

№ბს-754-754(კ-18)
კ-----ი ბს-754-754(კ-18)

27 დეკემბერი, 2018 წელი
ქ. თბილისი

**ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატა
შემადგენლობა:**

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

საქმის განხილვის ფორმა - ზეპირი მოსმენის გარეშე

კასატორი (მოსარჩელე) _ სსიპ შემოსავლების სამსახური

მოწინააღმდეგე მხარე (მოპასუხეები) _ შპს „ს-----“, შპს „ლ-----“, თ-
-----ი, გ-----ი

გასაჩივრებული განჩინება _ თბილისის სააპელაციო სასამართლოს
ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატის 2018 წლის 27 თებერვლის განჩინება

დავის საგანი _ ცრუმაგიერ პირებად აღიარება

აღწერილობითი ნაწილი:

2016 წლის 1 სექტემბერს სსიპ შემოსავლების სამსახურმა სასარჩელო განცხადებით მიმართა გორის რაიონულ სასამართლოს, მოპასუხეების - შპს „ს-----ს“, შპს „ლ-----ს“, თ-----ისა და გ-----ის მიმართ.

მოსარჩელის მითითებით, შპს „ს-----ს“ 2016 წლის 20 აგვისტოს მდგომარეობით გააჩნია აღიარებული საგადასახადო დავალიანება 82 729,35 ლარის ოდენობით. საგადასახადო დავალიანება წარმოიშვა 2013 წლის 9 ოქტომბრის სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობების ინვენტარიზაციის საფუძველზე და 2014 წლის 7 მაისის #24351 ბრძანების საფუძველზე ჩატარებული საგადასახადო შემოწმების შედეგად. ინვენტარიზაციის დაწყების შემდეგ, კერძოდ, 2013 წლის 6 ნოემბრიდან შპს „ს-----მ“ ეკონომიკური საქმიანობა შეწყვიტა, რის შემდეგაც იმავე ობიექტზე ფუნქციონირება დაიწყო შპს „ლუკასმა“, რომელსაც ასევე წარმოეშვა და დღეის მდგომარეობითაც გააჩნია აღიარებული საგადასახადო დავალიანება. შპს „ლ-----“ ეწეოდა ზუსტად იმავე სახის საქმიანობას, რასაც შპს „ს-----“. ამ უკანასკნელის დირექტორი და

ერთპიროვნული პარტნიორი იყო - თ-----ი, ხოლო შპს „ლ-----ს“ დირექტორი და ერთპიროვნული პარტნიორი - გ-----ი. მათ საქმიანი ურთიერთობა ჰქონდათ ერთი და იმავე პარტნიორებთან. ისინი არიან ნათესავები (მამიდა - ძმისშვილი), შესაბამისად, ურთიერთდამოკიდებული პირები. მათ სამეწარმეო საქმიანობის შედეგად რაიმე სახის დივიდენდი ან ხელფასი ოფიციალურად არ მიუღიათ მაშინ, როდესაც თ-----მა შეიძინა რამდენიმე უძრავი ქონება, ხოლო გ-----მა - ძვირადღირებული ავტომანქანა. ამავე დროს, ორივე საზოგადოებას საკუთრებაში გააჩნია მხოლოდ საკონტროლო-სალარო აპარატები. გ-----მა სატელეფონო საუბრისას განმარტა, რომ შპს „ლ-----ს“ დავალიანებასთან დაკავშირებულ საკითხებზე იგი პასუხს ვერ გასცემდა და მიემართათ მამიდისთვის - თ-----ისათვის. ეს ადასტურებს იმ ფაქტს, რომ შპს „ლ-----ს“ ხელმძღვანელობას რეალურად ახორციელებდა თ-----ი. შპს „ს-----ს“, შპს „ლ-----ს“, თ---რ და გ-----ების გამიჯნულობა არ არსებობს, რადგან ამ კომპანიებს არ გააჩნიათ ადეკვატური ქონება/კაპიტალი. თ---რ და გ-----ები სამეწარმეო საქმიანობას ახორციელებდნენ შპს-ების მეშვეობით ისე, რომ არ ასრულებდნენ ბიუჯეტის წინაშე კუთვნილ საგადასახადო ვალდებულებებს.

ამდენად, მოსარჩელემ შპს „ს-----ს“, შპს „ლ-----ს“, თ-----ისა და გ-----ის ერთმანეთის ცრუმაგიერ პირებად ცნობა მოითხოვა.

მოსარჩელემ ასევე სარჩელის უზრუნველყოფის მიზნით, თ-----ისა და გ-----ის უძრავ-მოძრავ ქონებაზე ყადაღის დადების თაობაზე იშუამდგომლა.

გორის რაიონული სასამართლოს 2016 წლის 2 სექტემბრის განჩინებით სსიპ შემოსავლების სამსახურის განცხადება დაკმაყოფილდა; სარჩელის უზრუნველყოფის მიზნით, ყადაღა დაედო მოპასუხე თ-----ის (პირ. №24001006387) კუთვნილ უძრავ ქონებას, მდებარე: 1. ქ. თბილისი, გლდანი, „ა“ მკ/რ, კორპ. 64, ბინა 14 (საკადასტრო კოდი 01.11.12.017.013.01.014); 2. კასპის მუნიციპალიტეტის სოფელი კავთისხევი, საკადასტრო კოდი 67.08.03.003; 3. კასპის მუნიციპალიტეტის სოფელი კავთისხევი, საკადასტრო კოდი 67.08.33.346; 4. კასპის მუნიციპალიტეტის სოფელი კავთისხევი, საკადასტრო კოდი 67.08.33.347; მოპასუხე გ-----ის (პირ. №24001045048) კუთვნილ ავტომანქანას - მიცუბიში აუტლენდერი (VIN: JA4ZIFX6U008809, ფერი რუხი 6/8, გამოშვების წელი 2005, სახელმწიფო სანომრე ნიშნით DQQ - 688).

გორის რაიონული სასამართლოს 2016 წლის 16 ნოემბრის გადაწყვეტილებით სსიპ შემოსავლების სამსახურის სარჩელი შპს „ს-----ის“, შპს „ლ-----ს“, თ---რ და გ-----ების მიმართ მოპასუხეების ერთმანეთის ცრუმაგიერ პირებად ცნობის შესახებ არ დაკმაყოფილდა; გაუქმდა გორის რაიონული სასამართლოს 2016 წლის 2 სექტემბრის განჩინებით სარჩელის უზრუნველყოფად გამოყენებული ღონისძიება, რომლითაც ყადაღა დაედო თ-----ის კუთვნილ უძრავ ქონებას, მდებარე: 1. ქ. თბილისი, გლდანი, „ა“ მკ/რ, კორპ. 64, ბინა 14 (საკადასტრო კოდი 01.11.12.017.013.01.014); 2. კასპის მუნიციპალიტეტის სოფელი კავთისხევი, საკადასტრო კოდი 67.08.03.003; 3. კასპის

მუნიციპალიტეტის სოფელი კავთისხევი, საკადასტრო კოდი 67.08.33.346; 4. კასპის მუნიციპალიტეტის სოფელი კავთისხევი, საკადასტრო კოდი 67.08.33.347, და მოპასუხე გ-----ის კუთვნილ ავტომანქანას - მიცუბიში აუტლენდერი (VIN: JA4ZIFX6U008809, ფერი რუხი 6/8, გამოშვების წელი 2005, სახელმწიფო სანომრე ნიშნით DQQ - 688).

