



გ ა ნ ჩ ი ნ ე ბ ა

საქართველოს სახელით

24 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) – შპს „ე-----“, შპს „ბ-----“, ფ-----ე, ა-----
-----ი, ო-----ი;

დავის საგანი – ცრუმაგიერ პირებად აღიარება;

გასაჩივრებული გადაწყვეტილება – ზესტაფონის რაიონული სასამართლოს 2017 წლის 05 დეკემბრის გადაწყვეტილება;

აპელანტის მოთხოვნა: ზესტაფონის რაიონული სასამართლოს 2017 წლის 05 დეკემბრის გადაწყვეტილების გაუქმება და სარჩელის სრულად დაკმაყოფილება.

კერძო საჩივრის მოთხოვნა – გადაწყვეტილების გაუქმება მის დაუყოვნებლივ აღსასრულებლად მიქცევაზე უარის თქმის ნაწილში და ზესტაფონის რაიონული სასამართლოს 2017 წლის 05 დეკემბრის გადაწყვეტილების დაუყოვნებლივ აღსასრულებლად მიქცევა.

2. გასაჩივრებული გადაწყვეტილების დასკვნებზე მითითება

2017 წლის 29 მაისს ზესტაფონის რაიონულ სასამართლოს სარჩელით მიმართა სსიპ შემოსავლების სამსახურმა, მოპასუხეების შპს „ე-----ს“, შპს „ბ-----ს“, ფ-----ის, ა-----ისა და ო-----ის წინააღმდეგ და მათი ერთიმეორის ცრუმაგიერ პირებად აღიარება მოითხოვა.

სარჩელი ეფუძნებოდა იმ გარემოებებს, რომ შპს „ე-----ს“ 2017 წლის 24 აპრილის მდგომარეობით ერიცხება აღიარებული საგადასახადო დავალიანება 15 046 ლარის ოდენობით. 2016 წლის 1-----ს მის მიმართ რეგისტრირებულია საგადასახადო გირავნობა/იპოთეკის უფლება. 2-----2017 წ. ადმინისტრირების დეპარტამენტის მიერ გამოიცა №0----- ბრძანება შპს „ე-----ს“ ქონებაზე ყადაღის დადების შესახებ. მარეგისტრირებული ორგანოებიდან მიღებული და გადასახადის გადამხდელის მიერ წარმოდგენილი ინფორმაციის შესაბამისად შპს „ე-----ს“ საკუთრებაში ან /და ბალანსზე

ქონება არ ერიცხება.

შპს „ე—ს“ 50% წილის მფლობელია ფ-----ე, ხოლო 50% წილის მფლობელი და დირექტორი ა-----ე. საქმიანობის სფეროს წარმოადგენდა ვაჭრობა შერეული საქონლით, მათ შორის სურსათით. შპს „ე—ს“ საგადასახადო დავალიანება წარმოეშვა დღგ-ში 2016 წლის ივნისის დეკლარაციით და მოგების გადასახადში - 2016 წლის წლიური დეკლარაციით.

0-----2016 წ. ფ-----ის და ა-----ის დედის ო-----ის სახელზე 100 %-იანი წილობრივი მონაწილეობით დარეგისტრირდა (თერჯოლის რაიონი, ქ-----ი) ახალი საწარმო შპს „ბ-----“, რომლის საქმიანობის სფეროს, როგორც შპს „ე—ს“ შემთხვევაში, წარმოადგენს ვაჭრობა შერეული საქონლით, მათ შორის სურსათით.

1-----2016 წ. შპს „ე—მ“ რეგისტრაციიდან მოხსნა საკონტროლო სალარო აპარატი (D-----), რომელიც იმავე დღეს დარეგისტრირდა შპს „ბ-----ს“ სახელზე.

