



გ ა ნ ჩ ი ნ ე ბ ა

საქართველოს სახელით

01 მაისი, 2018 წელი

ქალაქი ქუთაისი

ქუთაისის სააპელაციო სასამართლო
ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატა

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

სხდომის მდივანი ეკატერინე სილაგაძე

აპელანტები, მოწინააღმდეგე მხარეები – სსიპ შემოსავლების სამსახური (მოსარჩელე), შპს „მ----“, შპს „ზ-----ი“ (მოპასუხეები)

მოწინააღმდეგე მხარეები - ჯ----- და ზ----- პ-----ეები (მოპასუხეები)

დავის საგანი – ცრუმაგიერ პირებად აღიარება

გასაჩივრებული გადაწყვეტილება – ბათუმის საქალაქო სასამართლოს 2017 წლის 28 ივლისის გადაწყვეტილება

1.1. აპელანტის სსიპ შემოსავლების სამსახურის მოთხოვნა: ბათუმის საქალაქო სასამართლოს 2017 წლის 28 ივლისის გადაწყვეტილების გაუქმება და სარჩელის სრულად დაკმაყოფილება.

1.2. აპელანტების შპს „მ----ს“ და შპს „ზ-----ის“ მოთხოვნა: ბათუმის საქალაქო სასამართლოს 2017 წლის 28 ივლისის გადაწყვეტილების გაუქმება და სარჩელის სრულად უარყოფა.

2. გასაჩივრებული გადაწყვეტილების დასკვნებზე მითითება

2016 წლის 12 დეკემბერს ბათუმის საქალაქო სასამართლოს სარჩელით მიმართა სსიპ შემოსავლების სამსახურმა მოპასუხეების: შპს „ზ-----ის“ და შპს „მ----ს“, ფიზიკური პირების - ზ----- და ჯ----- პ-----ეების მიმართ და მოპასუხეების ერთმანეთის ცრუმაგიერ პირებად ცნობა მოითხოვა.

სარჩელი ეფუძნებოდა იმ გარემოებებს, რომ 2016 წლის 06 დეკემბრის მდგომარეობით შემოსავლების სამსახურის ერთიანი ელექტრონული ბაზის მონაცემებით შპს „მ----ს“ (ს/ნ.2- -----) ერიცხება აღიარებული საგადასახადო დავალიანება 1 736 561.21 ლარის ოდენობით.

შემოსავლების სამსახურის მიერ გადასახადის გადამხდელის ქონებაზე 2013 წლის 1----- იდან გავრცელდა საგადასახადო გირავნობა/იპოთეკა. 2016 წლის 1-----ს გამოიცა ქონებაზე ყადაღის დადების შესახებ №0----- ბრძანება. შპს „მ----ს“ ქონება არ გააჩნია, გარდა ექსკავატორისა, სახელმწიფო ნომრით S-----.

შემოსავლების სამსახურის ერთიანი ელექტრონული ბაზის მონაცემებით შპს „მ----ს“ 2016

წლის 6 დეკემბრის მდგომარეობით ერიცხება სალდირებული საგადასახადო დავალიანება, 1 736 561.21 ლარის ოდენობით.

2014 წლის 12 ივნისს შპს „მ----მ“ ანგარიშსწორების გარეშე გადასცა შპს „ზ-----ს“, მის საკუთრებაში არსებული, გირავნობა/იპოთეკით დატვირთული 17 000 ლარის ღირებულების სასაქონლო მარაგები (კარტოფილის ჩიფსის დამამზადებელი დანადგარი), რაც დასტურდება შემოსავლების სამსახურის ელექტრონულ ბაზაში ასახული სასაქონლო ზედნადებით NO-----.

შპს „მ----ს“ (საიდენტიფიკაციო ნომერი: 2-----) 100 % წილის მფლობელია ჯ----- პ-----, ხოლო შპს „ზ-----ის“ დამფუძნებელი და დირექტორია შპს „მ----ს“ დირექტორის, ჯ----- პ-----ის შვილი, ზ----- პ-----. კომპანიებს გააჩნიათ როგორც ერთი და იგივე საქმიანობის სფერო (სამშენებლო სარემონტო სამუშაოების შესრულება), ასევე აქვთ ერთი და იგივე იურიდიული მისამართი, ხოლო მათ დამფუძნებლებს ერთი და იგივე საცხოვრებელი მისამართი: - ქ. ბათუმი გ-----ის ქ. №-, ბინა №-. შპს „მ----ს“ მიერ ჯ----- პ-----ის, ზ----- პ-----ისა და შპს „ზ-----ის“ მეშვეობით საგადასახადო ვალდებულების არსებობის პერიოდში გარიდებულ იქნა საწარმოდან გადასახადის გადახდევინების უზრუნველყოფის ღონისძიების საშუალება, კონკრეტული ქონება, რის შედეგადაც შეუძლებელი აღმოჩნდა საგადასახადო ვალდებულებების უზრუნველყოფის ღონისძიებების გატარება და დღეის მდგომარეობით შეუსრულებელი რჩება ბიუჯეტის წინაშე არსებული ვალდებულება.

მოსარჩელე მხარის მტკიცებით, მოპასუხე პირები, შპს „მ----“, შპს „ზ-----ი“, ჯ----- პ----- და ზ----- პ----- წარმოადგენენ ურთიერთდამოკიდებულ პირებს. მათ შორის არსებულმა განსაკუთრებულმა ურთიერთობებმა გავლენა მოახდინა მათი საქმიანობის პირობებზე და ეკონომიკურ შედეგებზე. კერძოდ, ამ პირებს შორის არსებული განსაკუთრებული ურთიერთობების მეშვეობით მათ განახორციელეს კონკრეტული ქმედებები, რითაც გაარიდეს საწარმოდან ქონება (ზედნადებებში წარმოდგენილი სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობები), რომლითაც უნდა მომხდარიყო ბიუჯეტის წინაშე არსებული საგადასახადო დავალიანების უზრუნველყოფა.

