



გ ა ნ ჩ ი ნ ე ბ ა
საქართველოს სახელით

21 თებერვალი, 2019 წელი
თბილისი

თბილისის სააპელაციო სასამართლოს
ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატამ
შემდეგი შემადგენლობით:

თავმჯდომარე - მერაბ ლომიძე
მოსამართლეები - თეა ძიმისტარაშვილი
მირანდა ერემაძე

საქმის განხილვის ფორმა - ზეპირი მოსმენის გარეშე

აპელანტი (მოსარჩელე) - სსიპ შემოსავლების სამსახური

მოწინააღმდეგე მხარეები (მოპასუხეები) - შპს „ნ-----“, შპს „ს-----“,
კ-----, მ-----, გ-----

დავის საგანი - ცრუმაგიერ პირებად ცნობა

გასაჩივრებული გადაწყვეტილება - გორის რაიონული სასამართლოს 2017 წლის 28 ნოემბრის 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 28 ნოემბრის გადაწყვეტილებით სსიპ შემოსავლების სამსახურის სარჩელი შპს „ნ-----ს“, შპს „ს-----ს“, კ-----ის, მ-----ისა და გ-----ის მიმართ, მოპასუხეების ერთმანეთის ცრუმაგიერ პირებად ცნობის შესახებ, არ დაკმაყოფილდა.

რაიონული სასამართლოს დასკვნები ფაქტობრივ გარემოებებთან დაკავშირებით:

2.1. რაიონულმა სასამართლომ დადგენილად მიიჩნია, რომ გ----- კ-----ები არიან მამა შვილი, ხოლო მ----- - კ-----ის შვილი.

2.2. შპს „ნ-----“ დარეგისტრირდა 2008 წლის 23 აპრილს, რომლის პარტნიორი 100 %-იანი წილით და დირექტორი კ-----ა; მისი იურიდიული ადგილსამყოფელია გ-----, საქმიანობის სახე - ს-----.

2.3. შპს „ს-----“ დარეგისტრირდა 2015 წლის 16 ოქტომბერს, რომლის პარტნიორი 100%-იანი წილით და დირექტორი მ-----ა; მისი იურიდიული ადგილსამყოფელია გ-----, საქმიანობის სახე - ს-----.

2.4. შპს „ს-----ს“ მიერ შემოსავლების სამსახურში ადრე წარდგენილი ინფორმაციის თანახმად, კომპანიის დივიდენდი მიღებული აქვს კ-----ს, ხოლო შემდგომში განხორციელებულა შესწორებული ინფორმაციის წარდგენა, რომლითაც კომპანიისაგან დივიდენდი მიიღო მ-----მ.

2.5. გ-----ზე ირიცხება ორი ავტომანქანა - მ----- და ნ-----.

დასკვნები სამართლებრივ გარემოებებთან დაკავშირებით

2.6. 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 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 „ვ“ (პირებს პირდაპირ ან არაპირდაპირ აკონტროლებს მესამე პირი) და „თ“ (პირები ნათესავები არიან) ქვეპუნქტების საფუძველზე. 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, თუ ამ 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. მოცემულ შემთხვევაში, რაიონული სასამართლოს მოსაზრებით, ის ფაქტი, რომ მოპასუხეებს შორის იყო საქართველოს საგადასახადო კოდექსის მე-19 მუხლით განსაზღვრული განსაკუთრებული ურთიერთობები, არ დასტურდება. საქმეზე არ არის წარმოდგენილი არც ერთი მტკიცებულება, რომ შპს „ნ-----ს“ გააჩნდა მე-19 მუხლით განსაზღვრული განსაკუთრებულ ურთიერთობები სამეწარმეო საქმიანობის ამა თუ იმ მიზნით და ფორმით ერთობლივად განხორციელებისათვის შპს „ს-----თან“ ან ფიზიკურ პირებთან - კ----- გ-----ებთან მიმართებაში. როგორც აღინიშნა, 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.

