



გ ა ნ ჩ ი ნ ე ბ ა

საქართველოს სახელით

29 ივნისი, 2018 წელი

ქალაქი ქუთაისი

ქუთაისის სააპელაციო სასამართლო
ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატა

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

სხდომის მდივანი ეკატერინე სილაგაძე

აპელანტი (მოსარჩელე) – სსიპ შემოსავლების სამსახური

მოწინააღმდეგე მხარეები (მოპასუხეები) – შპს „ნ— 0—“, შპს „გ— 2—“, ვ— და თ—
— ნ—ვილები

დავის საგანი – ცრუმაგიერ პირებად აღიარება

გასაჩივრებული გადაწყვეტილება – სამტრედიის რაიონული სასამართლოს 2018 წლის 31 იანვრის გადაწყვეტილება

აპელანტის მოთხოვნა: სამტრედიის რაიონული სასამართლოს 2018 წლის 31 იანვრის გადაწყვეტილების გაუქმება და სარჩელის დაკმაყოფილება.

2. გასაჩივრებული გადაწყვეტილების დასკვნებზე მითითება

2017 წლის 05 ოქტომბერს სამტრედიის რაიონულ სასამართლოს სარჩელით მიმართა სსიპ შემოსავლების სამსახურმა მოპასუხეების: შპს „ნ— 0—“, შპს „გ— 2—“, ვ— და თ—
— ნ—ვილების მიმართ და მოპასუხეების ერთმანეთის ცრუმაგიერ პირებად ცნობა მოითხოვა.

სარჩელი ეფუძნებოდა იმ გარემოებებს, რომ შპს „ნ— 0—ის“ დირექტორი ვ— ნ—
—ვილი და შპს „გ— 2—“-ის დირექტორი თ— ნ—ვილი არიან მამა-შვილი, ორივე
საწარმო ეწეოდა ერთი და იგივე საქმიანობას, მათ ერთი და იგივე იურიდიული და
ფაქტიური მისამართები აქვთ. შპს „ნ— 0—ის“ მიერ 2015 წლის მარტში განხორციელდა
ქონების სრულად რეალიზაცია, რის შემდეგაც საწარმომ შეაჩერა საქმიანობა, ხოლო იმავე
წელს, იმავე მისამართზე იგივე საქმიანობა გააგრძელა შპს „გ— 2—“-მა, რომლის
დირექტორია ვ— ნ—ვილის მამა თ— ნ—ვილი. აღნიშნული
მოქმედება მიზნად ისახავდა საგადასახადო დავალიანების გადახდევის
ლონისძიებისაგან თავის არიდებას. რაც ქმნის საფუძველს მათი ცრუმაგიერ პირებად
მიჩნევისათვის.

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

გასაჩივრებული გადაწყვეტილების სარეზოლუციო ნაწილი

სამტრედიის რაიონული სასამართლოს 2018 წლის 31 იანვრის გადაწყვეტილებით სსიპ შემოსავლების სამსახურის სარჩელი არ დაკმაყოფილდა.

ამავე გადაწყვეტილებით გაუქმდა სამტრედიის რაიონული სასამართლოს 2017 წლის 06 ოქტომბრის განჩინებით გამოყენებული სარჩელის უზრუნველყოფის ღონისძიება და ყადაღა მოეხსნა - სს „ს-----ში“ თ----- ნ-----ვილის (პ/ნ 3-----) საბანკო ანგარიშებზე არსებულ საარსებო მინიმუმის (150 ლარი) ზემოთ ფულად სახსრებს, ხოლო ყადაღისაგან გათავისუფლდა:

- თ----- ნ-----ვილის (პ/ნ 3-----) თანასაკუთრებაში რიცხული უძრავი ქონების წილი, რომლის რეკვიზიტებია - მისამართი - რაიონი სამტრედია, სოფელი მ-----ი, მიწის (უძრავი ქონების) საკადასტრო კოდი 3-----.
- თ----- ნ-----ვილის (პ/ნ 3-----) თანასაკუთრებაში რიცხული უძრავი ქონების წილს, რომლის რეკვიზიტებია - მისამართი - რაიონი სამტრედია, სოფელი მ-----ი, მიწის (უძრავი ქონების) საკადასტრო კოდი 3-----.
- ვ----- ნ-----ვილის (პ/ნ 6-----) საკუთრებაში რიცხულ მოძრავ ქონებას - „მერსედეს-ბენც“ CLK 55 AMG COUPE, სახელმწიფო ნომრით C-----

დასკვნები ფაქტობრივ გარემოებებთან დაკავშირებით

სასამართლომ დაადგინა, რომ მეწარმეთა და არასამეწარმეო (არაკომერციული) იურიდიული პირების რეესტრიდან ამონაწერის (მომზადების თარიღი 2----2014) თანახმად, შპს „ნ--- 0---“ (ს/კ 4-----) სახელმწიფო რეგისტრაციის თარიღია 2----2014 წელი, იურიდიული მისამართი სამტრედიის რაიონი, სოფელი მ-----ი, ფაქტიური მისამართი ქ. თბილისი, წ-----ის 135 (ვ-----ის მიმდებარე ტერიტორია), საქმიანობის სფერო - ხილისა და ბოსტნეულის იმპორტი და რეალიზაცია, 100% წილის მფლობელი პარტნიორი და დირექტორი არის ვ----- ნ-----ვილი (პ/ნ 6-----).

