



გ ა დ ა წ ყ ვ ე ტ ი ლ ე ბ ა საქართველოს სახელით

05 თებერვალი, 2019 წელი
ქუთაისი

ქალაქი

ქუთაისის სააპელაციო სასამართლო
ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატა

მოსამართლეები: ხათუნა ხომერიკი (მომხსენებელი)
გოჩა აბუსერიძე, მურთაზ მეშველიანი

სხდომის მდივანი ეკატერინე სილაგაძე

აპელანტები (მოპასუხეები) - შპს „მ-----ი“ (M-----), შპს „გ-----“, ი-----, ლ-----
-----ი

წარმომადგენელი - ჯ-----ი

მოწინააღმდეგე მხარე (მოსარჩელე) - სსიპ შემოსავლების სამსახური

დავის საგანი - ცრუმაგიერ პირებად აღიარება

გასაჩივრებული გადაწყვეტილება – ხელვაჩაურის რაიონული სასამართლოს 2018 წლის 07 აგვისტოს გადაწყვეტილება

1. აპელანტის მოთხოვნა: ხელვაჩაურის რაიონული სასამართლოს 2018 წლის 07 აგვისტოს გადაწყვეტილების გაუქმება და სსიპ შემოსავლების სამსახურის სარჩელის უარყოფა.

2. გასაჩივრებული გადაწყვეტილების დასკვნებზე მითითება

2017 წლის 10 ივლისს სსიპ შემოსავლების სამსახურმა სარჩელით მიმართა ხელვაჩაურის რაიონულ სასამართლოს მოპასუხეების: შპს „გ-----ს“, შპს „მ-----ის“ (M-----), ი-----ისა და ლ-----ის მიმართ და მოპასუხეების ერთმანეთის ცრუმაგიერ პირებად აღიარება მოითხოვა.

სარჩელი ეფუძნებოდა იმ გარემოებებს, რომ 2017 წლის 27 ივნისის მდგომარეობით შემოსავლების სამსახურის ერთიანი ელექტრონული ბაზის მონაცემებით შპს „მ-----ს“ (M-----) (ს/ნ 4-----) ერიცხებოდა აღიარებული საგადასახადო დავალიანება 147 008.76 ლარი. მის ქონებაზე საგადასახადო გირავნობის/იპოთეკის უფლება დარეგისტრირდა 2016 წლის 20 დეკემბერს, რასაც გადასახადის გადამხდელი გაეცნო 2016 წლის 27 დეკემბერს. შემოსავლების სამსახურის მიერ 2017 წლის 13 ივნისს გამოიცა NO----- ბრძანება გადასახადის გადამხდელის ქონებაზე ყადაღის დადების შესახებ და ყადაღა დაედო კომპანიის სახელზე რიცხულ ქონებას, ერთ ცალ საკონტროლო-სალარო აპარატს, რომლის ღირებულებაც ვერ უზრუნველყოფს საგადასახადო დავალიანების დაფარვას. მარეგისტრირებული ორგანოებიდან მიღებული ინფორმაციით გადასახადის გადამხდელს საკუთრებაში სხვა ქონება არ გააჩნია. მეწარმეთა და

არასამეწარმეო (არაკომერციული) იურიდიული პირების რეესტრიდან ამონაწერის შესაბამისად შპს „მ-----ის“ (M-----) 100%-იანი წილის მფლობელი და დირექტორია ი-----ე (პ/ნ 6-----).

შემოსავლების სამსახურის აუდიტის დეპარტამენტის 2016 წლის 14 ნოემბრის N3---- ბრძანების საფუძველზე დაინიშნა შპს „მ-----ის“ (M-----) საქმიანობის გასვლითი საგადასახადო შემოწმება, რომელიც დაიწყო 2016 წლის 14 ნოემბერს და დასრულდა 2016 წლის 16 დეკემბერს. შემოწმების შედეგად გადასახადის გადამხდელს სახელმწიფო ბიუჯეტის სასარგებლოდ გადასახდელად დაერიცხა 363 757 ლარი. შპს „მ-----მა“ (M-----) გასვლითი საგადასახადო შემოწმების ჩატარების პერიოდში (შემოწმების დასრულებამდე) გაასხვისა საკუთრებაში არსებული 285 916.47 ლარის ღირებულების სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობები შპს „გ-----ზე“ (ს/ნ 4-----), რაც დასტურდება შემოსავლების სამსახურის ბაზაში ასახული ელექტრონული სასაქონლო ზედნადებებით, რის შემდეგაც შეაჩერა ეკონომიკური საქმიანობა. სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობების გასხვისების პერიოდში, შპს „გ-----ს“ 100%-იანი წილის მფლობელი და დირექტორი იყო ლ-----ი (პ/ნ 3-----, იურიდიული მის: ოზურგეთი, სოფ. დ----- მე-15 ქუჩა N64), რომელსაც საქართველოს იუსტიციის სამინისტროს სახელმწიფო სერვისების განვითარების სააგენტოს ინფორმაციით, ჰყავს შვილები შპს „მ-----ის“ (M-----) დირექტორთან, ი-----ესთან (პ/ნ 6-----).

მეწარმეთა და არასამეწარმეო (არაკომერციული) იურიდიული პირების რეესტრიდან 2016 წლის 28 ოქტომბრის ამონაწერის შესაბამისად, შპს „გ-----ს“ 100%-იანი წილის მფლობელი და დირექტორი იყო ლ-----ი, 2017 წლის 24 მაისის ამონაწერის შესაბამისად, 100%-იანი წილის მფლობელი იყო ლ-----ი, ხოლო დირექტორი - ლ-----ე, ხოლო 2017 წლის 15 ივნისის ამონაწერით 100%-იანი წილის მფლობელი და დირექტორია ლ-----ე (პ/ნ 6-----), რომელსაც უსასყიდლოდ გადასცა საკუთრებაში 100% წილი ლ-----მა - 2017 წლის 14 ივნისს.

