



გ ა ნ ჩ ი ნ ე ბ ა
საქართველოს სახელით

20 სექტემბერი, 2018 წელი

თბილისი

**თბილისის სააპელაციო სასამართლოს
ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატამ
შემდეგი შემადგენლობით:**

**თავმჯდომარე - მერაბ ლომიძე
მოსამართლეები - თეა ძიმისტარაშვილი
მირანდა ერემაძე**

სხდომის მდივანი - ხვთისო აზარაშვილი

აპელანტი (მოსარჩელე) - სსიპ შემოსავლების სამსახური
წარმომადგენელი - ლ-----ი

მოწინააღმდეგე მხარე (მოპასუხე) - ი-----ი,

მოწინააღმდეგე მხარეები (მოპასუხეები) - შპს „ქ-----ი“, შპს „დ----- 2---“, გ-----ი დ--
-----ი, გ-----ი დ-----ი
წარმომადგენელი - ი-----ე

დავის საგანი - ცრუმაგიერ პირებად აღიარება

გასაჩივრებული გადაწყვეტილება - გორის რაიონული სასამართლოს 2017 წლის
26 სექტემბრის გადაწყვეტილება

1. აპელანტის მოთხოვნა - გასაჩივრებული გადაწყვეტილების გაუქმება და ახალი
გადაწყვეტილების მიღებით სარჩელის დაკმაყოფილება

2. გასაჩივრებული გადაწყვეტილების დასკვნებზე მითითება

გასაჩივრებული გადაწყვეტილების სარეზოლუციო ნაწილი:

გორის რაიონული სასამართლოს 2017 წლის 26 სექტემბრის გადაწყვეტილებით სსიპ შემოსავლების სამსახურის სარჩელი შპს „ჟ-----ის“, შპს „დ----- 2---“-ის, გ-----ი დ-----ის, ი-----ისა და გ-----ი დ-----ი მიმართ, მოპასუხეების ერთმანეთის ცრუმაგიერ პირებად ცნობის შესახებ, არ დაკმაყოფილდა.

დადგენილი სადავო ფაქტობრივი გარემოებები

2.1. რაიონულმა სასამართლომ დადგენილად მიიჩნია, რომ შპს „ი----“ იურიდიულ პირად დარეგისტრირდა 2014 წლის 12 ივნისს, რომლის დირექტორი და 100%-იანი წილის მესაკუთრე ი-----ი იყო; საწარმოს საქმიანობის საგანს წარმოადგენდა ხე-ტყის მიღება-გადამუშავება (სახერხი საამქრო).

2.2. საწარმო ფუნქციონირებდა ი-----ის სახელზე № 6----- საკადასტრო კოდით რეგისტრირებულ არასასოფლო-სამეურნეო დანიშნულების მიწის ნაკვეთზე.

2.3. 2015 წლის 19 ივნისიდან კომპანიამ შეიცვალა სახელწოდება, პარტნიორი და დირექტორი, და ჩამოყალიბდა შპს „ჟ-----ი“, რომლის დირექტორი და 100%-იანი წილის მესაკუთრე გ-----ი დ-----ი გახდა, ხოლო ი-----ის სახელზე №6----- საკადასტრო კოდით რეგისტრირებული არასასოფლო-სამეურნეო დანიშნულების მიწის ნაკვეთი 2015 წლის 24 ივნისიდან ნასყიდობის ხელშეკრულებით გადაეცა გ-----ი დ-----ს.

2.4. შპს „ჟ-----ის“ (ყოფილი შპს „ი----“) აღიარებული საგადასახადო დავალიანება 23 521,62 ლარია; მის ქონებაზე გავრცელებულია საგადასახადო გირავნობა/იპოთეკა.

2.5. მას შემდეგ, რაც შემოსავლების სამსახურმა დაასრულა შპს „ჟ-----ის“ (ყოფილი შპს „ი----“) შემოწმება, მან ეკონომიკური საქმიანობა შეწყვიტა, რის შემდეგაც იმავე ობიექტზე სამეწარმეო საქმიანობა გააგრძელა შპს „დ----- 2---“-მა, რომლის დირექტორი და 100%-იანი წილის მესაკუთრე გ-----ი დ-----ია, ხოლო იგივე მიწის ნაკვეთი ნასყიდობის ხელშეკრულებით გადავიდა ამ უკანასკნელის საკუთრებაში.

2.6. შპს „ჟ-----ი“ ხის მორებს იღებდა შპს „ჩ----სგან“, ხოლო შემდეგ მიღება გააგრძელა შპს „დ----- 2---“-მა.

2.7. რაიონულმა სასამართლომ არ გაიზიარა შემოსავლების სამსახურის განმარტება, რომ შპს „ჟ-----ის“ ფაქტობრივი მმართველები ი-----ი და გ-----ი დ-----ია, რომელთა თანხმობის გარეშეც გ-----ი დ-----ი გადაწყვეტილებას ვერ მიიღებს, რომ ამ პირთა მიერაა შეძენილი გ-----ი დ-----ის სახელზე მიწის ნაკვეთი და სამეწარმეო საქმიანობისათვის საჭირო ძირითადი საშუალებები, რომ ისინი საქმიანობას აგრძელებენ შპს „დ----- 2---“-ის სახელით. რაიონული სასამართლოს განმარტებით, ამ ფაქტობრივი გარემოების დამადასტურებელ მტკიცებულებად შემოსავლების სამსახურს მიაჩნია მოწმის სახით დაკითხულ ადმინისტრირების

სამსახურის წარმომადგენლების ა-----ისა და გ-----ის ჩვენებები, რომლებმაც განმარტეს, რომ ამ გარემოებების შესახებ მათ ესაუბრა თვით გ-----ი დ-----ი. რაიონულმა სასამართლომ განმარტა, რომ საქართველოს სამოქალაქო საპროცესო კოდექსის 102-ე მუხლის მე-3 ნაწილის თანახმად, საქმის გარემოებები, რომლებიც კანონის თანახმად უნდა დადასტურდეს გარკვეული სახის მტკიცებულებებით, არ შეიძლება დადასტურდეს სხვა სახის მტკიცებულებებით. იმ შემთხვევაშიც კი, თუ სასამართლო გაიზიარებს მოწმეთა ჩვენებას, რომ ამ ფაქტების შესახებ მათ უშუალოდ გ-----ი დ-----ი ესაუბრა, ეს არ ნიშნავს, რომ ამგვარ ფაქტებს მართლაც ჰქონდა ადგილი. ერთი პირის მიერ მეორის კონტროლი გამოიხატება აქტიურ ქმედებებში და რეალურად უნდა არსებობდეს; ეს უნდა დასტურდებოდეს კონკრეტული მტკიცებულებებით და არა რომელიმე პირის კერძო საუბრით; აღსანიშნავია, რომ ამ საუბრის ფაქტს უარყოფს გ-----ი დ-----ი.