მეწარმეთა და არასამეწარმეო (არაკომერციული) იურიდიული პირების რეესტრიდან ამონაწერის (მომზადების თარიღი 0----2015) თანახმად, შპს „გ---- 2---“ სახელმწიფო რეგისტრაციის თარიღია 0----2015 წელი, იურიდიული მისამართი სამტრედიის რაიონი, სოფელი მ-----ი, ფაქტიური მისამართი ქ. თბილისი, წ-----ის 137 (ვ-----ის მიმდებარე ტერიტორია), საქმიანობის სფერო - ხილისა და ბოსტნეულის იმპორტი და რეალიზაცია, 100% წილის მფლობელი პარტნიორი და დირექტორია - თ----- ნ-----ვილი (პ/ნ 3-----);

სსიპ სახელმწიფო სერვისების განვითარების სააგენტოს 2017 წლის 25 სექტემბრის წერილის თანახმად, სახელმწიფო სერვისების განვითარების სააგენტოს მონაცემთა ელექტრონულ ბაზაში არსებული ინფორმაციით თ----- ნ-----ვილი (პ/ნ 3-----) და ვ----- ნ-----ვილი (პ/ნ 6-----) არიან მამა-შვილი.

შემოსავლების სამსახურის ადმინისტრირების დეპარტამენტის უფროსის მოადგილის მიერ 2--- წლის 0-----ს გამოცემულ იქნა №0----- ბრძანება შპს „ნ--- 0---ის“ (ს/ნ 4-----), ქონებაზე ყადაღის დადების შესახებ.

შემოსავლების სამსახურის ადმინისტრირების დეპარტამენტის უფროსის მოადგილის მიერ 2017 წლის 0-----ს გამოცემულ იქნა №0----- ბრძანება შპს „გ---- 2---ის“ (ს/ნ 4-----), ქონებაზე ყადაღის დადების შესახებ.

შემოსავლების სამსახურის ერთიანი ელექტრონული ბაზის მონაცემებით 2017 წლის 07 სექტემბრის მდგომარეობით შპს „ნ--- 0---ს“ ერიცხება აღიარებული საგადასახადო

დავალიანება 47 190 ლარის ოდენობით.

შემოსავლების სამსახურის ერთიანი ელექტრონული ბაზის მონაცემებით 2017 წლის 07 სექტემბრის მდგომარეობით შპს „გ---- 2----ს“ ერიცხება აღიარებული საგადასახადო დავალიანება 48 287 ლარის ოდენობით.

შემოსავლების სამსახურის ერთიანი ელექტრონული ბაზის მონაცემებით შპს „ნ--- 0---“ და შპს „გ---- 2---“ ერიცხება საგადასახადო დავალიანება, ხოლო უძრავ-მოძრავი ქონება რომლითაც შეიძლება უზრუნველყოფილი ყოფილიყო საგადასახადო ვალდებულების შესრულება მათ ქონებაზე ყადაღის დადების შესახებ ბრძანების გამოცემის დროისათვის არ გააჩნდათ და განხორციელებულმა გადახდევენების უზრუნველყოფის ღონისძიებებმა ვერ უზრუნველყო დავალიანების დაფარვა. შემოსავლების სამსახურის გადახდევენების ღონისძიებების დეპარტამენტის უფროსის მოადგილის მიერ 2017 წლის 1-----ის №1----- წერილით ამავე სამსახურის დავების დეპარტამენტის უფროსს ეთხოვა საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 246-ე მუხლის შესაბამისად მიემართა სასამართლოსათვის შპს „ნ--- 0---ის“, ვ----- ნ-----ვილის, შპს „გ---- 2---ის“, თ----- ნ-----ვილის ერთმანეთის ცრუმაგიერ პირებად აღიარების მოთხოვნით.

დასკვნები სამართლებრივ გარემოებებთან დაკავშირებით

დადგენილი ფაქტობრივი გარემოებების სამართლებრივი შეფასებისას რაიონულმა 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 სარჩელი შპს „ნ--- 0---ის“, ვ----- ნ-----ვილის, შპს „გ--- 2---“-ის და თ----- ნ-----ვილის მიმართ ერთმანეთის ცრუმაგიერ პირებად აღიარების შესახებ წარმოადგენს აღიარებით სარჩელს, რომლის მიმართ მოსარჩელის იურიდიული ინტერესი გამომდინარეობს მოსარჩელის კანონისმიერი კომპეტენციიდან, რადგანაც საქართველოს კონსტიტუცია საგადასახადო კანონმდებლობას მიაკუთვნებს საქართველოს უმაღლეს სახელმწიფო ორგანოთა განსაკუთრებულ გამგებლობას, რითაც ხაზს უსვამს მის როლს სამართლებრივი სახელმწიფოს ფუნქციონირებაში. გადასახადების აკრეფის ფუნქცია სახელმწიფოსთვის სასიცოცხლო დანიშნულების ფუნქციაა. გადასახადები არის სახელმწიფო თუ სხვადასხვა დონის ბიუჯეტის შევსების უმთავრესი წყარო და საჯარო ამოცანების განხორციელების ერთ-ერთი ძირითადი მატერიალური წინაპირობა.

კონსტიტუციით გათვალისწინებული პრინციპის ჯეროვნად აღსრულების მიზნით, საგადასახადო კოდექსი საგადასახადო ორგანოს ბოჭავს კონკრეტული სამართლებრივი ნორმებით, რათა ბიუჯეტის წინაშე ანგარიშგება განხორციელდეს პირის ძირითადი უფლებების დარღვევის გარეშე. საგადასახადო ორგანოთა ვალდებულებები გათვალისწინებულია საგადასახადო კოდექსის 51-ე მუხლით, რომლის „ა“, „ბ“, „რ“ ქვეპუნქტები ადგენენ, რომ 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; გადასახადის გადამხდელს წარუდგინონ საგადასახადო მოთხოვნა, ხოლო მისი შეუსრულებლობის ან არაჯეროვნად შესრულების შემთხვევაში ამ

კოდექსით დადგენილი წესით მიიღონ ზომები მისი შესრულების უზრუნველსაყოფად. ამასთან, ამავე ნორმატიული აქტის 49-ე მუხლის პირველი ნაწილის „ზ“ ქვეპუნქტი საგადასახადო ორგანოს ანიჭებს უფლებამოსილებას თავიანთი კომპეტენციის ფარგლებში და საქართველოს კანონმდებლობით დადგენილი წესით გადასახადის გადამხდელისაგან საგადასახადო ვალდებულების შესრულების უზრუნველყოფის ღონისძიებებით დადგენილ ვადაში ამოიღონ გადაუხდელი გადასახადი ან/და სანქციის სახით დაკისრებული თანხა.

