



გადაწყვეტილება
საქართველოს სახელით

შ ე ს ა ვ ა ლ ი ნ ა წ ი ლ ი

12 ივლისი, 2018 წელი

ქ. თბილისი

თ----- სააპელაციო სასამართლოს
ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატა

თავმჯდომარე (მომხსენებელი) - შოთა გეწაძე
მოსამართლეები - გიორგი გოგიაშვილი, ილონა თოდუა

სხდომის მდივანი - გიორგი სანიკიძე

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

**მოწინააღმდეგე მხარეები (მოპასუხეები) - შპს „დ-----პ-----“, შპს „ქ----- ე--
-----“, დ---- დ-----ი, ბ--- დ-----ი;**
წარმომადგენელი - ი----- ხ-----;

დავის საგანი - ცრუმაგიერ პირებად აღიარება;

**გასაჩივრებული გადაწყვეტილება - ხაშურის რაიონული სასამართლოს 2017
წლის 10 ნოემბრის გადაწყვეტილება;**

1. სასარჩელო მოთხოვნა:

შპს „დ-----პ-----ს“, შპს „ქ----- ე-----ის“, დ---- დ-----ისა და ბ--- დ-----ის ცრუმაგიერ პირებად აღიარება.

2. მოპასუხეების პოზიცია:

მოპასუხეებმა არ სცნეს სსიპ შემოსავლების სამსახურის სარჩელი, მიიჩნიეს იგი უსაფუძვლოდ, დაუსაბუთებლად და მოითხოვეს სარჩელის დაკმაყოფილებაზე უარის თქმა.

3. გასაჩივრებული გადაწყვეტილების დასკვნები:

გასაჩივრებული გადაწყვეტილების სარეზოლუციო ნაწილი:

სსიპ შემოსავლების სამსახურის სარჩელი არ დაკმაყოფილდა.

4. გასაჩივრებული გადაწყვეტილებით დადგენილი ფაქტები:

4.1. შპს „დ-----პ-----“ რეგისტრირებულია სამეწარმეო რეესტრში 2014 წლის 19 ნოემბრიდან. მისი იურიდიული მისამართია ქ-----, თ----- ქ-----, დამფუძნებელი და 100% წილის მფლობელია - დ---- დ-----ი. საწარმოს საქმიანობის სახეა არასპეციალიზებული საბითუმო ვაჭრობა. 2017 წლის 4 ივლისის მდგომარეობით საწარმოს ერიცხება საგადასახადო დავალიანება 9072,28 ლარი (ს.ფ. 20-22, 51). დავალიანება წარმოშობილია 2016 წლის 31 მარტიდან საწარმოს მიერ წარდგენილი დეკლარაციების საფუძველზე. გადასახადი დარიცხულია 2016 წლის 31 მარტს, 15 აპრილს, 16 მაისს, 15 ივნისს, 15 ივლისს, 15 სექტემბერს, 17 ოქტომბერს და 15 დეკემბერს. უკანასკნელად საწარმოს მიერ გადასახადის ნაწილი გადახდილია 2016 წლის 13 ივნისს (იხ. პირადი ბარათი).

4.2. შპს „ქ----- ე-----ი“ რეგისტრირებულია სამეწარმეო რეესტრში 2016 წლის 19 თებერვლიდან. მისი იურიდიული მისამართია ქ-----, კ----- ქ-----, დამფუძნებელი და 100% წილის მფლობელია - ბ--- დ-----ი. საწარმოს საქმიანობის სახეა საბითუმო ვაჭრობა. 2017 წლის 4 ივლისის მდგომარეობით საწარმოს ბიუჯეტში ზედმეტად აქვს გადახდილი 8644,69 ლარი (ს.ფ. 18, 21-22, 52).

4.3. დ---- დ-----ი 2006 წლის 2 თებერვლიდან რეგისტრირებულია ინდვიდუალურ მეწარმედ. 2017 წლის 27 ივლისის მდგომარეობით მას ბიუჯეტში ზედმეტად აქვს გადახდილი 3951,42 ლარი (ს.ფ. 19, 43-44).

4.4. დ---- დ-----ი არის ბ--- დ-----ის მამა. (იხ. სხდომის ოქმი 03.10.2017, 15:31:24-15:31:52).

4.5. შპს „დ-----პ-----მა“ შეაჩერა ეკონომიკური საქმიანობა და 2016 წლის 4 აპრილიდან 19 აპრილის ჩათვლით სასაქონლო მატერიალური ფასეულობების ნაშთი მიაწოდა შპს „ქ----- ე-----ს“. სადავო არ არის, რომ შპს „ქ----- ე-----მა“ შპს „დ-----პ-----ს“ გადაუხადა გადაცემული საქონლის ღირებულება. მიღებული თანხა შპს „დ-----პ-----ს“ საგადასახადო დავალიანების დასაფარად არ მიუმართავს. (ს.ფ. 25-30, ასევე, იხ. სხდომის ოქმი 03.10.2017, 15:31:54-15:32:14, 15:58:54-15:59:18).

