



გ ა ნ ჩ ი ნ ე ბ ა

საქართველოს სახელით

შ ე ს ა ვ ა ლ ი ნ ა წ ი ლ ი

28 ივნისი, 2018 წელი

ქ. თბილისი

**თბილისის სააპელაციო სასამართლოს
ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატა**

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

სხდომის მდივანი - გიორგი სანიკიძე

**აპელანტი (მოსარჩელე) - სსიპ შემოსავლების სამსახური;
წარმომადგენელი - მ-----;**

**მოწინააღმდეგე მხარე (მოპასუხე) - შპს "დ-----ი";
წარმომადგენელი - ზ----- დ-----;**

**მოწინააღმდეგე მხარე (მოპასუხე) - თ----- თ-----;
წარმომადგენელი - ნ----- შ-----;**

დავის საგანი - ცრუმაგიერ პირებად აღიარება;

გასაჩივრებული გადაწყვეტილება – თბილისის საქალაქო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა კოლეგიის 2017 წლის 9 მარტის გადაწყვეტილება;

1. სასარჩელო მოთხოვნა:

ერთმანეთის ცრუმაგიერ პირებად იქნენ ცნობილნი შპს "დ-----ი" და თ----- თ-----;

2. მოპასუხეების პოზიცია:

2.1. შპს "დ-----ისა" და თ----- თ-----ს წარმომადგენლებმა სსიპ შემოსავლების სამსახურის სარჩელი არ სცნეს, მიიჩნიეს იგი უსაფუძვლოდ და მოითხოვეს სარჩელის დაკმაყოფილებაზე უარის თქმა.

3. გასაჩივრებული გადაწყვეტილების დასკვნები:

3.1. გასაჩივრებული გადაწყვეტილების სარეზოლუციო ნაწილი:

სსიპ შემოსავლების სამსახურის სარჩელი არ დაკმაყოფილდა. გაუქმდა მოცემულ საქმეზე თბილისის საქალაქო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა კოლეგიის 2016 წლის 12 ოქტომბრის განჩინებით გამოყენებული უზრუნველყოფის ღონისძიება;

4. გასაჩივრებული გადაწყვეტილებით დადგენილი ფაქტები:

4.1. შპს "დ-----ი" სსიპ საჯარო რეესტრის ეროვნულ სააგენტოში რეგისტრირებულ იქნა 2011 წლის 22 ნოემბერს, ხოლო მისი 100%-იანი წილის მესაკუთრეს წარმოადგენს თ----- თ----- (ტომი I, ს.ფ. 24-25).

4.2. სსიპ შემოსავლების სამსახურის შედარების აქტის თანახმად, შპს "დ-----ს" 2016 წლის 09 ოქტომბრის მდგომარეობით ბიუჯეტის წინაშე ერიცხებოდა სალდირებული საგადასახადო დავალიანება 644 318.13 ლარის ოდენობით, მათ შორის ძირითადი გადასახადის სახით - 417 799.12 ლარი, საურავი - 5384.28 ლარი და ზედმეტობა 221 134.73 ლარი (ტომის I, ს.ფ.76).

4.3. სსიპ შემოსავლების სამსახურის 2015 წლის 07 მაისის N0----- ბრძანებით, ყადაღა დაედო შპს "დ-----ის" (ს/ნ 4-----) ქონებას (მატერიალურ ან/და არამატერიალურ აქტივებს) (ტომის I, ს.ფ. 26).

4.4. 2015 წლის დეკემბრისა და 2016 წლის იანვრის დაზუსტებული საშემოსავლო დეკლარაციებიდან დგინდება, რომ შპს "დ-----ის" დირექტორზე ჯამში დივიდენდის სახით გაცემულია 2 855 000 ლარი და ხელფასის სახით 2 464 000 ლარი (ტომის I, ს.ფ.1-14; ს.ფ.-22).