საქართველოს კონსტიტუციის 94-ე მუხლის პირველი პუნქტი ადგენს, რომ სავალდებულოა გადასახადებისა და მოსაკრებლების გადახდა კანონით დადგენილი ოდენობითა და წესით. გადასახადის გადამხდელის მხრიდან კუთვნილი საგადასახადო ვალდებულების უპირობო შესრულებაზე მიუთითებს, ასევე, საგადასახადო კოდექსის 43-ე მუხლის პირველი ნაწილის „ა“ ქვეპუნქტი, რომლის თანახმად, გადასახადის გადამხდელი ვალდებულია შეასრულოს საგადასახადო ვალდებულებები საქართველოს საგადასახადო კანონმდებლობით დადგენილი წესითა და პირობებით.

მითითებულ ნორმათა შინაარსის გათვალისწინებით, რაიონულმა სასამართლომ აღნიშნა, რომ საგადასახადო ვალდებულების შესრულების პროცესში გადასახადის გადამხდელი, ისევე როგორც, საგადასახადო ორგანოები იმყოფებიან სამართლებრივი ბოჭვის პირობებში. აღნიშნული მიზნით მათ მიერ განხორციელებული ნებისმიერი ქმედება შესაბამისობაში უნდა მოდიოდეს შესაბამის კანონმდებლობასთან.

საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 238-ე მუხლის პირველი ნაწილი განსაზღვრავს, რომ საგადასახადო ორგანოს უფლება აქვს, საგადასახადო დავალიანების გადახდევინების უზრუნველსაყოფად განახორციელოს შემდეგი ღონისძიებები: ა) საგადასახადო გირავნობა/იპოთეკა; ბ) მესამე პირზე გადახდევინების მიქცევა; გ) ქონებაზე ყადაღის დადება; დ) ყადაღადადებული ქონების რეალიზაცია; ე) საბანკო ანგარიშზე საინკასო დავალების წარდგენა; ვ) გადასახადის გადამხდელის სალაროდან ნაღდი ფულის ამოღება. საგადასახადო დავალიანების გადახდევინების უზრუნველყოფის კანონით დადგენილი ღონისძიებების გამოყენება იწვევს პირის კანონით დაცული უფლებების, მათ შორის, საკუთრებით თავისუფლად სარგებლობისა და განკარგვის შეზღუდვას. ამასთან, პირს ეკისრება აღნიშნულის თემის ვალდებულება, რადგან მსგავსი ღონისძიებების გატარება ემსახურება საჯარო ლეგიტიმურ მიზანს - საგადასახადო ვალდებულების შესრულებას და მათი გამოყენების საფუძველი სწორედ გადასახადის გადამხდელის ქმედება - საგადასახადო ვალდებულების ჯეროვანი შეუსრულებლობაა. ამრიგად, არ ასრულებს რა ნაკისრ მოვალეობებს, აღნიშნული გამოიწვევს მის მიმართ სათანადო ღონისძიებების გამოყენების შესაძლებლობას. გარდა აღნიშნულისა, საგადასახადო კანონმდებლობა იცნობს ერთმანეთის ცრუმაგიერ პირებად აღიარების ინსტიტუტს, რომლის დროსაც გადახდევინების მიქცევა ხდება არა გადასახადის გადამხდელის, არამედ მესამე პირის ქონებაზე, როდესაც დასტურდება, რომ აღნიშნული პირი გამოყენებული იყო გადასახადის გადახდევინების უზრუნველყოფის ღონისძიებებისთვის თავის არიდების მიზნით. აღნიშნული მიზნად ისახავს გადასახადების გადახდისაგან თავის არიდების გამორიცხვას, რათა გადასახადის გადამხდელმა ბოროტად არ გამოიყენოს ის გარემოება, რომ მესამე პირის ქონებაზე გადახდევინების მიქცევა არ ხდება და არ მოახდინოს მხოლოდ აღნიშნული მიზნით სხვა პირის შექმნა და მისთვის ქონების გადაცემა გადასახადის გადახდევინების უზრუნველყოფის ღონისძიებებისაგან თავის არიდების მიზნით.

საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 246.1. მუხლის 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 ნორმის მე-2 ნაწილით, გადასახადის გადამხდელის აღიარებული საგადასახადო დავალიანების გადახდევინების მიზნით, საგადასახადო ორგანოს უფლება აქვს, ცრუმაგიერი პირის მიმართ განახორციელოს საგადასახადო დავალიანების გადახდევინების უზრუნველყოფის ღონისძიებები.

ვინაიდან ცრუმაგიერ პირებად ცნობა უშუალოდ არის დაკავშირებული პირის საკუთრების უფლების შეზღუდვასთან, მის ქონებაზე საგადასახადო დავალიანების გადახდევინების უზრუნველყოფის ღონისძიებების გამოყენებასთან, აუცილებელია, რომ აღნიშნული ფაქტი დადგინდეს კანონით დადგენილი ყველა დანაწესის სრული დაცვით და ფაქტობრივი გარემოებების შესწავლისა და შეფასების შედეგად. აღნიშნული ასევე არის დაკავშირებული სამართლებრივი სახელმწიფოს პრინციპთან, რამეთუ მხოლოდ კონკრეტული ერთი ფაქტის საფუძველზე პირთა ერთმანეთის ცრუმაგიერად აღიარებამ შეიძლება გამოიწვიოს მისი დაუცველ მდგომარეობაში ყოფნა, მისი უფლებებისა და კანონით დაცული ინტერესების უკანონო ხელყოფა.

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 ღონისძიებებისათვის 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.

რაიონულმა 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.