მოპასუხეებმა პირველი ინსტანციის სასამართლოში სარჩელი არ ცვნეს და მისი უარყოფა მოითხოვეს.

გასაჩივრებული გადაწყვეტილების სარეზოლუციო ნაწილი

ბათუმის საქალაქო სასამართლოს 2017 წლის 28 ივლისის გადაწყვეტილებით სსიპ შემოსავლების სამსახურის სარჩელი დაკმაყოფილდა ნაწილობრივ. აღიარებული იქნენ ერთმანეთის ცრუმაგიერ პირებად შპს „მ----“ და შპს „ზ-----ი“.

სსიპ სსიპ შემოსავლების სამსახურის სარჩელი დანარჩენ ნაწილში არ დაკმაყოფილდა.

მოპასუხეებს, შპს „მ----ს“ და შპს „ზ-----ს“ დაეკისრათ სოლიდარულად, სახელმწიფო ბაჟის გადახდა ბიუჯეტის სასარგებლოდ, 50 ლარის ოდენობით.

დასკვნები ფაქტობრივ გარემოებებთან დაკავშირებით

სასამართლომ დაადგინა, რომ სამეწარმეო რეესტრის მონაცემებით, შპს „მ----“ რეგისტრირებულია გადამხდელად და მისი საიდენტიფიკაციო კოდია 2-----, იურიდიული მისამართი: ქ. ბათუმი, გ-----ის ქ. №-, ბინა №-. შპს „მ----ს“ დირექტორი და ერთპიროვნული დამფუძნებელი პარტნიორი 100 %-იანი წილით, არის ჯ----- პ-----.

შემოსავლების სამსახურის ერთიანი ელექტრონული ბაზის მონაცემებით შპს „მ----ს“ 2016 წლის 6 დეკემბრის მდგომარეობით ერიცხება სალდირებული საგადასახადო დავალიანება,

1 736 561.21 ლარის ოდენობით.

შემოსავლების სამსახურის მიერ შპს „მ---ს“ მიმართ 2013 წლის 1-----იდან გავრცელებული იქნა საგადასახადო გირავნობა/იპოთეკის უფლება. 2016 წლის 1-----ს გამოიცა ქონებაზე ყადაღის დადების შესახებ №0----- ბრძანება.

შპს „ზ-----ი“ სამეწარმეო რეესტრის ამონაწერის შესაბამისად რეგისტრირებულია გადამხდელად, რომლის საიდენტიფიკაციო კოდია 0-----, იურიდიული მისმართი: ქ. ბათუმი, გ-----ის ქ. №--, ბინა №-. შპს „ზ-----ის“ დამფუძნებელი პარტნიორი 100 %- იანი წილით და დირექტორია შპს „მ---ს“ დირექტორის, ჯ----- პ-----ის შვილი, ზ----- პ-----ე.

2014 წლის 12 ივნისს შპს „მ---მ“ უნაღდო ანგარიშსწორებით გადასცა შპს „ზ-----ს“ მის საკუთრებაში არსებული, გირავნობა/იპოთეკით დატვირთული 17 000 ლარის ღირებულების სასაქონლო მარაგი (კარტოფილის ჩიფსის დამამზადებელი დანადგარი), რაც დასტურდება შემოსავლების სამსახურის ელექტრონულ ბაზაში ასახული სასაქონლო ზედნადებით, №0-----.

შემოსავლების სამსახურმა საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 241-ე მუხლის საფუძველზე 2016 წლის 10 ოქტომბერს გამოსცა №0----- ბრძანება შპს „მ---ს“ ქონებაზე ყადაღის დადების შესახებ, რის საფუძველზეც დაყადაღებულ იქნა მის სახელზე რიცხული ქონება.

გადასახადის გადამხდელის მიერ წარდგენილი და მარეგისტრირებული ორგანოებიდან მიღებული ინფორმაციით შპს „მ---ს“ ქონება არ გააჩნია, გარდა ერთი ერთეული ექსკავატორისა, სახელმწიფო ნომრით S-----.

შემოსავლების სამსახურის ერთიანი ბაზის, 2016 წლის 6 დეკემბრის მონაცემებით შპს „მ---ს“ ერიცხება სალდირებული საგადასახადო დავალიანება 1736561.21 ლარის ოდენობით.

დასკვნები სამართლებრივ გარემოებებთან დაკავშირებით

დადგენილი ფაქტობრივი გარემოებების სამართლებრივი შეფასებისას საქალაქო სასამართლომ განმარტა საქართველოს ადმინისტრაციული საპროცესო კოდექსის 25-ე მუხლი, რომლის პირველი ნაწილის თანახმად, აღიარებითი სარჩელი შეიძლება აღიძრას აქტის არარად აღიარების, უფლების ან სამართლებრივი ურთიერთობის არსებობა-არარსებობის დადგენის შესახებ, თუ მოსარჩელეს აქვს ამის კანონიერი ინტერესი.

სსიპ შემოსავლების სამსახურის მიერ შპს „ზ-----ის“ და შპს „მ---ს“, ფიზიკური პირების - ზ----- და ჯ----- პ-----ეების ერთმანეთის ცრუმაგიერ პირებად ცნობის (აღიარების) საფუძველად მითითებულია ის გარემოება, რომ მოპასუხეები ურთიერთდამოკიდებულ პირებს წარმოადგენენ. საგადასახადო დავალიანების გადახდევინების უზრუნველყოფის ღონისძიებების გატარების მიზნით, შპს „მ---ს“ ქონებაზე 2013 წლის 1-----იდან გავრცელებული იყო საგადასახადო გირავნობის/იპოთეკის უფლება და რომ გადასახადის გადამხდელმა, შპს „მ---მ“ მის საკუთრებაში არსებული სასაქონლო მატერიალური ფასეულობები, გირავნობა/იპოთეკით დატვირთული 17 000 ლარის ღირებულების კარტოფილის ჩიფსის დამამზადებელი დანადგარი, მატერიალური ფასეულობის განრიდების მიზნით, ელექტრონული სასაქონლო ზედნადებით გადასცა შპს „ზ-----ს“, რომლის ერთპიროვნული დამფუძნებელი და დირექტორი არის შპს „მ---ს“ დამფუძნებლის და დირექტორის, ჯ----- პ-----ის შვილი, ზ----- პ-----ე. ასევე, იდენტიფიცირებულია (საქმიანობის სფეროც, სამშენებლო სარემონტო სამუშაოების შესრულება) და იურიდიული და

საცხოვრებელი მისამართი: ქ. ბათუმი, გ-----ის ქ. №--, ბინა №--.

