართლოს დასკვნები საქმის ფაქტობრივ გარემოებებთან დაკავშირებით გაკეთებულია საქართველოს სამოქალაქო საპროცესო კოდექსის 105-ე მუხლის შესაბამისად, საქმეში წარმოდგენილი მტკიცებულებების ურთიერთშეჯერების შედეგად და მტკიცების ტვირთიც, იმავე კოდექსის 102-ე მუხლისა და საქართველოს ადმინისტრაციული საპროცესო კოდექსის მე-17 მუხლის მე-2 ნაწილის საფუძველზე, მხარეებზე განაწილებულია სწორად.

პალატა მიიჩნევს, რომ პირველი ინსტანციის სასამართლომ სრულად და ყოველმხრივ გამოიკვლია დავასთან დაკავშირებული ყველა ფაქტობრივი გარემოება და სამართლებრივი თვალსაზრისით სწორად შეაფასა დადგენილი ფაქტობრივი გარემოებები. ამდენად, პირველი ინსტანციის სასამართლოს სამართლებრივი შეფასებების ზედმიწევნით განმეორების გარეშე სააპელაციო პალატა კიდევ ერთხელ მიუთითებს საქმის ფაქტობრივ გარემოებებზე, კერძოდ, **წინამდებარე საქმის მასალებით დადგენილია და მხარეთა შორის სადავო არ გამხდარა, რომ:**

2006 წლის 1 აგვისტოს სს „ქ-----ს“ და თ----- ა-----ის შორის გაფორმდა

გადახდის განვადებით უძრავი ქონების ნასყიდობის სანოტარო აქტი, რომლის თანახმად ნასყიდობის საგანი იყო ქ. ქუთაისში, თ-----ში მდებარე უძრავი ქონება (ყოფილი კ-----ი „საქართველო“). ნასყიდობის ფასი შეადგენდა - 355 000 ლარს;

საჯარო რეესტრის ამონაწერის თანახმად, ქ. ქუთაისში, თ-----ში მდებარე უძრავი ქონება, დაზუსტებული ფართობით: 4297,00 კვ.მ. შენობა-ნაგებობის ჩამონათვალი: N1-12254 კვ.მ. საკადასტრო კოდი: N0-----, საკუთრების უფლებით აღირიცხა თ----- ა-----ის სახელზე;

თვითმმართველი ქალაქის - ქუთაისის საკრებულოს თავმჯდომარის 2012 წლის 1-----ის N1-- ბრძანების და ამ ბრძანებაში ცვლილების შეტანის შესახებ ქუთაისის საკრებულოს 2015 წლის 22 ივლისის N231 ბრძანებით ირკვევა, რომ ვარგისად იქნა აღიარებული ქ. ქუთაისში, თ-----ში მდებარე თ----- ა-----ის კუთვნილი (ყოფილი კ-----ი ,-----) შენობის რეკონსტრუქცია;

2015 წლის 16 აპრილის თ----- ა-----ის მიერ წინასწარი გადაწყვეტილების გამოცემის მიზნით შემოსავლების სამსახურის მიმართ დასმული იქნა შემდეგი კითხვები: 1. ფიზიკური პირის პირადი აქტივის, შენობის, ოფშორულ ქვეყანაში რეგისტრირებული არარეზიდენტი საწარმოს კაპიტალში შეტანის ოპერაციის განხორციელებამდე ან განხორციელებისას, ჩაითვლება თუ არა საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 161-ე მუხლის მიხედვით დასაბეგრ ოპერაციად. 2. ფიზიკური პირის პირადი აქტივის, შენობის, ოფშორულ ქვეყანაში რეგისტრირებული არარეზიდენტი საწარმოს კაპიტალში შეტანის ოპერაციის განხორციელებისას რა საგადასახადო ვალდებულება დაეკისრება და როგორ უნდა მოხდეს საგადასახადო ანგარიშგება საქართველოს საგადასახადო კოდექსის მოთხოვნებიდან გამომდინარე. 3. რა საგადასახადო ვალდებულებები წარმოეშობა ფიზიკურ პირს ასევე არარეზიდენტ საწარმოს, რომლის კაპიტალშიც შეაქვს ფიზიკურ პირს პირადი აქტივი (შენობა), ამავე აქტივის გამოტანის შემთხვევაში;

შემოსავლების სამსახურმა 2015 წლის 0-----ს N--- წინასწარ გადაწყვეტილებაში თ----- ა-----ის მიერ დასმულ N1 კითხვასთან დაკავშირებით აღნიშნა, რომ მოცემულ წინასწარ გადაწყვეტილებაში აღწერილი ფაქტობრივი გარემოებების გათვალისწინებით, არარეზიდენტი ფიზიკური პირის თ----- ა-----ის მიერ ყოფილი „კ-----ს“ მშენებარე შენობის არარეზიდენტი კომპანიის საწესდებო კაპიტალში შეტანის ოპერაცია არ იქნება განხილული, როგორც ამ შენობის **ძირითად საშუალებად გამოყენება** და არ ჩაითვლება საგადასახადო კოდექსის 161-ე მუხლის პირველი ნაწილის „დ“ ქვეპუნქტით გათვალისწინებულ დღგ-ით დასაბეგრ ოპერაციად. არარეზიდენტი ფიზიკური პირის თ----- ა-----ის მიერ არარეზიდენტი საწარმოს კაპიტალში შესატანის სახით მის საკუთრებაში არსებული აქტივის (შენობის) მიწოდება წარმოადგენს ჩათვლის უფლებით დღგ-საგან გათავისუფლებულ ოპერაციას. ამასთან, აქტივების მიმღებ არარეზიდენტ საწარმოს შესაბამის საანგარიშო პერიოდის მიხედვით, კაპიტალში შეტანილ შენობაზე