განსახილველ შემთხვევაში 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, ამავდროულად ეს მიზანი უნდა წარმოადგენდეს საგადასახადო

ვალდებულების გადახდევენების უზრუნველყოფის ღონისძიებისაგან თავის არიდებას. ამრიგად, განხორციელებული კონკრეტული ოპერაცია უნდა შეფასდეს, ემსახურება თუ არა იგი უზრუნველყოფის ღონისძიებისგან თავის არიდებას.

განსახილველ შემთხვევაში, საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 246-ე მუხლის დისპოზიციიდან გამომდინარე, იმისათვის, რომ დადასტურდეს პირთა ცრუმაგიერობის ფაქტი, სავალდებულოა დადგინდეს, რომ მოპასუხეები საერთო ეკონომიური ინტერესების საფუძველზე მოქმედებდნენ გადახდევენების უზრუნველყოფის ღონისძიებისათვის თავის არიდების მიზნით. აღნიშნული გარემოების დადგენის თვალსაზრისით, პრინციპული მნიშვნელობა ენიჭება იმ ფაქტის დადასტურებას, რომ კომპანიებს არ გააჩნიათ 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.

სასამართლოს განმარტებით, საქართველოს საგადასახადო კოდექსის მე-19 მუხლის პირველი ნაწილით ურთიერთდამოკიდებულ პირებად ითვლებიან ის პირები, რომელთა შორის განსაკუთრებულ ურთიერთობათა არსებობამ შეიძლება გავლენა მოახდინოს მათი ან მათ მიერ წარმოდგენილი პირების საქმიანობის პირობებზე ან ეკონომიკურ შედეგებზე. სასამართლო განმარტავს, რომ მოცემულ შემთხვევაში სადავო არაა, რომ მოპასუხე საზოგადოებების დირექტორები და 100%-იანი წილის მფლობელები არიან მამა-შვილი, თუმცა ურთიერთდამოკიდებულ პირებს შორის განსაკუთრებული ურთიერთობა გავლენას ვერ ახდენს ეკონომიკური საქმიანობის საგადასახადო რეგულირებაზე, რაც შესაბამისად არ ქმნის მათი ცრუმაგიერ პირებად აღიარების საფუძველს.

ნებისმიერ პირს უფლება აქვს, კანონით დადგენილი წესით დააარსოს იურიდიული პირი და დამოუკიდებლად განსაზღვროს იურიდიული პირის საქმიანობის სფერო. მხოლოდ ის ფაქტი, რომ რამდენიმე საწარმოს ნათესაურ კავშირში მყოფი დირექტორი და წილის მესაკუთრე ჰყავს არ გულისხმობს ავტომატურად აღნიშნულ პირთა პრაქტიკულად გამიჯვნის შეუძლებლობას. კანონის ამგვარად გაგება გამოიწვევდა თავისუფალი მეწარმეობის უფლებაში ჩარევას, რომელიც, კანონით გათვალისწინებული შემთხვევების გარდა, არ უკრძალავს პირს, რომ დააარსოს რამდენიმე იურიდიული პირი, იყოს რამდენიმე საწარმოს დირექტორი და თუკი აღნიშნული იწვევს ინტერესთა კონფლიქტს, საწარმოს წარმოექმნება უფლება, რომ მიმართოს საქართველოს სამოქალაქო კოდექსითა და „მეწარმეთა შესახებ“ საქართველოს კანონით გათვალისწინებულ საკუთარი უფლებების დაცვის საშუალებებს, მაგრამ მოცემული ვერ გახდება იურიდიულ პირთა იდენტურობის დამადასტურებელი გარემოება. ამდენად, რამდენიმე იურიდიული პირის დამფუძნებელთა/დირექტორთა ნათესაურ კავშირში ყოფნა, დამოუკიდებლად, საკანონმდებლო ნორმით დადგენილი მიზნის დამამტკიცებელი ფაქტობრივი გარემოებების არსებობის გარეშე, არ ქმნის საწარმოთა ცრუმაგიერ პირებად მიჩნევის საფუძველს.

„მეწარმეთა შესახებ“ საქართველოს კანონის მე-3 მუხლის მე-6 პუნქტით დადგენილია, რომ კომანდიტური საზოგადოების შეზღუდული პარტნიორი, შეზღუდული პასუხისმგებლობის საზოგადოების, სააქციო საზოგადოებისა და კოოპერატივის პარტნიორები საზოგადოების კრედიტორების წინაშე პასუხს აგებენ პირადად, თუ ისინი ბოროტად გამოიყენებენ პასუხისმგებლობის შეზღუდვის სამართლებრივ ფორმებს. ამავე კანონის მე-9 მუხლის პირველი პუნქტით განსაზღვრულია ხელმძღვანელობის უფლების მქონე პირები, ხოლო

მითითებული მუხლის მე-6 პუნქტის შესაბამისად, ისინი და სამეთვალყურეო საბჭოს წევრები საზოგადოების საქმეებს უნდა გაუძღვნენ კეთილსინდისიერად; კერძოდ, 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.

სასამართლომ განმარტა, რომ „მეწარმეთა შესახებ“ საქართველოს კანონით დადგენილია დირექტორისა და საზოგადოების პარტნიორთა პასუხისმგებლობის საკითხი კრედიტორთა წინაშე, როდესაც მიუხედავად საზოგადოების შეზღუდული პასუხისმგებლობისა, კანონით დადგენილი კონკრეტული საფუძვლების არსებობისას პასუხისმგებლობა სწორედ პარტნიორებსა და დირექტორს ეკისრებათ, მაგრამ აღნიშნული საკითხის შესწავლა, კერძოდ, დირექტორის მიერ ნაკისრი ვალდებულებების შესრულება, კრედიტორისადმი პირადი პასუხისმგებლობის საკითხის განხილვა არ წარმოადგენს განსახილველი ადმინისტრაციული დავის განხილვის საგანს და არ აქვს კავშირი ცრუმაგიერ პირად აღიარებასთან, რადგან, მართალია, ორივე შემთხვევაში წარმოიშვება მოთხოვნის უფლება არა უშუალოდ მოვალის, არამედ სხვა პირის მიმართ, მაგრამ მოთხოვნის საფუძვლები ორივე შემთხვევაში განსხვავებულია.