დასკვნები სამართლებრივ გარემოებებთან დაკავშირებით

2.8. რაიონულმა სასამართლომ განმარტა, რომ საქართველოს საგადასახადო კოდექსის მე-19 მუხლის 1-ლი და მე-2 ნაწილების თანახმად, ურთიერთდამოკიდებულ პირებად ითვლებიან ის პირები, რომელთა შორის განსაკუთრებულ ურთიერთობათა არსებობამ შეიძლება გავლენა მოახდინოს მათი ან მათ მიერ წარმოდგენილი პირების საქმიანობის პირობებზე ან ეკონომიკურ შედეგებზე; განსაკუთრებულ ურთიერთობებს მიეკუთვნება ურთიერთობები, რომელთა დროსაც: ა) პირები არიან ერთი საწარმოს დამფუძნებლები (მონაწილეები), თუ მათი ჯამური წილი არანაკლებ 20 პროცენტია; ბ) ერთი პირი პირდაპირ ან არაპირდაპირ მონაწილეობს მეორე პირსა წარმოში, 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. მოსარჩელის მითითებით, მოპასუხეები არიან ურთიერთდამოკიდებული პირები ამ მუხლის „ე“ (ერთი პირი პირდაპირ ან არაპირდაპირ აკონტროლებს მეორე პირს) ქვეპუნქტის საფუძველზე. რაიონულმა სასამართლომ განმარტა, რომ იმავე მუხლის მე-5 და მე-6 ნაწილების მიხედვით, ამ მუხლის მიზნებისათვის კონტროლი გულისხმობს: სამეთვალყურეო საბჭოს წევრობას, დირექტორობას და ამ თანამდებობებზე პირების დანიშვნის უფლებას; ხმის უფლების მქონე წილის ან აქციების 20 პროცენტის ფლობას; ამ მუხლის მიზნებისათვის ფიზიკური პირი ითვლება წილის არაპირდაპირ მფლობელად, თუამ წილს ფლობს მისი ნათესავი. ამ მუხლის შინაარსის ანალიზიდან გამომდინარე, რაიონულმა სასამართლომ განმარტა, რომ საგადასახადო კოდექსის მიზნებიდან გამომდინარე, ურთიერთდამოკიდებულ პირებად ითვლებიან ის პირები, რომელთა შორის უნდა არსებობდეს ამავე მუხლით განსაზღვრული განსაკუთრებულ ურთიერთობები სამეწარმეო საქმიანობის ამა თუ იმ მიზნით და ფორმით ერთობლივად განხორციელებისათვის. რაიონული სასამართლოს

მოსაზრებით, განსახილველ შემთხვევაში არ დასტურდება ფაქტი იმის შესახებ, რომ მოპასუხეებს შორის იყო საქართველოს საგადასახადო კოდექსის მე-19 მუხლით განსაზღვრული განსაკუთრებული ურთიერთობები, საქმეზე არ არის წარმოდგენილი არც ერთი მტკიცებულება, რომ შპს „ჟ-----ს“ (ყოფილ შპს „ი-----ს“) გააჩნდა მე-19 მუხლით განსაზღვრული განსაკუთრებულ ურთიერთობები სამეწარმეო საქმიანობის ამა თუ იმ მიზნით და ფორმით ერთობლივად განხორციელებისათვის შპს „დ----- 2---“-თან ან ფიზიკურ პირებთან - ი-----თან, გ-----ი დ-----სა და გ-----ი დ-----თან მიმართებაში. რაიონულმა სასამართლომ განმარტა, რომ ამ მუხლის მიზნებისათვის კონტროლი გულისხმობს სამეთვალყურეო საბჭოს წევრობას, დირექტორობას და ამ თანამდებობებზე პირების დანიშვნის უფლებას ან ხმის უფლების მქონე წილის ან აქციების 20 პროცენტის ფლობას; საქმის მასალებით კი, მოპასუხეები წარმოადგენენ ერთმანეთისაგან დამოუკიდებელ ფიზიკურ და იურიდიულ პირებს; ის ფაქტი, რომ მას შემდეგ, რაც შემოსავლების სამსახურმა დაასრულა შპს „ჟ-----ის“ შემოწმება და ამ უკანასკნელმა ეკონომიკური საქმიანობა შეწყვიტა, რის შემდეგაც იმავე ობიექტზე სამეწარმეო საქმიანობა გააგრძელა შპს „დ----- 2---“-მა, ხოლო იგივე მიწის ნაკვეთი ნასყიდობის ხელშეკრულებით გადავიდა ამ უკანასკნელის დირექტორის (როგორც ფიზიკური პირის) საკუთრებაში, რომ შპს „ჟ-----ი“ და შპს „დ----- 2---“ ხის მორებს იღებდნენ ერთი და იგივე პირისაგან, არ ქმნის ამ იურიდიულ პირთა და მათ დამფუძნებელ-დირექტორთა ურთიერთდამოკიდებულ პირებად მიჩნევის საკმარის საფუძველს, რადგან ცალკე აღებული ეს ქმედებები, სხვა გარემოებების გარეშე, წარმოადგენს ჩვეულებრივ სამეწარმეო საქმიანობას; აღნიშნული მსჯელობისა და ამგვარი დასკვნის უმთავრესი საფუძველია ის, რომ საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 246-ე მუხლის შინაარსიდან გამომდინარე, ცრუმაგიერ პირებად აღიარებისათვის სახეზე უნდა იყოს გადასახადის გადამხდელის განსხვავების შეუძლებლობა სხვა იმ პირისაგან, რომელიც გამოყენებული იყო გადასახადის გადახდევინების უზრუნველყოფის ღონისძიებისათვის თავის არიდების მიზნით, ანუ გადასახადის გადამხდელი, რომელსაც გააჩნია საგადასახადო ვალდებულებები, მისი გადახდისაგან თავის არიდების მიზნით, ისეთ კავშირში უნდა შედიოდეს სხვა პირთან, რომ პრაქტიკულად შეუძლებელი იყოს მათი განსხვავება, მოსარჩელის მხრიდან კი არ წარმოდგენილა საქმისათვის მნიშვნელობის მქონე ისეთი მტკიცებულებები, რომლებიც სასამართლოს მისცემდა იმის მყარად დასკვნის საფუძველს, რომ გადასახადის გადამხდელის განსხვავება შეუძლებელია დანარჩენი მოპასუხეებისაგან.

2.9. მოსარჩელის მითითებით, მოპასუხეთა ერთმანეთისაგან გაუმიჯნაობაზე მიუთითებს ის გარემოება, რომ ერთი და იგივე სამეწარმეო ობიექტსა და მიწის ნაკვეთზე ფუნქციონირებდა ჯერ შპს „ჟ-----ი“, ხოლო შემდეგ შპს „დ----- 2---“. რაიონულმა სასამართლომ განმარტა, რომ საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 246-ე მუხლის თანახმად (ცრუმაგიერი მფლობელობა), თუ სასამართლო დაადგენს, რომ პრაქტიკულად შეუძლებელია გადასახადის გადამხდელის განსხვავება სხვა პირისგან და ეს პირი გამოყენებულია გადასახადის გადახდევინების უზრუნველყოფის ღონისძიებებისთვის თავის არიდების მიზნით, ითვლება, რომ

აღნიშნული პირები არიან ერთიმეორის ცრუმაგიერი პირები; გადასახადის გადამხდელის აღიარებული საგადასახადო დავალიანების გადახდევენების მიზნით, საგადასახადო ორგანოს უფლება აქვს, ცრუმაგიერი პირის მიმართ განახორციელოს საგადასახადო დავალიანების გადახდევენების უზრუნველყოფის ღონისძიებები. რაიონული სასამართლოს განმარტებით, ამ მუხლის შინაარსიდან გამომდინარე, ცრუმაგიერ პირებად აღიარებისათვის სახეზე უნდა იყოს გადასახადის გადამხდელის განსხვავების შეუძლებლობა სხვა იმ პირისაგან, რომელიც გამოყენებული იყო გადასახადის გადახდევენების 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. რაიონული სასამართლოს მოსაზრებით კი, განსახილველ შემთხვევაში საქმეზე წარმოდგენილი არ არის არც ერთი სახის მტკიცებულება, რაც უტყუარად მიუთითებდა მოპასუხეთა ერთმანეთისაგან გაუმიჯნაობასა და განზრახ ერთობლივი - გადასახადის გადახდისაგან თავის არიდების მიზნით მოქმედებაზე. მოცემულ კონკრეტულ შემთხვევაში, საგადასახადო ორგანოს მოპასუხეებად დასახელებული პირები მიაჩნია ურთიერთდამოკიდებულ პირებად და შესაბამისად, ცრუმაგიერ პირებად, რაც არ გაიზიარა რაიონულმა სასამართლომ და განმარტა, რომ ამ მუხლით განსაზღვრული განსაკუთრებული ურთიერთობა სახეზეა მაშინ, როდესაც ერთი პირის მიერ მეორე პირის კონტროლი წინ უსწრებს მათ შორის განხორციელებულ კონკრეტულ საქმიანობას და თვითონ ეს კონკრეტული საქმიანობა არ განიხილება ერთი პირის მიერ მეორის კონტროლად. რაიონული სასამართლოს მოსაზრებით, მოცემულ შემთხვევაში საქმის მასალებით არ დასტურდება მოპასუხეთა კონტროლს დაქვემდებარებული რაიმე განსაკუთრებული ურთიერთობის არსებობა ერთმანეთს შორის, თუმცა, ასეთის არსებობის დადასტურების შემთხვევაშიც, არ არსებობს მათი ცრუმაგიერ პირებად აღიარებისათვის საკმარისი საფუძველი, ვინაიდან, სახეზე არ არის საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 246-ე მუხლით განსაზღვრული წანამძღვრები.