შპს „ე—მ“ დავალიანების დეკლარირების (წარმოშობის) შემდეგ, ახალ საწარმოს 2016 წლის 1-----იდან 2016 წლის 15 ივლისის პერიოდში გადააწერა ჯამში 26 688.96 ლარის ღირებულების ქონება (სასაქონლო მატერიალური ფასეულობები და ინვენტარი) შპს „ე—ს“ 50%-იანი წილის მფლობელის და დირექტორის ა-----ის (პ/ნ 2-----) დედის ო-----ის (პ/ნ 2-----) სახელზე ახალი საწარმოს დარეგისტრირება, ქონების დაწერა (მათ შორის სასაქონლო მატერიალური ფასეულობების), საწარმოს საქმიანობის შეჩერება და იგივე საქმიანობის გაგრძელება იმავე მისამართზე ახალი საწარმოს მეშვეობით, მიზნად ისახავდა საგადასახადო დავალიანების გადახდევინების ღონისძიებებისაგან თავის არიდებას.

მოპასუხეებმა ფ-----ის, ა-----ის და ო-----ის წარმომადგენელმა პირველი ინსტანციის სასამართლოში სარჩელი არ ცნო და მისი უარყოფა მოითხოვა, ხოლო მოპასუხეების შპს „ე—სა“ და შპს „ბ-----ს“ საქმეზე შესაგებელი არ წარუდგენიათ და მათი წარმომადგენლები რაიონულ სასამართლო სხდომაზე არ გამოცხადებულან.

გასაჩივრებული გადაწყვეტილების სარეზოლუციო ნაწილი

ხესტაფონის რაიონული სასამართლოს 2017 წლის 05 დეკემბრის გადაწყვეტილებით სსიპ შემოსავლების სამსახურის სარჩელი დაკმაყოფილდა ნაწილობრივ;

შპს „ე—ს“ ცრუმაგიერ პირად აღიარებულ იქნა შპს „ბ-----“, დანარჩენ ნაწილში სარჩელი არ დაკმაყოფილდა უსაფუძვლობის გამო;

შპს „ე—ს“ (ს.კ 4-----) და შპს „ბ-----ს“ (ს.კ 4-----) სახელმწიფო ბიუჯეტის სასარგებლოდ თანაბარწილად დაეკისრათ სახელმწიფო ბაჟის 100 (ასი) ლარი.

ხესტაფონის რაიონული სასამართლოს 2017 წლის 30 მაისის განჩინებით გამოყენებული სარჩელის უზრუნველყოფის ღონისძიება დარჩა ძალაში;

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

სსიპ შემოსავლების სამსახურს მოპასუხეების ფ-----ის, ა-----ისა და ო-----ის სასარგებლოდ დაეკისრა იურიდიული მომსახურებისათვის გაწეული ხარჯის

ნაწილის - 400 ლარის ანაზღაურება;

დასკვნები ფაქტობრივ გარემოებებთან დაკავშირებით

სასამართლომ დაადგინა, რომ შპს "ე----ს" 2017 წლის 24 აპრილის მდგომარეობით შემოსავლების სამსახურის ერთიანი ელექტრონული ბაზების მონაცემების მიხედვით ერიცხება აღიარებული საგადასახადო დავალიანება 15 046 ლარის ოდენობით. 2016 წლის 1-----ს მის მიმართ რეგისტრირებულია საგადასახადო გირავნობის/იპოთეკის უფლება. 2017 წლის 2-----ს ადმინისტრირების დეპარტამენტის მიერ გამოიცა NO----- ბრძანება შპს "ე----ს" (4-----) ქონებაზე ყადაღის დადების შესახებ. მარეგისტრირებული ორგანოებიდან მიღებული, ასევე გადასახადის გადამხდელის მიერ წარმოდგენილი ინფორმაციის შესაბამისად შპს "ე----ს" საკუთრებაში ან/ და ბალანსზე ქონება არ ირიცხება.

შპს "ე----ს" 50 %-იანი წილის მფლობელია ა-----ე, ხოლო 50 %-იანი წილის მფლობელი და დირექტორია ფ-----ე, საქმიანობის სფეროს წარმოადგენს ვაჭრობა შერეული საქონლით, მათ შორის სურსათით.