სასამართლომ დადგენილად მიიჩნია, რომ თ-----ის სახელზე 2010 წლის 27 დეკემბრიდან, 2011 წლის 24 ივნისიდან და 2015 წლის 4 ნოემბრიდან ნასყიდობის ხელშეკრულებების საფუძველზე საკუთრების უფლებით ირიცხება შემდეგი უძრავი ქონება: 1. თბილისი, გლდანი, „ა“ მკ/რ, კორპ. 64, ბინა 14 (საკადასტრო კოდი 01.11.12.017.013.01.014); 2. კასპის მუნიციპალიტეტის სოფელი კავთისხევი, საკადასტრო კოდი 67.08.03.003; 3. კასპის მუნიციპალიტეტის სოფელი კავთისხევი, საკადასტრო კოდი 67.08.33.346; 4. კასპის მუნიციპალიტეტის სოფელი კავთისხევი, საკადასტრო კოდი 67.08.33.347; 5. კასპის მუნიციპალიტეტის სოფელი კავთისხევი, საკადასტრო კოდი 67.08.03.001. გ-----ის სახელზე საკუთრების უფლებით ირიცხება ავტომანქანა - მიცუბიში აუტლენდერი (VIN: JA4ZIFX6U008809, ფერი რუხი 6/8, გამოშვების წელი 2005, სახელმწიფო სანომრე ნიშნით DQQ – 688).

დადგენილია, რომ შპს „ს-----“ დაფუძნდა 2012 წლის 22 მაისს, რომლის პარტნიორი 100 %-იანი წილით და დირექტორი თ-----ია, ხოლო შპს „ლ-----“ - 2013 წლის 31 ოქტომბერს, რომლის პარტნიორი 100 %-იანი წილით და დირექტორი გ-----ია. მათ საკუთრებაში ირიცხება საკონტროლო-საღარი აპარატები. თ---რ და გ-----ები არიან მამიდა-ძმისშვილი.

შპს „ს-----ს“ აღიარებული საგადასახადო დავალიანება 2016 წლის 14 ივლისის მდგომარეობით 82 160,38 ლარი, ხოლო შპს „ლ-----ს“ დავალიანება 2016 წლის 5 ივლისის მდგომარეობით 18 638,01 ლარია. მათ ქონებაზე გავრცელებულია საგადასახადო გირავნობა/იპოთეკა და დადებულია საგადასახადო ორგანოს ყადაღა. 2013 წლის 11 აპრილს შპს „ს-----ს“ მაღაზიაში მოხდა 6 720 ლარის (დაზარალებულის მითითებით) ღირებულების საქონლის ქურდობა. დანაშაული გაუხსნელია.

სს „ლიბერთი ბანკსა“ და ი-----ს (თ-----ის მეუღლე) შორის 2012 წლის 23 მაისს დაიდო გენერალური საკრედიტო მომსახურების ხელშეკრულება 35 000 აშშ დოლარზე, ხოლო 2015 წლის 1 დეკემბერს - საბანკო კრედიტის ხელშეკრულება 26 000 ლარზე. ი-----სა და 4 სხვა პირს შორის 2015 წლის სექტემბერში დაიდო 107 ტონა ყვითელი სიმინდის 51 500 ლარად ნასყიდობის შესახებ.

2016 წლის 9 სექტემბერს შპს „ს-----მ“ და შპს „ლუკასმა“ საგადასახადო შეთანხმებების გაფორმების შესახებ განცხადებებით მიმართეს შემოსავლების სამსახურს.

სასამართლომ აღნიშნა, რომ საქართველოს საგადასახადო კოდექსის მე-19 მუხლის 1-ლი და მე-2 ნაწილების თანახმად, ურთიერთდამოკიდებულ პირებად ითვლებიან ის პირები, რომელთა შორის განსაკუთრებულ ურთიერთობათა არსებობამ შეიძლება, გავლენა მოახდინოს მათი ან მათ მიერ წარმოდგენილი

პირების საქმიანობის პირობებზე ან ეკონომიკურ შედეგებზე; განსაკუთრებულ ურთიერთობებს მიეკუთვნება ურთიერთობები, რომელთა დროსაც: ა) პირები არიან ერთი საწარმოს დამფუძნებლები (მონაწილეები), თუ მათი ჯამური წილი არანაკლებ 20 პროცენტია; ბ) ერთი პირი პირდაპირ ან არაპირდაპირ მონაწილეობს მეორე პირის საწარმოში, თუ ასეთი მონაწილეობის წილი არანაკლებ 20 პროცენტია; გ) პირი ახორციელებს საწარმოს კონტროლს; დ) ფიზიკური პირი თანამდებობრივად ექვემდებარება სხვა ფიზიკურ პირს; ე) ერთი პირი პირდაპირ ან არაპირდაპირ აკონტროლებს მეორე პირს; ვ) პირებს პირდაპირ ან არაპირდაპირ აკონტროლებს მესამე პირი; ზ) პირები ერთად, პირდაპირ ან არაპირდაპირ აკონტროლებენ მესამე პირს; თ) პირები ნათესავები არიან; ი) პირები ამხანაგობის წევრები არიან. ამავე მუხლის მე-5 და მე-6 ნაწილების მიხედვით, ამ მუხლის მიზნებისათვის კონტროლი გულისხმობს: სამეთვალყურეო საბჭოს წევრობას, დირექტორობას და ამ თანამდებობებზე პირების დანიშვნის უფლებას; ხმის უფლების მქონე წილის ან აქციების 20 პროცენტის ფლობას. ამ მუხლის მიზნებისათვის ფიზიკური პირი ითვლება წილის არაპირდაპირ მფლობელად, თუ ამ წილს ფლობს მისი ნათესავი.

მოცემულ შემთხვევაში, სასამართლომ მიიჩნია, რომ შპს „ს-----ს“, შპს „ლუკასს“, თ---რ და გ-----ებს შორის განსაკუთრებული ურთიერთობები არ დასტურდებოდა. საქმეზე არ იყო წარმოდგენილი არც ერთი მტკიცებულება, რომ შპს „ს-----ს“ ან მის დირექტორს გააჩნდა მე-19 მუხლით განსაზღვრული განსაკუთრებული ურთიერთობები სამეწარმეო საქმიანობის ამა თუ იმ მიზნით და ფორმით ერთობლივად განხორციელებისათვის შპს „ლ-----ს“ ან მის დირექტორთან მიმართებაში. შპს „ს-----“ და შპს „ლ-----“ წარმოადგენენ ერთმანეთისაგან დამოუკიდებელ იურიდიულ პირებს. ის ფაქტი, რომ ორივე იურიდიულ პირს საქმიანი ურთიერთობა ჰქონდათ ერთი და იმავე პარტნიორებთან, დადასტურების შემთხვევაშიც კი არ ქმნის მათ ურთიერთდამოკიდებულ პირებად მიჩნევის საფუძველს, რადგან მაღაზიებისა და სხვა სავაჭრო ობიექტებისათვის პროდუქციის მიწოდება უმეტესად ხდება სადისტრიბუციო ქსელის მეშვეობით და შესაძლოა, მეწარმეთა უმრავლესობას ერთი და იმავე კომპანიასთან ჰქონდეს ურთიერთობა.