4.5. საქართველოს იუსტიციის სამინისტროს საჯარო რეესტრის ეროვნული სააგენტოს 2016 წლის 13 აპრილის N8---- წერილით სსიპ შემოსავლების სამსახურს მისსავე წერილის საფუძველზე ეცნობა თ----- თ-----ს საკუთრებაში არსებული ქონების ჩამონათვალი, კერძოდ თ----- თ-----ს თანასაკუთრების უფლება რეგისტრირებულია უძრავ ნივთზე მდებარე: ქ. თბილისი, ქ---- ბ---- №--, ბ-----, ფართი 44.86 კვ.მ. (საკადასტრო კოდი: 0-----). ამავე წერილით სსიპ შემოსავლების სამსახურის ეცნობა, რომ აღიშნულ ქონებაზე საკუთრების უფლებასთან დაკავშირებული უფლებები და ყადაღა რეგისტრირებული არ იყო (ტომის I, ს.ფ. 30).

თ----- თ-----ს ქონების მიმართ ასევე არ იყო რეგისტრირებული საგადასახადო გირავნობის/იპოთეკის უფლება.

4.6. საქართველოს იუსტიციის სამინისტროს საჯარო რეესტრის ეროვნული

სააგენტოს 2016 წლის 06 ოქტომბრის N2----- წერილით სსიპ შემოსავლების სამსახურს მისივე წერილის საფუძველზე ეცნობა, რომ უძრავ ნივთებზე უფლებათა რეესტრის ელექტრონული წიგნის მონაცემებით შპს "დ-----ის" საკუთრების უფლება უძრავ ნივთზე რეგისტრირებული არ არის (ტომის I, ს.ფ. 19).

საქართველოს შინაგან საქმეთა სამინისტროს 2016 წლის 12 აპრილის №M----- წერილით, სსიპ შემოსავლების სამსახურის ადმინისტრირების დეპარტამენტის გადახდევინების ღონისძიებების სამმართველოს უფროსს ეცნობა, რომ შსს საინფორმაციო ანალიტიკური დეპარტამენტის საინფორმაციო ცენტრის კომპიუტერულ ბაზაში თ----- თ-----ს სახელზე რაიმე სახის სატრანსპორტო საშუალება ან/და იარაღი რეგისტრირებული არ არის (ტომის I, ს.ფ. 29).

5. დადგენილი ფაქტები პირველი ინსტანციის სასამართლომ სამართლებრივად შემდეგნაირად შეაფასა:

5.1. სასამართლომ ყურადღება გაამახვილა ადამიანის უფლებათა ევროპული სასამართლოს განმარტებაზე, რომლის თანახმად, „როცა შეზღუდული პასუხისმგებლობის კომპანია გამოყენებულია თავისი მეპატრონეების და მენეჯერების მიერ, უბრალოდ, როგორც ფასადი თაღლითური ქმედებებისთვის, ჩარევა კორპორატიულ საიდუმლოებაში/საკუთრებაში შეიძლება იყოს პრობლემის სათანადო გადაჭრა, რათა დაცული იყოს მისი კრედიტორების უფლებები, მათ შორის, სახელმწიფოსიც. თუმცა, უნდა არსებობდეს ნათლად განსაზღვრული წესები.“

პირველი ინსტანციის სასამართლომ განმარტა, რომ საგადასახადო ვალდებულების წარმოშობის შემთხვევაში საგადასახადო ორგანო უფლებამოსილია ვალდებულების უზრუნველყოფა განახორციელოს გადასახადის გადამხდელის კუთვნილი ქონებით, ამა თუ იმ უზრუნველყოფის ღონისძიების გამოყენების მეშვეობით.

სასამართლომ ყურადღება გაამახვილა საგადასახადო კოდექსის მე-8 მუხლის მე-12 ნაწილზე, რომლითაც განმარტებულია დივიდენდის ცნება, კერძოდ, იგი არის აქციონერის/მოწილის მიერ აქციებიდან ან უფლებებიდან (წილებიდან) მიღებული (მათ შორის, პრივილეგირებული აქციებიდან პროცენტის სახით მიღებული) ნებისმიერი შემოსავალი, რომელიც მიიღება მოგების განაწილების შედეგად და რომელსაც იურიდიული პირი უნაწილებს აქციონერებს/მოწილებს, კაპიტალში მათი კუთვნილი აქციების/უფლებების პროპორციულად ან პროპორციის დაცვის გარეშე. ამავე მუხლის 43-ე ნაწილის თანახმად, წმინდა მოგება არის მოგება, რომელიც შესაძლებელია განაწილდეს დივიდენდის სახით, საქართველოს კანონმდებლობით დადგენილი წესით. ამავე კოდექსის 97-ე მუხლის მე-2 ნაწილის თანახმად, ორგანიზაციის მოგების გადასახადით დაბეგვრის ობიექტია სხვაობა კალენდარული წლის

