

საქმე № 330310116001605249

საქმე №33/1484-17



გადაწყვეტილება

საქართველოს სახელით

შესავალი ნაწილი

08 თებერვალი, 2018 წელი

ქ. თბილისი

თბილისის სააპელაციო სასამართლოს
ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატა

თავმჯდომარე (მომხსენებელი) - შოთა გეწაძე
მოსამართლეები - მირანდა ერემაძე, გიორგი გოგიაშვილი

სხდომის მდივანი - ლიანა გელაშვილი

აპელანტი (მოსარჩელე) - სსიპ შემოსავლების სამსახური;
წარმომადგენელი - გ-----ძე;

მოწინააღმდეგე მხარე (მოპასუხე) - ი-----ა;
წარმომადგენელი - დ-----იძე;

მოწინააღმდეგე მხარე (მოპასუხე) - მ-----ძე;
წარმომადგენელი - დ-----იძე;

მოწინააღმდეგე მხარე (მოპასუხე) - ს-----ე ლ-----ძე;
წარმომადგენელი - დ-----იძე;

მოწინააღმდეგე მხარე (მოპასუხე) - შპს „ლ-----“;

მოწინააღმდეგე მხარე (მოპასუხე) - შპს „M--“;

დავის საგანი - ცრუმაგიერ პირებად აღიარება;

გასაჩივრებული გადაწყვეტილება - თბილისის საქალაქო სასამართლოს
ადმინისტრაციულ საქმეთა კოლეგიის 2017 წლის 22 მარტის გადაწყვეტილება;

1. სასარჩელო მოთხოვნა:

ერთმანეთის ცრუმაგიერ პირებად იქნენ აღიარებულნი შპს „ლ-----“, მ-----
-----ძე, ს-----ე ლ-----ძე, ი-----ა და შპს „M--“.

2. მოპასუხეების პოზიცია:

შპს „ლ-----მ“, მ-----ძემ, ს-----ე ლ-----ძემ და ფ/პ ი-----ამ წარმოდგენილი შესაგებლებით სსიპ შემოსავლების სამსახურის სარჩელი არ სცნეს, მიიჩნიეს იგი უსაფუძვლოდ, დაუსაბუთებლად და მოითხოვეს სარჩელის დაკმაყოფილებაზე უარის თქმა.

3. გასაჩივრებული გადაწყვეტილების დასკვნები:

გასაჩივრებული გადაწყვეტილების სარეზოლუციო ნაწილი:

სსიპ შემოსავლების სამსახურის სარჩელი არ დაკმაყოფილდა; გაუქმდა მოცემულ საქმეზე თბილისის საქალაქო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა კოლეგიის 2016 წლის 02 დეკემბრის განჩინებით გამოყენებული უზრუნველყოფის ღონისძიება; მოპასუხეთა მიერ ადვოკატისათვის გაწეული ხარჯის ანაზღაურება, 750 ლარის ოდენობით, დაეკისრა მოსარჩელე სსიპ შემოსავლების სამსახურს, მოპასუხეების - ს-----ე ლ-----ძისა და მ-----ძის სასარგებლოდ.

4. გასაჩივრებული გადაწყვეტილებით დადგენილი ფაქტები:

4.1 2011 წლის 22 ივლისს, საჯარო რეესტრის ეროვნული სააგენტოს მიერ, რეგისტრირებულ იქნა შეზღუდული პასუხისმგებლობის საზოგადოება „M--“. საზოგადოების 75,5% წილის მფლობელად განისაზღვრა გ-----ი, ხოლო 24,5% წილის მფლობელად - ი-----ა. (ს.ფ. 16-17).

4.2. 2016 წლის 29 იანვარს, საჯარო რეესტრის ეროვნული სააგენტოს მიერ, რეგისტრირებულ იქნა შეზღუდული პასუხისმგებლობის საზოგადოება „ლ-----“. საზოგადოების 100% წილის მფლობელად განისაზღვრა ს-----ე ლ-----ძე, ხოლო დირექტორად - მ-----ძე. (ს.ფ. 22).

4.3. 2016 წლის 17 თებერვალს, სსიპ შემოსავლების სამსახურის მიერ შპს „M--“-ის ქონებაზე დარეგისტრირდა საგადასახადო გირავნობა/იპოთეკის უფლება. (ს.ფ. 2-15; 86-96; 107-118; 120-131); (ს.ფ. 20-21).

4.4. 2016 წლის 29 ივნისს, სსიპ შემოსავლების სამსახურის ადმინისტრირების დეპარტამენტის მიერ გამოიცა NO----- ბრძანება ქონებაზე ყადაღის დადების შესახებ, რომლის საფუძველზე ყადაღა დაედო შპს „M--“-ის საკუთრებაში

არსებულ ან/და ბალანსზე რიცხულ ნებისმიერ ქონებას. (ს.ფ. 24).

4.5 სსიპ შემოსავლების სამსახურის შედარების აქტის თანახმად, შპს „M--“-ის საგადასახადო ვალდებულება 2016 წლის 7 ოქტომბრის მდგომარეობით შეადგენს

42722,92 ლარს, მათ შორის ძირითადი გადასახადის სახით 38 685,96 ლარი და საურავი 4036,96 ლარი.(ს.ფ. 28).

