

საქმე № 330310116001326346

საქმე №33/1464-17



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 - მ----- წ-----ე

მოწინააღმდეგე მხარე (მოპასუხე) - ნ----- ჩ-----;

მოწინააღმდეგე მხარე (მოპასუხე) - მ-----ლი;

მოწინააღმდეგე მხარე (მოპასუხე) - შპს „ქ-----ტი“;
წარმომადგენელი - ნ----- ჩ-----;

მოწინააღმდეგე მხარე (მოპასუხე) - შპს „ქ-----ტი“;
წარმომადგენელი - კ----- უ-----ი;

დავის საგანი - ცრუმაგიერ პირებად აღიარება;

გასაჩივრებული გადაწყვეტილება - თბილისის საქალაქო სასამართლოს
ადმინისტრაციულ საქმეთა კოლეგიის 2017 წლის 16 თებერვლის
გადაწყვეტილება;

1. სასარჩელო მოთხოვნა:

ერთმანეთის ცრუმაგიერ პირებად იქნენ აღიარებულნი შპს "ქ-----
-----ტი", შპს "ქ-----ტი", ნ----- ჩ---- და მ-----ლი.

2. მოპასუხეების პოზიცია:

მოპასუხეებმა არ სცნეს სსიპ შემოსავლების სამსახურის სარჩელი, 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 03 მაისის განჩინებით გამოყენებული უზრუნველყოფის ღონისძიება.

4. გასაჩივრებული გადაწყვეტილებით დადგენილი ფაქტები:

4.1 შპს „ქ-----ი“ საჯარო რეესტრში რეგისტრირებულ იქნა 2014 წლის 28 აპრილს. საზოგადოების დირექტორსა და 100% წილის მფლობელს წარმოადგენს ნ----- ჩ---- (ტ.1, ს.ფ. 29).

4.2. 2015 წლის 24 დეკემბრის მდგომარეობით შემოსავლების სამსახურის ერთიანი ელექტრონული ბაზის მონაცემებით შპს "ქ-----ს" ერიცხებოდა საგადასახადო დავალიანება 116 348.63 ლარის ოდენობით (ტ.1, ს.ფ. 27).

4.3 . საჯარო რეესტრის ეროვნულ სააგენტოში 2015 წლის 01 ივლისს განხორციელდა შპს "ქ-----ის" რეგისტრაცია, რომლის 100%-იანი წილის მფლობელია მ-----ლი, ხოლო დირექტორია - ნ----- ჩ----. შპს "ქ-----ტის" 100%-იანი წილის მფლობელი და დამფუძნებელიც ნ----- ჩ----ა (პ/ნ 0-----) (ტ.1, ს.ფ. 28).

4.4. 2015 წლის 16 ივლისს შპს "ქ----- ნ----- პ-----ა" თავის საკუთრებაში არსებული მოძრავი ქონება (მანქანა-დანადგარები, ავეჯი, ნივთები) ღირებულებით - 194 938.8 ლარი, სასაქონლო ზედნადების (№0-----, ა/ფ სერია და ნომერი ეა - 0-----) საფუძველზე, მიაწოდა შპს "ქ----- პ-----ს" (ტ.1, ს.ფ. 39).