განმავლობაში მიღებულ ერთობლივ შემოსავალსა და ამ კოდექსით გათვალისწინებული გამოქვითვების თანხებს შორის. ამავე კოდექსის 105-ე მუხლის პირველი ნაწილის თანახმად, ერთობლივი შემოსავლიდან გამოიქვითება ყველა ხარჯი, რომელიც დაკავშირებულია მის მიღებასთან, გარდა იმ ხარჯებისა, რომლებიც ამ კოდექსის თანახმად გამოქვითვას არ ექვემდებარება.

სასამართლოს მოსაზრებით, არსებული საკანონმდებლო რეგულაციით, საგადასახადო ვალდებულების პირობებში, კანონით დადგენილი წესით დივიდენდის გაცემა არ წარმოადგენს კანონსაწინააღმდეგო ქმედებას, ამასთან მხოლოდ ასეთი ფაქტობრივი გარემოებების არსებობის პირობებში, სასამართლო სარწმუნოდ, უტყუარად ვერ მიიჩნევს კომპანიასა და მის დამფუძნებელს შორის არსებულ მიზანს გადასახადების გადახდევინების უზრუნველყოფის ღონისძიებისთვის თავის არიდების თაობაზე.

სასამართლომ მიიჩნია, რომ შპს "დ-----ის" მიერ, საგადასახადო დავალიანების არსებობის პერიოდში, თ----- თ-----ს მიმართ ხელფასისა და დივიდენდის გაცემა ვერ აკმაყოფილებს საგადასახადო კოდექსის 246-ე მუხლის დეფინიციით გათვალისწინებულ წინაპირობებს. მოცემული ოპერაციით არ დგინდება უმთავრესი - საერთო კანონსაწინააღმდეგო მიზანი უზრუნველყოფის ღონისძიებისგან თავის არიდება.

6. სსიპ შემოსავლების სამსახურის სააპელაციო მოთხოვნა:

თბილისის საქალაქო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა კოლეგიის 2017 წლის 09 მარტის გადაწყვეტილების გაუქმება და ახალი გადაწყვეტილების მიღებით სარჩელის დაკმაყოფილება.

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

6.1.1 სააპელაციო საჩივრის ავტორს მიაჩნია, რომ პირველი ინსტანციის სასამართლოს მიერ არასწორი შეფასება გაკეთდა დივიდენდის გაცემის წესთან და ამ საკითხის მარეგულირებელ საგადასახადო კანონმდებლობაზე. „საგადასახადო მოგება“ შესაძლებელია კომპანიას მაშინაც ჰქონდეს, როდესაც „ეკონომიკური მოგება“ არ გააჩნია, მაგალითად უსასყიდლოდ გაწეული მომსახურებისას. „საგადასახადო მოგება“ არის თანხა, რომელიც ექვემდებარება დაბეგვრას, ხოლო იმისათვის რომ დივიდენდი გაიცეს, სახეზე უნდა იყოს „ეკონომიკური მოგება“ და ასეთის დამადასტურებელი მტკიცებულება. მთავარი და არსებითი მოცემულ საკითხზე მსჯელობისას არის, რომ დივიდენდი გაიცემა ნარჩენი, სუფთა მოგებიდან, რომელიც დარჩენილია გადასახადების (როგორც უპირველესი ვალდებულების) გადახდისა და სხვა ვალდებულებების გასტუმრების შემდეგ. წინააღმდეგ შემთხვევაში შეიქმნება მდგომარეობა, როდესაც მეწარმე სუბიექტი

დააგროვებს საგადასახადო (სხვა) ვალდებულებებს და აღნიშნული ვალდებულებების შესრულების ნაცვლად იგი საწარმოდან გაიტანს თანხებს დივიდენდის სახით, რაც წინააღმდეგობაში მოდის დივიდენდის ბუნებასთან.