სასამართლოს მითითებით, საქართველოს საგადასახადო კოდექსის მე-19 მუხლის მე-3 ნაწილის თანახმად, საქართველოს საგადასახადო კანონმდებლობის მიზნებისათვის ფიზიკური პირის ნათესავებად ითვლებიან: ა) ნათესავების პირველი შტო: მეუღლე, მშობელი, შვილი, და, ძმა; ბ) ნათესავების მეორე შტო: პირველი შტოს თითოეული ნათესავის მეუღლე, მშობელი, შვილი, და, ძმა, გარდა იმ ფიზიკური პირისა, რომელიც უკვე მიეკუთვნა პირველ შტოს; გ) პირები, რომლებიც ხანგრძლივი მეურვეობის შედეგად ერთმანეთთან დაკავშირებული არიან, როგორც მშობლები და შვილები.

სასამართლომ დადგენილად მიიჩნია, რომ თ---რ და გ-----ები არიან ნათესავები - მამიდა-ძმისშვილი („ბ“ ქვეპუნქტით გათვალისწინებული შემთხვევა), თუმცა ვერც ეს ფაქტი გახდება ურთიერთდამოკიდებულ პირებად

მათი ცნობის საფუძველი, რადგან, არ დგინდება მათ შორის განსაკუთრებული ურთიერთობები სამეწარმეო საქმიანობის ამა თუ იმ მიზნით და ფორმით ერთობლივად განხორციელებისათვის.

„მეწარმეთა შესახებ“ საქართველოს კანონის 44-ე მუხლის 1-ლი ნაწილისა და 45-ე მუხლის თანახმად, შეზღუდული პასუხისმგებლობის საზოგადოება არის საზოგადოება, რომლის პასუხისმგებლობა მისი კრედიტორების წინაშე შემოიფარგლება მთელი მისი ქონებით. ასეთი საზოგადოების დაფუძნება შეუძლია ერთ პირსაც. შეზღუდული პასუხისმგებლობის საზოგადოების კაპიტალი შეიძლება განისაზღვროს ნებისმიერი ოდენობით. დადგენილია, რომ შპს „ს-----“ დაფუძნდა 2012 წლის 22 მაისს, რომლის პარტნიორი 100 %-იანი წილით და დირექტორი თ-----ია, ხოლო შპს „ლ-----“ - 2013 წლის 31 ოქტომბერს, რომლის პარტნიორი 100 %-იანი წილით და დირექტორი გ-----ია. ამ საზოგადოებების საკუთრებაში ირიცხება მხოლოდ საკონტროლოსაღარო აპარატები. ისეთ ვითარებაში, როდესაც კანონმდებლობით ნებადართულია შეზღუდული პასუხისმგებლობის საზოგადოების დაფუძნება ერთი პირის მიერ და კაპიტალის განსაზღვრა ნებისმიერი ოდენობით (რასაც ადგილი აქვს თ---რ და გ-----ების მიერ შპს-ების დაფუძნებისას), მხოლოდ ამ საფუძველით, ერთი მხრივ, შპს „ს-----ს“, როგორც იურიდიული პირის და დირექტორის - თ-----ის, მეორე მხრივ, როგორც ფიზიკური პირის, შპს „ლ-----ს“ დირექტორის - გ-----ის ერთმანეთისაგან გაუმიჯნაობის დადასტურება მოკლებულია სამართლებრივ საფუძველს.

სასამართლომ აღნიშნა, რომ ასევე დაუსაბუთებელი იყო მოსარჩელის პოზიცია, რომ თ-----მა, როგორც ფიზიკურმა პირმა, შეიძინა რამდენიმე უძრავი ქონება შპს „ს-----ს“ სამეწარმეო საქმიანობის შედეგად მიღებული შემოსავლიდან, ხოლო გ-----მა შეიძინა ავტომანქანა შპს „ლ-----ს“ სამეწარმეო საქმიანობის შედეგად მიღებული შემოსავლიდან. სასამართლოს მითითებით, შპს „ს-----“ დაფუძნდა 2012 წლის 22 მაისს, თ-----ის სახელზე კი 5 უძრავი ქონებიდან 4 აღირიცხა ამ საზოგადოების დაფუძნებამდე - 2010-2011 წლებში; შპს „ლ-----“ დაფუძნდა 2013 წლის 31 ოქტომბერს. გ-----მა კი ავტომანქანა მიცუბიში აუტლენდერი, სახელმწიფო სანომრე ნიშნით DQQ - 688, შეიძინა გაცილებით ადრე. თ-----ის სახელზე 2015 წლის 4 ნოემბერს აღრიცხულ უძრავ ქონებასთან დაკავშირებით სასამართლომ განმარტა, რომ არც ეს ფაქტი ადასტურებს შპს „ს-----სა“ და თ-----ის ერთმანეთისაგან გაუმიჯნაობის ფაქტს, რადგან საქმეზე მოწმის სახით დაკითხულ ი-----ის ჩვენებით დადგენილია, რომ ეს ქონება მისი სახსრებითაა შეძენილი და თ-----ის სახელზეა აღრიცხული.

სასამართლომ ყურადღება მიაქცია იმ გარემოებასაც, რომ ამ ქონების თ-----ის სახელზე აღრიცხვა არათუ ადასტურებს შპს „ს-----ს“ საქმიანობიდან მიღებული შემოსავლის ბიუჯეტისაგან განრიდების ფაქტს, არამედ, პირიქით, გამორიცხავს ამგვარი განზრახვის არსებობას, რადგან ასეთ შემთხვევაში ქონება სხვა პირის, თუნდაც ი-----ის სახელზე აღირიცხებოდა. საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 246-ე მუხლის თანახმად

(ცრუმაგიერი მფლობელობა), თუ სასამართლო დაადგენს, რომ პრაქტიკულად შეუძლებელია გადასახადის გადამხდელის განსხვავება სხვა პირისგან და ეს პირი გამოყენებულია გადასახადის გადახდევის უზრუნველყოფის ღონისძიებებისთვის თავის არიდების მიზნით, ითვლება, რომ აღნიშნული პირები არიან ერთიმეორის ცრუმაგიერი პირები. საგადასახადო ორგანოს უფლება აქვს, გადასახადის გადამხდელის აღიარებული საგადასახადო დავალიანების გადახდევის მიზნით, ცრუმაგიერი პირის მიმართ განახორციელოს საგადასახადო დავალიანების გადახდევის უზრუნველყოფის ღონისძიებები.

სასამართლომ განმარტა, რომ ამ მუხლის შინაარსიდან გამომდინარე, ცრუმაგიერ პირებად აღიარებისათვის სახეზე უნდა იყოს გადასახადის გადამხდელის განსხვავების შეუძლებლობა სხვა იმ პირისაგან, რომელიც გამოყენებული იყო გადასახადის გადახდევის უზრუნველყოფის ღონისძიებისათვის თავის არიდების მიზნით, ანუ გადასახადის გადამხდელი, რომელსაც გააჩნია საგადასახადო ვალდებულებები, მისი გადახდისაგან თავის არიდების მიზნით, ისეთ კავშირში უნდა შედიოდეს სხვა პირთან, რომ პრაქტიკულად შეუძლებელი იყოს მათი განსხვავება. როგორც აღინიშნა, საქმეზე წარმოდგენილი არ არის არც ერთი სახის მტკიცებულება, რაც უტყუარად მიუთითებდა მოპასუხეთა განზრახ ერთობლივი - გადასახადის გადახდისაგან თავის არიდების მიზნით მოქმედებაზე. მოცემულ კონკრეტულ შემთხვევაში, საგადასახადო ორგანოს მოპასუხეებად დასახელებული პირები, საქართველოს საგადასახადო კოდექსის მე-19 მუხლის მე-2 ნაწილის „ე“ და „ზ“ ქვეპუნქტზე დაყრდნობით, მიაჩნია რა ურთიერთდამოკიდებულ პირებად, აღნიშნულიდან გამომდინარე ისინი იმავდროულად მიაჩნია ცრუმაგიერ პირებად, რაც გაზიარებული ვერ იქნება. ამ მუხლით განსაზღვრული განსაკუთრებული ურთიერთობა სახეზეა მაშინ, როდესაც ერთი პირის მიერ მეორე პირის კონტროლი წინ უსწრებს მათ შორის განხორციელებულ კონკრეტულ საქმიანობას და თვითონ ეს კონკრეტული საქმიანობა არ განიხილება ერთი პირის მიერ მეორის კონტროლად.