ზემოაღნიშნული ფაქტობრივი გარემოებებიდან გამომდინარე, მოსარჩელე მიიჩნევს, რომ შპს „მ----ს“ მიერ ქონების გადაცემა ზ----- პ-----ის მიერ დაფუძნებულ საზოგადოებაზე, რომელიც განაგრძობს იდენტურ სამეწარმეო საქმიანობას, მიზნად ისახავდა საგადასახადო დავალიანების გადახდევინების ღონისძიებების გატარებისგან თავის არიდებას.

საქალაქო სასამართლომ განმარტა, რომ საგადასახადო კოდექსის 246-ე მუხლის შინაარსიდან გამომდინარე, ცრუმაგიერ პირებად აღიარებისათვის სახეზე უნდა იყოს გადასახადის გადამხდელის განსხვავების შეუძლებლობა სხვა იმ პირისაგან, რომელიც გამოყენებულია გადასახადის გადახდევინების უზრუნველყოფის ღონისძიებისათვის თავის არიდების მიზნით, ანუ გადასახადის გადამხდელი პირი, რომელსაც გააჩნია საგადასახადო ვალდებულებები, მისი გადახდისაგან თავის არიდების მიზნით ისეთ კავშირში შედის სხვა პირთან, რომ პრაქტიკულად შეუძლებელია მათი განსხვავება.

სასამართლომ აღნიშნა, რომ ცრუმაგიერ პირებად აღიარების შესახებ სარჩელის დაკმაყოფილების შემთხვევაში მოსარჩელე უფლებამოსილი იქნება განახორციელოს უზრუნველყოფის ღონისძიება. შესაბამისად, მნიშვნელოვანია, გამოკვლეულ იქნეს და უტყუარად დადგინდეს მოპასუხეთა ქმედება, რომელიც წინააღმდეგობაში მოვა კანონით დაწესებულ რეგულაციებთან, რათა უსაფუძვლოდ არ მოხდეს პირის კონსტიტუციით დაცული საკუთრების უფლების გაუმართლებელი ხელყოფა.

საქალაქო სასამართლომ მიიჩნია, რომ მნიშვნელოვანია განისაზღვროს ცრუმაგიერად ცნობის კონკრეტული წინაპირობები. საგადასახადო კოდექსის 246-ე მუხლის თანახმად, პირები ცრუმაგიერად მიიჩნევიან თუკი: 1) პრაქტიკულად შეუძლებელია გადასახადის გადამხდელის განსხვავება სხვა პირისგან, ამასთან, 2) ეს პირი გამოყენებულია გადასახადის გადახდევინების უზრუნველყოფის ღონისძიებისაგან თავის არიდების მიზნით. ამდენად, არსებული რეგულაცია ადგენს ორ ძირითად პირობას, რომელიც უნდა არსებობდეს ერთობლიობაში, რათა დადგინდეს პირთა ცრუმაგიერობა. ნორმის დეფინიციიდან გამომდინარე, შეუძლებელი უნდა იყოს პირთა განსხვავება ერთმანეთისგან. სასამართლოს მიაჩნია, რომ არსებული ჩანაწერი არ მოიაზრებს პირთა ფიზიოლოგიურ თუ საიდენტიფიკაციო მონაცემთა შორის განსხვავებას (ასეთ შემთხვევაში სადავო გარემოებაც არ იარსებებდა), არამედ გადასახადის გადამხდელთა განსხვავება შეუძლებელი უნდა იყოს მათი მიზნიდან გამომდინარე. ფაქტობრივად არსებულ ორ ან მეტ პირს შორის განხორციელებული ოპერაცია მიმართული უნდა იყოს საერთო მიზნის მიღწევისკენ, თუმცა ამავედროულად ეს მიზანი უნდა წარმოადგენდეს საგადასახადო ვალდებულების გადახდევინების უზრუნველყოფის ღონისძიებისაგან თავის არიდებას. ამრიგად, განხორციელებული კონკრეტული ოპერაცია უნდა შეფასდეს, ემსახურება თუ არა იგი უზრუნველყოფის ღონისძიებისგან თავის არიდებას.

სასამართლომ განმარტა, რომ საგადასახადო კოდექსის მე-19 მუხლით განსაზღვრულია ურთიერთდამოკიდებული პირების ცნება: 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 ნორმის თანახმად, 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. მე-19 მუხლის მე-3 პუნქტის თანახმად, 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. ნათესაობის განსაზღვრისას გერი დები (ძმები) გათანაბრებული არიან ღვიძლ დებთან (ძმებთან), ხოლო შვილად აყვანილები – ღვიძლ შვილებთან. ამასთანავე, სამეურვეო ურთიერთობები გათანაბრებულია საოჯახო ერთობასთან (რომლის დროსაც პირები ერთმანეთთან დაკავშირებული არიან, როგორც მშობლები და შვილები), რომელიც, თავის მხრივ, უთანაბრდება ნათესაურ ურთიერთობას. აღნიშნულ პირებს შორის საოჯახო ერთობის შეწყვეტა მხედველობაში არ მიიღება მათ შორის მშობლისა და შვილის ურთიერთობის შენარჩუნებისას ამ მუხლის მე-3 ნაწილის „გ“ ქვეპუნქტის მიხედვით.