აპელანტს მიაჩნია, რომ შპს "დ-----ს", როგორც სამართლის დამოუკიდებელი სუბიექტის მიზნები მისი ერთპიროვნული დირექტორ/პარტნიორისგან არის უგულებელყოფილი და კომპანიის ქონება (გაცემული დივიდენდი და ხელფასი) მის მიერ გაგებულია, როგორც მისი საკუთრება. წინააღმდეგ შემთხვევაში გაუგებარია რა გარემოებიდან გამომდინარეობს 5 მილიონ 319 ათასი ლარის თანხის გაცემა (ხელფასი და დივიდენდი თ----- თ-----ზე) და ამ გზით საზოგადოების წინაშე საგადასახადო ვალდებულების წარმოშობა, როდესაც კომპანიის მიმართ გამოცემული იყო საგადასახადო გირავნობა/იპოთეკა. ამასთან, კომპანიის მიმდინარე შემოწმებების ფარგლებში დამატებით დაერიცხა გადასახადები.

როგორც აპელანტი აღნიშნავს, საზოგადოების მიმართ, შემოსავლების სამსახურის გირავნობა/იპოთეკის და ყადაღის ბრძანების გამოცემის შემდეგ თ----- თ-----ს მიერ კვლავ გაიცა საკუთარ თავზე დივიდენდი/ხელფასი, რამაც საბოლოოდ საგადასახადო უზრუნველყოფის ღონისძიებებს დაუკარგა აზრი, რადგან კომპანიიდან მის მიერ საკუთარ თავზე გატანილ იქნა დიდი მოცულობის თანხები. აპელანტის განმარტებით, მან იცოდა საგადასახადო ღონისძიებების გამოყენების შესახებ შესაბამისი ჩაბარების ხელმოწერით, ხოლო მიუხედავად აღნიშნულისა, დივიდენდის გაცემა, როდესაც მისი გაცემის რეალური საფუძველი არ არსებობდა, ცალსახად მიუთითებს გარემოებაზე, რომ კონკრეტული ქმედება განხორციელებულია უზრუნველყოფის ღონისძიებებისგან თავის არიდების მიზნით.

ყოველივე ზემოაღნიშნულიდან გამომდინარე სსიპ შემოსავლების სამსახურს მიაჩნია, რომ თბილისის საქალაქო სასამართლოს გადაწყვეტილება არის დაუსაბუთებელი, უსაფუძვლო და კანონშეუსაბამო.

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

7.1. სააპელაციო სასამართლო მიიჩნევს, რომ გასაჩივრებული გადაწყვეტილების გამოტანისას არ დარღვეულა მატერიალური და საპროცესო სამართლის ნორმები, სასამართლომ გამოიყენა კანონი, რომელიც უნდა გამოეყენებინა, სწორი შეფასება მისცა საქმის მასალებს, საქმეზე ფაქტობრივი გარემოებები დადგენილია სრულყოფილად, რაც არ იძლევა გადაწყვეტილების გაუქმებისა და სააპელაციო საჩივრის დაკმაყოფილების საფუძველს.

სააპელაციო სასამართლო იზიარებს პირველი ინსტანციის სასამართლოს მიერ დადგენილ ფაქტობრივ გარემოებებს და მიუთითებს მათზე; ხოლო თავის

მხრივ მიუთითებს სააპელაციო ინსტანციაში დადგენილ ახალ ფაქტობრივ გარემოებაზე, რომლის თანახმადაც, არ დასტურდება საწარმოდან დივიდენდის სახით - 2.855.000 ლარისა და ხელფასის სახით 2.464.000 ლარის გატანა. კერძოდ, სააპელაციო სასამართლომ შემოსავლების სამსახურიდან გამოითხოვა საწარმოს როგორც პირველადი, ასევე დაზუსტებული დეკლარაციები, რომელთა შესწავლის საფუძველზე დადგინდა, რომ საწარმოს მიერ ხელფასისა და დივიდენდის სახით ძირითადად გაიცემოდა მხოლოდ 1800 (ათას ოცასი) ლარი, ხოლო ზოგიერთ თვეში კი საერთოდ არ გაიცემოდა; დივიდენდისა და ხელფასის სახით რამდენიმე მილიონი ლარის გატანა, შემოსავლების სამსახურის მხოლოდ და მხოლოდ ვარაუდს წარმოადგენს, რომლის წინააღმდეგაც მეტყველებს სააპელაციო სასამართლოს მიერ მოპოვებული ზემოაღნიშნული მტკიცებულებები (დეკლარაციები).