სასამართლომ მიუთითა, რომ ცრუმაგიერ მფლობელად შეიძლება, მიჩნეულ იქნეს ის პირი, რომლის სახელზეც ირიცხება ქონება, თუმცა იგი არ არის სარგებლის რეალური მიმღები, სარგებლის მიმღებად რჩება გადასახადის გადამხდელი, რომელიც ცრუმაგიერ პირზე ქონების გადაცემით თავს არიდებს საგადასახადო პასუხისმგებლობას. ამისათვის კი ერთ-ერთ, თუ არა განმსაზღვრელ პირობას წარმოადგენს იმ გარემოების დადასტურება, რომ სუბიექტთა შორის ადგილი აქვს ქონების გადაცემას რაიმე ტიპის შემხვედრი დაკმაყოფილების გარეშე.

სასამართლომ ასევე აღნიშნა, რომ გორის რაიონული სასამართლოს 2016 წლის 2 სექტემბრის განჩინებით, სარჩელის უზრუნველყოფის მიზნით, ყადაღა დაედო მოპასუხე თ-----ის კუთვნილ უძრავ ქონებას და გ-----ის კუთვნილ ავტომანქანას. საქართველოს სამოქალაქო საპროცესო კოდექსის 199¹ მუხლის თანახმად, სარჩელის დაკმაყოფილებაზე უარის თქმის შემთხვევაში სასამართლო თავისი გადაწყვეტილებით (განჩინებით) აუქმებს ამ სარჩელთან

დაკავშირებით გამოყენებულ უზრუნველყოფის ღონისძიებას, რაც საჩივრდება ამ გადაწყვეტილების (განჩინების) გასაჩივრებისათვის კანონით დადგენილი წესით. ამდენად, მოცემული სარჩელის დაკმაყოფილებაზე უარი თქმის გამო, სარჩელის უზრუნველყოფის ღონისძიება უნდა გაუქმდეს.

გორის რაიონული სასამართლოს 2016 წლის 16 ნოემბრის გადაწყვეტილება სააპელაციო წესით გაასაჩივრა სსიპ შემოსავლების სამსახურმა, რომელმაც გასაჩივრებული გადაწყვეტილების გაუქმება და ახალი გადაწყვეტილებით სარჩელის დაკმაყოფილება მოითხოვა.

თბილისის სააპელაციო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატის 2018 წლის 27 თებერვლის განჩინებით სსიპ შემოსავლების სამსახურის სააპელაციო საჩივარი არ დაკმაყოფილდა; უცვლელად დარჩა გორის რაიონული სასამართლოს 2016 წლის 16 ნოემბრის გადაწყვეტილება.

სააპელაციო სასამართლომ საქართველოს სამოქალაქო საპროცესო კოდექსის 390-ე მუხლის მე-3 ნაწილის „გ“ ქვეპუნქტის შესაბამისად, გაიზიარა გორის რაიონული სასამართლოს შეფასებები და დასკვნები გასაჩივრებული გადაწყვეტილების ფაქტობრივ და სამართლებრივ საკითხებთან დაკავშირებით, გასაჩივრებული გადაწყვეტილების უცვლელად დატოვების დასაბუთებისას მიუთითა მათზე და აღნიშნა, რომ პირველი ინსტანციის სასამართლომ სწორად გადაწყვიტა დავა. მოწინააღმდეგე მხარემ ვერ დაადასტურა ის ფაქტობრივი გარემოებები, რაც საფუძვლად დაედო მის მოთხოვნას და რაც გამორიცხავდა სარჩელის დაკმაყოფილების შესაძლებლობას.

თბილისის სააპელაციო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატის 2018 წლის 27 თებერვლის განჩინება საკასაციო წესით გაასაჩივრა სსიპ შემოსავლების სამსახურმა, რომელმაც გასაჩივრებული განჩინების გაუქმება და ახალი გადაწყვეტილებით სარჩელის დაკმაყოფილება მოითხოვა.

კასატორის მითითებით, სააპელაციო სასამართლომ საქმე განიხილა მატერიალური სამართლის ნორმების მნიშვნელოვანი დარღვევით, რამაც არსებითად იმოქმედა საქმის განხილვის შედეგზე. შპს „ს-----“, შპს „ლ-----“, თ-----ი, გ-----ი სამეწარმეო საქმიანობას იმგვარად ახორციელებდნენ, რომ ადგილი ჰქონდა საგადასახადო ვალდებულებების გადახდევინების უზრუნველყოფის ღონისძიებებისაგან თავის არიდებას.

კასატორი აღნიშნავს, რომ სააპელაციო სასამართლომ არასათანადო შეფასება მისცა ორი საწარმოს მიერ ერთი და იმავე მისამართზე ერთი და იმავე საქმიანობის წარმოებას იმ პირობებში, როდესაც საწარმოს ერთპიროვნული პარტნიორ/დირექტორები იყვნენ ურთიერთდამოკიდებული პირები, ხოლო სავაჭრო ობიექტი ერთი საწარმოს დირექტორ/დამფუძნებლის მიერ მეორეს მიქირავდა უსასყიდლოდ. გასათვალისწინებელია ისიც, რომ საწარმოს ჰყავდა ერთი და იგივე მიმწოდებელი. კასატორის აზრით, შეზღუდული პასუხისმგებლობის საზოგადოებისა და მისი ერთადერთი პარტნიორ/დირექტორის გაუმიჯნაობისა და შესაბამისად, ცრუმაგიერობის ნათლად წარმოსაჩენად გაანალიზებულ უნდა იქნეს ის საკითხი, რომ როდესაც „ინვესტორი“ აფუძნებს საზოგადოებას, იგი საზოგადოებაში განხორციელებული

ინვესტიციით და მის ირგვლივ ჩამოყალიბებული სამართლებრივი ფიქციით - პირის იურიდიული სტატუსით იზღუდავს პასუხისმგებლობას. სამართლებრივი ფიქცია მიმართულია პარტნიორის ინტერესის, გამიჯნული პასუხისმგებლობის დასაცავად, თუმცა აქვე უნდა აღინიშნოს, რომ თავად საზოგადოების სამართლებრივი სტატუსი გამყარებული უნდა იყოს რეალური შინაარსით, რაშიც იგულისხმება ის გარემოება, რომ საზოგადოების დირექტორი საზოგადოების ქონებას არ უნდა იყენებდეს როგორც საკუთარს.