კონკრეტულ შემთხვევაში სასამართლომ აღნიშნა, რომ სახეზე არის საგადასახადო კოდექსის მე-19 მუხლით განსაზღვრული ურთიერთდამოკიდებულება, კერძოდ, შპს „მ----“ და შპს „ზ-----ი“ მოქმედებდნენ საერთო მიზნით, რომ გაერიდებინათ ფულადი საშუალებები დავალიანების მქონე საწარმოდან, შპს „მ----დან“, რათა საწარმოს თავი აერიდებინა როგორც ბიუჯეტის წინაშე წარმოშობილი ვალდებულებების, ასევე მოსალოდნელი უზრუნველყოფის ღონისძიებებისთვის.

კერძოდ, დადგენილია, რომ საგადასახადო დავალიანების გადახდევის უზრუნველყოფის ღონისძიებების გატარების მიზნით, შპს „მ----ს“ ქონებაზე შემოსავლების სამსახურის მიერ 2013 წლის 1-----იდან გავრცელებული იქნა საგადასახადო გირავნობა/იპოთეკის უფლება, რასაც გადასახადის გადამხდელი გაცნობილი იყო.

შპს „ზ-----ის“ ერთპიროვნული დამფუძნებელი და დირექტორი არის შპს „მ----ს“ დამფუძნებლის და დირექტორის, ჯ----- პ-----ის შვილი, ზ----- პ-----ე. ამასთან, მნიშვნელოვანია, რომ იდენტურია ამ ორი საწარმო სუბიექტის საქმიანობის სფეროც, რაც დასტურდება საქმეში წარმოდგენილი ზედნადებებით, ასევე შემოსავლების სამსახურში წარდგენილი დეკლარაციებით და ამას არ უარყოფენ მოპასუხეებიც. ერთი და იგივეა ამ პირების იურიდიული მისამართი და საცხოვრებელი მისამართიც: ქ. ბათუმი, გ-----ის ქ. №--, ბინა №--. ფაქტობრივად, შპს „მ----ს“ საქმიანობას აგრძელებს შპს „ზ-----ი“, მხოლოდ შეცვლილი სახელითა და საიდენტიფიკაციო კოდით.

საქალაქო სასამართლომ გაიზიარა ასევე მოსარჩელე მხარის ის მოსაზრება, რომ ყოველივე აღნიშნული ემსახურება შპს „მ----ს“ მიმართ წარმოშობილი საგადასახადო დავალიანების გადახდევის საგან თავის არიდებას, რისთვისაც ამ უკანასკნელის მიერ გამოყენებული იქნა სხვა სახელით რეგისტრირებული საწარმო, შპს „ზ-----ი“.

სასამართლოს მიერ ცრუმაგიერობის დადგენის შემთხვევაში მოხდება გადამხდელის რეალური შემოსავლების დადგენა და შესაბამისად, საგადასახადო ვალდებულებების სწორად განსაზღვრა. ამდენად სასამართლომ მიიჩნია, რომ კონკრეტულ შემთხვევაში სახეზე იყო საგადასახადო კოდექსის მე-19 მუხლით განსაზღვრული

ურთიერთდამოკიდებულება. კერძოდ, წარმოდგენილი მტკიცებულებებით დასტურდებოდა, რომ ფიზიკური პირი - ზ----- პ-----ე იყო შპს „მ-----ს“ დირექტორის, ჯ----- პ-----ის შვილი, რომელიც თავის მხრივ წარმოადგენდა შპს „ზ-----ის“ ერთპიროვნულ დამფუძნებელს და დირექტორს, რომელმაც ელექტრონული სასაქონლო ზედნადებებით მიიღო შპს „მ-----სგან“ მის საკუთრებაში არსებული სასაქონლო მატერიალური ფასეულობა, 17 000 ლარის საერთო თანხით. შპს „მ-----ს“ მიერ საქმიანობის შეწყვეტა და სასაქონლო მატერიალური ფასეულობების გადაცემა შპს „ზ-----ზე“, მიზნად ისახავდა გადასახადების გადახდევინების უზრუნველყოფის ღონისძიებისაგან თავის არიდებას.

განსახილველ შემთხვევაში საქალაქო სასამართლომ გაიზიარა საგადასახადო ორგანოს პოზიციას იმ მხრივ, რომ შპს „მ-----ს“ და შპს „ზ-----ს“ გააჩნდათ საერთო მიზანი - შპს „მ-----ს“ საგადასახადო დავალიანების გადახდევინების უზრუნველყოფის ღონისძიებისგან თავის არიდება და განხორციელებული სასაქონლო ოპერაციით მოხდა, ვალდებული პირის მიერ ქონების განრიდება. ბიუჯეტის წინაშე წარმოშობილი ვალდებულებების შესრულებისა და ასევე, მოსალოდნელი უზრუნველყოფის ღონისძიებების თავიდან არიდების მიზნით გადასახადის გადამხდელმა, შპს „მ-----მ“ მის საკუთრებაში არსებული სასაქონლო მატერიალური ფასეულობები ელექტრონული სასაქონლო ზედნადებებით, საერთო თანხით 17 000 ლარი, გადასცა შპს „ზ-----ს“ და ამით საბიუჯეტო დავალიანების მქონე საწარმომ საგადასახადო ორგანოს მიერ შესაბამისი ღონისძიებების გატარებამდე განარიდა კუთვნილი ქონება.

ასევე დადგენილია, რომ შემოსავლების სამსახურმა საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 241-ე მუხლის საფუძველზე 2016 წლის 1-----ს გამოსცა №0----- ბრძანება შპს „მ-----ს“ ქონებაზე ყადაღის დადების შესახებ, თუმცა გადამხდელს ქონების სახით ერიცხება მხოლოდ ერთი ერთეული ექსკავატორი, რომლის ღირებულება გაცილებით ნაკლებია, საგადასახადო ვალდებულებაზე.