4.6. სსიპ შემოსავლების სამსახურის ადმინისტრირების დეპარტამენტის უფროსის მოადგილის 2016 წლის 19 ოქტომბრის N1----- სამსახურებრივი ბარათით ამავე სამსახურის დავების დეპარტამენტის უფროსს ეცნობა, რომ მარეგისტრირებული ორგანოებიდან მიღებული ინფორმაციის თანახმად, შპს „M--“-ის საკუთრებაში არანაირი ქონება არ ირიცხება. აქვე აღინიშნა, რომ ს-----ე ლ-----ქემ, რომელიც შპს „M--“-ში ერთ-ერთი დამფუძნებლის ინგა პ-----ს შვილია, ხოლო დირექტორად ფიქსირდება ი-----ას მეუღლე მ-----ქე, 2016 წლის 29 იანვარს დააფუძნა შპს „ლ-----“, იმავე წლის თებერვალ-მარტის თვეებში მოახდინა სასაქონლო-მატერიალური მარაგების და ძირითადი საშუალებების მთლიანი რეალიზება. 70 201 ლარის ქონება გადააწერა შპს „ლ-----ს“. აღნიშნული ოპერაცია გამყიდველმა საწარმომ დაბეგრა და არ გადაიხადა გადასახადი, ხოლო მყიდველმა შესაბამისად შეიმცირა გადასახდელი გადასახადი (ჩათვალა დღგ). შპს „ლ-----“ აგრძელებს იგივე საქმიანობას იგივე მისამართზე, რასაც ახორციელებდა და სადაც საქმიანობდა შპს „M--“. მიაჩნიათ, რომ ურთიერთდამოკიდებული პირის მიერ ახალი საწარმოს დაფუძნება, ქონების სრული რეალიზაცია და ახალ საწარმოზე გადაწერა, შპს „M--“-ის მიერ შემოსავლის დაბეგვრა, გადასახადის გადაუხდელობა, ქონების მიმღები საწარმოს მიერ შესაბამისი გადასახდელი თანხის შემცირება (დღგ-ს ჩათვლა) და იგივე მისამართზე, ანალოგიური საქმიანობის გაგრძელება ახლადდაფუძნებული საწარმოს სახელით, მიზნად ისახავდა საგადასახადო დავალიანების გადახდევინების ღონისძიებების თავიდან არიდებას. ვინაიდან, დეპარტამენტის მიერ განხორციელებულმა ღონისძიებებმა ვერ უზრუნველყო დავალიანების დაფარვა, დავების დეპარტამენტს ეთხოვა საგადასახადო კოდექსის 246-ე მუხლის შესაბამისად სასამართლოსთვის შუამდგომლობით მიმართვა და ზემოაღნიშნულ პირთა ცრუმაგიერ პირებად ცნობა. აქვე მიეთითა, რომ შპს „ლ-----“-ს გააჩნია სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობა. (ს.ფ. 20-21).

4.7. 2017 წლის 4 იანვარს, ერთის მხრივ ს-----ე ლ-----ქესა და მ-----ქეს, ხოლო მეორეს მხრივ საადვოკატო ფირმა შპს „თ-----ს“ შორის გაფორმდა N0----- საადვოკატო მომსახურების ხელშეკრულება, რომელიც მიზნად ისახავდა საპროცესო წარმომადგენლობას ადმინისტრაციულ საქმეზე N3/8----16. მომსახურების ღირებულებად განისაზღვრა 750 (შვიდას ორმოცდაათი) ლარი.

შპს „თ-----მა“ 2017 წლის 4 იანვარს მისთვის მინიჭებული უფლებამოსილება გადაანდო დ-----ორაძეს. სასამართლოზე წარმომადგენლობას ახორციელებდა დ-----ორაძე.

სს „საქართველოს ბანკის“ სალაროს შემოსავლის ორდერის თანახმად, 2017 წლის 10 იანვარს ს-----ე ლ-----ძემ, საადვოკატო მომსახურების საფასური - 750 ლარი ჩარიცხა შპს „თ-----ის“ საბანკო ანგარიშზე. (ს.ფ.156); (ს.ფ. 152).

5. დადგენილი ფაქტები პირველი ინსტანციის სასამართლომ სამართლებრივად შემდეგნაირად შეაფასა:

სასამართლომ მიიჩნია, რომ მნიშვნელოვანია განისაზღვროს ცრუმაგიერად ცნობის კონკრეტული წინაპირობები. პირები ცრუმაგიერად მიიჩნევიან თუკი 1) პრაქტიკულად შეუძლებელია გადასახადის გადამხდელის განსხვავება სხვა პირისგან, ამასთან 2) ეს პირი გამოყენებულია გადასახადის გადახდევინების უზრუნველყოფის ღონისძიებისაგან თავის არიდების მიზნით. ამდენად, არსებული რეგულაცია ადგენს ორ ძირითად პირობას, რომელიც უნდა არსებობდეს ერთობლიობაში, რათა დადგინდეს პირთა ცრუმაგიერობა. ნორმის დეფინიციიდან გამომდინარე, შეუძლებელი უნდა იყოს პირთა განსხვავება ერთმანეთისგან. სასამართლომ მიიჩნია, რომ არსებული ჩანაწერი არ მოიაზრებს პირთა ფიზიოლოგიურ თუ საიდენტიფიკაციო მონაცემთა შორის განსხვავებას (ასეთ შემთხვევაში სადავო გარემოებაც არ იარსებებდა), არამედ გადასახადის გადამხდელთა განსხვავება შეუძლებელი უნდა იყოს მათი მიზნიდან გამომდინარე. ფაქტობრივად არსებულ ორ ან მეტ პირს შორის განხორციელებული ოპერაცია მიმართული უნდა იყოს საერთო მიზნის მიღწევისკენ. თუმცა ამავედროულად ეს მიზანი უნდა წარმოადგენდეს საგადასახადო ვალდებულების გადახდევინების უზრუნველყოფის ღონისძიებისაგან თავის არიდებას. ამრიგად განხორციელებული კონკრეტული ოპერაცია უნდა შეფასდეს, ემსახურება თუ არა იგი უზრუნველყოფის ღონისძიებისგან თავის არიდებას. მოცემული სახის რეგულაცია იძლევა ფართო შეფასების არეალს, ვინაიდან არ არის დაკონკრეტებული თუ რა გარემოებათა პირობებში, რომელი ქმედება შეიძლება შეფასდეს უზრუნველყოფის ღონისძიებისგან თავის არიდებად. კანონი არ აკონკრეტებს, რომ აღნიშნული მიზანი შესაძლებელია მიღწეულ იქნეს დაინტერესებულ პირთა მიერ კანონისმიერი თუ უკანონო გზებით. ასეთ პირობებში, კი გადამხდელთა მიერ კანონით ნებადართული ქმედება უფლებამოსილ პირთა მიერ შესაძლებელია შეფასდეს, როგორც უკანონო. ეს კი გადასახადის გადამხდელთა ჩააყენებთ უკიდურესად მძიმე მდგომარეობაში. სასამართლოს მოსაზრებით, სამართლებრივი რეგულაციის მსგავს პირობებში, პირთა მიერ განხორციელებული ოპერაციის მიზანი უნდა იქნეს უტყუარად დადგენილი, ეჭვს არ უნდა იწვევდეს გადამხდელთა ქმედება ემსახურება