2.7. რაიონულმა სასამართლომ განმარტა, რომ მოსარჩელის მითითებით, მოპასუხეთა ცრუმაგიერობის ერთ-ერთი მტკიცებულება ისაა, რომ შპს „ს-----ს“ მიერ შემოსავლების სამსახურში ადრე წარდგენილი ინფორმაციის თანახმად, კომპანიის დივიდენდი მიღებული აქვს კ-----ს. როგორც აღინიშნა, შპს „ს-----ს“ მიერ შემდგომში განხორციელდა შესწორებული ინფორმაციის წარდგენა, რომლითაც ირკვევა, რომ კომპანიისაგან დივიდენდი მიიღო მ-----მ. ის ფაქტი, რომ შპს „ნ-----“ და შპს „ს-----“ იმავე ფაქტობრივ მისამართზე იმავე სახის სამეწარმეო საქმიანობას ახორციელებენ, დადასტურების შემთხვევაშიც, არ ქმნის მათ ურთიერთდამოკიდებულ პირებად მიჩნევის საკმარის საფუძველს, რადგან ცალკე აღებული ეს ქმედებები, სხვა გარემოებების გარეშე, წარმოადგენს ჩვეულებრივ სამეწარმეო საქმიანობას. რაიონული სასამართლოს მოსაზრებით, 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 საერთოდ არ წარმოდგენილა საქმისათვის მნიშვნელობის მქონე ისეთი მტკიცებულებები, რომლებიც სასამართლოს მისცემდა იმის მყარად დასკვნის საფუძველს, რომ გადასახადის გადამხდელის განსხვავება შეუძლებელია დანარჩენი მოპასუხეებისაგან. მოსარჩელის მითითებით, კ-----მ ეკონომიკური საქმიანობა შეწყვიტა და თვითონ შვილის სახელზე დაარეგისტრირა შპს „ს-----“ და მისი მეშვეობით გააგრძელა იგივე საქმიანობა. საქმის მასალების მიხედვით კი, შპს „ს-----ს“ დამფუძნებელი, 100%-იანი პარტნიორი და დირექტორი მ-----ა. რაიონული სასამართლოს განმარტებით, იმ შემთხვევაშიც კი, თუ მოსარჩელის ეს მითითება ტექნიკურ ხარვეზად ჩაითვლება და მოსარჩელის განმარტებად მიჩნეული იქნება შპს „ნ-----ს“ მხრიდან გადასახადის გადახდისაგან თავის არიდების მიზნით შპს „ს-----ს“ შვილის მეშვეობით დაფუძნება, ვერც ეს გარემოება დაადასტურებს ამ პირთა გაუმიჯნაობას, რადგან ეს მხოლოდ მხარის განმარტებაა და არ დგინდება მათ შორის განსაკუთრებული ურთიერთობები სამეწარმეო საქმიანობის ამა თუ იმ მიზნით და ფორმით ერთობლივად განხორციელებისათვის. რაიონულმა სასამართლომ განმარტა, რომ საქართველოს საგადასახადო კოდექსის მე-19 მუხლის მე-3 ნაწილის თანახმად, საქართველოს საგადასახადო კანონმდებლობის მიზნებისათვის ფიზიკური პირის ნათესავებად ითვლებიან: ა) ნათესავების პირველი შტო: მეუღლე, მშობელი, შვილი, და, ძმა; ბ) ნათესავების მეორე შტო: პირველი შტოს თითოეული ნათესავის მეუღლე, მშობელი, შვილი, და, ძმა, გარდა იმ ფიზიკური პირისა, რომელიც უკვე მიეკუთვნა პირველ შტოს; გ) პირები, რომლებიც ხანგრძლივი მეურვეობის შედეგად ერთმანეთთან დაკავშირებული არიან, როგორც მშობლები და შვილები. რაიონულმა სასამართლომ დადგენილად მიიჩნია, რომ მოპასუხე ფიზიკური პირები არიან ერთმანეთის ნათესავები, თუმცა სასამართლოს მოსაზრებით, ვერც ეს ფაქტი გახდება ურთიერთდამოკიდებულ პირებად მათი ცნობის საფუძველი, რადგან, როგორც აღინიშნა, არ დგინდება მათ შორის განსაკუთრებული ურთიერთობები სამეწარმეო საქმიანობის ამა თუ იმ მიზნით და ფორმით ერთობლივად განხორციელებისათვის. სარჩელში აღნიშნულიც კი არა არის, თუ რა ქმედებები განახორციელეს მოპასუხეებმა, რაც შექმნიდა იმის ვარაუდის საფუძველს, რომ ამ პირებმა წინასწარ მიიღეს ზომები, რათა საგადასახადო უზრუნველყოფის შესაძლო ღონისძიებებისაგან განერიდებინათ თავიანთი ქონება, რაც, თავის მხრივ, გახდებოდა მოპასუხეთა ცრუმაგიერობაზე მსჯელობის ფაქტობრივი საფუძველი.