ზემოაღნიშნული ფაქტობრივი გარემოებებიდან გამომდინარე, შპს „მ-----ს“ მიერ ქონების გადაცემა გადასახადის გადამხდელი საწარმოს დამფუძნებლის ნათესავის, ზ----- პ-----ის მიერ დაფუძნებულ საზოგადოებაზე, შპს „ზ-----ზე“, რომელიც განაგრძობს ანალოგიურ იდენტურ სამეწარმეო საქმიანობას, მიზნად ისახავდა, შპს „მ-----ს“ საგადასახადო დავალიანების გადახდევინების ღონისძიებების გატარებისგან თავის არიდებას. გადასახადის გადამხდელთა, შპს „მ-----ს“ და შპს „ზ-----ის“ განსხვავება ამ მხრივ შეუძლებელია, მათი ერთობლივი მიზნიდან გამომდინარე. ამ კონკრეტულ შემთხვევაში, ფაქტობრივად არსებულ ორ იურიდიულ პირს შორის განხორციელებული ოპერაცია მიმართულია საერთო მიზნის მიღწევისკენ და ემსახურება შპს „მ-----ს“ მიერ საგადასახადო ვალდებულების გადახდევინების უზრუნველყოფის ღონისძიებისაგან თავის არიდებას. შემოსავლების სამსახურის ერთიანი ბაზის 2016 წლის 6 დეკემბრის მონაცემებით შპს „მ-----ს“ ერიცხება სალდირებული საგადასახადო დავალიანება, 1736561.21 ლარის ოდენობით, ხოლო განხორციელებული ოპერაციის შედეგად, შპს „მ-----ს“ ქონება, რომლითაც უზრუნველყოფილ იქნება ბიუჯეტისადმი რიცხული დავალიანების ნაწილობრივი გადახდევინებაც, აღარ გააჩნია.

რაც შეეხება ფიზიკური პირების, ჯ----- და ზ----- პ-----ეების ცრუმაგიერ პირებად აღიარებას, სასამართლო მიიჩნევს, რომ ამის ფაქტობრივი და სამართლებრივი საფუძველი არ არსებობს.

შპს „მ-----ს“ დამფუძნებელი პარტნიორისა და დირექტორის, ჯ----- პ-----ის შვილი, ზ----- პ-----

----- მართალია, არის შპს „ზ-----ის“ ერთპიროვნული დამფუძნებელი და დირექტორი, თუმცა ამ საწარმოს გამოყენება შპს „მ----ს“ მიერ, გადახდევის ღონისძიებების გატარებისგან თავის არიდების მიზნით, არ შეიძლება წარმოადგენდეს საწარმოს დირექტორების, როგორც ფიზიკური პირის ცრუმაგიერად აღიარების საფუძველს.

ამ შემთხვევაში, შპს „მ----ს“ მიერ, თავისი ინტერესების მიზნით, გადასახადის გადახდევის ღონისძიებების გატარებისგან თავის ასარიდებლად გამოყენებული იქნა უშუალოდ საწარმო, შპს „ზ-----ი“, რომელსაც გადასახადის გადახდაზე ვალდებულმა პირმა, შპს „მ----მ“ გადასცა თავისი ქონება საკუთრებაში და ეს ქონება არ მიუღია ფიზიკურ პირს ზ----- პ-----ეს.

საქალაქო სასამართლომ ფიზიკურ პირთა ცრუმაგიერ პირებად აღიარების საკითხთან დაკავშირებით განმარტა, რომ განსახილველ შემთხვევაში სახეზე იყო საქართველოს ადმინისტრაციული საპროცესო კოდექსის 25-ე მუხლით განსაზღვრული აღიარებითი სარჩელი, რომელიც ადგენს მოსარჩელის კანონიერი ინტერესის არსებობას, სასამართლოს უფლებამოსილებას აღიაროს (დაადასტუროს) კონკრეტული სამართლებრივი ურთიერთობის არსებობა-არარსებობა, მხოლოდ იმ შემთხვევაში, თუ მოსარჩელე მხარე წარადგენს აღნიშნული გარემოების დამადასტურებელ უდავო მტკიცებულებებს. აღიარებითი სარჩელის სპეციფიურობა გამომდინარეობს იქიდან, რომ სასამართლო უდავოდ დადგენილი ფაქტობრივი გარემოებებისა და მტკიცებულებების საფუძველზე მხოლოდ აღიარებს (ადასტურებს) კონკრეტული სამართლებრივი ურთიერთობის არსებობა-არარსებობის ფაქტს. განსახილველ შემთხვევაში, სასამართლომ მიიჩნია, რომ სსიპ შემოსავლების სამსახურის მიერ წარმოდგენილი მტკიცებულებების საფუძველზე, საქმეზე დადგენილი ფაქტობრივი გარემოებები არ ქმნიდა მოპასუხეების, ჯ----- პ-----ისა და ზ----- პ-----ის შპს „მ----ს“ ცრუმაგიერ პირებად აღიარებისა და შესაბამისად, საარჩელის ამ ნაწილის დაკმაყოფილების საფუძველს.

3. სააპელაციო საჩივრების საფუძველები

ბათუმის საქალაქო სასამართლოს 2017 წლის 28 ივლისის გადაწყვეტილება სააპელაციო წესით გაასაჩივრეს როგორც სსიპ შემოსავლების სამსახურმა, ისე შპს „ზ-----ისა“ და შპს „მ----ს“ დირექტორებმა.

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

აპელანტის განმარტებით სამეწარმეო რეესტრის ამონაწერის შესაბამისად შპს „მ----“ (ს/კ. 2-----) რეგისტრირებულია გადამხდელად, რომლის 100 % წილის დამფუძნებელი და დირექტორია ჯ----- პ-----ე (ს/კ. 6-----). საქმიანობის სფერო - სამშენებლო სარემონტო სამუშაოების შესრულება. შპს „მ----ს“ და მისი დირექტორის ჯ----- პ-----ის იურიდიული და საცხოვრებელი მისამართია ქ. ბათუმი, გ-----ის ქ. N-----.