რიგით საფინანსო-სამეურნეო საქმიანობას თუ გადასახადებისგან თავის არიდებას. ვარაუდის საფუძველზე სასამართლოს დაუშვებლად მიაჩნია პირთა ცრუმაგიერად ცნობა, რამაც შედეგობრივად შესაძლებელია გამოიწვიოს პირთა კონსტიტუციური უფლებების ხელყოფა.

სასამართლომ არ გაიზიარა მოსარჩელის მსჯელობა მოპასუხეთა ურთიერთდამოკიდებულების საკითხზე, რაც მოსარჩელეს ალიარებითი სარჩელის დაკმაყოფილების ერთ-ერთ მნიშვნელოვან საფუძველად მიაჩნდა.

სასამართლომ მიიჩნია, რომ სსიპ შემოსავლების სამსახურის მიერ წარმოდგენილი მტკიცებულებების საფუძველზე, საქმეზე დადგენილი ფაქტობრივი გარემოებები არ ქმნიან მოპასუხეების ცრუმაგიერ პირებად აღიარებისა და შესაბამისად, სარჩელის დაკმაყოფილების საფუძველს.

6.სსიპ შემოსავლების სამსახურის სააპელაციო მოთხოვნა:

თბილისის საქალაქო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა კოლეგიის 2017 წლის 22 მარტის გადაწყვეტილების გაუქმება და ახალი გადაწყვეტილების მიღებით სასარჩელო მოთხოვნის დაკმაყოფილება.

6.1. სსიპ შემოსავლების სამსახურის სააპელაციო საჩივრის ფაქტობრივი და სამართლებრივი საფუძვლები:

სააპელაციო საჩივრის ავტორი მიუთითებს საქმისათვის მნიშვნელოვან ფაქტობრივ გარემოებებზე, კერძოდ: 2016 წლის 7 ოქტომბრის მდგომარეობით შემოსავლების სამსახურის ერთიანი ელექტრონული ბაზის მონაცემებით შ-----“ (ს/ნ 4-----) ერიცხება დეკლარირებული საგადასახადო დავალიანება 42 721 ლარის ოდენობით. შპს „მ----“ საგადასახადო გირავნობის/იპოთეკის უფლება დარეგისტრირდა 2016 წლის 17 თებერვალს, რომელსაც გადასახადის გადამხდელი გაეცნო 2016 წლის 19 თებერვალს. 2016 წლის 29 ივნისს შემოსავლების სამსახურის მიერ გამოიცა N 0----- ბრძანება შპს „მ----“ ქონებაზე ყადაღის დადების შესახებ. გადასახადის გადამხდელის მიერ წარმოდგენილი, ასევე მარეგისტრირებული ორგანოდან მიღებული ინფორმაციის შესაბამისად, შპს „მ----“ (ს/ნ 4-----) საკუთრებაში არანაირი ქონება არ ირიცხება.

ს-----ე ლ-----ქემ (პ/ნ 6-----), რომელიც ზემოაღნიშნულ საწარმოში ერთ-ერთი დამფუძნებლის ი-----ას (პ/ნ 6-----) შვილია, ხოლო დირექტორად ფიქსირდება ი-----ას მეუღლე მ-----ქე (პ/ნ 6-----) 2016 წლის 29 იანვარს დააფუძნა შპს „ლ-----“ (ს/ნ 4-----), იმავე წლის თებერვალ-მარტის თვეებში მოახდინა სასაქონლო მატერიალური მარაგების და ძირითადი საშუალებების მთლიანი რეალიზება. 70 201 ლარის ქონება გადააწერა შპს „ლ-----ს“ (შ/ნ 4-----). ზემოაღნიშნული ოპერაცია გამყიდველმა საწარმომ დაბეგრა და არ გადაიხადა გადასახადი, ხოლო მყიდველმა შესაბამისად შეიმცირა

გადასახდელი გადასახადი (ჩაითვალა დღგ). შპს „ლ-----“ (ს/ნ 4-----) აგრძელებს იგივე საქმიანობას და იგივე მისამართზე, რასაც ახორციელებდა და სადაც საქმიანობდა შპს „მიგი“.

ზემოაღნიშნულიდან გამომდინარე საჩივრის ავტორი მიიჩნევს, რომ ურთიერთდამოკიდებულება პირის მიერ ახალი საწარმოს დაფუძნება, ქონების სრული და ახალ საწარმოზე გადაწერა, შპს „მ----“ მიერ შემოსავლის დაბეგვრა, გადასახადის გადაუხდელობა, ქონების მიმღები საწარმოს მიერ შესაბამისი გადასახდელი თანხის შემცირება (დღგს ჩათვლა) და იგივე მისამართზე, ანალოგიური საქმიანობის გაგრძელება ახლადდაფუძნებული საწარმოს სახელით, მიზნად ისახავდა საგადასახადო დავალიანების გადახდეულების ღონისძიებების თავიდან არიდებას.

სსიპ შემოსავლების სამსახური განმარტავს, რომ პირთა ცრუმაგიერად აღიარებისათვის განსაზღვრული კონკრეტული კრიტერიუმები კოდექსით რეგულირებული არ არის, სასამართლომ თითოეულ შემთხვევაში ინდივიდუალურად, საქმის ირგვლივ არსებული ფაქტობრივი გარემოებებით უნდა შეაფასოს ცალკეული შემთხვევები და გამოიტანოს შემაჯამებელი გადაწყვეტილება, რასაც ადგილი არ ჰქონია გასაჩივრებული გადაწყვეტილების გამოტანისას.

