

საქმე № 330310117001842050

საქმე № 3ბ/318-19



გ ა ნ ჩ ი ნ ე ბ ა

საქართველოს სახელით

22 მარტი, 2019 წელი

ქ.თბილისი

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

თავმჯდომარე - ილონა თოდუა

**მოსამართლეები - გიორგი გოგიაშვილი
შოთა გეჭაძე**

აპელანტი (მოსარჩელე) - სსიპ შემოსავლების სამსახური;

მოწინააღმდეგე მხარეები (პასუხეები) - შპს „ა-----ი“, დ-----ი, ს-----
---ი, შპს “პ-----”, მ-----ი, შპს „ა-----“;

დავის საგანი - ცრუმაგიერ პირებად ცნობა;

გასაჩივრებული გადაწყვეტილება – თბილისის საქალაქო სასამართლოს
ადმინისტრაციულ საქმეთა კოლეგიის 2018 წლის 13 აპრილის
გადაწყვეტილება;

საქმის განხილვის ფორმა - ზეპირი მოსმენის გარეშე

1. აპელანტის მოთხოვნა - თბილისის საქალაქო სასამართლოს
ადმინისტრაციულ საქმეთა კოლეგიის 2018 წლის 13 აპრილის
გადაწყვეტილების გაუქმება და სარჩელის სრულად დაკმაყოფილება;

2. გასაჩივრებული გადაწყვეტილების დასკვნებზე მითითება

გასაჩივრებული გადაწყვეტილების სარეზოლუციო ნაწილი:

თბილისის საქალაქო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა კოლეგიის
2018 წლის 13 აპრილის გადაწყვეტილებით, სსიპ შემოსავლების სამსახურის
სარჩელი არ დაკმაყოფილდა.

დასკვნები ფაქტობრივ გარემოებებთან დაკავშირებით:

2.1. 2006 წლის 27 ივნისს თბილისის საგადასახადო ინსპექციაში
დარეგისტრირდა შეზღუდული პასუხისმგებლობის საზოგადოება „ა-----ი“,
რომლის დირექტორსა და 100%-იანი წილის მესაკუთრეს წარმოადგენს დ-----

---ი.

სასამართლო ეყრდნობა შემდეგ მტკიცებულებას:

- ამონაწერი მეწარმეთა და არასამეწარმეო (არაკომერციული) იურიდიული პირების რეესტრიდან (ს.ფ. 20-21).

2.2. 2017 წლის 13 მარტის მდგომარეობით შპს „ა-----ის“ საგადასახადოდ დავალიანებას წარმოადგენდა, ძირითადი გადასახადი 332473.59 ლარი, ჯარიმა - 134097 ლარი და საურავი 538481.71 ლარი, ზედმეტობას კი 200 ლარი.

სასამართლო ეყრდნობა შემდეგ მტკიცებულებას:

- 2017 წლის 13 მარტის შედარების აქტი (ს.ფ.22).

2.3. სსიპ შემოსავლების სამსახურის 2017 წლის 27 თებერვლის №----- სამსახურებრივი ბარათის თანახმად, შპს „ა-----ის“ 100%-იანი წილის მფლობელმა და დირექტორმა დ-----მა 2012 წელს საწარმოდან წინასწარ დივიდენდის სახით გაიტანა 400000 ლარი. ხსენებული ოპერაცია შპს „ა-----იმ“ არ დაბეგრა, არ გადაიხადა კუთვნილი გადასახადი და არ წარმოუდგენია ინფორმაცია საანგარიშო პერიოდის მიხედვით გაცემული თანხებისა და დაკავებული გადასახადების შესახებ. საგადასახადო შემოწმების შედეგად, შპს „ა-----ის“ დამატებით დაერიცხა 808954 ლარის ოდენობით გადასახდელი თანხა.

2012 წლის 22 ნოემბერს ფინანსთა სამინისტროს საგამოძიებო სამსახურის საგამოძიებო

დეპარტამენტის ქ.თბილისის მთავარი სამმართველოს პირველი სამმართველოში დაიწყო გამოძიება სისხლის სამართლის საქმეზე შპს „ა-----ის“ ხელმძღვანელი პირის მიერ დიდი ოდენობით გადასახადის გადახდისაგან განზრახ თავის არიდებისა და სახელმწიფო თანხების მითვისების ფაქტზე.

სასამართლო ეყრდნობა შემდეგ მტკიცებულებას:

- სსიპ შემოსავლების სამსახურის 2017 წლის 27 თებერვლის №----- სამსახურებრივი ბარათი (ს.ფ.18-19).

2.4. სსიპ შემოსავლების სამსახურის 2017 წლის 27 თებერვლის №----- სამსახურებრივი ბარათის თანახმად, შესამოწმებელ პერიოდში შპს „ა-----იმ“ შპს “P-----”-ს გადააწერა 3590 ლარის საქონელი.

სასამართლო ეყრდნობა შემდეგ მტკიცებულებას:

- სსიპ შემოსავლების სამსახურის 2017 წლის 27 თებერვლის №----- სამსახურებრივი ბარათი (ს.ფ.18-19).

2.5. სსიპ საჯარო რეესტრის ეროვნული სააგენტოს 2017 წლის 13 იანვრის №----- წერილის თანახმად, უძრავ ნივთებზე უფლებათა რეესტრის ელექტრონული წიგნის მონაცემებით დ-----ის საკუთრების უფლება უძრავ ქონებაზე რეგისტრირებული არ არის.

სასამართლო ეყრდნობა შემდეგ მტკიცებულებას:

- სსიპ საჯარო რეესტრის ეროვნული სააგენტოს 2017 წლის 13 იანვრის №-----

წერილი (ს.ფ.54).

2.6. 2008 წლის 8 ივლისს დ-----ზე დარეგისტრირდა საკუთრების უფლება უძრავ

ქონებაზე (მის:ქ.თბილისი,-----ის გამზ. №--, ს/კ-----, ფართობი 74 კვ.მ.), რომელიც 2-----ის ჩუქების ხელშეკრულების საფუძველზე აჩუქა ს-----ს. უძრავ ქონებაზე, ს-----ის საკუთრების უფლება, საჯარო რეესტრის ეროვნულ სააგენტოში დარეგისტრირდა 2-----ს. 2-----ის ჩუქების ხელშეკრულების საფუძველზე ს-----მა მ-----ს აჩუქა აღნიშნული უძრავი ქონება, რომელზეც მ-----ის საკუთრების უფლება, საჯარო რეესტრის ეროვნულ სააგენტოში, დარეგისტრირდა 2-----ს.

სასამართლო ეყრდნობა შემდეგ მტკიცებულებებს:

- ამონაწერი საჯარო რეესტრიდან (ს.ფ.95);
- 2-----ის უძრავი ქონების ჩუქების ხელშეკრულება (ს.ფ.106-108);
- ამონაწერი საჯარო რეესტრიდან (ს.ფ.55-56);
- 2-----ის უძრავი ქონების ჩუქების ხელშეკრულება (ს.ფ.116-117);
- ამონაწერი საჯარო რეესტრიდან (ს.ფ.65-66).

2.7. 2-----ის ჩუქების ხელშეკრულების საფუძველზე დ-----მა ს-----ს აჩუქა უძრავი ქონება, მდებარე ქ.თბილისი,-----ის ქუჩა (ყოფილი კ-----) №-- ს/კ-----, ფართობი 84.70 კვ.მ. უძრავ ქონებაზე, ს-----ის საკუთრების უფლება, საჯარო რეესტრის ეროვნულ სააგენტოში, დარეგისტრირდა 2-----ს.

სასამართლო ეყრდნობა შემდეგ მტკიცებულებას:

- ამონაწერი საჯარო რეესტრიდან ბინის/არასაცხოვრებელი ფართის შესახებ (ს.ფ.193-194);
- 2-----ის უძრავი ქონების ჩუქების ხელშეკრულება (ს.ფ.198-200);
- ამონაწერი საჯარო რეესტრიდან (ს.ფ.57-58).

2.8. 2-----ის უძრავი ქონების ჩუქების ხელშეკრულების საფუძველზე ნ-----მა თავისი კუთვნილი ქონებიდან დ-----ს აჩუქა 1/2 ნაწილი უძრავი ქონებისა, მდებარე - გ-----ის რაიონი, სოფელი კ----- ს/კ-----, რომელზეც დ-----ის საკუთრების უფლება დარეგისტრირდა 2-----ს. 2-----ის ჩუქების ხელშეკრულების საფუძველზე, დ-----მა ს-----ს აჩუქა აღნიშნული უძრავი ქონების მის საკუთრებაში არსებული წილი, რომელზეც ს-----ის საკუთრების უფლება, საჯარო რეესტრის ეროვნულ სააგენტოში დარეგისტრირდა 2-----ს.