2.8. რაიონული სასამართლოს მოსაზრებით, ასევე დაუსაბუთებელია მოსარჩელის პოზიცია, რომ გ-----ის სახელზე ავტომატურად დასტურდება შპს „ნ-----სთან“ მისი გაუმიჯნაობა. რაიმე სახის კავშირი, რაც მიუთითებდა შპს „ნ-----სა“ და გ-----ის განხრახ ერთობლივ მოქმედებაზე, აერიდებინათ თავი საგადასახადო უზრუნველყოფის ღონისძიებებისათვის, არ დგინდება, შესაბამისად, სარჩელი ამ კუთხითაც მოკლებულია ფაქტობრივ და სამართლებრივ საფუძველს. 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 გადახდევენების 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. რაიონულმა სასამართლომ განმარტა, რომ, 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. საქმეზე წარმოდგენილი არ არის არც ერთი სახის მტკიცებულება, რაც უტყუარად მიუთითებდა მოპასუხეთა ერთმანეთისაგან გაუმიჯნაობაზე და ამ გაუმიჯნაობის პირობებში განზრახ ერთობლივი - გადასახადის გადახდისაგან თავის არიდების მიზნით მოქმედებაზე.

2.9. რაიონული სასამართლოს განმარტებით, მოცემულ კონკრეტულ შემთხვევაში, საგადასახადო ორგანოს მიერ მოპასუხეებად დასახელებული პირები, საქართველოს საგადასახადო კოდექსის მე-19 მუხლის მე-2 ნაწილის „თ“ ქვეპუნქტზე დაყრდნობით, მიაჩნია რა ურთიერთდამოკიდებულ პირებად, აღნიშნულიდან გამომდინარე ისინი იმავდროულად მიაჩნია ცრუმაგიერ პირებად, რაც გაზიარებული ვერ იქნება. 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. 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. შვილობილი კომპანიის ხელმძღვანელების/დასაქმებულების სხვა კომპანიის (მაგ. დედა კომპანიის) საუკეთესო ინტერესებში მოქმედება; 6. ე. წ. ჩრდილოვანი 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. მოცემულ შემთხვევაში, რაიონულმა სასამართლომ მიიჩნია, რომ ერთი და იგივე საქმიანობის განხორციელება იგივე მისამართზე (შემოსავლების სამსახურის სწორედ ეს გარემოებები მიაჩნია საკმარისად მოპასუხეთა ცრუმაგიერ პირებად აღიარებისათვის), ვერ გახდება ამგვარი აღიარების 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 უნდა იყოს გადასახადის გადახდევინების უზრუნველყოფის ღონისძიებებისთვის თავის არიდების მიზნით. რაიონული სასამართლოს განმარტებით, მოსარჩელის მიერ არ არის დასახელებული გარემოებები და მტკიცებულებები წარმოდგენილი, თუ რატომ არის შეუძლებელი მოპასუხეთა ერთმანეთისაგან გამიჯვნა ან რა კრიტერიუმებით უნდა დადასტურდეს ერთმანეთისაგან გაუმიჯნაობა, ან რაში გამოიხატება გადასახადის გადახდევინების უზრუნველყოფის ღონისძიებებისთვის თავის არიდების მიზნით განზრახ ერთობლივი მოქმედება. რაიონულმა სასამართლომ მიიჩნია, რომ წარმოდგენილი მასალების შეფასებით და ანალიზით მოპასუხეთა ერთმანეთთან განსაკუთრებული ურთიერთობა სამეწარმეო საქმიანობაში, გადასახადის გადამხდელის - შპს „ნ------ს“ განსხვავების პრაქტიკულად შეუძლებლობა დანარჩენი მოპასუხეებისაგან არ დგინდება. საქართველოს ადმინისტრაციული საპროცესო კოდექსის მე-17 მუხლის 1-ლი ნაწილით, მოსარჩელე ვალდებულია დაასაბუთოს თავისი სარჩელი და წარადგინოს შესაბამისი მტკიცებულებები. მოპასუხე ვალდებულია წარადგინოს წერილობითი პასუხი (შესაგებელი) და შესაბამისი მტკიცებულებები.

2.10. რაიონულმა სასამართლომ მიზანშეწონილად მიიჩნია მიეთითებინა, რომ ადმინისტრაციული ორგანოს - სსიპ „შემოსავლების სამსახურის“ მიერ აღძრულია საქართველოს ადმინისტრაციული საპროცესო კოდექსის 25-ე მუხლით განსაზღვრული აღიარებითი სარჩელი ცრუმაგიერ პირებად ცნობის შესახებ. მითითებული მუხლის 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 სამართალურთიერთობის არსებობა-არარსებობის 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, სსიპ „შემოსავლების სამსახურის“ მიერ კი საკმარისი მტკიცებულებები წარმოდგენილი არ არის. ყოველივე აღნიშნული კი, რაიონული სასამართლოს მოსაზრებით, გამორიცხავს იმის მტკიცების შესაძლებლობას, რომ იგივე ადგილზე იგივე საქმიანობის განხორციელება, რომ მითითებული პირები საერთო ინტერესების საფუძველზე მოქმედებდნენ გადახდევინების უზრუნველყოფის ღონისძიებისათვის თავის არიდების მიზნით, რომ პრაქტიკულად შეუძლებელია მათი ერთმანეთისაგან განსხვავება და წარმოადგენენ ერთმანეთის ცრუმაგიერ პირებს. ამდენად, რაიონულმა სასამართლომ მიიჩნია, რომ სარჩელი უსაფუძვლოა და დაკმაყოფილებული ვერ იქნება.