4.6. სადავო არ არის, რომ ოთხიდან სამი სალარო აპარატი, რომელიც რეგისტრირებული იყო შპს „დ-----პ-----ს“ სახელზე, შემდეგ დარეგისტრირდა შპს „ქ----- ე-----ის“ სახელზე (იხ. ამონაბეჭდი შემოსავლების სამსახურის

ელექტრონული მონაცემთა ბაზიდან, ასევე, სხდომის ოქმი 03.10.2017, 15:31:39-15:31:42).

4.7. 2016 წლის მარტის მდგომარეობით შპს „დ-----პ-----ში“ დასაქმებულ პირთა ნაწილი 2017 წლის იანვრის მდგომარეობით დასაქმებულია შპს „ქ----- ე----- ---ში“ (ს.ფ. 31-34).

4.8. მოსარჩელემ ვერ წარმოადგენა იმის მტკიცებულებები, რომ შპს „ქ----- ე----- -----ი“ ფაქტობრივად დაფუძნებულია არა ბ--- დ-----ის, არამედ დ---- დ-----ის მიერ და მის საქმიანობას უძღვება (ფაქტობრივად ხელმძღვანელობს) დ---- დ-----ი და არა რეგისტრირებული დირექტორი ბ--- დ-----ი. სამოქალაქო საპროცესო კოდექსის 102-ე მუხლიდან გამომდინარე ამ გარემოებების დადასტურება მოსარჩელე მხარის ვალდებულებას წარმოადგენს.

5. დადგენილი ფაქტები პ----- ინსტანციის სასამართლომ სამართლებრივად შემდეგნაირად შეაფასა:

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

სასამართლომ მიიჩნია, რომ მოსარჩელის მიერ მითითებული და სასამართლოს მიერ დადგენილი ფაქტობრივი გარემოებები (საწარმოთა დამფუძნებლების და დირექტორების ნათესაური კავშირი, მსგავსი სამეწარმეო საქმიანობა და ის, რომ ერთმა საწარმომ მეორეს მიყიდა სასაქონლო მატერიალური ფასეულობების ნაშთი) ვერ გახდება ამგვარი აღიარების საკმარისი საფუძველი, რადგან სახეზე არ არის გადასახადის გადამხდელის სხვა პირისგან განსხვავების პრაქტიკულად შეუძლებლობა.

სასამართლომ აღნიშნა, რომ კანონმდებლობით აკრძალული არ არის ერთი საწარმოს მიერ მეორისათვის ნივთების მიყიდვა, თუნდაც მათი ხელმძღვანელები ნათესავები იყვნენ. ასევე, არაფერია უჩვეულო იმაში, რომ

გადახდისუუნარო საწარმოდან მუშაკთა გადინება მოხდეს იმ საწარმოსკენ, რომელიც სტაბილურ ანაზღაურებას შესთავაზებს მათ. გადამწყვეტი მნიშვნელობა აქვს იმას, რომ მოპასუხე მხარეთა ქმედება მიმართული იყოს გადასახადის გადახდევინებისაგან თავის არიდებისაკენ და ეს იყოს განზრახი და ერთობლივი. მოცემულ შემთხვევაში სახეზე გვაქვს შპს „დ-----პ-----ს“ მიერ საგადასახადო დავალიანების გადაუხდელობა, თუმცა მოსარჩელის მიერ წარმოდგენილი მტკიცებულებებით არ დასტურდება, რომ მოპასუხეები განზრახ ერთობლივად მოქმედებდნენ ამ გადასახადის გადახდისაგან თავის ასარიდებლად. სასამართლომ, მოპასუხეთა განზრახვის დადგენის კუთხით, გაითვალისწინა ის გარემოებაც, რომ დ----- დ-----ი, როგორც ინდივიდუალური მეწარმე, 2006 წლიდან არის რეგისტრირებული და ბიუჯეტში გადახდილი აქვს ზედმეტად თითქმის 4000 ლარი, ხოლო შპს „ქ----- ე----- ს“ ზედმეტად აქვს გადახდილი 8600 ლარზე მეტი. სასამართლომ მიიჩნია, რომ ეს ფაქტიც გარკვეულწილად მეტყველებდა მოპასუხეთა მხრიდან გადასახადის გადახდისადმი დამოკიდებულებაზე, რომ ისინი შეგნებულად გადასახადის გადახდისაგან თავის ამრიდებლები არ იყვნენ.

6. სსიპ შემოსავლების სამსახურის სააპელაციო მოთხოვნა:

ხაშურის რაიონული სასამართლოს 2017 წლის 10 ნოემბრის გადაწყვეტილების გაუქმება და ახალი გადაწყვეტილების მიღებით სასარჩელო მოთხოვნის დაკმაყოფილება.