სასამართლო ეყრდნობა შემდეგ მტკიცებულებებს:

- 2-----ის უძრავი ქონების ჩუქების ხელშეკრულება (ს.ფ.142-145);
- ამონაწერი საჯარო რეესტრიდან (ს.ფ.154);
- 2-----ის უძრავი ქონების ჩუქების ხელშეკრულება (ს.ფ.150-152);
- ამონაწერი საჯარო რეესტრიდან (ს.ფ.59-60).

2.9. ს-----ი არის დ-----ისა და მ-----ის შვილი.

სასამართლო ეყრდნობა შემდეგ მტკიცებულებას:

- ს-----ის დაბადების მოწმობა (ს.ფ.187).

2.10. 2-----ის განქორწინების მოწმობის თანახმად, 2-----ს მ-----ი და დ-----ი განქორწინდნენ.

სასამართლო ეყრდნობა შემდეგ მტკიცებულებას:

- 2-----ის განქორწინების მოწმობა (ს.ფ.209).

2.11. 2-----ს სსიპ საჯარო რეესტრის ეროვნული სააგენტოში დარეგისტრირდა შეზღუდული პასუხისმგებლობის საზოგადოება "P-----", რომლის

დირექტორს წარმოადგენდა კ-----ე და 100%-იანი წილის მესაკუთრეს - მ-----ი.

სასამართლო ეყრდნობა შემდეგ მტკიცებულებას:

- ამონაწერი მეწარმეთა და არასამეწარმეო (არაკომერციული) იურიდიული პირების რეესტრიდან (ს.ფ. 67-68).

2.12. 2--- წლის 5 დეკემბერს თბილისის საგადასახადო ინსპექციის მიერ დარეგისტრირდა შეზღუდული პასუხისმგებლობის საზოგადოება „ა-----“, რომლის დირექტორს წარმოადგენდა გ----- და 100%-იანი წილის მესაკუთრეს - დ-----ი.

სასამართლო ეყრდნობა შემდეგ მტკიცებულებას:

- ამონაწერი მეწარმეთა და არასამეწარმეო (არაკომერციული) იურიდიული პირების რეესტრიდან (ს.ფ.238).

2.13. საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს საგამოძიებო სამსახურის 2013 წლის 4 მარტის №----- წერილის თანახმად, სისხლის სამართლის №----- საქმესთან დაკავშირებით, ფინანსთა სამინისტროს საგამოძიებო სამსახურის სპეციალურ გამოკვლევათა და ფინანსური ექსპერტიზის დეპარტამენტის მიერ შპს „ა-----“-ში ჩატარდა რევიზია და გამოიცა 2013 წლის 28 თებერვლის შემოწმების აქტი, რომლის საფუძველზე შედგა სსიპ შემოსავლების სამსახურის აუდიტის დეპარტამენტის 2013 წლის 19 მარტის №----- ბრძანება და №--- საგადასახადო მოთხოვნა. შესაბამისად, შპს „ა-----ს“ დაერიცხა სულ 224587.6 ლარი, მათ შორის, ძირითადი გადასახადი - 120418 ლარი, ჯარიმა - 48399 ლარი და საურავი - 55770.6 ლარი. სსიპ შემოსავლების სამსახურის 2017 წლის 31 მარტის სამსახურებრივი ბარათის თანახმად, საგადასახადო დავალიანების წარმოშობის საფუძველია შესამოწმებელ პერიოდში (0-----0----- წლები) დ-----ის მიერ საწარმოდან წინასწარ დივიდენდის სახით 1297000 ლარის გატანა. აღნიშნული ოპერაცია შპს „ა-----მ“ არ დაბეგრა სრულად, არ გადაიხადა კუთვნილი გადასახადი და არ წარმოუდგენია ინფორმაცია საანგარიშო პერიოდის მიხედვით გაცემული თანხებისა და

დაკავებული გადასახადების შესახებ.

სასამართლო ეყრდნობა შემდეგ მტკიცებულებებს:

- საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს საგამოძიებო სამსახურის 2013 წლის 4 მარტის №----- წერილი (ს.ფ.243);
- 2013 წლის 28 თებერვლის რევიზიის აქტი (ს.ფ.245-258);
- სსიპ შემოსავლების სამსახურის აუდიტის დეპარტამენტის 2013 წლის 19 მარტის №----- ბრძანება (ს.ფ.240-242);
- სსიპ შემოსავლების სამსახურის 2013 წლის 19 მარტის №--- საგადასახადო მოთხოვნა (ს.ფ.239);
- სსიპ შემოსავლების სამსახურის 2017 წლის 31 მარტის სამსახურებრივი ბარათი (ს.ფ.235- 237).

2.14. სსიპ შემოსავლების სამსახურის 2017 წლის 31 მარტის სამსახურებრივი ბარათის თანახმად, შპს „ა-----ს“ მიმართ 2013 წლის 20 მარტს რეგისტრირებულია საგადასახადო გირავნობა/იპოთეკის უფლება. 2014 წლის 24 აპრილს გამოიცა №----- ბრძანება შპს „ა-----ს“ ქონებაზე ყადაღის დადების შესახებ. მარეგისტრირებული ორგანოებიდან მიღებული გადასახადის გადამხდელის მიერ წარდგენილი ინფორმაციის შესაბამისად, შპს „ა-----ს“ საკუთრებაში არსებული ქონება (4 ერთეული ავტომანქანა, საერთო ღირებულებით 54280 ლარი) დაყადაღებულია, რომელიც არ არის საკმარისი დავალიანების დასაფარავად.

სასამართლო ეყრდნობა შემდეგ მტკიცებულებებს:

- სსიპ შემოსავლების სამსახურის 2017 წლის 31 მარტის სამსახურებრივი ბარათი (ს.ფ.235- 237);
- სსიპ შემოსავლების სამსახურის საგადასახადო მონიტორინგის დეპარტამენტის ექსპერტიზის განყოფილების 2015 წლის 25 აგვისტოს №-----
- დასკვნა (ს.ფ.263-267).

2.15. სსიპ შემოსავლების სამსახურის 2017 წლის 31 მარტის სამსახურებრივი ბარათის თანახმად, 2013 წლის 29 მაისს შპს „ა-----მ“ შპს “P-----”-ს გადააწერა 78860 ლარის საქონელი.

სასამართლო ეყრდნობა შემდეგ მტკიცებულებას:

- სსიპ შემოსავლების სამსახურის 2017 წლის 31 მარტის სამსახურებრივი ბარათი (ს.ფ.235- 237).

დასკვნები სამართლებრივ გარემოებებთან დაკავშირებით:

2.9. თბილისის საქალაქო სასამართლომ საქართველოს კონსტიტუციისა და საგადასახადო კოდექსის ნორმებზე მითითების შემდეგ განმარტა, რომ გადასახადის გადამხდელის უმთავრეს ფუნქციას გადასახადების კანონმდებლობით დადგენილი წესითა და ოდენობით გადახდა წარმოადგენს, ხოლო საგადასახადო ორგანოების კანონისმიერი უფლებამოსილება, უზრუნველყონ გადამხდელთა მიერ აღნიშნული ვალდებულების

შესრულებაზე კონტროლი, მოიცავს უფლებას, გაატარონ შესაბამისი ღონისძიებები გადამხდელის მიერ საგადასახადო ვალდებულების შეუსრულებლობისას. საგადასახადო ორგანო უფლებამოსილია, გამოიყენოს საქართველოს საგადასახადო კოდექსის მე-11 კარით გათვალისწინებული საგადასახადო დავალიანების გადახდევინების უზრუნველყოფის ღონისძიებები. კერძოდ, საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 238-ე მუხლის პირველი ნაწილი განსაზღვრავს, რომ საგადასახადო ორგანოს უფლება აქვს, საგადასახადო დავალიანების გადახდევინების უზრუნველსაყოფად განახორციელოს შემდეგი ღონისძიებები: ა) საგადასახადო გირავნობა/იპოთეკა; ბ) მესამე პირზე გადახდევინების მიქცევა; გ) ქონებაზე ყადაღის დადება; დ) ყადაღადადებული ქონების რეალიზაცია; ე) საბანკო ანგარიშზე საინკასო დავალების წარდგენა; ვ) გადასახადის გადამხდელის სალაროდან ნაღდი ფულის ამოღება.