ეთვლება, რომ მიიღო ჩათვლა;

N2 კითხვასთან დაკავშირებით შემოსავლების სამსახურმა აღნიშნა, რომ ფ/პ თ----- ა-----ის მიერ, მის საკუთრებაში არსებული **შენობის არარეზიდენტი კომპანიის კაპიტალში შეტანა 50%-ის აქციების ღირებულების სანაცვლოდ არ წარმოადგენს აქტივების მიწოდებას**. ამდენად, ფ/პ თ----- ა-----ეს აღნიშნული ოპერაციის განხორციელებით არ წარმოეშობა საშემოსავლო გადასახდით დაბეგვრის ობიექტი და ასევე ვინაიდან არარეზიდენტი ფიზიკური პირის თ----- ა-----ის მიერ ხდება ქ. ქუთაისში მდებარე ყოფილი „კ-----ს“ შენობის არარეზიდენტი საწარმოს კაპიტალში შეტანა, აღნიშნული შენობის მესაკუთრე გახდება არარეზიდენტი კომპანია, რის შემდეგაც არარეზიდენტ ფიზიკურ პირს თ----- ა-----ეს მოცემულ ქონებასთან მიმართებით არ მოუწევს ქონების გადასახადის გადახდა;

N3 კითხვასთან დაკავშირებით განიმარტა, რომ მოცემული ფაქტობრივი გარემოებებიდან გამომდინარე შეუძლებელია იმის განსაზღვრა თუ როდის მოხდება არარეზიდენტი ფიზიკური პირის თ----- ა-----ის მიერ არარეზიდენტი საწარმოს კაპიტალში შეტანილი ქონების („კ-----ს“ მშენებარე შენობა) უკან გამოტანა. შესაბამისად, იმ შემთხვევაში თუ თ----- ა-----ის მიერ არარეზიდენტი საწარმოს კაპიტალში შეტანილი ქონების უკან გამოტანა მოხდება მისი კაპიტალში შეტანიდან 2 წლის შემდეგ, აღნიშნულ ოპერაციაზე გავრცელდება საგადასახადო კოდექსის 82-ე მუხლის პირველი ნაწილის „ჩ“ ქვეპუნქტით გათვალისწინებული შეღავათი. შემოსავლების სამსახურმა ასევე მიუთითა, რომ 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 იქნა გამოცემული. ამდენად, წინასწარი გადაწყვეტილების მოთხოვნის N3 კითხვაში დასმულ მეორე შეკითხვაზე, კერძოდ, თუ რა საგადასახადო ვალდებულებები წარმოეშობა არარეზიდენტ ფიზიკურ პირს თ----- ა-----ეს მისი პირადი აქტივის (შენობის), არარეზიდენტი საწარმოს კაპიტალში შეტანის შემდეგ მისი უკან გამოტანის შემთხვევაში, შემოსავლების სამსახური მოკლებულია შესაძლებლობას გასცეს წინასწარი გადაწყვეტილება არარეზიდენტი საწარმოს საგადასახადო ვალდებულებების განსაზღვრის ნაწილში;

დადგენილია, რომ ფიზიკურმა პირმა თ----- ა-----ემ ქ. ქუთაისში, თ-----ში მდებარე შენობა შეიტანა ბრიტანეთის ვირჯინიის კუნძულებზე დარეგისტრირებული შპს „ნ-----ის“ კაპიტალში. „ნ-----ის“ დირექტორია თ----- ა-----ე, ის ასევე საწარმოს დამფუძნებელი პარტნიორია;

საჯარო რეესტრის ამონაწერის თანახმად, 2015 წლის 23 ივლისის მდგომარეობით ქ.

ქუთაისში, თ-----ში მდებარე უძრავი ქონება, დაზუსტებული ფართობით: 4297,00 კვ.მ. შენობა-ნაგებობის ჩამონათვალი: N1-12254 კვ.მ. საკადასტრო კოდი: NO-----, საკუთრების უფლებით ირიცხება შპს „ნ-----ის“ სახელზე;

2016 წლის 10 ივნისს შპს „ნ-----ს“ (დირექტორი თ----- ა-----) და მეორე მხრივ შპს „კ-----ს“ შორის დაიდო საკუთრების მინდობის ხელშეკრულება. 2017 წლის 1 იანვარს შევიდა ცვლილება საკუთრების მინდობის ხელშეკრულებაში. ხელშეკრულების 1.1. მუხლის თანახმად, ხელშეკრულების საგანს წარმოადგენს შპს „ნ-----ის“ კუთვნილი უძრავი ქონების 13 356,40 კვ.მ. მდებარე ქ. ქუთაისში, თ-----ში ს/კ 0-----, მინდობილი მესაკუთრის შპს „კ-----ს“ მიერ მართვა;

2017 წლის 1 მარტს ფ/პ თ----- ა-----მ მიმართა სსიპ შემოსავლების სამსახურს შემდეგ საკითხებზე წინასწარი გადაწყვეტილების გამოცემის მოთხოვნით: 1) ქ. ქუთაისში, თ-----ში მდებარე ს-----ის ინვესტიციაზე გაწეული ხარჯების - 18,2 მილიონი აშშ დოლარის (დღგ-ის ჩათვლით) ფ/პ თ----- ა-----ზე დასაბრუნებლად შეიძლება თუ არა გამოყენებული იქნას საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 73-ე მუხლის მე-9 ნაწილი, რათა გავრცელდეს საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 112-ე მუხლის რეგულაცია და სრულად გამოიქვითოს აქტივის ღირებულება. 2) შესაძლებელია თუ არა, რომ რეგისტრირებულმა კომპანიამ, რომელიც საქართველოს სამოქალაქო კოდექსის 724-729 მუხლების თანახმად, არის ქ. ქუთაისში, თ-----ში მდებარე შენობის მინდობილი მესაკუთრე, მიიღოს ჩათვლა გაწეული ინვესტიციის - 18,2 მილიონი აშშ დოლარი (დღგ-ის ჩათვლით), ფ/პ თ----- ა-----ის მაგიერ და მასზე დაბეგვრის გარეშე დასაბრუნებლად.