2.10. რაიონულმა სასამართლომ განმარტა, რომ ცრუმაგიერ პირებად აღიარებისათვის სახეზე უნდა იყოს 2 პირობის კუმულაციურად არსებობა: 1. პრაქტიკულად შეუძლებელი უნდა იყოს გადასახადის გადამხდელის განსხვავება სხვა პირისგან და 2. ეს პირი გამოყენებული უნდა იყოს გადასახადის გადახდევენების უზრუნველყოფის ღონისძიებებისთვის თავის არიდების მიზნით. გადასახადის გადამხდელის განსხვავება სხვა პირისაგან შეუძლებელია, როდესაც სახეზეა: 1. საერთო ფინანსური ანგარიშები და საგადასახადო დეკლარაციების ფაილები (დეკლარაციის ერთობლივად შევსება, ერთიანი დაგეგმვა, საერთო ადმინისტრირება) დამოუკიდებელ კომპანიებში; 2. ერთი კომპანიის ქმედებები არის მეტად განმაპირობებელი (გამიზნული) მეორე კომპანიის ბიზნესის წყაროსი (წარმატების); 3. კომპანია იყენებს სხვა კომპანიის საკუთრებას, როგორც საკუთარს; 4. კორპორაციის ყოველდღიური საქმიანობის ურთიერთაღრევა (ერთობლიობა); 5. შვილი—ბილი კომპანიის ხელმძღვანელების/დასაქმებულების სხვა კომპანიის (მაგ. დედა კომპანიის)

საუკეთესო ინტერესებში მოქმედება; 6. ე. წ. ჩრდილ---ვანი დირექტორის” თეორია. რაიონული სასამართლოს განმარტებით, უზრუნველყოფის ღონისძიებებისაგან თავის არიდების სხვა პირის გამოყენების ფორმებია: 1. კომპანიის არასაკმარისი კაპიტალიზაცია (კომპანიას არ გააჩნია საწესდებო კაპიტალი, რაც აუცილებელია საქმიანობის განსახორციელებლად, ანუ კომპანიას არ გააჩნია საკმარისი საწესდებო კაპიტალი მოსალოდნელი მოთხოვნების უზრუნველსაყოფად); 2. კომპანიასა და დამფუძნებელს (პარტნიორს), სხვა პირებს შორის დადებულ გარიგებებს არ გააჩნიათ გარიგების ისეთი ხასიათი, რომელიც ჩვეულებრივ პირობებში დადებული იქნებოდა ორ დამოუკიდებელ პირს შორის და აღნიშნული განპირობებულია უზრუნველყოფის ღონისძიებებისაგან თავის არიდების მიზნით. რაიონული სასამართლოს მოსაზრებით, მოცემულ შემთხვევაში თუნდაც დადასტურდეს შპს „დ----- 2---“-ის მიერ იგივე საქმიანობის განხორციელება იგივე მისამართზე, მხოლოდ ეს ფაქტი ვერ გახდება ცრუმაგიერ პირებად მოპასუხეთა აღიარების ერთადერთი და საკმარისი საფუძველი, რადგან სახეზე არ არის დასახელებული ორი კუმულაციური პირობიდან არც ერთი - პრაქტიკულად შეუძლებელი უნდა იყოს გადასახადის გადამხდელის განსხვავება სხვა პირისგან და ეს პირი გამოყენებული იქნეს გადასახადის გადახდევინების უზრუნველყოფის ღონისძიებისათვის თავის არიდების მიზნით. რაიონული სასამართლოს მითითებით, წარმოდგენილი მასალების შეფასებით და ანალიზით არ დგინდება მოპასუხეთა ერთმანეთთან განსაკუთრებული ურთიერთობა სამეწარმეო საქმიანობაში და გადასახადის გადამხდელის შპს „ჟ-----ის“ (ყოფილი შპს „ი----ს“) განსხვავების პრაქტიკულად შეუძლებლობა დანარჩენი მოპასუხეებისაგან. გარდა ამისა, მოსარჩელის მიერ ვერ იქნა საკმარისად არგუმენტირებული შეფასება გაკეთებული, სასაქონლო ზედნადებებში გამყიდველად და მყიდველად შპს „ი----სა“ და შპს „ჟ-----ის“ ერთდროულად მითითებით რა დაირღვა ან რატომაა ეს „მტკიცებულება“ მოპასუხეთა ერთმანეთის ცრუმაგიერად მიჩნევისათვის ერთ-ერთი საფუძველი. ამავე დროს, მოპასუხის მიერ ლოგიკურადაა ახსნილი სასაქონლო ზედნადებში ჯერ კიდევ არარსებული იურიდიული პირის (შპს „ჟ-----ის“) მითითების მიზეზი.

2.11. რაიონულმა სასამართლომ განმარტა, რომ საქართველოს ადმინისტრაციული საპროცესო კოდექსის მე-17 მუხლის 1-ლი ნაწილით, მოსარჩელე ვალდებულია დაასაბუთოს თავისი სარჩელი და წარადგინოს შესაბამისი მტკიცებულებები. მოპასუხე ვალდებულია წარადგინოს წერილ---ბითი პასუხი (შესაგებელი) და შესაბამისი მტკიცებულებები. განსახილველ შემთხვევაში ადმინისტრაციული ორგანოს მიერ აღძრულია საქართველოს ადმინისტრაციული საპროცესო კოდექსის 25-ე მუხლით განსაზღვრული აღიარებითი სარჩელი ცრუმაგიერ პირებად ცნობის შესახებ, რომლის შესაბამისად, მოსარჩელის კანონიერი ინტერესის არსებობისას, სასამართლო უფლებამოსილია აღიაროს (დაადასტუროს) კონკრეტული სამართლებრივი ურთიერთობის არსებობა ან არარსებობა მხოლოდ იმ შემთხვევაში, თუ მოსარჩელე მხარე წარმოადგენს აღნიშნული გარემოების დამადასტურებელ უდავო მტკიცებულებებს. აღიარებითი სარჩელის სპეციფიკურობა გამომდინარეობს იქიდან, რომ სასამართლო უდავოდ დადგენილი ფაქტობრივი გარემოებებისა და

მტკიცებულებების საფუძველზე მხოლოდ აღიარებს (ადასტურებს) კონკრეტული სამართალური თეორიის არსებობა არსებობის ფაქტს. რაიონულმა სასამართლომ მიიჩნია, რომ მოცემულ შემთხვევაში მხოლოდ ერთი მხარის განმარტება უტყუარი მტკიცებულებების გარეშე არ ქმნის ამა თუ იმ პირთა ერთმანეთის ცრუმაგიერ პირებად მიჩნევის საკმარის საფუძველს, მოსარჩელის მიერ კი საკმარისი მტკიცებულებები წარმოდგენილი არ არის. ყოველივე აღნიშნული გამორიცხავს იმის მტკიცების შესაძლებლობას, რომ იგივე ადგილზე შპს „დ----- 2---“-ის მიერ იგივე საქმიანობის განხორციელება მოხდა ფორმალურად, შემხვედრი დაკმაყოფილების გარეშე, მიწის ნაკვეთის გადაცემა განხორციელდა შესაძლო საგადასახადო მოთხოვნების მოლოდინის პროცესში, მითითებული პირები საერთო ინტერესების საფუძველზე მოქმედებდნენ გადახდევის უზრუნველყოფის ღონისძიებისათვის თავის არიდების მიზნით, რომ პრაქტიკულად შეუძლებელია მათი ერთმანეთისაგან განსხვავება და წარმოდგენენ ერთმანეთის ცრუმაგიერ პირებს.

