



გ ა ნ ჩ ი ნ ე ბ ა
საქართველოს სახელით

20 ნოემბერი, 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 „მ-----ა“, „მ-----“, ტ-----ე (მოპასუხეები)

დავის საგანი - ცრუმაგიერ პირებად აღიარება

გასაჩივრებული გადაწყვეტილება – საჩხერის რაიონული სასამართლოს 2018 წლის 16 ივლისის გადაწყვეტილება

1. აპელანტების მოთხოვნა: საჩხერის რაიონული სასამართლოს 2018 წლის 16 ივლისის გადაწყვეტილების გაუქმება და სსიპ შემოსავლების სამსახურის სარჩელის დაკმაყოფილება.

2. საქმის გარემოებებზე მითითება

2017 წლის 14 აგვისტოს საჩხერის რაიონულ სასამართლოს სარჩელით მიმართა სსიპ შემოსავლების სამსახურმა მოპასუხეების: შპს „მ-----ს“, „მ-----ს“ და ტ-----ის მიმართ და მოპასუხეების ერთმანეთის ცრუმაგიერ პირებად ცნობა მოითხოვა.

სარჩელი ეფუძნებოდა იმ გარემოებებს, რომ შპს „მ-----ს“ (ს/ნ 4-----) 2017 წლის 24 ივლისის მდგომარეობით შემოსავლების სამსახურის ერთიანი ელექტრონული ბაზების მონაცემების მიხედვით ერიცხება აღიარებული საგადასახადო დავალიანება 234 735.70 ლარის ოდენობით. 2015 წლის 11 ივნისს გადასახადის ქონებაზე რეგისტრირებულია საგადასახადო გირავნობის /იპოთეკის უფლება.

2015 წლის 0-----ერს ადმინისტრირების დეპარტამენტის მიერ გამოიცა N 0----- ბრძანება შპს „მ-----ს“ (ს/ნ 4-----) ქონებაზე ყადაღის დაების შესახებ. მარეგისტრირებული ორგანოებიდან მიღებული, ასევე, გადასახადის გადამხდელის მიერ წარმოდგენილი ინფორმაციის შესაბამისად შპს „მ-----ს“ (ს/ნ 4-----) საკუთრებაში ან/და ბალანსზე რაიმე სახის უძრავ-მოძრავი ქონება, ასევე, წილი და აქციები მიმდინარე პერიოდისათვის არ გააჩნია.

შპს „მ-----ს“ (ს/ნ 4-----) 100%-იანი წილის მფლობელი და დირექტორია ტ-----ე (პ/ნ 5-----), საქმიანობის სფეროს წარმოადგენს მარგანცის კონცეტრატის დამზადება.

შპს „მ-----ს“ (ს/ნ 4-----) საგადასახადო დავალიანება წარმოშობილია საგადასახადო

დეკლარირების შედეგად 2015-2016 წლის დღგ-ს დეკლარაციებით, 2014-2015 წლის მოგების წლიური დეკლარაციით.

2017 წლის 04 იანვარს ტ-----ის (პ/ნ 5-----) სახელზე 100 %-იანი წილობრივი მონაწილეობით დარეგისტრირდა ახალი საწარმო შპს „მ----“ (ს/ნ 4-----), რომლის საქმიანობის სფეროს ასევე, წარმოადგენს მარგანეცის კონცენტრატის დამზადება. შპს „მ-----ს“ მომსახურებას უწევს შპს „ლ-----ი“ (ს/კ 4-----), იგივე კომპანია, რომელიც შპს „მ-----ს“ უწევდა მომსახურებას. ორივე საწარმო შიდა გადაზიდვებისთვის იყენებს იგივე სატრანსპორტო საშუალებებს. საწარმოს ჩანაცვლება მოხდა ისე, რომ საქმიანობა არ შეწყვეტილა.

მოსარჩელის მითითებით შპს „მ-----ს“ მიერ საგადასახადო დავალიანების წარმოშობის (დეკლარირების) შემდეგ საქმიანობის შეჩერება, ტ-----ის მიერ 100%-იანი წილობრივი მონაწილეობით ახალი საწარმოს შპს „მ-----“ დაფუძნება, იგივე პროფილით საქმიანობის გაგრძელებს, სადაც მომსახურების მიმღები იგივე საწარმოა და ტრანსპორტირება ხორციელდება იმავე სატრანსპორტო საშუალებებით, მიზნად ისახავდა საგადასახადო დავალიანების გადახდევის ღონისძიებისგან თავის არიდებას.