შპს „ზ-----ის“ (ს/ნ 4-----) სამეწარმეო რეესტრის ამონაწერის შესაბამისად რეგისტრირებულია გადამხდელად, რომლის დამფუძნებელი და დირექტორი არის შპს „მ----ს“ (ს/კ. 2-----) დირექტორის ჯ----- პ-----ის (პ/ნ 6-----) შვილი ზ----- პ-----ე (პ/ნ. 6-----). საქმიანობის სფერო - სამშენებლო სარემონტო სამუშაოების შესრულება, და შპს „ზ-----ის“ და მისი დირექტორის ზ----- პ-----ის იურიდიული და საცხოვრებელი მისამართია ქ. ბათუმი გ-----ის ქ. N-----.

შემოსავლების სამსახურის მიერ 2013 წლის 1-----იდან შპს „მ----ზე“ გავრცელებული იქნა საგადასახადო გირავნობა/იპოთეკის უფლება. 2016 წლის 1-----ს გამოიცა ქონებაზე ყადაღის დადების შესახებ ბრძანება N0-----.

შპს „მ----მ“, საგადასახადო ვალდებულების წარმოშობის შემდეგ, დირექტორის ჯ----- პ-----ის მეშვეობით ახლად დარეგისტრირებულ შპს „ზ-----ს“ 2014 წლის 12 ივნისს ანგარიშსწორების გარეშე გადასცა საგადასახადო გირავნობა/იპოთეკით დატვირთული 17 000 ლარად ღირებული კარტოფილის ჩიფსის დამამზადებელი დანადგარი, რაც დასტურდება შემოსავლების სამსახურის ელექტრონულ ბაზაში ასახული სასაქონლო ზედნადებით N 0-----. ამის შემდეგ შპს „მ----მ“ საქმიანობა შეაჩერა.

შპს „მ----მ“ ჯ----- პ-----ის, ზ----- პ-----ისა და შპს „ზ-----ის“ მეშვეობით, საგადასახადო ვალდებულების არსებობის პერიოდში, გაარიდეს ქონება, რომლის ხარჯზეც საგადასახადო ვალდებულება შეიძლებოდა შესრულებულიყო, რის გამოც შეუძლებელი აღმოჩნდა საგადასახადო ვალდებულებების უზრუნველყოფის ღონისძიებების გატარება და დღეის მდგომარეობით შეუსრულებელი რჩება ბიუჯეტის წინაშე არსებული ვალდებულება. შპს „მ----ს“ მიერ წარმოდგენილი და მარეგისტრირებული ორგანოებიდან მიღებული ინფორმაციით, შპს „მ----ს“ ქონება არ გააჩნია, გარდა ექსკავატორისა სახელმწიფო ნომრით S----. რაც არ არის საკმარისი ვალის დასაფარად, რადგან შპს „მ----ს“ 2016 წლის 6 დეკემბრის მდგომარეობით (სარჩელის აღძვრის დროისათვის) ერიცხება სალდირებული საგადასახადო დავალიანება 1 736 561.21 ლარის ოდენობით.

აპელანტ მხარეს მიაჩნია, რომ შპს „მ----ს“, შპს "ზ-----ის", ჯ----- პ-----ის და ზ----- პ-----ის მიერ განხორციელებული ქმედება მიმართული იყო გადასახადის გადახდევინების უზრუნველყოფის ღონისძიებებისაგან თავის არიდებისკენ, რაც მათი ერთიმეორის ცრუმაგიერ პირებად აღიარების საფუძველია.

აპელანტის განმარტებით, გამჭოლი პასუხისმგებლობა არის სამოქალაქო სამართალში დამკვიდრებული სამართლებრივი ინსტიტუტი (სამართლებრივი ტერმინი), რომელიც ასვე 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.

საგადასახადო კოდექსის მოცემული 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 პირისაგან 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 ღონისძიებებისაგან თავის არიდების მიზნით ნიშნავს: 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; 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.

აპელანტის განმარტებით, საქმეში არსებული მტიცებულებებით დასტურდება, რომ ჯ-----პ-----ის და ზ-----პ-----ის ქმედება მიზნობრივად მიმართული იყო მოსალოდნელი უზრუნველყოფის ღონისძიებებისგან თავის არიდებისაკენ. მათ, საგადასახადო დავალიანების მქონე შპს-ს დირექტორებმა, რომელთათვისაც ცნობილი იყო საგადასახადო ვალდებულების შესახებ, დაარეგისტრირეს ახალი საწარმო და გაარიდეს ქონება, 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, ისე, როგორც ანალოგიურ თანამდებობაზე და ანალოგიურ პირობებში მყოფი ჩვეულებრივი, საღად მოაზროვნე პირი და მოქმედებდეს იმ რწმენით, რომ მისი ქმედება 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. ამასთან „მეწარმეთა შესახებ“ საქართველოს 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 შპს „ზ-----ი“, ჯ----- პ-----ე და ზ----- პ-----ე გამოყენებულია შპს „მ----ს“ კუთვნილი გადასახადის გადახდევის უზრუნველყოფის ღონისძიებებისათვის თავის არიდების მიზნით, ჯ----- – პ-----ეს და ზ----- პ-----ეს გააჩნდათ საერთო მიზანი – გაერიდებინათ ქონება საწარმოდან, რადგან არ მომხდარიყო გადასახადის გადახდევის უზრუნველყოფის ღონისძიებების გამოყენება შპს „მ----ს“ ქონებაზე.