4.5. 2016 წლის 14 იანვრის №3----- სამსახურებრივი ბარათით დავების

დეპარტამენტის უფროსს ეცნობა, რომ შპს „ქ-----მა ნ----- კ-----“ ივლისის თვის ოპერაციები არ დაბეგრა შესაბამისი დღგ-ს გადახდით 29817,1 ლარის ოდენობით და ივლისის დეკლარაცია ნულოვანი ჩააბარა. შემოსავლების სამსახურის ელექტრონული ბაზის მიხედვით, შპს „ქ-----“ 2014 წლის ნოემბრის თვის დაზუსტებულ დეკლარაციაში, დღგ-ის თანხა შემცირებულია 141.2 ლარით, ხოლო 2015 წლის თებერვლის, აპრილის, მაისისა და ივნისის თვეების ჩაბარებული დეკლარაციები - ნულოვანია. დღგ-ის გადასახადის თანხა თებერვალში - 7983.6 ლარი იყო, აპრილში - 10059.2 ლარი, მაისში - 12757.7 ლარი, ივნისში - 11303,2 ლარი, სულ 42244.9 ლარი, ხოლო დასაბეგრი თანხა - 276 012.74 ლარი. 2015 წლის 15 სექტემბერს შემოსავლების სამსახურის მომსახურების დეპარტამენტის დასკვნის შესაბამისად, შპს „ქ-----ს“ დამატებით დაერიცხა გადასახადის შემცირებისათვის ძირითადი თანხა - 72 061.8 ლარი და ჯარიმა - 36 030.9 ლარი, სულ - 108 092.7 ლარი. გამოწერილი ელექტრონული ზედნადებების მიხედვით, შპს „ქ-----ტის“ ფაქტიური მისამართი და საქმიანობის სახე იგივეა, რაც იყო შპს „ქ-----ტისა“ (ს.ფ. 18-19; 38-40).

4.6. სსიპ შემოსავლების სამსახურის მონაცემთა ბაზის ამონაწერის თანახმად, შპს ქ-----ტის“ მიმართ გამოიცა 2015 წლის 20 ივლისის №0----- საგადასახადო გირავნობა/იპოთეკა, ხოლო 2015 წლის 3 ნოემბერს - №---
2--- ქონებაზე ყადაღის დადების შესახებ ბრძანება (ტ.1, ს.ფ. 41).

5. დადგენილი ფაქტები პირველი ინსტანციის სასამართლომ სამართლებრივად შემდეგნაირად შეაფასა:

5.1. სასამართლომ მიუთითა საგადასახადო კოდექსის მე-19 და 246-ე მუხლებზე და განმარტა, რომ ურთიერთდამოკიდებულ პირებს შორის არსებული ეკონომიკური ურთიერთობა იმავდროულად არ ქმნის ფაქტობრივ და სამართლებრივ საფუძველს ამ პირების ცრუმაგიერ პირებად აღიარებისათვის, რამდენადაც ურთიერთდამოკიდებულ პირებად აღიარება გავლენას ახდენს ურთიერთდამოკიდებული პირების მიერ განხორციელებული ეკონომიკური საქმიანობის საგადასახადო რეგულირებაზე. ამასთანავე, ცრუმაგიერ პირებად აღიარებისათვის სახეზე უნდა იყოს გადასახადის გადამხდელის განსხვავების შეუძლებლობა იმ სხვა პირისაგან, რომელიც მის მიერ გამოყენებულია გადასახადის გადახდევინების უზრუნველყოფის ღონისძიებისათვის თავის არიდების მიზნით, ხოლო ის გარემოება, რომ გადასახადის გადამხდელი გადასახადის გადახდევინების უზრუნველყოფის ღონისძიებისათვის თავის არიდების მიზნით, ისეთ კავშირში შედის სხვა პირთან, რომ პრაქტიკულად შეუძლებელია მათი

განსხვავება, უნდა დასტურდებოდეს მთელი რიგი ფაქტობრივი გარემოებებით, რაც განსახილველ შემთხვევაში საქმის მასალებით არ დასტურდება.

სასამართლომ განმარტა, რომ განსახილველ შემთხვევაში ვერ იქნა წარმოდგენილი რაიმე დამადასტურებელი მტკიცებულება, რომლითაც დადასტურდებოდა, რომ შპს „ქ-----ტი“, შპს „ქ-----ტი“, ნ----- ჩ----- და მ-----ლი მოქმედებდნენ საერთო მიზნით - მოსალოდნელი უზრუნველყოფის ღონისძიებებისათვის თავის არიდების მიზნით გაერიდებინათ ქონება. მარტოდენ ქონების რეალიზაცია სხვა საწარმოზე არ შეიძლება მიჩნეულ იქნეს კანონსაწინააღმდეგო მიზნის მისაღწევად განხორციელებულ ოპერაციად. ოპერაციის ასეთი კვალიფიკაცია წარმოქმნის მნიშვნელოვან სამართლებრივ შედეგებს, რაც მჭიდროდ არის დაკავშირებული კონსტიტუციით დაცულ უფლებასთან - საკუთრების უფლებასთან. შესაბამისად, დაუშვებელია ვარაუდის საფუძველზე პირები ცნობილ იქნენ ცრუმაგიერ პირებად, მაშინ როდესაც აღნიშნულის დამადასტურებელი უტყუარი მტკიცებულება ან/და დასაბუთება საქმეში არ არის წარმოდგენილი.