მოსარჩელის პოზიციით აღნიშნულ გარემოებები წარმოადგენს შპს „მ-----ს“, შპს „მ-----ს“ და ტ-----ის ერთმანეთის ცრუმაგიერ პირებად ცნობის საფუძველს.

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

გასაჩივრებული გადაწყვეტილების სარეზოლუციო ნაწილი

საჩხერის რაიონული სასამართლოს 2018 წლის 16 ივლისის გადაწყვეტილებით სსიპ შემოსავლების სამსახურის სარჩელი არ დაკმაყოფილდა. ამავე გადაწყვეტილებით გაუქმდა საჩხერის რაიონული სასამართლოს 2017 წლის 15 აგვისტოს განჩინებით გამოყენებული სარჩელის უზრუნველყოფის ღონისძიება და ყადაღა მოეხსნა შპს „მ-----ს“ (ს/კ 4-----) საბანკო ანგარიშებს, სს „თიბისი ბანკში“.

დასკვნები ფაქტობრივ გარემოებებთან დაკავშირებით

სასამართლომ დაადგინა, რომ მეწარმეთა და არა სამეწარმეო (არაკომერციული) იურიდიული პირების რეესტრის ამონაწერის შესაბამისად შპს „მ-----ს“ (ს/ნ 4-----) სამეწარმეო რეესტრში რეგისტრირებულია 2014 წლის 22 ივლისს, რომლის იურიდიული მისამართია ქ.ჭიათურა, თ-----ის ქ. N17 ბინა 10; 100%-იანი წილის მფლობელი და დირექტორია ტ-----ე (პ/ნ 5-----), მისი საქმიანობის სფეროს წარმოადგენს მარგანეცის კონცენტრატის დამზადება.

შემოსავლების სამსახურის 2018 წლის 08 ივნისის წერილით დადგენილია, რომ შემოსავლების სამსახურმა განიხილა შპს „მ-----ს“ განცხადება და საგადასახადო შეთანხმების გაფორმება მიზანშეწონილად არ ჩათვალა.

2017 წლის 24 ივლისის მდგომარეობით, შემოსავლების სამსახურის ერთიან ელექტრონული ბაზის მონაცემების მიხედვით, შპს „მ-----ს“ ერიცხება აღიარებული საგადასახადო დავალიანება 234 735.70 ლარის ოდენობით.

2015 წლის 11 ივნისს რეგისტრირებულია საგადასახადო გირავნობის /იპოთეკის უფლება. 2015 წლის 0-----ერს ადმინისტრირების დეპარტამენტის მიერ გამოიცა N 0----- ბრძანება შპს „მ-----ს“ (ს/ნ. 4-----) ქონებაზე ყადაღის დადების შესახებ. მარეგისტრირებული ორგანოებიდან მიღებული, ასევე, საგადასახადის გადამხდელის მიერ წარმოდგენილი ინფორმაციის შესაბამისად შპს „მ-----ს“ (ს/ნ 4-----) საკუთრებაში ან/და ბალანსზე რაიმე სახის უძრავ მოძრავი ქონება, ასევე, წილი და აქციები არ გააჩნია.

შპს „მ-----ს“ (ს/ნ 4-----) საგადასახადო დავალიანება წარმოშობილია საგადასახადო დეკლარირების შედეგად 2015-2016 წლის დღგ-ს დეკლარაციებით, 2014-2015 წლის მოგების წლიური დეკლარაციით.

2017 წლის 04 იანვარს ტ-----ის (პ/ნ 5-----) სახელზე 100 %-იანი წილობრივი მონაწილეობით დარეგისტრირდა ახალი საწარმო შპს „მ---“ (ს/ნ 4-----), რომლის საქმიანობის სფეროს ასევე წარმოადგენს მარგანცის კონცენტრატის წარმოება, შპს „მ---“-ს, ისევე როგორც „მ-----ს“ მომსახურებას უწევს შპს „ლ-----ი“ (ს/კ4-----), ორივე საწარმო შიდა გადაზიდვებისთვის იყენებს იგივე სატრანსპორტო საშუალებებს.

საჩხერის რაიონული სასამართლოს 2017 წლის 15 აგვისტოს განჩინებით ნაწილობრივ დაკმაყოფილდა მოსარჩელის მოთხოვნა სარჩელის უზრუნველყოფის შესახებ და ყადაღა დაედო შპს „მ---“-ს (ს/კ 4-----) მოქმედ საბანკო ანგარიშებს, სს „თ----- ბანკში“ (ს/კ 2-----), მთლიანად 234 735.70 ლარის ფარგლებში.