3. სააპელაციო საჩივრის ფაქტობრივი და სამართლებრივი საფუძვლები

3.1. აპელანტი მიიჩნევს, რომ გორის რაიონული სასამართლოს გადაწყვეტილება არის უკანონო, უსაფუძვლო და იურიდიულად დაუსაბუთებელი, შესაბამისად, საქართველოს სამოქალაქო საპროცესო ოდექსის 393-394-ე მუხლებიდან გამომდინარე, იგი შეიცავს გაუქმების აბსოლუტურ საფუძვლებს. ფაქტობრივი გარემოებების მიხედვით, შპს „ნ-----“-ს (ს/ნ 2-----) საგადასახადო დავალიანება წარმოშობილია 2015 წლის 21 აგვისტოს N----- ბრძანებით სასაქონლო მატერიალური ფასეულობების ინვენტარიზაციის ჩატარების შედეგად, ასევე 2015 წლის დღგ-ს და 2016 წლის მოგების დეკლარაციით დარიცხული თანხების საფუძველზე. დავალიანების წარმოშობის შემდგომ, 2015 წლის 26 ოქტომბერს გადამხდელის პირადი აღრიცხვის ბარათზე შპს „ნ-----“-ს ინვენტარიზაციის შედეგად დაერიცხა ჯარიმა 39 717,74 ლარი, საიდანაც დირექტორისათვის ცნობილი გახდა შპს-ზე დარიცხული გადასახადის თანხის ოდენობის შესახებ, რის შემდეგაც, დირექტორმა კ-----მ 2015 წლის ნოემბრისა და დეკემბრის თვეში მოახდინა შპს-ს კუთვნილი მატერიალური ფასეულობების რეალიზაცია და 2016 წლის იანვარში შეაჩერა სამეწარმეო საქმიანობა. საქმიანობის შეჩერებამდე, შპს „ნ-----“-ს საკონტროლო სალარო აპარატის მონაცემების თანახმად, სამეწარმეო საქმიანობიდან ნაღდი ანგარიშსწორებით მიღებულმა თანხამ შეადგინა 56 449,85 ლარი, მაშინ, როდესაც გადამხდელის მიერ აღნიშნული პერიოდიდან დღემდე, ბიუჯეტში გადახდილი თანხა შეადგენს მხოლოდ 6,50 ლარს. შემოსავლების სამსახურის ერთიანი ელექტრონული ბაზის მონაცემებით, ფიზიკური პირის მიერ მიღებული

შემოსავლების შესახებ ინფორმაციის თანხმად, კ-----ს (პ/65-----) შპს "ს-----
-----საგან" 2016 წლის დეკემბერში დივიდენდის სახით მიღებული აქვს თანხა
36,75 ლარის ოდენობით, მაშინ, როდესაც კ----- შპს „ს-----ის“
მოწილედ საერთოდ არ ფიქსირდება.

3.2. აპელანტის განმარტებით, პირველ ინსტანციაში საქმის მიმდინარეობისას, მოწინააღმდეგე მხარემ განაცხადა, რომ ზემოაღნიშნული ფაქტობრივი გარემოება წარმოადგენდა ბუღალტრის შეცდომას და დაზუსტებული დეკლარაციით აღნიშნული დივიდენდის მიმღები პირი შეიცვალა მ-----ით, საყურადღებოა დაზუსტებული დეკლარაციის წარდგენის თარიღი - 2017 წლის 7 ნოემბერი, მაშინ, როდესაც ცრუმაგიერობის დადგენის ფაქტთან მიმართებით სასარჩელო გარემოება უკვე მიმდინარეობდა გორის რაიონულ სასამართლოში. მ-----მ ასევე აღნიშნა, რომ იგი აწარმოებდა დამოუკიდებელ ბიზნესს, თუმცა კ----- მას ფიზიკურ და ინტელექტუალურ დახმარებას უწევდა. აპელანტი მიუთითებს, რომ შპს „ნ-----“-ს (ს/62-----) მიმართ საგადასახადო დავალიანების წარმოშობის შემდგომ, გ-----ის სახელზე 2016 წლის 03 აგვისტოს გაფორმდა ძვირადღირებული ავტომანქანა M-----, სახ. ნომრით I-----, ხოლო 2016 წლის 21 ნოემბერს ავტოსატრანსპორტო საშუალება N-----, სახ. ნომრით A-----, რომელსაც კ----- მოიხმარს შპს "ს-----ის" (ს/64-----) სამეწარმეო საქმიანობისათვის.