სარჩელით სადავო სსიპ შემოსავლების სამსახურის 2017 წლის 1-----ის N3-- წინასწარ გადაწყვეტილებაში აღწერილი ფაქტობრივი გარემოებების თანახმად ფ/პ თ----- ა-----მ შეიძინა ქ. ქუთაისში, თ-----ში მდებარე უძრავი ქონება (შენობა-ნაგებობა). შენობის შეძენის, რეკონსტრუქციისა და კეთილმოწყობის სამუშაოები სრულად დაფინანსებული იყო თ----- ა-----ის მიერ. შემდგომში, დამატებითი ინვესტიციების მოზიდვის და ინვესტორის მიერ დათქმული პირობის შესრულების მიზნით, აღნიშნული ქონება შეტანილ იქნა ბრიტანეთის ვირჯინიის კუნძულებზე დაფუძნებული კომპანიის კაპიტალში, რომლის გენერალური დირექტორია თ----- ა-----ე. ბრიტანეთის ვირჯინიის კუნძულებზე დაფუძნებული კომპანიის მიერ შენობა მართვაში გადაეცა მინდობილ მესაკუთრეს - საქართველოში რეგისტრირებულ საწარმოს - შპს „კ-----ს“. ამასთან, არც ბრიტანეთის ვირჯინიის კუნძულებზე დაფუძნებული კომპანია (შპს „ნ-----ი“) და არც თ----- ა-----ე არ არიან საგადასახადო კოდექსის მე-19 მუხლის შესაბამისად ურთიერთდამოკიდებული პირები შპს „კ-----ს“ მიმართ.

სსიპ შემოსავლების სამსახურის 2017 წლის 1-----ის N3-- წინასწარ გადაწყვეტილებაში აღწერილი ფაქტობრივი გარემოებების თანახმად ფ/პ თ----- ა-----ის მიერ დასმულ **N1 კითხვასთან** დაკავშირებით შემოსავლების სამსახური მიუთითებს, რომ ფ/პ თ-----

ა-----ის მიერ ბრიტანეთის ვირჯინიის კუნძულებზე დაფუძნებული კომპანიის კაპიტალში ქ. ქუთაისში, თ-----ში მდებარე უძრავი ქონების შენატანის სახით შეტანის ოპერაციის მიხედვით საგადასახადო ვალდებულებები განსაზღვრულია შემოსავლების სამსახურის მიერ გამოცემულ 2015 წლის 3-----ს N- -- წინასწარი გადაწყვეტილებით. **დასახელებული წინასწარი გადაწყვეტილებით შესაფასებელი სამეურნეო ოპერაციის კვალიფიკაციის შეცვლის საკითხი არ დამდგარა და ოპერაცია შეფასებულ იქნა, როგორც საწარმოს კაპიტალში განხორციელებული შენატანი.** აღნიშნულის გათვალისწინებით, გადასახადებით დაბეგვრის მიზნებისათვის, შემოსავლების სამსახურმა მიიჩნია, რომ ფ/პ თ----- ა-----ის მიერ ზემოაღნიშნული შენობა-ნაგებობა შეტანილ იქნა ბრიტანეთის ვირჯინიის კუნძულებზე დაფუძნებული კომპანიის კაპიტალში, ამ კომპანიაში 50 პროცენტის ან მეტი წილის (აქციების) სანაცვლოდ, რაც საგადასახადო კოდექსის V კარის მიზნებისათვის, **არ ითვლება ქონების (საქონლის) მიწოდებად,** ამავე კოდექსის 151-ე მუხლის პირველი ნაწილის შესაბამისად. ამდენად, ქ. ქუთაისში, თ-----ის N---ში მდებარე ქონების შეძენასთან, რეკონსტრუქციასა და კეთილმოწყობის სამუშაოებთან დაკავშირებული ხარჯი, **საგადასახადო კოდექსის 106-ე მუხლის „ე“ ქვეპუნქტის შესაბამისად, არ დაექვემდებარება ფ/პ თ----- ა-----ის მიერ ერთობლივი შემოსავლიდან გამოქვითვას,** რამდენადაც აღნიშნული ქონების ფ/პ თ----- ა-----ის მიერ ბრიტანეთის ვირჯინიის კუნძულებზე დაფუძნებული კომპანიის კაპიტალში შეტანა, საგადასახადო კოდექსის V კარის მიზნებისათვის, არ ითვლება ქონების (საქონლის) მიწოდებად.