ქუთაისის სააპელაციო სასამართლოს ადმინისტრაციული საქმეთა პალატის 2017 წლის 15 ნოემბრის განჩინებით უცვლელად დარჩა საჩხერის რაიონული სასამართლოს 15.08.2017 წლის განჩინება.

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.

რაიონულმა სასამართლომ აღნიშნა, რომ 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. მოცემულ შემთხვევაში, მხოლოდ ერთი მხარის განმარტება, უტყუარი მტკიცებულებების გარეშე, არ ქმნის ამა თუ იმ პირთა ერთმანეთის ცრუმაგიერ პირებად მიჩნევის საკმარის საფუძველს,

განსახილველ შემთხვევაში მოსარჩელე ითხოვს სამართლებრივი ურთიერთობის არსებობის აღიარებას, კერძოდ, შპს „მ-----ის“ (ს/კ 4-----), შპს „მ---“-ს (ს/კ4-----) და ტ-----ის ერთმანეთის ცრუმაგიერ პირებად აღიარებას.

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

სასამართლო აღნიშნავს, რომ სახელმწიფოს წინაშე ნაკისრი საგადასახადო ვალდებულების შესრულების არიდების მიზნით, გარიგების მონაწილეების მოქმედების თვალთმაქცურობა მრავალი ფორმით შეიძლება გამოიხატოს, მათ შორის ერთ-ერთია ცრუმაგიერი მფლობელობა - როდესაც გადასახადის გადამხდელი სხვა პირთან ერთად მოქმედებს იმგვარად, რომ მათი განსხვავება პრაქტიკულად შეუძლებელია (საგადასახადო კოდექსის 246-ე მუხლის პირველი ნაწილი).

სასამართლო მიიჩნევს, რომ სიბრტყეზე შემოსავლების სამსახურის მიერ წარმოდგენილი მტკიცებულებები არ ქმნიან საფუძველს იმისათვის, რომ მოპასუხეები აღიარებული იქნენ

ერთმანეთის ცრუმაგიერ პირებად. საქმეზე დადგენილი ფაქტობრივი გარემოებების სამართლებრივი კვალიფიკაცია არ არის საკმარისი იმისათვის, რომ მოპასუხეები საგადასახადო კოდექსის 246-ე მუხლის საფუძველზე სასამართლოს მიერ აღიარებულნი იქნენ ერთიმეორის ცრუმაგიერ პირებად.

მოსარჩელე თავის მოთხოვნას აფუძნებს იმ ფაქტობრივ გარემოებებზე, რომ შპს „მ-----ს“ მიერ საგადასახადო დავალიანების წარმოშობის (დეკლარირების) შემდეგ საქმიანობის შეჩერება, ტ-----ის მიერ 100 % -იანი წილობრივი მონაწილეობით ახალი საწარმოს შპს „მ-----ს“ დაფუძნება, იგივე პროფილით საქმიანობის გაგრძელება, სადაც მომსახურების მიმღები იგივე საწარმოა და ტრანსპორტირება ხორციელდება იმავე სატრანსპორტო საშუალებით, მიზნად ისახავდა საგადასახადო დავალიანების გადახდევის ღონისძიებისგან თავის არიდებას.

სასამართლომ დაადგინა, რომ მოპასუხეებად დასახელებულ პირებს შორის არ განხორციელებულა არავითარი სასაქონლო ოპერაცია. მოსარჩელის მითითება - შპს „მ-----ს“ მიერ საგადასახადო დავალიანების წარმოშობის (დეკლარირების) შემდეგ საქმიანობის შეჩერების, ტ-----ის მიერ 100 % -იანი წილობრივი მონაწილეობით ახალი საწარმოს შპს „მ-----ს“ დაფუძნების, იგივე პროფილით საქმიანობის გაგრძელების შესახებ, სადაც მომსახურების მიმღები იგივე საწარმოა და ტრანსპორტირება ხორციელდება იმავე სატრანსპორტო საშუალებით, არ ქმნის მათ ურთიერთდამოკიდებულ პირებად მიჩნევის საკმარის საფუძველს, რადგან ცალკე აღებული ეს ქმედებები, სხვა გარემოებების გარეშე, წარმოადგენს ჩვეულებრივ სამეწარმეო საქმიანობას.