სამართლებრივი შეფასების თვალსაზრისით სააპელაციო პალატა კი აღნიშნავს შემდეგს:

საგადასახადო ვალდებულების შესრულების პროცესში გადასახადის გადამხდელები, ისევე როგორც, საგადასახადო ორგანოები, იმყოფებიან სამართლებრივი ბოჭვის პირობებში. აღნიშნული მიზნით მათ მიერ განხორციელებული ნებისმიერი ქმედება შესაბამისობაში უნდა მოდიოდეს შესაბამის კანონმდებლობასთან.

პალატა ასევე აღნიშნავს, რომ გადასახადის გადამხდელთა მხრიდან კონსტიტუციური ვალდებულების - საგადასახადო დავალიანების შესრულების ეტაპზე შესაძლოა წარმოიშვეს გარკვეული სახის დაბრკოლებები, რამაც შესაძლოა შეაფერხოს აღნიშნული ვალდებულების შესრულება, თუმცა გარკვეულ შემთხვევებში შესაძლოა გადამხდელთა მიერ შეგნებულად, მიზანმიმართულად იქნეს არიდებული კუთვნილი ვალდებულებების შესრულება. ასეთ შემთხვევათა პრევენციის მიზნით საგადასახადო კანონმდებლობით გათავლისწინებულ იქნა გადამხდელთა ქონების მეშვეობით საგადასახადო დავალიანების შესრულების უზრუნველყოფა. საგადასახადო დავალიანების გადახდევის უზრუნველყოფის ძირითადი პრინციპები გათავლისწინებულია საგადასახადო კოდექსის 35-ე თავში. მოცემული ნორმატიული აქტის 238-ე მუხლის პირველი ნაწილის თანახმად, საგადასახადო ორგანოს უფლება აქვს, საგადასახადო დავალიანების გადახდევის უზრუნველსაყოფად განახორციელოს შემდეგი ღონისძიებები: ა) საგადასახადო გირავნობა/იპოთეკა; ბ) მესამე პირზე გადახდევის მიქცევა; გ) ქონებაზე ყადაღის დადება; დ) ყადაღადადებული ქონების რეალიზაცია; ე) საბანკო ანგარიშზე საინკასო დავალების წარდგენა; ვ) გადასახადის გადამხდელის სალაროდან ნაღდი ფულის ამოღება.

განსახილველ შემთხვევაში პალატა დადგენილად მიიჩნევს, რომ 2015 წლის 07 მაისს სსიპ შემოსავლების სამსახურის ადმინისტრირების დეპარტამენტის

მიერ გამოიცა №0----- ბრძანება შპს "დ-----ის" ქონებაზე ყადაღის დადების შესახებ, ასევე 2014 წლის 16 დეკემბერს რეგისტრირებულია საგადასახადო გირავნობა/იპოთეკის უფლება. 2016 წლის 22 აპრილის მდგომარეობით შემოსავლების სამსახურის ერთიანი ბაზის მონაცემების მიხედვით, შპს "დ-----ს" ერიცხებოდა საგადასახადო დავალიანება 1 758 313 ლარის ოდენობით, ამასთან, დაყადაღებულ იქნა შპს "დ-----ის" ქონება (საკონტროლო სალარო აპარატი და T-----ს ჩარიცხვის აპარატი ჯამური ღირებულებით 1150 ლარი).