შემოსავლების სამსახურმა დამატებით აღნიშნა, რომ ფ/პ თ----- ა-----ის მიმართვის საფუძველზე შემოსავლების სამსახურის მიერ გამოცემული 2015 წლის 3-----ს N--- წინასწარი გადაწყვეტილების შესაბამისად, არ იკვეთებოდა განსახილველი სამეურნეო ოპერაციის - ქონების საწარმოს კაპიტალში შეტანის ფორმის - მის შინაარსთან შეუსაბამობა. ასევე, წინამდებარე წინასწარი გადაწყვეტილებაში აღწერილი ფაქტობრივი გარემოებებიდანაც არ იკვეთებოდა მოცემული ოპერაციის მიმართ საგადასახადო ორგანოს მიერ საგადასახადო კოდექსის 73-ე მუხლის მე-9 ნაწილის „ბ“ ქვეპუნქტით განსაზღვრული უფლების გამოყენების საფუძველი. შემოსავლების სამსახურმა საგადასახადო კოდექსის 72-ე და 73.5-ე მუხლებზე მითითებით ასევე დამატებით განმარტა, რომ წარმოდგენილი ფაქტობრივი გარემოებებიდან იკვეთება, რომ ფ/პ თ----- ა-----ის მიერ ზემოაღნიშნული ხარჯის მხოლოდ ნაწილის გაწევის დადასტურებაა შესაძლებელი დოკუმენტურად. თუმცა, ფ/პ „თ----- ა-----ეს“ არ გააჩნია ფაქტობრივ გარემოებებში მოცემული ხარჯის გამოქვითვის უფლება იმ შემთხვევაშიც კი, თუ მისი გაწევა დოკუმენტურად იქნება დადასტურებული, რამდენადაც შესაბამისი ქონება ფ/პ თ----- ა-----ის მიერ შეტანილი იქნა ბრიტანეთის ვირჯინიის კუნძულებზე დაფუძნებული კომპანიის კაპიტალში, რაც საგადასახადო კოდექსის V კარის მიზნებისათვის, არ ითვლება ქონების (საქონლის) მიწოდებად. რაც შეეხება დოკუმენტურად დაუდასტურებელი ხარჯის ერთობლივი შემოსავლიდან გამოქვითვას, შემოსავლების სამსახურმა აღნიშნა, რომ

აღნიშნულს ზღუდავს საგადასახადო კოდექსის 105-ე მუხლის მე-2 ნაწილი. ამასთან, მოცემულ შემთხვევაში, დოკუმენტურად დაუდასტურებელი ხარჯის გამოქვითვა შეუძლებელია ექსპერტის ან/და აუდიტის დასკვნის საფუძველზე, რამდენადაც ასეთი დასკვნით განისაზღვრება შენობის აშენებაზე გაწეული ხარჯების ოდენობა და შეუძლებელია იმის განსაზღვრა, რომ აღნიშნული ხარჯი გაწეულია უშუალოდ ფ/პ თ----- ა-----ის მიერ. შესაბამისად, მხოლოდ ექსპერტის ან/და აუდიტის დასკვნა ვერ იქნება გამოყენებული საგადასახადო კოდექსის 73-ე მუხლის საფუძველზე არაპირდაპირი მეთოდის გამოყენების და ერთობლივი შემოსავლიდან ხარჯის გამოქვითვის საფუძველად.

თ----- ა-----ის **N2 კითხვასთან** დაკავშირებით შემოსავლების სამსახურმა N3-- წინასწარ გადაწყვეტილებაში მიუთითა საქმეზე არსებულ ფაქტობრივ გარემოებებზე და თ----- ა-----ის პოზიციაზე (ვინაიდან მინდობილი მესაკუთრე მართავს მინდობილ საკუთრებას საკუთრების მიმდობის ხარჯით, ამასთან, ვინაიდან მინდობილი მესაკუთრე სარგებლობს მესამე პირებთან ურთიერთობისას მესაკუთრის უფლებამოსილებით, მათ შორის, ფინანსთა სამინისტროს შემოსავლების სამსახურთანაც, მინდობილი მესაკუთრეს უნდა მიეცეს უფლება ისარგებლოს იმ ფინანსური შეღავათებით, რომლებიც წარმოეშობა საკუთრების მიმდობს მინდობილ საკუთრებაში გადაცემული შენობის მიმართ) და აღნიშნა, რომ საქართველოს სამოქალაქო კოდექსის საკუთრების მინდობასთან დაკავშირებული რეგულაციები ვრცელდება კერძო ხასიათის სამართლებრივ ურთიერთობებზე, რომლებსაც არ განეკუთვნება საგადასახადო სამართლებრივი ურთიერთობები. საგადასახადო სამართლებრივ ურთიერთობებს საჯარო სამართლებრივი ბუნება გააჩნია, რადროსაც ურთიერთობის ერთ-ერთ მხარედ ყოველთვის საჯარო სამართლებრივი უფლებამოსილებების განმახორციელებელი ორგანო გვევლინება. ამდენად, საგადასახადო კანონმდებლობით არ არის განსაზღვრული ფიზიკური პირის მიერ ერთობლივი შემოსავლიდან ხარჯის გამოქვითვის უფლების სხვა პირისათვის გადაცემის შესაძლებლობა. გარდა ამისა, ფ/პ თ----- ა-----ეს არ გააჩნია ფაქტობრივ გარემოებებში აღწერილი ხარჯის გამოქვითვის უფლება. შესაბამისად, ამ უფლების სხვა პირისათვის გადაცემის საკითხიც არ დგება. შემოსავლების სამსახურმა ასევე აღნიშნა, რომ 2016 წლის 16 მაისის „საქართველოს საგადასახადო კოდექსში ცვლილების შეტანის შესახებ“ საქართველოს კანონით (5092-III) საქართველოს საგადასახადო კოდექსის XIII თავში შევიდა არსებითი ცვლილებები, რის შედეგადაც 2017 წლის 1 იანვრის შემდგომ პერიოდში, საწარმოს მოგების გადასახადით დასაბეგრი ობიექტის განსაზღვრისას, მხედველობაში აღარ მიიღება შესაბამისი საანგარიშო პერიოდის მიხედვით გამოსაქვითი ხარჯების ოდენობა.