მოსარჩელის აღნიშვნით, შემოსავლების სამსახურის მიერ განხორციელებულმა გადახდევინების უზრუნველყოფის ღონისძიებებმა ვერ უზრუნველყო სახელმწიფო ბიუჯეტის წინაშე არსებული დავალიანების დაფარვა, რის გამოც ითხოვენ საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 246-ე მუხლის საფუძველზე შპს „მ-----ის“ (M-----), შპს „გ-----ს“, ი-----ისა და ლ-----ის ერთმანეთის ცრუმაგიერ პირებად აღიარებას.

მოპასუხეების შპს „მ-----ის“ (M-----), შპს „გ-----ს“, ი-----ისა და ლ-----ის წარმომადგენელმა ჯ-----მა პირველი ინსტანციის სასამართლოში სარჩელი არ ცნო და მისი უარყოფა მოითხოვა. განმარტა, რომ მოპასუხეები ინდივიდუალურად დამოუკიდებელი სუბიექტები არიან და მათი ერთიმეორის ცრუმაგიერ პირებად აღიარების საფუძველი არ არსებობს.

გასაჩივრებული გადაწყვეტილების სარეზოლუციო ნაწილი

ხელვაჩაურის რაიონული სასამართლოს 2018 წლის 07 აგვისტოს გადაწყვეტილებით სსიპ შემოსავლების სამსახურის სარჩელი დაკმაყოფილდა, _ შპს „მ-----ი“ (M-----) (ს/ნ 4-----), შპს „გ-----“ (ს/ნ 4-----), ი-----ე (პ/ნ 6-----) და ლ-----ი (პ/ნ 3-----) აღიარებულ იქნენ ერთმანეთის ცრუმაგიერ პირებად.

მოპასუხეებს, შპს „მ-----ს“ (M-----), შპს „გ-----ს“, ი-----ეს და ლ-----ს დაეკისრათ სოლიდარულად, სახელმწიფო ბაჟის გადახდა ბიუჯეტის სასარგებლოდ, 100 ლარის ოდენობით.

ამავე გადაწყვეტილებით უცვლელად დარჩა ხელვაჩაურის რაიონული სასამართლოს 2017

წლის 11 ივლისის განჩინებით გამოყენებული სარჩელის უზრუნველყოფა, რომლითაც ყადაღა დაედო ლ-----ის, ი-----ის და შპს „გ-----ს“ ქონებებს.

დასკვნები ფაქტობრივ გარემოებებთან დაკავშირებით

სასამართლომ დაადგინა, რომ შპს „მ-----ი“ (M-----) (ს/ნ 4-----) რეგისტრირებულია სამეწარმეო რეესტრში 16.02.2011-დან. მეწარმის იურიდიული მისამართია: საქართველო, ბათუმი, პ-----ის ქუჩა №34. შპს „მ-----“-ის 100%-იანი წილის მფლობელი და დირექტორია ი-----ე.

შპს „გ-----“ (ს/ნ. 4-----) რეგისტრირებულია სამეწარმეო რეესტრში 28.10.2016-დან; 100%-იანი წილის მფლობელი და დირექტორია ლ-----ი (პ/ნ. 3-----, იურიდიული მის: ოზურგეთი, სოფ. დ----- მე-15 ქ. N64)

2017 წლის 27 ივნისის მდგომარეობით შემოსავლების სამსახურის ერთიანი ელექტრონული ბაზის მონაცემებით შპს „მ-----ს“ (M-----) ერიცხება აღიარებული საგადასახადო დავალიანება 147 008.76 ლარი. მის ქონებაზე საგადასახადო გირავნობის/იპოთეკის უფლება დარეგისტრირდა 2016 წლის 20 დეკემბერს, რომელსაც გადასახადის გადამხდელი გაეცნო 2016 წლის 27 დეკემბერს. შემოსავლების სამსახურის მიერ 2017 წლის 13 ივნისს გამოიცა N0----- ბრძანება შპს „მ-----ის“ (M-----) ქონებაზე ყადაღის დადების შესახებ, რის საფუძველზეც ყადაღა დაედო მის სახელზე რიცხულ ქონებას, ერთ ცალ საკონტროლო საღარო აპარატს, რომლის ღირებულებაც ვერ უზრუნველყოფს საგადასახადო დავალიანების დაფარვას.

შპს „მ-----მა“ (M-----) მისი კუთვნილი 285 916.47 ლარის ღირებულების სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობები გადასცა შპს „გ-----ს“ (ს/ნ 4-----).

შპს „გ-----ს“ (ს/ნ. 4-----) 100%-იანი წილის მფლობელი და დირექტორია ლ-----ი (პ/ნ 3-----, იურიდიული მის: ოზურგეთი, სოფ. დ----- მე-15 ქ. N64)

შპს „მ-----ის“ (M-----) სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობების შპს „გ-----სთვის“ გადაცემის პერიოდში, შპს „გ-----ს“ 100%-იანი წილის მფლობელი და დირექტორი იყო ლ-----ი, რომელსაც საქართველოს იუსტიციის სამინისტროს სახელმწიფო სერვისების განვითარების სააგენტოს ინფორმაციით, ჰყავს შვილები შპს „მ-----ის“ (M-----) დირექტორ ი-----ესთან (პ/ნ 6-----). ლ-----მა 2017 წლის 14 ივნისს თავისი 100% წილი გადასცა ლ-----ეს (პ/ნ 6-----).