ასევე დადგენილია, რომ შპს "დ-----ს" სსიპ შემოსავლების სამსახურის (02.01.2016-დან 10.10.2016-მდე) შედარების აქტის თანახმად, 09.10.2016 წლის მდგომარეობით ერიცხებოდა სალდირებული საგადასახადო დავალიანება 644 318.13 ლარის ოდენობით, მათ შორის ძირითადი გადასახადის სახით - 417 799.12 ლარი, საურავი - 5384.28 ლარი და ზედმეტობა 221 134.73 ლარი. ამასთან, საგადასახადო დავალიანების არსებობის პირობებში კომპანიის საკუთრებაში უძრავი ქონება არ არსებობდა, ხოლო შპს "დ-----ის" 100 %-იანი წილის მესაკუთრე თ----- თ-----ს თანასაკუთრების უფლება რეგისტრირებულია უძრავ ქონებაზე: მდებარე: ქ. თბილისი, ქ---- ბ---- №--, ბ-----, ფართი 44.86 კვ.მ. (საკადასტრო კოდი: 0-----). მოცემულ უძრავ ქონებაზე რეგისტრირებული არ ყოფილა საგადასახადო გირავნობა/იპოთეკის უფლება.

ამდენად, პირველი ინსტანციის სასამართლომ მართებულად განმარტა, რომ მოსარჩელის საგადასახადო ვალდებულებების უზრუნველყოფის მიზნით საგადასახადო ორგანო უფლებამოსილი იყო გამოეყენებინა უზრუნველყოფის ღონისძიება მხოლოდ შპს "დ-----ის" საკუთრებაში არსებულ ქონებაზე.

პალატა ეთანხმება და იზიარებს პირველი ინსტანციის სასამართლოს იმ განმარტებას, რომ მნიშვნელოვანია განისაზღვროს ცრუმაგიერად ცნობის კონკრეტული წინაპირობები. პირები ცრუმაგიერად მიიჩნევიან თუკი: პრაქტიკულად შეუძლებელია გადასახადის გადამხდელის განსხვავება სხვა პირისაგან, ამასთან, ეს პირი გამოეყენებოდა 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. შესაბამისად, 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 ჩააყენებით 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.

საქალაო სასამართლომ მართებულად არ გაიზიარა მოსარჩელის პოზიცია და სწორად გაამაჩვილა ყურადღება საგადასახადო კოდექსის მე-8 მუხლის მე-12 ნაწილზე, რომლითაც განმარტებულია დივიდენდის ცნება. კერძოდ, იგი არის აქციონერის/მოწილის მიერ აქციებიდან ან უფლებებიდან (წილებიდან) მიღებული (მათ შორის, პრივილეგირებული აქციებიდან პროცენტის სახით მიღებული) ნებისმიერი შემოსავალი, რომელიც მიიღება მოგების განაწილების შედეგად და რომელსაც იურიდიული პირი უნაწილებს აქციონერებს/მოწილებს, კაპიტალში მათი კუთვნილი აქციების/უფლებების პროპორციულად ან პროპორციის დაცვის გარეშე. ამავე მუხლის 43-ე ნაწილის თანახმად, წმინდა მოგება არის მოგება, რომელიც შესაძლებელია განაწილდეს დივიდენდის სახით, საქართველოს კანონმდებლობით დადგენილი წესით. ამავე კოდექსის 97-ე მუხლის მე-2 ნაწილის თანახმად, ორგანიზაციის მოგების გადასახადით დაბეგვრის ობიექტია სხვაობა კალენდარული წლის განმავლობაში მიღებულ ერთობლივ შემოსავალსა და ამ კოდექსით გათვალისწინებულ გამოქვითვების თანხებს შორის. ამავე კოდექსის 105-ე მუხლის პირველი ნაწილის თანახმად, ერთობლივი შემოსავლიდან გამოიქვითება ყველა ხარჯი, რომელიც დაკავშირებულია მის მიღებასთან, გარდა იმ ხარჯებისა, რომლებიც ამ კოდექსის თანახმად გამოქვითვას არ ექვემდებარება.

პალატა ეთანხმება და იზიარებს სასამართლოს იმ მოსაზრებას, რომ არსებული საკანონმდებლო რეგულაციით, საგადასახადო ვალდებულებების პირობებში, კანონით დადგენილი წესით დივიდენდის გაცემა არ წარმოადგენს კანონსაწინააღმდეგო ქმედებას, ამასთან მხოლოდ ასეთი ფაქტობრივი გარემოებების არსებობის პირობებში, სასამართლო სარწმუნოდ, უტყუარად ვერ მიიჩნევს კომპანიასა და მის დამფუძნებელს შორის არსებულ მიზანს

გადასახადების გადახდევინების უზრუნველყოფის ღონისძიებებისთვის თავის არიდების თაობაზე.

