



გ ა ნ ჩ ი ნ ე ბ ა

საქართველოს სახელით

05 აპრილი, 2018 წელი
ქუთაისი

ქალაქი

ქუთაისის სააპელაციო სასამართლო
ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატა

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

სხდომის მდივანი ეკატერინე სილაგაძე

აპელანტი, კერძო საჩივრის ავტორი (მოსარჩელე) – სსიპ შემოსავლების სამსახური;

მოწინააღმდეგე მხარეები (მოპასუხეები) – ინდ.მეწარმე „შ----- ყ-----“, შპს „ა-----“, პ-----
ყ-----

დავის საგანი – ცრუმაგიერ პირებად აღიარება

გასაჩივრებული გადაწყვეტილება – ზესტაფონის რაიონული სასამართლოს 2017 წლის 16 ნოემბრის გადაწყვეტილება

აპელანტის მოთხოვნა: ზესტაფონის რაიონული სასამართლოს 2017 წლის 16 ნოემბრის გადაწყვეტილების გაუქმება და სარჩელის სრულად დაკმაყოფილება.

2. გასაჩივრებული გადაწყვეტილების დასკვნებზე მითითება

2017 წლის 22 ივნისს ზესტაფონის რაიონულ სასამართლოს სარჩელით მიმართა სსიპ შემოსავლების სამსახურმა მოპასუხეების: ინდ.მეწარმე „შ----- ყ-----ის“, შპს „ა-----“, პ-----
ყ-----ის მიმართ და მოპასუხეების ერთმანეთის ცრუმაგიერ პირებად ცნობა მოითხოვა.

სარჩელი ეფუძნებოდა იმ გარემოებებს, რომ შემოსავლების სამსახურის ერთიანი ელექტრონული ბაზის მონაცემებით, 2017 წლის 13 თებერვლის მდგომარეობით, ინდ.მეწარმე „შ----- ყ-----ის“ ერიცხება საგადასახადო დავალიანება 45 464.45 ლარის ოდენობით. მეწარმეთა და არასამეწარმეო (არაკომერციული) იურიდიული პირების რეესტრის ამონაწერის შესაბამისად, ინდ.მეწარმე „შ----- ყ-----“ სამეწარმეო რეესტრში რეგისტრირებულია 2014 წლის 1-----იდან, იურიდიული მისამართად მითითებულია ქ.ზესტაფონი ს.ს-----ე. ფაქტობრივი მისამართი, საქმიანობის განხორციელების ადგილი - ქალაქი ზესტაფონი, ჭ-----ს ქ. №2. საქმიანობის სახეს წარმოადგენდა პურის წარმოება და რეალიზაცია.

საგადასახადო მონიტორინგის დეპარტამენტის 2016 წლის 2-----ის №1---- ბრძანების საფუძველზე, ჩატარდა ინდ.მეწარმე „შ----- ყ-----ის“ სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობების ინვენტარიზაცია. ინვენტარიზაციის ბრძანება გადამხდელს ჩაბარდა 2016

წლის 3 ივნისს, 2016 წლის 1-----ის №1----- საგადასახადო სამართალდარღვევის ოქმით კი დაერიცხა სანქცია 16 880.99 ლარი.

2016 წლის 1-----ის №0----- შეტყობინებით ინდ.მეწარმე „შ----- ყ-----ის“ ქონებაზე რეგისტრირებულია საგადასახადო გირავნობა/იპოთეკის უფლება, ხოლო საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 241-ე მუხლის საფუძველზე, 2016 წლის 2-----ს ინდ.მეწარმე „შ----- ყ-----ის“ მიმართ გამოიცა ქონების დაყადაღების შესახებ №0----- ბრძანება.

გადასახადის გადამხდელის ინფორმაციის მიხედვით, უძრავ- მოძრავი ქონება საკუთრებაში არ გააჩნია, გარდა ერთი ცომსაზელი აპარატისა, რომელიც დაყადაღებულია და შეფასებულია 700 ლარად.

ინდ.მეწარმე „შ----- ყ-----ემ“ საქმიანობა შეწყვიტა 2016 წლის 0-----ს, ინვენტარიზაციის შედეგების დადგენის შემდეგ. იმავე დღეს რეგისტრაციიდან მოხსნა საკონტროლო სალარო აპარატი DAIZY EXPERT DY0-----. იგივე სალარო აპარატი, იმავე მისამართზე, 2016 წლის 0-----ს დაარეგისტრირა შპს „ა-----“-მა (ს/ნ 4-----).

შპს „ა-----“ სამეწარმეო რეესტრში დარეგისტრირდა 2016 წლის 0-----ს, მისი დირექტორი და 50 % წილის მფლობელია პ----- ყ-----ე - ინდ.მეწარმე „შ----- ყ-----ის“ მეუღლე და მინდობილი პირი მის სამეწარმეო საქმიანობაში. შპს „ა-----ის“ საქმიანობის სფეროა ასევე პურის წარმოება და რეალიზაცია.

2016 წლის 0-----ს ინდ.მეწარმე „შ----- ყ-----ემ“ ორი ერთეული სასაქონლო ზედნადებით (№0----- და №0-----) შპს „ა-----ს“ გადააწერა 3 995.25 ლარის ღირებულების სასაქონლო მატერიალური ფასეულობები (პურის ფჭვილი, საფუარი). ინვენტარიზაციის პროცესის დასრულების შემდეგ, როდესაც ინდ.მეწარმე „შ----- ყ-----ეს“ დაერიცხა საგადასახადო სანქცია, საქმიანობის შეწყვეტა და იმავე მისამართზე იგივე პროფილით საქმიანობის გაგრძელება შპს „ა-----ის“ სახელით, რომლის დამფუძნებელი და დირექტორია შ----- ყ-----ის მეუღლე პ----- ყ-----ე, მიზნად ისახავდა საგადასახადო დავალიანების გადახდევინების ღონისძიებებისათვის თავის არიდებას

მოპასუხეებმა ინდ.მეწარმე „შ----- ყ-----ემ“, შპს „ა-----მა“, პ----- ყ-----ემ პირველი ინსტანციის სასამართლოში სარჩელი არ ცნეს და განმარტეს, რომ მოპასუხეების სამეწარმეო მდგომარეობა გამიჯნულია და არასწორია მათი ერთმანეთის ცრუმუგიერ პირებად აღიარების მოთხოვნა.

გასაჩივრებული გადაწყვეტილების სარეზოლუციო ნაწილი

ზესტაფონის რაიონული სასამართლოს 2017 წლის 16 ნოემბრის გადაწყვეტილებით სსიპ შემოსავლების სამსახურის სარჩელი დაკმაყოფილდა ნაწილობრივ; ინდ.მეწარმე „შ----- ყ-----ის“ ცრუმუგიერ პირად აღიარებულ იქნა შპს „ა-----“, დანარჩენ ნაწილში სარჩელი არ დაკმაყოფილდა უსაფუძვლობის გამო;

მოპასუხეებს ინდ.მეწარმე „შ----- ყ-----ეს“ (პ.ნ 1-----) და შპს „ა-----ს“ (ს.კ 4-----) სახელმწიფო ბიუჯეტის სასარგებლოდ თანაბარწილად დაეკისრათ სახელმწიფო ბაჟის 100 ლარის გადახდა;

ზესტაფონის რაიონული სასამართლოს 2017 წლის 23 თებერვლის განჩინებით გამოყენებული სარჩელის უზრუნველყოფის ღონისძიება დარჩა ძალაში;

ამავე გადაწყვეტილებით სსიპ შემოსავლების სამსახურს უარი ეთქვა გადაწყვეტილების დაუყოვნებლივ აღსასრულებლად მიქცევაზე;

დასკვნები ფაქტობრივ გარემოებებთან დაკავშირებით

სასამართლომ დაადგინა, რომ საგადასახადო მონიტორინგის დეპარტამენტის 2016 წლის 2---ის №1--- ბრძანების საფუძველზე დაინიშნა ინდ.მეწარმე "შ----- ყ-----ის" სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობების ინვენტარიზაცია.