სასამართლომ გადაწყვეტილებაში მიუთითა, რომ საგადასახადო დავალიანების გადახდევინების უზრუნველყოფის კანონით დადგენილი ღონისძიებების გამოყენება იწვევს პირის კანონით დაცული უფლებების, მათ შორის, საკუთრებით თავისუფლად სარგებლობისა და განკარგვის შეზღუდვას. ამასთან, პირს ეკისრება აღნიშნულის თემის ვალდებულება, რადგან მსგავსი ღონისძიებების გატარება ემსახურება საჯარო ლეგიტიმურ მიზანს - საგადასახადო ვალდებულების შესრულებას და მათი გამოყენების საფუძველი სწორედ გადასახადის გადამხდელის ქმედება - საგადასახადო ვალდებულების ჯეროვანი შეუსრულებლობაა. ამრიგად, არ ასრულებს რა ნაკისრ ვალდებულებებს, გადასახადის გადამხდელისთვის ცნობილი უნდა იყოს, რომ აღნიშნული გამოიწვევს მის მიმართ სათანადო ღონისძიებების გამოყენების შესაძლებლობას კანონის მოთხოვნის აღსრულების მიზნით. სწორედ ამიტომ, საგადასახადო უზრუნველყოფის საგანი ხდება გადამხდელის ქონება. საგადასახადო

უზრუნველყოფის საგანი მესამე პირის ქონება ხდება მხოლოდ მაშინ, როდესაც მესამე პირს აქვს გადასახადის გადამხდელის დავალიანება, რომლის გადახდის ვადაც დამდგარია ან როდესაც მესამე პირი იძენს საგადასახადო გირავნობა/იპოთეკით დატვირთულ ქონებას. გარდა აღნიშნულისა, საგადასახადო კანონმდებლობა იცნობს ერთმანეთის ცრუმადგიერ პირებად ცნობის ინსტიტუტს, რომლის დროსაც გადახდევინების მიქცევა ხდება არა გადასახადის გადამხდელის, არამედ მესამე პირის ქონებაზე, როდესაც დასტურდება, რომ აღნიშნული პირი გამოყენებული იყო გადასახადის გადახდევინების უზრუნველყოფის ღონისძიებებისთვის თავის არიდებისთვის.

სასამართლომ მიუთითა საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 246-ე მუხლის პირველ

ნაწილზე, რომლის თანახმად, თუ სასამართლო დაადგენს, რომ პრაქტიკულად შეუძლებელია გადასახადის გადამხდელის განსხვავება სხვა პირისგან და ეს პირი გამოყენებულია გადასახადის გადახდევინების უზრუნველყოფის

ლონისძიებებისთვის თავის არიდების მიზნით, ითვლება, რომ აღნიშნული პირები არიან ერთიმეორის ცრუმაგიერი პირები. ამავ მუხლის მეორე ნაწილის მიხედვით კი, გადასახადის გადამხდელის აღიარებული საგადასახადო დავალიანების გადახდევის მიზნით, საგადასახადო ორგანოს უფლება აქვს, ცრუმაგიერი პირის მიმართ განხორციელოს საგადასახადო დავალიანების გადახდევის უზრუნველყოფის ღონისძიებები.

სასამართლომ აღნიშნა, რომ საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 246-ე მუხლის შინაარსიდან გამომდინარე კანონმდებელი არ მიუთითებს კონკრეტულ გარემოებებზე, რომელთა ერთობლიობა ქმნის ცრუმაგიერ პირებად აღიარების საფუძველს. ამასთან, „ცრუმაგიერი პირის დეფინიცია უნდა აკმაყოფილებდეს ორ კრიტერიუმს: ა) რეალური და ცრუმაგიერი პირი ერთმანეთისაგან არ უნდა განსხვავდებოდეს; ბ) ცრუმაგიერი პირი უნდა იყოს გამოყენებული გადასახადის გადახდევის უზრუნველყოფის ღონისძიებებისათვის თავის არიდების მიზნით (იგულისხმება საგადასახადო კოდექსით განსაზღვრული ღონისძიებები: საგადასახადო გირავნობა ან იპოთეკა, მესამე პირზე გადახდევის მიქცევა, ქონებაზე ყადაღის დადება, ყადაღადადებული ქონების რეალიზაცია, საბანკო ანგარიშზე საინკასო დავალების წარდგენა, გადასახადის გადამხდელის სალაროდან ნაღდი ფულის ამოღება). ცრუმაგიერ პირს წარმოშობს რეალური პირის ქმედება - თავი აარიდოს გადასახადის გადახდევის უზრუნველყოფის ღონისძიებას და შესაბამისი ქონება მანამდე გადასცეს ცრუმაგიერ პირს, ვიდრე მის მიმართ განხორციელდება შესაბამისი ღონისძიებები.“ (საქართველოს უზენაესი სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატის 2017 წლის 20 აპრილის განჩინება საქმეზე №ბს-167-165(კ-17)).

სასამართლომ აღნიშნა, რომ ცრუმაგიერ პირებად აღიარებისათვის სახეზე უნდა იყოს გადასახადის გადამხდელის განსხვავების შეუძლებლობა სხვა იმ პირისაგან, რომელიც გამოყენებულია გადასახადის გადახდევის უზრუნველყოფის ღონისძიებისათვის თავის არიდების მიზნით, თუმცა განსხვავების შეუძლებლობა გაგებულ უნდა იქნას არა ფორმალურად, რადგან სახეზეა ორი ან მეტი სხვადასხვა სუბიექტი, რომელთა ფორმალური ნიშნით განსხვავება ყოველთვის შესაძლებელი იქნება, არამედ შინაარსობრივად, კერძოდ, განმსაზღვრელია აღნიშნულ სუბიექტებს შორის არსებული კავშირისა და მათ მიერ განხორციელებული ოპერაციების მიზნის დადგენა, რამეთუ ცრუმაგიერი პირები ერთსა და იმავე პირებს წარმოადგენენ საგადასახადო ვალდებულებათა შესრულების თვალსაზრისით და მათი ეკონომიკური ინტერესები ერთი და იგივეა. ამასთან, ვინაიდან ცრუმაგიერ პირებად ცნობა უშუალოდ არის დაკავშირებული პირის საკუთრების უფლების შეზღუდვასთან, მის ქონებაზე საგადასახადო დავალიანების გადახდევის უზრუნველყოფის ღონისძიებების გამოყენებასთან, აუცილებელია, აღნიშნული გარემოება დადგინდეს კანონით განსაზღვრული ყველა დანაწესის სრული დაცვითა და ფაქტობრივი გარემოებების შესწავლისა

და შეფასების შედეგად.

სასამართლომ აღნიშნა, რომ საგადასახადო ორგანო აპელირებს მოპასუხეთა ურთიერთდამოკიდებულებაზე, მოსარჩელე დამატებით აღნიშნავს, რომ შპს „ა-----ის“ 100%-იანი წილის მფლობელისა და დირექტორის, ასევე შპს „ა-----ს“ 100%-იანი წილის მფლობელი დ-----ის მიერ, შპს „ა-----ისა“ და შპს „ა-----ს“ საგადასახადო დავალიანებების არსებობის პირობებში, მის საკუთრებაში არსებული უძრავი ქონების (ს/კ-----, ს/კ----- და ს/კ-----) გაჩუქება მოხდა არასრულწოვან შვილზე - ს-----ზე და შემდგომ, ს-----ის მიერ ჩუქების ხელშეკრულების საფუძველზე უძრავი ქონება (ს/კ-----) საჯარო რეესტრის ეროვნულ სააგენტოში დარეგისტრირება დედაზე, მ-----ზე. სსიპ შემოსავლების სამსახურის განმარტებით, აღნიშნული ქმედებები, შედეგობრივად, მიმართული იყო ქონების გაჩუქების გზით, შპს „ა-----ის“ და შპს „ა-----ს“ კუთვნილი საგადასახადო ვალდებულებების შეუსრულებლობისაკენ და გადასახადის გადახდევის უზრუნველყოფის ღონისძიებებისაგან თავის არიდებისაკენ.