7. სააპელაციო სასამართლოს მიერ გასაჩივრებული გადაწყვეტილების შეცვლის ფაქტობრივი და სამართლებრივი დასაბუთება:

7.1. საქართველოს ადმინისტრაციული საპროცესო კოდექსის პირველი მუხლის მე-2 ნაწილის შესაბამისად, 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 თანახმად, სააპელაციო სასამართლო ამოწმებს გადაწყვეტილებას სააპელაციო საჩივრის ფარგლებში ფაქტობრივი და სამართლებრივი თვალსაზრისით. ამავე მუხლის მეორე ნაწილის შესაბამისად, სამართლებრივი თვალსაზრისით შემოწმებისას სასამართლო ხელმძღვანელობს 393-ე და 394-ე მუხლების მოთხოვნებით. სააპელაციო პალატას მიაჩნია, რომ აპელანტის მიერ სააპელაციო საჩივარში მითითებული ფაქტობრივი და სამართლებრივი საფუძვლები ქმნიან სამოქალაქო საპროცესო კოდექსის 393-ე და 394-ე მუხლების შემადგენლობას, შესაბამისად, გასაჩივრებული გადაწყვეტილების გაუქმების პროცესუალურ-სამართლებრივ საფუძვლებს.

საქართველოს სამოქალაქო საპროცესო კოდექსის 385-ე მუხლის მეორე ნაწილის შესაბამისად, როდესაც არსებობს გასაჩივრებული გადაწყვეტილების

გაუქმების აბსოლუტური საფუძვლები (სსსკ-ის 394-ე მუხლით გათვალისწინებული შემთხვევები), სააპელაციო სასამართლოს შეუძლია თვითონ გამოიტანოს გადაწყვეტილება, რა დროსაც სსსკ-ის 386-ე მუხლის მიხედვით გასაჩივრებული გადაწყვეტილების შეცვლით იღებს ახალ გადაწყვეტილებას.

7.2. სააპელაციო სასამართლო მიუთითებს პირველი ინსტანციის სასამართლოს მიერ დადგენილ ფაქტობრივ გარემოებებზე და სამართლებრივი შეფასების თვალსაზრისით აღნიშნავს შემდეგს:

განსახილველი დავის საგანს წარმოადგენს პირთა ცრუმაგიერად აღიარება, რასაც არეგულირებს საქართველოს საგადასახადო კანონმდებლობა. საგადასახადო კოდექსის 246-ე მუხლის პირველი ნაწილის 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. ამავე მუხლის მეორე ნაწილის მიხედვით კი, გადასახადის გადამხდელის აღიარებული საგადასახადო დავალიანების გადახდევინების მიზნით, საგადასახადო ორგანოს უფლება აქვს, ცრუმაგიერი პირის მიმართ განახორციელოს საგადასახადო დავალიანების გადახდევინების უზრუნველყოფის ღონისძიებები.

მითითებული ნორმის შინაარსის გათვალისწინებით სააპელაციო სასამართლო აღნიშნავს, რომ კანონმდებელი არ მიუთითებს კონკრეტულ გარემოებებზე, რომელთა ერთობლიობა ქმნის ცრუმაგიერ პირებად აღიარების საფუძველს. სასამართლომ კონკრეტული გარემოებების შეფასების შედეგად უნდა განსაზღვროს მოცემული ნორმის საკანონმდებლო მიზანი. ცალსახაა, რომ ცრუმაგიერ პირებად აღიარებისათვის სახეზე უნდა იყოს გადასახადის გადამხდელის განსხვავების შეუძლებლობა სხვა იმ პირისაგან, რომელიც გამოყენებულია გადასახადის გადახდევინების უზრუნველყოფის ღონისძიებისათვის თავის არიდების მიზნით, ანუ გადასახადის გადამხდელი პირი, რომელსაც გააჩნია საგადასახადო ვალდებულებები, მისი გადახდისაგან თავის არიდების მიზნით ისეთ კავშირში შედის სხვა პირთან, რომ პრაქტიკულად შეუძლებელია მათი განსხვავება.

სააპელაციო პალატა განმარტავს, რომ პირთა ცრუმაგიერად ცნობა წარმოადგენს საგადასახადო დავალიანების გადახდევინებისათვის უზრუნველყოფის ღონისძიების გამოყენების ერთ-ერთ მნიშვნელოვან ინსტრუმენტს. აღიარებითი სარჩელის დაკმაყოფილების პირობებში საგადასახადო ორგანოს წარმოეშევა სამართლებრივი საფუძველი ამოქმედოს კოდექსით გათვალისწინებული უზრუნველყოფის ნებისმიერი

ლონისძიება ცრუმაგიერ პირთა მიმართ. უზრუნველყოფის ღონისძიების კანონდარღვევით გამოყენებამ შესაძლებელია გამოიწვიოს ერთის მხრივ გადასახადის გადამხდელის საქართველოს კონსტიტუციით გარანტირებული საკუთრების უფლების გაუმართლებელი ხელყოფა, ხოლო მეორეს მხრივ კონფლიქტში მოვიდეს ამავე კონსტიტუციის იმპერატიულ დანაწესთან გადასახადების სავალდებულო წესით გადახდასთან დაკავშირებით. კონსტიტუციის 21-ე მუხლი წარმოადგენს საკუთრების უფლების დაცვის გარანტს, ისევე როგორც 94-ე მუხლი ადგენს გადასახადთა გადახდის გარდუვალობას. მოცემული დავის მნიშვნელობა განსაკუთრებულია, ვინაიდან გადაწყვეტილების შედეგით არ უნდა მოხდეს ბალანსის დარღვევა როგორც საჯარო და კერძო ინტერესებს შორის, ასევე, სახელმწიფოს, როგორც კრედიტორის და გადასახადის გადამხდელის, როგორც მოვალის კანონიერ ინტერესებს შორის. სადავო ურთიერთობის მარეგულირებელი ნორმა იცავს სახელმწიფოს კანონიერ ინტერესს და გადასახადის გადამხდელთ უზღუდავს შესაძლებლობას თავი აარიდონ მათზე დაკისრებულ ვალდებულებას - სახელმწიფო ბიუჯეტში სავალდებულო შენატანს.