შემოწმების შედეგად ინდ.მეწარმე "შ----- ყ-----ის" ბიუჯეტში გადასახდელად დამატებით დაერიცხა 16880,99 ლარი.

2016 წლის 1-----ის №0----- შეტყობინებით ინდ.მეწარმე "შ----- ყ-----ის" ქონებაზე რეგისტრირებულია საგადასახადო გირავნობა/იპოთეკის უფლება, ხოლო საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 241-ე მუხლის საფუძველზე 2016 წლის 2-----ს ინდ.მეწარმე "შ----- ყ-----ის" მიმართ გამოიცა ქონებაზე ყადაღის დადების შესახებ №0----- ბრძანება.

მეწარმეთა და არასანაწარმო (არაკომორციული) იურიდიული პირების რეესტრის ამონაწერის შესაბამისად ინდ.მეწარმე "შ----- ყ-----ე" სამეწარმეო რეესტრში რეგისტრირებულია 2014 წლის 01-----იდან. იურიდიული მისამართი ზესტაფონის რაიონი, სოფელი ს-----ე. ფაქტიური მისამართი ზესტაფონი, ჭ-----ს ქუჩა №2 .

შპს "ა-----" რეგისტრირებულია 2016 წლის 0-----იდან, რომლის დირექტორი და 50% წილის მფლობელი არის პ----- ყ-----ე იურიდიული მისამართი: ზესტაფონი ს. მ-----ი, ფაქტიური მისამართი ზესტაფონის ჭ-----ს ქ.№2. პ----- ყ-----ე იყო შ----- ყ-----ის მეუღლე და ყოფილი მინდობილი პირი მისი სამეწარმეო საქმიანობაში (შ----- და პ----- ყ-----ეების განქორწინება დარეგისტრირდა 2017 წლის 30 ოქტომბერს).

ინდ.მეწარმე "შ----- ყ-----ემ" თავის სახელზე რეგისტრირებული საკონტროლო სალარო აპარატი DAIZY EXPERT DY0----- 2016 წლის 0-----ს რეგისტრაციიდან მოხსნა და იმავე დღეს დარეგისტრირდა შპს "ა-----"-ს სახელზე.

შემოწმების დასრულების შემდგომ 2016 წლის 0-----ს ინდ.მეწარმე "შ----- ყ-----ემ" ორი ერთეული სასაქონლო ზედნადებით (N2----- და N0-----) შპს "ა-----"-ს გადააწერა 3995.25 ლარის ღირებულების სასაქონლო მატერიალური ფასეულობები (პური, ფქვილი, საფუარი).

დასკვნები სამართლებრივ გარემოებებთან დაკავშირებით

დადგენილი ფაქტობრივი გარემოებების სამართლებრივი შეფასებისას სასამართლომ განმარტა, რომ საქართველოს 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.

სასამართლომ აღნიშნა, რომ სახელმწიფოს წინაშე ნაკისრი საგადასახადო ვალდებულების შესრულების არიდების მიზნით, გარიგების მონაწილეების მოქმედების თვალთმაქცურობა მრავალი ფორმით შეიძლება გამოიხატოს, მათ შორის ერთ-ერთია ცრუმაგიერი მფლობელობა - როდესაც გადასახადის გადამხდელი სხვა პირთან ერთად მოქმედებს იმგვარად, რომ მათი განსხვავება პრაქტიკულად შეუძლებელია.

სასამართლომ, იმსჯელა რამდენად წარმოადგენდა პ----- ყ-----ე ინდ.მეწარმე „შ----- ყ-----ის“ და შპს „ა-----“ ცრუმაგიერ პირს.

საქართველოს საგადასახადო კოდექსის მე-19 მუხლის პირველი 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 პირ 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.

რაიონულმა სასამართლომ მიუთითა, რომ 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 პ----- ყ-----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.

ამ მუხლის შინაარსის ანალიზიდან გამომდინარე, რაიონულმა სასამართლომ განმარტა, რომ, საგადასახადო კოდექსის მიზნებიდან გამომდინარე, ურთიერთდამოკიდებულ პირებად ითვლებიან ის პირები, რომელთა შორის უნდა არსებობდეს ამავე მუხლით განსაზღვრული განსაკუთრებული ურთიერთობები სამეწარმეო საქმიანობის ამა თუ იმ მიზნით და ფორმით ერთობლივად განხორციელებისათვის; მოცემულ შემთხვევაში, ერთი მხრივ, პ----- ყ-----ეს და მეორე მხრივ, ინდ.მეწარმე „შ----- ყ-----ეს“ და შპს „ა-----“-ს შორის იყო საქართველოს საგადასახადო კოდექსის მე-19 მუხლით განსაზღვრული განსაკუთრებული ურთიერთობები, არ დასტურდება. საქმეზე არ არის წარმოდგენილი არც ერთი მტკიცებულება, რომელიც დაადასტურებდა, რომ პ----- ყ-----ეს გააჩნდა მე-19 მუხლით განსაზღვრული განსაკუთრებულ ურთიერთობები სამეწარმეო საქმიანობის ამა თუ იმ მიზნით და ფორმით ერთობლივად განხორციელებისათვის ინდ.მეწარმე „შ----- ყ-----ეს“ და შპს „ა-----“-თან 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 მისი ქონებით. შეზღუდული პასუხისმგებლობის საზოგადოების კაპიტალი შეიძლება განისაზღვროს ნებისმიერი ოდენობით.

დადგენილია, რომ საგადასახადო ვალდებულებების წარმოშობის დროისათვის პ----- ყ-----ე იყო შ----- ყ-----ის მეუღლე და ყოფილი მინდობილი პირი მისი სამეწარმეო საქმიანობაში, შპს "ა-----"-ის 50%-იანი წილის მფლობელი და დირექტორია პ----- ყ-----ე. ისეთ ვითარებაში, როდესაც კანონმდებლობით ნებადართულია შეზღუდული პასუხისმგებლობის საზოგადოების დაფუძნება და კაპიტალის განისაზღვრა ნებისმიერი ოდენობით, მხოლოდ ამ საფუძვლით, ერთი მხრივ, პ----- ყ-----ეს, როგორც ფიზიკური პირის, და მეორე მხრივ, ინდ.მეწარმე „შ----- ყ-----ეს“ და შპს "ა-----"-ს შორის, როგორც იურიდიულ პირებს შორის ერთმანეთისაგან გაუმიჯნაობის დადასტურება მოკლებულია სამართლებრივ საფუძველს. საქმის მასალებით, პ----- ყ-----ე, ინდ.მეწარმე „შ----- ყ-----ე“ და შპს "ა-----" წარმოადგენენ ერთმანეთისაგან დამოუკიდებელ ფიზიკურ და იურიდიულ პირებს რადგან არ დგინდება მათ შორის განსაკუთრებული ურთიერთობები სამეწარმეო საქმიანობის ამა თუ იმ მიზნით და ფორმით ერთობლივად განხორციელებისათვის.

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 გადახდევინების უზრუნველყოფის ღონისძიებებისთვის თავის არიდების მიზნით, ითვლება, რომ აღნიშნული პირები არიან ერთიმეორის ცრუმაგიერი პირები; გადასახადის გადამხდელის აღიარებული საგადასახადო დავალიანების გადახდევინების მიზნით, საგადასახადო ორგანოს უფლება აქვს, ცრუმაგიერი პირის მიმართ განახორციელოს საგადასახადო დავალიანების გადახდევინების უზრუნველყოფის ღონისძიებები.