რაიონულმა სასამართლომ აღნიშნა, რომ სახეზე არ არის საგადასახადო კოდექსის მე-19 მუხლით განსაზღვრული ურთიერთდამოკიდებულება, კერძოდ, ის რომ შპს „ნ--- 0---“ და შპს „გ---- 2---“ მოქმედებდნენ საერთო მიზნით, რათა გაერიდებინათ ფულადი საშუალებები დავალიანების მქონე საწარმოდან, რათა საწარმოს თავი აერიდებინა, როგორც ბიუჯეტის წინაშე წარმოშობილი ვალდებულებების, ასევე მოსალოდნელი უზრუნველყოფის ღონისძიებებისთვის. ამასთან, შპს „გ---- 2---“-ის დირექტორს თ----- ნ-----ვილს კანონმდებლობა არ ანიჭებს უფლებამოსილებას და არ აკისრებს მოვალეობას ზედამხედველობა გაუწიოს შპს „ნ--- 0---ს“ და პირიქით შპს „ნ--- 0---ის“ დირექტორს ვ----- ნ-----ვილს ზედამხედველობა გაუწიოს შპს „გ---- 2---ს“, სამეწარმეო კონტროლს დაუქვემდებაროს ან მიიღოს ინფორმაცია ერთმანეთის საგადასახადო ვალდებულებების (გადასახადების დეკლარირება, დეკლარაციების წარდგენა, გადასახადების გადახდა) შესახებ, მიუხედავად მათ შორის არსებული ნათესაური კავშირისა. შესაბამისად, არ არსებობს ფიზიკური პირების, შპს „ნ--- 0---ის“ დირექტორის ვ----- ნ-----ვილის და შპს „გ---- 2---ის“ დირექტორის თ----- ნ-----ვილის ცრუმაგიერ პირებად აღიარებისთვის ფაქტობრივი და სამართლებრივი საფუძველი.

საქართველოს სამოქალაქო საპროცესო კოდექსის მე-4 მუხლის თანახმად შეჯიბრებითობის პრინციპიდან გამომდინარე სამართალწარმოება მიმდინარეობს შეჯიბრებითობის საფუძველზე, მხარეები სარგებლობენ თანაბარი უფლებებითა და შესაძლებლობებით, დაასაბუთონ თავიანთი მოთხოვნები, უარყონ ან გააქარწყლონ მეორე მხარის მიერ წამოყენებული მოთხოვნები, მოსაზრებები თუ მტკიცებულებები. მხარეები თვითონვე განსაზღვრავენ, თუ რომელი ფაქტები უნდა დაედოს საფუძვლად მათ მოთხოვნებს ან რომელი მტკიცებულებებით უნდა იქნეს დადასტურებული ეს ფაქტები. ამავე კოდექსის 102-ე მუხლის თანახმად, თითოეულმა მხარემ უნდა დაამტკიცოს გარემოებანი, რომლებზედაც იგი ამყარებს თავის მოთხოვნებსა და შესაგებელს. 105-ე მუხლის მე-2 ნაწილით კი განსაზღვრულია, რომ სასამართლო აფასებს მტკიცებულებებს თავისი

შინაგანი რწმენით, რომელიც უნდა ემყარებოდეს მათ ყოველმხრივ, სრულ და ობიექტურ განხილვას, რის შედეგადაც მას გამოაქვს დასკვნა საქმისათვის მნიშვნელობის მქონე გარემოებების არსებობის ან არარსებობის შესახებ.

ადმინისტრაციული თუ სასამართლო წარმოებისას მიღებული გადაწყვეტილება ეფუძნება მხარეთა მიერ წარდგენილი მტკიცებულებების სრულად, ყოველმხრივ და ობიექტურად გამოკვლევას, შესწავლასა და შეფასებას. ამდენად, მიუთითებს რა კონკრეტულ ფაქტობრივ გარემოებაზე, მხარემ უნდა წარადგინოს შესაბამისი ფაქტის დამადასტურებელი მტკიცებულებები. მტკიცებულებას შეიძლება წარმოადგენდეს მხარეთა ახსნა-განმარტება, მოწმეთა ჩვენება, ფაქტების კონსტატაციის მასალები, წერილობითი თუ ნივთიერი მტკიცებულებები და ექსპერტთა დასკვნები. ამასთან, სამოქალაქო საპროცესო კოდექსის 102-ე მუხლის მე-3 ნაწილით ცალსახადაა განსაზღვრული, რომ საქმის გარემოებები, რომლებიც კანონის თანახმად უნდა დადასტურდეს გარკვეული სახის მტკიცებულებებით, არ შეიძლება დადასტურდეს სხვა სახის მტკიცებულებებით.

ზემოაღნიშნულიდან გამომდინარე, რაიონულმა სასამართლომ მიიჩნია, რომ მოსარჩელის მიერ არ იყო დადასტურებული ის გარემოება, რომ მოპასუხედ დასახელებულმა პირებმა შეუსრულებელი საგადასახადო ვალდებულებების გადახდისაგან თავის არიდების მიზნით მოახდინეს ურთიერთშორის ისეთი კავშირის შექმნა, რომ საგადასახადო ორგანო ვერ ახდენს გადასახადის გადამხდელი პირის იდენტიფიცირებას კონკრეტულ დასაბეგრ ოპერაციებზე. მოპასუხეთა ერთმანეთის ცრუმადგიერ პირებად აღიარებისთვის სახეზე არ არის მტკიცებულებათა ერთობლიობა, რომელიც დაადასტურებდა, რომ მოპასუხეები მათ მიერ განხორციელებული ოპერაციების ერთობლიობით მოქმედებდნენ კუთვნილი საგადასახადო ვალდებულებების თავიდან აცილების მიზნით.