შპს "ე----ს" საგადასახადო დავალიანება წარმოშობილია დეკლარირების შედეგად დღგ-ს გადასახადში 2016 წლის ივნისის დეკლარაციით და მოგების გადასახადში 2016 წლის წლიური დეკლარაციით.

2016 წლის 08-----ს ფ-----ის და ა-----ის დედის ო-----ის სახელზე 100% -იანი წილობრივი მონაწილეობით დარეგისტრირდა (თერჯოლის რაიონი, სოფელი ზ-----ი) ახალი საწარმო შპს "ბ-----" (ს/ნ 4-----), რომლის საქმიანობის სფეროს, როგორც შპს "ე----ს" შემთხვევაში წარმოადგენს ვაჭრობა შერეული საქონლით, მათ შორის სურსათით.

2016 წლის 1-----ს შპს "ე----მ" რეგისტრაციიდან მოხსნა საკონტროლო სალარო აპარატი, რომელიც იმავე დღეს დარეგისტრირდა შპს "ბ-----ს" სახელზე.

შპს "ე----მ" დავალიანების დეკლარირების (წარმოშობის) შემდგომ ახალ საწარმოს 2016 წლის 1-----იდან 2016 წლის 15 ივლისის პერიოდში გადააწერა ჯამში 26688.96 ლარის ღირებულების ქონება (სასაქონლე მატერიალური ღირებულებები და ინვენტარი).

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 გადახდევის 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 წარმოადგენდნენ ფ-----ე, ა-----ე და ო-----

-----ი შპს "ე-----ს" და შპს „ბ-----ს“ ცრუმაგიერ პირებს.

სასამართლომ მიუთითა, რომ 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 ფ-----ის, ა-----ის და ო-----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, ფ-----ე, ა-----ე და ო-----ი შპს "ე-----ს" და შპს „ბ-----ს“ შორის იყო საქართველოს საგადასახადო კოდექსის მე-19 მუხლით განსაზღვრული განსაკუთრებული ურთიერთობები, არ დასტურდება. საქმეზე არ არის წარმოდგენილი არც ერთი მტკიცებულება, რომელიც დაადასტურებდა, რომ ფ-----ეს, ა-----ეს და ო-----ს გააჩნდა მე-19 მუხლით განსაზღვრული განსაკუთრებულ ურთიერთობები სამეწარმეო საქმიანობის ამა თუ იმ მიზნით და ფორმით ერთობლივად განხორციელებისათვის ფ-----ეს, ა-----ეს და ო-----ს შპს-ებთან მიმართებაში;

„მეწარმეთა შესახებ“ საქართველოს კანონის 44-ე მუხლის პირველი ნაწილისა და 45-ე მუხლის თანახმად, შეზღუდული პასუხისმგებლობის საზოგადოება არის საზოგადოება,

რომლის პასუხისმგებლობა მისი კრედიტორების წინაშე შემოიფარგლება მთელი მისი ქონებით. შეზღუდული პასუხისმგებლობის საზოგადოების კაპიტალი შეიძლება განისაზღვროს ნებისმიერი ოდენობით.

დადგენილია, რომ შპს "ე----ს" 50 %-იანი წილის მფლობელია ა-----ე (3/6 2-----), ხოლო 50 %-იანი წილის მფლობელი და დირექტორია ფ-----ე (3/6 2-----), ასევე, შპს „ბ-----ს“ 100%-იანი წილის მფლობელი და დირექტორი არის ო-----ი, საქმიანობის სფეროს, როგორც შპს "ე----ს" შემთხვევაში წარმოადგენს ვაჭრობა შერეული საქონლით, მათ შორის სურსათით. ისეთ ვითარებაში, როდესაც კანონმდებლობით ნებადართულია შეზღუდული პასუხისმგებლობის საზოგადოების დაფუძნება და კაპიტალის განისაზღვრა ნებისმიერი ოდენობით (რასაც ადგილი აქვს ფ-----ის, ა-----ის და ო-----ის მხრიდან შპს-ების დაფუძნებისას), მხოლოდ ამ საფუძვლით, ერთი მხრივ, ფ-----ეს, ა-----ეს და ო-----ს, როგორც ფიზიკური პირებს, და მეორე მხრივ, შპს "ე----ს" და შპს „ბ-----ს“, როგორც იურიდიულ პირებს შორის ერთმანეთისაგან გაუმიჯნაობის დადასტურება მოკლებულია სამართლებრივ საფუძველს. საქმის მასალებით, ფ-----ე, ა-----ე და ო-----ი და შპს-ები წარმოადგენენ ერთმანეთისაგან დამოუკიდებელ ფიზიკურ და იურიდიულ პირებს რადგან არ დგინდება მათ შორის განსაკუთრებული ურთიერთობები სამეწარმეო საქმიანობის ამა თუ იმ მიზნით და ფორმით ერთობლივად განხორციელებისათვის.