სასამართლომ განმარტა, რომ „მეწარმეთა შესახებ“ საქართველოს კანონის 44-ე მუხლის 1-ლი ნაწილისა და 45-ე მუხლის თანახმად, შეზღუდული პასუხისმგებლობის საზოგადოება არის საზოგადოება, რომლის პასუხისმგებლობა მისი კრედიტორების წინაშე შემოიფარგლება მთელი თავისი ქონებით. ასეთი საზოგადოების დაფუძნება შეუძლია ერთ პირსაც. შეზღუდული პასუხისმგებლობის საზოგადოების კაპიტალი შეიძლება განისაზღვროს ნებისმიერი ოდენობით.

სასამართლოს განმარტებით, 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 მე-2 ნაწილის შესაბამისად განსაკუთრებულ ურთიერთობებს მიეკუთვნება ურთიერთობები, რომელთა დროსაც „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;

კონტროლისა და ქვემდებარეობის ფაქტი მოცემულ შემთხვევაში მიბმული უნდა იყოს გავლენასთან, რაც დაკავშირებულია პირების საქმიანობის პირობებთან ან ეკონომიკურ შედეგებთან. ასეთი მტკიცებულება კი არ არსებობს.

რაიონულმა სასამართლომ განმარტა, რომ განსხვავების პრაქტიკულად შეუძლებლობა დადგენილი უნდა იყოს არა ეჭვის დონეზე არამედ უტყუარი მტკიცებულებით.

სასამართლო განმარტავს, 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 გადახდევის უზრუნველყოფის ღონისძიებებისთვის თავის არიდების მიზნით.

გადასახადის გადამხდელის განსხვავება სხვა პირისგან 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. შვილობილი კომპანიის ხელმძღვანელების/დასაქმებულების სხვა კომპანიის (მაგ. დედა კომპანიის) საუკეთესო ინტერესებში მოქმედება; 6. ე. წ. ჩრდილოვანი დირექტორის" თეორია.

სასამართლომ დამატებით განმარტა, რომ ცრუმაგიერ პირს წარმოშობს რეალური პირის ქმედება - თავი აარიდოს გადასახადის გადახდევინების უზრუნველყოფის ღონისძიებას და შესაბამისი ქონება მანამდე გადასცეს ცრუმაგიერ პირს, ვიდრე მის მიმართ განხორციელდება შესაბამისი ღონისძიებები. შპს „მ-----ის“, „მ-----ს“ და ტ-----ის მიერ ქონების გადაცემის ფაქტი ან ერთმანეთთან რაიმე ეკონომიკური საქმიანობა არ დასტურდება.

3. სააპელაციო საჩივრის საფუძვლები

საჩივრის რაიონული სასამართლოს 2018 წლის 16 ივლისის გადაწყვეტილება სააპელაციო წესით გაასაჩივრა სსიპ შემოსავლების სამსახურმა. აპელანტი ითხოვს პირველი ინსტანციის სასამართლოს გადაწყვეტილების გაუქმებას და სარჩელის დაკმაყოფილებას.

აპელანტის განმარტებით, ცრუმაგიერ პირად ცნობისათვის აუცილებლობას არ წარმოადგენს მიანცდამინც ქონების განრიდება გადამხდელის მიერ სხვა პირზე, არამედ მთავარია სასამართლო ფაქტობრივი გარემოებების საფუძველზე დარწმუნდეს, რომ შეუძლებელია გადასახადის გადამხდელის სხვა პირისგან განსხვავება და ეს პირი გამოყენებულია გადასახადის გადახდევინების უზრუნველყოფის ღონისძიებებისთვის თავის ასარიდებლად, რაც ხსენებული გარემოებების ერთობლივ ჭრილში განხილვით უდაოდ დასტურდება.

შემოსავლების სამსახურის სასარჩელო მოთხოვნის სამართლებრივ საფუძვლებს წარმოადგენს საქართველოს ადმინისტრაციული საპროცესო კოდექსის 25-ე მუხლი, საგადასახადო კოდექსის მე-19 და 246-ე მუხლები.

მოყვანილი გარემოებების მიხედვით უდაოდ იკვეთება, რომ შეუძლებელია გადასახადის გადამხდელის განსხვავება სხვა პირისაგან და ეს პირი გამოიყენება კუთვნილი საგადასახადო ვალდებულების შესრულების თავიდან ასაცილებლად. შესაბამისად, ადგილი აქვს სსკ 246-ე მუხლით გათვალისწინებულ შემთხვევას - ცრუმაგიერ მფლობელობას გადასახადის გადახდევინების უზრუნველყოფის ღონისძიებებისთვის თავის არიდების მიზნით.

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.