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

სააპელაციო საჩივრის ავტორი აღნიშნავს, რომ დ----- დ-----ი და ბ--- დ----- ი არიან მამა-შვილი და მათ შორის არსებობს მჭიდრო ნათესაური კავშირი, ასევე შპს „დ-----პ-----“ სამეწარმეო რეესტრში რეგისტრირებულია 2014 წლის 19 ნოემბრიდან. მისი იურიდიული მისამართია ქ-----, თ----- ქ----- დამფუძნებელი და 100% წილის მფლობელი არის დ----- დ-----ი. 2016 წლის 19 თებერვალს დ----- დ-----მა სამეწარმეო რეესტრში დაარეგისტრირა შპს „ქ----- ე-----ი“, რომლის დირექტორად და 100% წილის მფლობელად ფიქსირდება მისი შვილი, ბ--- დ-----ი, რომელსაც (04.04.2016-19.04.2016 პერიოდში) მიაწოდა 16736.18 ლარის სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობების ნაშთი და თვითონ შეწყვიტა სამეწარმეო საქმიანობა. შპს „ქ----- ე-----ი“-დან მიღებული ინფორმაციის თანახმად, საქონლის ღირებულება მათ მიერ გადახდილია სრულად, თუმცა შპს „დ-----პ-----ს“, მიუხედავად თანხის მიღებისა, საგადასახადო დავალიანება არ გადაუხდია. შპს „ქ----- ე-----ი“-ი ანალოგიურ ეკონომიკურ საქმიანობას ეწევა შპს „დ-----პ-----“-ს საქმიანობის შეწყვეტის შემდეგ, მისივე ყოფილ სავაჭრო ობიექტში მისამართზე - ქ-----, კ----- N-----.

სააპელაციო საჩივრის ავტორი ასევე მიუთითებს იმ გარემოებაზე, რომ შპს „ქ-----

— ე-----“-მა თავის სახელზე დაირეგისტრირა შპს „დ-----პ-----“-ს სამი სალარო აპარატი. ამასთან, შპს „ქ----- ე-----“-ი ხელფასს გასცემს იმავე პიროვნებებზე, ვინც ასევე დასაქმებული იყო შპს „დ-----პ-----ში“. ამდენად, აღნიშნული ფაქტობრივი გარემოებები კიდევ ერთხელ ადასტურებს, რომ კონკრეტული პირები წარმოადგენენ ერთმანეთის ცრუმაგიერ პირებს.

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

7.1. საქართველოს ადმინისტრაციული საპროცესო კოდექსის პირველი მუხლის მე-2 ნაწილის შესაბამისად, თუ ამ კოდექსით სხვა რამ არ არის დადგენილი, ადმინისტრაციულ სამართალწარმოებაში გამოიყენება საქართველოს სამოქალაქო საპროცესო კოდექსის დებულებანი.

საქართველოს სამოქალაქო საპროცესო კოდექსის 377-ე მუხლის პირველი ნაწილის თანახმად, სააპელაციო სასამართლო ამოწმებს გადაწყვეტილებას სააპელაციო საჩივრის ფარგლებში ფაქტობრივი და სამართლებრივი თვალსაზრისით. ამავე მუხლის მეორე ნაწილის შესაბამისად, სამართლებრივი თვალსაზრისით შემოწმებისას სასამართლო ხელმძღვანელობს 393-ე და 394-ე მუხლების მოთხოვნებით. სააპელაციო პალატას მიაჩნია, რომ აპელანტის მიერ სააპელაციო საჩივარში მითითებული ფაქტობრივი და სამართლებრივი საფუძვლები ქმნიან სამოქალაქო საპროცესო კოდექსის 393-ე და 394-ე მუხლების შემადგენლობას, შესაბამისად, გასაჩივრებული გადაწყვეტილების გაუქმების პროცესუალურ-სამართლებრივ საფუძვლებს.

საქართველოს სამოქალაქო საპროცესო კოდექსის 385-ე მუხლის მეორე ნაწილის შესაბამისად, როდესაც არსებობს გასაჩივრებული გადაწყვეტილების გაუქმების აბსოლუტური საფუძვლები (სსსკ-ის 394-ე მუხლით გათვალისწინებული შემთხვევები), სააპელაციო სასამართლოს შეუძლია თვითონ გამოიტანოს გადაწყვეტილება, რა დროსაც სსსკ-ის 386-ე მუხლის მიხედვით გასაჩივრებული გადაწყვეტილების შეცვლით იღებს ახალ გადაწყვეტილებას.

7.2. სააპელაციო სასამართლო მიუთითებს პირველი ინსტანციის სასამართლოს მიერ დადგენილ ფაქტობრივ გარემოებებზე და სამართლებრივი შეფასების თვალსაზრისით აღნიშნავს შემდეგს:

განსახილველი დავის საგანს წარმოადგენს პირთა ცრუმაგიერად აღიარება, რასაც არეგულირებს საქართველოს საგადასახადო კანონმდებლობა. საგადასახადო კოდექსის 246-ე მუხლის პირველი ნაწილის თანახმად, თუ სასამართლო დაადგენს, რომ პრაქტიკულად შეუძლებელია გადასახადის გადამხდელის განსხვავება სხვა პირისგან და ეს პირი გამოყენებულია გადასახადის გადახდევინების უზრუნველყოფის ღონისძიებებისთვის თავის არიდების მიზნით, ითვლება, რომ აღნიშნული პირები არიან ერთიმეორის ცრუმაგიერი პირები. ამავე მუხლის მეორე ნაწილის მიხედვით კი, გადასახადის

გადამხდელის აღიარებული საგადასახადო დავალიანების გადახდევის მიზნით, საგადასახადო ორგანოს უფლება აქვს, ცრუმაგიერი პირის მიმართ განახორციელოს საგადასახადო დავალიანების გადახდევის უზრუნველყოფის ღონისძიებები.