დასკვნები სამართლებრივ გარემოებებთან დაკავშირებით

დადგენილი ფაქტობრივი გარემოებების სამართლებრივი შეფასების შედეგად რაიონულმა სასამართლომ მიუთითა საქართველოს ადმინისტრაციული საპროცესო კოდექსის 25-ე მუხლის პირველ ნაწილზე, რომლის თანახმად, აღიარებითი სარჩელი შეიძლება აღიძრას აქტის არარად აღიარების, უფლების ან სამართლებრივი ურთიერთობის არსებობა-არარსებობის დადგენის შესახებ, თუ მოსარჩელეს აქვს ამის კანონიერი ინტერესი.

სასამართლომ განმარტა, რომ აღიარებით სარჩელი წარმოადგენს პროცესუალური დაცვის ერთ-ერთ მყარ სამართლებრივ ინსტიტუტს და ის გამომდინარეობს მოსარჩელის მატერიალური უფლების უშუალო განხორციელებიდან. აღიარებითი სარჩელის დაცვის საგანია უფლების ან სამართლებრივი ურთიერთობის არსებობა-არარსებობის დადგენა. მოცემულ შემთხვევაში მოსარჩელე ითხოვს სამართლებრივი ურთიერთობის არსებობის აღიარებას, კერძოდ, შპს „მ-----ის“ (M-----), შპს „გ-----ს“, ი-----ის და ლ-----ის ერთმანეთის ცრუმაგიერ პირებად აღიარებას.

საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 246-ე მუხლის პირველი ნაწილის თანახმად, თუ

სასამართლო დაადგენს, რომ პრაქტიკულად შეუძლებელია გადასახადის გადამხდელის განსხვავება სხვა პირისგან და ეს პირი გამოყენებულია გადასახადის გადახდევინების უზრუნველყოფის ღონისძიებებისთვის თავის არიდების მიზნით, ითვლება, რომ აღნიშნული პირები არიან ერთიმეორის ცრუმაგიერი პირები.

გადასახადის გადამხდელის აღიარებული საგადასახადო დავალიანების გადახდევინების მიზნით, საგადასახადო ორგანოს უფლება აქვს, ცრუმაგიერი პირის მიმართ განახორციელოს საგადასახადო დავალიანების გადახდევინების უზრუნველყოფის ღონისძიებები.

რაიონულმა სასამართლომ განმარტა, რომ საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 246-ე მუხლის შინაარსიდან გამომდინარე, ცრუმაგიერ პირებად აღიარებისათვის სახეზე უნდა იყოს გადასახადის გადამხდელის განსხვავების შეუძლებლობა სხვა იმ პირისაგან, რომელიც გამოყენებული არის გადასახადის გადახდევინების უზრუნველყოფის ღონისძიებისათვის თავის არიდების მიზნით ანუ გადასახადის გადამხდელი პირი, რომელსაც გააჩნია საგადასახადო ვალდებულებები, მისი გადახდისაგან თავის არიდების მიზნით ისეთ კავშირში შედის სხვა მეწარმე სუბიექტთან, რომ პრაქტიკულად შეუძლებელია მათი განსხვავება.

სასამართლომ აღნიშვნით მოცემულ შემთხვევაში დადგენილია, რომ სსიპ შემოსავლების სამსახურის ერთიანი ელექტრონული ბაზის მონაცემებით შპს „მ-----ს“ (M----) ერიცხება აღიარებული საგადასახადო დავალიანება. ასევე დადგენილია, რომ შპს „მ-----მა“ (M----) მის საკუთრებაში არსებული 285 916.47 ლარის ღირებულების სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობები გადასცა შპს „გ-----ს“. შპს „გ-----ს“ 100%-იანი წილის მფლობელი და დირექტორია ლ-----ი. ლ-----სა და ი-----ეს ჰყავთ საერთო შვილები.

დასახელებულ გარემოებათა ერთობლივი ანალიზის შედეგად, სასამართლომ გაიზიარა მოსარჩელე მხარის მტკიცება, რომ შპს „მ-----ს“ (M----) მიერ, რომლის 100 % წილის მესაკუთრეა ი-----ე, შპს „გ-----ზე“ ქონების გადაწერა, რომლის 100 % წილის მესაკუთრეა ლ-----ი, მიზნად ისახავდა საგადასახადო დავალიანების გადახდევინების ღონისძიებების თავიდან არიდებას. ამ გარემოებათა გათვალისწინებით შპს „მ-----ს“ (M----) და შპს „გ-----ს“ განსხვავება პრაქტიკულად შეუძლებელია - ისინი წარმოადგენენ ურთიერთდამოკიდებულ პირებს, გამომდინარე იქიდან, რომ ამ პირებს შორის ადგილი აქვს განსაკუთრებულ ურთიერთობას და განხორციელებული ქმედებები კი ნიშნავს, რომ შპს „მ-----მა“ (M----) განარიდა მოძრავი ქონება საგადასახადო ვალდებულებებისაგან, ხოლო მეორე მხრივ, თავიდან აიცილა საწარმოზე დაკისრებული საგადასახადო ვალდებულებები. ფაქტობრივად, შპს „მ-----ი“ (M----) საქმიანობას აგრძელებს როგორც შპს „გ-----“, ი-----ის მართვით, მხოლოდ შეცვლილი სახელითა და საიდენტიფიკაციო კოდით.