6. სსიპ შემოსავლების სამსახურის სააპელაციო მოთხოვნა:

თბილისის საქალაქო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა კოლეგიის 2017 წლის 16 თებერვლის გადაწყვეტილების გაუქმება და ახალი გადაწყვეტილების მიღებით სასარჩელო მოთხოვნის დაკმაყოფილება.

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

სააპელაციო საჩივრის ავტორის განმარტებით, ურთიერთდამოკიდებულება, როდესაც სახეზე არის საწარმოთა საქმიანობის ან რეგისტრაციის ადგილის დამთხვევა, მითუმეტეს როდესაც ადგილი აქვს გადამხდელისაგან ამ ფაქტის დამალვას, მიაჩნია, რომ შეზღუდული პასუხისმგებლობების სტატუსი არის შექმნილი მხოლოდ მოტყუების მიზნით.

სააპელაციო საჩივრის ავტორი ყურადღებას მიაქცევს იმ ფაქტობრივ გარემოებას, რომ განხორციელებული ოპერაციები გადამხდელის მიერ არ დაიბეგრა შესაბამისი დღგ-ს გადასახადით 29 817,1 ლარის ოდენობით და ივლისის დეკლარაცია ნულოვანი ჩააბარა, იმ მოტივით, რომ თავი აერიდებინა უზრუნველყოფის ღონისძიებებზე. ამ პირობებში მან განარიდა ქონება და ქონების მიწოდების შემდგომ, შპს „ქ-----მა ნ-----პ-----ა“ დააზუსტა წინა პერიოდის დეკლარაციები და დაირიცხა გადასახადები, კერძოდ: შემოსავლების სამსახურის ელექტრონული ბაზის (ელექტრონული ანგარიშ-ფაქტურები, დეკლარაციები) მიხედვით, შპს „ქ-----

----ტის“ 2014 წლის ნოემბრის თვის დაზუსტებულ დეკლარაციაში, დღგ-ს თანხა შემცირებულია 141,2 ლარით, ხოლო 2015 წლის თებერვლის, აპრილის, მაისის და ივნისის თვეების დღგ-ს გადასახადის დეკლარაციები ნულოვანია ჩაბარებული, გამოწერილი ანგარიშ-ფაქტურების მიხედვით კი შესაბამის თვეებში დღგ-ს გადასახადის თანხა შეადგენდა: თებერვალში 7983,6 ლარს, აპრილში 10 059,2 ლარს, მაისში 12 757,7 ლარს, ივნისში 11 303,2 ლარს, სულ 42 244,9 ლარს, ხოლო დასაბეგრი თანხა 276 012,74 ლარს. შპს „ქ-----
----- კ-----ს“ დამფუძნებელი წარმოადგენდა დირექტორის დაქვემდებარებაში მყოფ პირს იმ საწარმოში, რომლის გაკოტრების ხარჯზეც საწარმომ მიიღო აქტივები, როგორც მატერიალური სახით, ასევე გამოქვითების უფლების მიღების სახით, რაც ნიშნავს, რომ ერთი საზოგადოება წარმოადგენს მეორეს ბიზნესის წყაროს, რაც კიდევ ერთხელ ადასტურებს, რომ კონკრეტული პირები წარმოადგენენ ერთმანეთის ცრუმაგიერ პირებს.

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 ასახელებს გარემოებებს, 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 აამოქმედოს კოდექსით გათვალისწინებული უზრუნველყოფის ნებისმიერი ღონისძიება 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 საგადასახადო დავალიანებაზე 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 განახორციელებს 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 ეკონომიკური 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 შპს „ქ-----
----ი“ საჯარო რეესტრში რეგისტრირებულ იქნა 2014 წლის 28 აპრილს. საზოგადოების დირექტორსა და 100% წილის მფლობელს წარმოადგენს ნ----- ჩ-----.