3.3. სსიპ შემოსავლების სამსახური არ ეთანხმება სასამართლოს მსჯელობას მოპასუხე პირთა შორის ურთიერთდამოკიდებულების გამორიცხვასთან დაკავშირებით და მიიჩნევს, რომ სახეზეა ერთი ოჯახის წევრთა მიერ ერთი ბიზნესის ერთობლივი მართვა და რაც მთავარია, მოგების მიღების საერთო მიზანი, რაც იურიდიული დოქტრინის მიხედვით, წარმოადგენს გადამხდელთა ერთმანეთისაგან განურჩევლობის მნიშვნელოვან თეორიულ კრიტერიუმს. სახეზეა საგადასახადო კოდექსის 109-ე მუხლის „ე“ და „თ“ ქვეპუნქტებით გათვალისწინებული ურთიერთობები, კერძოდ, „ე“ ქვეპუნქტის თანახმად, ერთი პირი პირდაპირ ან არაპირდაპირ აკონტროლებს მეორე პირს. კონკრეტულ შემთხვევაში, სახეზეა არაპირდაპირი კონტროლი, კ----- არის მ-----ის მამა, მ----- კი, შპს „ს-----ის“ დირექტორი და 100% წილის მფლობელი. მე-19 მუხლის მე-6 ნაწილის თანახმად, ამ მუხლის მიზნებისათვის ფიზიკური პირი ითვლება წილის არაპირდაპირ მფლობელად, თუ ამ წილს ფლობს მისი ნათესავი. რაც შეეხება „თ“ ქვეპუნქტს, განსაკუთრებულ ურთიერთობებს მიეკუთვნება ურთიერთობები, რომელთა დროსაც პირები ნათესავები არიან.

3.4. აპელანტის განმარტებით, რაც შეეხება უშუალოდ საგადასახადო კოდექსის 240-ე მუხლის მოცემულობას, არსებული ფაქტობრივი გარემოებების შეჯამებისას ნათლად იჩენს თავს გასატარებელი უზრუნველყოფის ღონისძიებებისაგან თავის არიდების მიზანი და მოპასუხე პირთა ამ მიზნით გამოყენება, მაგალითად, შპს "ს-----ს" სამეწარმეო საქმიანობის სახე იგივეა და წარმოადგენს ს-----ს-----თ, ასევე ზედნადებებით ირკვევა, რომ ორივე საწარმოს ჰყავს ერთი და

იგივე მიმწოდებელი - შპს „წ-----“ (ს/ნ 4-----), რომლისგანაც შპს „ნ-----“ (ს/ნ 2-----) იღებდა სასაქონლო მატერიალურ ფასეულობებს სამეწარმეო საქმიანობის შეწყვეტამდე, ამასთან კ-----ს შპს „ს-----ისაგან“ მიღებული აქვს დივიდენდი და აღნიშნულის როგორც "შეცდომის" გამოსწორება მოახდინეს მხოლოდ 2017 წლის 27 ნოემბერს. ზემოაღნიშნულიდან გამომდინარე, აპელანტი მიიჩნევს, რომ პირველი ინსტანციის სასამართლომ არ გააკეთა არსებული გარემოებების სრული სამართლებრივი შეფასება, რის გამოც, გასაჩივრებული გადაწყვეტილება უნდა გაუქმდეს და ახალი გადაწყვეტილების მიღებით, სსკ-ის მე-19, 246-ე მუხლების საფუძველზე, კ-----, მ-----, გ-----, შპს "ს-----" და შპს „ნ-----“ ცნობილ უნდა იქნენ ერთმანეთის ცრუმაგიერ პირებად.

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, რაიონულმა სასამართლომ სწორად დაადგინა საქმის ფაქტობრივი გარემოებები, რასაც იზიარებს სააპელაციო

პალატაც.

4.2. საქმის მასალებით დადგენილია, რომ გ----- კ-----ები არიან მამა შვილი, ხოლო მ----- - კ-----ის შვილი.

4.3. შპს „ნ-----“ დარეგისტრირდა 2008 წლის 23 აპრილს, რომლის პარტნიორი 100 %-იანი წილით და დირექტორი კ-----ა; მისი იურიდიული ადგილსამყოფელია გ-----, საქმიანობის სახე - ს-----.