3. სააპელაციო საჩივრის საფუძვლები

ხელვაჩაურის რაიონული სასამართლოს 2018 წლის 07 აგვისტოს გადაწყვეტილება სააპელაციო წესით გაასაჩივრა შპს „მ-----ს“ (M----), შპს „გ-----ს“, ი-----ისა და ლ-----ის წარმომადგენელმა, რომელმაც პირველი ინსტანციის სასამართლოს გადაწყვეტილების გაუქმება და სსიპ შემოსავლების სამსახურის სარჩელის უარყოფა მოითხოვა.

აპელანტის განმარტებით, მართალია, შპს „მ-----მა“ (M----) გაასხვისა ქონება, მაგრამ იმდროისათვის ქონებაზე არ იყო გავრცელებული რამე სახის საჯარო-სამართლებრივი შეზღუდვა და ამდენად გასხვისება კანონიერი იყო, ხოლო რაც შეეხება საგადასახადო შემოწმებით დარიცხულ თანხებს, შემოწმების აქტის საფუძველზე გამოცემული აქტი, რომლითაც თანხები დაერიცხა შპს „მ-----ს“ (M----), კანონით დადგენილი წესით მხარის მიერ

გასაჩივრებულია და დავა დასრულებული არ არის. რაც შეეხება საქმიანობის სფეროს, ის გარემოება რომ შპს „გ-----“ იგივე საქმიანობას ეწევა რასაც შპს „მ-----ი“ (M-----), _ არ წარმოადგენს სარჩელის დაკმაყოფილების საფუძველს, რადგან საქართველოში უამრავი კომპანია ეწევა ერთმანეთის მსგავს საქმიანობას, რაც არ არის აკრძალული მოქმედი კანონმდებლობით.

აპელანტის განმარტებით, რაიონული სასამართლო სხდომაზე წარდგენილი იქნა შემოსავლების სამსახურის 2017 წლის 14 ნოემბრის №0----- ბრძანება, რომლის მიხედვით შპს „გ-----ს“ მიმართ გაუქმდა ყადაღის შესახებ შემოსავლების სამსახურის 2017 წლის 13 ივნისის №0----- ბრძანება და საბანკო ანგარიშებს მოეხსნა ინკასო, ანუ საწარმო მთლიანად გათავისუფლდა იძულებითი ღონისძიებებისაგან. ანუ სარჩელს ფაქტობრივად გამოეცალა საფუძველი ამდენად სასამართლომ არასწორად დაადგინა, რომ არსებობდა სარჩელის დაკმაყოფილების საფუძველი.

აპელანტის განმარტებით, სასამართლომ არასწორად განმარტა და გამოიყენა კანონი. საგადასახდო კოდექსის 246-ე მუხლი ცრუმაგიერ პირად აღიარებას პირდაპირ უკავშირებს გადახდევინების უზუნველყოფის ღონისძიებების გამოყენების ხელშეშლას, რასაც მოცემულ შემთხვევაში ადგილი არ აქვს. დადგენილია, რომ შემოსავლების სამსახურის მიერ გაუქმებულია ის ბრძანება, რომლითაც შპს „გ-----ს“ ქონებას დაედო ყადაღა არსებული დავალიანების გადახდევინების უზუნველყოფის მიზნით. ხოლო რაც შეეხება საგადასახდო კოდექსის მე-19 მუხლს, ის გამოიყენება როცა შემოსავლების სამსახური ეჭვის ქვეშ აყენებს მხარეთა მიერ განხორციელებულ ოპერაციებში (გარიგებებში) მითითებულ საქონლის ფასს. მოცემულ შემთხვევაში შემოსავლების სამსახური არ დავობს შპს „მ-----სა“ (M-----) და შპს „გ-----სა“ შორის განხორციელებულ გარიგებებში დაფიქსირებული ფასის რეალობაზე, ამდენად ამ მუხლის გამოყენება გადაწყვეტილების დასაბუთებისათვის ეწინააღმდეგება საგადასახდო კოდექსის დებულებებს.

4. სააპელაციო საჩივრის ნაწილობრივ დაკმაყოფილებისა და გასაჩივრებული გადაწყვეტილების შეცვლის ფაქტობრივი და სამართლებრივი დასაბუთება

სააპელაციო სასამართლო გამოცხადებულ მხარეთა მოსაზრებების მოსმენის, საქმეში წარმოდგენილი მტკიცებულებების გაანალიზების, გასაჩივრებული გადაწყვეტილებისა და სააპელაციო საჩივრის საფუძვლიანობა-დასაბუთებულობის შემოწმების შედეგად მიიჩნევს, რომ სააპელაციო საჩივარი უნდა დაკმაყოფილდეს ნაწილობრივ, შემდეგ გარემოებათა გამო:

საქართველოს ადმინისტრაციული საპროცესო კოდექსის პირველი მუხლის მე-2 ნაწილით, 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 შესაბამისად, სააპელაციო სასამართლო ამოწმებს გადაწყვეტილებას სააპელაციო საჩივრის ფარგლებში, ფაქტობრივი და სამართლებრივი თვალსაზრისით. იმავე მუხლის მე-2 ნაწილით, სამართლებრივი თვალსაზრისით შემოწმებისას სასამართლო ხელმძღვანელობს საქართველოს სამოქალაქო საპროცესო კოდექსის 393-ე და 394-ე მუხლების მოთხოვნებით. საქართველოს სამოქალაქო საპროცესო კოდექსის 382-ე მუხლის მე-2 ნაწილით, სააპელაციო სასამართლოს შეუძლია გაიზიაროს პირველი ინსტანციის სასამართლოს მიერ მტკიცებულებათა გამოკვლევის შედეგები მთლიანად ან ნაწილობრივ. საქართველოს სამოქალაქო საპროცესო კოდექსის 394-ე მუხლის „ე“ ქვეპუნქტის თანახმად კი გადაწყვეტილება ყოველთვის ჩაითვლება კანონის დარღვევით მიღებულად თუ იგი იურიდიულად საკმარისად არ არის დასაბუთებული.