საჯარო რეესტრის ეროვნულ სააგენტოში 2015 წლის 01 ივლისს განხორციელდა შპს „ქ-----ის“ რეგისტრაცია, რომლის 100%-იანი წილის მფლობელია მ-----ლი, ხოლო დირექტორი - ნ----- ჩ-----.

2015 წლის 16 ივლისს შპს „ქ----- ნ----- პ-----ა“ თავის საკუთრებაში არსებული მოძრავი ქონება (მანქანა დანადგარები, ავტო, ნივთები) ღირებულებით - 194 938.8 ლარი, სასაქონლო ზედნადების (№0-----, ა/ფ სერია და ნომერი ეა - 0-----) საფუძველზე, მიაწოდა შპს „ქ----- პ----- ს“.

დადგენილია, რომ ქონების სრულად რეალიზაციამდე, შპს „ქ-----
-----ტის“ მიერ საგადასახადო ორგანოში წარდგენილი დეკლარაციებით შემცირებულია კუთნილი საგადასახადო ვალდებულება, შესაბამისად არ არსებობდა საგადასახადო ორგანოს მიერ უზრუნველყოფის ღონისძიების გამოყენების საფუძვლები. 2015 წლის 15 სექტემბერს შემოსავლების სამსახურის მომსახურების დეპარტამენტის დასკვნის შესაბამისად, შპს „ქ-----
-----ს“ დამატებით დაერიცხა გადასახადის შემცირებისათვის ძირითადი თანხა - 72 061.8 ლარი და ჯარიმა - 36 030.9 ლარი, სულ - 108 092.7 ლარი.

საგულისხმოა, რომ საქმეში არსებული მტკიცებულებებით დასტურდება, რომ შპს „ქ-----ტის“, როგორც რეგისტრაციის, ასევე ფაქტობრივი მისამართი და შპს „ქ-----ტის“ ფაქტობრივი საქმიანობის ადგილი იდენტურია (იხ. 28/04/2014წ. ამონაწერი რეესტრიდან ტ.1, ს.ფ. 29-30; სასაქონლო ზედნადებები ტ.1, ს.ფ. 38-40).

2015 წლის 20 ივლისს სსიპ შემოსავლების სამსახურის მიერ შპს ქ-----
-----ტის“ მიმართ გამოიცა №0----- საგადასახადო გირავნობა/იპოთეკა, ხოლო 2015 წლის 3 ნოემბერს - №----2--- ქონებაზე ყადაღის დადების შესახებ

ბრძანება. საგადასახადო ორგანოს მიერ განხორციელებულმა უზრუნველყოფის ღონისძიებებმა ვერ უზრუნველყო დავალიანების დაფარვა.

თბილისის საქალაქო სასამართლოს სისხლის სამართლის საქმეთა კოლეგიის 2016 წლის 11 მარტის N-----16 განაჩენით ნ----- ჩ----- ცნობილ იქნა დამნაშავედ დიდი ოდენობით გადასახადებისაგან თავის არიდებაში. განაჩენში აღნიშნულია, რომ შპს „ქ-----ტების“ დირექტორმა და დამფუძნებელმა ნ----- ჩ-----მ განიზრახა სახელმწიფო ბიუჯეტის კუთვნილი დიდი ოდენობით დღგ-ს გადასახადისაგან თავის არიდება. განზრახვის სისრულეში მოყვანის მიზნით, 2014 წლის ნოემბრის თვის და 2015 წლის თებერვლის, აპრილის, მაისის, ივნისის და ივლისის თვეების დღგ-ს დეკლარაციებით შეამცირა და თავი აარიდა სახელმწიფო ბიუჯეტის კუთვნილი დღგ-ს გადასახადს (იხ. 11/03/2016წ. N-----16 განაჩენი ტ.1, ს.ფ. 243-247).