აპელანტის მოსაზრებით, მოპასუხეები შპს „მ-----“ (ს/ნ 4-----) და შპს „მ-----“ (ს/ნ 4-----) არიან ურთიერთდამოკიდებული პირები, მათ აქვთ ერთი და იგივე იურიდიული მისამართი, ჰყავთ დირექტორი და დამფუძნებელი ერთი და იგივე პირი - ტ-----, შესაბამისად. რაიონულმა სასამართლომ სრულიად უსაფუძვლოდ მიუთითა, რომ კონტროლისა და ქვემდებარეობის ფაქტი

მიბმული უნდა იყოს გავლენასთან, რაც დაკავშირებულია პირების საქმიანობის პირობებთან ან ეკონომიკურ შედეგებთან და რომ ასეთი მტკიცებულება მოცემულ შემთხვევაში არ არსებობს, მაშინ როცა საქმეში დაცული მტკიცებულებებით და ფაქტობრივი გარემოებების ჯაჭვით უდაოდ დასტურდება, რომ მოპასუხეთა ქმედება – შპს „მ-----ს“ (ს/ნ 4-----) მიერ საგადასახადო დავალიანების წარმოშობის (დეკლარირების) შემდგომ საქმიანობის შეჩერება, საწარმოს დირექტორის და 100%-იანი წილის მფლობელის ტ-----ი ჯ-----ის (პ/ნ 5-----) სახელზე 100%-იანი წილობრივი მონაწილეობით ახალი საწარმოს შპს „მ-----ს“ (ს/ნ 4-----) დარეგისტრირება, შემდგომ ამისა იგივე პროფილით (მანგანუმის რეცხვა) საქმიანობის გაგრძელება, სადაც მომსახურების მიმღები იგივე საწარმოა და ტრანსპორტირება ხორციელდება იმავე სატრანსპორტო საშუალებებით, მიზნად ისახავდა საგადასახადო დავალიანების გადახდევის ღონისძიებისაგან თავის არიდებას. კერძოდ, ერთ საწარმოს დარჩა არსებული შეუსრულებელი საგადასახადო ვალდებულებები, ხოლო მეორე მხარე კი გათავისუფლებული იყო ასეთი ვალდებულების შესრულებისაგან ვალდებულების არარსებობის გამო.

„მეწარმეთა შესახებ“ საქართველოს კანონის მე-9 მუხლის პირველი პუნქტის თანახმად, ხელმძღვანელობის უფლება აქვთ: სოლიდარული პასუხისმგებლობის საზოგადოებაში – ყველა პარტნიორს, კომანდიტურ საზოგადოებაში – სრულ პარტნიორებს (კომპლემენტარებს), კომპლემენტარი იურიდიული პირის შემთხვევაში – მის მიერ დანიშნულ ფიზიკურ პირს, შეზღუდული პასუხისმგებლობის საზოგადოებაში, სააქციო საზოგადოებასა და კოოპერატივში – დირექტორებს, თუ წესდებით სხვა რამ არ არის გათვალისწინებული. ამავე მუხლის მე-6 პუნქტით, ამ მუხლის პირველ პუნქტში მითითებული პირები 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 მოთხოვნაზე ან საზოგადოების კომპრომისი ბათილია, თუ ანაზღაურება აუცილებელია საზოგადოების კრედიტორთა დასაკმაყოფილებლად. თუ ანაზღაურება აუცილებელია, საზოგადოების ხელმძღვანელების ვალდებულება არ წყდება იმის გამო, რომ ისინი მოქმედებდნენ პარტნიორთა გადაწყვეტილებების შესასრულებლად. აქედან გამომდინარე შპს–ს დირექტორი არ არის გათავისუფლებული პასუხისმგებლობისაგან კრედიტორების (ამ შემთხვევაში შემოსავლების სამსახური) წინაშე. 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 უდაოდ დასტურდება, შპს „მ-----ს“ (ს/ნ 4-----), შპს „მ-----“ (ს/ნ 4-----) და ტ-----ი (პ/ნ 5-----) წარმოადგენენ საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 19-ე მუხლით გათვალისწინებულ ურთიერთდამოკიდებულ პირებს და მათი ქმედება მიზნობრივად მიმართული იყო შპს „მ-----ს“ საგადასახადო ვალდებულების უზრუნველყოფის ღონისძიებებისგან თავის არიდებისაკენ.