სააპელაციო სასამართლო მიიჩნევს, რომ პირველი ინსტანციის სასამართლომ სწორად დაადგინა საქმეში არსებული ფაქტობრივი გარემოებები, თუმცა დადგენილ ფაქტობრივ გარემოებებს ნაწილობრივ არასწორი სამართლებრივი შეფასება მისცა.

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

საქართველოს საგადასახადო კოდექსის XI კარი ეძღვნება საგადასახადო დავალიანების გადახდეულობის უზრუნველყოფას და მასში შედის თავი XXXV – „საგადასახადო დავალიანების გადახდეულობის უზრუნველყოფა“, რომლის 246-ე მუხლი ეხება ცრუმაგიერ მფლობელობას. ხსენებული ნორმის თანახმად, თუ სასამართლო დაადგენს, რომ პრაქტიკულად შეუძლებელია გადასახადის გადამხდელის განსხვავება სხვა პირისგან და ეს პირი გამოყენებულია გადასახადის გადახდეულობის უზრუნველყოფის ღონისძიებებისთვის თავის არიდების მიზნით, ითვლება, რომ აღნიშნული პირები არიან ერთიმეორის ცრუმაგიერი პირები. გადასახადის გადამხდელის აღიარებული საგადასახადო დავალიანების გადახდეულობის მიზნით, საგადასახადო ორგანოს უფლება აქვს, ცრუმაგიერი პირის მიმართ განხორციელოს საგადასახადო დავალიანების გადახდეულობის უზრუნველყოფის ღონისძიებები.

ხსენებული ნორმის შინაარსის მიხედვით, ცრუმაგიერი მფლობელობის დასადგენად უნდა დადასტურდეს სხვა პირის განსხვავების შეუძლებლობა საგადასახადო ვალდებულების მქონე გადასახადის გადამხდელისაგან და ეს სხვა პირი უნდა გამოიყენებოდეს გადასახადის გადახდეულობის უზრუნველყოფის ღონისძიებებისთვის თავის არიდების მიზნით. აღნიშნული სამართლებრივი ინსტრუმენტის მიზანია დაიცვას საგადასახადო ორგანოს, როგორც კრედიტორის, უფლებები.

სააპელაციო სასამართლოს ცრუმაგიერი მფლობელობის დადგენასთან დაკავშირებით მიუთითებს საქართველოს უზენაესი სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატის მიერ დადგენილ პრაქტიკაზე, რომლის თანახმად: „საგადასახადო კოდექსის 246-ე მუხლის შინაარსიდან გამომდინარე, ცრუმაგიერ პირებად აღიარებისათვის სახეზე უნდა იყოს გადასახადის გადამხდელის განსხვავების შეუძლებლობა სხვა იმ პირისაგან, რომელიც გამოყენებული არის გადასახადის გადახდეულობის 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 შეუძლებელი არის მათი განსხვავება“ (იხ. საქართველოს უზენაესი სასამართლოს 2013 წლის 3 ოქტომბრის გადაწყვეტილება საქმეზე №ბს-103-96(კ-13)). „ცრუმაგიერ პირებად აღიარების შესახებ სარჩელის მიზანია დადგინდეს, რომ სხვა პირი წარმოადგენს საგადასახადო კოდექსით გადასახადის გადახდაზე ვალდებული

პირის - გადამხდელის ცრუმაგიერ პირს. ასეთი აღიარება შესაძლებლობას აძლევს საგადასახადო ორგანოს გადასახადის გადამხდელის შეუსრულებელი საგადასახადო ვალდებულების შესრულების უზრუნველყოფის ღონისძიება გამოიყენოს ცრუმაგიერი პირის მიმართ“ (იხ.საქართველოს უზენაესი სასამართლოს 2010 წლის 06 ივლისის გადაწყვეტილება საქმეზე №ბს-1546-1476 (კ-09)).

სააპელაციო პალატის აზრით, შემოსავლების სამსახური ვერ მიუთითებს შპს „მ-----ის“ (M-----) ცრუმაგიერ პირებად ი-----ისა და ლ-----ის აღიარების დამამტკიცებელ გარემოებებსა და მტკიცებულებებზე. მხოლოდ ის ფაქტი, რომ „მ-----ის“ (M-----) დირექტორ ი-----ესა და ლ-----ს ჰყავთ საერთო შვილები სააპელაციო სასამართლოს არ მიაჩნია საკმარისად სასარჩელო მოთხოვნის ამ ნაწილის დასაკმაყოფილებლად. ამდენად, ზემოთ მითითებულ ნაწილში სარჩელის დაკმაყოფილების ფაქტობრივ-სამართლებრივი საფუძველი არ არსებობს.

