



საქმე №3ბ/2583-17

საქმე №140310117001874039

გ ა ნ ჩ ი ნ ე ბ ა

საქართველოს სახელით

20 თებერვალი, 2019 წელი

თბილისი

თბილისის სააპელაციო სასამართლო
ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატა

თავმჯდომარე - გიორგი ტყავაძე
მოსამართლეები - თამარ ონიანი
მანანა ჩოხელი

სხდომის მდივანი - ნათია ზანდუკელი

აპელანტი (მოსარჩელე) - სსიპ შემოსავლების სამსახური
წარმომადგენლები - გ-----ე, მ-----ი

მოწინააღმდეგე მხარე (მოპასუხე) - შპს „მ-----ი“

მოწინააღმდეგე მხარე (მოპასუხე) - გ-----ე
წარმომადგენელი - ნ-----ი

მოწინააღმდეგე მხარეები (მოპასუხეები) - შპს „გ-----“, ნ-----ი
წარმომადგენელი - ი-----ი

დავის საგანი - ცრუმაგიერ პირებად ცნობა

გასაჩივრებული გადაწყვეტილება - გორის რაიონული სასამართლოს 2017 წლის 11 ოქტომბრის გადაწყვეტილება

1.1. აპელანტის მოთხოვნა - გორის რაიონული სასამართლოს 2017 წლის 11 ოქტომბრის გადაწყვეტილების გაუქმება და ახალი გადაწყვეტილების მიღებით სარჩელის დაკმაყოფილება

გასაჩივრებული გადაწყვეტილების დასკვნებზე მითითება:
გასაჩივრებული გადაწყვეტილების სარეზოლუციო ნაწილი

გორის რაიონული სასამართლოს 2017 წლის 11 ოქტომბრის გადაწყვეტილებით სსიპ შემოსავლების სამსახურის სარჩელი, შპს „მ-----ის“, გ-----ის, შპს „გ-----ისა“ და ნ-----ის მიმართ, მოპასუხეების ერთმანეთის ცრუმაგიერ პირებად ცნობის შესახებ, არ დაკმაყოფილდა.

დასკვნები ფაქტობრივ გარემოებებთან დაკავშირებით:

2.1. შპს „მ-----ი“ დარეგისტრირდა 2000 წლის 2-----, რომლის პარტნიორი 100%-იანი წილით და დირექტორი გ-----ეა; იგი სამეწარმეო საქმიანობას - ფ----- ახორციელებდა კასპში, ს-----ში (დღევანდელი გ-----ა) მდებარე, გ-----ის კუთვნილ, № 6----- საკადასტრო კოდით რეგისტრირებულ შენობაში.

2.2. შპს „მ-----ის“ აღიარებული საგადასახადო დავალიანება, 2017 წლის 23 თებერვლის მდგომარეობით, ნ----- ლარია.

2.3. ნ-----ი მუშაობდა შპს „მ-----ის“ ფ-----ად.

2.4. შპს „გ-----“ დარეგისტრირდა 2012 წლის 1-----, რომლის პარტნიორი 100 %-იანი წილით და დირექტორი ნ-----ია.

2.5. შპს „მ-----მა“ 2012 წლის 20 დეკემბერს შპს „გ-----ს“ სასაქონლო ზედნადებით მიაწოდა 1----- ლარის სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობების ნაშთი და თვითონ შეწყვიტა საქმიანობა, ხოლო იმავე მისამართზე - კასპში, ს-----ში იგივე საქმიანობა გააგრძელა შპს „გ-----მა“.

2.6. შპს „მ-----მა“ 2009 წლის 29 დეკემბერს გასცა მინდობილობა ნ-----ზე, ყოფილიყო მისი წარმომადგენელი სხვადასხვა დაწესებულებასა თუ ორგანიზაციაში. ნ-----სა და გ-----ეს შორის 2010 წლის 26 მაისსა და 2012 წლის 18 აპრილს გაფორმებულია სესხისა და იპოთეკის ხელშეკრულებები, რომლითაც ნ-----მა ასესხა 1----- აშშ დოლარი, იპოთეკით კი დაიტვირთა გ-----ის კუთვნილი, კასპში, ს-----ში მდებარე უძრავი ქონება (აფთიაქი).