4.4. შპს „ს-----“ დარეგისტრირდა 2015 წლის 16 ოქტომბერს, რომლის პარტნიორი 100%-იანი წილით და დირექტორი მ-----ა; მისი იურიდიული ადგილსამყოფელია გ-----, საქმიანობის სახე - ს-----.

4.5. შპს „ს-----ს“ მიერ შემოსავლების სამსახურში ადრე წარდგენილი ინფორმაციის თანახმად, კომპანიის დივიდენდი მიღებული აქვს კ-----ს, ხოლო შემდგომში განხორციელებულდა შესწორებული ინფორმაციის წარდგენა, რომლითაც კომპანიისაგან დივიდენდი მიიღო მ-----მ.

4.6. გ-----ზე ირიცხება ორი ავტომანქანა - მ----- და ნ-----.

სამართლებრივი დასაბუთება

4.7. 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.

4.8. სააპელაციო პალატა სრულად 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 „ვ“ (პირებს პირდაპირ ან არაპირდაპირ აკონტროლებს მესამე პირი) და „თ“ (პირები ნათესავები არიან) ქვეპუნქტების საფუძველზე. 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, თუ ამ წილს ფლობს მისი ნათესავი. ამ მუხლის შინაარსის ანალიზიდან გამომდინარე, რაიონულმა სასამართლომ 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. მოცემულ შემთხვევაში, საპელაციო სასამართლოს მოსაზრებითაც, ის ფაქტი, რომ მოპასუხეებს შორის იყო საქართველოს საგადასახადო კოდექსის მე-19 მუხლით განსაზღვრული განსაკუთრებული ურთიერთობები, არ დასტურდება. საქმეზე არ არის წარმოდგენილი არც ერთი მტკიცებულება, რომ შპს „ნ-----ს“ გააჩნდა მე-19 მუხლით განსაზღვრული განსაკუთრებულ ურთიერთობები სამეწარმეო საქმიანობის ამა თუ იმ მიზნით და ფორმით ერთობლივად განხორციელებისათვის შპს „ს-----თან“ ან ფიზიკურ პირებთან - კ----- გ-----ებთან მიმართებაში. როგორც აღინიშნა, 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.

4.9. მოსარჩელის მითითებით, მოპასუხეთა ცრუმაგიერობის ერთ-ერთი მტკიცებულება ისაა, რომ შპს „ს-----ს“ მიერ შემოსავლების სამსახურში ადრე წარდგენილი ინფორმაციის თანახმად, კომპანიის დივიდენდი მიღებული აქვს კ-----ს. როგორც აღინიშნა, შპს „ს-----ს“ მიერ შემდგომში განხორციელდა შესწორებული ინფორმაციის წარდგენა, რომლითაც ირკვევა, რომ კომპანიისაგან დივიდენდი მიიღო მ-----მ. ის ფაქტი, რომ შპს „ნ-----“ და შპს „ს-----“ იმავე ფაქტობრივ მისამართზე იმავე სახის სამეწარმეო საქმიანობას ახორციელებენ, დადასტურების შემთხვევაშიც, საპელაციო პალატის მოსაზრებითაც, არ ქმნის მათ 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 გადამხდელის უზრუნველყოფის ღონისძიებისათვის თავის არიდების მიზნით,