სააპელაციო პალატა მოიხმობს საქართველოს უზენაესი სასამართლოს სხვა განმარტებას ცრუმაგიერ პირებად აღიარების საქმეებზე, რომლის მიხედვითაც, „ცრუმაგიერი პირის დეფინიცია უნდა აკმაყოფილებდეს ორ კრიტერიუმს: ა) რეალური და ცრუმაგიერი პირი ერთმანეთისაგან არ უნდა განსხვავდებოდეს; ბ) ცრუმაგიერი პირი უნდა იყოს გამოყენებული საგადასახადო გადახდევინების უზრუნველყოფის ღონისძიებებისათვის თავის არიდების მიზნით (იგულისხმება საგადასახადო კოდექსით განსაზღვრული ღონისძიებები: საგადასახადო გირავნობა ან იპოთეკა, მესამე პირზე გადახდევინების 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 გადახდევინების უზრუნველყოფის ღონისძიებას და შესაბამისი ქონება მანამდე გადასცეს ცრუმაგიერ პირს, ვიდრე მის მიმართ განხორციელდება შესაბამისი ღონისძიებები.“ (იხ. საქართველოს უზენაესი სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატის 2017 წლის 20 აპრილის განჩინება საქმეზე №ბს-167-165(კ-17)).

2018 წლის 14 ივნისის გადაწყვეტილებაში (საქმე Nბს-1195-1189(კ-17)) საქართველოს უზენაესი სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატამ განმარტა, რომ „...ამა თუ იმ პირების ცრუმაგიერობის შესამოწმებლად... ამოსავალი... უნდა იყოს ის ბიზნესაქტივობა, რომელიც განაპირობებს შემოსავლის მიღებას. უმნიშვნელოვანესია, რომ ცრუმაგიერობის დასადგენად შეფასდეს, თუ რამდენად არის შესაძლებელი დაირღვეს მიჯნა სხვადასხვა იურიდიული/ფიზიკური პირების ბიზნესაქტივობას შორის“.

სააპელაციო პალატა აღნიშნავს, რომ საქართველოს საგადასახადო კოდექსის მე-19 მუხლით რეგლამენტირებულია ურთიერთდამოკიდებული პირების დეფინიცია, კერძოდ, ურთიერთდამოკიდებულ პირებად ითვლებიან ის პირები, რომელთა შორის განსაკუთრებულ ურთიერთობათა არსებობამ შეიძლება გავლენა მოახდინოს მათი ან მათ მიერ წარმოდგენილი პირების საქმიანობის პირობებზე ან ეკონომიკურ შედეგებზე. ამავე მუხლის მე-2 ნაწილის „თ“ ქვეპუნქტის შესაბამისად, განსაკუთრებულ ურთიერთობებს მიეკუთვნება ურთიერთობები, რომელთა დროსაც პირები არიან ნათესავები. ხოლო მე-3 ნაწილის შესაბამისად, საქართველოს საგადასახადო კანონმდებლობის მიზნებისათვის ფიზიკური პირის ნათესავებად ითვლებიან: ა) ნათესავების პირველი შტო: მეუღლე, მშობელი, შვილი, და, ძმა; ბ) ნათესავების მეორე შტო: პირველი შტოს თითოეული ნათესავის მეუღლე, მშობელი, შვილი, და, ძმა, გარდა იმ ფიზიკური პირისა, რომელიც უკვე მიეკუთვნა პირველ შტოს; გ) პირები, რომლებიც ხანგრძლივი მეურვეობის შედეგად ერთმანეთთან დაკავშირებული არიან, როგორც მშობლები და შვილები.

განსახილველ შემთხვევაში დადგენილია, რომ სსიპ შემოსავლების სამსახურის ერთიანი

ელექტრონული ბაზის მონაცემებით შპს „მ-----ს“ (M-----) (ს/ნ 4-----) ერიცხება აღიარებული საგადასახადო დავალიანება 147 008.76 ლარის ოდენობით.

სარჩელში მითითებული აღნიშნული გარემოების საწინააღმდეგო მტკიცებულება აპელანტების (მოპასუხეების) მიერ წარმოდგენილი არ არის შესაბამისად, ფაქტი იმისა, რომ სახეზეა გადასახადის გადამხდელის აღიარებული და დღემდე შეუსრულებელი საგადასახადო ვალდებულება - სახეზეა.

მეწარმეთა და არასამეწარმეო (არაკომერციული) იურიდიული პირების რეესტრიდან ამონაწერით, რომელიც მომზადებულია 16.02.2011 წელს, ირკვევა, რომ შპს „მ-----ს“ (M-----) (ს/კ 4-----, იურიდიული მისამართი: ბათუმი, პ-----ის ქუჩა N34) პარტნიორები არიან ლ-----ე (პ/ნ 6-----) 50% და ი-----ე (პ/ნ 6-----) 50%. დირექტორად რეგისტრირებულია ლ-----ე. ამავე ამონაწერში მითითებულია 16.09.2010 წლის საგადასახადო გირავნობა/იპოთეკის შესახებ (ს.ფ. 70-71).

10.05.2013 წლის ამონაწერით კი ირკვევა, რომ შპს „მ-----ს“ (M-----) (ს/კ 4-----, იურიდიული მისამართი: ბათუმი, პ-----ის ქუჩა N34) დირექტორი და 100%-იანი წილის მფლობელია ი-----ე (პ/ნ 6-----).

შემოსავლების სამსახურის აუდიტის დეპარტამენტის 21.10.2016 წლის N21-14/109851 საგადასახადო შეტყობინებით შპს „მ-----ს“ (M-----) ეცნობა, რომ სსიპ შემოსავლების სამსახური გეგმავდა საწარმოს გასვლით საგადასახადო შემოწმებას, რომ შესამოწმებელი პერიოდი მოიცავდა გადასახადის გადამხდელის შეუმოწმებელ პერიოდს.