3. საპელაციო საჩივრის ფაქტობრივი და სამართლებრივი საფუძვლები

3.1. აპელანტის განმარტებით, საქმეში წარმოდგენილი იყო ორი მოწმე, ა-----ი და გ-----ე, რომლებიც ცდი---ბდნენ გ-----ი დ-----ისთვის შპს „ჟ-----ის“ საკუთრებაში არსებულ ქონებაზე ყადაღის დადების ბრძანების ჩაბარებას. მოწმეებმა დაადასტურეს, რომ გ-----ი დ-----მა არ ჩაიბარა ყადაღის ბრძანება და მიუთითა, რომ ი-----ის და გ-----ი დ-----ის გარეშე ვერ ჩაიბარებდა შპს „ჟ-----თან“ დაკავშირებულ ვერანაირ დოკუმენტაციას. აპელანტის მითითებით, გორის რაიონული სასამართლო თავის გადაწყვეტილებაში უთითებს, რომ გ-----ი დ-----მა უარყო ამ საუბრის ფაქტი. სასამართლოში წარმოდგენილი შესაგებლით მხარე არ უთითებდა და არ უარყოფდა ამ ფაქტობრივ გარემოებას. ამასთან, გ-----ი დ-----ი არ გამოცხადებულა არც მოსამზადებელ და არც მთავარ სხდომაზე, შესაბამისად გაურკვეველია, თუ საიდან გააკეთა სასამართლომ აღნიშნული დასკვნა.

3.2. აპელანტის მოსაზრებით, გორის რაიონული სასამართლოს გადაწყვეტილება არის უკანონო, უსაფუძვლო და იურიდიულად დაუსაბუთებელი, შესაბამისად, საქართველოს სამოქალაქო საპროცესო კოდექსის 393-394-ე მუხლებიდან გამომდინარე, იგი შეიცავს გაუქმების აბსოლუტურ საფუძვლებს, შპს „ჟ-----ი“ (ს/ნ 4-----), შპს „დ----- 2---“ (ს/ნ 4-----), გ-----ი დ-----ი (პ/ნ 5-----), ი-----ი (პ/ნ 5-----) და გ-----ი დ-----ი (პ/ნ 5-----) წარმოდგენენ ცრუმაგიერ პირებს საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 246-ე მუხლის საფუძველზე. პირველი ინსტანციის გადაწყვეტილება შეიცავს მსჯელობას და დაუსაბუთებელ დასკვნას რამოდენიმე საკითხთან მიმართებაში. გადაწყვეტილების უმეტესი ნაწილი დაფუძნებულია იმ გარემოებაზე, რომ შემოსავლების სამსახური ცდი---ბდა დაედასტურებინა მოპასუხეთა ურთიერთდამოკიდებულება, რომელიც რეალურად არ არსებობდა და რომლის გარდაც, შემოსავლების სამსახურს სხვა არგუმენტი არ გააჩნდა. შემოსავლების სამსახურის მიერ არც წარდგენილ სასარჩელო განცხადებაში და არც მთავარ სხდომაზე მიცემულ ახსნა-განმარტებაში არ ფიქსირდება არათუ სსკ-

ის მე-19 მუხლის „ე“ ქვეპუნქტზე მითითება, არამედ ზოგადად „ურთიერთდამოკიდებული პირების“ ცნებაზე მითითებაც კი. აპელანტის მოსაზრებით, სასამართლოს ერთმანეთში აერია ე.წ. „ჩრდი---ვანი დირექტორის“ ცნება (რომელზეც კეთდებოდა მითითება შემოსავლების სამსახურის მხრიდან) და სსკ-ის მე-19 მუხლის მე-2 ნაწილის „ე“ ქვეპუნქტი. აღნიშნული ქვეპუნქტის თანახმად, განსაკუთრებულ ურთიერთობებს მიეკუთვნება ურთიერთობები, რომელთა დროსაც ერთი პირი პირდაპირ ან არაპირდაპირ აკონტროლებს მეორე პირს. სასამართლომ მხედველობიდან გამორჩა იმავე მუხლის მე-5 ნაწილი, რომლის თანახმადაც, „ამ მუხლის მიზნებისათვის კონტროლი გულისხმობს: სამეთვალყურეო საბჭოს წევრობას, დირექტორობას და ამ თანამდებობებზე პირების დანიშვნის უფლებას; ხმის უფლების მქონე წილის ან აქციების 20 პროცენტის ფლობას.“ შემოსავლების სამსახური საერთოდ არ მიუთითებდა მე-19 მუხლზე, არამედ ყურადღებას ამახვილებდა „ჩრდი---ვანი დირექტორის/მმართველის“ ცნებაზე და ადასტურებდა, რომ შპს „ჟ-----ის“ დირექტორად იურიდიულად გაფორმებული იყო გ-----ი დ-----ი, თუმცა საწარმოს რეალურად მართავდნენ ი-----ი და გ-----ი დ-----ი. აღნიშნულმა ფაქტობრივმა და სამართლებრივმა შეცდომამ განაპირობა ის, რომ სასამართლომ თავისი გადაწყვეტილება დააფუძნა საერთოდ სხვა სამართლებრივი ინსტიტუტის განმარტებაზე, რამაც შესაბამისად დააყენა არასწორი შედეგი. აპელანტის მოსაზრებით, ასევე იურიდიულად დაუსაბუთებელია სასამართლოს შემდეგი მსჯელობა: „ის ფაქტი, რომ მას შემდეგ, რაც შემოსავლების სამსახურმა დაასრულა შპს „ჟ-----ის“ შემოწმება და ამ უკანასკნელმა ეკონომიკური საქმიანობა შეწყვიტა, რის შემდეგაც იმავე ობიექტზე სამეწარმეო საქმიანობა გააგრძელა შპს „დ----- 2---“-მა, ხოლო იგივე მიწის ნაკვეთი ნასყიდობის ხელშეკრულებით გადავიდა ამ უკანასკნელის დირექტორის (როგორც ფიზიკური პირის) საკუთრებაში, რომ შპს „ჟ-----ი“ და შპს „დ----- 2---“ ხის მორებს იღებდნენ ერთი და იგივე პირისაგან, არ ქმნის ამ იურიდიულ პირთა და მათ დამფუძნებელ-დირექტორთა ურთიერთდამოკიდებულ პირებად მიჩნევის საკმარის საფუძველს, რადგან ცალკე აღებული ეს ქმედებები, სხვა გარემოებების გარეშე წარმოადგენს ჩვეულებრივ სამეწარმეო საქმიანობას“. აღნიშნულთან დაკავშირებით შემოსავლების სამსახური განმარტავს, რომ პირების ცრუმაგიერ პირებად აღიარებასთან დაკავშირებულ საქმეებში კონკრეტული ფაქტობრივი გარემოებების მხოლოდ ცალ-ცალკე შეფასება არ იძლევა სრული და ობიექტური სამართლებრივი დასკვნების გაკეთების შესაძლებლობას. მეტიც, ასეთი კატეგორიის დავებში, ცალკე აღებული თითოეული მოქმედება წარმოადგენს სრულიად კანონიერ მოქმედებას. მაგალითად, უძრავი/მოძრავი ქონების ჩუქება, უსასყიდლოდ სარგებლობაში გადაცემა, საწარმოდან დივიდენდის გატანა, ორი სხვადასხვა საფირმო სახელწოდების მქონე, ურთიერთდამოკიდებული საწარმოს საქმიანობა ერთიდაიგივე ფართზე, ერთიდაიგივე საქმიანობის სახე, ერთიდაიგივე საკონტაქტო მონაცემები, ერთიდაიგივე კონტრაქტები, ერთიდაიგივე დასაქმებული პირები და ა.შ. ცალ-ცალკე აღებული თითოეული მოქმედება წარმოადგენს კანონიერ მოქმედებას და რაღა თქმა უნდა აკრძალულიც არ არის კანონმდებლობით. ამგვარი კატეგორიის საქმეებში პირების ცრუმაგიერად აღიარებას იწვევს აღნიშნული ფაქტობრივი გარემოებების ურთიერთშეჯერება, ერთობლივად განხილვა და სწორი

იურიდიული შეფასების მიცემა. შესაბამისად, აპელანტის მოსაზრებით, არამართებული და მცდარია გორის რაიონული სასამართლოს მხრიდან კონკრეტული ფაქტობრივი გარემოებებისთვის ცალ-ცალკე ისეთი იურიდიული განმარტების მიცემა, რომ აღნიშნული მოქმედებები წარმოადგენს ჩვეულებრივ სამეწარმეო საქმიანობა.