ანუ გადასახადის გადამხდელი, რომელსაც გააჩნია საგადასახადო ვალდებულებები, მისი გადახდისაგან თავის არიდების მიზნით, ისეთ კავშირში უნდა შედიოდეს სხვა პირთან, რომ პრაქტიკულად შეუძლებელი იყოს მათი განსხვავება. მოსარჩელის მხრიდან კი საერთოდ არ წარმოდგენილა საქმისათვის მნიშვნელობის მქონე ისეთი მტკიცებულებები, რომლებიც სასამართლოს მისცემდა იმის მყარად დასკვნის საფუძველს, რომ გადასახადის გადამხდელის განსხვავება შეუძლებელია დანარჩენი მოპასუხეებისაგან. მოსარჩელის მითითებით, კ-----მ ეკონომიკური საქმიანობა შეწყვიტა და თვითონ შვილის სახელზე დაარეგისტრირა შპს „ს-----“ და მისი მეშვეობით გააგრძელა იგივე საქმიანობა. საქმის მასალების მიხედვით კი, შპს „ს-----ს“ დამფუძნებელი, 100%-იანი პარტნიორი და დირექტორი მ-----ა. სააპელაციო პალატაც მიიჩნევს, რომ იმ შემთხვევაშიც კი, თუ მოსარჩელის ეს მითითება ტექნიკურ ხარვეზად ჩაითვლება და მოსარჩელის განმარტებად მიჩნეული იქნება შპს „ნ-----ს“ მხრიდან გადასახადის გადახდისაგან თავის არიდების მიზნით შპს „ს-----ს“ შვილის მეშვეობით დაფუძნება, ვერც ეს გარემოება დაადასტურებს ამ პირთა გაუმიჯნაობას, რადგან ეს მხოლოდ მხარის განმარტებაა და არ დგინდება მათ შორის განსაკუთრებული ურთიერთობები სამეწარმეო საქმიანობის ამა თუ იმ მიზნით და ფორმით ერთობლივად განხორციელებისათვის. რაიონულმა სასამართლომ მართებულად განმარტა, რომ საქართველოს საგადასახადო კოდექსის მე-19 მუხლის მე-3 ნაწილის თანახმად, საქართველოს საგადასახადო კანონმდებლობის მიზნებისათვის ფიზიკური პირის ნათესავებად ითვლებიან: ა) ნათესავების პირველი შტო: მეუღლე, მშობელი, შვილი, და, ძმა; ბ) ნათესავების მეორე შტო: პირველი შტოს თითოეული ნათესავის მეუღლე, მშობელი, შვილი, და, ძმა, გარდა იმ ფიზიკური პირისა, რომელიც უკვე მიეკუთვნა პირველ შტოს; გ) პირები, რომლებიც ხანგრძლივი მეურვეობის შედეგად ერთმანეთთან დაკავშირებული არიან, როგორც მშობლები და შვილები. საქმის მასალებით დადგენილია, რომ მოპასუხე ფიზიკური პირები არიან ერთმანეთის ნათესავები, თუმცა სააპელაციო სასამართლოს მოსაზრებითაც, ვერც ეს ფაქტი გახდება ურთიერთდამოკიდებულ პირებად მათი ცნობის საფუძველი, რადგან, როგორც აღინიშნა, არ დგინდება მათ შორის განსაკუთრებული ურთიერთობები სამეწარმეო საქმიანობის ამა თუ იმ მიზნით და ფორმით ერთობლივად განხორციელებისათვის. სარჩელში აღნიშნულიც კი არა არის, თუ რა ქმედებები განახორციელეს მოპასუხეებმა, რაც შექმნიდა იმის ვარაუდის საფუძველს, რომ ამ პირებმა წინასწარ მიიღეს ზომები, რათა საგადასახადო უზრუნველყოფის შესაძლო ღონისძიებებისაგან განერიდებინათ თავიანთი ქონება, რაც, თავის მხრივ, გახდებოდა მოპასუხეთა ცრუმაგიერობაზე მსჯელობის ფაქტობრივი საფუძველი.

4.10. საქმის მასალების შესწავლის საფუძველზე სააპელაციო პალატა ასევე დაუსაბუთებლად მიიჩნევს მოსარჩელის პოზიციას მასზედ, რომ გ-----ის სახელზე ავტომანქანების გაფორმებით დასტურდება შპს „ნ-----სთან“ მისი გაუმიჯნაობა. რაიმე სახის კავშირი, რაც მიუთითებდა შპს „ნ-----სა“ და გ-----ის განზრახ ერთობლივ მოქმედებაზე, აერიდებინათ თავი საგადასახადო

უზრუნველყოფის ღონისძიებებისათვის, არ დგინდება, შესაბამისად, სარჩელი ამ კუთხითაც მოკლებულია ფაქტობრივ და სამართლებრივ საფუძველს. 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 გადახდევინების მიზნით, საგადასახადო ორგანოს უფლება აქვს, ცრუმაგიერი პირის მიმართ განახორციელოს საგადასახადო დავალიანების გადახდევინების უზრუნველყოფის ღონისძიებები. ამდენად, ამ 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. სააპელაციო პალატაც მიიჩნევს, რომ განსახილველ შემთხვევაში საქმეზე წარმოდგენილი არ არის არც ერთი სახის მტკიცებულება, რაც უტყუარად მიუთითებდა მოპასუხეთა ერთმანეთისაგან გაუმიჯნაობაზე და ამ გაუმიჯნაობის პირობებში განზრახ ერთობლივი - გადასახადის გადახდისაგან თავის არიდების მიზნით მოქმედებაზე.