სსიპ შემოსავლების სამსახურის აუდიტის დეპარტამენტის 14.11.2016 წლის N3---- ბრძანებით დაინიშნა შპს „მ-----ს“ (M-----) საქმიანობის გასვლითი საგადასახადო შემოწმება. შემოწმების პერიოდი განისაზღვრა 2012 წლის 01 იანვრიდან - 2016 წლის 01 ოქტომბრამდე. დადგინდა, რომ უნდა შემოწმებულიყო მოგების და ქონების გადასახადები 2012, 2013, 2014 და 2015 წლების საანგარიშო პერიოდში. შემოწმების ვადად განისაზღვრა 2016 წლის 14 ნოემბრიდან - 2016 წლის 28 დეკემბრის ჩათვლით პერიოდი.

შპს „მ-----ს“ (M-----) სახელმწიფო ბიუჯეტის სასარგებლოდ გადასახდელად დამატებით დაერიცხა 363 757 ლარი.

მეწარმეთა და არასამეწარმეო (არაკომერციული) იურიდიული პირების რეესტრიდან ამონაწერით ირკვევა, რომ „გ-----“ საიდენტიფიკაციო კოდი - 4-----, იურიდიული მისამართი - ოზურგეთი, სოფელი დ-----, მე-15 ქუჩა N64 შეზღუდული პასუხისმგებლობის საზოგადოებად დარეგისტრირდა 2016 წლის 28 ოქტომბრიდან, მას შემდეგ, რაც შპს „მ-----ს“ (M-----) ეცნობა, რომ იგეგმებოდა მისი შემოწმება (ს.ფ. 58-49). შპს „გ-----“ დირექტორი და 100%-იანი წილის მფლობელია ლ-----ი.

სახელმწიფო სერვისების განვითარების სააგენტოს 28.06.2017 წლის N0----- წერილით ირკვევა, რომ სახელმწიფო სერვისების განვითარების სააგენტოს მონაცემთა ელექტრონული ბაზის მიხედვით ღია ბოლლიციშვილის შვილების დ----- და ს-----ის მამაა - ი-----ე (პ/ნ 6-----).

საქმეში დაცული ელ.ზედნადების რეესტრით ირკვევა, რომ 2016 წლის 14 ნოემბრიდან - 2016 წლის 11 დეკემბრის ჩათვლით შპს „მ-----მა“ (M-----) შპს „გ-----ს“ გადასცა 285 916.47 ლარის ღირებულების სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობები (ს.ფ. 33-34). საქონლის ღირებულების ანგარიშსწორება უნაღდო წესით არ განხორციელებულა.

სსიპ შემოსავლების სამსახურის ადმინისტრირების დეპარტამენტის **13.06.2017 წლის N0-----**

ბრძანებით ყადაღა დაედო შპს „მ-----ის“ (M-----) (ს/ნ 4-----, იურიდიული მისამართი: ბათუმი, პ-----ის ქუჩა N34) საკუთრებაში არსებულ ან/და ბალანსზე რიცხულ ნებისმიერ ქონებას (ს.ფ. 27).

13.11.2017 წლის N0----- ბრძანებით ძალადაკარგულად გამოცხადდა 2017 წლის 09 ნოემბრის N0----- ბრძანების საფუძველზე შპს „მ-----ის“ (M-----) საბანკო ანგარიშებზე წარდგენილი საინკასო დავალებები (ს.ფ. 144), ხოლო 14.11.2017 წლის N0----- ბრძანებით გაუქმდა შემოსავლების სამსახურის ადმინისტრირების დეპარტამენტის **13.06.2017 წლის N0----**
-- ბრძანება ქონებაზე ყადაღის დადების შესახებ და შპს „მ-----ის“ (M-----) ქონების მიმართ ყადაღა მოხსნილად ჩაითვალა (ს.ფ. 143).

2017 წლის 12 ოქტომბერს შპს „მ-----ის“ (M-----) მიმართ შედგა N081-235 კორექტირებული საგადასახადო მოთხოვნა, რომელიც შპს „მ-----ის“ (M-----) მიერ გასაჩივრდა შემოსავლების სამსახურის დავების განხილვის საბჭოში.

სსიპ შემოსავლების სამსახურის 14.02.2018 წლის N3--- ბრძანებით ირკვევა, რომ შპს „მ-----ის“ (M-----) საჩივარი ნაწილობრივ დაკმაყოფილდა და გადასახადის გადამხდელს მიეცა წინადადება ბრძანების ჩაბარებიდან 20 სამუშაო დღის ვადაში აუდიტის დეპარტამენტისთვის წარედგინა ფასთა ნამატის გაანგარიშება (ცხრილის სახით) შესაბამის მტკიცებულებებთან ერთად, ხოლო აუდიტის დეპარტამენტს დაევალა აღნიშნული მონაცემების წარდგენის შემთხვევაში გადასახადის გადამხდელის მონაწილეობით შეესწავლა წარდგენილი დოკუმენტაცია/მტკიცებულებები და სათანადო საფუძვლების არსებობის შემთხვევაში განეხორციელებინა საგადასახადო შემოწმების აქტით დარიცხული თანხების კორექტირება (შემცირება)... დანარჩენ ნაწილში საჩივარი არ დაკმაყოფილდა ...

10.07.2018 წლის N7----- სამსახურებრივი ბარათით ირკვევა, რომ შემოსავლების სამსახურის ერთიანი ელექტრონული ბაზის მიხედვით შპს „მ-----ს“ (M-----) დღეის მდგომარეობით გააჩნია საგადასახადო დავალიანება (ს.ფ. 176).