კასატორი ასევე მიუთითებს, რომ მას შემდეგ, რაც კომპანიის - შპს „ს-----ს“, მიერ შეწყდა საქმიანობა და თ-----ს აღარ უფიქსირდება არანაირი შემოსავალი, იგი ყიდულობს უძრავ ქონებას, რომელიც რა თქმა უნდა, ვერ იქნებოდა შეძენილი შპს „ს-----დან“ და შპს „ლ-----დან“ განრიდებული თანხების გარეშე. აღნიშნულის თაობაზე მოპასუხე მხარის მიერ წარმოდგენილი იქნა პოზიცია, რომ მოცემული ქონება შეძენილ იქნა არა თ-----ის, არამედ მისი მეუღლის მიერ, რომელსაც საამისოდ საკმარისი შემოსავლები არ უფიქსირდება. რაც შეეხება გ-----ს, მას საერთოდ არ მიუღია რაიმე შემოსავალი. შესაბამისად, ცალსახად იკვეთება, რომ მის მიერ შექმნილი შპს „ლ-----“ არის ფიქცია და რეალურად საქმიანობას ეწევა თ-----ი, რომლის ფართშიც ახორციელებდა საქმიანობას ორივე კომპანია. ზემოაღნიშნული გარემოებები ადასტურებს იმ გარემოებას, რომ შპს „ს-----ს“ მიმართ გარდაუვალი იყო საგადასახადო უზრუნველყოფის ღონისძიებების გატარება და სწორედ მისგან თავის არიდების მიზნით, შეიქმნა შპს „ლ-----“, რომელმაც ასევე მოახდინა საგადასახადო დავალიანების იმავე სქემით დაგროვება.

საქართველოს უზენაესი სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატის 2018 წლის 5 ივლისის განჩინებით საქართველოს ადმინისტრაციული საპროცესო კოდექსის 34-ე მუხლის მე-3 ნაწილის შესაბამისად, დასაშვებობის შესამოწმებლად წარმოებაში იქნა მიღებული სსიპ შემოსავლების სამსახურის საკასაციო საჩივარი.

საქართველოს უზენაესი სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატის 2018 წლის 4 ოქტომბრის განჩინებით სსიპ შემოსავლების სამსახურის საკასაციო საჩივარი მიჩნეულ იქნა დასაშვებად და მისი განხილვა დაინიშნა მხარეთა დასწრების გარეშე.

ს ა მ ო ტ ი ვ ა ც ი ო ნ ა წ ი ლ ი:

საკასაციო სასამართლო საქმის მასალების გაცნობის, მათი შესწავლისა და ანალიზის, გასაჩივრებული განჩინების იურიდიული დასაბუთებულობისა და წარმოდგენილი საკასაციო საჩივრის მოტივების შემოწმების საფუძველზე მიიჩნევს, რომ სსიპ შემოსავლების სამსახურის საკასაციო საჩივარი უნდა დაკმაყოფილდეს ნაწილობრივ, გაუქმდეს გასაჩივრებული განჩინება და მიღებულ იქნეს ახალი გადაწყვეტილება, რომლითაც სსიპ შემოსავლების

სამსახურის სარჩელი დაკმაყოფილდება ნაწილობრივ.

საკასაციო სასამართლო მიუთითებს საქმის მასალებში ასახულ შემდეგ ფაქტობრივ გარემოებებზე: შპს „ს-----“ 2012 წლის 22 მაისს დაფუძნდა, რომლის პარტნიორი 100 %-იანი წილით და დირექტორი თ-----ია. შპს „ლ-----“ დაფუძნდა 2013 წლის 31 ოქტომბერს, რომლის პარტნიორი 100 %-იანი წილით და დირექტორი გ-----ია. მათ საკუთრებაში ირიცხება საკონტროლო-სალარო აპარატები. თ---რ და გ-----ები არიან მამიდა და ძმისშვილი. შპს „ს-----ს“ აღიარებული საგადასახადო დავალიანება 2016 წლის 14 ივლისის მდგომარეობით 82 160,38 ლარი, ხოლო შპს „ლ-----ს“ დავალიანება 2016 წლის 5 ივლისის მდგომარეობით 18 638,01 ლარია. მათ ქონებაზე გავრცელებულია საგადასახადო გირავნობა/იპოთეკა და დადებულია საგადასახადო ორგანოს ყადაღა.

განსახილველ შემთხვევაში დავის საგანს შპს „ს-----ს“, შპს „ლ-----ს“, თ-----ისა და გ-----ის ერთმანეთის ცრუმაგიერ პირებად აღიარება წარმოადგენს, რასაც მოსარჩელე ითხოვს იმ საფუძველით, რომ მითითებული პირები წარმოადგენენ ერთმანეთის ცრუმაგიერ პირებს, ვინაიდან მათ განახორციელეს კონკრეტული მოქმედებები, რაც მიმართული იყო იმ მიზნისკენ, რომ თავი აერიდებინათ კუთვნილი საგადასახადო ვალდებულებების უზრუნველყოფის ღონისძიებებისათვის.

საკასაციო სასამართლო თავდაპირველად მიუთითებს საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 246-ე მუხლის პირველ ნაწილზე, რომლის თანახმად, თუ სასამართლო დაადგენს, რომ პრაქტიკულად შეუძლებელია გადასახადის გადამხდელის განსხვავება სხვა პირისგან და ეს პირი გამოყენებულია გადასახადის გადახდევინების უზრუნველყოფის ღონისძიებებისთვის თავის არიდების მიზნით, ითვლება, რომ აღნიშნული პირები არიან ერთიმეორის ცრუმაგიერი პირები. საკასაციო სასამართლო მოცემულ შემთხვევაში ერთმანეთისაგან გამიჯნავს მონაწილე იურიდიულ და ფიზიკურ პირებს და მსჯელობს იმ საკითხზე, რამდენად წარმოადგენენ თ-----ი და გ-----ი შპს „ს-----ს“ და შპს „ლ-----ს“ ცრუმაგიერ პირებს.

საკასაციო სასამართლო განმარტავს, რომ საგადასახადო კოდექსის მე-19 მუხლით რეგლამენტირებულია ურთიერთდამოკიდებული პირების დეფინიცია, კერძოდ, ურთიერთდამოკიდებულ პირებად ითვლებიან ის პირები, რომელთა შორის განსაკუთრებულ ურთიერთობათა არსებობამ შეიძლება გავლენა მოახდინოს მათი ან მათ მიერ წარმოდგენილი პირების საქმიანობის პირობებზე ან ეკონომიკურ შედეგებზე. ამავე მუხლის მე-2 ნაწილის შესაბამისად, განსაკუთრებულ ურთიერთობებს მიეკუთვნება ურთიერთობები, რა დროსაც ა) პირები არიან ერთი საწარმოს დამფუძნებლები (მონაწილეები), თუ მათი ჯამური წილი არანაკლებ 20 პროცენტია; ბ) ერთი პირი პირდაპირ ან არაპირდაპირ მონაწილეობს მეორე პირის საწარმოში, თუ ასეთი მონაწილეობის წილი არანაკლებ 20 პროცენტია; გ) პირი ახორციელებს საწარმოს კონტროლს; დ) ფიზიკური პირი თანამდებობრივად ექვემდებარება სხვა ფიზიკურ პირს; ე) ერთი პირი პირდაპირ ან არაპირდაპირ აკონტროლებს მეორე პირს; ვ) პირებს პირდაპირ

ან არაპირდაპირ აკონტროლებს მესამე პირი; ზ) პირები ერთად, პირდაპირ ან არაპირდაპირ აკონტროლებენ მესამე პირს; თ) პირები ნათესავები არიან; ი) პირები ამხანაგობის წევრები არიან. ამ მუხლით განსაზღვრული განსაკუთრებული ურთიერთობა სახეზეა მაშინ, როდესაც ერთი პირის მიერ მეორე პირის კონტროლი წინ უსწრებს მათ შორის განხორციელებულ კონკრეტულ საქმიანობას და თვითონ ეს კონკრეტული საქმიანობა არ განიხილება ერთი პირის მიერ მეორის კონტროლად; მოცემულ შემთხვევაში საქმის მასალებით არ დასტურდება მოპასუხეთა კონტროლს დაქვემდებარებული რაიმე განსაკუთრებული ურთიერთობის არსებობა ერთმანეთს შორის, თუმცა, ასეთის არსებობის დადასტურების შემთხვევაშიც, არ არსებობს თ-----ისა და გ-----ის ცრუმაგიერ პირად აღიარებისათვის საკმარისი საფუძველი, ვინაიდან, სახეზე არ არის საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 246-ე მუხლით განსაზღვრული წანამძღვრები.