რაიონულმა სასამართლომ განმარტა, რომ, ამ მუხლის შინაარსიდან გამომდინარე, ცრუმაგიერ პირებად აღიარებისათვის სახეზე უნდა იყოს გადასახადის გადამხდელის განსხვავების შეუძლებლობა სხვა იმ პირისაგან, რომელიც გამოყენებული იყო გადასახადის გადახდევინების 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. ამდენად ცრუმაგიერ პირებად აღიარებისათვის სახეზე უნდა იყოს 2 პირობის კუმულაციურად არსებობა: 1. პრაქტიკულად შეუძლებელი უნდა იყოს გადასახადის გადამხდელის განსხვავება სხვა პირისგან და 2. ეს პირი გამოყენებული უნდა იყოს გადასახადის გადახდევინების უზრუნველყოფის ღონისძიებებისთვის თავის არიდების მიზნით. გადასახადის გადამხდელის განსხვავება სხვა პირისაგან შეუძლებელია, როდესაც სახეზეა: 1. საერთო ფინანსური ანგარიშები და საგადასახადო დეკლარაციების ფაილები (დეკლარაციის ერთობლივად შევსება, ერთიანი დაგეგმვა, საერთო ადმინისტრირება) დამოუკიდებელ კომპანიებში; 2. ერთი კომპანიის ქმედებები არის მეტად განმაპირობებელი (გამიზნული) მეორე კომპანიის ბიზნესის წყაროსი (წარმატების); 3. კომპანია იყენებს სხვა კომპანიის საკუთრებას, როგორც საკუთარს; 4. კორპორაციის ყოველდღიური საქმიანობის ურთიერთაღრევა (ერთობლიობა); 5. შვილობილი კომპანიის ხელმძღვანელების/დასაქმებულების სხვა კომპანიის (მაგ. დედა კომპანიის) საუკეთესო ინტერესებში მოქმედება; 6. ე. წ. „ჩრდილოვანი დირექტორის“ თეორია.

უზრუნველყოფის ღონისძიებებისაგან თავის არიდების სხვა პირის გამოყენების ფორმები:
1. კომპანიის არასაკმარისი კაპიტალიზაცია (კომპანიას არ გააჩნია საწესდებო კაპიტალი, რაც აუცილებელია საქმიანობის განსახორციელებლად, ანუ კომპანიას არ გააჩნია საკმარისი საწესდებო კაპიტალი მოსალოდნელი მოთხოვნების უზრუნველსაყოფად); 2. კომპანიასა და დამფუძნებელს (პარტნიორს), სხვა პირებს შორის დადებულ გარიგებებს არ გააჩნიათ გარიგების ისეთი ხასიათი, რომელიც ჩვეულებრივ პირობებში დადებული იქნებოდა ორ დამოუკიდებელ პირს შორის და აღნიშნული განპირობებულია უზრუნველყოფის ღონისძიებებისაგან თავის არიდების მიზნით.

მოცემულ შემთხვევაში, როგორც აღინიშნა, პ----- ყ-----ესთან მიმართებაში საერთოდ არ დადასტურდება გადასახადის გადახდისაგან თავის არიდების მიზნით მოქმედება, რადგან სახეზე არ არის დასახელებული ორი კუმულაციური პირობიდან არც ერთი - არც გადასახადის გადამხდელის სხვა პირისაგან განსხვავების პრაქტიკულად შეუძლებლობა და არც მისი გამოყენება გადასახადის გადახდევინების უზრუნველყოფის ღონისძიებებისთვის თავის არიდების მიზნით. საქართველოს ადმინისტრაციული საპროცესო კოდექსის მე-17 მუხლის 1-ლი ნაწილით, მოსარჩელე ვალდებულია დაასაბუთოს თავისი სარჩელი და წარადგინოს შესაბამისი მტკიცებულებები. მოპასუხე ვალდებულია წარადგინოს წერილობითი პასუხი (შესაგებელი) და შესაბამისი მტკიცებულებები.

სასამართლომ მიუთითა, რომ ადმინისტრაციული ორგანოს - სსიპ „შემოსავლების სამსახურის“ მიერ აღძრულია საქართველოს ადმინისტრაციული საპროცესო კოდექსის 25-ე მუხლით განსაზღვრული აღიარებითი სარჩელი ცრუმაგიერ პირებად ცნობის შესახებ; ამ მუხლის შესაბამისად, მოსარჩელის კანონიერი ინტერესის არსებობისას, სასამართლო უფლებამოსილია, აღიაროს (დადასტუროს) კონკრეტული სამართლებრივი ურთიერთობის არსებობა ან არარსებობა მხოლოდ იმ შემთხვევაში, თუ მოსარჩელე მხარე წარმოადგენს აღნიშნული გარემოების დამადასტურებელ უდავო მტკიცებულებებს; აღიარებითი სარჩელის სპეციფიკურობა გამომდინარეობს იქიდან, რომ სასამართლო უდავოდ დადგენილი ფაქტობრივი გარემოებებისა და მტკიცებულებების საფუძველზე მხოლოდ აღიარებს (ადასტურებს) კონკრეტული სამართალურთიერთობის არსებობა- არარსებობის ფაქტს. სასამართლოს მიაჩნია, რომ მოცემულ შემთხვევაში, მხოლოდ ერთი მხარის განმარტება, უტყუარი მტკიცებულებების გარეშე, არ ქმნის ამა თუ იმ პირთა ერთმანეთის ცრუმაგიერ პირებად მიჩნევის საკმარის საფუძველს, სსიპ შემოსავლების სამსახურის მიერ პ----- ყ-----ესთან მიმართებაში საკმარისი მტკიცებულებები წარმოდგენილი არ არის.

ყოველივე აღნიშნული კი გამორიცხავს იმის მტკიცების შესაძლებლობას, რომ, ერთი მხრივ, პ----- ყ-----ე და მეორეს მხრივ, ინდ.მეწარმე „შ----- ყ-----ე“ და შპს „ა-----“ საერთო ინტერესების საფუძველზე მოქმედებდნენ გადასახადის გადახდევინების უზრუნველყოფის ღონისძიებებისათვის თავის არიდების მიზნით, რომ პრაქტიკულად შეუძლებელია მათი ერთმანეთისაგან განსხვავება და წარმოადგენენ ერთმანეთის ცრუმაგიერ პირებს. ამდენად, სარჩელი პ----- ყ-----ესთან მიმართებაში უსაფუძვლოა.

სასამართლომ დადგენილად მიიჩნია, რომ სახეზე იყო ინდ.მეწარმე „შ----- ყ-----ის“ და შპს „ა-----ის“ ცრუმაგიერ პირებად აღიარების ყველა მტკიცებულება, რომელიც ერთობლიობაში სრულყოფილად ადასტურებდა ეჭვს ცრუმაგიერ პირებად აღიარების შესახებ, კერძოდ, დადგენილი იყო რომ ინდ.მეწარმე „შ----- ყ-----ემ“ საგადასახადო შემოწმების დასრულების შემდგომ შპს „ა-----ს“ 2016 წლის 0-----ს N 0----- და 0----- ზედნადებით გადააწერა 3995,25 ლარის ღირებულების სასაქონლო მატერიალური ფასეულობები, ასევე ინდ.მეწარმე „შ----- ყ-----ემ“ თავის სახელზე რეგისტრირებული

საკონტროლო სალარო აპარატი DAIZY EXPERT DY0----- 2016 წლის 0-----ს რეგისტრაციიდან მოიხსნა და იმავე დღეს დარეგისტრირდა შპს "ა-----"-ს სახელზე.