მითითებული ნორმის შინაარსის გათვალისწინებით, სააპელაციო სასამართლო აღნიშნავს, რომ კანონმდებელი არ ასახელებს გარემოებებს, რომელთა ერთობლიობა ქმნის ცრუმაგიერ პირებად აღიარების საფუძველს. სასამართლომ კონკრეტული გარემოებების შეფასების შედეგად უნდა განსაზღვროს მოცემული ნორმის საკანონმდებლო მიზანი. ცალსახაა, რომ ცრუმაგიერ პირებად აღიარებისათვის სახეზე უნდა იყოს გადასახადის გადამხდელის განსხვავების შეუძლებლობა სხვა იმ პირისაგან, რომელიც გამოყენებულია გადასახადის გადახდევის უზრუნველყოფის ღონისძიებისათვის თავის არიდების მიზნით, ანუ გადასახადის გადამხდელი პირი, რომელსაც გააჩნია საგადასახადო ვალდებულებები, მისი გადახდისაგან თავის არიდების მიზნით ისეთ კავშირში შედის სხვა პირთან, რომ პრაქტიკულად შეუძლებელია მათი განსხვავება.

სააპელაციო პალატა განმარტავს, რომ პირთა ცრუმაგიერად ცნობა წარმოადგენს საგადასახადო დავალიანების გადახდევისათვის უზრუნველყოფის ღონისძიების გამოყენების ერთ-ერთ მნიშვნელოვან ინსტრუმენტს. აღიარებითი სარჩელის დაკმაყოფილების პირობებში საგადასახადო ორგანოს წარმოეშება სამართლებრივი საფუძველი აამოქმედოს კოდექსით გათვალისწინებული უზრუნველყოფის ნებისმიერი ღონისძიება ცრუმაგიერ პირთა მიმართ. უზრუნველყოფის ღონისძიების კანონდარღვევით გამოყენებამ შესაძლებელია გამოიწვიოს ერთის მხრივ, გადასახადის გადამხდელის საქართველოს კონსტიტუციით გარანტირებული საკუთრების უფლების გაუმართლებელი ხელყოფა, ხოლო მეორეს მხრივ, კონფლიქტში მოვიდეს ამავე კონსტიტუციის იმპერატიულ დანაწესთან გადასახადების სავალდებულო წესით გადახდასთან დაკავშირებით. კონსტიტუციის 21-ე მუხლი წარმოადგენს საკუთრების უფლების დაცვის გარანტს, ისევე როგორც 94-ე მუხლი ადგენს გადასახადთა გადახდის გარდუვალობას. მოცემული დავის მნიშვნელობა განსაკუთრებულია, ვინაიდან გადაწყვეტილების შედეგით არ უნდა მოხდეს ბალანსის დარღვევა, როგორც საჯარო და კერძო ინტერესებს შორის, ასევე, სახელმწიფოს, როგორც კრედიტორის და გადასახადის გადამხდელის, როგორც მოვალის კანონიერ ინტერესებს შორის. სადავო ურთიერთობის მარეგულირებელი ნორმა იცავს სახელმწიფოს კანონიერ ინტერესს და გადასახადის გადამხდელთ უზღუდავს შესაძლებლობას თავი აარიდონ მათზე დაკისრებულ ვალდებულებას - სახელმწიფო ბიუჯეტში სავალდებულო შენატანს.

პალატას მიაჩნია, რომ პირთა ცრუმაგიერად დადგენის მიზნით, მნიშვნელოვანია სწორად შეფასდეს საგადასახადო ვალდებულების მქონე პირის მიერ განხორციელებული ოპერაციები, დადგინდეს ჭეშმარიტი მიზანი, ოპერაციაში მონაწილე პირთა ნამდვილი ნება. აღნიშნულის ფარგლებში უნდა შეფასდეს გადასახადის გადამხდელთან მჭიდრო კავშირში მყოფ პირთა ქმედება