ზემოაღნიშნულიდან გამომდინარე შემოსავლების სამსახურს მიაჩნია, რომ ბათუმის საქალაქო სასამართლოს გადაწყვეტილება გასაჩივრებულ ნაწილში არის დაუსაბუთებელი და უკანონო. შესაბამისად, ითხოვს გასაჩივრებული გადაწყვეტილების ნაწილობრივ გაუქმებას და სარჩელის სრულად დააკმაყოფილებს.

2. აპელანტების შპს „მ----ს“ და შპს „ზ-----ის“ დირექტორების ჯ----- და ზ----- პ-----ეების განმარტებით, საქალაქო სასამართლომ არ გამოიკვლია საქმისათვის მნიშვნელობის მქონე გარემოებები, არასწორი შეფასება მისცა საქმეში არსებულ მტკიცებულებებს, არ გაიზიარა უზენაესი სასამართლოს პრაქტიკა. ასევე მოპასუხეთა მიერ ანალოგიურ საქმეებთან დაკავშირებით შემოსავლების სამსახურის რეკომენდაციები - რამაც შექმნა საფუძველი დაუსაბუთებელი გადაწყვეტილების მიღებისა.

აპელანტების განმარტებით, გასაჩივრებული გადაწყვეტილება არ არის დასაბუთებული. სასამართლომ გამოიყენა კანონი, რომელიც უნდა გამოეყენებინა, მაგრამ არასწორად განმარტა და არასწორი შეფასება მისცა საქმეში არსებულ მტკიცებულებებს.

საგადასახადო კოდექსის 246-ე მუხლის შინაარსიდან გამომდინარე, ცრუმაგიერ პირებად აღიარებისათვის სახეზე უნდა ყოფილიყო გადასახადის გადამხდელის განსხვავების შეუძლებლობა სხვა იმ პირისაგან რომელიც გამოყენებული იყო გადახდევის უზრუნველყოფის ღონისძიებებისათვის თავის არიდების მიზნით ანუ გადასახადის გადამხდელი, რომელსაც გააჩნდა საგადასახადო ვალდებულებები მისი გადახდისაგან თავის არიდების მიზნით ისეთ კავშირში შედიოდა სხვა პირთან რომ პრაქტიკულად შეუძლებელი იყო მათი განსხვავება.

ცრუმაგიერი პირების ავტომატურად ურთიერთდამოკიდებულ პირებად მიჩნევა მცდარია. ცრუმაგიერ პირს წარმოშობს რეალური პირის ქმედება თავი აარიდოს გადასახადის გადახდევის უზრუნველყოფის ღონისძიებებს. შპს „მ----ს“ დანადგარი ქონების გადამალვის მიზნით არ გაუსხვისებია. მიღებული თანხა გამოყენებულ იქნა სახელფასო დავალიანების დასაფარავად. შპს „მ----სგან“ საბაზრო ფასით შეისყიდა შპს „ზ-----მა“ (ნაღდი ანგარიშსწორებით) ნივთი. შპს „ზ-----ის“ შემოსავალი (მიღებული ქონება) ხელმისაწვდომია საგადასახადო ადმინისტრირებისათვის, ხოლო იმ შემთხვევაში თუ შპს „ზ-----ს“ ღირებულება არ ექნებოდა გადახდილი შპს „მ----ზე“, მაშინ მესამე პირზე ანუ შპს „ზ-----იზე“ განხორციელდებოდა გადახდევის მიქცევა.

აღნისნულიდან გამომდინარე აპელანტები ითხოვენ ბათუმის საქალაქო სასამართლოს 2017 წლის 28 ივლისის გადაწყვეტილების გაუქმებას გასაჩივრებულ ნაწილში (შპს „მ----ს“ და შპს „ზ-----ის“ ცრუმაგიერ პირებად აღიარების ნაწილში) და ახალი გადაწყვეტილებით სსიპ შემოსავლების სამსახურის სარჩელის სრულად უარყოფას.

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 საჩივრების საფუძვლიანობა-დასაბუთებულობის შემოწმების შედეგად, მიიჩნევა, რომ აპელანტების მოთხოვნა არ უნდა დაკმაყოფილდეს, უცვლელად უნდა დარჩეს ბათუმის საქალაქო სასამართლოს 2017 წლის 28 ივლისის 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 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 ბათუმის საქალაქო სასამართლოს 2017 წლის 28 ივლისის გადაწყვეტილებით და როგორი სახითაც არის ისინი მითითებული წინამდებარე განჩინებაში გასაჩივრებული გადაწყვეტილების დასკვნების კონსტატირებისას. რაიონული 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 გადანდევინების უზრუნველყოფას და მასში შედის თავი XXXV – „საგადასახადო დავალიანების გადანდევინების 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 გადანდევინების უზრუნველყოფის ღონისძიებებისთვის თავის არიდების მიზნით, ითვლება, რომ აღნიშნული პირები არიან ერთიმეორის ცრუმაგიერი პირები. გადასახადის გადამხდელის აღიარებული საგადასახადო დავალიანების გადანდევინების მიზნით, საგადასახადო ორგანოს უფლება აქვს, ცრუმაგიერი პირის მიმართ განახორციელოს საგადასახადო დავალიანების გადანდევინების 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 გადანდევინების უზრუნველყოფის ღონისძიებებისთვის თავის არიდების მიზნით. აღნიშნული სამართლებრივი ინსტრუმენტის მიზანია დაიცვას საგადასახადო ორგანოს, როგორც კრედიტორის, უფლებები. სააპელაციო პალატის აზრით, ასეთი ურთიერთდამოკიდებულება არსებობს შპს „მ----სა“ (ს/ნ. 2-----) და შპს „ზ-----ს“ (ს/ნ 4-----) შორის, რაც უდავოდ დგინდება მოსარჩელე მხარის, სსიპ შემოსავლების სამსახურის მიერ წარმოდგენილი მტკიცებულებებით, რომლის საწინააღმდეგო, შესაბამისი დოკუმენტებით გამყარებულ გარემოებებზე მოპასუხეები ვერ მიუთითებდნენ, ხოლო შემოსავლების სამსახური ვერ მიუთითებს შპს „მ----ს“ ცრუმაგიერ პირად ჯ----- და ზ----- პ-----ების აღიარების დამამტკიცებელ გარემოებებსა და მტკიცებულებებზე. მხოლოდ ის ფაქტი, რომ შპს „მ----ს“ დამფუძნებელი და დირექტორი, ჯამბუხელ პ-----ე და შპს „ზ-----ის“ დამფუძნებელი და დირექტორის ზ----- პ-----ე არიან მამა-შვილი სასამართლოს არ მიაჩნია საკმარისად სასარჩელო მოთხოვნის ამ ნაწილის დასაკმაყოფილებლად.