დადგინდა, რომ ინდ.მეწარმე "შ----- ყ-----ე" სამეწარმეო რეესტრში რეგისტრირებული იყო 2014 წლის 1-----იდან. იურიდიული მისამართი - ზესტაფონის ს. ს-----ე. ფაქტიური მისამართი ზესტაფონი, ჭ-----ს ქუჩა №2 . შპს "ა-----" სამეწარმეო რეესტრში დარეგისტრირდა 2016 წლის 0-----ს იურიდიული მისამართით: ზესტაფონი, სოფელი მ-----ი, 50%-იანი წილის მფლობელს და დირექტორის წარმოდგენს პ----- ყ-----ე (შ----- ყ-----ის მეუღლე) ფაქტიური მისამართია - ზესტაფონი ჭ-----ს ქ.№2.

ამ შემთხვევაში ზედნადებით განხორციელებული საგადასახადო ოპერაცია-საქონლის გადაწერა სხვა მტკიცებულებებთან ერთობლიობაში ქმნის ცრუმაგიერ პირებად აღიარების საფუძველს. მითითებული დასაბუთებიდან გამომდინარე იურიდიული პირების ცრუმაგიერ პირებად ცნობის საფუძველი სახეზეა. როგორც აღინიშნა ცრუმაგიერი პირის დეფინიცია უნდა აკმაყოფილებდეს ორ კრიტერიუმს: ა) რეალური და ცრუმაგიერი პირი ერთმანეთისაგან არ უნდა განსხვავდებოდეს; ბ) ცრუმაგიერი პირი უნდა იყოს გამოყენებული გადასახადის გადახდევის უზრუნველყოფის ღონისძიებებისათვის თავის არიდების მიზნით (იგულისხმება საგადასახადო კოდექსით განსაზღვრული ღონისძიებები: საგადასახადო გირავნობა ან იპოთეკა, მესამე პირზე გადახდევის მიქცევა, ქონებაზე ყადაღის დადება, ყადაღადებული ქონების რეალიზაცია, საბანკო ანგარიშზე საინკასო დავალების წარდგენა, გადასახადის გადამხდელის სალაროდან 10 ნაღდი ფულის ამოღება). ცრუმაგიერ პირს წარმოშობს რეალური პირის ქმედება - თავი აარიდოს გადასახადის გადახდევის უზრუნველყოფის ღონისძიებას და შესაბამისი ქონება მანამდე გადასცეს ცრუმაგიერ პირს, ვიდრე მის მიმართ განხორციელდება შესაბამისი ღონისძიებები. იურიდიულ პირებთან მიმართებაში მოცემული ფაქტი დადასტურებულია და წარმოდგენილია შესაბამისი მტკიცებულება.

ამდენად საქმის მასალების გაანალიზებისა და მათი შეჯერებით მხარეთა ახსნა-განმარტებებთან, რაიონულმა სასამართლომ მიიჩნია, რომ განსახილველ შემთხვევაში მოპასუხეები: ინდ.მეწარმე „შ----- ყ-----ე“ და შპს "ა-----" ერთი და იგივე პირები არიან საგადასახადო ვალდებულებათა შესრულების თვალსაზრისით და წარმოდგენენ ცრუმაგიერ პირებს.

საქართველოს სამოქალაქო საპროცესო კოდექსის 268-ე მუხლის პირველი ნაწილის „ზ“ ქვეპუნქტის შესაბამისად სასამართლოს შეუძლია მხარეთა თხოვნით მთლიანად ან ნაწილობრივ დაუყოვნებლივ აღსასრულებლად გადასცეს გადაწყვეტილებები ყველა სხვა საქმეზე, თუ განსაკუთრებულ გარემოებათა გამო გადაწყვეტილების აღსრულების დაყოვნებამ შეიძლება გადამხდევინებელს მნიშვნელოვანი ზიანი მიაყენოს, ან თუ გადაწყვეტილების აღსრულება შეუძლებელი აღმოჩნდება.

დასახელებული საკანონმდებლო ნორმის თანახმად გადაწყვეტილების დაუყოვნებლივი აღსრულება დასაშვებია იმ შემთხვევაში თუ არსებობს განსაკუთრებული გარემოებები, რომელთა გამო გადაწყვეტილების აღსრულების დაყოვნებამ შეიძლება გადამხდევინებელს მნიშვნელოვანი ზიანი მიაყენოს, ან თუ გადაწყვეტილების აღსრულება შეუძლებელი აღმოჩნდება.

სასამართლოს აღნიშვნით, მოცემულ შემთხვევაში მოსარჩელე მხარემ ვერ დაასაბუთა და ვერ მიუთითა შესაბამის მტკიცებულებებზე, რომელთა გამო წინამდებარე დავაზე მიღებული გადაწყვეტილების დაუყოვნებლივი აღსრულებლობა მნიშვნელოვან ზიანს

გამოიწვევს, ამასთან რაიონულმა სასამართლომ მიაჩნია, რომ წინამდებარე გადაწყვეტილების აღსრულება არ დგას საფრთხის ქვეშ და მისი აღსრულება შესაძლებელი იქნება გადაწყვეტილების კანონიერ ძალაში შესვლის შემდეგაც. შესაბამისად სსიპ შემოსავლების სამსახურის შუამდგომლობა გადაწყვეტილების დაუყოვნებლივ აღსასრულებლად გადასცემის შესახებ უსაფუძვლოდ ჩათვალა და არ დააკმაყოფილა.

3. სააპელაციო და კერძო საჩივრების საფუძვლები

ზესტაფონის რაიონული სასამართლოს 2017 წლის 16 ნოემბრის გადაწყვეტილება როგორც სააპელაციო, ისე კერძო საჩივრით გაასაჩივრა სსიპ შემოსავლების სამსახურმა.

აპელანტი ითხოვს პირველი ინსტანციის სასამართლოს გადაწყვეტილების ნაწილობრივ გაუქმებას (სარჩელის უარყოფის ნაწილში) და სარჩელის სრულად დაკმაყოფილებას.

აპელანტის განმარტებით, მეწარმეთა და არასამეწარმეო (არაკომერციული) იურიდიული პირების რეესტრის ამონაწერის შესაბამისად ინდ.მეწარმე „შ----- ყ-----“ სამეწარმეო რეესტრში რეგისტრირებულია 2014 წლის პირველი დეკემბრიდან. იურიდიული მისამართი - ქ.ზესტაფონი ს. ს-----ე. ფაქტობრივი მისამართი, საქმიანობის განხორციელების ადგილი - ქალაქი ზესტაფონი ჭ-----ს ქ. N2. საქმიანობის სახეს წარმოადგენდა პურის წარმოება და რეალიზაცია. საგადასახადო მონიტორინგის დეპარტამენტის 2016 წლის 2-----ის N1---- ბრძანების საფუძველზე ჩატარდა ინდ.მეწარმე „შ----- ყ-----ის“ (პ/ნ 1-----) სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობების ინვენტარიზაცია. ინვენტარიზაციის ბრძანება გადამხდელს ჩაბარდა 2016 წლის 03 ივნისს, 2016 წლის 1-----ის N1---- საგადასახადო სამართალდარღვევის ოქმით კი დაერიცხა სანქცია 16 880.99 ლარი. 2016 წლის 1-----ის N0----- შეტყობინებით ინდ.მეწარმე „შ----- ყ-----ის“ ქონებაზე რეგისტრირებულია საგადასახადო გირავნობა/იპოთეკის უფლება, ხოლო საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 241-ე მუხლის საფუძველზე, 2016 წლის 2-----ს, ინდ.მეწარმე „შ----- ყ-----ის“ მიმართ გამოიცა ქონებაზე ყადაღის დადების შესახებ N0----- ბრძანება, რომელიც გადასახადის გადამხდელს ჩაბარდა 2016 წლის 29 ნოემბერს. მარეგისტრირებელი ორგანოებიდან მიღებული ინფორმაციის მიხედვით, გადამხდელს უძრავ-მოძრავი ქონება საკუთრებაში არ გააჩნია, გარდა ერთი ცომსახელი აპარატისა, რომელიც დაყადაღებული და შეფასებულია 700 ლარად. ინდ.მეწარმე „შ----- ყ-----ემ“ საქმიანობა შეწყვიტა 2016 წლის 0-----ს ინვენტარიზაციის შედეგების დადგომის შემდეგ. იმავე დღეს რეგისტრაციიდან მოხსნა საკონტროლო სალარო აპარატი DAIZY EXPERT DY0-----. იგივე სალარო აპარატი, იმავე მისამართზე 2016 წლის 0-----ს დაირეგისტრირა შპს "ა-----მა" (ს/ნ 4-----). შპს "ა-----" (ს/ნ 4-----) სამეწარმეო რეესტრში დარეგისტრირდა 2016 წლის 0-----ს, მისი დირექტორი და 50% წილის მფლობელია პ----- ყ-----ე (პ/ნ 1-----), ინდ.მეწარმე „შ----- ყ-----ის“ მეუღლე და მინდობილი პირი მის სამეწარმეო საქმიანობაში. შპს "ა-----ის" (ს/ნ 4-----) საქმიანობის სფეროა ასევე პურის წარმოება და რეალიზაცია.