სასამართლომ განმარტა, რომ სადავო ოპერაციის შეფასებისას, უნდა დადგინდეს მოპასუხეთა საერთო მიზნის განსახორციელებლად მოქმედება - გადასახადების გადახდევის უზრუნველყოფის ღონისძიებებისათვის თავის არიდება, ამასთან, მნიშვნელოვანია თავად ქონების გადაცემის სამართლებრივი და ეკონომიკური წინაპირობებისა და შედეგების განხილვა. სასამართლო აღნიშნავს, რომ გადასახადის გადამხდელის მიერ სხვა პირისათვის, მათ შორის, ურთიერთდამოკიდებულ პირზე, ქონების გადაცემა ავტომატურად არ ნიშნავს, რომ გადაცემა განხორციელებულია ფორმალურად და რეალურად მიზნად არ ისახავს იმ სამართლებრივი შედეგის მიღწევას, რომელსაც ითვალისწინებს შესაბამისი გარიგების ფორმა. სასამართლო მიუთითებს საქართველოს საგადასახადო კოდექსის მე-19 მუხლზე, რომლის პირველი ნაწილის 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. ამდენად, ურთიერთდამოკიდებულ პირებს შორის განსაკუთრებული ურთიერთობა გავლენას ახდენს მათ შორის განხორციელებული ეკონომიკური საქმიანობის საგადასახადო რეგულირებაზე, თუმცა იმავდროულად მათი ცრუმაგიერ პირებად აღიარების საფუძველს ქმნის მხოლოდ სხვა მტკიცებულებებსა და ფაქტობრივ გარემოებებთან ერთობლიობაში.

საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 96-ე მუხლის მიხედვით, მოგების გადასახადის გადამხდელია: ა) რეზიდენტი საწარმო; ბ) არარეზიდენტი საწარმო, რომელიც საქართველოში საქმიანობას მუდმივი დაწესებულების მეშვეობით ახორციელებს ან/და შემოსავალს იღებს საქართველოში არსებული წყაროდან. ამავე კოდექსის 21-ე მუხლის პირველი ნაწილის „ა“ ქვეპუნქტის

თანახმად, საწარმოდ ითვლება შემდეგი წარმონაქმნები, რომლებიც ახორციელებენ ეკონომიკურ საქმიანობას ან შექმნილი არიან ეკონომიკური საქმიანობის განსახორციელებლად: საქართველოს კანონმდებლობის შესაბამისად შექმნილი იურიდიული პირები. „მეწარმეთა შესახებ“ საქართველოს კანონის თანახმად, 44-ე მუხლის პირველი პუნქტის თანახმად, შეზღუდული პასუხისმგებლობის საზოგადოება არის საზოგადოება, რომლის პასუხისმგებლობა მისი კრედიტორების წინაშე შემოიფარგლება მთელი მისი ქონებით.

სასამართლომ განმარტა, რომ საგადასახადო კოდექსით განსაზღვრული მოგების გადასახადის გადამხდელია შეზღუდული პასუხისმგებლობის საზოგადოება, რომელიც კრედიტორების წინაშე პასუხს აგებს მხოლოდ თავისი ქონებით. ასეთი ქონებრივი ავტონომია გულისხმობს პარტნიორების ხელმძღვანელობა/წარმომადგენლობაზე უფლებამოსილების მქონე პირებისა და საზოგადოების მკაცრ გამიჯვნას, რადგან ასეთი იურიდიული პირებს სრულფასოვნად შეუძლიათ იქონიონ ქონება, როგორც ნებისმიერ უფლებაუნარიან ფიზიკურ პირს, შესაბამისად, არ საჭიროებენ, რომ მისი ქონება რეალურად ან წევრთა ქონებად ითვლებოდეს და ან თავად იყოს მუდმივად დამოკიდებული საკუთარ წევრებზე. სასამართლომ აღნიშნა, რომ საწარმოს დირექტორი/პარტნიორი, როგორც ფიზიკური პირი უფლებამოსილია დადოს სხვადასხვა სახის ხელშეკრულებები საკუთარი საჭიროებების გათვალისწინებით. ამდენად, მხოლოდ ის ფაქტი, რომ დ-----ი და ს-----ი არიან მამა-შვილი, ვერ ადასტურებს მათ შორის განსაკუთრებული ურთიერთობებას, რომელიც სამეწარმეო საქმიანობის ამა თუ იმ მიზნით და ფორმით ერთობლივად განხორციელებას ემსახურება.

რაც შეეხება დირექტორის მიერ ფიდუციური მოვალეობების დარღვევას, სასამართლომ განმარტა, რომ დირექტორის მიერ ნაკისრი ვალდებულებების შესრულება, კრედიტორისადმი პირადი პასუხისმგებლობის საკითხის განხილვა არ წარმოადგენს ადმინისტრაციული დავის განხილვის საგანს და არ აქვს კავშირი ცრუმაგიერ მფლობელობასთან, რადგან, მართალია, ორივე შემთხვევაში წარმოიშვება მოთხოვნის უფლება არა უშუალოდ მოვალის, არამედ სხვა პირის მიმართ, თუმცაღა მოთხოვნის საფუძვლები ორივე შემთხვევაში განსხვავებულია და არ უნდა მოხდეს „მეწარმეთა შესახებ“ საქართველოს კანონით დადგენილი გამჭოლი პასუხისმგებლობის ცრუმაგიერ მფლობელობასთან გაიგივება. სასამართლომ დამატებით მიუთითა „მეწარმეთა შესახებ“ საქართველოს კანონზე, რომლის მე-3 მუხლის მე-6 პუნქტით დადგენილია, რომ კომანდიტური საზოგადოების შეზღუდული პარტნიორი, შეზღუდული პასუხისმგებლობის საზოგადოების, სააქციო საზოგადოებისა და კოოპერატივის პარტნიორები საზოგადოების კრედიტორების წინაშე პასუხს აგებენ პირადად, თუ ისინი ბოროტად გამოიყენებენ პასუხისმგებლობის შეზღუდვის სამართლებრივ ფორმებს. ამავე კანონის მე-9 მუხლის პირველი პუნქტის შესაბამისად, 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 (პარტნიორთა შეთანხმებით) სხვა რამ არ არის გათვალისწინებული. მითითებული მუხლის მე-6 პუნქტი კი ადგენს, რომ 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 მოთხოვნებზე 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.

სასამართლომ განმარტა, რომ „მეწარმეთა შესახებ“ საქართველოს კანონით, ასევე, დადგენილია დირექტორისა და საზოგადოების პარტნიორთა პასუხისმგებლობის საკითხი კრედიტორთა წინაშე, როდესაც მიუხედავად საზოგადოების შეზღუდული პასუხისმგებლობისა, კანონით დადგენილი კონკრეტული საფუძვლების არსებობისას, პასუხისმგებლობა სწორედ პარტნიორებსა და დირექტორს ეკისრებათ, თუმცაღა აღნიშნული საკითხის შესწავლა წარმოადგენს სამოქალაქო წესით განსაზღვრული დამოუკიდებელი მოთხოვნის საგანს.

ზემოაღნიშნულთან დაკავშირებით, სასამართლომ დამატებით მიუთითა, რომ საქართველოს უზენაესი სასამართლოს სამოქალაქო საქმეთა პალატამ მნიშვნელოვანი განმარტება გააკეთა კომპანიის საგადასახადო ვალდებულებებისათვის კომპანიის პარტნიორებისა და დირექტორის პირადი პასუხისმგებლობის თაობაზე (საქმე №ას-1307- 1245-2014 და საქმე №ას-1158-1104-2014). კერძოდ, საკასაციო სასამართლოს მსჯელობის საგანი იყო, ეკისრებათ თუ არა კომპანიის პარტნიორებსა და დირექტორს პირდაპირ და უშუალოდ, მთელი მათი ქონებით პასუხისმგებლობა კომპანიის საგადასახადო ვალდებულებებისათვის იმ შემთხვევაში, თუ დადასტურებულია, რომ კომპანიას აღნიშნული ვალდებულებების შესრულება არ შეუძლია; უფლებამოსილია თუ არ სსიპ შემოსავლების სამსახური მოითხოვოს მათგან კომპანიის საგადასახადო ვალდებულებების ანაზღაურება და რა სამართლებრივი საფუძვლით. საკასაციო პალატამ არ გაიზიარა შემოსავლების

სამსახურის მოსაზრება იმის თაობაზე, რომ მისი მოთხოვნა კომპანიის პარტნიორებისა და დირექტორის მიმართ გამომდინარეობს სამოქალაქო კოდექსის 992-ე მუხლიდან და მიიჩნია, რომ განსახილველი შემთხვევა უნდა დარეგულირდეს „მეწარმეთა შესახებ“ საქართველოს კანონის მე-9 მუხლის მე-6 პუნქტით და მე-3 მუხლის მე-6 პუნქტით.