დასკვნები სამართლებრივ გარემოებებთან დაკავშირებით:
სასამართლომ განმარტა შემდეგი:

2.8. საქართველოს საგადასახადო კოდექსის მე-19 მუხლის პირველი და მეორე ნაწილების თანახმად, ურთიერთდამოკიდებულ პირებად ითვლებიან ის პირები, რომელთა შორის განსაკუთრებულ ურთიერთობათა არსებობამ შეიძლება, გავლენა მოახდინოს მათი ან მათ მიერ წარმოდგენილი პირების საქმიანობის პირობებზე ან ეკონომიკურ შედეგებზე; განსაკუთრებულ ურთიერთობებს მიეკუთვნება ურთიერთობები, რომელთა დროსაც: ა) პირები არიან ერთი საწარმოს დამფუძნებლები (მონაწილეები), თუ მათი ჯამური წილი არანაკლებ 20 პროცენტია; ბ) ერთი პირი პირდაპირ ან არაპირდაპირ მონაწილეობს მეორე პირ საწარმოში, თუ ასეთი მონაწილეობის წილი არანაკლებ 20 პროცენტია; გ) პირი ახორციელებს საწარმოს კონტროლს; დ) ფიზიკური პირი თანამდებობრივად ექვემდებარება სხვა ფიზიკურ პირს; ე) ერთი პირი პირდაპირ ან არაპირდაპირ აკონტროლებს მეორე პირს; ვ) პირებს პირდაპირ ან არაპირდაპირ აკონტროლებს მესამე პირი; ზ) პირები ერთად, პირდაპირ ან არაპირდაპირ აკონტროლებენ მესამე პირს; თ) პირები ნათესავები არიან; ი) პირები ამხანაგობის წევრები არიან. მოსარჩელის მითითებით, მოპასუხეები არიან ურთიერთდამოკიდებული პირები ამ მუხლის „ე“ (ერთი პირი პირდაპირ ან არაპირდაპირ აკონტროლებს მეორე პირს) ქვეპუნქტის საფუძველზე.

იმავე მუხლის მე-5 და მე-6 ნაწილების მიხედვით, ამ მუხლის მიზნებისათვის კონტროლი გულისხმობს: სამეთვალყურეო საბჭოს წევრობას, დირექტორობას და ამ თანამდებობებზე პირების დანიშვნის უფლებას; ხმის უფლების მქონე წილის ან აქციების 20 პროცენტის ფლობას; ამ მუხლის მიზნებისათვის ფიზიკური პირი ითვლება წილის არაპირდაპირ მფლობელად, თუ ამ წილს ფლობს მისი ნათესავი.

2.9. სასამართლომ განმარტა, რომ საგადასახადო კოდექსის მიზნებიდან გამომდინარე, ურთიერთდამოკიდებულ პირებად ითვლებიან ის პირები, რომელთა შორის უნდა არსებობდეს ამავე მუხლით განსაზღვრული განსაკუთრებული ურთიერთობები სამეწარმეო საქმიანობის ამა თუ იმ მიზნით და ფორმით ერთობლივად განხორციელებისათვის. მოცემულ შემთხვევაში, ის ფაქტი, რომ მოპასუხეებს შორის იყო საქართველოს საგადასახადო კოდექსის მე-19 მუხლით განსაზღვრული განსაკუთრებული ურთიერთობები, არ დასტურდება. შემოსავლების სამსახურის მითითებით, შპს „მ-----მა“ შპს „გ-----ს“ სასაქონლო ზედნადებით მიაწოდა სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობების ნაშთი და თვითონ შეწყვიტა საქმიანობა. საქმეზე არ არის წარმოდგენილი მტკიცებულება, რომ შპს „მ-----ს“ გააჩნდა მე-19 მუხლით განსაზღვრული განსაკუთრებულ ურთიერთობები სამეწარმეო საქმიანობის ამა თუ იმ მიზნით და ფორმით ერთობლივად განხორციელებისათვის შპს „გ-----სა“ და სხვა მოპასუხებთან მიმართებაში. ამ მუხლის მიზნებისათვის კონტროლი გულისხმობს სამეთვალყურეო საბჭოს წევრობას, დირექტორობას და ამ თანამდებობებზე პირების დანიშვნის უფლებას ან ხმის უფლების მქონე წილის ან აქციების 20 პროცენტის ფლობას. საქმის მასალებით კი, მოპასუხეები წარმოადგენენ ერთმანეთისაგან დამოუკიდებელ ფიზიკურ და იურიდიულ

პირებს.

2.10. შემოსავლების სამსახურის მითითებით, მოპასუხეები ერთმანეთის ცრუმაგიერ პირებად უნდა იქნენ აღიარებულნი, რადგან შპს „მ-----მა“ ფ-----ული პროდუქცია სასაქონლო ზედნადებით გადასცა შპს „გ-----ს“ და შესაბამისი თანხის ანაზღაურების დამადასტურებელი მტკიცებულება მათ არ გააჩნიათ; ამავე დროს, შპს „გ-----“ იგივე საქმიანობას ახორციელებს იმავე მისამართზე, სადაც ახორციელებდა შპს „მ-----ი“.