3.3. აპელანტის მოსაზრებით, გორის რაიონული სასამართლო ასევე არასწორად განმარტავს სსკ-ის 246-ე მუხლს. სასამართლო პირთა გაუმიჯნაობის ნიშნებს შემოფარგლავს სულ 6 ნიშნით, ხოლო ქონების გარიდების ოპერაციას, სულ 2 ნიშნით. აღნიშნული განმარტება არ შეესაბამება არც კანონმდებლის მიზნებს, არც წარმოდგენილ ნორმას და არც სასამართლო პრაქტიკას. არ შეიძლება ასეთი კატეგორიის საქმეებში დადგინდეს შეზღუდული რაოდენობის კრიტერიუმები, რომლებშიც თუ არ მოხვდება განსახილველი საქმე, მაშინ არ დადგინდება ცრუმაგიერობა. შემოსავლების სამსახური მიუთითებს, რომ ცრუმაგიერობის დავებში ყოველ კონკრეტულ შემთხვევაში, საქმის გარემოებების მიხედვით განსხვავდება ყოველი ცალკეული საქმე. საქმის განხილვისას, სასამართლომ ინდივიდუალურად უნდა გადაწყვიტოს, პირთა გაუმიჯნაობის წარდგენილი ნიშნები ქმნის თუ არა პირთა გაუმიჯნაობის შედეგს. არასწორი და სამართლებრივ ლოგიკას მოკლებული იქნება, თუკი სასამართლო მიუთითებს პირთა გაუმიჯნაობის ზოგად სტანდარტებს და ინდივიდუალურ შემთხვევებს მოარგებს მას. ცრუმაგიერობის დავების მრავალფეროვნებიდან გამომდინარე სასამართლომ საქმე უნდა გადაწყვიტოს ინდუქციური მეთოდის გამოყენებით (რომელიც გავრცელებულია საერთო სამართლის სისტემაში) და არა დედუქციური მეთოდით (რომელიც გავრცელებულია კონტინენტური ევროპის სამართლის სისტემაში). მითუმეტეს, რომ აღნიშნული ინსტიტუტი კონტინენტური ევროპის სამართლის სისტემის ქვეყნებში შემოსულია ანგლო-ამერიკული სისტემიდან, სადაც თავის მხრივ, ადმინისტრაციულ დავებში გამოიყენება დავის გადაწყვეტის ინდუქციური მეთოდი. აპელანტის მოსაზრებით, განსახილველ შემთხვევაში სასამართლომ ყურადღება არ მიაქცია პირთა გაუმიჯნაობის შემდეგ ნიშნებს: საწარმოების საქმიანობის სახე არის ერთიდაიგივე, საქმიანობის ადგილი ზუსტად ემთხვევა ერთმანეთს და არის ერთი მისამართი, საწარმოებს ჰყავთ ერთიდაიგივე კონტრაქტები, საწარმოებს აქვთ საერთო სქემა (მთლიან საწარმოსთან ერთად, ახალ მფლობელზე აფორმებენ იმ მიწის ნაკვეთს, რომელზეც ხორციელდება საქმიანობა), ხოლო ქონების გარიდებასთან დაკავშირებით, სასამართლოს მხედველობიდან გამორჩა ის გარემოება, რომ სამეწარმეო საქმიანობის და უძრავი ქონების გადაფორმებასთან ერთად შპს „დ----- 2---“-ის საკუთრებაში გადავიდა შპს „ჟ-----ის“ საკუთრებაში არსებული ძირითადი საშუალებები, რომლითაც მანამდე შპს „ჟ-----ი“ და შემდგომში შპს „დ----- 2---“ ახორციელებდა მორების გადამუშავებას. აპელანტის მითითებით, უზრუნველყოფის ღონისძიების გამოყენების გარეშე კონკრეტულ პირებს კვლავაც შეუძლიათ ქონების გასხვისება და სასამართლო პროცესებისათვის პრაქტიკული მნიშვნელობის დაკარგვა, შესაბამისად, კვლავაც არსებობს უზრუნველყოფის ღონისძიების გამოყენების აუცილებლობა. ყოველივე ზემოაღნიშნულიდან გამომდინარე, აპელანტი მიიჩნევს, რომ გორის რაიონული სასამართლოს გადაწყვეტილება არის დაუსაბუთებელი, უსაფუძვლო და

კანონშეუსაბამო. გადაწყვეტილება არ არის იურიდიულად საკმარისად დასაბუთებული.

4. გასაჩივრებული გადაწყვეტილების უცვლელად დატოვების დასაბუთება:

სააპელაციო პალატამ განიხილა საქმის მასალები, მოისმინა მხარეთა ახსნა-განმარტებები, შეამოწმა გადაწყვეტილების კანონიერება-დასაბუთებულობა და მიიჩნევს, რომ სააპელაციო საჩივარი არ უნდა დაკმაყოფილდეს, შემდეგ გარემოებათა გამო:

სააპელაციო პალატა თვლის, რომ სააპელაციო საჩივარში მითითებული გარემოებები არ ქმნიან სამოქალაქო საპროცესო კოდექსის 393-ე და 394-ე მუხლებით გათვალისწინებულ შემადგენლობას და შესაბამისად, გადაწყვეტილების გაუქმების პროცესუალურ-სამართლებრივ საფუძვლებს.

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. იმავე მუხლის მეორე ნაწილის შესაბამისად, სამართლებრივი თვალსაზრისით შემოწმებისას სასამართლო ხელმძღვანელობს 393-ე და 394-ე მუხლების მოთხოვნებით. სამოქალაქო საპროცესო კოდექსის 390-ე მუხლის მე-3 ნაწილის „გ“ ქვეპუნქტის თანახმად, თუ სააპელაციო სასამართლო ეთანხმება პირველი ინსტანციის სასამართლოს შეფასებებს და დასკვნებს საქმის ფაქტობრივ ან/და სამართლებრივ საკითხებთან დაკავშირებით, მაშინ დასაბუთება იცვლება მათზე მითითებით.

ფაქტობრივი დასაბუთება

4.1. სააპელაციო სასამართლო სრულად ეთანხმება პირველი ინსტანციის სასამართლოს შეფასებებს და დასკვნებს საქმის ფაქტობრივ გარემოებებთან დაკავშირებით. სააპელაციო პალატის მოსაზრებით, გორის რაიონულმა სასამართლომ სწორად დაადგინა საქმის ფაქტობრივი გარემოებები, რასაც იზიარებს სააპელაციო პალატაც.

4.2. საქმის მასალებით დადგენილია, რომ შპს „ი—“ იურიდიულ პირად დარეგისტრირდა 2014 წლის 12 ივნისს, რომლის დირექტორი და 100%-იანი წილის მესაკუთრე ი—————ი იყო; საწარმოს საქმიანობის საგანს წარმოადგენდა ხე-ტყის მიღება-გადამუშავება (სახერხი საამქრო).

4.3. საწარმო ფუნქციონირებდა ი—————ის სახელზე № 6———— საკადასტრო

კოდით რეგისტრირებულ არასასოფლო-სამეურნეო დანიშნულების მიწის ნაკვეთზე.

4.4. 2015 წლის 19 ივნისიდან კომპანიამ შეიცვალა სახელწოდება, პარტნიორი და დირექტორი, და ჩამოყალიბდა შპს „ჟ-----ი“, რომლის დირექტორი და 100%-იანი წილის მესაკუთრე გ-----ი დ-----ი გახდა, ხოლო ი-----ის სახელზე №6----- საკადასტრო კოდით რეგისტრირებული არასასოფლო-სამეურნეო დანიშნულების მიწის ნაკვეთი 2015 წლის 24 ივნისიდან ნასყიდობის ხელშეკრულებით გადაეცა გ-----ი დ-----ს.