საკასაციო პალატამ აღნიშნა, რომ კომპანიის პარტნიორებისა და დირექტორის სხვადასხვა სამართლებრივი მდგომარეობის გამო განსხვავებულია კომპანიის ვალდებულებებისათვის მათი პირადი პასუხისმგებლობის სამართლებრივი საფუძვლები.

საკასაციო პალატამ განმარტა, რომ „მეწარმეთა შესახებ“ 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.

საკასაციო პალატამ მიიჩნია, რომ აღნიშნული ნორმა ფართოდ განიმარტება და თავის თავში მოიცავს არა მხოლოდ პასუხისმგებლობის შეზღუდვის კორპორატიული ფორმის ბოროტად გამოყენებას (მაგ., კორპორაციის, როგორც მხოლოდ პარტნიორის მიზნის მისაღწევი „ინსტრუმენტის“ დანიშნულებით გამოყენება; „კორპორაციული ფორმალობების დაუცველობა“; კორპორაციის, როგორც პარტნიორის „ალტერ ეგოს“ არსებობა), არამედ თავად შეზღუდული პასუხისმგებლობის, როგორც პასუხისმგებლობის ელემენტის, ბოროტად გამოყენებას, რაც გულისხმობს პარტნიორის მიერ პასუხისმგებლობის შეზღუდვის პრივილეგიის მარტოოდენ სხვისი ინტერესების საზიანოდ გამოყენებას და საკუთარი ეკონომიკური რისკებისა და დანაკარგის სხვაზე გადაკისრებას კრედიტორის განზრახ შეცდომაში შეყვანით.

საკასაციო პალატამ განმარტა, რომ 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, ანუ როცა საზოგადოება პარტნიორის მიერ გამოიყენება არადეკლარირებული შემოსავლის მაგენერირებელი წყაროს დანიშნულებით.

საკასაციო პალატის განმარტებით, კომპანიის პარტნიორის მიერ შეზღუდული პასუხისმგებლობის ფორმის ბოროტად გამოყენების მტკიცების ტვირთი ეკისრება მოსარჩელეს. დირექტორის პასუხისმგებლობათან დაკავშირებით, საკასაციო პალატამ განმარტა, რომ „მეწარმეთა შესახებ“ საქართველოს კანონის მე-9 მუხლის მე-6 პუნქტის შესაბამისად, კომპანიის დირექტორს აკისრია

განსაკუთრებული მოვალეობები კომპანიის წინაშე, რომლებსაც ეწოდება ფიდუციური მოვალეობები და რომლებიც, სხვასთან ერთად, მოიცავს დირექტორის მოვალეობას საზოგადოების საქმეებს გაუძღვეს კეთილსინდისიერად, კერძოდ, ზრუნავდეს ისე, როგორც ზრუნავს ანალოგიურ თანამდებობაზე და ანალოგიურ პირობებში მყოფი ჩვეულებრივი, საღად მოაზროვნე პირი და მოქმედებდეს იმ რწმენით, რომ მისი ეს მოქმედება ყველაზე ხელსაყრელია საზოგადოებისათვის („ზრუნვის მოვალეობა“). საკასაციო პალატამ აღნიშნა, რომ ზრუნვის მოვალეობა საგადასახადო ვალდებულებების მინიმიზაციას კომპანიის დირექტორთა საქმიანობის განუყოფელ ნაწილად აქცევს. კომპანიის მენეჯმენტის ეფექტურობის შეფასების მნიშვნელოვანი კრიტერიუმია მათი მხრიდან კომპანიის ოპერაციების ისე დაგეგმვისა და განხორციელების უნარი, რომ მიღწეულ იქნას მაქსიმალური საგადასახადო ოპტიმიზაცია. საკასაციო პალატამ განმარტა, რომ ზრუნვის

მოვალეობა მოითხოვს დირექტორისაგან მიიღოს ისეთი გადაწყვეტილებები, რომლებიც

გამოიწვევს კომპანიის მოგების გაზრდას. აღნიშნული გადაწყვეტილებები შეიძლება იყოს მაღალი რისკის მატარებელიც და მცდარიც, თუმცა „ბიზნეს გადაწყვეტილების

მართებულობის“ პრეზუმფციიდან გამომდინარე, თუ ხელმძღვანელი კეთილგონიერების ფარგლებში მოქმედებს იმ რწმენით, რომ მისი გადაწყვეტილება მიღებულია საზოგადოების საუკეთესო ინტერესების დაცვის მიზნით და ამ გადაწყვეტილების მიღებისას იგი ინფორმირებული იყო იმ ზომით, რაც მას, მოცემულ ვითარებაში საკმარისად მიაჩნდა, ამ გადაწყვეტილების შედეგებისათვის კომპანიის დირექტორი დაცულია პირადი პასუხისმგებლობისაგან. საკასაციო პალატის განმარტებით, იმ შემთხვევაში, როდესაც დადგენილია, რომ: ა) საწარმოს გააჩნია საგადასახადო ვალდებულება; ბ) საწარმოს არ შესწევს ამ ვალდებულების გადახდის უნარი; გ) სახეზეა ისეთი ვითარება, როცა ანაზღაურება აუცილებელია სახელმწიფოს, როგორც კრედიტორის დასაკმაყოფილებლად, კომპანია ვალდებულია მოითხოვოს ზიანის ანაზღაურება დირექტორისგან. ხოლო თუ აშკარაა, რომ საწარმოსათვის მისი დირექტორის მიმართ პასუხისმგებლობის დაყენების მოთხოვნას არავითარი შედეგი არ ექნება, შესაძლებელია კრედიტორმა უშუალოდ მოითხოვოს მის მიმართ საზოგადოების ვალდებულების ანაზღაურება საზოგადოების დირექტორისაგან.

ამასთან, საკასაციო სასამართლომ აღნიშნა, რომ კომპანიის პარტნიორებსა და დირექტორს ეკისრებათ პასუხისმგებლობა როგორც გადაუხდელი გადასახადის ძირითადი თანხის, ისე საგადასახადო კოდექსით გათვალისწინებული საურავის ნაწილში. მათი პასუხისმგებლობა სახელმწიფოს წინაშე კომპანიის ვალდებულებების მიმართ სუბსიდიურია, ხოლო ერთმანეთის მიმართ სოლიდარული.

პირველი ინსტანციის სასამართლომ ყოველივე ზემოაღნიშნულიდან გამომდინარე აღნიშნა, რომ დირექტორის პირადი პასუხისმგებლობის საკითხის განხილვა გამომდინარეობს „მეწარმეთა შესახებ“ საქართველოს კანონიდან და სცდება განსახილველი ადმინისტრაციული დავის ფარგლებს. ამასთან, სასამართლომ აღნიშნა, რომ პირთა ერთმანეთის ცრუმაგიერად ცნობა წარმოადგენს დამოუკიდებელ მოთხოვნას, რომელიც გამომდინარეობს შესაბამისი საკანონმდებლო და ფაქტობრივი საფუძვლებიდან და იგი ვერ დაეფუძნება სხვა საკანონმდებლო და ფაქტობრივი მდგომარეობიდან გამომდინარე შესაძლო სამართლებრივ საფუძვლებს. მოსარჩელე მიუთითებდა ასევე იმ ფაქტზე, რომ 2013 წლის 29 მაისს შპს „ა-----მ“ 78860 ლარის საქონელი გადააწერა შპს „P-----“-ს, რომლის 100%-იანი დამფუძნებელი არის დ-----ის მეუღლე მ-----ი. ასევე, შპს „ა-----ის“ მიერ, საგადასახადო დავალიანების წარმოშობის პერიოდში, მოხდა შპს „P-----“-სათვის 3590 ლარის ღირებულების საქონლის გადაწერა.

სასამართლომ განმარტა, რომ ნებისმიერ პირს უფლება აქვს, კანონით დადგენილი წესით დააარსოს იურიდიული პირი და დამოუკიდებლად განსაზღვროს იურიდიული პირის საქმიანობის სფერო. მხოლოდ ის ფაქტი, რომ საწარმოს დირექტორი და ამავდროულად 100%-იანი წილის მფლობელები რეგისტრირებულ ქორწინებაში იმყოფებოდნენ, არ გულისხმობს ავტომატურად აღნიშნულ პირთა პრაქტიკულად გამიჯვნის შეუძლებლობას. კანონის ამგვარად გაგება გამოიწვევდა თავისუფალი მეწარმეობის უფლებაში ჩარევას, რომელიც, კანონით გათვალისწინებული შემთხვევების გარდა, არ უკრძალავს პირს, რომ დააარსოს რამდენიმე იურიდიული პირი, იყოს საწარმოს დირექტორი. ამდენად, რამდენიმე იურიდიული პირის დამფუძნებელთა/დირექტორთა ნათესაურ კავშირში ყოფნა, დამოუკიდებლად, საკანონმდებლო ნორმით დადგენილი მიზნის დამამტკიცებელი ფაქტობრივი გარემოებების არსებობის გარეშე, არ ქმნის საწარმოთა ცრუმაგიერ პირებად მიჩნევის საფუძველს.