სააპელაციო პალატას მიაჩნია, რომ შპს „ქ-----ტი“ ფიზიკურ პირთა - ნ----- ჩ-----სა და მ-----ლის მიერ გამოყენებულ იქნა იმ მიზნით, რომ შპს „ქ-----ს“ თავი აერიდებინა კუთვნილი საგადასახადო ვალდებულებისათვის. შედეგობრივად, შპს „ქ-----პ-----ს“ გადაეცა აქტივი, რომელმაც გააგრძელა იგივე ეკონომიკური საქმიანობა, ხოლო შპს „ქ-----ს“ დარჩა პასივი - საგადასახადო დავალიანება, რომელიც კომპანიის შეზღუდული პასუხისმგებლობის ფორმიდან და აქტივის გარიდებიდან გამომდინარე დარჩა არაუზრუნველყოფილი. ამრიგად, შპს „ქ-----მა ნ-----პ-----ა“ ფაქტობრივად „გამოიცვალა“ სახელწოდება, „ჩამოიწერა“ საგადასახადო ვალდებულება და ამგვარად გააგრძელა საქმიანობა. პალატას მიაჩნია, რომ ნ----- ჩ----- და მ-----ლი, რომლებიც არიან ურთიერთდამოკიდებული პირები (მე-19 მუხლის „ზ“ ქვეპუნქტი: პირები ერთად, პირდაპირ ან არაპირდაპირ აკონტროლებენ მესამე პირს), მათი კონტროლის ქვეშ არსებული კომპანიები გამოიყენეს იმგვარად, რომ მოახდინეს ერთ-ერთ კომპანიაში არსებული აქტივების დისტანცირება საგადასახადო ვალდებულებისაგან და სწორედ ამ მიზნით გაარიდეს იგი მეორე კომპანიაში. მნიშვნელოვანია, რომ ორივე კომპანიას აკონტროლებს ერთი პირი - ნ----- ჩ-----, ამასთან, მეორე კომპანიის დამფუძნებელი - მ-----ლი წარმოადგენდა შპს „ქ-----ებში“ დასაქმებულ პირს (იხ. 15.04.2015წ. დეკლარაცია). სწორედ მათ შორის არსებულმა განსაკუთრებულმა ურთიერთობამ მოახდინა გავლენა მასზე, რომ განხორციელებინათ საგადასახადო ვალდებულების გადახდევინების უზრუნველყოფის ღონისძიებისაგან თავის არიდება. პალატას მიაჩნია, რომ შპს „ქ-----ტებისთვის“ ქონების გადაცემას თან არ ახლდა ნამდვილი საკუთრების უფლების განხორციელება. ამ ოპერაციის ჭეშმარიტი მიზანი იყო არა საკუთრების უფლების გადასვლა შპს „ქ-----პ-----ზე“, 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 „ქ-----ტის“ საგადასახადო ვალდებულებისათვის, 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 გადახდევის უზრუნველყოფის ღონისძიებისაგან.

პალატა შეზღუდული პასუხისმგებლობის მქონე კომპანიის ვალდებულებების გამო 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” (სუს№ას-1307-1245-2014 6 მაისი, 2015 წელი).

ყოველივე ზემოაღნიშნული სააპელაციო სასამართლოს აძლევს საფუძველს გაიზიაროს აპელანტის პოზიცია იმის თაობაზე, რომ შპს „ქ-----ტის დამფუძნებელი წარმოდგენდა დირექტორის დაქვემდებარებაში მყოფ პირს იმ საწარმოში, რომლის გაკოტრების ხარჯზე საწარმომ მიიღო აქტივები, როგორც მატერიალური სახით ასევე გამოქვითვების უფლების მიღების სახით, რაც ნიშნავს, რომ ერთი საზოგადოება წარმოდგენს მეორეს ბიზნესის წყაროს, რაც თავის მხრივ პირთა ცრუმაგიერად ცნობის წინაპირობას წარმოადგენს.

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 16 თებერვლის გადაწყვეტილება და მიღებულ იქნას ახალი გადაწყვეტილება.
3. სსიპ შემოსავლების სამსახურის სარჩელი დაკმაყოფილდეს.
4. აღიარებულნი იქნენ ერთმანეთის ცრუმაგიერ პირებად შპს „ქ-----ტის”, შპს „ქ-----ტის”, ნ----- ჩ----- და მ-----ლი.

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 -