



გადაწყვეტილება

საქართველოს სახელით

შესავალი ნაწილი

22 თებერვალი, 2019 წელი
თბილისი

ქ.

თბილისის სააპელაციო სასამართლოს
ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატა

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

აპელანტი - სსიპ „შემოსავლების სამსახური“;

მოწინააღმდეგე მხარეები - შპს „ე-----“ (ს/ნ-----), გ-----ი (პ/ნ-----),
ლ-----ე (პ/ნ-----);

დავის საგანი - ცრუმაგიერ პირებად ცნობა;

გასაჩივრებული გადაწყვეტილება – თბილისის საქალაქო სასამართლოს
ადმინისტრაციულ საქმეთა კოლეგიის 2018 წლის 30 მარტის
გადაწყვეტილება;

საქმის განხილვის ფორმა - ზეპირი მოსმენის გარეშე

1. სასარჩელო მოთხოვნა:

შპს „ე-----ის“ (ს/ნ-----), ლ-----ის (პ/ნ-----) და გ-----ის (პ/ნ-----)
ერთმანეთის ცრუმაგიერ პირებად ცნობა.

2. მოპასუხეების პოზიცია:

მოპასუხეებმა შესაგებელით სარჩელი არ ცნეს და განმარტეს, რომ ისინი
ერთმანეთისაგან სრულიად დამოუკიდებელი პირები არიან.

3. გასაჩივრებული გადაწყვეტილების დასკვნები:

გასაჩივრებული გადაწყვეტილების სარეზოლუციო ნაწილი:

სსიპ „შემოსავლების სამსახურის“ სარჩელი შპს „ე-----ს“, ლ-----ის და გ-----ის ერთიმეორის ცრუმაგიერ პირებად აღიარების თაობაზე არ დაკმაყოფილდა.

4. გასაჩივრებული გადაწყვეტილებით დადგენილი ფაქტები:

4.1. შპს „ე-----ს“ (ს/ნ-----) ქონებაზე 2010 წლის 26 ოქტომბრის N----- შეტყობინების საფუძველზე რეგისტრირებულია საგადასახადო გირავნობა/იპოთეკის უფლება.

4.2. შემოსავლების სამსახურის "ქონებაზე ყადაღის დადების შესახებ" 19.05.2014 წლის N----- ბრძანების საფუძველზე, 04.06.2014 წელს შედგა აქტი „ქონებაზე ყადაღის დადების შესახებ“ ყადაღა დაედო შპს „ე-----ს“ (ს/ნ-----) საკუთრებაში არსებულ ქონებას, რაც ლევან სამხარაულის სახელობის სასამართლო ექსპერტიზის ეროვნული ბიუროს 16.07.2014 წლის N----- დასკვნის მიხედვით, შეფასებულია 17 000 ლარით.

4.3. შპს „ე-----ს“ (ს/ნ-----) შედარების აქტის (01.01.2017-დან- 07.04.2017-მდე) თანახმად, გადასახადის გადამხდელს გააჩნია აღიარებული საგადასახადო დავალიანება: ძირითადი - 126 324,34 ლარი, ჯარიმა - 41 838 ლარი, საურავი - 137 173,33 ლარი.

სასამართლო ეყრდნობა შემდეგ მტკიცებულებას:

- ამონაწერი საჯარო სამართლებრივი შეზღუდვისა და საგადასახადო გირავნობის/იპოთეკის რეესტრიდან (იხ. ს.ფ. 22);
- სსიპ შემოსავლების სამსახურის 19.05.2014 წლის ბრძანება N----- (იხ/ ს.ფ. 19);
- სსიპ შემოსავლების სამსახურის 04.06.2014 წლის ქონებაზე ყადაღის დადების შესახებ აქტი (იხ. ს.ფ. 20);
- სსიპ ლევან სამხარაულის სახელობის სასამართლო ექსპერტიზის ეროვნული ბიუროს 16.07.2014 წლის N----- ექსპერტიზის დასკვნა (იხ. ს.ფ. 41-45);
- შედარების აქტი. (იხ. ს.ფ. 15).