2016 წლის 0-----ს ინდ.მეწარმე „შ----- ყ-----ემ“ (პ/ნ 1-----) ორი ერთეული სასაქონლო ზედნადებით (N0----- და N0-----) შპს "ა-----ს" (ს/ნ 4-----) გადააწერა 3 995.25 ლარის ღირებულების სასაქონლო მატერიალური ფასეულობები (პურის ფქვილი, საფუარი). ამდენად შემოსავლების სამსახური მიიჩნევს, რომ ინდ.მეწარმე „შ----- ყ-----ის“, შპს "ა-----ის" და პ----- ყ-----ის მიერ განხორციელებული ქმედება მიმართული იყო გადასახადის გადახდევინების უზრუნველყოფის ღონისძიებებისაგან თავის არიდებისკენ. გამჭოლი პასუხისმგებლობა არის სამოქალაქო სამართალში დამკვიდრებული სამართლებრივი ინსტიტუტი (სამართლებრივი ტერმინი), რომელიც ასევე მიღებულია საგადასახადო სამართალში ცრუმაგიერი მფლობელობის სახით, რომლის საფუძველზეც კომპანიის

ვალდებულებები გადადის ასევე სხვა პირზე.

საგადასახადო კოდექსის 246-ე მუხლის, პირველი ნაწილის შესაბამისად, 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. ზემოაღნიშნული ნორმა ითვალისწინებს ორი წინაპირობის კუმულაციურად არსებობას, კერძოდ 1. პრაქტიკულად შეუძლებელი უნდა იყოს გადასახადის გადამხდელის განსხვავება სხვა პირისგან; 2. სხვა პირი გამოყენებული უნდა იყოს გადასახადის გადახდევინების უზრუნველყოფის ღონისძიებებისთვის თავის არიდების მიზნით.

გადასახადის გადამხდელის განსხვავება სხვა პირისგან შეუძლებელია, როდესაც სახეზეა 1) საერთო ფინანსური ანგარიშები და საგადასახადო დეკლარაციის ფაილები (დეკლარაციის ერთობლივად შევსება; ერთიანად დაგეგმვა, საერთო ადმინისტრირება) დამოუკიდებელ კომპანიებში; 2) ერთი კომპანიის ქმედებები არის მეტად განმაპირობებელი (გამიზნული) მეორე კომპანიის ბიზნესის წყაროსი (წარმატების); 3) კომპანია იყენებს სხვა კომპანიის საკუთრებას, როგორც საკუთარს; 4) კორპორაციის ყოველდღიური საქმიანობის ურთიერთალრევა (ერთობლიობა); 5) შვილობილის (კომპანიის) ხელმძღვანელების/დასაქმებულების სხვა კომპანიის (მაგ. დედა კომპანიის) საუკეთესო ინტერესებში მოქმედება; 6) ე.წ. „ჩრდილოვანი დირექტორის“ თეორია; სხვა პირი გამოყენებულია უზრუნველყოფის ღონისძიებებისგან თავის არიდების მიზნით 1) კომპანიის არასაკმარისი კაპიტალიზაცია - კომპანიას არ გააჩნია საწესდებო კაპიტალი, რაც აუცილებელია საქმიანობის განსახორციელებლად, ანუ კომპანიას არ გააჩნია საკმარისი საწესდებო კაპიტალი მოსალოდნელი მოთხოვნების უზრუნველსაყოფად; 2) კომპანიასა და დამფუძნებელს (პარტნიორს), სხვა პირებს შორის დადებულ გარიგებებს არ გააჩნიათ გარიგების ისეთი ხასიათი, რომელიც ჩვეულებრივ პირობებში დადებული იქნებოდა ორ დამოუკიდებელ პირს შორის და აღნიშნული განპირობებულია უზრუნველყოფის ღონისძიებებისგან თავის არიდების მიზნით; თუმცა, აქვე უნდა აღინიშნოს, რომ ჩამოთვლილი ფაქტობრივი გარემოებები არ არის ამომწურავი და ისინი არ გამოიყენება კუმულაციურად, მთავარია სასამართლო, რომელიმე ერთ-ერთი გარემოების (ან საერთოდ სხვა გარემოების, რომელიც აქ არ არის მოცემული) არსებობისას დარწმუნდეს, რომ სახეზე არის ფაქტობრივი გარემოება, რომელიც ადასტურებს: 1. გადასახადის გადამხდელის სხვა პირისგან განსხვავების შეუძლებლობას; 2. ეს პირი გამოყენებულია გადასახადის გადახდევინების უზრუნველყოფის ღონისძიებებისთვის თავის არიდების მიზნით;

აპელანტის განმარტებით, საქმეში არსებული მტიცებულებებით დასტურდება, რომ პ-----უ-----ის ქმედება მიზნობრივად მიმართული იყო მოსალოდნელი უზრუნველყოფის ღონისძიებებისგან თავის არიდებისაკენ. მან, საგადასახადო დავალიანების მქონე მეწარმის ნათესავმა, ურთიერთდამოკიდებულმა პირმა და მინდობილმა პირმა, რომლისთვისაც ცნობილი იყო საგადასახადო ვალდებულების შესახებ, დაარეგისტრირა ახალი საწარმო, რომელზეც მოხდა დავალიანების მქონე საწარმოდან ქონების განრიდება, რომლითაც შესაძლებელია უზრუნველყოფილი ყოფილიყო ბიუჯეტის წინაშე არსებული ვალდებულება.