4.5. შპს „ჟ-----ის“ (ყოფილი შპს „ი-----“) აღიარებული საგადასახადო დავალიანება 23 521,62 ლარია; მის ქონებაზე გავრცელებულია საგადასახადო გირავნობა/იპოთეკა.

4.6. მას შემდეგ, რაც შემოსავლების სამსახურმა დაასრულა შპს „ჟ-----ის“ (ყოფილი შპს „ი-----“) შემოწმება, მან ეკონომიკური საქმიანობა შეწყვიტა, რის შემდეგაც იმავე ობიექტზე სამეწარმეო საქმიანობა გააგრძელა შპს „დ----- 2---“-მა, რომლის დირექტორი და 100%-იანი წილის მესაკუთრე გ-----ი დ-----ია, ხოლო იგივე მიწის ნაკვეთი ნასყიდობის ხელშეკრულებით გადავიდა ამ უკანასკნელის საკუთრებაში.

4.7. შპს „ჟ-----ი“ ხის მორებს იღებდა შპს „ჩ----სგან“, ხოლო შემდეგ მიღება გააგრძელა შპს „დ----- 2---“-მა.

4.8. სააპელაციო პალატის მოსაზრებით, რაიონულმა სასამართლომ მართებულად არ გაიზიარა შემოსავლების სამსახურის განმარტება, რომ შპს „ჟ-----ის“ ფაქტობრივი მმართველები ი-----ი და გ-----ი დ-----ია, რომელთა თანხმობის გარეშეც გ-----ი დ-----ი გადაწყვეტილებას ვერ მიიღებს, რომ ამ პირთა მიერაა შეძენილი გ-----ი დ-----ის სახელზე მიწის ნაკვეთი და სამეწარმეო საქმიანობისათვის საჭირო ძირითადი საშუალებები, რომ ისინი საქმიანობას აგრძელებენ შპს „დ----- 2---“-ის სახელით. ამ ფაქტობრივი გარემოების დამადასტურებელ მტკიცებულებად შემოსავლების სამსახურს მიაჩნია მოწმის სახით დაკითხულ ადმინისტრირების სამსახურის წარმომადგენლების ა-----ისა და გ-----ის ჩვენებები, რომლებმაც განმარტეს, რომ ამ გარემოებების შესახებ მათ ესაუბრა თვით გ-----ი დ-----ი. რაიონულმა სასამართლომ სწორად განმარტა, რომ საქართველოს სამოქალაქო საპროცესო კოდექსის 102-ე მუხლის მე-3 ნაწილის თანახმად, საქმის გარემოებები, რომლებიც კანონის თანახმად უნდა დადასტურდეს გარკვეული სახის მტკიცებულებებით, არ შეიძლება დადასტურდეს სხვა სახის მტკიცებულებებით. იმ შემთხვევაშიც კი, თუ სასამართლო გაიზიარებს მოწმეთა ჩვენებას, რომ ამ ფაქტების შესახებ მათ უშუალოდ გ-----ი დ-----ი ესაუბრა, სააპელაციო პალატის მოსაზრებითაც, ეს არ ნიშნავს, რომ ამგვარ ფაქტებს მართლაც ჰქონდა ადგილი. ერთი პირის მიერ მეორის კონტროლი გამოიხატება აქტიურ ქმედებებში და რეალურად უნდა არსებობდეს; ეს უნდა დასტურდებოდეს კონკრეტული მტკიცებულებებით და არა რომელიმე პირის კერძო საუბრით; აღსანიშნავია, რომ ამ საუბრის ფაქტს უარყოფს გ-----ი დ-----ი.

სამართლებრივი დასაბუთება

4.9. სააპელაციო სასამართლო სრულად იზიარებს პირველი ინსტანციის სასამართლოს შეფასებებს და დასკვნებს საქმის სამართლებრივ საკითხებთან დაკავშირებით. სააპელაციო პალატის მოსაზრებით, რაიონულმა სასამართლომ სწორი სამართლებრივი შეფასება მისცა საქმეში წარმოდგენილ მტკიცებულებებს.

4.10. სააპელაციო პალატა იზიარებს რაიონული სასამართლოს მსჯელობას მასზედ, რომ საქართველოს საგადასახადო კოდექსის მე-19 მუხლის 1-ლი და მე-2 ნაწილების თანახმად, ურთიერთდამოკიდებულ პირებად ითვლებიან ის პირები, რომელთა შორის განსაკუთრებულ ურთიერთობათა არსებობამ შეიძლება გავლენა მოახდინოს მათი ან მათ მიერ წარმოდგენილი პირების საქმიანობის პირობებზე ან ეკონომიკურ შედეგებზე; განსაკუთრებულ ურთიერთობებს მიეკუთვნება ურთიერთობები, რომელთა დროსაც: ა) პირები არიან ერთი საწარმოს დამფუძნებლები (მონაწილეები), თუ მათი ჯამური წილი არანაკლებ 20 პროცენტია; ბ) ერთი პირი პირდაპირ ან არაპირდაპირ მონაწილეობს მეორე პირ საწარმოში, თუ ასეთი მონაწილეობის წილი არანაკლებ 20 პროცენტია; გ) პირი ახორციელებს საწარმოს კონტროლს; დ) ფიზიკური პირი თანამდებობრივად ექვემდებარება სხვა ფიზიკურ პირს; ე) ერთი პირი პირდაპირ ან არაპირდაპირ აკონტროლებს მეორე პირს; ვ) პირებს პირდაპირ ან არაპირდაპირ აკონტროლებს მესამე პირი; ზ) პირები ერთად, პირდაპირ ან არაპირდაპირ აკონტროლებენ მესამე პირს; თ) პირები ნათესავები არიან; ი) პირები ამხანაგობის წევრები არიან. მოსარჩელის მითითებით, მოპასუხეები არიან ურთიერთდამოკიდებული პირები ამ მუხლის „ე“ (ერთი პირი პირდაპირ ან არაპირდაპირ აკონტროლებს მეორე პირს) ქვეპუნქტის საფუძველზე. რაიონულმა სასამართლომ მართებულად განმარტა, რომ იმავე მუხლის მე-5 და მე-6 ნაწილების მიხედვით, ამ მუხლის მიზნებისათვის კონტროლი გულისხმობს: სამეთვალყურეო საბჭოს წევრობას, დირექტორობას და ამ თანამდებობებზე პირების დანიშვნის უფლებას; ხმის უფლების მქონე წილის ან აქციების 20 პროცენტის ფლობას; ამ მუხლის მიზნებისათვის ფიზიკური პირი ითვლება წილის არაპირდაპირ მფლობელად, თუამ წილს ფლობს მისი ნათესავი. ამ მუხლის შინაარსის ანალიზიდან გამომდინარე, რაიონულმა სასამართლომ ასევე სწორად განმარტა, რომ საგადასახადო კოდექსის მიზნებიდან გამომდინარე, ურთიერთდამოკიდებულ პირებად ითვლებიან ის პირები, რომელთა შორის უნდა არსებობდეს ამავე მუხლით განსაზღვრული განსაკუთრებულ ურთიერთობები სამეწარმეო საქმიანობის ამა თუ იმ მიზნით და ფორმით ერთობლივად განხორციელებისათვის. სააპელაციო პალატის მოსაზრებითაც, განსახილველ შემთხვევაში არ დასტურდება ფაქტი იმის შესახებ, რომ მოპასუხეებს შორის იყო საქართველოს საგადასახადო კოდექსის მე-19 მუხლით განსაზღვრული განსაკუთრებული ურთიერთობები, საქმეზე არ არის წარმოდგენილი არც ერთი მტკიცებულება, რომ შპს „ე-----ს“ (ყოფილ შპს „ი----ს“) გააჩნდა მე-19 მუხლით განსაზღვრული განსაკუთრებულ ურთიერთობები სამეწარმეო საქმიანობის ამა თუ იმ მიზნით და ფორმით ერთობლივად განხორციელებისათვის შპს „დ----- 2---“-თან ან ფიზიკურ პირებთან - ი-----თან, გ-----ი დ-----სა და გ-----ი დ-----თან