3. სააპელაციო საჩივრის საფუძვლები

სამტრედიის რაიონული სასამართლოს 2018 წლის 31 იანვრის გადაწყვეტილება სააპელაციო წესით გაასაჩივრა სსიპ შემოსავლების სამსახურმა. აპელანტი ითხოვს პირველი ინსტანციის სასამართლოს გადაწყვეტილების გაუქმებას და სარჩელის დაკმაყოფილებას.

აპელანტის განმარტებით, მეწარმეთა და არასამეწარმეო (არაკომერციული) იურიდიული პირების რეესტრის ამონაწერის შესაბამისად შპს „ნ— 0—“ (ს/ნ 4-----) სამეწარმეო რეესტრში რეგისტრირებულია 2014 წლის 2-----ს. იურიდიული მისამართია სამტრედიის რაიონი, სოფელი მ-----ი. დირექტორი და 100% წილის მფლობელია ვ-----ნ-----ვილი (პ/ნ 6-----). ფაქტიური მისამართი - ქ. თბილისი, წ-----ის 135. (ვ-----ის მიმდებარე ტერიტორია) საქმიანობის სფერო - ხილისა და ბოსტნეულის იმპორტი და რეალიზაცია.

შპს „ნ— 0—ს“ (ს/ნ 4-----) საგადასახადო დავალიანება წარმოშობილია დეკლარაციების და საგადასახადო შემოწმების საფუძველზე. 2015 წლის 1-----იდან რეგისტრირებულია საგადასახადო გირავნობის/იპოთეკის უფლება. ხოლო 2015 წლის 0-----ს ადმინისტრირების დეპარტამენტის მიერ გამოიცა NO----- ბრძანება, შპს „ნ— 0—ის“ (ს/ნ 4-----) ქონებაზე ყადაღის დადების შესახებ.

შპს „ნ— 0—მა“ (ს/ნ 4-----) 2015 წლის მარტში რეალიზაცია გაუკეთა 9 3956 ლარის საქონელს, რის შემდეგაც შეწყვიტა საქმიანობა. აღნიშნულის შედეგად დღგ—ს 2015 წლის მარტის თვის დეკლარაციით გადასახდელად დაერიცა 28 574 ლარი, რომელიც დღემდე ერიცხება გადასახდელად.

მეწარმეთა და არასამეწარმეო (არაკომერციული) იურიდიული პირების რეესტრის ამონაწერის შესაბამისად შპს „გ--- 2---“ (ს/ნ 4-----) რეგისტრირებულია სამეწარმეო რეესტრში 2015 წლის 0-----ს, რომლის დირექტორი და 100% წილის მფლობელია თ----- -- ნ-----ვილი (პ/ნ 3-----) ვ----- ნ-----ვილის (პ/ნ 6-----) მამა. საწარმოს იურიდიული მისამართია სამტრედიის რაიონი, სოფელი მ-----ი. ფაქტიური – ქ. თბილისი, წ-----ის 137. საქმიანობის სფერო როგორც შპს "ნ--- 0---ს" შემთხვევაში ხილისა და ბოსტნეულის იმპორტი და რეალიზაცია.

აპელანტის განმარტებით, სასამართლომ ყურადღება უნდა მიაქციოს იმ გარემოებას, რომ შპს „ნ--- 0---მა“ (ს/ნ 4-----) 2015 წლის მარტში მოახდინა ქონების სრულად რეალიზაცია, შემდგომ ამისა საქმიანობა შეაჩერა, ხოლო იმავე წელს, იმავე მისამართზე, იგივე საქმიანობა გააგრძელა შპს „გ--- 2---მა“ (ს/ნ 4-----) რომლის დირექტორი და 100% წილის მფლობელი არის თ----- ნ-----ვილი შპს „ნ--- 0---ს“ (ს/ნ 4-----) დირექტორის ვ----- ნ-----ვილის მამა

აპელანტის განმარტებით. გამჭოლი პასუხისმგებლობა არის სამოქალაქო სამართალში დამკვიდრებული სამართლებრივი ინსტიტუტი (სამართლებრივი ტერმინი), რომელიც ასევე მიღებულია საგადასახადო სამართალში ცრუმაგიერი მფლობელობის სახით, რომლის საფუძველზეც კომპანიის ვალდებულებები გადადის ასევე სხვა პირზე. საგადასახადო კოდექსის 246-ე მუხლის პირველი ნაწილის შესაბამისად, თუ სასამართლო დაადგენს, რომ პრაქტიკულად შეუძლებელია გადასახადის გადამხდელის განსხვავება სხვა პირისგან და ეს პირი გამოყენებულია გადასახადის გადახდევინების უზრუნველყოფის ღონისძიებებისთვის თავის არიდების მიზნით, ითვლება, რომ აღნიშნული პირები არიან ერთიმეორის ცრუმაგიერი პირები.

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 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 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 გადახდევინების უზრუნველყოფის ღონისძიებებისთვის თავის არიდების მიზნით.

აპელანტის განმარტებით, საქმეში არსებული მტიცებულებებით დასტურდება, რომ ვ----- ნ-----ვილის, შპს "გ---- 2----ის" და თ----- ნ-----ვილის ქმედება მიზნობრივად მიმართული იყო მოსალოდნელი უზრუნველყოფის ღონისძიებებისგან თავის არიდებისაკენ.