„მეწარმეთა შესახებ“ საქართველოს კანონის მე-9 მუხლის მე-6 პუნქტის შესაბამისად, კომპანიის დირექტორს აკისრია განსაკუთრებული მოვალეობა კომპანიის წინაშე კერძოდ მისი მოვალეობაა „საზოგადოების საქმეებს გაუძღვეს კეთილსინდისიერად ზრუნავდნენ ისე, როგორც ზრუნავს ანალოგიურ თანამდებობაზე და ანალოგიურ პირობებში მყოფი

ჩვეულებრივი, საღად მოაზროვნე პირი, და მოქმედებდნენ იმ რწმენით, რომ მათი ეს მოქმედება ყველაზე ხელსაყრელია საზოგადოებისათვის. თუ ისინი არ შეასრულებენ ამ მოვალეობას, საზოგადოების წინაშე წარმოშობილი ზიანისთვის პასუხს აგებენ სოლიდარულად, მთელი თავისი ქონებით, პირდაპირ და უშუალოდ. საზოგადოების უარი რეგრესული ანაზღაურების მოთხოვნებზე ან საზოგადოების კომპრომისი ბათილია, თუ ანაზღაურება აუცილებელია საზოგადოების კრედიტორთა დასაკმაყოფილებლად.“ აღნიშნული ნორმის შინაარსი საწარმოს უარს დირექტორისაგან რეგრესული ანაზღაურების მოთხოვნაზე ბათილად მიიჩნევს თუ ასეთი ანაზღაურება საზოგადოების კრედიტორთა დასაკმაყოფილებლად აუცილებელია, ამიტომ ასეთი აუცილებლობის პირობებში სახელმწიფოს, როგორც კრედიტორს უფლება უნდა მიენიჭოს უშუალოდ მოითხოვოს ანაზღაურება დირექტორისგან. ამავე კანონის მე-3 მუხლის მე-6 პუნქტის თანახმად კომანდიტური საზოგადოების, შეზღუდული პასუხისმგებლობის საზოგადოების, სააქციო საზოგადოებისა და კოოპერატივის პარტნიორები საზოგადოების კრედიტორების წინაშე პასუხს აგებენ პირადად, თუ ისინი ბოროტად გამოიყენებენ პასუხისმგებლობის შეზღუდვის სამართლებრივ ფორმებს.

ამდენად, ფაქტობრივი გარემოებების ჯაჭვი ქმნის იმის საფუძველს, რომ მივიჩნიოთ ინდ.მეწარმე "შ----- ყ-----ის" მიერ როგორც შპს "ა-----", ისე პ----- ყ-----ე გამოყენებულია გადასახადის გადახდევინების უზრუნველყოფის ღონისძიებებისათვის თავის ასარიდებლად, მათ გააჩნდათ საერთო მიზანი – გაერიდებინათ ქონება საწარმოდან, რადგან არ მომხდარიყო გადასახადის გადახდევინების უზრუნველყოფის ღონისძიებების გამოყენება ინდ.მეწარმე "შ----- ყ-----ის" ქონებაზე.

კერძო საჩივრის ფაქტობრივი და სამართლებრივი საფუძვლები

კერძო საჩივრის ავტორის განმარტებით, გასაჩივრებული გადაწყვეტილება მის დაუყოვნებლივ აღსრულებაზე უარის თქმის ნაწილში უსაფუძვლოა.

საქართველოს სამოქალაქო საპროცესო კოდექსის 268-ე მუხლის თანახმად, სასამართლოს შეუძლია მხარეთა თხოვნით მთლიანად ან ნაწილობრივ დაუყოვნებლივ აღსასრულებლად გადასცეს გადაწყვეტილება თუ განსაკუთრებულ გარემოებათა გამო გადაწყვეტილების აღსრულების დაყოვნებამ შეიძლება გადამხდევინებელს მნიშვნელოვანი ზიანი მიაყენოს, ან თუ გადაწყვეტილების აღსრულება შეუძლებელი აღმოჩნდება.

განსახილველ შემთხვევაში ინდ.მეწარმე "შ----- ყ-----ის", შპს "ა-----ის" და პ----- ყ-----ის მიერ განხორციელებული ქმედების შედეგად შეუძლებელი ხდება საგადასახადო კოდექსით გათვალისწინებული უზრუნველყოფის ღონისძიებების განხორციელება. საწარმოს ბიუჯეტის სასარგებლოდ კი ერიცხება საკმაოდ დიდი ოდენობის დავალიანება - 52 233.87 ლარი. გადაწყვეტილების დაუყოვნებლივ აღსასრულებლად მიქცევა საჭიროა იმისათვის, რომ მოხდეს საგადასახადო დავალიანების გადახდევინების უზრუნველყოფის ღონისძიებების გატარება და სახელმწიფო ბიუჯეტის მიმართ არსებული დავალიანების დროული დაფარვა, რაც არის გადაწყვეტილების დაუყოვნებლივ აღსრულების თაობაზე შუამდგომლობის დაკმაყოფილების საფუძველი, რაც რატომღაც არ იქნა გათვალისწინებული ზესტაფონის რაიონული სასამართლოს მიერ.

კერძო საჩივრის ავტორი ითხოვს ზესტაფონის რაიონული სასამართლოს 2017 წლის 16 ნოემბრის გადაწყვეტილების გაუქმებას იმ ნაწილში, რომლითაც შემოსავლების სამსახურს უარი ეთქვა გადაწყვეტილების დაუყოვნებლივ აღსრულებაზე, შუამდგომლობის დაკმაყოფილებას და სასამართლო გადაწყვეტილების დაუყოვნებლივ აღსასრულებლად

მიქცევას.

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 და კერძო საჩივრების საჩივრის საფუძვლიანობა-დასაბუთებულობის შემოწმების შედეგად, მიიჩნევს, რომ აპელანტისა და კერძო საჩივრის ავტორის მოთხოვნა არ უნდა დაკმაყოფილდეს, უცვლელად უნდა დარჩეს ზესტაფონის რაიონული სასამართლოს 2017 წლის 16 ნოემბრის გადაწყვეტილება გასაჩივრებულ ნაწილში, შემდეგ გარემოებათა გამო:

საქართველოს ადმინისტრაციულ საპროცესო კოდექსის პირველი მუხლის მე-2 ნაწილით, თუ ამ კოდექსით სხვა რამ 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 419-ე მუხლის პირველი და მე-2 ნაწილების შესაბამისად, კერძო საჩივრის თაობაზე განჩინება გამოაქვს ზემდგომი ინსტანციის სასამართლოს კერძო საჩივრის მიღებიდან 2 თვის ვადაში. განჩინება გამოიტანება საქმის ზეპირი განხილვის გარეშე. სასამართლოს შეუძლია დაადგინოს კერძო საჩივრის ზეპირი განხილვაც, თუ ეს საჭიროა და ხელს უწყობს საქმის გარემოებების გარკვევას. საქმის ზეპირი განხილვის შემთხვევაში მოსამართლე უფლებამოსილია, განჩინება გამოიტანოს სათათბირო ოთახში გაუსვლელად. 420-ე მუხლის მიხედვით, კერძო საჩივრების განხილვა ზემდგომ სასამართლოებში წარმოებს შესაბამისად ამ სასამართლოებისათვის გათვალისწინებული წესების დაცვით. 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-2 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 ეთანხმება პირველი ინსტანციის სასამართლოს შეფასებასა და დასკვნებს, საქმის ფაქტობრივ საკითხებთან დაკავშირებით, შესაბამისად, სააპელაციო პალატა დამტკიცებულად მიიჩნევს საქმის ფაქტობრივ გარემოებებს, რაც არის დადგენილად მიჩნეული ზესტაფონის რაიონული სასამართლოს 2017 წლის 16 ნოემბრის 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.