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 ურთიერთდრეკვა (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 ფორმებია: 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, ფაქტიმა და ა-----ებთა და ო-----
—თან მიმართებაში საერთოდ არ დასტურდება 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 პირველი 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 (დაადასტუროს) 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 ფ-----ესთან, ა-----ესთან და ო-----თან მიმართებაში საკმარისი მტკიცებულებები წარმოდგენილი არ არის.

ყოველივე აღნიშნული კი გამორიცხავს იმის მტკიცების შესაძლებლობას, რომ, ერთი მხრივ, ფ-----ესთან, ა-----ესთან და ო-----თან და მეორეს მხრივ, შპს „ე----ს“ და შპს „ბ-----ს“, საერთო ინტერესების საფუძველზე მოქმედებდნენ გადასახადის გადახდევინების უზრუნველყოფის ღონისძიებისათვის თავის არიდების მიზნით, რომ პრაქტიკულად შეუძლებელია მათი ერთმანეთისაგან განსხვავება და წარმოადგენენ ერთმანეთის ცრუმაგიერ პირებს. ამდენად, სარჩელი ფ-----ესთან, ა-----ესთან და ო-----თან მიმართებაში უსაფუძვლოა.

სასამართლომ დადგენილად მიიჩნია, რომ სახეზე იყო შპს „ე----ს“ და შპს „ბ-----ს“

ცრუმაგიერ პირებად აღიარების ყველა მტკიცებულება, რომელიც ერთობლიობაში სრულყოფილად ადასტურებდა ეჭვს ცრუმაგიერ პირებად აღიარების შესახებ, კერძოდ, დადგენილი იყო რომ შპს „ე-----მ“ დავალიანების დეკლარირების (წარმოშობის) შემდგომ შპს „ბ-----ს“ 2016 წლის 1-----იდან 2016 წლის 15 ივლისის პერიოდში გადააწერა ჯამში 26688.96 ლარის ღირებულების ქონება (სასაქონლე მატერიალური ღირებულებები და ინვენტარი), ასევე 2016 წლის 1-----ს შპს „ე-----მ“ რეგისტრაციიდან მოხსნა საკონტროლო სალარო აპარატი, რომელიც იმავე დღეს დარეგისტრირდა შპს „ბ-----ს“ სახელზე.

დადგენილია, რომ შპს „ე-----“ სამეწარმეო რეესტრში რეგისტრირებულია 2013 წლის 0-----ს, რომლის იურიდიული მისამართია თერჯოლა სოფ, ზ-----ი, შპს „ე-----ს“ 50 %-იანი წილის მფლობელია ა-----ე (3/52-----), ხოლო 50 %-იანი წილის მფლობელი და დირექტორია ფ-----ე (3/5 2-----), საქმიანობის სფეროს წარმოადგენს ვაჭრობა შერეული საქონლით, მათ შორის სურსათით. ასევე, შპს „ბ-----“ (ს/ნ 4-----) სამეწარმეო რეესტრში რეგისტრირებულია 2016 წლის 08-----ს, რომლის იურიდიული მისამართია თერჯოლა სოფ, ზ-----ი, შპს „ბ-----ს“ 100%-იანი წილის მფლობელი და დირექტორი არის ო-----ი, საქმიანობის სფეროს, როგორც შპს „ე-----ს“ შემთხვევაში წარმოადგენს ვაჭრობა შერეული საქონლით, მათ შორის სურსათით.