თანხვედრაში მოდის თუ არა გადამხდელის სურვილთან/მიზანთან თავი აარიდოს გადასახადის გადახდევინების ღონისძიებას. სწორედ პირთა ცრუმაგიერად ცნობის ბედს განსაზღვრავს გადამხდელის მიზნის დადგენა. 246-ე მუხლის დეფინიცია აქცენტს აკეთებს გადამხდელის მიზანზე. თუ გადამხდელი სხვა პირთან ერთად მოქმედებს იმ მიზნით, რომ შექმნას იმგვარი ფაქტობრივი თუ სამართლებრივი მოცემულობა, რომ შეუძლებელი გახდეს საგადასახადო დავალიანებაზე უზრუნველყოფის ღონისძიების გამოყენება, ისინი აკმაყოფილებენ ცრუმაგიერად ცნობის წინაპირობებს. ამასთან, პალატას მიაჩნია, რომ ამგვარი მოცემულობის შექმნა შესაძლებელია წინ უსწრებდეს დავალიანების წარმოშობას. გადამხდელი იმ მოლოდინით, რომ წარმოეშვება საგადასახადო ვალდებულება, მისგან თავის არიდების მიზნით ახორციელებს კონკრეტულ ქმედებებს, იქნება ეს აქტივების გარიდება, საწარმოს საქმიანობის დანაწევრება თუ სხვა. საგადასახადო ვალდებულების არსებობის პირობებში, გადასახადის გადამხდელი, ფაქტობრივად, მოკლებულია შესაძლებლობას გაარიდოს აქტივი, ვინაიდან კანონმდებლობა დავალიანების წარმოშობის მომენტიდანვე ითვალისწინებს უზრუნველყოფის ღონისძიების გავრცელებას გადამხდელის სრულ ქონებაზე და როგორც წესი, ამგვარი ღონისძიების გავრცელებას ადგილი აქვს ავტომატურ რეჟიმში. შემოსავლების სამსახურში არსებული გადასახადის გადამხდელთა მონაცემთა ელექტრონული ბაზა უზრუნველყოფს უზრუნველყოფის ღონისძიების გავრცელებას საგადასახადო დავალიანების წარმოშობის მომენტიდანვე. შესაბამისად, პალატას მიაჩნია, რომ ცრუმაგიერი მფლობელობის ნორმა ვრცელდება არამარტო იმ პირთა მიმართ, ვინც საგადასახადო ვალდებულებათა თავის არიდების მიზნით განახორციელებს კონკრეტული ოპერაციები დავალიანების წარმოშობის შემდგომ, არამედ ამ დავალიანების წარმოშობის მომენტამდეც. მოცემულ შემთხვევაში მნიშვნელოვანია გადასახადის გადამხდელის მიზანი - მოქმედებს თუ არა იგი საგადასახადო ვალდებულების გადახდევინებისაგან თავის არიდების მიზნით, იქნება ეს უკვე წარმოშობილი თუ მოსალოდნელი ვალდებულების პირობებში. თუმცა, აქვე უნდა აღინიშნოს, რომ მოსალოდნელი საგადასახადო ვალდებულების თავის არიდების შემთხვევებში, საგადასახადო ორგანოს ეკისრება მტკიცების ტვირთი - დაადასტუროს, რომ ქონების გარიდების მომენტში გადამხდელმა იცოდა მოსალოდნელი დავალიანების შესახებ და სწორედ მისგან თავის არიდების მიზნით განახორციელა კონკრეტული ოპერაცია.

სააპელაციო პალატა ვერ გაიზიარებს პირველი ინსტანციის სასამართლოს მსჯელობას ურთიერთდამოკიდებული პირების შესახებ, სადაც აღნიშნულია, რომ ურთიერთდამოკიდებულ პირებს შორის არსებული ეკონომიკური ურთიერთობა იმავდროულად, არ ქმნის ფაქტობრივ და სამართლებრივ საფუძველს ამ პირების ცრუმაგიერად აღიარებისათვის, რამდენადაც ურთიერთდამოკიდებულ პირებად აღიარება გავლენას ახდენს ურთიერთდამოკიდებული პირების მიერ განხორციელებული ეკონომიკური საქმიანობის საგადასახადო რეგულირებაზე. პალატა განმარტავს, რომ საგადასახადო კოდექსის მე-19 მუხლი განსაზღვრავს ურთიერთდამოკიდებული

პირების ცნებას, იგი მოიცავს ჩამონათვალს იმ შემთხვევებისა, როდესაც პირები ითვლებიან ურთიერთდამოკიდებულებად. ნორმაში ასახული ჩამონათვალი ცხადყოფს, რომ ურთიერთდამოკიდებულ პირებს გააჩნიათ ერთმანეთთან მჭიდრო კავშირი, იქნება ეს ეკონომიკური თუ ნათესაური კავშირი. პირთა ცრუმაგიერად დადგენის ეტაპზე განსაკუთრებული ყურადღება უნდა მიექცეს მათ ურთიერთდამოკიდებულების საკითხსაც, ვინაიდან პირთა შორის ახლო კავშირი მაღალი რისკის მატარებელია იმ კუთხით, რომ არსებობს დიდი შანსი ამგვარმა კავშირმა გავლენა იქონიოს გარიგების შინაარსზე და მის სამართლებრივ შედეგებზე. სასამართლომ ჯეროვანი ანალიზის საფუძველზე უნდა განსაზღვროს სახეზეა თუ არა ურთიერთდამოკიდებულების გავლენა მხარეებს შორის ჩამოყალიბებულ სამართლებრივ ურთიერთობებზე. აქვე უნდა აღინიშნოს, რომ ურთიერთდამოკიდებულები პირების არარსებობა, იმავდროულად არ გამორიცხავს პირთა ცრუმაგიერობას. ასეთ შემთხვევებში უნდა შეფასდეს გადასახადის გადამხდელის საქმიანობის ისტორია, მის მიერ განხორციელებული ოპერაციები, გარიგებაში მონაწილე კონტრაქტები პირების დამოკიდებულება გარიგების შინაარსის, შედეგის მიმართ და მასზედ, თუ როგორი ეკონომიკური ეფექტის მომტანი იქნება მხარეთა შორის განხორციელებული გარიგება მასში მონაწილე თითოეულ პირზე.