4.4. სსიპ შემოსავლების სამსახურის გადასახადების ადმინისტრირების საინფორმაციო სისტემის მონაცემის მიხედვით შპს "ე-----ს" (ს/ნ-----) დამფუძნებლის (45%-იანი წილის მფლობელი) გ-----ის (პ/ნ-----) მიერ 2007, 2008, 2011 წლებში დივიდენდის სახით გატანილია ჯამში 2 370 634,79 ლარი. ბოლო გატანა ფიქსირდება 20.12.2011 წელს.

4.5. სსიპ შემოსავლების სამსახურის გადასახადების ადმინისტრირების საინფორმაციო სისტემის მონაცემის მიხედვით, შპს "ე-----ს" (ს/ნ-----) დამფუძნებლის (55%-იანი წილის მფლობელი) ლ-----ის (პ/ნ-----) მიერ 2007, 2008, 2011 წლებში დივიდენდის სახით გატანილია ჯამში 2 899 109,63 ლარი. ბოლო გატანა ფიქსირდება 20.12.2011 წელს.

სასამართლო ეყრდნობა შემდეგ მტკიცებულებას:

- გადასახადების ადმინისტრირების საინფორმაციო სისტემის მონაცემები. (იხ. ს.ფ. 155-156);

4.6. სსიპ შემოსავლების სამსახურის ერთიანი ელექტრონული ბაზის მონაცემების მიხედვით, შპს "ე-----ს" (ს/ნ-----) მოთხოვნა წარედგინა: 1) 08.04.2013წ (გაეცნო 12.04.2013 წელი) 2) 12.02.2013 წ. - წაკითხვის თარიღი: 19.02.2012წ.; 3) 30.01.2012 წ. - წაკითხვის თარიღი: 01.02.2013 წ.; 4) 09.07.2013 წ. - წაკითხვის თარიღი: 10.07.2012 წ.; 5) 13.03.2012 წ. - წაკითხვის თარიღი: 14.03.2012წ. 6) 30.12.2011 წ. - წაკითხვის თარიღი: 03.01.2012წ.

სასამართლო ეყრდნობა შემდეგ მტკიცებულებას:

- ერთიანი ელექტრონული ბაზის მონაცემები. (იხ. ს.ფ. 153).

5. დადგენილი ფაქტები პირველი ინსტანციის სასამართლომ სამართლებრივად შემდგენილად შეაფასა:

5.1. სასამართლოს განმარტებით, საქმეზე წარდგენილი არ არის არც ერთი სახის მტკიცებულება, რაც უტყუარად მიუთითებდა მოპასუხეთა ერთმანეთისაგან გაუმიჯნაობაზე და ამ გაუმიჯნაობის პირობებში განზრახ ერთობლივი - გადასახადის გადახდისაგან თავის არიდების მიზნით მოქმედებაზე.

პირველი ინსტანციის სასამართლომ საქართველოს საგადასახადო კოდექსის მე-19 მუხლის მე-2 ნაწილის „ე“ ქვეპუნქტზე დაყრდნობით აღნიშნა, 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.

სასამართლომ აღნიშნა, რომ ფაქტობრივი და სამართლებრივი გარემოებების გათვალისწინებით უსაფუძვლობის გამო ვერ გაიზიარა მოსარჩელის მოსაზრებას და მიაჩნია, რომ დამფუძნებლების მიერ საწარმოდან მიღებული დივიდენდის გატანა არ შეიძლება გახდეს საწარმოს და მისი დამფუძნებელ - პარტნიორების, ფიზიკური პირების ერთიმეორის ცრუმაგიერ პირად ცნობის საფუძველი. მით უფრო, რომ დივიდენდების გატანა ხდებოდა პერიოდულად (2007, 2008, 2011წწ) სადავო თანხების დარიცხვისა და საგადასახადო მოთხოვნის წარდგენამდე 30.11.2011წ).