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 საჩივრის რაიონული სასამართლოს 2018 წლის 16 ივლისის 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 საჩხერის რაიონული სასამართლოს 2018 წლის 16 ივლისის გადაწყვეტილებით და როგორი სახითაც არის ისინი მითითებული წინამდებარე განჩინებაში გასაჩივრებული გადაწყვეტილების დასკვნების კონსტატირებისას. საქალაქო სასამართლოს დასკვნები საქმის ფაქტობრივ გარემოებებთან დაკავშირებით გაკეთებულია საქართველოს სამოქალაქო საპროცესო კოდექსის 105-ე მუხლის შესაბამისად, საქმეში წარმოდგენილი მტკიცებულებების ურთიერთშეჯერების შედეგად და მტკიცების ტვირთიც, იმავე კოდექსის 102-ე მუხლისა და საქართველოს ადმინისტრაციული საპროცესო კოდექსის მე-17 მუხლის მე-2 ნაწილის საფუძველზე, მხარეებზე განაწილებულია სწორად.

სააპელაციო პალატა ეთანხმება პირველი ინსტანციის სასამართლოს შეფასებასა და დასკვნებს საქმის სამართლებრივ საკითხებთან დაკავშირებით და განმარტავს, რომ საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 20.1 მუხლით, გადასახადის გადამხდელი არის პირი, რომელსაც აქვს ამ კოდექსით დადგენილი გადასახადის გადახდის ვალდებულება. იმავე კოდექსის 41.2 მუხლით გარანტირებულია გადასახადის გადამხდელის უფლებებისა და კანონიერი ინტერესების ადმინისტრაციული სამართალწარმოების წესითა და სასამართლო წესით დაცვა. 49.1 მუხლის „ზ“ ქვეპუნქტით, ამ კოდექსის დებულებათა გათვალისწინებით საგადასახადო ორგანოებს თავიანთი კომპეტენციის ფარგლებში და საქართველოს კანონმდებლობით დადგენილი წესით უფლება აქვთ გადასახადის გადამხდელისაგან საგადასახადო ვალდებულების შესრულების უზრუნველყოფის ღონისძიებებით დადგენილ ვადაში ამოიღონ გადაუხდელი გადასახადი ან/და სანქციის სახით დაკისრებული თანხა. 51.1. მუხლის „ა“ და „ბ“ ქვეპუნქტებით, საგადასახადო ორგანოები ვალდებული არიან თავიანთი კომპეტენციის ფარგლებში: დაიცვან საქართველოს საგადასახადო კანონმდებლობა, იმოქმედონ ამ კოდექსისა და საქართველოს საგადასახადო კანონმდებლობის სხვა აქტების მოთხოვნათა შესაბამისად და მონაწილეობა მიიღონ სახელმწიფო საგადასახადო პოლიტიკის განხორციელებაში; დაიცვან გადასახადის გადამხდელთა უფლებები და სახელმწიფოს ინტერესები.

საქართველოს საგადასახადო კოდექსის XI კარი ეძღვნება საგადასახადო დავალიანების გადახდევის უზრუნველყოფას და მასში შედის თავი XXXV – „საგადასახადო დავალიანების გადახდევის უზრუნველყოფა“, რომლის 246-ე მუხლი ეხება ცრუმაგიერ მფლობელობას.

სააპელაციო პალატა განმარტავს, რომ სსიპ შემოსავლების სამსახურის მიერ სარჩელი აღძრულია საქართველოს ადმინისტრაციული საპროცესო კოდექსის 25-ე მუხლის საფუძველზე – დადასტურებულად იქნეს ცნობილი, რომ მოპასუხეები შპს „მ-----“, „მ-----“ და ტ-----ე წარმოადგენენ ერთმანეთის ცრუმაგიერ პირებს.

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 უტყუარ მტკიცებულებებს. ამდენად, აღიარებითი სარჩელის სპეციფიურობა გამომდინარეობს იქიდან, რომ სასამართლო უდავოდ დადგენილი ფაქტობრივი გარემოებებისა და მტკიცებულებების საფუძველზე მხოლოდ აღიარებს (ადასტურებს) კონკრეტული სამართალურთიერთობის არსებობა-არარსებობის ფაქტს.