პალატას მიაჩნია, რომ პირთა ცრუმაგიერად დადგენის მიზნით, მნიშვნელოვანია სწორად შეფასდეს საგადასახადო ვალდებულების მქონე პირის მიერ განხორციელებული ოპერაციები, დადგინდეს ჭეშმარიტი მიზანი, ოპერაციაში მონაწილე პირთა ნამდვილი ნება. აღნიშნულის ფარგლებში უნდა შეფასდეს გადასახადის გადამხდელთან მჭიდრო კავშირში მყოფ პირთა ქმედება, თანხვედრაში მოდის თუ არა იგი გადამხდელის სურვილთან/მიზანთან თავი აარიდოს გადასახადის გადახდევინების ღონისძიებას. სწორედ პირთა ცრუმაგიერად ცნობის ბედს განსაზღვრავს გადამხდელის მიზნის დადგენა. 246-ე მუხლის დეფინიციაც აქცენტს აკეთებს გადამხდელის მიზანზე. უკეთუ გადამხდელი სხვა პირთან ერთად მოქმედებს იმ მიზნით, რომ შექმნას იმგვარი ფაქტობრივი თუ სამართლებრივი მოცემულობა, რომ შეუძლებელი გახდეს კუთვნილი საგადასახადო ვალდებულებების გადახდევინებისთვის მის მიმართ უზრუნველყოფის ღონისძიების გამოყენება, ისინი აკმაყოფილებენ ცრუმაგიერად ცნობის წინაპირობებს. ამასთან, პალატას მიაჩნია, რომ ამგვარი მოცემულობის შექმნა შესაძლებელია წინ უსწრებდეს დავალიანების წარმოშობას. გადამხდელი იმ მოლოდინით, რომ წარმოეშვება საგადასახადო ვალდებულება, მისგან თავის არიდების მიზნით ახორციელებს კონკრეტულ ქმედებებს იქნება ეს აქტივების გარიდება, საწარმოს საქმიანობის დანაწევრება თუ სხვა. საგადასახადო ვალდებულების არსებობის პირობებში, გადასახადის გადამხდელი, ფაქტობრივად, მოკლებულია შესაძლებლობას გაარიდოს აქტივი, ვინაიდან კანონმდებლობა დავალიანების წარმოშობის მომენტიდანვე ითვალისწინებს უზრუნველყოფის ღონისძიების გავრცელებას გადამხდელის სრულ ქონებაზე და როგორც წესი, ამგვარი ღონისძიების გავრცელებას ადგილი აქვს ავტომატურ რეჟიმში. შემოსავლების სამსახურში არსებული გადასახადის გადამხდელთა

მონაცემთა ელექტრონული ბაზა უზრუნველყოფს უზრუნველყოფის ღონისძიების გავრცელებას საგადასახადო დავალიანების წარმოშობის მომენტიდანვე. შესაბამისად, პალატას მიაჩნია, რომ ცრუმაგიერი მფლობელობის ნორმა ვრცელდება არამარტო იმ პირთა მიმართ ვინც საგადასახადო ვალდებულებათა თავის არიდების მიზნით განახორციელეს კონკრეტული ოპერაციები დავალიანების წარმოშობის შემდგომ, არამედ ამ დავალიანების წარმოშობის მომენტამდეც. მოცემულ შემთხვევაში მნიშვნელოვანია გადასახადის გადამხდელის მიზანი - მოქმედებს თუ არა იგი საგადასახადო ვალდებულების გადახდევინებისაგან თავის არიდების მიზნით, იქნება ეს უკვე წარმოშობილი თუ მოსალოდნელი ვალდებულების პირობებში. თუმცა, აქვე უნდა აღინიშნოს, რომ მოსალოდნელი საგადასახადო ვალდებულების თავის არიდების შემთხვევებში, საგადასახადო ორგანოს ეკისრება მტკიცების ტვირთი - დაადასტუროს, რომ ქონების გარიდების მომენტში გადამხდელმა იცოდა მოსალოდნელი დავალიანების შესახებ და სწორედ მისგან თავის არიდების მიზნით განახორციელა კონკრეტული ოპერაცია.

სააპელაციო პალატა ვერ გაიზიარებს პირველი ინსტანციის სასამართლოს მსჯელობას ურთიერთდამოკიდებული პირების შესახებ, სადაც აღნიშნულია, რომ ურთიერთდამოკიდებულ პირებს შორის არსებული ეკონომიკური ურთიერთობა იმავდროულად არ ქმნის ფაქტობრივ და სამართლებრივ საფუძველს ამ პირების ცრუმაგიერად აღიარებისათვის, რამდენადაც ურთიერთდამოკიდებულ პირებად აღიარება გავლენას ახდენს ურთიერთდამოკიდებული პირების მიერ განხორციელებული ეკონომიკური საქმიანობის საგადასახადო რეგულირებაზე. პალატა განმარტავს, რომ საგადასახადო კოდექსის მე-19 მუხლი განსაზღვრავს ურთიერთდამოკიდებული პირების ცნებას, იგი მოიცავს ჩამონათვალს იმ შემთხვევებისა, როდესაც პირები ითვლებიან ურთიერთდამოკიდებულებად. ნორმაში ასახული ჩამონათვალი ცხადჰყოფს, რომ ურთიერთდამოკიდებულ პირებს გააჩნიათ ერთმანეთთან მჭიდრო კავშირი, იქნება ეს ეკონომიკური თუ ნათესაური კავშირი. პირთა ცრუმაგიერად დადგენის ეტაპზე განსაკუთრებული ყურადღება უნდა მიექცეს მათ ურთიერთდამოკიდებულების საკითხსაც, ვინაიდან პირთა შორის ახლო კავშირი მაღალი რისკის მატარებელია იმ კუთხით, რომ არსებობს დიდი შანსი ამგვარმა კავშირმა გავლენა იქონიოს გარიგების შინაარსზე და მის სამართლებრივ შედეგებზე. სასამართლომ ჯეროვანი ანალიზის საფუძველზე უნდა განსაზღვროს სახეზეა თუ არა ურთიერთდამოკიდებულების გავლენა მხარეებს შორის ჩამოყალიბებულ სამართლებრივ ურთიერთობებზე. აქვე უნდა აღინიშნოს, რომ ურთიერთდამოკიდებული პირების არარსებობა, იმავდროულად არ გამორიცხავს პირთა ცრუმაგიერობას. ასეთ შემთხვევებში უნდა შეფასდეს გადასახადის გადამხდელის საქმიანობის ისტორია, მის მიერ განხორციელებული ოპერაციები, გარიგებაში მონაწილე კონტრაქტენტი პირების