„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, სალად 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, შემოსავლების სამსახურს მიაჩნია, რომ სასამართლომ არასწორი შეფასება მისცა ფაქტობრივ გარემოებებს, კანონმდებლობით განსაზღვრული მოცემულობით არის დათქმა რომ ცრუმაგიერ პირებად აღიარების საფუძველი არის ზუსტად ის მოქმედებები, როცა ერთ მხარეს აქვს საგადასახადო ვალდებულება, ხოლო სხვებს არა, რითაც მხარეები ცდილობენ ერთ მხარეს დარჩეს შეუსრულებელი ვალდებულებები, ხოლო მეორე მხარე გათავისუფლებულია ასეთი ვალდებულების შესრულებისაგან ვალდებულების არარსებობის გამო. კანონმდებლობით განსაზღვრული ასეთი სახის ფაქტობრივი გარემოება განსახილველ საქმეში არსებობს, თუმცა ეს ფაქტი სასამართლომ არ გაითვალისწინა. პირებს შორის განხორციელებული ოპერაცია მიმართული იყო საერთო მიზნის მიღწევისაკენ. საგადასახადო ვალდებულების გადახდევინების უზრუნველყოფის ღონისძიებისაგან თავის არიდებისაკენ.

ზემოთმოყვანილი გარემოებების მიხედვით, იკვეთება, რომ შეუძლებელია გადასახადის გადამხდელის განსხვავება სხვა პირისაგან და ეს პირი გამოიყენება კუთვნილი საგადასახადო ვალდებულების შესრულების თავიდან ასაცილებლად.

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 საჩივრის საფუძვლიანობა-დასაბუთებულობის შემოწმების შედეგად, მიიჩნევს, რომ აპელანტის მოთხოვნა არ უნდა დაკმაყოფილდეს, უცვლელად უნდა დარჩეს სამტრედიის რაიონული სასამართლოს 2018 წლის 31 იანვრის გადაწყვეტილება, 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 სამტრედიის რაიონული სასამართლოს 2018 წლის 31 იანვრის გადაწყვეტილებით და როგორი სახითაც არის ისინი მითითებული წინამდებარე განჩინებაში გასაჩივრებული გადაწყვეტილების დასკვნების კონსტატირებისას. საქალაქო სასამართლოს დასკვნები საქმის ფაქტობრივ გარემოებებთან დაკავშირებით გაკეთებულია საქართველოს სამოქალაქო საპროცესო კოდექსის 105-ე მუხლის შესაბამისად, საქმეში წარმოდგენილი მტკიცებულებების ურთიერთშეჯერების შედეგად და მტკიცების ტვირთიც, იმავე კოდექსის 102-ე მუხლისა და საქართველოს ადმინისტრაციული საპროცესო კოდექსის მე-17 მუხლის მე-2 ნაწილის საფუძველზე, მხარეებზე განაწილებულია სწორად.

სააპელაციო პალატა ეთანხმება პირველი ინსტანციის სასამართლოს შეფასებასა და დასკვნებს საქმის სამართლებრივ საკითხებთან დაკავშირებით და განმარტავს, რომ საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 20.1 მუხლით, გადასახადის გადამხდელი არის პირი, რომელსაც აქვს ამ კოდექსით დადგენილი გადასახადის გადახდის ვალდებულება. იმავე კოდექსის 41.2 მუხლით გარანტირებულია გადასახადის გადამხდელის უფლებებისა და კანონიერი ინტერესების ადმინისტრაციული სამართალწარმოების წესითა და

სასამართლო წესით დაცვა. 49.1 მუხლის „ზ“ ქვეპუნქტით, ამ კოდექსის დებულებათა გათვალისწინებით საგადასახადო ორგანოებს თავიანთი კომპეტენციის ფარგლებში და საქართველოს კანონმდებლობით დადგენილი წესით უფლება აქვთ გადასახადის გადამხდელისაგან საგადასახადო ვალდებულების შესრულების უზრუნველყოფის ღონისძიებებით დადგენილ ვადაში ამოიღონ გადაუხდელი გადასახადი ან/და სანქციის სახით დაკისრებული თანხა. 51.1. მუხლის „ა“ და „ბ“ ქვეპუნქტებით, საგადასახადო ორგანოები ვალდებული არიან თავიანთი კომპეტენციის ფარგლებში: დაიცვან საქართველოს საგადასახადო კანონმდებლობა, იმოქმედონ ამ კოდექსისა და საქართველოს საგადასახადო კანონმდებლობის სხვა აქტების მოთხოვნათა შესაბამისად და მონაწილეობა მიიღონ სახელმწიფო საგადასახადო პოლიტიკის განხორციელებაში; დაიცვან გადასახადის გადამხდელთა უფლებები და სახელმწიფოს ინტერესები.

საქართველოს საგადასახადო კოდექსის XI კარი ეძღვნება საგადასახადო დავალიანების გადახდევინების უზრუნველყოფას და მასში შედის თავი XXXV – „საგადასახადო დავალიანების გადახდევინების უზრუნველყოფა“, რომლის 246-ე მუხლი ეხება ცრუმაგიერ მფლობელობას. ხსენებული ნორმის თანახმად, თუ სასამართლო დაადგენს, რომ პრაქტიკულად შეუძლებელია გადასახადის გადამხდელის განსხვავება სხვა პირისგან და ეს პირი გამოყენებულია გადასახადის გადახდევინების უზრუნველყოფის ღონისძიებებისთვის თავის არიდების მიზნით, ითვლება, რომ აღნიშნული პირები არიან ერთიმეორის ცრუმაგიერი პირები. გადასახადის გადამხდელის აღიარებული საგადასახადო დავალიანების გადახდევინების მიზნით, საგადასახადო ორგანოს უფლება აქვს, ცრუმაგიერი პირის მიმართ განახორციელოს საგადასახადო დავალიანების გადახდევინების უზრუნველყოფის ღონისძიებები.