პალატა ასევე ეთანხმება და იზიარებს პირველი ინსტანციის დასკვნებს, რომ შპს "დ-----ის" მიერ, საგადასახადო დავალიანების არსებობის პერიოდში, თ-----
- თ-----ს მიმართ ხელფასისა და დივიდენდის გაცემა ვერ აკმაყოფილებს საგადასახადო კოდექსის 246-ე მუხლის დეფინიციით გათვალისწინებულ წინაპირობებს. მოცემული ოპერაციით არ დგინდება უმთავრესი საერთო კანონსაწინააღმდეგო მიზანი - უზრუნველყოფის ღონისძიებებისგან თავის არიდება; ამ კონტექსტში გადამწყვეტია, რომ არ დადასტურდა დივიდენდისა და ხელფასის მოსარჩელის მიერ მითითებული ოდენობით გაცემა.

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

ყოველივე ზემოაღნიშნულიდან გამომდინარე, სასამართლომ მიიჩნია, რომ მოსარჩელემ საქართველოს ადმინისტრაციული საპროცესო კოდექსის მე-17 მუხლით და საქართველოს სამოქალაქო საპროცესო კოდექსის 102-ე მუხლით განსაზღვრული ვალდებულების შესაბამისად, ვერ უზრუნველყო იმ გარემოებების დამადასტურებელი მტკიცებულებების წარმოდგენა, რომელზეც ის ამყარებდა თავის სასარჩელო მოთხოვნებს. მტკიცებულებებს, რომლებიც დაადასტურებდნენ მის მიერ მოყვანილი ფაქტობრივი გარემოებების სამართლებრივ სისწორეს და შესაბამისად, მოთხოვნის კანონიერებას.

სააპელაციო პალატა მიიჩნევს, რომ საქალაქო სასამართლომ არსებითად სწორად გადაწყვიტა დავა, აპელანტის მიერ არ ყოფილა მითითებული გარემოებებზე და წარმოდგენილი საქართველოს სამოქალაქო საპროცესო კოდექსის 102.3-ე მუხლის შესაბამისად მტკიცებულებები, რომლებიც გააბათილებდა პირველი ინსტანციის სასამართლოს გადაწყვეტილებით გაკეთებულ სამართლებრივ დასკვნებს. შესაბამისად, სახეზე არ არის გასაჩივრებული გადაწყვეტილების გაუქმების სამოქალაქო საპროცესო კოდექსის 393-ე და 394-ე მუხლებით გათვალისწინებული გარემოებები, რის გათვალისწინებითაც უცვლელად უნდა დარჩეს თბილისის საქალაქო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა კოლეგიის 2017 წლის 9 მარტის გადაწყვეტილება.

8. პროცესის ხარჯები:

8.1. „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, 25-ე, მუხლებით, საქართველოს სამოქალაქო საპროცესო კოდექსის 257-ე, 372-ე, 386-ე, 390-ე, 391-ე, 395-ე, 397-ე მუხლებით და

დ ა ა დ გ ი ნ ა :

1. სსიპ შემოსავლების სამსახურის სააპელაციო საჩივარი არ დაკმაყოფილდეს;
2. ძალაში დარჩეს თბილისის საქალაქო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა კოლეგიის 2017 წლის 09 მარტის გადაწყვეტილება;
3. აპელანტი განთავისუფლებულია სახელმწიფო ბაჟის გადახდისაგან.
4. განჩინება 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 განჩინების ასლის გადაცემის მომენტიდან 21 (ოცდაერთი) დღის ვადაში. ამ ვადის გაგრძელება და აღდგენა დაუშვებელია. იგი იწყება მხარისათვის დასაბუთებული განჩინების ასლის გადაცემის მომენტიდან. განჩინების გადაცემის მომენტად ითვლება დასაბუთებული განჩინების ასლის მხარისათვის ჩაბარება უშუალოდ სასამართლოში ან საქართველოს სამოქალაქო საპროცესო კოდექსის 70-78-ე მუხლების შესაბამისად.

მოსამართლეები:

შოთა გეწაძე -

გიორგი გოგიაშვილი -

მირანდა ერემაძე-