მიმართებაში. სააპელაციო პალატაც მიიჩნევს, რომ ამ მუხლის მიზნებისათვის კონტროლი გულისხმობს სამეთვალყურეო საბჭოს წევრობას, დირექტორობას და ამ თანამდებობებზე პირების დანიშვნის უფლებას ან ხმის უფლების მქონე წილის ან აქციების 20 პროცენტის ფლობას; საქმის მასალებით კი, მოპასუხეები წარმოადგენენ ერთმანეთისაგან დამოუკიდებელ ფიზიკურ და იურიდიულ პირებს; ის ფაქტი, რომ მას შემდეგ, რაც შემოსავლების სამსახურმა დაასრულა შპს „ჟ-----ის“ შემოწმება და ამ უკანასკნელმა ეკონომიკური საქმიანობა შეწყვიტა, რის შემდეგაც იმავე ობიექტზე სამეწარმეო საქმიანობა გააგრძელა შპს „დ----- 2---“-მა, ხოლო იგივე მიწის ნაკვეთი ნასყიდობის ხელშეკრულებით გადავიდა ამ უკანასკნელის დირექტორის (როგორც ფიზიკური პირის) საკუთრებაში, რომ შპს „ჟ-----ი“ და შპს „დ----- 2---“ ხის მორებს იღებდნენ ერთი და იგივე პირისაგან, არ ქმნის ამ იურიდიულ პირთა და მათ დამფუძნებელ-დირექტორთა ურთიერთდამოკიდებულ პირებად მიჩნევის საკმარის საფუძველს, რადგან ცალკე აღებული ეს ქმედებები, სხვა გარემოებების გარეშე, წარმოადგენს ჩვეულებრივ სამეწარმეო საქმიანობას; აღნიშნული მსჯელობისა და ამგვარი დასკვნის უმთავრესი საფუძველია ის, რომ საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 246-ე მუხლის შინაარსიდან გამომდინარე, ცრუმაგიერ პირებად აღიარებისათვის სახეზე უნდა იყოს გადასახადის გადამხდელის განსხვავების შეუძლებლობა სხვა იმ პირისაგან, რომელიც გამოყენებული იყო გადასახადის გადახდევინების უზრუნველყოფის ღონისძიებისათვის თავის არიდების მიზნით, ანუ გადასახადის გადამხდელი, რომელსაც გააჩნია საგადასახადო ვალდებულებები, მისი გადახდისაგან თავის არიდების მიზნით, ისეთ კავშირში უნდა შედიოდეს სხვა პირთან, რომ პრაქტიკულად შეუძლებელი იყოს მათი განსხვავება, მოსარჩელის მხრიდან კი, სააპელაციო პალატის მოსაზრებითაც, არ წარმოდგენილა საქმისათვის მნიშვნელობის მქონე ისეთი მტკიცებულებები, რომლებიც სასამართლოს მისცემდა იმის მყარად დასკვნის საფუძველს, რომ გადასახადის გადამხდელის განსხვავება შეუძლებელია დანარჩენი მოპასუხეებისაგან.

4.11. მოსარჩელის მითითებით, მოპასუხეთა ერთმანეთისაგან გაუმიჯნაობაზე მიუთითებს ის გარემოება, რომ ერთი და იგივე სამეწარმეო ობიექტსა და მიწის ნაკვეთზე ფუნქციონირებდა ჯერ შპს „ჟ-----ი“, ხოლო შემდეგ შპს „დ----- 2---“. ამ საკითხთან დაკავშირებით რაიონულმა სასამართლომ ასევე მართებულად განმარტა, რომ საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 246-ე მუხლის თანახმად (ცრუმაგიერი მფლობელობა), თუ სასამართლო დაადგენს, რომ პრაქტიკულად შეუძლებელია გადასახადის გადამხდელის განსხვავება სხვა პირისაგან 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. ამ მუხლის შინაარსიდან გამომდინარე, ცრუმაგიერ პირებად აღიარებისათვის სახეზე უნდა იყოს გადასახადის გადამხდელის განსხვავების შეუძლებლობა სხვა იმ პირისაგან, რომელიც

გამოყენებული იყო გადასახადის გადახდევენების 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. სააპელაციო პალატის მოსაზრებითაც, განსახილველ შემთხვევაში საქმეზე წარმოდგენილი არ არის არც ერთი სახის მტკიცებულება, რაც უტყუარად მიუთითებდა მოპასუხეთა ერთმანეთისაგან გაუმიჯნაობასა და განზრახ ერთობლივი - გადასახადის გადახდისაგან თავის არიდების მიზნით მოქმედებაზე. მოცემულ კონკრეტულ შემთხვევაში, საგადასახადო ორგანოს მოპასუხეებად დასახელებული პირები მიაჩნია ურთიერთდამოკიდებულ პირებად და შესაბამისად, ცრუმაგიერ პირებად, რაც სწორად არ გაიზიარა რაიონულმა სასამართლომ და მართებულად განმარტა, რომ ამ მუხლით განსაზღვრული განსაკუთრებული ურთიერთობა სახეზეა მაშინ, როდესაც ერთი პირის მიერ მეორე პირის კონტროლი წინ უსწრებს მათ შორის განხორციელებულ კონკრეტულ საქმიანობას და თვითონ ეს კონკრეტული საქმიანობა არ განიხილება ერთი პირის მიერ მეორის კონტროლად. მოცემულ შემთხვევაში საქმის მასალებით არ დასტურდება მოპასუხეთა კონტროლს დაქვემდებარებული რაიმე განსაკუთრებული ურთიერთობის არსებობა ერთმანეთს შორის, თუმცა, ასეთის არსებობის დადასტურების შემთხვევაშიც, არ არსებობს მათი ცრუმაგიერ პირებად აღიარებისათვის საკმარისი საფუძველი, ვინაიდან, სახეზე არ არის საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 246-ე მუხლით განსაზღვრული წანამძღვრები.

4.12. სააპელაციო პალატა ასევე იზიარებს რაიონული სასამართლოს მსჯელობას მასზედ, რომ ცრუმაგიერ პირებად აღიარებისათვის სახეზე უნდა იყოს 2 პირობის კუმულაციურად არსებობა: 1. პრაქტიკულად შეუძლებელი უნდა იყოს გადასახადის გადამხდელის განსხვავება სხვა პირისგან და 2. ეს პირი გამოყენებული უნდა იყოს გადასახადის გადახდევენების უზრუნველყოფის ღონისძიებებისათვის თავის არიდების მიზნით. გადასახადის გადამხდელის განსხვავება სხვა პირისაგან შეუძლებელია, როდესაც სახეზეა: 1. საერთო ფინანსური ანგარიშები და საგადასახადო დეკლარაციების ფაილები (დეკლარაციის ერთობლივად შევსება, ერთიანი დაგეგმვა, საერთო ადმინისტრირება) დამოუკიდებელ კომპანიებში; 2. ერთი კომპანიის ქმედებები არის მეტად განმაპირობებელი (გამიზნული) მეორე კომპანიის ბიზნესის წყაროსი (წარმატების); 3. კომპანია იყენებს სხვა კომპანიის საკუთრებას, როგორც საკუთარს; 4. კორპორაციის ყოველდღიური საქმიანობის ურთიერთაღრევა (ერთობლიობა); 5. შვილი—ბილი კომპანიის ხელმძღვანელების/დასაქმებულების სხვა კომპანიის (მაგ. დედა კომპანიის) საუკეთესო ინტერესებში მოქმედება; 6. ე. წ. ჩრდილი—ვანი დირექტორის” თეორია. უზრუნველყოფის ღონისძიებებისაგან თავის არიდების სხვა პირის გამოყენების ფორმებია: 1. კომპანიის არასაკმარისი კაპიტალიზაცია (კომპანიას არ გააჩნია საწესდებო კაპიტალი, რაც აუცილებელია საქმიანობის განსახორციელებლად, ანუ კომპანიას არ გააჩნია საკმარისი საწესდებო კაპიტალი მოსალოდნელი მოთხოვნების უზრუნველსაყოფად); 2. კომპანიასა და დამფუძნებელს (პარტნიორს), სხვა პირებს შორის დადებულ გარიგებებს არ გააჩნიათ გარიგების