ფ/პ თ----- ა-----ემ საჩივრით მიმართა სსიპ შემოსავლების სამსახურს და ითხოვა სსიპ შემოსავლების სამსახურის 2017 წლის 1-----ის N3-- წინასწარი გადაწყვეტილების გაუქმება.

სსიპ შემოსავლების სამსახურის 2017 წლის 1-----ის N1---- ბრძანებით ფ/პ თ----- ა-----ის საჩივარი არ დაკმაყოფილდა.

თ----- ა-----ემ საჩივრით მიმართა საქართველოს ფინანსთა სამინისტროსთან არსებული დავების განხილვის საბჭოს 2017 წლის 1-----ის სსიპ შემოსავლების სამსახურის N3-- წინასწარი გადაწყვეტილების და სსიპ შემოსავლების 2017 წლის 1----ის N1---- ბრძანების გაუქმების მოთხოვნით. საქართველოს ფინანსთა სამინისტროსთან არსებული დავების განხილვის საბჭოს 2017 წლის 1-----ის N4----- გადაწყვეტილებით საჩივარი არ დაკმაყოფილდა.

სააპელაციო საჩივრის მოთხოვნას წარმოაგენს გასაჩივრებული გადაწყვეტილების გაუქმება და სარჩელის სრულად დაკმაყოფილება. მოსარჩელის სასარჩელო მოთხოვნას კი წარმოადგენს სადავო ინდივიდუალური ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტების (სსიპ შემოსავლების სამსახურის 2017 წლის 1-----ის N3-- წინასწარი გადაწყვეტილების, სსიპ შემოსავლების სამსახურის 2017 წლის 1-----ის N1---- ბრძანების და საქართველოს ფინანსთა სამინისტროსთან არსებული დავების განხილვის საბჭოს 2017 წლის 1-----ის N4----- გადაწყვეტილების) ბათილად ცნობა და მოსარჩელის მიერ წარდგენილი წინასწარი გადაწყვეტილების გამოცემის მოთხოვნის შესაბამისად სსიპ შემოსავლების სამსახურისთვის ახალი ინდივიდუალური ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტის (წინასწარი გადაწყვეტილების) გამოცემის დავალება.

საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 47-ე მუხლის (წინასწარი გადაწყვეტილება) შესაბამისად, შემოსავლების სამსახური პირის მიმართვის საფუძველზე უფლებამოსილია გამოსცეს წინასწარი გადაწყვეტილება განსახორციელებელი ან განხორციელებული ოპერაციის მიხედვით საგადასახადო ანგარიშგების წესების ან/და შესასრულებელი საგადასახადო ვალდებულებების თაობაზე; 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. თუ პირი მოქმედებს წინასწარი გადაწყვეტილების შესაბამისად, დაუშვებელია მაკონტროლებელი/სამართალდამცავი ორგანოს მიერ წინასწარი გადაწყვეტილების საწინააღმდეგო გადაწყვეტილების მიღება და გადასახადის ან/და სანქციის დარიცხვა.

ამდენად, პალატა განმარტავს, რომ წინასწარი გადაწყვეტილება გადასახადის გადამხდელის კანონიერი ინტერესების დაცვისა და რეალიზაციის მნიშვნელოვანი გარანტიაა. საგადასახადო კოდექსის დანაწესთა შესაბამისად, გადასახადის გადამხდელი აღჭურვილია უფლებით, მოითხოვოს წინასწარი გადაწყვეტილების გამოცემა, რათა განსახორციელებელი ან განხორციელებული ოპერაციის მიხედვით ზუსტად განსაზღვროს კონკრეტულ შემთხვევაში საგადასახადო ანგარიშგების წესები ან შესასრულებელი საგადასახადო ვალდებულება, რაც ამცირებს საგადასახადო სანქციის დარიცხვის რისკებსაც. 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 და რომელიც შესაბამისობაში უნდა მოდიოდეს კანონმდებლობასთან, ვინაიდან საგადასახადო გადამხდელი საგადასახადო ვალდებულებას განსაზღვრავს სწორედ მითითებული გადაწყვეტილების შესაბამისად.

როგორც უკვე აღინიშნა შემოსავლების სამსახურისგან წინასწარი გადაწყვეტილების გამოცემას თ----- ა-----ე მოითხოვდა შემდეგ საკითხებზე: 1) ქ. ქუთაისში, თ-----ში მდებარე ს-----ის ინვესტიციაზე გაწეული ხარჯების - 18,2 მილიონი აშშ დოლარის (დღგ-ის ჩათვლით) ფ/პ თ----- ა-----ეზე დასაბრუნებლად შეიძლება თუ არა გამოყენებული იქნას საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 73-ე მუხლის მე-9 ნაწილი, რათა გავრცელდეს საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 112-ე მუხლის რეგულაცია და სრულად გამოიქვითოს აქტივის ღირებულება. 2) შესაძლებელია თუ არა, რომ რეგისტრირებულმა კომპანიამ, რომელიც საქართველოს სამოქალაქო კოდექსის 724-729 მუხლების თანახმად, არის ქ. ქუთაისში, თ-----ში მდებარე შენობის მინდობილი მესაკუთრე, მიიღოს ჩათვლა გაწეული ინვესტიციის - 18,2 მილიონი აშშ დოლარი (დღგ-ის ჩათვლით), ფ/პ თ----- ა-----ის მაგიერ და მასზე დაბეგვრის გარეშე დასაბრუნებლად.