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, ყადაღადადებული 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: შპს „ე-----“ და შპს „ბ-----“ ერთი და იგივე პირები არიან საგადასახადო ვალდებულებათა შესრულების თვალსაზრისით და წარმოადგენენ 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 გადამხდევის 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 გადამხდევინებულს 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 ჩათვალია და არ დააკმაყოფილა.

3. სააპელაციო და კერძო საჩივრების საფუძვლები

ხესტაფონის რაიონული სასამართლოს 2017 წლის 05 დეკემბრის 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, შპს „ე-----“ (ს/ნ 4-----), შპს „ბ-----“ (ს/ნ 4-----), ფ----- (პ/ნ 2-----), ა----- (პ.ნ. 2-----) და ო----- (პ/ნ 2-----) საგადასახადო კოდექსის მე-19 მუხლის შესაბამისად წარმოადგენენ ურთიერთდამოკიდებულ პირებს, თუმცა სარჩელის ნაწილობრივ დაკმაყოფილების საფუძვლები გადაწყვეტილებაში საერთოდ არ არის მითითებული და დასაბუთებული, რაც გასაჩივრებული გადაწყვეტილების გაუქმების საფუძველია. სასამართლომ არ გაითვალისწინა ის გარემოება, რომ აღნიშნული მოპასუხეების მიერ განხორციელებული ქმედებები განპირობებული იყო მხოლოდ უზრუნველყოფის ღონისძიებებისაგან თავის არიდების მიზნით.

შპს „ე-----ს“ (ს/ნ 4-----) ერიცხება აღიარებული საგადასახადო დავალიანება. 1-----2016 წ. მის მიმართ რეგისტრირებულია საგადასახადო გირავნობის/იპოთეკის უფლება. 2-----2017 წ. ადმინისტრირების დეპარტამენტის მიერ გამოიცა NO----- ბრძანება შპს „ე-----ს“ ქონებაზე ყადაღის დადების შესახებ. მარეგისტრირებული ორგანოებიდან მიღებული და გადასახადის გადამხდელის მიერ წარმოდგენილი ინფორმაციის შესაბამისად შპს „ე-----ს“ საკუთრებაში ან/და ბალანსზე ქონება არ ერიცხება.

შპს „ე-----ს“ 50%-იანი წილის მფლობელია ფ----- (პ/ნ 2-----), ხოლო 50%-იანი წილის მფლობელი და დირექტორი ა----- (პ/ნ 2-----), საქმიანობის სფეროს წარმოადგენს ვაჭრობა შერეული საქონლით, მათ შორის სურსათით. შპს „ე-----ს“ საგადასახადო დავალიანება წარმოშობილია დეკლარირების შედეგად დღგ-ს გადასახადში 2016 წლის ივნისის დეკლარაციით და მოგების გადასახადში 2016 წლის წლიური დეკლარაციით.

2016 წლის 8-----ს ფ-----ის და ა-----ის დედის ო-----ის (პ/ნ 2-----) სახელზე 100%-იანი წილობრივი მონაწილეობით დარეგისტრირდა (თერჯოლის რაიონი, სოფელი ქ-----ი) ახალი საწარმო შპს „ბ-----“ (ს/ნ 4-----), რომლის საქმიანობის სფეროს, როგორც შპს „ე-----ს“ შემთხვევაში წარმოადგენს ვაჭრობა შერეული საქონლით,

მათ შორის სურსათით.

2016 წლის 1-----ს შპს „ე-----მ“ რეგისტრაციიდან მოხსნა საკონტროლო სალარო აპარატი (D-----), რომელიც იმავე დღეს დარეგისტრირდა შპს „ბ-----ს“ სახელზე.