მოსარჩელე მხარე მოპასუხეების ცრუმაგიერ პირებად აღიარების საფუძველად მიუთითებს იმ გარემოებებზე, რომ შპს „მ-----ს“ (ს/ნ 4-----) 2017 წლის 24 ივლისის მდგომარეობით ერიცხება აღიარებული საგადასახადო დავალიანება 234 735.70 ლარის ოდენობით. საწარმოს 100%-იანი წილის მფლობელი და დირექტორია ტ-----ე (პ/ნ 5-----). კომპანიის საქმიანობის სფეროა მარგანეცის კონცენტრატის დამზადება. საგადასახადო დავალიანება წარმოშობილია დეკლარირების შედეგად დღგ-ს გადასახადში 2015-2016 წ. თვის დეკლარაციებითა და მოგების გადასახადში 2014-2015 წლების წლიური დეკლარაციებით. 2017 წლის 04 იანვარს ტ-----ი ჯ-----ემ (პ/ნ 5-----) 100%-იანი წილობრივი მონაწილეობით დააფუძნა ახალი საწარმო შპს „მ-----“ (ს/ნ 4-----), რომლის საქმიანობის სფეროს, როგორც შპს „მ-----სა“ (ს/ნ 4-----) წარმოადგენს მარგანეცის კონცენტრატის დამზადება. შპს „მ-----ს“ (ს/ნ 4-----) მომსახურებას უწევს შპს „ლ-----ი“ (ს/ნ 4-----), რომელიც ემსახურებოდა შპს „მ-----ს“ (ს/ნ 4-----). შპს „მ-----“ (ს/ნ 4-----) და შპს „მ-----“ (ს/ნ 4-----) შიდა გადახიდვებისათვის (ტრანსპორტირებისათვის) იყენებდნენ ერთი და იგივე სატრანსპორტო საშუალებებს. შპს „მ-----ს“ (ს/ნ 4-----) მიერ შპს „მ-----ს“ (ს/ნ 4-----) ჩანაცვლება განხორციელდა ისე, რომ სამეწარმეო საქმიანობა (მომსახურება, მარგანეცის რეცხვა) არ შეჩერებულა და წყვეტა არ განუცდია. ზემოაღნიშნული მიზნად ისახავდა საგადასახადო დავალიანების გადახდევის ღონისძიებებისაგან თავის არიდებას.

საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 246-ე მუხლის პირველი ნაწილის შესაბამისად, თუ სასამართლო დაადგენს, რომ პრაქტიკულად შეუძლებელია გადასახადის გადამხდელის განსხვავება სხვა პირისგან და ეს პირი გამოყენებულია გადასახადის გადახდევის უზრუნველყოფის ღონისძიებებისთვის თავის არიდების მიზნით, ითვლება, რომ აღნიშნული პირები არიან ერთიმეორის ცრუმაგიერი პირები. ამავე მუხლის მე-2 ნაწილის თანახმად კი, გადასახადის გადამხდელის აღიარებული საგადასახადო დავალიანების გადახდევის მიზნით, საგადასახადო ორგანოს უფლება აქვს, ცრუმაგიერი პირის მიმართ განახორციელოს საგადასახადო დავალიანების გადახდევის უზრუნველყოფის ღონისძიებები. ამავე 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 პალატა განმარტავს, რომ საგადასახადო კოდექსის 246-ე მუხლის შინაარსიდან გამომდინარე, იმ გარემოების დადასტურების მიზნით, რომ გადასახადის გადამხდელი წარმოდგენს სხვა პირის ცრუმაგიერ პირს, სავალდებულოა დადასტურდეს, რომ გადასახადის გადამხდელის გამიჯვნა ამ სხვა პირისაგან რიგი ფაქტობრივი გარემოებების გამო პრაქტიკულად შეუძლებელია და კონკრეტული ერთი პირი ამ სხვა პირის მხრიდან გამოყენებულია გადასახადის გადახდევინების უზრუნველყოფის ღონისძიებისათვის თავის არიდების მიზნით. აღნიშნული სამართლებრივი ინსტრუმენტის მიზანია დაიცვას საგადასახადო ორგანოს, როგორც კრედიტორის უფლებები.

სააპელაციო პალატა იზიარებს ქვედა ინსტანციის სასამართლოს მითითებას, რომ საქმეზე წარმოდგენილი არ არის არც ერთი სახის მტკიცებულება, რაც უტყუარად მიუთითებდა მოპასუხეთა ერთმანეთისაგან გაუმიჯნაობასა და განზრახ ერთობლივი - გადასახადის გადახდისაგან თავის არიდების მიზნით მოქმედებაზე.