4.11. მოცემულ კონკრეტულ შემთხვევაში, საგადასახადო ორგანოს მოპასუხეებად დასახელებული პირები, საქართველოს საგადასახადო კოდექსის მე-19 მუხლის მე-2 ნაწილის „თ“ ქვეპუნქტზე დაყრდნობით, მიაჩნია რა ურთიერთდამოკიდებულ პირებად, აღნიშნულიდან გამომდინარე ისინი იმავდროულად მიაჩნია ცრუმაგიერ პირებად, რაც გაზიარებული ვერ იქნება სააპელაციო სასამართლოს მიერაც. 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. რაიონულმა სასამართლომ სწორად 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 გადახდევინების 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. შვილობილი კომპანიის ხელმძღვანელების/დასაქმებულების სხვა კომპანიის (მაგ. დედა კომპანიის) საუკეთესო ინტერესებში მოქმედება; 6. ე. წ. ჩრდილოვანი 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. მოცემულ შემთხვევაში, სააპელაციო პალატაც მიიჩნევს, რომ ერთი და იგივე საქმიანობის განხორციელება იგივე მისამართზე (შემოსავლების სამსახურის სწორედ ეს გარემოებები მიაჩნია საკმარისად მოპასუხეთა ცრუმაგიერ პირებად აღიარებისათვის), ვერ განდება ამგვარი აღიარების 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 უნდა იყოს გადასახადის გადახდევის უზრუნველყოფის ღონისძიებებისთვის თავის არიდების მიზნით. მოსარჩელის მიერ არ არის დასახელებული გარემოებები და მტკიცებულებები წარმოდგენილი, თუ რატომ არის შეუძლებელი მოპასუხეთა ერთმანეთისაგან გამიჯვნა ან რა კრიტერიუმებით უნდა დადასტურდეს ერთმანეთისაგან გაუმიჯნაობა, ან რაში გამოიხატება გადასახადის გადახდევის უზრუნველყოფის ღონისძიებებისთვის თავის არიდების მიზნით განზრახ ერთობლივი მოქმედება. რაიონულმა სასამართლომ სწორად მიიჩნია, რომ წარმოდგენილი მასალების შეფასებით და ანალიზით მოპასუხეთა ერთმანეთთან განსაკუთრებული ურთიერთობა სამეწარმეო საქმიანობაში, გადასახადის გადამხდელის - შპს „ნ-----ს“ განსხვავების პრაქტიკულად შეუძლებლობა დანარჩენი მოპასუხეებისაგან არ დგინდება. საქართველოს ადმინისტრაციული საპროცესო კოდექსის მე-17 მუხლის 1-ლი ნაწილით, მოსარჩელე ვალდებულია დაასაბუთოს თავისი სარჩელი და წარადგინოს შესაბამისი მტკიცებულებები. მოპასუხე ვალდებულია წარადგინოს წერილობითი პასუხი (შესაგებელი) და შესაბამისი მტკიცებულებები.

4.12. სააპელაციო პალატის მოსაზრებით, რაიონულმა სასამართლომ ასევე სწორად

განმარტა, რომ სსიპ „შემოსავლების სამსახურის“ მიერ აღძრულია საქართველოს ადმინისტრაციული საპროცესო კოდექსის 25-ე მუხლით განსაზღვრული აღიარებითი სარჩელი ცრუმაგიერ პირებად ცნობის შესახებ. მითითებული მუხლის 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 სამართალურთიერთობის არსებობა-არარსებობის 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, სსიპ „შემოსავლების სამსახურის“ მიერ კი საკმარისი მტკიცებულებები წარმოდგენილი არ არის. ყოველივე აღნიშნული კი, სააპელაციო სასამართლოს მოსაზრებითაც, გამორიცხავს იმის მტკიცების შესაძლებლობას, რომ იგივე ადგილზე იგივე საქმიანობის განხორციელება, რომ მითითებული პირები საერთო ინტერესების საფუძველზე მოქმედებდნენ გადახდევინების უზრუნველყოფის ღონისძიებისათვის თავის არიდების მიზნით, რომ პრაქტიკულად შეუძლებელია მათი ერთმანეთისაგან განსხვავება და წარმოადგენენ ერთმანეთის ცრუმაგიერ პირებს. ამდენად, რაიონულმა სასამართლომ სწორად მიიჩნია, რომ სარჩელი უსაფუძვლოა და დაკმაყოფილებული ვერ იქნება.

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 საფუძველები 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, 397-ე მუხლებით და

და ა დ გ ი ნ ა:

1. სსიპ შემოსავლების სამსახურის სააპელაციო საჩივარი არ დაკმაყოფილდეს;
2. უცვლელად დარჩეს გორის რაიონული სასამართლოს 2017 წლის 28 ნოემბრის გადაწყვეტილება;
3. აპელანტი გათავისუფლებულია 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

დიმისტარაშვილი

მირანდა ერემაძე