განსახილველ შემთხვევაში, საქმის მასალებით სასამართლომ დადასტურებულად არ მიიჩნია მოპასუხეთა კონტროლს დაქვემდებარებული რაიმე განსაკუთრებული ურთიერთობის არსებობა ერთმანეთს შორის და განმარტა, რომ ასეთის არსებობის დადასტურების შემთხვევაშიც არ იქნებოდა მათი ცრუმაგიერ პირებად აღიარებისათვის საკმარისი საფუძველი, ვინაიდან, სახეზე არ არის საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 246-ე მუხლით განსაზღვრული წანამძღვრები. სასამართლომ მიიჩნია, რომ სახეზე არ არის

დასახელებული ორი კუმულაციური პირობიდან არც ერთი - გადასახადის გადამხდელის სხვა პირისგან პრაქტიკულად განსხვავების შეუძლებლობა და ამ პირის გადასახადის გადახდევის უზრუნველყოფის ღონისძიებებისთვის თავის არიდების მიზნით გამოყენება.

6. სსიპ შემოსავლების სამსახურის სააპელაციო მოთხოვნა:

თბილისის საქალაქო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა კოლეგიის 2018 წლის 30 მარტის გადაწყვეტილების გაუქმება და ახალი გადაწყვეტილების მიღებით სასარჩელო მოთხოვნის დაკმაყოფილება.

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

სააპელაციო საჩივრის ავტორს მიაჩნია, რომ შპს „ე-----“, გ-----ი და ლ-----ე წარმოადგენენ ერთმანეთის ცრუმაგიერ პირებს. აპელანტი სააპელაციო საჩივარში უთითებს, რომ საგადასახადო დავალიანების გადახდევის უზრუნველყოფის ღონისძიებების გატარების მიზნით, შპს „ე-----“-ს ქონებაზე 2010 წლის 26 ოქტომბერს #----- შეტყობინებით რეგისტრირებულია საგადასახადო გორავნობა/იპოთეკის უფლება. აგრეთვე, საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 241-ე, მუხლის საფუძველზე 2014 წლის 19 მაისს შპს „ე-----“-ს მიმართ გამოიცა ქონებაზე ყადაღის დადების შესახებ #----- ბრძანება. მარეგისტრირებული ორგანოებიდან, ასევე გადასახადის გადამხდელის მიერ წარმოდგენილი ინფორმაციის შესაბამისად შპს „ე-----“-ს საკუთრებაში ან/და ბალანსზე ერიცხება 4 ავტომობილი (ჯამში 17 000 ლარის ღირებულების). 2014 წლის 4 ივნისს ქონება დაყადაღდა და მისი ღირებულება ვერ უზრუნველყოფს საგადასახადო დავალიანების დაფარვას.

შპს „ე-----“-ს დირექტორი - ი-----ი (პ.-----), დამფუძნებლები: ლ-----ე (პ.ნ.-----) 55 %-იანი წილისმფლობელი, გ-----ი (პ.ნ.-----) 45%-იანი წილის მფლობელი. საქმიანობის სფეროს წარმოადგენს სხვადასხვა პიგიენური პროდუქციის იმპორტი და რეალიზაცია.

შპს „ე-----“-ს საგადასახადო დავალიანება წარმოშობილია საგადასახადო შემოწმების შედეგად (პერიოდი 01.01.2015-01.09.2011) შემოწმება დაიწყო 2010 წელს დასრულდა 2012 წლის 02 ივლისს. რის შემდეგაც შპს „ე-----“-ს დამატებით დაერიცხა ჯამში 135 180 ლარი.

საგადასახადო შემოწმების პერიოდში და ასევე შემოწმების დასრულების შემდეგ შპს „ე-----“-ს 55%-იანი წილის მფლობელს ლ-----ეს 2011-2012 წლებში საწარმოდან დივიდენდის სახით გატანილი აქვს 2 824 109 ლარის ოდენობის თანხა. ხოლო 45 %-იანი წილის მფლობელს გ-----ს იგივე პერიოდში - 2 310 634 ლარი.