ამდენად, მოსარჩელის (აპელანტის) იურიდიულ ინტერესს წარმოადგენს მის მიერ განხორციელებული თუ განსახორციელებელი ოპერაციების იმგვარი განმარტება, რაც პირველ რიგში მოსარჩელეს, შემდგომ კი მინდობილ მესაკუთრეს მისცემს ს-----ის აშენებასა და კეთილმოწყობაზე გაწეული ხარჯების დასაბრუნებლად საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 73-ე მუხლის მე-9 ნაწილის „ბ“ პუნქტის გამოყენების საშუალებას, რათა ამავე კოდექსის 112-ე მუხლის საფუძველზე სრულად გამოიქვითოს აქტივის ღირებულება.

პალატა მიუთითებს, რომ საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 112-ე მუხლის პირველი ნაწილის თანახმად ძირითადი საშუალებების მიმართ, **გარდა საწარმოს კაპიტალში შეტანილისა**, საგადასახადო გადამხდელს უფლება აქვს, სრულად გამოიქვითოს ამ აქტივების ღირებულება იმ საგადასახადო წელს, როდესაც ძირითადი საშუალებები ექსპლუატაციაში შევიდა. ამავე კოდექსის 151-ე მუხლის პირველი ნაწილის თანახმად პირის (პირთა) მიერ იურიდიული პირისათვის მასში **50 პროცენტის ან მეტი წილის (აქციების) სანაცვლოდ აქტივების გადაცემა (დავალიანებით ან მის გარეშე) არ არის აქტივების მიწოდება**.

მოცემული საქმის მასალებით დადგენილია და მხარეთა შორის სადავო არაა, მეტიც თავად თ----- ა-----ეც მიუთითებს, რომ მან ბრიტანეთის ვირჯინიის კუნძულებზე დაფუძნებული საწარმოს შპს „ნ-----ის“ კაპიტალში, ქ. ქუთაისში, თ-----ში მდებარე უძრავი ქონება შეიტანა, ამ კომპანიაში 50 პროცენტის ან მეტი წილის (აქციების) სანაცვლოდ. აღნიშნული ოპერაცია კი პალატის განმარტებით,

საგადასახადო კოდექსის V კარის მიზნებისათვის, **არ ითვლება ქონების (საქონლის) მიწოდებად**, ამავე კოდექსის 151-ე მუხლის პირველი ნაწილის შესაბამისად.

საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 73-ე მუხლის მე-9 ნაწილის „ბ“ პუნქტში, რომელზედაც მოსარჩელე აპელირებს, ნათქვამია, რომ საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 73-ე მუხლის მე-9 ნაწილის „ბ“ პუნქტის თანახმად საგადასახადო ვალდებულების განსაზღვრის მიზნით საგადასახადო ორგანოს უფლება აქვს: სამეურნეო ოპერაციის ფორმისა და შინაარსის გათვალისწინებით შეცვალოს მისი კვალიფიკაცია, თუ ოპერაციის ფორმა არ შეესაბამება მის შინაარსს.

წინასწარი გადაწყვეტილების გამოცემის მოთხოვნით წარდგენილი განცხადებისა და სასარჩელო მოთხოვნის შინაარსიდან გამომდინარე პალატა აღნიშნავს, რომ მოსარჩელე საგადასახადო კოდექსის 73-ე მუხლის მე-9 ნაწილის „ბ“ პუნქტზე მითითებით მოითხოვს, რომ მის მიერ განხორციელებულ ოპერაციას, ბრიტანეთის ვირჯინიის კუნძულებზე დაფუძნებული კომპანიისთვის უძრავი ქონების გადაცემას, შეეცვალოს კვალიფიკაცია და აღნიშნული ოპერაცია განხილული იქნეს როგორც ძირითადი საშუალებების მიწოდება, რაც საშუალებას მისცემს მას ისარგებლოს საგადასახადო კოდექსის 112-ე მუხლით დადგენილი შეღავათებით და არა როგორც საწარმოს კაპიტალში შენატანად, რისი ღირებულებაც გამოქვითვას არ ექვემდებარება.

პალატა მიუთითებს, რომ თ----- ა-----ის მიერ ბრიტანეთის ვირჯინიის კუნძულებზე დაფუძნებული კომპანიის კაპიტალში ქ. ქუთაისში, თ-----ში მდებარე უძრავი ქონების შენატანის სახით შეტანის ოპერაციის მიხედვით საგადასახადო ვალდებულებები უკვე განისაზღვრა სსიპ შემოსავლების სამსახურის მიერ 2015 წლის 3-----ს გამოცემული N--- წინასწარი გადაწყვეტილებით, რომლითაც **შესაფასებელი სამეურნეო ოპერაციის კვალიფიკაციის შეცვლის საკითხი არ დამდგარა და ოპერაცია შეფასებულ იქნა, როგორც საწარმოს კაპიტალში განხორციელებული შენატანი**. ხოლო რაც შეეხება განხორციელებული სამეურნეო ოპერაციისთვის კვალიფიკაციის შეცვლას, პალატა განმარტავს, რომ საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 73.9 მუხლის „ბ“ ქვეპუნქტის თანახმად, საგადასახადო ვალდებულების განსაზღვრის მიზნით საგადასახადო ორგანოს უფლება აქვს მხედველობაში არ მიიღოს სამეურნეო ოპერაციები, რომლებსაც არა აქვს არსებითი ეკონომიკური გავლენა ან სამეურნეო ოპერაციის ფორმისა და შინაარსის გათვალისწინებით შეცვალოს მისი კვალიფიკაცია, თუ ოპერაციის ფორმა არ შეესაბამება მის შინაარსს, შესაბამისად, კანონმდებელი შესაძლებლად მიიჩნევს ოპერაციის კორექტირებას, თუ მისი გამოხატვის ფორმა და მხარეთა რეალური ნება არ ემთხვევა ერთმანეთს. სააპელაციო სასამართლო მიიჩნევს, რომ აღნიშნული ნორმა არ იძლევა მართლზომიერი გარიგების კვალიფიკაციის შეცვლის შესაძლებლობას, არამედ ეხება ბათილ, ნების ნაკლის მქონე გარიგებებს, მათ შორის, თვალთმაქცურ და მოჩვენებით გარიგებებს.