შპს „ე-----მ“ დავალიანების დეკლარირების (წარმოშობის) შემდგომ ახალ საწარმოს 2016 წლის 1-----იდან 2016 წლის 15 ივლისის პერიოდში გადააწერა ჯამში 26688.96 ლარის ღირებულების ქონება (სასაქონლო მატერიალური ფასეულობები და ინვენტარი).

აპელანტს მიაჩნია, რომ შპს „ე-----ს“ (ს/ნ 4-----) 50%-იანი წილის მფლობელის და დირექტორის ა-----ის (პ/ნ 2-----) დედის ო-----ის (პ/ნ 2-----) სახელზე ახალი საწარმოს დარეგისტრირება, ქონების გადაწერა (მათ შორის სასაქონლო მატერიალური ფასეულობების), საწარმოს საქმიანობის შეჩერება და იგივე საქმიანობის გაგრძელება იმავე მისამართზე ახალი საწარმოს მეშვეობით მიზნად ისახავდა საგადასახადო დავალიანების გადახდევის ღონისძიებებისგან თავის არიდებას.

საყურადღებოა, რომ ფ-----ე, ა-----ე და ო-----ი არიან ზემოაღნიშნული საწარმოების დამფუძნებლები და დირექტორები.

საგადასახადო კოდექსის 246-ე მუხლის, პირველი ნაწილის შესაბამისად, თუ სასამართლო დაადგენს, რომ პრაქტიკულად შეუძლებელია გადასახადის გადამხდელის განსხვავება სხვა პირისგან და ეს პირი გამოყენებულია გადასახადის გადახდევის უზრუნველყოფის ღონისძიებებისთვის თავის არიდების მიზნით, ითვლება, რომ აღნიშნული პირები არიან ერთიმეორის ცრუმაგიერი პირები. 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 გადახდევის 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 ურთიერთაღრევა (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 გადახდევის უზრუნველყოფის ღონისძიებებისთვის თავის არიდების მიზნით;

„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 შპს „ე-----ს“ მიერ, როგორც შპს „ბ-----“, ისე ფ-----ე, ა-----ე, ო-----ი გამოყენებულნი არიან გადასახადის გადახდევის უზრუნველყოფის ღონისძიებებისათვის თავის ასარიდებლად, მათ გააჩნდათ საერთო მიზანი – თავი აერიდებინათ საგადასახადო ვალდებულების უზრუნველყოფის ღონისძიებებისაგან.

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 შპს „ე-----ს“, შპს „ბ-----ს“, ფ-----ის, ა-----ის და ო-----ის მიერ განხორციელებული ქმედების შედეგად შეუძლებელი ხდება საგადასახადო კოდექსით გათვალისწინებული უზრუნველყოფის ღონისძიებების განხორციელება. საწარმოს ბიუჯეტის სასარგებლოდ კი ერიცხება საკმაოდ დიდი ოდენობის დავალიანება - 16 922.22 ლარი. გადაწყვეტილების დაუყოვნებლივ აღსასრულებლად მიქცევა საჭიროა იმისათვის, რომ მოხდეს საგადასახადო დავალიანების გადახდევის 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 05 დეკემბრის 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 05 დეკემბრის 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 05 დეკემბრის 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 გადახდევის უზრუნველყოფას და მასში შედის თავი XXXV – „საგადასახადო დავალიანების გადახდევის 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 გადახდევის უზრუნველყოფის ღონისძიებებისთვის თავის არიდების მიზნით, ითვლება, რომ აღნიშნული პირები არიან ერთიმეორის ცრუმაგიერი პირები. გადასახადის გადამხდელის აღიარებული საგადასახადო დავალიანების გადახდევის მიზნით, საგადასახადო ორგანოს უფლება აქვს, ცრუმაგიერი პირის მიმართ განახორციელოს საგადასახადო დავალიანების გადახდევის 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 გადახდევის უზრუნველყოფის ღონისძიებებისთვის თავის არიდების მიზნით. აღნიშნული სამართლებრივი ინსტრუმენტის მიზანია დაიცვას საგადასახადო ორგანოს, როგორც კრედიტორის, უფლებები. სააპელაციო პალატის აზრით, შემოსავლების სამსახური ვერ მიუთითებს შპს „ე-----ს“ ცრუმაგიერ პირად ფ-----ის, ა-----