აპელანტს მიაჩნია, რომ საგადასახადო ვალდებულებების სწორად განსაზღვრისა

და შემდგომში გადასახადის გადახდევენების უზრუნველყოფის ღონისძიებების გამოყენების მიზნით საჭიროა, შპს „ე-----“, ლ-----ე და გ-----ი ცნობილ იქნენ ერთმანეთის ცრუმაგიერ პირებად. წარმომადგენლის განმარტებით, მათი ქმედება მიმართული იყო საწარმოდან ფულადი სახსრების გატანის გზით, შპს „ე-----“-ს კუთვნილი საგადასახადო ვალდებულებების შეუსრულებლობისკენ და გადასახადის გადახდევენების უზრუნველყოფის ღონისძიებებისგან თავის არიდებისკენ.

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

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

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

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

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

განსახილველი დავის საგანს წარმოადგენს პირთა ცრუმაგიერ პირებად აღიარება, რასაც არეგულირებს საქართველოს საგადასახადო კანონმდებლობა. საგადასახადო კოდექსის 246-ე მუხლის პირველი ნაწილის თანახმად, თუ სასამართლო დაადგენს, რომ პრაქტიკულად შეუძლებელია გადასახადის გადამხდელის განსხვავება სხვა პირისგან და ეს პირი გამოყენებულია გადასახადის გადახდევენების უზრუნველყოფის ღონისძიებებისთვის თავის

არიდების მიზნით, ითვლება, რომ აღნიშნული პირები არიან ერთიმეორის ცრუმაგიერი პირები. ამავე მუხლის მეორე ნაწილის მიხედვით კი, გადასახადის გადამხდელის აღიარებული საგადასახადო დავალიანების გადახდეკინების მიზნით, საგადასახადო ორგანოს უფლება აქვს, ცრუმაგიერი პირის მიმართ განახორციელოს საგადასახადო დავალიანების გადახდეკინების უზრუნველყოფის ღონისძიებები.

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

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

პალატას მიაჩნია, რომ პირთა ცრუმაგიერად დადგენის მიზნით, მნიშვნელოვანია სწორად შეფასდეს საგადასახადო ვალდებულების მქონე პირის მიერ განხორციელებული ოპერაციები, დადგინდეს მათი ჭეშმარიტი მიზანი,

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

სააპელაციო პალატა ვერ გაიზიარებს პირველი ინსტანციის სასამართლოს მსჯელობას იმ სახის მტკიცებულების არარსებობაზე, რაც უტყუარად მიუთითებდა მოპასუხეთა ერთმანეთისაგან გაუმიჯნაობაზე და ამ გაუმიჯნაობის პირობებში განზრახ ერთობლივი - გადასახადის გადახდისაგან თავის არიდების მიზნით მოქმედებაზე. პალატა განმარტავს, რომ საგადასახადო კოდექსის მე-19 მუხლი განსაზღვრავს ურთიერთდამოკიდებული პირების ცნებას, იგი მოიცავს ჩამონათვალს იმ

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

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

განსახილველ შემთხვევაში დადგენილია, რომ შპს „ე-----“ (ს/ნ-----) რეგისტრირებულია გადასახადის გადამხდელად. საწარმოს დამფუძნებლები არიან ფიზიკური პირები ლ-----ე (55%-იანი წილის მფლობელი) და გ-----ი (45%-იანი წილის მფლობელი). დამფუძნებელ/პარტნიორების, ფიზიკური პირების - ლ-----ის და გ-----ი მიერ დივიდენდები საწარმოდან გატანა ხდებოდა პერიოდულად - 2007, 208, 2011 წლებში. ამასთან, ორივე ფიზიკური პირის მიერ დივიდენდის ბოლო გატანა ფიქსირდება 20.12.2011 წელს. საწარმოს შემოწმების პერიოდი - 01.01.2005- 01.09.2011წწ. საგადასახადო მოთხოვნა საწარმოს წარედგინა 30.12.2011 წელს, რომლის წაკითხვის თარიღია 03.01.2012 წელი. წარმოდგენილი შედარების აქტის მიხედვით, 07.04.2017 წლის მდგომარეობით, გადასახადის გადამხდელს