საქართველოს საგადასახადო კოდექსის მე-19 მუხლის მე-5 და მე-6 ნაწილების მიხედვით, ამ მუხლის მიზნებისათვის კონტროლი გულისხმობს: სამეთვალყურეო საბჭოს წევრობას, დირექტორობას და ამ თანამდებობებზე პირების დანიშვნის უფლებას; ხმის უფლების მქონე წილის ან აქციების 20 პროცენტის ფლობას. ამ მუხლის მიზნებისათვის ფიზიკური პირი ითვლება წილის არაპირდაპირ მფლობელად, თუ ამ წილს ფლობს მისი ნათესავი.

ზემოაღნიშნული ნორმის შინაარსიდან გამომდინარე, საკასაციო სასამართლოს მიაჩნია, რომ თ---რ და გ-----ებს შორის განსაკუთრებული ურთიერთობები არ დასტურდება. საქმეზე არ არის წარმოდგენილი არც ერთი მტკიცებულება, რომელიც დაადასტურებდა, რომ თ---რ და გ-----ებს გააჩნდათ მე-19 მუხლით განსაზღვრული განსაკუთრებული ურთიერთობები სამეწარმეო საქმიანობის ამა თუ იმ მიზნით და ფორმით ერთობლივად განხორციელებისათვის შპს-ებთან მიმართებაში.

„მეწარმეთა შესახებ“ საქართველოს კანონის 44-ე მუხლის პირველი ნაწილისა და 45-ე მუხლის თანახმად, შეზღუდული პასუხისმგებლობის საზოგადოება არის საზოგადოება, რომლის პასუხისმგებლობა მისი კრედიტორების წინაშე შემოიფარგლება მთელი თავისი ქონებით. შეზღუდული პასუხისმგებლობის საზოგადოების კაპიტალი შეიძლება განისაზღვროს ნებისმიერი ოდენობით. დადგენილია, რომ შპს „ს-----ს“ პარტნიორი 100 %-იანი წილით და დირექტორი თ-----ია, ხოლო შპს „ლ-----ს“ - პარტნიორი 100 %-იანი წილით და დირექტორი გ-----ი. ისეთ ვითარებაში, როდესაც კანონმდებლობით ნებადართულია შეზღუდული პასუხისმგებლობის საზოგადოების დაფუძნება და კაპიტალის განსაზღვრა ნებისმიერი ოდენობით (რასაც ადგილი აქვს თ---რ და გ-----ებს მიერ შპს-ების დაფუძნებისას), მხოლოდ ამ საფუძველით, ერთი მხრივ, თ---რ და გ-----ებს, როგორც ფიზიკური პირებს, და მეორე მხრივ, შპს „ს-----სა“ და შპს „ლუკასს“, როგორც იურიდიულ პირებს შორის ერთმანეთისაგან გაუმიჯნაობის დადასტურება მოკლებულია სამართლებრივ საფუძველს. საქმის მასალებით, თ---რ და გ-----ები და შპს-ები წარმოადგენენ

ერთმანეთისაგან დამოუკიდებელ ფიზიკურ და იურიდიულ პირებს, რადგან არ დგინდება მათ შორის განსაკუთრებული ურთიერთობები სამეწარმეო საქმიანობის ამა თუ იმ მიზნით და ფორმით ერთობლივად განხორციელებისათვის.

აქედან გამომდინარე, კომპანიის ვალდებულებებზე პასუხს აგებს არა საზოგადოების დამფუძნებელი, დირექტორი და ა. შ., არამედ თვითონ საზოგადოება მთელი თავისი ქონებით. შეზღუდული პასუხისმგებლობის საზოგადოებაზე დაფუძნებული კომპანიის არსი სწორედ იმაში მდგომარეობს, რომ კომპანია დამფუძნებლისაგან (პარტნიორისაგან) განცალკევებულ და დამოუკიდებელ სუბიექტს წარმოადგენს. საზოგადოების პარტნიორი კომპანიის ვალდებულებებზე კრედიტორების წინაშე არ არის პასუხისმგებელი. სწორედ აღნიშნული გარემოება განასხვავებს იურიდიულ პირებს ინდივიდუალური მეწარმისაგან, რომელიც თავისი სამეწარმეო საქმიანობიდან წარმოშობილი ვალდებულებებისათვის კრედიტორის წინაშე პასუხს აგებს პირადად, მთელი თავისი ქონებით.

საკასაციო სასამართლო არ იზიარებს კასატორის მითითებას, რომ თ-----
-----მა, როგორც ფიზიკურმა პირმა, შეიძინა რამდენიმე უძრავი ქონება შპს „ს-----
-----ს“ სამეწარმეო საქმიანობის შედეგად მიღებული შემოსავლიდან, ხოლო გ-----მა შეიძინა ავტომანქანა შპს „ლ-----ს“ სამეწარმეო საქმიანობის შედეგად მიღებული შემოსავლიდან. საქმის მასალებით დასტურდება, რომ შპს „ს-----“ დაფუძნდა 2012 წლის 22 მაისს, თ-----
-----ის სახელზე კი 5 უძრავი ქონებიდან 4 აღირიცხა ამ საზოგადოების დაფუძნებამდე - 2010-2011 წლებში; შპს „ლ-----“ დაფუძნდა 2013 წლის 31 ოქტომბერს. გ-----მა კი ავტომანქანა მიცუბიში აუტლენდერი, სახელმწიფო სანომრე ნიშნით DQQ - 688, შეიძინა გაცილებით ადრე. თ-----
-----ის სახელზე 2015 წლის 4 ნოემბერს აღრიცხულ უძრავ ქონებასთან დაკავშირებით სასამართლო განმარტავს, რომ არც ეს ფაქტი ადასტურებს შპს „ს-----სა“ და თ-----ის ერთმანეთისაგან გაუმიჯნაობის ფაქტს, რადგან საქმეზე მოწმის სახით დაკითხულ ი-----ის ჩვენებით დადგენილია, რომ ეს ქონება მისი სახსრებითაა შეძენილი და თ-----ის სახელზეა აღრიცხული.