ის და ო-----ის აღიარების დამამტკიცებელ გარემოებებსა და მტკიცებულებებზე. მხოლოდ ის ფაქტი, რომ ო-----ი არის ფ-----ისა და ა-----ის დედა სასამართლოს არ მიაჩნია საკმარისად სასარჩელო მოთხოვნის ამ ნაწილის დასაკმაყოფილებლად.

შპს „ე----ს“ (ს/კ. 4-----) ცრუმაგიერ პირად შპს „ბ-----ს“ (ს/კ. 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, შპს „ე----ს“ ცრუმაგიერ პირად ფ-----ის, ა-----ის და ო-----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 შპს „ე----ს“ (ს/კ.4-----) 24.04.2017წ. მდგომარეობით ერიცხება აღიარებული საგადასახადო დავალიანება 15 046 ლარის ოდენობით. 2016 წლის 08-----ს ფ-----ის და ა-----ის დედის ო-----ის (პ/ნ 2-----) სახელზე 100%-იანი წილობრივი მონაწილეობით დარეგისტრირდა ახალი საწარმო შპს „ბ-----“ (ს/ნ 4-----, მის: თერჯოლის რაიონი, სოფელი ქ-----ი), რომლის საქმიანობის სფეროს, როგორც შპს „ე----ს“ შემთხვევაში წარმოადგენს ვაჭრობა შერეული საქონლით, მათ შორის სურსათით. 2016 წლის 1-----ს შპს „ე----მ“ რეგისტრაციიდან მოხსნა საკონტროლო სალარო აპარატი (D-----), რომელიც იმავე დღეს დარეგისტრირდა შპს „ბ-----ს“ სახელზე. შპს „ე----მ“ დავალიანების დეკლარირების (წარმოშობის) შემდეგ ახალ საწარმოს 2016 წლის 1-----იდან 2016 წლის 15 ივლისის პერიოდში გადააწერა ჯამში 26688.96 ლარის ღირებულების ქონება (სასაქონლო მატერიალური ფასეულობები და ინვენტარი).

შპს „ე----ს“ (ს/ნ 4-----) ცრუმაგიერ პირებად ფ-----ის (პ/ნ. 2-----), ა-----

ის (3/6.2-----) და ო-----ის (3/6. 2-----) 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 ფ-----ესთან, ა-----ესთან და ო-----თან მიმართებით არ დასტურდება.

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 მიქცევის 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 05 დეკემბრის გადაწყვეტილება გასაჩივრებულ ნაწილში.

6. სასამართლო ხარჯები

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

სარეზოლუციო ნაწილი

სააპელაციო სასამართლომ იხელმძღვანელა საქართველოს ადმინისტრაციული საპროცესო კოდექსის პირველი მუხლის მე-2 ნაწილით, მე-12 მუხლით, 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 05 დეკემბრის გადაწყვეტილება;
3. აპელანტი სახელმწიფო ბაჟის გადახდისაგან გათავისუფლებულია;
4. განჩინება კერძო საჩივრის უარყოფის ნაწილში არ გასაჩივრდება, სააპელაციო საჩივრის უარყოფის ნაწილში შეიძლება საკასაციო წესით გასაჩივრდეს საქართველოს უზენაესი სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატაში (ქ.თბილისი, ძმები ზუბალაშვილების ქუჩა №32), დასაბუთებული განჩინების ასლის მხარებისათვის კანონით დადგენილი წესით გადაცემიდან 21 (ოცდაერთი) დღის ვადაში, ქუთაისის სააპელაციო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატის მეშვეობით (ქ.ქუთაისი, ნიუპორტის ქუჩა №32).

მოსამართლეები:

ხათუნა ხომერიკი

გოჩა

აბუსერიძე

მურთაზ

მეშველიანი