ამდენად, „საქართველოს საგადასახადო კოდექსის“ 246-ე მუხლის დისპოზიციიდან გამომდინარე, იმისათვის, რომ დადასტურდეს ცრუმაგიერი მფლობელობის ფაქტი, სავალდებულოა დადგინდეს, რომ მოპასუხეები საერთო ეკონომიკური ინტერესების საფუძველზე მოქმედებდნენ გადახდევენების უზრუნველყოფის ღონისძიებისათვის თავის არიდების მიზნით. აღნიშნული გარემოების დადგენის თვალსაზრისით, პრინციპული მნიშვნელობა ენიჭება იმ ფაქტის დადასტურებას, რომ დაფუძნებულ კომპანიას არ გააჩნია რეალური დამოუკიდებლობა, შექმნილია ფორმალურად, საწარმოები შექმნილია ერთი და იგივე გარიგებების განხორციელების მიზნით, ერთ საწარმოზე ფორმდება აქტივები, ხოლო მეორეზე ვალდებულებები, საწარმო გამოიყენება სხვა საწარმოს ან პარტნიორის ვალდებულებების დასაფარავად და საწარმოების დამოუკიდებულების ხარისხი არ იძლევა მათი გამიჯვნის შესაძლებლობას.

განსახილველ შემთხვევაში დადგენილია, რომ შპს „დ-----პ-----“ რეგისტრირებულია სამეწარმეო რესტრში 2014 წლის 19 ნოემბრიდან. მისი დამფუძნებელი და 100% წილის მფლობელია დ----- დ-----ი. საწარმოს საქმიანობის სახეა არასპეციალიზებული საბითუმო ვაჭრობა. აღნიშნულ შპს-ს ერიცხება საგადასახადო დავალიანება, რომელიც მის მიერ გადახდილი არ არის.

ასევე დადგენილია, რომ სამეწარმეო რესტრში 2016 წლის 19 თებერვლიდან განხორციელდა შპს „ქ----- ე-----“-ის რეგისტრაცია, რომლის დირექტორი და 100% წილის მესაკუთრე არის დ----- დ-----ის შვილი - ბ--- დ-----ი. აღნიშნული საწარმოს საქმიანობის სახე ასევე საბითუმო ვაჭრობაა.

პალატა მიუთითებს და მხარეები სადავოდ არ ხდებიან იმ გარემოებას, რომ შპს „დ-----პ-----მა“ სასაქონლო მატერიალური ფასეულობების ნაშთი მიაწოდა შპს „ქ-----ე-----ს“, რისთვისაც მიმღებმა გადაიხადა გადაცემული საქონლის ღირებულება, თუმცა მიღებული თანხა შპს „დ-----პ-----ს“ საგადასახადო დავალიანების დასაფარად არ მიუმართავს, რაც კიდევ ერთხელ ადასტურებს საგადასახადო ვალდებულების შესრულებისაგან თავის არიდების მიზანს.

საგულისხმოა საქმეში არსებული მტკიცებულებებით დადასტურებული გარემოებები მასზედ, რომ, მართალია აღნიშნული სამეწარმეო სუბიექტების იურიდიული მისამართი არ არის იდენტური, თუმცა შპს „ქ-----ე-----“-ი ანალოგიურ ეკონომიკურ საქმიანობას ეწევა შპს „დ-----პ-----“-ს საქმიანობის შეწყვეტის შემდეგ, მისივე ყოფილ სავაჭრო ობიექტში მისამართზე - ქ-----, კ----- N-----. ამასთან, 2016 წლის მარტის მდგომარეობით შპს „დ-----პ-----ში“ დასაქმებულ პირთა უმეტესი ნაწილი 2017 წლის იანვრის მდგომარეობით ასევე დასაქმებულია შპს „ქ-----ე-----ში“ და შპს „ქ-----ე-----“-ს თავის სახელზე აქვს დარეგისტრირებული შპს „დ-----პ-----“-ს სამი სალარო აპარატი.