პალატა მიუთითებს, რომ მოცემულ შემთხვევაში აპელანტი ვერ ასაბუთებს საგადასახადო კოდექსის 73-ე მუხლის მე-9 ნაწილის გამოყენების წინაპირობების არსებობა, რამდენადაც რაიმე ურთიერთობის ფარგლებში ოპერაციის ფორმიდან გამომდინარე შინაარსს ადგენს არა საგადასახადო ორგანო ან საგადასახადო კოდექსი, არამედ ამ ურთიერთობის მარეგულირებელი კანონმდებლობა. როდესაც ოპერაციის საფუძველი კერძოსამართლებრივი ხელშეკრულებაა, მისი რეგულაცია ხორციელდება სამოქალაქო კოდექსითა და სხვა ნორმატიული აქტებით. ამ ნორმატიული აქტების გამოყენებით უნდა მოხდეს კონკრეტული სამართლებრივი კონსტრუქციის ფორმის ნორმატიულად დადგენილი შინაარსისა და მხარეთა ფაქტობრივი ნების შეპირისპირება. სწორედ ეს ნორმატიული აქტები უნდა იქნეს გამოყენებული იმის დასადგენად, შეესაბამება თუ არა გარიგების ფორმა მხარეთა ნებას. თუ არის საკმარისად დიდი ალბათობა იმისა, რომ მხარე თვალთმაქცობს ან ცდება თავისი ნების გამოხატვაში, მხოლოდ მაშინ უნდა იქნეს გამოყენებული შინაარსის ფორმაზე აღმატებულობის პრინციპი. მოცემულ შემთხვევაში აპელანტი (მოსარჩელე) ვერ ადასტურებს რაში გამოიხატება განხორციელებული ოპერაციების ფორმისა და შინაარსის კონფლიქტი. ამდენად, პალატა დადგენილად მიიჩნევს, რომ თ----- ა-----ეს არ აქვს საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 112-ე მუხლით გათვალისწინებული შეღავათით სარგებლობის უფლება, რის გამოც არ დგება ამ უფლების სხვა პირისთვის გადაცემის საკითხი. ამდენად, პალატა მიიჩნევს, რომ გასაჩივრებული ინდივიდუალური ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტები გამოცემულია საქართველოს საგადასახადო და ადმინისტრაციული კანონმდებლობის მოთხოვნათა სრული დაცვით და არ არსებობს მათი ბათილად ცნობისა და ახალი აქტის (წინასწარი გადაწყვეტილების) გამოცემის შესახებ ადმინისტრაციული ორგანოს დავალდებულების სამართლებრივი საფუძვლები.

ამასთან, პალატა განმარტავს, რომ საქართველოს ადმინისტრაციული საპროცესო კოდექსის მე-4 მუხლით, ადმინისტრაციული საქმის განხილვისას მხარეები სარგებლობენ საქართველოს სამოქალაქო საპროცესო კოდექსის მე-4 მუხლით მინიჭებული უფლება-მოვალეობებით. სამოქალაქო საპროცესო კოდექსის მე-4 მუხლის პირველი ნაწილის შესაბამისად, სამართალწარმოება მიმდინარეობს შეჯიბრებითობის საფუძველზე. მხარეები სარგებლობენ თანაბარი უფლებებითა და შესაძლებლობებით, დაასაბუთონ თავიანთი მოთხოვნები, უარყონ ან გააქარწყლონ მეორე მხარის მიერ წამოყენებული მოთხოვნები, მოსაზრებები თუ მტკიცებულებები. მხარეები თვითონვე განსაზღვრავენ, თუ რომელი ფაქტები უნდა დაედოს საფუძვლად მათ მოთხოვნებს ან რომელი მტკიცებულებებით უნდა იქნეს დადასტურებული ეს ფაქტები. იმავე კოდექსის 103-ე მუხლის პირველი ნაწილით, მტკიცებულებებს სასამართლოს წარუდგენენ მხარეები. 102-ე მუხლის მიხედვით, თითოეულმა მხარემ უნდა დაამტკიცოს გარემოებანი, რომლებზედაც იგი ამყარებს თავის მოთხოვნებსა და შესაგებელს. ამ გარემოებათა დამტკიცება შეიძლება თვით მხარეთა (მესამე პირთა) ახსნა-განმარტებით, მოწმეთა ჩვენებით, ფაქტების კონსტატაციის მასალებით, წერილობითი თუ ნივთიერი მტკიცებულებებითა და ექსპერტთა დასკვნებით. საქმის გარემოებები, რომლებიც კანონის თანახმად უნდა

დადასტურდეს გარკვეული სახის მტკიცებულებებით, არ შეიძლება დადასტურდეს სხვა სახის მტკიცებულებებით. სააპელაციო პალატა განმარტავს, რომ მტკიცების პროცესი მოიცავს მხარეთა მიერ მტკიცებულებათა შეგროვებას და სასამართლოში წარდგენას. მხარე ვალდებულია თვითონვე დაამტკიცოს მის მიერ მითითებული გარემოებები. ამ ვალდებულების შესრულება განაპირობებს დავის შედეგს. მხარეთა შორის მტკიცების ტვირთის განაწილების ინსტიტუტს აქვს არა მარტო საპროცესო სამართლებრივი, არამედ მატერიალურ-სამართლებრივი მნიშვნელობაც, რადგან საქმის შედეგი იმაზეა დამოკიდებული რა მტკიცებულებებზე მითითებით დაასაბუთებენ მხარეები გარემოებებს, რომლებზედაც ამყარებენ თავიანთ მოთხოვნებს.