სასამართლომ დამატებით მიუთითა, რომ კანონი არის კანონმდებლის მიზნის განხორციელების ინსტრუმენტი და ამიტომ ის უნდა განიმარტოს მიზანმიმართულად. კანონის განმარტება უნდა ემყარებოდეს ნორმის სისტემატურ, ლოგიკურ ჭრილში წაკითხვას, რომლის დროსაც გათვალისწინებული უნდა იქნას კანონმდებლის ნება, მიზანი და განზრახულობა. ამასთან დაკავშირებით, სასამართლო მოიხმობს, ასევე, „ნორმატიული აქტების შესახებ“ საქართველოს კანონის მე-16 მუხლის მე-7 პუნქტს, რომლის მიხედვით, ნორმატიული აქტი შედგება მუხლებისაგან. მუხლი შეიძლება დაიყოს პუნქტებად (კოდექსში – ნაწილებად), ხოლო პუნქტი – ქვეპუნქტებად; საჭიროების შემთხვევაში ქვეპუნქტი შესაძლებელია დაიყოს რამდენიმე ქვეპუნქტად. მუხლები შინაარსობრივი სიახლოვის გათვალისწინებით შეიძლება დაჯგუფდეს თავებად. თავები შესაძლებელია გაერთიანდეს კარებად (კოდექსში – წიგნებად). კარს (წიგნს) და თავს უნდა

ჰქონდეს სათაური, ხოლო მუხლს შეიძლება ჰქონდეს სათაური. პუნქტი (ნაწილი) და ქვეპუნქტი უსათაუროა.

სასამართლომ აღნიშნა, რომ ნორმატიულ აქტს აქვს ლოგიკურად გამართული სტრუქტურა, იგი გონივრულად არის დაყოფილი, რაც გამოიხატება ნორმატიული აქტის დაყოფაში ცალკეული კარებად, თავებად და ნაწილებად სამართლებრივი ნორმების შინაარსის გათვალისწინებით. ამდენად, სასამართლომ მიიჩნია რომ, ვინაიდან ცრუმაგიერი მფლობელობა დარეგულირებულია საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 246-ე მუხლით, რომელიც მოცემულია საქართველოს საგადასახადო კოდექსის XI კარში და XXXV თავში. შესაბამისად, ცრუმაგიერი მფლობელობის ფაქტის დადგენის მიზნით, სსიპ შემოსავლების სამსახურის მიერ გასატარებელ/გატარებულ ღონისძიებების მიმართ ვრცელდება საქართველოს საგადასახადო კოდექსის მე-4 მუხლის მე-9 ნაწილის დანაწესი, რომელიც შეეხება საგადასახადო დავალიანების გადახდევინების უზრუნველსაყოფად ამ კოდექსით გათვალისწინებული ღონისძიების გამოყენების ხანდაზმულობის ვადებს. კერძოდ, გადასახადის გადამხდელისათვის, მარეგისტრირებული ორგანოსათვის ან საბანკო დაწესებულებისათვის გადასახადის გადამხდელის საგადასახადო დავალიანების გადახდევინების უზრუნველსაყოფად ამ კოდექსით გათვალისწინებული ღონისძიების გამოყენების შესახებ ინდივიდუალური ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტის წარდგენის ხანდაზმულობის ვადაა 3 წელი, რომელიც აითვლება ამ დავალიანების წარმოშობის კალენდარული წლის დასრულებიდან.

სასამართლომ განმარტა, რომ ხანდაზმულობა არის დროის პერიოდი, რომლის განმავლობაში, საგადასახადო ორგანოსა და გადასახადის გადამხდელს აქვთ შესაძლებლობა, მოახდინონ საგადასახადო კანონმდებლობით განსაზღვრული უფლებების რეალიზაცია, მათ შორის, იძულების წესით. სასამართლო აღნიშნავს, რომ ხანდაზმულობის ვადის გასვლით ისპობა საგადასახადო ორგანოს მიერ საგადასახადო უზრუნველყოფის ღონისძიებების გამოყენებისა და გადასახადის იძულებით ამოღების შესაძლებლობა. კანონით დადგენილი ხანდაზმულობის ვადა იმპერატიული ხასიათისაა. საგადასახადო-სამართლებრივი ურთიერთობების მონაწილეები, მოკლებული არიან შესაძლებლობას, შეამცირონ ან გაზარდონ კანონით დადგენილი ხანდაზმულობის ვადა, შეცვალონ მისი გამოთვლის წესი.

სასამართლო ყურადღება გაამახვილა იმ გარემოებაზე, რომ შპს „ა-----ის“ საგადასახადო დავალიანება წარმოშობილია 2012 წელს. ამასთან, საქმის მასალებით არ დასტურდება, რომ საგადასახადო ორგანომ მის მიმართ გამოიყენა საგადასახადო უზრუნველყოფის ღონისძიებები. სასარჩელო განცხადება კი მოპასუხეთა ცრუმაგიერ პირებად აღიარების შესახებ თბილისის საქალაქო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა კოლეგიაში წარდგენილია 2017 წლის 14 მარტს. აღნიშნული ცალსახად მიუთითებს სსიპ შემოსავლების

სამსახურის მოთხოვნის ხანდაზმულობაზე, რაც სარჩელის დაკმაყოფილებაზე უარის თქმის საფუძველს წარმოადგენს. ამასთან, ხანდაზმულობის ვადის გათვალისწინებით მოპასუხეთა ცრუმაგიერ პირებად ცნობის შემთხვევაშიც კი ვერ იქნება გატარებული საგადასახადო უზრუნველყოფის ღონისძიებები და, შესაბამისად, ცრუმაგიერ პირებად ცნობის ინსტიტუტის შემოღების მიზნის უზრუნველყოფაც ვერ მოხდება.

სასამართლო მიუთითებს საქართველოს ადმინისტრაციული საპროცესო კოდექსის მე-4

მუხლზე, რომლის მიხედვითაც, ადმინისტრაციული საქმის განხილვისას მხარეები სარგებლობენ საქართველოს სამოქალაქო საპროცესო კოდექსის მე-4 მუხლით მინიჭებული უფლება-მოვალეობებით, ამასთან, სასამართლო უფლებამოსილია თავისი ინიციატივით მიიღოს გადაწყვეტილება დამატებითი ინფორმაციის ან მტკიცებულების წარმოსადგენად.

ამავე კოდექსის მე-17 მუხლის პირველი ნაწილის თანახმად, მოსარჩელე ვალდებულია დაასაბუთოს თავისი სარჩელი და წარადგინოს შესაბამისი მტკიცებულებები. მოპასუხე ვალდებულია წარადგინოს წერილობითი პასუხი (შესაგებელი) და შესაბამისი მტკიცებულებები. სამოქალაქო საპროცესო კოდექსის მე-4 მუხლით განმტკიცებულია შეჯიბრებითობის პრინციპი. კერძოდ, სამართალწარმოება მიმდინარეობს შეჯიბრებითობის საფუძველზე. მხარეები სარგებლობენ თანაბარი უფლებებითა და შესაძლებლობებით, დაასაბუთონ თავიანთი მოთხოვნები, უარყონ ან გააქარწყლონ მეორე მხარის მიერ წამოყენებული მოთხოვნები, მოსაზრებები თუ მტკიცებულებები. მხარეები თვითონვე განსაზღვრავენ, თუ რომელი ფაქტები უნდა დაედოს საფუძვლად მათ მოთხოვნებს ან რომელი მტკიცებულებებით უნდა იქნეს დადასტურებული ეს ფაქტები. ამავე კოდექსის 102-ე მუხლის თანახმად, თითოეულმა მხარემ უნდა დაამტკიცოს გარემოებანი, რომლებზედაც იგი ამყარებს თავის მოთხოვნებსა და შესაგებელს. 105-ე მუხლის მე-2 ნაწილით კი განსაზღვრულია, რომ სასამართლო აფასებს მტკიცებულებებს თავისი შინაგანი რწმენით, რომელიც უნდა ემყარებოდეს მათ ყოველმხრივ, სრულ და ობიექტურ განხილვას, რის შედეგადაც მას გამოაქვს დასკვნა საქმისათვის მნიშვნელობის მქონე გარემოებების არსებობის ან არარსებობის შესახებ.