ყოველივე ზემოაღნიშნული გამორიცხავს იმის მტკიცების შესაძლებლობას, რომ, ერთი მხრივ, თ---რ და გ-----ები და მეორე მხრივ, შპს „ს-----“ და შპს „ლ-----“, საერთო ინტერესების საფუძველზე მოქმედებდნენ გადასახადის გადახდევინების უზრუნველყოფის ღონისძიებისათვის თავის არიდების მიზნით, რომ პრაქტიკულად შეუძლებელია მათი ერთმანეთისაგან განსხვავება და წარმოადგენენ ერთმანეთის ცრუმაგიერ პირებს. ამდენად, კასატორის მოთხოვნა თ-----ისა და გ-----ის ერთმანეთის ცრუმაგიერ პირებად ცნობასთან მიმართებაში უსაფუძვლოა.

რაც შეეხება შპს „ს-----სა“ და შპს „ლ-----ს“ ერთმანეთის ცრუმაგიერ პირებად აღიარებას, საკასაციო სასამართლო მიიჩნევს, რომ

მოპასუხეთა ცრუმაგიერ პირებად ცნობისათვის საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 246-ე მუხლის პირველი ნაწილით განსაზღვრული სავალდებულო წინაპირობები სახეზეა. კერძოდ, საქმის მასალებში წარმოდგენილი მტკიცებულებებით დასტურდება ის გარემოება, რომ შპს „ს-----ს“ აღიარებული საგადასახადო დავალიანება 2016 წლის 14 ივლისის მდგომარეობით 82 160,38 ლარია. მას შემდეგ, რაც დაიწყო საზოგადოების სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობების ინვენტარიზაცია, შპს „ს-----მ“ შეწყვიტა ეკონომიკური საქმიანობა და იმავე ობიექტზე ფუნქციონირება დაიწყო შპს „ლუკასმა“, რომელსაც ასევე წარმოეშვა და დღეის მდგომარეობითაც გააჩნია აღიარებული საგადასახადო დავალიანება, რაც 2016 წლის 5 ივლისის მდგომარეობით 18 638,01 ლარს წარმოადგენს. მათ ქონებაზე გავრცელებულია საგადასახადო გირავნობა/იპოთეკა და დადებულია საგადასახადო ორგანოს ყადაღა.

საქმის მასალებით დასტურდება, რომ შპს „ლ-----“ ეწეოდა ზუსტად იმავე სახის საქმიანობას, რასაც შპს „ს-----“. მათ ურთიერთობა ჰქონდათ ერთი და იმავე პარტნიორებთან. დადგენილი ფაქტობრივი გარემოებების არსებობის პირობებში, სასამართლოს მიაჩნია, რომ შპს „ს-----სა“ და შპს „ლ-----ს“ განსხვავება პრაქტიკულად შეუძლებელია, რამდენადაც მითითებული საწარმოები ახორციელებენ ერთი და იმავე სამეწარმეო საქმიანობას, ხოლო მათი ცალკე იურიდიულ პირებად დაფუძნება და საქმიანობის ასეთი ფორმით განხორციელება რეალურად ემსახურება არსებული საგადასახადო ვალდებულების შესრულებისაგან თავის არიდებას.

საკასაციო სასამართლო განმარტავს, რომ საგადასახადო კოდექსის 246-ე მუხლის შინაარსიდან გამომდინარე, იმ გარემოების დადასტურების მიზნით, რომ გადასახადის გადამხდელი წარმოადგენს სხვა პირის ცრუმაგიერ პირს, სავალდებულოა დადასტურდეს, რომ გადასახადის გადამხდელის გამიჯვნა ამ სხვა პირისაგან, რიგი ფაქტობრივი გარემოებების გამო, პრაქტიკულად შეუძლებელია და კონკრეტული ერთი პირი ამ სხვა პირის მხრიდან გამოყენებულია გადასახადის გადახდევის უზრუნველყოფის ღონისძიებისათვის თავის არიდების მიზნით. აღნიშნული სამართლებრივი ინსტრუმენტის მიზანია დაიცვას საგადასახადო ორგანოს, როგორც კრედიტორის უფლებები. საქმის მასალებში წარმოდგენილი მტკიცებულებებით დასტურდება ზემოაღნიშნული ნორმით ცრუმაგიერ პირად აღიარებისათვის სავალდებულო ორი პირობის არსებობა, კერძოდ, საწარმოები დაფუძნებული არიან გადასახადის გადახდევის უზრუნველყოფის ღონისძიებისათვის თავის არიდების მიზნით, ამასთან, შპს „ს-----სა“ და შპს „ლ-----ს“ ძირითადი საქმიანობა არ განსხვავდება ერთმანეთისაგან, რაც ქმნის სსიპ შემოსავლების სამსახურის სარჩელის საფუძვლიანობას იურიდიულ პირებთან მიმართებაში. ამასთან, საქმეში არსებული ფაქტობრივი გარემოებებით დადგენილია, რომ მოპასუხეებს შორის არსებობს განსაკუთრებული ურთიერთობა, კერძოდ, ეწევიან ერთი და იმავე სამეწარმეო საქმიანობას, შპს „ლ-----“ დარეგისტრირდა მას შემდეგ, რაც შპს „ს-----ს“ სახელმწიფოს წინაშე წარმოეშვა გარკვეული საგადასახადო

დავალიანებები. ორივე საწარმოს საკუთრებაში მხოლოდ საკონტროლო-საღარო აპარატი გააჩნია. საკასაციო სასამართლო აღნიშნავს, რომ იმ პირობებში, როცა შპს „ლუკასმა“ შპს „ს-----ს“ მსგავსად მოახდინა ვალდებულებების დაგროვება და შემდეგ სამეწარმეო საქმიანობის შეჩერება, სახეზეა ერთი და იმავე სქემით მოქმედი ცრუმაგიერი პირები. აღნიშნული ფაქტობრივი გარემოებებიდან გამომდინარე, ნათელია, რომ შპს „სამეფო ჯი - SAMEFO G“ და შპს „ლ-----“ სამეწარმეო საქმიანობას ახორციელებდნენ იმგვარად, რომ თავი აერიდებინათ ბიუჯეტის წინაშე არსებული საგადასახადო ვალდებულებებისაგან.

საკასაციო სასამართლოს მოსაზრებით, დადგენილი ფაქტობრივი გარემოებები ნათლად ადასტურებენ იმ ფაქტს, რომ დასახელებული იურიდიული პირების ერთმანეთისგან განსხვავება მოცემული ბიზნესაქტივობიდან გამომდინარე, შეუძლებელია. შესაბამისად, აბსოლუტურად დასაბუთებულია საკასაციო საჩივრის მოსაზრება შპს-ების ერთმანეთისაგან განსხვავების შეუძლებლობისა და მათი ერთ მეწარმე სუბიექტად განხილვის თაობაზე, რის გამოც მათ ერთობლივად მთელი თავისი ქონებით უნდა აგონ პასუხი იმ საგადასახადო ვალდებულებებისათვის, რომლის გადაუხდელობასაც აქვს ადგილი.

საკასაციო სასამართლო ყურადღებას ამახვილებს იმ ფაქტზე, რომ შპს „ს-----ს“ წარმოეშვა დიდი ოდენობით საგადასახადო ვალდებულება, მაგრამ ნაცვლად იმისა, რომ სახელმწიფო ბიუჯეტში გადაიხადოს კუთვნილი საგადასახადო, იგი ფაქტობრივად წყვეტს სამეწარმეო საქმიანობას და აფუძნებს ახალ საწარმოს - შპს „ლუკასს“, რომელიც იმავე მისამართზე იმავე სამეწარმეო საქმიანობას ახორციელებს. 2015 წლის 14 დეკემბრის სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობების ინვენტარიზაციის საფუძველზე შპს „ლ-----ს“ მიმართაც წარმოიშვა საგადასახადო დავალიანება. ინვენტარიზაციის დამთავრების შემდეგ შპს „ლუკასმა“ შეწყვიტა სამეწარმეო საქმიანობა და მსგავსად წინა საწარმოსი, აქვს მხოლოდ საკონტროლო-საღარო აპარატი.