სახელმწიფო ბიუჯეტის მიმართ ერიცხება აღიარებული საგადასახადო დავალიანება, მათ შორის ძირითადი - 126 324,34 ლარი, ჯარიმა - 41 838 ლარი, საურავი - 137 173,33 ლარი. 2014 წლის 19 მაისის, სსიპ შემოსავლების სამსახურის ადმინისტრირების დეპარტამენტის N----- ბრძანებით, ყადაღა დაედო შპს „ე-----“-ს (ს/ნ-----) საკუთრებაში არსებულ ან/და ბალანსზე რიცხულ ნებისმიერ ქონებას. დადგენილია, რომ შპს "ე-----"-ს მიერ ბიუჯეტში დავალიანების დასაფარად თანხის გადახდა დავალიანების წარმოშობის შემდგომ არ მომხდარა. პალატა მიიჩნევს, რომ აღნიშნული ქმედების მიზანი იყო შპს-ს თავი აერიდებინა საგადასახადო ვალდებულების გადახდევის უზრუნველყოფის ღონისძიებისაგან.

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

ყოველივე ზემოაღნიშნული სააპელაციო სასამართლოს აძლევს საფუძველს გაიზიაროს აპელანტის პოზიცია იმის თაობაზე, რომ საგადასახადო ვალდებულებების სწორად განსაზღვრისა და შემდგომში გადასახადის გადახდევენების უზრუნველყოფის ღონისძიებების გამოყენების მიზნით საჭიროა, შპს „ე-----“, ლ-----, გ-----ი ცნობილ იქნენ ერთმანეთის ცრუმაგიერ პირებად. ამასთან, მათი ქმედება მიმართული იყო საწარმოდან ფულადი სახსრების გატანის გზით შპს „ე-----ს“ კუთვნილი საგადასახადო ვალდებულებების შეუსრულებლობისკენ და გადასახადის გადახდევენების უზრუნველყოფის ღონისძიებებისგან თავის არიდებისკენ. სხვაგვარად ვერ აიხსნება ლ-----ისა და გ-----ის მოქმედება საწარმოდან დივიდენდის გატანის თაობაზე იმ პირობებში, როდესაც კომპანიას გააჩნია საგადასახადო ვალდებულება; თავის მხრივ დივიდენდი გაიცემა მოგებიდან, მოგება კი წარმოადგენს თანხას, რაც კომპანიაში დარჩა ვალდებულებების, მათ შორის საგადასახადო ვალდებულებების გადახდის შემდგომ. ამდენად, პალატა მიიჩნევს, რომ უნდა გაუქმდეს გასაჩივრებული - თბილისის საქალაქო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა კოლეგიის 2018 წლის 30 მარტის გადაწყვეტილება და საქმეზე ახალი გადაწყვეტილების მიღებით სსიპ შემოსავლების სამსახურის სარჩელი უნდა დაკმაყოფილდეს.

8. პროცესის ხარჯები:

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

ს ა რ ე ზ ო ლ უ ც ი ო ნ ა წ ი ლ ი

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

გ ა დ ა წ ყ ვ ი ტ ა:

1. სსიპ შემოსავლების სამსახურის სააპელაციო საჩივარი დაკმაყოფილდეს;
2. გაუქმდეს თბილისის საქალაქო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა კოლეგიის 2018 წლის 30 მარტის გადაწყვეტილება და მიღებულ იქნას ახალი გადაწყვეტილება;
3. სსიპ შემოსავლების სამსახურის სარჩელი დაკმაყოფილდეს;
4. აღიარებულნი იქნენ ერთმანეთის ცრუმაგიერ პირებად შპს „ე-----“, გ-----ი, ლ-----.
5. აპელანტი - სსიპ შემოსავლების სამსახური განთავისუფლებულია

სახელმწიფო ბაჟის გადახდისგან;

6. გადაწყვეტილება შეიძლება გასაჩივრდეს საკასაციო საჩივრით, საქართველოს უზენაესი სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატაში (თბილისი, ძმები ზუბალაშვილების ქ. №32) თბილისის სააპელაციო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატის მეშვეობით (თბილისი, გრ. რობაქიძის გამზ. №7ა), მხარეთათვის დასაბუთებული გადაწყვეტილების ასლის გადაცემის მომენტიდან 21 (ოცდაერთი) დღის ვადაში.

მოსამართლეები:

ილონა თოდუა -

გიორგი გოგიაშვილი -

შოთა გეწაძე -