სააპელაციო პალატას მიაჩნია, რომ შპს „ქ-----ე-----“-ი ფიზიკურ პირთა - დ----- და ბ--- დ-----ების (მამა-შვილის) მიერ გამოყენებულ იქნა იმ მიზნით, რომ შპს „დ-----პ-----“-ს თავი აერიდებინა კუთვნილი საგადასახადო ვალდებულებისათვის. შედეგობრივად, შპს „ქ-----ე-----“-ს გადაეცა აქტივი, რომელმაც გააგრძელა იგივე ეკონომიკური საქმიანობა, ხოლო შპს „დ-----პ-----“-ს დარჩა პასივი - საგადასახადო დავალიანება, რომელიც კომპანიის შეზღუდული პასუხისმგებლობის ფორმიდან და აქტივის გარიდებიდან გამომდინარე, დარჩა არაუზრუნველყოფილი. ამრიგად, შპს „დ-----პ-----მა“ ფაქტობრივად „გამოიცვალა“ სახელწოდება, „ჩამოიწერა“ საგადასახადო ვალდებულება და ამგვარად გააგრძელა საქმიანობა. პალატას მიაჩნია, რომ დ----- და ბ--- დ-----ები, რომლებიც არიან ურთიერთდამოკიდებული პირები (მე-19 მუხლის „ზ“ ქვეპუნქტი: პირები ერთად, პირდაპირ ან არაპირდაპირ აკონტროლებენ მესამე პირს), მათი კონტროლის ქვეშ არსებული კომპანიები გამოიყენეს იმგვარად, რომ მოახდინეს ერთ-ერთ კომპანიაში არსებული აქტივების დისტანცირება საგადასახადო ვალდებულებისაგან და სწორედ ამ მიზნით გაარიდეს იგი მეორე კომპანიაში. მნიშვნელოვანია, რომ აღნიშნული პირები დ----- და ბ--- დ-----ები არიან მამა-შვილი. სწორედ მათ შორის არსებულმა განსაკუთრებულმა ურთიერთობამ მოახდინა გავლენა მასზე, რომ განხორციელებინათ საგადასახადო ვალდებულების გადახდევინების უზრუნველყოფის ღონისძიებისაგან თავის არიდება. პალატას მიაჩნია, რომ შპს „დ-----პ-----“-ს ქონების გადაცემას თან არ ახლდა ნამდვილი საკუთრების უფლების განხორციელება. ამ ოპერაციის ჭეშმარიტი მიზანი იყო არა საკუთრების უფლების გადასვლა შპს „ქ-----ე-----ზე“, არამედ პირთა ჯგუფის მიერ იმგვარი ფორმის გამოძებნა, რაც შესაძლებელს გახდიდა სამეწარმეო საქმიანობის გაგრძელებას საგადასახადო ვალდებულების გვერდის ავლით. კანონით ნებადართული ქმედების განხორციელებაც კი, თუკი იგი ისახავს კანონსაწინააღმდეგო მიზანს - გადასახადებისაგან თავის არიდებას,

წარმოადგენს პირთა ცრუმაგიერ მფლობელად აღიარების წინაპირობას. მოცემულ პირობებში, პალატას მიაჩნია, რომ კომპანიების სამართლებრივი ფორმა - შეზღუდული პასუხისმგებლობა, ვერ გახდება მათი დამფუძნებლების/დირექტორის ქონების დაცვის გარანტი კრედიტორი სახელმწიფოს წინაშე. მათ ისევე ეკისრებათ პასუხისმგებლობა შპს „დ-----პ-----“-ს საგადასახადო ვალდებულებებისათვის, როგორც თავად ამ კომპანიას. მოპასუხე ფიზიკურ და იურიდიულ პირებს გააჩნდათ მხოლოდ ერთი მიზანი და ამ მიზანში ისინი ერთმანეთისგან არ განსხვავდებოდნენ, რომ გაერიდებინათ ქონება კომპანიიდან იმგვარად რომ თავი აერიდებინათ საგადასახადო ვალდებულების გადახდევის უზრუნველყოფის ღონისძიებისაგან.

პალატა შეზღუდული პასუხისმგებლობის მქონე კომპანიის ვალდებულებების გამო პარტნიორის პასუხისმგებლობის საკითხზე მსჯელობისას მიუთითებს საქართველოს უზენაესი სასამართლოს მნიშვნელოვან განმარტებაზე: „მეწარმეთა შესახებ“ საქართველოს კანონი კომპანიის კრედიტორების წინაშე კომპანიის პარტნიორის პირადი პასუხისმგებლობის შესაძლებლობას ითვალისწინებს მე-3 მუხლის მე-6 პუნქტით, რომლის თანახმად, შეზღუდული პასუხისმგებლობის საზოგადოების პარტნიორები კრედიტორების წინაშე პასუხს აგებენ პირადად, თუ ისინი ბოროტად გამოიყენებენ პასუხისმგებლობის შეზღუდვის სამართლებრივ ფორმებს. პარტნიორის პირადი პასუხისმგებლობის აღნიშნული წესი გამომდინარეობს იმ დოქტრინიდან, რომელსაც სამეწარმეო სამართალში „კორპორატიული საფარველის გაჭოლვის“ ან სხვაგვარად „გამჭოლი პასუხისმგებლობის“ დოქტრინა ეწოდება. „გამჭოლი პასუხისმგებლობის“ გამოყენების საჭიროება, როგორც წესი, წარმოიშობა იმ შემთხვევაში, როცა ვალდებულება წარმოეშვა კომპანიას, მაგრამ იგი არ არის გადახდისუნარიანი. კრედიტორი, გადახდისუნარიანი პირის ძიებაში, უჩივის კომპანიის პარტნიორს და მიუთითებს, რომ ამა თუ იმ მიზეზის გამო, ის პირადად აგებს პასუხს კომპანიის სახელით წარმოშობილი ვალდებულებებისათვის. ასეთ შემთხვევაში, როდესაც კომპანია გადახდისუნაროა და კრედიტორი ითხოვს გადახდას პარტნიორისაგან, სასამართლომ უნდა გადაწყვიტოს, ვალდებულების შეუსრულებლობით წარმოშობილი დანაკარგი დააკისროს მესამე პირს თუ პარტნიორს. ყოველ ასეთ შემთხვევაში შეზღუდული პასუხისმგებლობის პრინციპის უპირობო გამოყენება გამოიწვევდა შედეგს, რომელიც ყოველთვის კრედიტორს აზარალებს. ...საგადასახადო ვალდებულებების კონტექსტში გამჭოლი პასუხისმგებლობა გამოიყენება, როცა კომპანიის პარტნიორების საქმიანობა მიმართულია გადასახადებისაგან თავის არიდების სქემების შექმნისაკენ და კომპანია გამოიყენება, როგორც გადასახადებისაგან თავის არიდების „ინსტრუმენტი“. ...პარტნიორის მიერ შეზღუდული პასუხისმგებლობის ფორმის ბოროტად გამოყენება სახეზეა, როცა შეზღუდული პასუხისმგებლობის საზოგადოების პარტნიორი საზოგადოებაში უშუალოდ ხელმძღვანელობს და ახორციელებს ისეთ საქმიანობას, რომელიც მიზნად ისახავს გადასახადებისაგან თავის არიდებას“ (სუს №ას-1307-1245-2014 6 მაისი, 2015 წელი).