სსიპ შემოსავლების სამსახურის 26.07.2018 წლის N1---- ბრძანებით ირკვევა, რომ შპს „მ-----ის“ (M-----) საჩივარი, რომლითაც ის ითხოვდა შემოსავლების სამსახურის აუდიტის დეპარტამენტის 2018 წლის 13 ივნისის N0----- კორექტირებული „საგადასახადო მოთხოვნის“ გაუქმებას, დარჩა განუხილველი.

შედარების აქტით, რომელიც მოიცავს პერიოდს 01.01.2017-დან 29.01.2019-მდე, ირკვევა, რომ შპს „მ-----ის“ (M-----) (ს/ნ 4-----) აღიარებულმა საგადასახადო დავალიანებამ შეადგინა: ძირითადი თანხა - 9 968.54 ლარი, ჯარიმა - 0, საურავი - 6 106.74 ლარი, ზედმეტობა - 0 ლარი.

ზემოაღნიშნულიდან გამომდინარე პალატა დადგენილად მიიჩნევს იმ ფაქტობრივ გარემოებას, რომ შპს „მ-----მა“ (M-----), საგადასახადო ვალდებულების წარმოშობის შემდეგ, 2016 წლის 14 ნოემბრიდან - 2016 წლის 11 დეკემბრის ჩათვლით, ელექტრონული ზედნადებით შპს „გ-----ს“ (რომელიც დარეგისტრირდა 28/10/2016წ. და რომლის ერთადერთი დამფუძნებელი და დირექტორი მითითებულ პერიოდში იყო ლ-----ი, რომელსაც სახელმწიფო სერვისების განვითარების სააგენტოს ინფორმაციით ჰყავთ საერთო შვილები შპს „მ-----ის“ (M-----) დირექტორ ი-----ესთან) გადასცა 285 916.47 ლარის ღირებულების სასაქონლო მატერიალური ფასეულობა და ამავე პერიოდში შეაჩერა სამეწარმეო საქმიანობა. ამდენად, სახეზეა შპს „მ-----ის“ (M-----) ცრულაგიერ პირად - შპს „გ-----ს“ ცნობის (აღიარების) ფაქტობრივი და სამართლებრივი საფუძველი.

5.შემაჯამებელი სასამართლო დასკვნა

ზემოაღნიშნულიდან გამომდინარე სააპელაციო სასამართლო მიიჩნევს, რომ წარმოდგენილია

დასაბუთებული სააპელაციო პრეტენზია რაიონული სასამართლოს გადაწყვეტილების გასაუქმებლად, რაც სსსკ-ის 393-ე-394-ე მუხლების თანახმად, საქმეზე ახალი გადაწყვეტილების მიღების საფუძველია, ხოლო სსიპ შემოსავლების სამსახურის სარჩელის მხოლოდ ნაწილობრივ (შპს „M-----“-ის ცრუმაგიერ პირად შპს „გ-----“-ს ალიარების ნაწილში) დაკმაყოფილების საფუძველი არსებობს.

6. სასამართლო ხარჯები

აპელანტების ი-----ისა და ლ-----ის მიერ გადახდილი სახელმწიფო ბაჟის 150-150 ლარის ანაზღაურება უნდა დაეკისროს სსიპ შემოსავლების სამსახურს თანახმად, საქართველოს სამოქალაქო საპროცესო კოდექსის 53-ე მუხლის პირველი ნაწილისა.

სარეზოლუციო ნაწილი

სააპელაციო სასამართლომ იხელმძღვანელა საქართველოს ადმინისტრაციული საპროცესო კოდექსის პირველი მუხლის მე-2 ნაწილით, მე-12 მუხლით, საქართველოს სამოქალაქო საპროცესო კოდექსის 257-ე, 386-ე, 389-ე მუხლებით

გ ა დ ა წ ყ ვ ი ტ ა

1. შპს „M-----“-ის, შპს „გ-----“-ს, ი-----ისა და ლ-----ის სააპელაციო საჩივარი დაკმაყოფილდეს ნაწილობრივ;
2. გაუქმდეს ხელვაჩაურის რაიონული სასამართლოს 2018 წლის 07 აგვისტოს გადაწყვეტილება და მიღებულ იქნას ახალი გადაწყვეტილება;
3. სსიპ შემოსავლების სამსახურის სარჩელი დაკმაყოფილდეს ნაწილობრივ - შპს „M-----“-ის ცრუმაგიერ პირად ალიარებულ იქნეს შპს „გ-----“-ს. დანარჩენ ნაწილში სარჩელი არ დაკმაყოფილდეს;
4. დაეკისროს სსიპ შემოსავლების სამსახურს ი-----ისა (27.11.2018წ. საკრედიტო საგადახდო დავალება №3, გადამხდელი: ი-----, სს „ტერაბანკი“) და ლ-----ის (27.11.2018წ. საკრედიტო საგადახდო დავალება №4, გადამხდელი: ი-----, სს „ტერაბანკი“) მიერ სააპელაციო საჩივარზე გადახდილი 150-150 ლარის ანაზღაურება;
5. სააპელაციო სასამართლოს გადაწყვეტილება შეიძლება გასაჩივრდეს საკასაციო წესით საქართველოს უზენაესი სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატაში (თბილისი, ძმები ზუბალაშვილების ქუჩა №32) დასაბუთებული გადაწყვეტილების ასლის მხარეებისათვის კანონით დადგენილი წესით გადაცემიდან 21 დღის ვადაში ქუთაისის სააპელაციო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატის მეშვეობით (ქუთაისი, ნიუპორტის ქუჩა №32).

მოსამართლეები:

ხათუნა

ხომერიკი

გოჩა

აბუსერიძე

მურთაზ

მეშველიანი