ამრიგად, ადმინისტრაციული თუ სასამართლო წარმოებისას მიღებული გადაწყვეტილება ეფუძნება მხარეთა მიერ წარდგენილი მტკიცებულებების სრულად, ყოველმხრივ და ობიექტურად გამოკვლევას, შესწავლასა და შეფასებას. ამდენად, მიუთითებს რა კონკრეტულ ფაქტობრივ გარემოებაზე, მხარემ უნდა წარადგინოს შესაბამისი ფაქტის დამადასტურებელი მტკიცებულებები. მტკიცებულებას შეიძლება წარმოადგენდეს მხარეთა ახსნა-განმარტება, მოწმეთა ჩვენება, ფაქტების კონსტატაციის მასალები, წერილობითი თუ ნივთიერი მტკიცებულებები და ექსპერტთა დასკვნები. ამასთან, სამოქალაქო საპროცესო კოდექსის 102-ე მუხლის მე-3 ნაწილით

ცალსახადაა განსაზღვრული, რომ საქმის გარემოებები, რომლებიც კანონის თანახმად უნდა დადასტურდეს გარკვეული სახის მტკიცებულებებით, არ შეიძლება დადასტურდეს სხვა სახის მტკიცებულებებით. განსახილველ შემთხვევაში მოსარჩელის მიერ მითითებული ფაქტების ერთობლიობა არ ქმნის საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 246-ე მუხლით გათვალისწინებული ცრუმაგიერი პირების დადგენის სამართლებრივ საფუძველს, ვინაიდან მოცემულ შემთხვევაში სახეზე არ არის და საქმის მასალებით არ დასტურდება, მოპასუხეთა ქმედებების ისეთი ერთობლიობა და უწყვეტი ჯაჭვი, რომელიც გააჩენდა გონივრულ ეჭვს კონკრეტული ოპერაციის გადასახადების გადახდევინების უზრუნველყოფის ღონისძიების შესაძლო გამოყენებისაგან ქონების გარიდების მიზნით განხორციელების შესახებ, ასევე, არ დასტურდება მოპასუხეთა მიერ ურთიერთშორის ისეთი კავშირის შექმნა, რომ საგადასახადო ორგანო ვერ ახდენს გადასახადის გადამხდელი პირის იდენტიფიცირებას კონკრეტულ დასაბეგრ ოპერაციებზე. ამრიგად, მოპასუხეთა ერთმანეთის ცრუმაგიერ პირებად აღიარებისთვის სახეზე არ არის მტკიცებულებათა ერთობლიობა, რომელიც დაადასტურებდა, რომ მოპასუხეები მათ მიერ განხორციელებული ოპერაციების ერთობლიობით მოქმედებდნენ კუთვნილი საგადასახადო ვალდებულებების თავიდან აცილების მიზნით.

2.10. სასამართლომ სადავო საკითხთან დაკავშირებით დამატებით განმარტა, რომ მოცემულ შემთხვევაში სახეზეა საქართველოს ადმინისტრაციული საპროცესო კოდექსის 25-ე მუხლით განსაზღვრული აღიარებითი სარჩელი, რომელიც ადგენს მოსარჩელის კანონიერი ინტერესის არსებობისას სასამართლოს უფლებამოსილებას აღიაროს (დაადასტუროს) კონკრეტული სამართლებრივი ურთიერთობის არსებობა-არარსებობა მხოლოდ იმ შემთხვევაში, თუ მოსარჩელე მხარე წარადგენს აღნიშნული გარემოების დამადასტურებელ უდავო მტკიცებულებებს. ამდენად, აღიარებითი სარჩელის სპეციფიკურობა გამომდინარეობს იქიდან, რომ სასამართლო უდავოდ დადგენილი ფაქტობრივი გარემოებებისა და მტკიცებულებების საფუძველზე მხოლოდ აღიარებს (ადასტურებს) კონკრეტული სამართალურითიერთობის არსებობა-არარსებობის ფაქტს. განსახილველ შემთხვევაში, სასამართლოს მიაჩნია, რომ სსიპ შემოსავლების სამსახურის მიერ წარმოდგენილი მტკიცებულებების საფუძველზე, საქმეზე დადგენილი ფაქტობრივი გარემოებები არ ქმნიან მოპასუხეების ცრუმაგიერ პირებად აღიარებისა და შესაბამისად, სარჩელის დაკმაყოფილების საფუძველს.

3. სააპელაციო საჩივრის საფუძვლები:

3.1. აპელანტს მიაჩნია, რომ გასაჩივრებული გადაწყვეტილება არის უკანონო, უსაფუძვლო და იურიდიულად დაუსაბუთებელი, შესაბამისად საქართველოს სამოქალაქო საპროცესო კოდექსის 393-394-ე მუხლებიდან გამომდინარე იგი შეიცავს გაუქმების აბსოლუტურ საფუძვლებს.

აპელანტი მიიჩნევს, რომ ფაქტობრივი გარემოებებისა და სასამართლოში წარდგენილი მტკიცებულებების გათვალისწინებით, უტყუარად დგინდება, რომ გადასახადის გადამხდელი გადასახადის გადახდისაგან თავის არიდების მიზნით ისეთ კავშირში შევიდა ურთიერთდამოკიდებულ პირებთან, რომ პრაქტიკულად შეუძლებელია გადასახადის გადამხდელის განსხვავება სხვა პირებისაგან, რამდენადაც მათ შორის წარმოშობილი ურთიერთობა მხოლოდ ფორმალურია და ატარებს ფიქტიურ ხასიათს, რაც საგადასახადო ვალდებულების გადახდევინების უზრუნველყოფის ღონისძიებებისგან თავის არიდებას ემსახურება. შესაბამისად აპელანტს მიაჩნია, რომ ადგილი აქვს სსკ 246-ე მუხლით გათვალისწინებულ შემთხვევას – ცრუმაგიერ მფლობელობას გადასახადის გადახდევინების უზრუნველყოფის ღონისძიებებისთვის თავის არიდების მიზნით.

ყოველივე ზემოაღნიშნულიდან გამომდინარე, აპელანტი მიიჩნევს, თბილისის საქალაქო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა კოლეგიის 2018 წლის 13 აპრილის გადაწყვეტილება არის უკანონო, დაუსაბუთებელი და არსებობს მისი გაუქმების სამართლებრივი საფუძველი.

4. გასაჩივრებული გადაწყვეტილების უცვლელად დატოვების დასაბუთება:

სააპელაციო პალატამ განიხილა საქმის მასალები, 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, პირველი ინსტანციის სასამართლომ სწორად დაადგინა საქმის ფაქტობრივი გარემოებები, რასაც იზიარებს სააპელაციო პალატაც.

სამართლებრივი დასაბუთება

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

სააპელაციო პალატა, ადამიანის უფლებათა ევროპული სასამართლოს (Hirvisaari v. Finland, §32) გადაწყვეტილებაზე დაყრდნობით განმარტავს, რომ დასაბუთებული გადაწყვეტილების უფლება არ მოითხოვს მხარეების მიერ მითითებულ ყველა არგუმენტზე დეტალური პასუხის გაცემას; გარდა ამისა, აღნიშნული უფლება ზედა ინსტანციის სასამართლოებს საშუალებას აძლევს დაეთანხმონ ქვედა ინსტანციის სასამართლოს დასაბუთებას, საფუძვლების გამეორების გარეშე.