საკასაციო სასამართლოს მოსაზრებით, განსახილველ საქმეზე შეუძლებელია დასახელებული პირების ერთმანეთისაგან განსხვავება იმ სამეწარმეო აქტივობებში, რამაც განაპირობა შეუსრულებელი საგადასახადო დავალიანების დაგროვება, კერძოდ, სასამართლომ ამა თუ იმ პირების ცრუმაგიერობის შესამოწმებლად მხედველობაში უნდა მიიღოს არა ის გარემოება, თუ რამდენად შესაძლებელია გვაროვნულად, სამართლებრივი ფორმით ან საიდენტიფიკაციო ნომრით სუბიექტების ერთმანეთისაგან განსხვავება, არამედ ამოსავალი და უმნიშვნელოვანესი უნდა იყოს ის ბიზნესაქტივობა, რომელიც განაპირობებს შემოსავლის მიღებას. უმნიშვნელოვანესია, რომ ცრუმაგიერობის დასადგენად შეფასდეს, რამდენად არის შესაძლებელი დაირღვეს მიჯნა სხვადასხვა იურიდიული/ფიზიკური პირების ბიზნესსაქმიანობას შორის. ამგვარი შეფასების გარეშე, ცხადია, ძალიან მარტივია განისაზღვროს და ითქვას, რომ ფიზიკური პირისა და იურიდიული პირის ერთმანეთისაგან განსხვავება შესაძლებელია, თუნდაც მათი

მახასიათებლების და მათი სამართლებრივი ფორმის გათვალისწინებით. აღნიშნული არ გამომდინარეობს კანონმდებლის ნებიდან, ვინაიდან კანონმდებლის ნებას წარმოადგენს დაიცვას საჯარო ინტერესი და არ მისცეს ამა თუ იმ პირებს გადასახადებისაგან თავის არიდების საშუალება. სწორედ ზემოაღნიშნული მსჯელობის შესაბამისად, საკასაციო სასამართლოს მიაჩნია, რომ შპს „ს-----“ და შპს „ლ-----“ წარმოადგენენ ერთმანეთის ცრუმაგიერ პირებს. საქმეში წარმოდგენილი მტკიცებულებები ცალსახად ადასტურებენ დასახელებული იურიდიული პირების ერთმანეთისაგან გამიჯვნის შეუძლებლობას, საქმეზე დადგენილი გარემოებები ნათლად ადასტურებს, რომ დასახელებული იურიდიული პირების ერთმანეთისაგან განსხვავება მოცემული ბიზნესსაქმიანობიდან გამომდინარე, შეუძლებელია.

საკასაციო სასამართლო განმარტავს, რომ ცრუმაგიერი მფლობელობის ბუნდოვანება კლინდება იმაში, თუ რას შეიძლება გულისხმობდეს კანონმდებელი ერთმანეთისგან განუსხვავებლობაში. აღნიშნული დანაწესის განმარტება კანონში არ არის, თუმცა ეკონომიკური საქმიანობის განხორციელების გზით შემოსავლის მიღების საერთო მიზანი ერთ-ერთი მნიშვნელოვანი კრიტერიუმია განურჩევლობასთან მიმართებით. საქმის მასალებით დადასტურებულია, რომ სახეზეა ერთი სამართლებრივი ფორმით საქმიანობის შეჩერება და სხვა სამართლებრივი ფორმით მისი გაგრძელება. ამასთან, მოცემული საწარმოები ახორციელებენ ერთი და იმავე სამეწარმეო საქმიანობას, ასევე ჰყავთ საერთო მიმწოდებლები.

საკასაციო სასამართლო მიიჩნევს, რომ იურიდიული პირების მიერ განხორციელებულ ქმედებათა ჯაჭვი მიზანმიმართულია გადასახადებისა და საგადასახადო დავალიანების უზრუნველყოფის ღონისძიებების თავის არიდებისათვის, რაც ქმნის შპს „ს-----სა“ და შპს „ლ-----ს“ ერთმანეთის ცრუმაგიერ პირებად აღიარების საფუძველს.

საკასაციო პალატა მიიჩნევს, რომ კასატორმა - სსიპ შემოსავლების სამსახურმა შპს „ს-----სა“ და შპს „ლუკასთან“ მიმართებაში დაადასტურა ის ფაქტობრივი გარემოებები, რაც საფუძვლად უდევს მის მოთხოვნას. ამასთან, საკასაციო სასამართლო მიიჩნევს, რომ აღნიშნულ ნაწილში სახეზეა საქართველოს სამოქალაქო საპროცესო კოდექსის 394-ე მუხლის „ე“ ქვეპუნქტის დარღვევა, რომლის თანახმად, გადაწყვეტილება ყოველთვის ჩაითვლება კანონის დარღვევით მიღებულად, თუ იგი იურიდიულად არ არის საკმარისად დასაბუთებული (გადაწყვეტილების გაუქმების აბსოლუტური საფუძვლები), ხოლო ამავე კოდექსის 411-ე მუხლის თანახმად, საკასაციო სასამართლო თვითონ მიიღებს გადაწყვეტილებას საქმეზე, თუ არ არსებობს ამ კოდექსის 412-ე მუხლით გათვალისწინებული გადაწყვეტილების გაუქმებისა და საქმის სააპელაციო სასამართლოში ხელახლა განსახილველად დაბრუნების საფუძვლები.

ზემოთქმულიდან გამომდინარე, საკასაციო სასამართლო მიიჩნევს, რომ სსიპ შემოსავლების სამსახურის საკასაციო საჩივარი უნდა დაკმაყოფილდეს ნაწილობრივ, გაუქმდეს თბილისის სააპელაციო სასამართლოს

ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატის 2018 წლის 27 თებერვლის განჩინება და მიღებულ იქნეს ახალი გადაწყვეტილება, რომლითაც სსიპ შემოსავლების სამსახურის სარჩელი უნდა დაკმაყოფილდეს ნაწილობრივ.

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 ნაწილით, საქართველოს სამოქალაქო საპროცესო კოდექსის 411-ე მუხლით და

გ ა დ ა წ ყ ვ ი ტ ა:

1. სსიპ შემოსავლების სამსახურის საკასაციო საჩივარი დაკმაყოფილდეს ნაწილობრივ;
2. გაუქმდეს თბილისის სააპელაციო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატის 2018 წლის 27 თებერვლის განჩინება და საქმეზე მიღებულ იქნეს ახალი გადაწყვეტილება;
3. სსიპ შემოსავლების სამსახურის სარჩელი დაკმაყოფილდეს ნაწილობრივ;
4. შპს „ს-----ს“ ცრუმაგიერ პირად აღიარებულ იქნეს შპს „ლ-----“;
5. სარჩელი დანარჩენ ნაწილში არ დაკმაყოფილდეს უსაფუძვლობის გამო;
6. საქართველოს უზენაესი სასამართლოს გადაწყვეტილება საბოლოოა და არ საჩივრდება.

თავმჯდომარე

მ. ვაჩაძე

მოსამართლეები:

ნ. სხირტლაძე

ვ. როინიშვილი