დამოკიდებულება გარიგების შინაარსის, შედეგის მიმართ და მასზედ, თუ როგორი ეკონომიკური ეფექტის მომტანი იქნება მხარეთა შორის განხორციელებული გარიგება, მასში მონაწილე თითოეულ პირზე.

ამდენად, „საქართველოს საგადასახადო კოდექსის“ 246-ე მუხლის დისპოზიციიდან გამომდინარე, იმისათვის, რომ დადასტურდეს ცრუმაგიერი მფლობელობის ფაქტი, სავალდებულოა დადგინდეს, რომ მოპასუხეები საერთო ეკონომიური ინტერესების საფუძველზე მოქმედებდნენ გადახდევის უზრუნველყოფის ღონისძიებისათვის თავის არიდების მიზნით. აღნიშნული გარემოების დადგენის თვალსაზრისით, პრინციპული მნიშვნელობა ენიჭება იმ ფაქტის დადასტურებას, რომ დაფუძნებულ კომპანიას არ გააჩნია რეალური დამოუკიდებლობა, შექმნილია ფორმალურად, საწარმოები შექმნილია ერთი და იგივე გარიგებების განხორციელების მიზნით, ერთ საწარმოზე ფორმდება აქტივები, ხოლო მეორეზე ვალდებულებები, საწარმო გამოიყენება სხვა საწარმოს ან პარტნიორის ვალდებულებების დასაფარავად და საწარმოების დამოუკიდებულების ხარისხი არ იძლევა მათი გამიჯვნის შესაძლებლობას.

განსახილველ შემთხვევაში დადგენილია, რომ შეზღუდული პასუხისმგებლობის საზოგადოება „M--“ დარეგისტრირდა 2011 წლის 22 ივლისს, საზოგადოების 75,5% წილის მფლობელად განისაზღვრა გ-----ი, ხოლო 24,5% წილის მფლობელად - ი-----ა.

2016 წლის 29 იანვარს, საჯარო რეესტრის ეროვნული საგენტოს მიერ, რეგისტრირებულ იქნა შეზღუდული პასუხისმგებლობის საზოგადოება „ლ-----“. საზოგადოების 100% წილის მფლობელად განისაზღვრა ი-----ას შვილი ს-----ე ლ-----ძე, ხოლო დირექტორად - ი-----ას მეუღლე მ-----ძე. მხარეები სადავოდ არ ხდიათ იმ გარემოებას, რომ ს-----ე ლ-----ძე არის ი-----ასა და მ-----ძის შვილი. საგადასახადო კოდექსის მე-19 მუხლის მე-2 ნაწილის „თ“ და „ე“ ქვეპუნქტების შესაბამისად ს-----ე ლ-----ძე, მ-----ძე, ი-----ა, შპს „M--“ და შპს „ლ-----“ წარმოადგენენ ურთიერთდამოკიდებულ პირებს (პირები ნათესავები არიან, ერთი პირი პირდაპირ ან არაპირდაპირ აკონტროლებს მეორე პირს).

დადგენილია, რომ შპს „M--“-ის შეუსრულებელი საგადასახადო ვალდებულების წარმოშობის გამო, 2016 წლის 17 თებერვალს, სსიპ შემოსავლების სამსახურის მიერ შპს „M--“-ის ქონებაზე დარეგისტრირდა საგადასახადო გირავნობა/იპოთეკის უფლება, ხოლო 29 ივნისს - ყადაღა დაედო კომპანიის საკუთრებაში არსებულ ან/და ბალანსზე რიცხულ ნებისმიერ ქონებას.

სადავო გარემოებას არ წარმოადგენს, რომ 2016 წლის თებერვალ-მარტის თვეებში შპს „M--“-მა მოახდინა სასაქონლო-მატერიალური მარაგების და

ძირითადი საშუალებების მთლიანი რეალიზება. საწარმომ 70 201 ლარის ქონება გადააწერა შპს „ლ-----ს“. შპს „M--“-მა ქონების რეალიზაციის ოპერაცია დაბეგრა საგადასახადო კოდექსით გათვალისწინებული წესით, კერძოდ წარადგინა დეკლარაცია საგადასახადო ორგანოში, ხოლო დეკლარაციის საფუძველზე წარმოშობილი ვალდებულება არ დაფარა. თავის მხრივ შპს „ლ--- ---მ“ განხორციელებული ოპერაციის საფუძველზე, შეიმცირა გადასახდელი გადასახადი - ჩაითვალა დღგ.

დადგენილია, რომ შპს „M--“-ს გააჩნია ბიუჯეტის წინაშე შეუსრულებელი საგადასახადო ვალდებულება, ხოლო მისი აქტივი ნულის ტოლია, კომპანიამ არ დაიტოვა ქონება, რაც უზრუნველყოფდა მის ვალდებულებას კრედიტორის - სახელმწიფოს წინაშე. კომპანიას დარჩა მხოლოდ მარეგისტრირებელ ორგანოში რეგისტრირებული საფირმო სახელწოდება, რომელსაც არ გააჩნია არავითარი ღირებულება.

სასამართლო ყურადღებას მიაქცევს დადგენილ გარემოებას მასზედ, რომ შპს „ლ-----“ აგრძელებს იგივე საქმიანობას იმავე მისამართზე, რასაც ახორციელებდა და სადაც საქმიანობდა შპს „M--“.