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.

საქმეში დაცული სამეწარმეო რეესტრის ამონაწერებით დადგენილია, რომ შპს „მ----“ რეგისტრირებულია 1----2016წ. მისი 100 %-იანი წილის მფლობელი დამფუძნებელი და დირექტორია ჯ----- პ-----ე. საწარმოს იურიდიული მისამართია ბათუმი, ერას ქუჩა N----- -- შპს „ზ-----ი“ რეგისტრირებულია 1----2013წ. მისი 100 %-იანი წილის მფლობელი დამფუძნებელი და დირექტორია ზ----- პ-----ე. საწარმოს იურიდიული მისამართია ბათუმი, ზ.გ-----ის ქუჩა N-----.

ჯ----- პ-----ე და ზ----- პ-----ე მამა-შვილია.

განსახილველ შემთხვევაში სსიპ შემოსავლების სამსახურის ერთიანი ელექტრონული ბაზის მონაცემებით შპს „მ----ს“ (ს/ნ. 2-----) ინვენტარიზაციის შედეგად ერიცხება აღიარებული საგადასახადო დავალიანება 1 736 561. 21 ლარის ოდენობით.

2014 წლის 12 ივნისს შპს „მ----მ“ უნაღდო ანგარიშსწორებით გადასცა შპს „ზ-----ს“, მისი კუთვნილი საგადასახადო გირავნობა/იპოთეკით დატვირთული 17 000 ლარის ღირებულების საქონელი (კარტოფილის ჩიფსის დამამზადებელი დანადგარი), რაც დასტურდება შემოსავლების სამსახურის ელექტრონულ ბაზაში ასახული ელექტრონული სასაქონლო ზედნადებით.

შპს „მ----ს“ (ს/ნ. 2-----) ცრუმაგიერ პირად აღიარებულია შპს „ზ-----ი“ (ს/ნ 4-----). ამ ნაწილში სასამართლოს გადაწყვეტილების გაუქმების საფუძველი არ არსებობს.

შპს „მ----ს“ (ს/ნ 2-----) ცრუმაგიერ პირად ფიზიკური პირების ჯ----- პ-----ის (პ/ნ. 6-----) და ზ----- პ-----ის (პ/ნ. 6-----) აღიარებისათვის საკმარის მტკიცებულებები საგადასახადო ორგანოს არ წარმოუდგენია. ასეთი ცრუმაგიერი მფლობელობის ფაქტის დასადასტურებლად სახეზე უნდა იყოს გადასახადის გადამხდელის განსხვავების შეუძლებლობა სხვა იმ პირისაგან, რომელიც გამოყენებული იყო გადასახადის გადამხდელის 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, რაც ჯ----- და ზ----- პ-----ეების მიმართებით არ დადასტურდება. მხოლოდ ის ფაქტი, რომ შპს „მ----“ და მისი დირექტორი ჯ----- პ-----ე, შპს „ზ-----ი“ და მისი დირექტორი ზ----- პ-----ე წარმოადგენენ ურთიერთადამოკიდებულ პირებს არ ქმნის ცრუმაგიერი მფლობელობის დადგენის საფუძველს. სხვა რაიმე კავშირი გადასახადის გადამხდელს შპს „მ----სა“ და მოპასუხე ფიზიკურ პირებს შორის არ არსებობს.

5.შემაჯამებელი სასამართლო დასკვნა

ზემოაღნიშნულიდან გამომდინარე სააპელაციო სასამართლო მიიჩნევს, რომ საქალაქო სასამართლომ კანონის მართებულად გამოყენებისა და განმარტების შედეგად საქმეზე სწორი გადაწყვეტილება მიიღო. სააპელაციო საჩივრები არ შეიცავს დასაბუთებულ არგუმენტაციას გადაწყვეტილების უკანონობის თაობაზე, რის გამოც წარმოდგენილი სააპელაციო საჩივრები არ უნდა დაკმაყოფილდეს და უცვლელად უნდა დარჩეს ბათუმის საქალაქო სასამართლოს 2017 წლის 28 ივლისის 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, ხოლო შპს „მ----ს“ და შპს „ზ-----ის“ საქართველოს სამოქალაქო საპროცესო კოდექსის 39-ე მუხლის პირველი ნაწილის „ბ“ ქვეპუნქტის საფუძველზე გადახდილი სახელმწიფო ბაჟი 150-150 ლარი არ დაუბრუნდებათ სააპელაციო საჩივრების უარყოფის გამო, თანახმად საქართველოს სამოქალაქო საპროცესო კოდექსის 53-ე მუხლისა.

სარეზოლუციო ნაწილი

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

და ა დ გ ი ნ ა

1. სსიპ შემოსავლების სამსახურის, შპს „მ----ს“ და შპს „ზ-----ის“ სააპელაციო საჩივრები არ დაკმაყოფილდეს;
2. უცვლელი დარჩეს ბათუმის საქალაქო სასამართლოს 2017 წლის 28 ივლისის გადაწყვეტილება;
3. სსიპ შემოსავლების სამსახური გათავისუფლებულია სახელმწიფო ბაჟის გადახდისაგან;
4. შპს „მ----ს“ და შპს „ზ-----ის“ მიერ სახელმწიფო ბაჟი გადახდილია;
5. 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