სააპელაციო პალატას მიაჩნია, რომ სარჩელის საფუძვლად მითითებული ფაქტობრივი გარემოებების სამართლებრივი კვალიფიკაცია არ ქმნის საფუძველს იმისათვის, რომ მოპასუხეები: შპს „ნ--- 0---“, შპს „გ--- 2---“, ვ----- და თ----- ნ-----ვილები საგადასახადო კოდექსის 246-ე მუხლის საფუძველზე სასამართლოს მიერ აღიარებულნი იქნან ერთიმეორის ცრუმაგიერ პირებად; კერძოდ, მოსარჩელე მოპასუხეების ცრუმაგიერ პირებად აღიარების საფუძვლად მიუთითებს იმ გარემოებაზე, რომ შპს „ნ--- 0---“ (ს/ნ 4-----) ერიცხება აღიარებული საგადასახადო დავალიანება 47 402.87 ლარის ოდენობით, რის გამოც მის მიმართ 2015 წლის 1-----იდან რეგისტრირებულია საგადასახადო გირავნობა/იპოთეკის უფლება, ხოლო 2015 წლის 0-----ს გამოიცა NO----- ბრძანება შპს „ნ--- 0---ის“ ქონებაზე ყადაღის დადების შესახებ. შპს „ნ--- 0---მა“ 2015 წლის მარტის თვეში რეალიზაცია გაუკეთა 93 956 ლარის საქონელს, რის შემდეგაც შეწყვიტა საქმიანობა. აღნიშნულის შედეგად დღე-ს 2015 წლის მარტის თვის დეკლარაციით გადასახდელად დაერიცა 28 574 ლარი, რომელიც დღემდე ერიცხება გადასახდელად. მეწარმეთა და არასამეწარმეო (არაკომერციული) იურიდიული პირების რეესტრის ამონაწერის შესაბამისად შპს „გ--- 2---“(ს/ნ 4-----) რეგისტრირებულია სამეწარმეო რეესტრში 2015 წლის 0-----ს, რომლის დირექტორი და 100% წილის მფლობელია თ----- ნ-----ვილი (პ/ნ 3-----) ვ----- ნ-----ვილის (პ/ნ 6-----) მამა. საწარმოს იურიდიული მისამართია სამტრედიის რაიონი, სოფელი მ-----ი. ფაქტიური მისამართია - ქ. თბილისი, წ-----ის 137. საქმიანობის სფერო როგორც შპს "ნ--- 0---ს" შემთხვევაში ხილისა და ბოსტნეულის იმპორტი და რეალიზაცია. სააპელაციო პალატა მიუთითებს, რომ აღნიშნული გარემოებები არ ქმნის საგადასახადო კოდექსის 246-ე მუხლის შემადგენლობას.

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.

სააპელაციო პალატის მოსაზრებით მოსარჩელე მხარე არასწორად ახდენს საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 246-ე მუხლის გამოყენებას შპს „ნ--- 0---“, შპს „გ---- 2---“, ვ----- და თ----- ნ-----ვილების მიერ განხორციელებულ სადაო სამეწარმეო საქმიანობის ფარგლებში. კერძოდ, დასახელებული მუხლის პირველი ნაწილის მიხედვით, 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; ამასთან, ამავე მუხლის მე-2 ნაწილით გადასახადის გადამხდელის აღიარებული საგადასახადო დავალიანების გადახდევინების მიზნით, საგადასახადო ორგანოს უფლება აქვს, ცრუმაგიერი პირის მიმართ განხორციელოს საგადასახადო დავალიანების გადახდევინების უზრუნველყოფის ღონისძიებები.

სააპელაციო პალატა მიუთითებს, 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. მოცემულ შემთხვევაში არ დასტურდება, რომ შპს „ნ--- 0---“ და შპს „გ---- 2---“ მოქმედებდნენ საერთო მიზნით, რათა გაერიდებინათ ფულადი საშუალებები დავალიანების მქონე საწარმოდან, რათა საწარმოს თავი აერიდებინა როგორც ბიუჯეტის წინაშე წარმოშობილი ვალდებულებების, ასევე მოსალოდნელი უზრუნველყოფის ღონისძიებებისთვის. ამასთან, შპს „გ---- 2---ის“ დირექტორს თ----- ნ-----ვილს კანონმდებლობა არ ანიჭებს უფლებამოსილებას და არ აკისრებს მოვალეობას ზედამხედველობა გაუწიოს შპს „ნ--- 0---ს“ და პირიქით შპს „ნ--- 0---ის“ დირექტორს ვ----- ნ-----ვილს ზედამხედველობა

გაუწიოს შპს „გ---- 2---“-ს, სამეწარმეო კონტროლს დაუქვემდებაროს ან მიიღოს ინფორმაცია ერთმანეთის საგადასახადო ვალდებულებების (გადასახადების დეკლარირება, დეკლარაციების წარდგენა, გადასახადების გადახდა) შესახებ, მიუხედავად მათ შორის არსებული ნათესაური კავშირისა. შესაბამისად, არ არსებობს მოპასუხედ დასახელებული პირების გადასახადის გადამხდელის, შპს „ნ--- 0---ის“ ცრუმაგიერ პირებად აღიარების ფაქტობრივი და სამართლებრივი საფუძველი.

5.შემაჯამებელი სასამართლო დასკვნა

ზემოაღნიშნულიდან გამომდინარე სააპელაციო სასამართლო მიიჩნევს, რომ რაიონულმა სასამართლომ კანონის მართებულად გამოყენებისა და განმარტების შედეგად საქმეზე სწორი გადაწყვეტილება მიიღო. სააპელაციო საჩივარი არ შეიცავს დასაბუთებულ არგუმენტაციას გადაწყვეტილების უკანონობის თაობაზე, რის გამოც წარმოდგენილი სააპელაციო საჩივარი არ უნდა დაკმაყოფილდეს და უცვლელად უნდა დარჩეს სამტრედიის რაიონული სასამართლოს 2018 წლის 31 იანვრის გადაწყვეტილება.

6. სასამართლო ხარჯები

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

სარეზოლუციო ნაწილი

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

და ა დ გ ი ნ ა

1. სსიპ შემოსავლების სამსახურის სააპელაციო საჩივარი არ დაკმაყოფილდეს;
2. უცვლელი დარჩეს სამტრედიის რაიონული სასამართლოს 2018 წლის 31 იანვრის გადაწყვეტილება;
3. აპელანტი გათავისუფლებულია სახელმწიფო ბაჟის გადახდისაგან;
4. 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