სასამართლო კოლეგია მიუთითებს საქართველოს სამოქალაქო საპროცესო კოდექსის 102-ე მუხლზე, რომლის შესაბამისად, თითოეულმა მხარემ უნდა დაამტკიცოს გარემოებანი, რომლებზედაც იგი ამყარებს თავის მოთხოვნებსა და შესაგებელს. ამ გარემოებათა დამტკიცება შეიძლება თვით მხარეთა (მესამე პირთა) ახსნა-განმარტებით, მოწმეთა ჩვენებით, ფაქტების კონსტატაციის მასალებით, წერილობითი თუ ნივთიერი მტკიცებულებებითა და ექსპერტთა დასკვნებით. საქმის გარემოებები, რომლებიც კანონის თანახმად უნდა დადასტურდეს გარკვეული სახის მტკიცებულებებით, არ შეიძლება დადასტურდეს სხვა სახის მტკიცებულებებით. სააპელაციო პალატა ასევე მიუთითებს მხარეთა შორის მტკიცების ტვირთის განაწილების ინსტიტუტზე, რომელსაც აქვს არა მარტო საპროცესო სამართლებრივი, არამედ მატერიალურ სამართლებრივი მნიშვნელობაც, რაც მდგომარეობს იმაში, რომ ფაქტის დაუმტკიცებლობის არახელსაყრელი შედეგები უნდა დაეკისროს იმ მხარეს, რომელსაც ამ ფაქტის დამტკიცება ევალებოდა. სამოქალაქო საპროცესო კოდექსი აგებულია შეჯიბრებითობის პრინციპზე, რაც ოფიციალობის პრინციპის გათვალისწინებით სრულად გამოიყენება ადმინისტრაციულ სამართალწარმოებაში. მითითებული პრინციპის შესაბამისად, მხარეები თავად განსაზღვრავენ, თუ რომელი ფაქტები უნდა დაედოს საფუძვლად მათ მოთხოვნებს ან რომელი მტკიცებულებებით უნდა იქნეს დადასტურებული ეს ფაქტები (ადმინისტრაციული საპროცესო კოდექსის და სამოქალაქო საპროცესო კოდექსის მე-4 მუხლები). ამასთან, სამართლებრივი ურთიერთობა შეიძლება აღმოცენდეს, განვითარდეს ან შეწყდეს მხოლოდ იურიდიული ფაქტის საფუძველზე. ფაქტის დადასტურებას აქვს არა მარტო საპროცესო, არამედ მატერიალურ-სამართლებრივი მნიშვნელობა.

მოცემულ შემთხვევაში, მართალია, სახეზეა საგადასახადო ვალდებულებების მქონე გადასახადის გადამხდელი შპს „მ-----“, თუმცა არ დასტურდება გადასახადის გადახდისაგან თავის არიდების მიზნით, სახელმწიფო ბიუჯეტის მოვალე კომპანიის ქონების ან/და ფულადი სახსრების გადაცემა შპს „მ-----“-ს და ტ-----ისათვის, რაც პრაქტიკულად შეუძლებელს გახდიდა მათი ერთიმეორისაგან განსხვავებას. აღნიშნულ სუბიექტებს შორის არც წარმოქმნილა რაიმე სამართლებრივი ურთიერთობა რომელიც სასამართლოს შეეძლო შეეფასებინა როგორც ფორმალური და ფიქტიური ხასიათის მატარებელი, საგადასახადო დავალიანების გადახდევინების უზრუნველყოფის ღონისძიებებისაგან თავის დაღწევის მიზნის მქონე, რაც მოპასუხეთა ცრუმაგიერობაზე მიუთითებდა.

სააპელაციო პალატა მიიჩნევს, რომ აპელანტმა - ადმინისტრაციულმა ორგანომ ვერ დაადასტურა ის ფაქტობრივი გარემოებები, რაც საფუძვლად უდევს მის მოთხოვნას და რაც შესაძლებელს გახდიდა სარჩელის დაკმაყოფილებას. რაონული სასამართლოს გადაწყვეტილება მიღებულია საქმეში წარმოდგენილი მტკიცებულებების მართებული შეფასების საფუძველზე, შესაბამისად არ არსებობს გასაჩივრებული გადაწყვეტილების სამოქალაქო საპროცესო კოდექსის 393-394-ე მუხლებით გათვალისწინებული სამართლებრივი საფუძველი.

5. შემავალი 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 საჩხერის რაიონული სასამართლოს 2018 წლის 16 ივლისის 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 საჩხერის რაიონული სასამართლოს 2018 წლის 16 ივლისის 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 გაცემიდან 21 დღის ვადაში ქუთაისის სააპელაციო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატის მეშვეობით (ქუთაისი, ნიუპორტის ქუჩა №32).

მოსამართლეები:

ხათუნა

ხომერიკი

გოჩა

აბუსერიძე

მურთაზ

მეშველიანი