აქვე სააპელაციო სასამართლო მიუთითებს ადამიანის უფლებათა ევროპული სასამართლოს შემდეგ განმარტებაზე: „სააპელაციო სასამართლოს შეუძლია გამოასწოროს პირველი ინსტანციის სასამართლოს გადაწყვეტილების დაუსაბუთებულობა და, პირიქით, ძალიან მოკლე მსჯელობა საჩივრის დაუშვებლად ცნობის შესახებ-ქვედა ინსტანციის სასამართლოს მსჯელობა საჩივრის დაუშვებლად ცნობის შესახებ-ქვედა ინსტანციის სასამართლოს მსჯელობის გაზიარება, არ არღვევს დასაბუთებული გადაწყვეტილების უფლებას“ (Gorou v. Greece (N.3) §§ 38-42)

4.3. სააპელაციო პალატა სრულად იზიარებს თბილისის საქალაქო სასამართლოს მსჯელობას და განმარტავს, 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

პირი 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 (აპელანტის) მითითებით, მოპასუხეები არიან ურთიერთდამოკიდებული პირები ამ მუხლის „ე“ (ერთი პირი პირდაპირ ან არაპირდაპირ აკონტროლებს მეორე პირს) და „თ“ (პირები ნათესავები არიან) ქვეპუნქტების საფუძველზე. ამავე მუხლის მე-5 ნაწილის თანახმად, ამ მუხლის მიზნებისათვის კონტროლი გულისხმობს: სამეთვალყურეო საბჭოს წევრობას, დირექტორობას და ამ თანამდებობებზე პირების დანიშვნის უფლებას; ხმის უფლების მქონე წილის ან აქციების 20 პროცენტის ფლობას, ხოლო მე-6 ნაწილით, ამ მუხლის მიზნებისათვის ფიზიკური პირი ითვლება წილის არაპირდაპირ მფლობელად, თუ ამ წილს ფლობს მისი ნათესავი.

სააპელაციო პალატის მოსაზრებითაც, მოცემულ შემთხვევაში არ დასტურდება ის გარემოება, რომ მოპასუხეებს შორის იყო საქართველოს საგადასახადო კოდექსის მე-19 მუხლით განსაზღვრული განსაკუთრებული ურთიერთობები. საქმეზე არ არის წარმოდგენილი არც ერთი მტკიცებულება, რაც დაადასტურებდა, აღნიშნულს.

დადგენილია, რომ 2006 წლის 27 ივნისს თბილისის საგადასახადო ინსპექციაში დარეგისტრირდა შეზღუდული პასუხისმგებლობის საზოგადოება „ა-----ი“, რომლის დირექტორსა და 100%-იანი წილის მესაკუთრეს წარმოადგენს დ-----ი. სსიპ შემოსავლების სამსახურის 2017 წლის 27 თებერვლის №----- სამსახურებრივი ბარათის თანახმად, შპს „ა-----ის“ 100%-იანი წილის მფლობელმა და დირექტორმა დ-----მა 2012 წელს საწარმოდან წინასწარ დივიდენდის სახით გაიტანა 400000 ლარი. ხსენებული ოპერაცია შპს „ა-----იმ“ არ დაბეგრა, არ გადაიხადა კუთვნილი გადასახადი და არ წარმოუდგენია ინფორმაცია საანგარიშო პერიოდის მიხედვით გაცემული თანხებისა და დაკავებული გადასახადების შესახებ. საგადასახადო შემოწმების შედეგად, შპს „ა-----ის“ დამატებით დაერიცხა 808954 ლარის ოდენობით გადასახდელი თანხა. 2012 წლის 22 ნოემბერს ფინანსთა სამინისტროს საგამოძიებო სამსახურის საგამოძიებო დეპარტამენტის ქ.თბილისის მთავარი სამმართველოს პირველი სამმართველოში დაიწყო გამოძიება სისხლის სამართლის საქმეზე შპს „ა-----ის“ ხელმძღვანელი პირის მიერ დიდი ოდენობით გადასახადის გადახდისაგან განზრახ თავის არიდებისა და სახელმწიფო თანხების მითვისების ფაქტზე. სსიპ შემოსავლების სამსახურის 2017 წლის 27 თებერვლის №----- სამსახურებრივი ბარათის თანახმად, შესამოწმებელ პერიოდში შპს „ა-----იმ“ შპს „P-----ს გადააწერა 3590 ლარის საქონელი. 2008 წლის 8 ივლისს დ-----ზე დარეგისტრირდა საკუთრების

უფლება უძრავ ქონებაზე (მის:ქ.თბილისი,-----ის გამზ. №--, ს/კ-----, ფართობი 74 კვ.მ.), რომელიც 2-----ის ჩუქების ხელშეკრულების საფუძველზე აჩუქა ს-----ს. უძრავ ქონებაზე, ს-----ის საკუთრების უფლება, საჯარო რეესტრის ეროვნულ სააგენტოში დარეგისტრირდა 2-----ს. 2-----ის ჩუქების ხელშეკრულების საფუძველზე ს-----მა მ-----ს აჩუქა აღნიშნული უძრავი ქონება, რომელზეც მ-----ის საკუთრების უფლება, საჯარო რეესტრის ეროვნულ სააგენტოში, დარეგისტრირდა 2-----ს.

პალატა ვერ გაიზიარებს აპელანტის განმარტებას სააპელაციო საჩივარში მითითებულ გარემოებებთან დაკავშირებით, რადგან მიიჩნევს, რომ საქმის მასალებით არ დასტურდებოდა შპს „ა-----ი“ (ს.ნ-----), დ-----ი (პ.ნ-----), ს-----ი (პ.ნ-----), შპს „ბ-----“ (ს.ნ-----), მ-----ი (პ.ნ-----) და შპს „ა-----“ (ს.-----) წარმოადგენენ ერთიმეორის ცრუმაგიერ პირებს.

პალატა განმარტავს, 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.

4.4. პალატა განმარტავს, 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 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. ამ მუხლის შინაარსიდან გამომდინარე, რაიონულმა სასამართლომ მართებულად მიიჩნია, რომ 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. საქმის მასალების შესწავლის საფუძველზე

სააპელაციო პალატაც მიიჩნევს, რომ განსახილველ შემთხვევაში საქმეზე წარმოდგენილი არ არის არც ერთი სახის მტკიცებულება, რაც უტყუარად მიუთითებდა მოპასუხეთა ერთმანეთისაგან გაუმიჯნაობაზე და განზრახ ერთობლივი - გადასახადის გადახდისაგან თავის არიდების მიზნით მოქმედებაზე.

4.5. მოცემულ კონკრეტულ შემთხვევაში, საგადასახადო ორგანოს მოპასუხეებად დასახელებული პირები, საქართველოს საგადასახადო კოდექსის მე-19 მუხლზე დაყრდნობით, მიაჩნია რა ურთიერთდამოკიდებულ პირებად, აღნიშნულიდან გამომდინარე, ისინი იმავდროულად მიაჩნია ცრუმაგიერ პირებად, რაც გაზიარებული ვერ იქნება სააპელაციო სასამართლოს მიერ, ვინაიდან სახეზე არ არის საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 246-ე მუხლით განსაზღვრული წანამძღვრები. 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.

სააპელაციო პალატის მოსაზრებითაც, წარმოდგენილი მასალების შეფასებით და ანალიზით ვერ დგინდება მოპასუხეთა ერთმანეთთან განსაკუთრებული ურთიერთობა სამეწარმეო საქმიანობაში, გადასახადის გადამხდელის განსხვავების პრაქტიკულად შეუძლებლობა დანარჩენი სხვა მოპასუხეთაგან. საქართველოს ადმინისტრაციული საპროცესო კოდექსის მე-17 მუხლის 1-ლი

ნაწილის მიხედვით კი, მოსარჩელე ვალდებულია დაასაბუთოს თავისი სარჩელი და წარადგინოს შესაბამისი მტკიცებულებები. მოპასუხე ვალდებულია წარადგინოს წერილობითი პასუხი (შესაგებელი) და შესაბამისი მტკიცებულებები.

პალატა იზიარებს რაიონული სასამართლოს განმარტებას, რომ სსიპ შემოსავლების სამსახურის მიერ სასამართლოში აღძრულია საქართველოს ადმინისტრაციული საპროცესო კოდექსის 25-ე მუხლით განსაზღვრული აღიარებითი სარჩელი მოპასუხეების ცრუმაგიერ პირებად აღიარების შესახებ. ამ 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. განსახილველ შემთხვევაში რაიონულმა სასამართლომ სწორად მიიჩნია, რომ 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 გამორიცხავს იმის მტკიცების შესაძლებლობას, რომ 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

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“ საქართველოს კანონის მე-5 მუხლის პირველი პუნქტის „ლ“ ქვეპუნქტის

თანახმად, აპელანტი გათავისუფლებულია სახელმწიფო ბიუჯეტის სასარგებლოდ სახელმწიფო ბაჟის გადახდის მოვალეობისაგან.

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 თბილისის საქალაქო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა კოლეგიის 2018 წლის 13 აპრილის გადაწყვეტილება;
3. აპელანტი გათავისუფლებულია სახელმწიფო ბაჟის გადახდისგან;
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

ილონა თოდუა

მოსამართლეები

გიორგი

გოგიაშვილი

შოთა გეწაძე