ყოველივე ზემოაღნიშნული სააპელაციო სასამართლოს აძლევს საფუძველს გაიზიაროს აპელანტის პოზიცია იმის თაობაზე, რომ საქმეზე დადგენილი ფაქტობრივი გარემოებები ქმნის შპს „დ-----პ-----“-ს, შპს „ქ----- ე-----“-ის, დ----- დ-----ისა და ბ--- დ-----ის ცრუმაგიერ პირებად ცნობის წინაპირობას. ამდენად, პალატა მიიჩნევს, რომ უნდა გაუქმდეს გასაჩივრებული გადაწყვეტილება და საქმეზე ახალი გადაწყვეტილების მიღებით სსიპ შემოსავლების სამსახურის სარჩელი უნდა დაკმაყოფილდეს.

8. პროცესის ხარჯები:

„სახელმწიფო ბაჟის შესახებ“ საქართველოს კანონის მე-5 მუხლის „ლ“ ქვეპუნქტის თანახმად, აპელანტი - სსიპ შემოსავლების სამსახური განთავისუფლებულია სახელმწიფო ბაჟის გადახდისაგან.

ს ა რ ე ზ ო ლ უ ც ი ო ნ ა წ ი ლ ი

სასამართლომ იხელმძღვანელა საქართველოს ადმინისტრაციული საპროცესო კოდექსის 1-ლი, მე-12, 22-ე, მუხლებით, საქართველოს სამოქალაქო საპროცესო კოდექსის 257-ე, 372-ე, 386-ე, 390-ე, 391-ე, 395-ე, 397-ე მუხლებით და

გ ა დ ა წ ყ ვ ი ტ ა:

1. სსიპ შემოსავლების სამსახურის სააპელაციო საჩივარი დაკმაყოფილდეს;
2. გაუქმდეს ხაშურის რაიონული სასამართლოს 2017 წლის 10 ნოემბრის გადაწყვეტილება და მიღებულ იქნას ახალი გადაწყვეტილება;
3. სსიპ შემოსავლების სამსახურის სარჩელი დაკმაყოფილდეს;
4. აღიარებულნი იქნენ ერთმანეთის ცრუმაგიერ პირებად შპს „დ-----პ-----“, შპს „ქ----- ე-----ი“, დ----- დ-----ი და ბ--- დ-----ი;
5. აპელანტი - სსიპ შემოსავლების სამსახური განთავისუფლებულია სახელმწიფო ბაჟის გადახდისაგან;
6. გადაწყვეტილება შეიძლება გასაჩივრდეს საკასაციო საჩივრით, საქართველოს უზენაესი სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატაში (თბილისი, ძმები ზუბალაშვილების ქ. №32) თბილისის სააპელაციო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატის მეშვეობით (თბილისი, გრ. რობაქიძის გამზ. №7ა), მხარეთათვის დასაბუთებული გადაწყვეტილების ასლის გადაცემის მომენტიდან 21 (ოცდაერთი) დღის ვადაში. ამ ვადის გაგრძელება და აღდგენა დაუშვებელია. იგი იწყება მხარისათვის დასაბუთებული გადაწყვეტილების ასლის გადაცემის მომენტიდან. გადაწყვეტილების გადაცემის მომენტად ითვლება დასაბუთებული გადაწყვეტილების ასლის მხარისათვის ჩაბარება უშუალოდ სასამართლოში ან საქართველოს სამოქალაქო საპროცესო კოდექსის

70-78-ე მუხლების შესაბამისად.

მოსამართლეები:

შოთა გეწაძე -

გიორგი გოგიაშვილი -

ილონა თოდუა -