სააპელაციო პალატა ეთანხმება პირველი ინსტანციის სასამართლოს შეფასებასა და დასკვნებს საქმის სამართლებრივ საკითხებთან დაკავშირებით და განმარტავს, რომ საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 20.1 მუხლით, გადასახადის გადამხდელი არის პირი, რომელსაც აქვს ამ კოდექსით დადგენილი გადასახადის გადახდის ვალდებულება. იმავე კოდექსის 41.2 მუხლით გარანტირებულია გადასახადის გადამხდელის უფლებებისა და კანონიერი ინტერესების ადმინისტრაციული სამართალწარმოების წესითა და სასამართლო წესით დაცვა. 49.1 მუხლის „ზ“ ქვეპუნქტით, ამ კოდექსის დებულებათა გათვალისწინებით საგადასახადო ორგანოებს თავიანთი კომპეტენციის ფარგლებში და საქართველოს კანონმდებლობით დადგენილი წესით უფლება აქვთ გადასახადის გადამხდელისაგან საგადასახადო ვალდებულების შესრულების უზრუნველყოფის ღონისძიებებით დადგენილ ვადაში ამოიღონ გადაუხდელი გადასახადი ან/და სანქციის სახით დაკისრებული თანხა. 51.1. მუხლის „ა“ და „ბ“ ქვეპუნქტებით, საგადასახადო ორგანოები ვალდებული არიან თავიანთი კომპეტენციის ფარგლებში: დაიცვან საქართველოს საგადასახადო კანონმდებლობა, იმოქმედონ ამ კოდექსისა და საქართველოს საგადასახადო კანონმდებლობის სხვა აქტების მოთხოვნათა შესაბამისად და მონაწილეობა მიიღონ სახელმწიფო საგადასახადო პოლიტიკის განხორციელებაში; დაიცვან გადასახადის გადამხდელთა უფლებები და სახელმწიფოს ინტერესები.

საქართველოს საგადასახადო კოდექსის XI კარი ეძღვნება საგადასახადო დავალიანების გადახდევინების უზრუნველყოფას და მასში შედის თავი XXXV – „საგადასახადო დავალიანების გადახდევინების უზრუნველყოფა“, რომლის 246-ე მუხლი ეხება ცრუმაგიერ მფლობელობას. ხსენებული ნორმის 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. გადასახადის გადამხდელის აღიარებული საგადასახადო დავალიანების გადახდევინების მიზნით, საგადასახადო ორგანოს უფლება აქვს, ცრუმაგიერი პირის მიმართ განახორციელოს საგადასახადო დავალიანების გადახდევინების უზრუნველყოფის ღონისძიებები.

ხსენებული ნორმის შინაარსის მიხედვით, ცრუმაგიერი მფლობელობის დასადგენად უნდა დადასტურდეს სხვა პირის განსხვავების შეუძლებლობა საგადასახადო ვალდებულების მქონე გადასახადის გადამხდელისაგან და ეს სხვა პირი უნდა გამოიყენებოდეს გადასახადის გადახდევინების უზრუნველყოფის ღონისძიებებისთვის თავის არიდების მიზნით. აღნიშნული სამართლებრივი ინსტრუმენტის მიზანია დაიცვას საგადასახადო ორგანოს, როგორც კრედიტორის, უფლებები. სააპელაციო პალატის აზრით, ასეთი ურთიერთდამოკიდებულება არსებობს ინდ.მეწარმე „შ----- ყ-----ესა“ (პ/ნ 1-----) და შპს „ა-----ს“ (ს/ნ 4-----) შორის, რაც უდავოდ დგინდება მოსარჩელე მხარის, სიპ შემოსავლების სამსახურის მიერ წარმოდგენილი მტკიცებულებებით, რომლის საწინააღმდეგო, შესაბამისი დოკუმენტებით გამყარებულ გარემოებებზე მოპასუხეები ვერ მიუთითებდნენ, ხოლო შემოსავლების სამსახური ვერ მიუთითებს ინდ. მეწარმე „შ----- ყ-----ის“ ცრუმაგიერ პირად პ----- ყ-----ის აღიარების დამამტკიცებელ გარემოებებსა და მტკიცებულებებზე. მხოლოდ ის ფაქტი, რომ ისინი ოჯახის წევრები (მეუღლეებია) არიან, სასამართლოს არ მიაჩნია საკმარისად სასარჩელო მოთხოვნის ამ ნაწილის

დასაკმაყოფილებლად.

ინდ.მეწარმე „შ----- ყ-----ის“ (პ/ნ 1-----) ცრუმაგიერ პირად შპს „ა-----ის“ (ს/ნ 4-----) აღიარების ნაწილში პირველი ინსტანციის სასამართლოს გადაწყვეტილება არ არის გასაჩივრებული.

სააპელაციო პალატა მიუთითებს, რომ სსიპ შემოსავლების სამსახურის სარჩელით (აპელაციის ფარგლებში) დავა მიმდინარეობს საქართველოს ადმინისტრაციული საპროცესო კოდექსის 25-ე მუხლის საფუძველზე, ინდ.მეწარმე „შ----- ყ-----ის“ ცრუმაგიერ პირად პ----- ყ-----ის აღიარების თაობაზე.

საქართველოს ადმინისტრაციული საპროცესო კოდექსის 25-ე მუხლის შესაბამისად, მოსარჩელის კანონიერი ინტერესის არსებობისას სასამართლო უფლებამოსილია აღიაროს (დაადასტუროს) კონკრეტული სამართლებრივი ურთიერთობის არსებობა-არარსებობა, მხოლოდ იმ შემთხვევაში, თუ მოსარჩელე მხარე წარადგენს აღნიშნული გარემოების დამადასტურებელ უდავო მტკიცებულებებს. ამდენად, აღიარებითი სარჩელის სპეციფიურობა გამომდინარეობს იქიდან, რომ სასამართლო უდავოდ დადგენილი ფაქტობრივი გარემოებებისა და მტკიცებულებების საფუძველზე მხოლოდ აღიარებს (ადასტურებს) კონკრეტული სამართალურთიერთობის არსებობა-არარსებობის ფაქტს.

საქართველოს 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 მეორე ნაწილის „თ“ ქვეპუნქტის შესაბამისად, განსაკუთრებულ ურთიერთობებს მიეკუთვნება ურთიერთობები, რომელთა დროსაც პირები არიან ნათესავები. ხოლო მე-3 ნაწილის შესაბამისად, 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.

განსახილველ შემთხვევაში სსიპ შემოსავლების სამსახურის ერთიანი ელექტრონული ბაზის მონაცემებით ინდ.მეწარმე „შ----- ყ-----ის“ (პ/ნ 1-----) ინვენტარიზაციის შედეგად ერიცხება აღიარებული საგადასახადო დავალიანება 45 464.45 ლარის ოდენობით. ინდ.მეწარმემ საქმიანობა შეწყვიტა 2016 წლის 0-----ს ინვენტარიზაციის შედეგების გამოვლენის შემდეგ. იმავე დღეს რეგისტრაციიდან მოხსნა საკონტროლო სალარო აპარატი DAIZY EXPERT DY0-----, და იგივე სალარო აპარატი, იმავე მისამართზე 2016 წლის 0-----ს დაირეგისტრირა შპს „ა-----მა“ (ს/ნ 4-----). შპს „ა-----“ (ს/ნ 4-----) რეგისტრირებულია 2016 წლის 0-----ს, მისი დირექტორი და 50% წილის მფლობელია პ----- ყ-----ე (პ/ნ 1-----) - შ----- ყ-----ის მეუღლე. შპს „ა-----ის“ (ს/ნ 4-----) საქმიანობის სფეროა ასევე პურის წარმოება და რეალიზაცია. 2016 წლის 0-----ს ინდ.მეწარმე „შ----- ყ-----ემ“ (პ/ნ 1-----) ორი ერთეული სასაქონლო ზედნადებით (N0----- და N0-----) შპს „ა-----ს“ (ს/ნ 4-----) გადააწერა 3 995.25 ლარის ღირებულების სასაქონლო მატერიალური ფასეულობები (პურის ფქვილი, საფუარი). ინდ.მეწარმე „შ----- ყ-----ის“ (პ/ნ 1-----) ცრუმაგიერ პირად აღიარებულია შპს „ა-----“ (ს/ნ 4-----).