სააპელაციო პალატას მიაჩნია, რომ შპს „ლ-----“ ფიზიკურ პირთა მიერ გამოყენებულ იქნა იმ მიზნით, რომ შპს „M--“-ს თავი აერიდებინა კუთვნილი საგადასახადო ვალდებულებებისათვის. შედეგობრივად, შპს „ლ-----ს“ გადაეცა აქტივი, რომელმაც გააგრძელა იგივე ეკონომიკური საქმიანობა, ხოლო შპს „M--“-ს დარჩა პასივი - საგადასახადო დავალიანება, რომელიც კომპანიის შეზღუდული პასუხისმგებლობის ფორმიდან და აქტივის გარიდებიდან გამომდინარე დარჩა არაუზრუნველყოფილი. ამრიგად, შპს „M--“-მა ფაქტობრივად „გამოიცვალა“ სახელწოდება, „ჩამოიწერა“ საგადასახადო ვალდებულება და ამგვარად გააგრძელა საქმიანობა. პალატას მიაჩნია, რომ ი-----ამ, ს-----ე ლ-----ქემ და მ-----ქემ, რომლებიც არიან ერთი ოჯახის წევრები - ურთიერთდამოკიდებული პირები, მათი კონტროლის ქვეშ არსებული კომპანიები გამოიყენეს იმგვარად, რომ მოახდინეს ერთ-ერთ კომპანიაში არსებული აქტივების დისტანცირება საგადასახადო ვალდებულებებისაგან და სწორედ ამ მიზნით გაარიდეს იგი მეორე კომპანიაში. მნიშვნელოვანია, რომ ორივე კომპანიას აკონტროლებს ოჯახის წევრები, სწორედ მათ შორის არსებულმა განსაკუთრებულმა ურთიერთობამ მოახდინა გავლენა მასზედ, რომ განხორციელებინათ საგადასახადო ვალდებულების გადახდევის უზრუნველყოფის ღონისძიებისაგან თავის არიდება. პალატას მიაჩნია, რომ შპს „ლ-----სთვის“ ქონების გადაცემას თან არ ახლდა ნამდვილი საკუთრების უფლების განხორციელება. ამ ოპერაციის ჭეშმარიტი მიზანი იყო არა საკუთრების უფლების გადასვლა შპს „ლ-----სთვის“, არამედ პირთა ჯგუფის მიერ იმგვარი ფორმის გამოძებნა, რაც შესაძლებელს გახდიდა სამეწარმეო საქმიანობის გაგრძელებას საგადასახადო ვალდებულების

გვერდის ავლით. კანონით ნებადართული ქმედების განხორციელებაც კი, თუკი იგი ისახავს კანონსაწინააღმდეგო მიზანს - გადასახადებისაგან თავის არიდებას, წარმოადგენს პირთა ცრუმაგიერ მფლობელად აღიარების წინაპირობას. მოცემულ პირობებში, პალატას მიაჩნია, რომ კომპანიების სამართლებრივი ფორმა - შეზღუდული პასუხისმგებლობა, ვერ გახდება მათი დამფუძნებლების/დირექტორის ქონების დაცვის გარანტი კრედიტორი სახელმწიფოს წინაშე. მათ ისევე ეკისრებათ პასუხისმგებლობა შპს „M--“-ის საგადასახადო ვალდებულებებისათვის, როგორც თავად ამ კომპანიას. მოპასუხე ფიზიკურ და იურიდიულ პირებს გააჩნდათ მხოლოდ ერთი მიზანი, და ამ მიზანში ისინი ერთმანეთისგან არ განსხვავდებოდნენ, რომ გაერიდებინათ ქონება კომპანიიდან იმგვარად რომ თავი აერიდებინათ საგადასახადო ვალდებულების გადახდევინების უზრუნველყოფის ღონისძიებისაგან.

აქვე, პალატა მოიხმობს მოპასუხე ფიზიკურ პირთა წარმომადგენლის მიერ სააპელაციო სასამართლოს სხდომაზე გაკეთებულ განმარტებას, რომლის თანახმადაც მან განაცხადა, რომ მოპასუხე იურიდიული პირები - შპს „ლ-----“ და შპს „M--“-ი, დიდი ალბათობით მართლაც წარმოადგენენ ერთმანეთის ცრუმაგიერ პირებს, თუმცა იგივეს თქმა შეუძლებელია მოპასუხე ფიზიკურ პირთა მიმართებით. ამ თვალსაზრისით სააპელაციო პალატა განმარტავს, რომ აღნიშნული განმარტება ლოგიკურად და რეალურად ადასტურებს ზემოაღნიშნულ პიზიკურ პირთა ცრუმაგიერობასაც; აღნიშნულთან კავშირში სააპელაციო სასამართლო ასევე განმარტავს:

პალატა შეზღუდული პასუხისმგებლობის მქონე კომპანიის ვალდებულებებზე პარტნიორის პასუხისმგებლობის საკითხზე მსჯელობისას მიუთითებს საქართველოს უზენაესი სასამართლოს მნიშვნელოვან განმარტებაზე: „„მეწარმეთა შესახებ“ საქართველოს კანონი კომპანიის კრედიტორების წინაშე კომპანიის პარტნიორის პირადი პასუხისმგებლობის შესაძლებლობას ითვალისწინებს მე-3 მუხლის მე-6 პუნქტით, რომლის თანახმად, შეზღუდული პასუხისმგებლობის საზოგადოების პარტნიორები კრედიტორების წინაშე პასუხს აგებენ პირადად, თუ ისინი ბოროტად გამოიყენებენ პასუხისმგებლობის შეზღუდვის სამართლებრივ ფორმებს. პარტნიორის პირადი პასუხისმგებლობის აღნიშნული წესი გამომდინარეობს იმ დოქტრინიდან, რომელსაც სამეწარმეო სამართალში „კორპორატიული საფარველის გაჭოლვის“ ან სხვაგვარად „გამჭოლი პასუხისმგებლობის“ დოქტრინა ეწოდება. „გამჭოლი პასუხისმგებლობის“ გამოყენების საჭიროება, როგორც წესი, წარმოიშობა იმ შემთხვევაში, როცა ვალდებულება წარმოეშვა კომპანიას, მაგრამ იგი არ არის გადახდისუნარიანი. კრედიტორი, გადახდისუნარიანი პირის ძიებაში, უჩივის კომპანიის პარტნიორს და მიუთითებს, რომ ამა თუ იმ მიზეზის გამო, ის პირადად აგებს პასუხს კომპანიის სახელით წარმოშობილი ვალდებულებებისათვის. ასეთ შემთხვევაში, როდესაც კომპანია გადახდისუნაროა და კრედიტორი ითხოვს