ისეთი ხასიათი, რომელიც ჩვეულებრივ პირობებში დადებული იქნებოდა ორ დამოუკიდებელ პირს შორის და აღნიშნული განპირობებულია უზრუნველყოფის ღონისძიებებისაგან თავის არიდების მიზნით. სააპელაციო პალატის მოსაზრებითაც, მოცემულ შემთხვევაში თუნდაც დადასტურდეს შპს „დ----- 2---“-ის მიერ იგივე საქმიანობის განხორციელება იგივე მისამართზე, მხოლოდ ეს ფაქტი ვერ განდება ცრუმაგიერ პირებად მოპასუხეთა აღიარების ერთადერთი და საკმარისი საფუძველი, რადგან სახეზე არ არის დასახელებული ორი კუმულაციური პირობიდან არც ერთი - პრაქტიკულად შეუძლებელი უნდა იყოს გადასახადის გადამხდელის განსხვავება სხვა პირისგან და ეს პირი გამოყენებული იქნეს გადასახადის გადამხდელის უზრუნველყოფის ღონისძიებებისათვის თავის არიდების მიზნით. წარმოდგენილი მასალების შეფასებისა და ანალიზის საფუძველზე სააპელაციო პალატაც მიიჩნევს, რომ არ დგინდება მოპასუხეთა ერთმანეთთან განსაკუთრებული ურთიერთობა სამეწარმეო საქმიანობაში და გადასახადის გადამხდელის შპს „ჟ-----ის“ (ყოფილი შპს „ი----ს“) განსხვავების პრაქტიკულად შეუძლებლობა დანარჩენი მოპასუხეებისაგან. გარდა ამისა, მოსარჩელის მიერ ვერ იქნა საკმარისად არგუმენტირებული შეფასება გაკეთებული, სასაქონლო ზედნადებებში გამყიდველად და მყიდველად შპს „ი----სა“ და შპს „ჟ-----ის“ ერთდროულად მითითებით რა დაირღვა ან რატომაა ეს „მტკიცებულება“ მოპასუხეთა ერთმანეთის ცრუმაგიერად მიჩნევისათვის ერთ-ერთი საფუძველი. ამავე დროს, მოპასუხის მიერ ლოგიკურადაა ახსნილი სასაქონლო ზედნადებებში ჯერ კიდევ არარსებული იურიდიული პირის (შპს „ჟ-----ის“) მითითების მიზეზი.

4.13. რაიონულმა სასამართლომ ასევე მართებულად განმარტა, რომ საქართველოს ადმინისტრაციული საპროცესო კოდექსის მე-17 მუხლის 1-ლი ნაწილით, მოსარჩელე ვალდებულია დაასაბუთოს თავისი სარჩელი და წარადგინოს შესაბამისი მტკიცებულებები. მოპასუხე ვალდებულია წარადგინოს წერილ-ბიტი პასუხი (შესაგებელი) და შესაბამისი მტკიცებულებები. განსახილველ შემთხვევაში ადმინისტრაციული ორგანოს მიერ აღძრულია საქართველოს ადმინისტრაციული საპროცესო კოდექსის 25-ე მუხლით განსაზღვრული აღიარებითი სარჩელი ცრუმაგიერ პირებად ცნობის შესახებ, რომლის შესაბამისად, მოსარჩელის კანონიერი ინტერესის არსებობისას, სასამართლო უფლებამოსილია აღიაროს (დაადასტუროს) კონკრეტული სამართლებრივი ურთიერთობის არსებობა ან არარსებობა მხოლოდ იმ შემთხვევაში, თუ მოსარჩელე მხარე წარმოადგენს აღნიშნული გარემოების დამადასტურებელ უდავო მტკიცებულებებს. აღიარებითი სარჩელის სპეციფიკურობა გამომდინარეობს იქიდან, რომ სასამართლო უდავოდ დადგენილი ფაქტობრივი გარემოებებისა და მტკიცებულებების საფუძველზე მხოლოდ აღიარებს (ადასტურებს) კონკრეტული სამართალურითიერობის არსებობაარარსებობის ფაქტს. რაიონულმა სასამართლომ სწორად მიიჩნია, რომ მოცემულ შემთხვევაში მხოლოდ ერთი მხარის განმარტება უტყუარი მტკიცებულებების გარეშე არ ქმნის ამა თუ იმ პირთა ერთმანეთის ცრუმაგიერ პირებად მიჩნევის საკმარის საფუძველს, მოსარჩელის მიერ კი საკმარისი მტკიცებულებები წარმოდგენილი არ არის. ყოველივე აღნიშნული გამორიცხავს იმის მტკიცების შესაძლებლობას, რომ იგივე ადგილზე შპს „დ----- 2---“-ის მიერ იგივე

საქმიანობის განხორციელება მოხდა ფორმალურად, შემხვედრი დაკმაყოფილების გარეშე, მიწის ნაკვეთის გადაცემა განხორციელდა შესაძლო საგადასახადო მოთხოვნების მოლოდინის პროცესში, მითითებული პირები საერთო ინტერესების საფუძველზე მოქმედებდნენ გადახდევინების უზრუნველყოფის ღონისძიებისათვის თავის არიდების მიზნით, რომ პრაქტიკულად შეუძლებელია მათი ერთმანეთისაგან განსხვავება და წარმოადგენენ ერთმანეთის ცრუმაგიერ პირებს.

5. შემაჯამებელი სასამართლო დასკვნა

ყოველივე ზემოაღნიშნულიდან გამომდინარე, სააპელაციო პალატა მიიჩნევს, რომ სახეზე არ არის გასაჩივრებული გადაწყვეტილების გაუქმების სამოქალაქო საპროცესო კოდექსის 393-ე და 394-ე მუხლებით გათვალისწინებული საფუძვლები ფაქტობრივი და სამართლებრივი თვალსაზრისით, მხარის მიერ არ ყოფილა წარმოდგენილი საქართველოს სამოქალაქო საპროცესო კოდექსის 102-ე მუხლის მე-3 ნაწილის შესაბამისად მტკიცებულებები, რომლებიც გააბათილებდა პირველი ინსტანციის სასამართლოს გადაწყვეტილებით დადგენილ გარემოებებს და გაკეთებულ სამართლებრივ დასკვნებს.

6. საპროცესო ხარჯები

სააპელაციო პალატა განმარტავს, რომ „სახელმწიფო ბაჟის შესახებ“ კანონის 5.1 მუხლის „ლ“ ქვეპუნქტის შესაბამისად, აპელანტი გათავისუფლებულია სახელმწიფო ბაჟის გადახდის ვალდებულებისაგან.

ს ა რ ე ზ ო ლ უ ც ი ო ნ ა წ ი ლ ი

თბილისის სააპელაციო სასამართლომ იხელმძღვანელა საქართველოს ადმინისტრაციული საპროცესო კოდექსის პირველი მუხლის მე-2 ნაწილით, საქართველოს სამოქალაქო საპროცესო კოდექსის 257-ე, 372-ე, 386-ე, 390-ე, 391-ე, 395-ე, 397-ე მუხლებით და

დ ა ა დ გ ი ნ ა:

1. სსიპ შემოსავლების სამსახურის სააპელაციო საჩივარი არ დაკმაყოფილდეს;
2. უცვლელად დარჩეს გორის რაიონული სასამართლოს 2017 წლის 26 სექტემბრის გადაწყვეტილება;
3. აპელანტი გათავისუფლებულია სახელმწიფო ბიუჯეტის სასარგებლოდ სახელმწიფო ბაჟის გადახდის ვალდებულებისაგან;
4. განჩინება შეიძლება გასაჩივრდეს საკასაციო წესით მხარეებისათვის დასაბუთებული განჩინების კანონით დადგენილი წესით ჩაბარებიდან 21 (ოცდაერთი) დღის ვადაში საქართველოს უზენაეს სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატაში (მდებარე: ქ. თბილისი ძმ. ზუბალაშვილების ქუჩა №32) თბილისის სააპელაციო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატის (მდებარე: ქ. თბილისი, გრ. რობაქიძის 7ა) მეშვეობით.

თავმჯდომარე

მერაბ ლომიძე

მოსამართლეები

თეა ძიმისტარაშვილი

მირანდა ერემაძე