ინდ.მეწარმე „შ----- ყ-----ის“ (პ/ნ 1-----) ცრუმაგიერ პირად ფიზიკური პირის პ----- ყ----- ის (პ/ნ. 1-----) აღიარებისათვის საკმარის მტკიცებულებები საგადასახდო ორგანოს არ წარმოუდგენია. ასეთი ცრუმაგიერი მფლობელობის ფაქტის დასადგენად სახეზე უნდა იყოს გადასახადის გადამხდელის განსხვავების შეუძლებლობა სხვა იმ პირისაგან, რომელიც გამოყენებული იყო გადასახადის გადახდევინების უზრუნველყოფის ღონისძიებისათვის თავის არიდების მიზნით, ანუ გადასახადის გადამხდელი, რომელსაც გააჩნია საგადასახდო ვალდებულებები, მისი გადახდისაგან თავის არიდების მიზნით, ისეთ კავშირში უნდა შედიოდეს სხვა პირთან, რომ პრაქტიკულად შეუძლებელი იყოს მათი განსხვავება, რაც პ----- ყ-----ესთან მიმართებით არ დადასტურდება. მხოლოდ ის ფაქტი, რომ ისინი ოჯახის წევრები (მეუღლეები) არიან, არ ქმნის ცრუმაგიერი მფლობელობის დადგენის საფუძველს.

რაც შეეხება სსიპ შემოსავლების სამსახურის კერძო საჩივარს, სააპელაციო სასამართლო განმარტავს, რომ საქართველოს სამოქალაქო საპროცესო კოდექსის 419-420-ე მუხლებით, კერძო საჩივრების განხილვა ზემდგომ სასამართლოებში წარმოებს შესაბამისად ამ სასამართლოებისათვის გათვალისწინებული წესების დაცვით. კერძო საჩივრის თაობაზე განჩინება გამოაქვს ზემდგომი ინსტანციის სასამართლოს კერძო საჩივრის მიღებიდან 2 თვის ვადაში. განჩინება გამოიტანება საქმის ზეპირი განხილვის გარეშე. სასამართლოს შეუძლია დაადგინოს კერძო საჩივრის ზეპირი განხილვაც, თუ ეს საჭიროა და ხელს უწყობს საქმის გარემოებების გარკვევას. საქმის ზეპირი განხილვის შემთხვევაში მოსამართლე უფლებამოსილია, განჩინება გამოიტანოს სათათბირო ოთახში გაუსვლელად. ზემდგომი სასამართლოს განჩინება კერძო საჩივრის თაობაზე არ გასაჩივრდება.

სასამართლო მიუთითებს, საქართველოს სამოქალაქო საპროცესო კოდექსის 268-ე მუხლზე **(დაუყოვნებლივ აღსასრულებელი გადაწყვეტილებები)**, რომლის პირველი ნაწილით კანონმდებელი განსაზღვრავს იმ შემთხვევათა ჩამონათვალს, როდესაც სასამართლო უფლებამოსილია დააკმაყოფილოს მხარის შუამდგომლობა გადაწყვეტილების დაუყოვნებლივ აღსასრულებლად მიტევის თაობაზე. მითითებული ნორმის „ზ“ ქვეპუნქტის თანახმად, ყველა სხვა საქმეზე (გარდა „ა“-„ვ“ პუნქტებში მითითებულისა), სასამართლოს შეუძლია დაუყოვნებლივ აღსასრულებლად გადასცეს გადაწყვეტილება თუ განსაკუთრებულ გარემოებათა გამო გადაწყვეტილების აღსრულების დაყოვნებამ შეიძლება გადამხდევინებელს მნიშვნელოვანი ზიანი მიაყენოს, ან თუ გადაწყვეტილების აღსრულება შეუძლებელი აღმოჩნდება. ანუ ნორმის შინაარსიდან გამომდინარე, გადაწყვეტილების დაუყოვნებლივ აღსასრულებლად გადაცემა დასაშვებია იმ შემთხვევაში, თუ არსებობს განსაკუთრებული გარემოებები, რომელთა გამო გადაწყვეტილების აღსრულების დაყოვნებამ შეიძლება გადამხდევინებელს მნიშვნელოვანი ზიანი მიაყენოს, ან თუ გადაწყვეტილების აღსრულება შეუძლებელი აღმოჩნდება. მოცემულ შემთხვევაში მოსარჩელე მხარემ ვერ დაასაბუთა ისეთი გარემოებების არსებობა, რომელთა გამოც სასამართლოს მიერ მიღებული გადაწყვეტილების დაუყოვნებლივ აღსრულებლობამ შეიძლება მნიშვნელოვანი ზიანი გამოიწვიოს ან შეუძლებელი გახადოს გადაწყვეტილების აღსრულება. სააპელაციო პალატა ეთანხმება პირველი ინსტანციის სასამართლოს მსჯელობას, რომ მოცემულ შემთხვევაში გადაწყვეტილების დაუყოვნებლივ აღსრულების კანონიერი საფუძველი არ არსებობს.

5.შემაჯამებელი სასამართლო დასკვნა

ზემოაღნიშნულიდან გამომდინარე სააპელაციო სასამართლო მიიჩნევს, რომ რაიონულმა სასამართლომ კანონის მართებულად გამოყენებისა და განმარტების შედეგად საქმეზე

სწორი გადაწყვეტილება მიიღო. სააპელაციო და კერძო საჩივრები არ შეიცავს დასაბუთებულ არგუმენტაციას გადაწყვეტილების უკანონობის თაობაზე, რის გამოც წარმოდგენილი სააპელაციო და კერძო საჩივარი არ უნდა დაკმაყოფილდეს და უცვლელად უნდა დარჩეს ზესტაფონის რაიონული სასამართლოს 2017 წლის 16 ნოემბრის გადაწყვეტილება გასაჩივრებულ ნაწილში.

6. სასამართლო ხარჯები

სსიპ შემოსავლების სამსახური გათავისუფლებულია სახელმწიფო ბაჟის გადახდისაგან „სახელმწიფო ბაჟის შესახებ“ საქართველოს კანონის მე-5 მუხლის პირველი პუნქტის „ლ“ ქვეპუნქტის საფუძველზე.

სარეზოლუციო ნაწილი

სააპელაციო სასამართლომ იხელმძღვანელა საქართველოს ადმინისტრაციულ საპროცესო კოდექსის პირველი მუხლის მე-2 ნაწილით, საქართველოს სამოქალაქო საპროცესო კოდექსის 257-ე, 386-ე; 390-ე, 419-420-ე მუხლებით

და ა დ გ ი ნ ა

1. სსიპ შემოსავლების სამსახურის სააპელაციო და კერძო საჩივრები არ დაკმაყოფილდეს;
2. უცვლელი დარჩეს ზესტაფონის რაიონული სასამართლოს 2017 წლის 16 ნოემბრის გადაწყვეტილება;
3. აპელანტი/კერძო საჩივრის ავტორი, სსიპ შემოსავლების სამსახური გათავისუფლებულია სახელმწიფო ბაჟის გადახდისაგან;
4. სააპელაციო სასამართლოს განჩინება კერძო საჩივარზე უარის თქმის ნაწილში არ გასაჩივრდება; სსიპ შემოსავლების სამსახურის სააპელაციო საჩივრის უარყოფის ნაწილში სააპელაციო სასამართლოს განჩინება შეიძლება გასაჩივრდეს საკასაციო წესით საქართველოს უზენაესი სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატაში (თბილისი, ძმები ზუბალაშვილების ქუჩა №32) დასაბუთებული განჩინების ასლის მხარეებისათვის კანონით დადგენილი წესით გადაცემიდან 21 დღის ვადაში ქუთაისის სააპელაციო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატის მეშვეობით (ქუთაისი, ნიუპორტის ქუჩა №32).

მოსამართლეები:

ხათუნა ხომერიკი

გოჩა აბუსერიძე

მურთაზ

მეშველიანი