საქართველოს ადმინისტრაციული საპროცესო კოდექსის მე-17 მუხლის პირველი ნაწილის თანახმად, მოსარჩელე ვალდებულია დაასაბუთოს თავისი სარჩელი და წარადგინოს შესაბამისი მტკიცებულებები. მოპასუხე ვალდებულია წარადგინოს წერილობითი პასუხი (შესაგებელი) და შესაბამისი მტკიცებულებები. მითითებული დებულება ადგენს მხარეთა საპროცესო მოვალეობებს ადმინისტრაციულ სამართალწარმოებაში, რაც უზრუნველყოფს მხარეთა შეჯიბრებითობის პრინციპის სრულყოფილ რეალიზაციას. ამასთან, კანონი ადგენს საგამონაკლისო შემთხვევას, როცა დავის საგანს წარმოადგენს ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტის მართლზომიერების შემოწმება - მტკიცების ტვირთი, ასეთ დროს გადადის აქტის გამომცემ ადმინისტრაციულ ორგანოზე, თუმცა მტკიცების ტვირთის ამგვარი გადანაწილება არ გულისხმობს მოსარჩელე მხარის გათავისუფლებას მის მიერ მითითებული გარემოებების დასაბუთების ვალდებულებისაგან, ე.ი. იმ გარემოებების შესაბამისი მტკიცებულებებით დადასტურების მოვალეობისგან, რაზეც ის ამყარებს თავის მოთხოვნას.

მოცემულ შემთხვევაში პალატას მიაჩნია, რომ აპელანტმა ვერ შეძლო იმ მტკიცებულებების წარმოდგენა და ვერ მიუთითა იმ სამართლებრივ გარემოებებზე, რომლებიც დაადასტურებდა სასარჩელო მოთხოვნის საფუძვლიანობას. აღნიშნულიდან გამომდინარე არ არსებობს სააპელაციო საჩივრის დაკმაყოფილების და გასაჩივრებული გადაწყვეტილების გაუქმების ფაქტობრივ-სამართლებრივი საფუძველი.

5. შემაჯამებელი სასამართლო დასკვნა

ზემოთ მოყვანილი გარემოებებიდან გამომდინარე, სააპელაციო პალატა მივიდა დასკვნამდე, რომ პირველი ინსტანციის სასამართლომ არსებითად სწორი შეფასება მისცა საქმეზე დადგენილ ფაქტებს. გადაწყვეტილება ფაქტობრივად და სამართლებრივად დასაბუთებულია სრულად, მისი გაუქმებისათვის დასაბუთებულ პრეტენზიას წარმოდგენილი სააპელაციო საჩივარი არ შეიცავს/ შესაბამისად, არ არსებობს სააპელაციო საჩივრის დაკმაყოფილებისა და გასაჩივრებული გადაწყვეტილების გაუქმების საქართველოს სამოქალაქო საპროცესო კოდექსის 393-ე და 394-ე მუხლებით გათვალისწინებული პროცესუალურ-სამართლებრივი

საფუძვლები. ამდენად, უცვლელად უნდა დარჩეს მოცემულ საქმეზე ქუთაისის საქალაქო სასამართლოს მიერ მიღებული გადაწყვეტილება.

6. სასამართლო ხარჯები

აპელანტს, თ----- ა-----ს საქართველოს სამოქალაქო საპროცესო კოდექსის 39-ე მუხლის პირველი ნაწილის „ბ“ ქვეპუნქტის საფუძველზე გადახდილი სახელმწიფო ბაჟი 150 ლარი არ დაუბრუნდება სააპელაციო საჩივრის უარყოფის გამო, თანახმად, საქართველოს სამოქალაქო საპროცესო კოდექსის 53-ე მუხლისა.

ს ა რ ე ზ ო ლ უ ც ი ო ნ ა წ ი ლ ი

სააპელაციო სასამართლომ იხელმძღვანელა საქართველოს ადმინისტრაციული საპროცესო კოდექსის პირველი მუხლის მე-2 ნაწილით, მე-12 მუხლით, საქართველოს სამოქალაქო საპროცესო კოდექსის 257-ე, 386-ე, 390-ე მუხლებით

და ა დ გ ი ნ ა

1. თ----- ა-----ის სააპელაციო საჩივარი არ დაკმაყოფილდეს;
2. უცვლელად დარჩეს ქუთაისის საქალაქო სასამართლოს 2019 წლის 28 თებერვლის გადაწყვეტილება;
3. თ----- ა-----ის მიერ სახელმწიფო ბაჟი გადახდილია;
4. სააპელაციო სასამართლოს განჩინება შეიძლება გასაჩივრდეს საკასაციო წესით საქართველოს უზენაესი სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატაში (თბილისი, ძმები ზუბალაშვილების ქუჩა №6), მხარეებისათვის დასაბუთებული განჩინების ასლის კანონით დადგენილი წესით გადაცემიდან 21 დღის ვადაში, ქუთაისის სააპელაციო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატის მეშვეობით (ქუთაისი, ნიუპორტის ქ. №32).

მოსამართლეები:

ხათუნა

ხომერიკი

გოჩა

აბუსერიძე

მურთაზ

მეშველიანი