გადახდას პარტნიორისაგან, სასამართლომ უნდა გადაწყვიტოს, ვალდებულების შეუსრულებლობით წარმოშობილი დანაკარგი დააკისროს მესამე პირს თუ პარტნიორს. ყოველ ასეთ შემთხვევაში შეზღუდული პასუხისმგებლობის პრინციპის უპირობო გამოყენება გამოიწვევდა შედეგს, რომელიც ყოველთვის კრედიტორს აზარალებს. ...საგადასახადო ვალდებულებების კონტექსტში გამჭოლი პასუხისმგებლობა გამოიყენება, როცა კომპანიის პარტნიორების საქმიანობა მიმართულია გადასახადებისაგან თავის არიდების სქემების შექმნისაკენ და კომპანია გამოიყენება, როგორც გადასახადებისაგან თავის არიდების „ინსტრუმენტი“. ...პარტნიორის მიერ შეზღუდული პასუხისმგებლობის ფორმის ბოროტად გამოყენება სახეზეა, როცა შეზღუდული პასუხისმგებლობის საზოგადოების პარტნიორი საზოგადოებაში უშუალოდ ხელმძღვანელობს და ახორციელებს ისეთ საქმიანობას, რომელიც მიზნად ისახავს გადასახადებისაგან თავის არიდებას” (სუსნას-1307-1245-2014 6 მაისი, 2015 წელი).

ყოველივე ზემოაღნიშნული სააპელაციო სასამართლოს აძლევს საფუძველს გაიზიაროს აპელანტის პოზიცია იმის თაობაზე, რომ ურთიერთდამოკიდებული პირის მიერ ახალი საწარმოს დაფუძნება, ქონების სრულად ახალ საწარმოზე გადაწერა, შპს „M--“-ის მიერ შემოსავლების დაბეგვრა, გადასახადის გადაუხდელობა, ქონების მიმღები საწარმოს მიერ შესაბამისი გადასახდელი თანხის შემცირება (დღგ-ს ჩათვლა) და იგივე მისამართზე, ანალოგიური საქმიანობის გაგრძელება და ყოველივე აღნიშნულის განხორციელება ერთი ოჯახის წევრთა მიერ, მიზნად ისახავდა საგადასახადო დავალიანების გადახდევინების ღონისძიების თავიდან არიდებას.

ზემოაღნიშნულიდან გამომდინარე სააპელაციო სასამართლო მიიჩნევს, რომ უნდა გაუქმდეს გასაჩივრებული გადაწყვეტილება და უნდა დაკმაყოფილდეს სსიპ შემოსავლების სამსახურის სააპელაციო საჩივარი და სარჩელი.

8. პროცესის ხარჯები:

„სახელმწიფო ბაჟის შესახებ“ საქართველოს კანონის მე-5 მუხლის „უ“ ქვეპუნქტის თანახმად, აპელანტი განთავისუფლებულია სახელმწიფო ბაჟის გადახდისაგან.

ს ა რ ე ზ ო ლ უ ც ი ო ნ ა წ ი ლ ი

სასამართლომ იხელმძღვანელა საქართველოს ადმინისტრაციული საპროცესო კოდექსის 1-ლი, მე-12, 22-ე, მუხლებით, საქართველოს სამოქალაქო საპროცესო კოდექსის 257-ე, 372-ე, 386-ე, 390-ე, 391-ე, 395-ე, 397-ე მუხლებით

და

გ ა დ ა წ ყ ვ ი ტ ა:

1. სსიპ შემოსავლების სამსახურის სააპელაციო საჩივარი დაკმაყოფილდეს.
2. გაუქმდეს თბილისის საქალაქო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა კოლეგიის 2017 წლის 22 მარტის გადაწყვეტილება და მიღებულ იქნას ახალი გადაწყვეტილება.
3. სსიპ შემოსავლების სამსახურის სარჩელი დაკმაყოფილდეს.
4. აღიარებულნი იქნენ ერთმანეთის ცრუმაგიერ პირებად შპს „ლ-----“, შპს „M-“, მ-----ძე, ს-----ე ლ-----ძე და ი-----ა.
5. გადაწყვეტილება შეიძლება გასაჩივრდეს საკასაციო საჩივრით, საქართველოს უზენაესი სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატაში (თბილისი, ძმები ზუბალაშვილების ქ. №32) თბილისის სააპელაციო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატის მეშვეობით (თბილისი, გრ. რობაქიძის გამზ. №7ა), მხარეთათვის დასაბუთებული გადაწყვეტილების ასლის გადაცემის მომენტიდან 21 (ოცდაერთი) დღის ვადაში. ამ ვადის გაგრძელება და აღდგენა დაუშვებელია. იგი იწყება მხარისათვის დასაბუთებული გადაწყვეტილების ასლის გადაცემის მომენტიდან. გადაწყვეტილების გადაცემის მომენტად ითვლება დასაბუთებული გადაწყვეტილების ასლის მხარისათვის ჩაბარება უშუალოდ სასამართლოში ან საქართველოს სამოქალაქო საპროცესო კოდექსის 70-78-ე მუხლების შესაბამისად.

მოსამართლეები:

შოთა გეწაძე -

მირანდა ერემაძე -

გიორგი გოგიაშვილი -