სასამართლომ განმარტა, ის ფაქტი, რომ შპს „მ-----მა“ სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობები გადასცა შპს „გ-----ს“, რომ იმავე ფაქტობრივ მისამართზე იმავე სახის სამეწარმეო საქმიანობას ახორციელებს, არ ქმნის მათ ურთიერთდამოკიდებულ პირებად მიჩნევის საკმარის საფუძველს, რადგან ცალკე აღებული ეს ქმედებები, სხვა გარემოებების გარეშე, წარმოადგენს ჩვეულებრივ სამეწარმეო საქმიანობას. აღნიშნული მსჯელობისა და ამგვარი დასკვნის უმთავრესი საფუძველია ის, რომ საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 246-ე მუხლის შინაარსიდან გამომდინარე, ცრუმაგიერ პირებად აღიარებისათვის სახეზე უნდა იყოს გადასახადის გადამხდელის განსხვავების შეუძლებლობა სხვა იმ პირისაგან, რომელიც გამოყენებული იყო გადასახადის გადახდევის უზრუნველყოფის ღონისძიებისათვის თავის არიდების მიზნით, ანუ გადასახადის გადამხდელი, რომელსაც გააჩნია საგადასახადო ვალდებულებები, მისი გადახდისაგან თავის არიდების მიზნით, ისეთ კავშირში უნდა შედიოდეს სხვა პირთან, რომ პრაქტიკულად შეუძლებელი იყოს მათი განსხვავება. მოსარჩელის მხრიდან კი არ წარმოდგენილა საქმისათვის მნიშვნელობის მქონე ისეთი მტკიცებულებები, რომლებიც სასამართლოს მისცემდა იმის მყარად დასკვნის საფუძველს, რომ გადასახადის გადამხდელის განსხვავება შეუძლებელია დანარჩენი მოპასუხეებისაგან. გარდა ამისა, გაუგებარია, გადასახადის გადახდევის უზრუნველყოფის ღონისძიებისათვის თავის არიდების მიზნით მოპასუხეთა რა ქმედებებს ჰქონდა ადგილი და რომლის მიერ იქნა გამოყენებული ამ მიზნით რომელი პირი.

2.11. 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 გადახდევის უზრუნველყოფის ღონისძიებებისთვის თავის არიდების მიზნით, ითვლება, რომ აღნიშნული პირები არიან ერთიმეორის ცრუმაგიერი პირები; გადასახადის გადამხდელის აღიარებული საგადასახადო დავალიანების გადახდევის მიზნით, საგადასახადო ორგანოს უფლება აქვს, ცრუმაგიერი პირის მიმართ განახორციელოს საგადასახადო დავალიანების გადახდევის უზრუნველყოფის ღონისძიებები.

სასამართლომ განმარტა, ცრუმაგიერ პირებად აღიარებისათვის სახეზე უნდა იყოს გადასახადის გადამხდელის განსხვავების შეუძლებლობა სხვა იმ პირისაგან, რომელიც გამოყენებული იყო გადასახადის გადახდევინების უზრუნველყოფის ღონისძიებისათვის თავის არიდების მიზნით, ანუ გადასახადის გადამხდელი, რომელსაც გააჩნია საგადასახადო ვალდებულებები, მისი გადახდისაგან თავის არიდების მიზნით, ისეთ კავშირში უნდა შედიოდეს სხვა პირთან, რომ პრაქტიკულად შეუძლებელი იყოს მათი განსხვავება. როგორც აღინიშნა, საქმეზე წარმოდგენილი არ არის მტკიცებულება, რაც უტყუარად მიუთითებდა მოპასუხეთა ერთმანეთისაგან გაუმიჯნაობაზე ან/და ამ გაუმიჯნაობის პირობებში განზრახ ერთობლივი - გადასახადის გადახდისაგან თავის არიდების მიზნით მოქმედებაზე.

2.12. საგადასახადო ორგანოს მოპასუხეებად დასახელებული პირები, საქართველოს საგადასახადო კოდექსის მე-19 მუხლის მე-2 ნაწილის „ე“ ქვეპუნქტზე დაყრდნობით, მიაჩნია რა ურთიერთდამოკიდებულ პირებად, ისინი იმავდროულად მიაჩნია ცრუმაგიერ პირებად, რაც გაზიარებული ვერ იქნება; ამ მუხლით განსაზღვრული განსაკუთრებული ურთიერთობა სახეზეა მაშინ, როდესაც ერთი პირის მიერ მეორე პირის კონტროლი წინ უსწრებს მათ შორის განხორციელებულ კონკრეტულ საქმიანობას და თვითონ ეს კონკრეტული საქმიანობა არ განიხილება ერთი პირის მიერ მეორის კონტროლად; მოცემულ შემთხვევაში არ დასტურდება მოპასუხეთა კონტროლს დაქვემდებარებული რაიმე განსაკუთრებული ურთიერთობის არსებობა ერთმანეთს შორის, თუმცა ასეთის არსებობის დადასტურების შემთხვევაშიც არ არსებობს მათი ცრუმაგიერ პირებად აღიარებისათვის საკმარისი საფუძველი, ვინაიდან სახეზე არ არის საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 246-ე მუხლით განსაზღვრული წანამძღვრები.

2.13. სასამართლომ აღნიშნა, რომ ცრუმაგიერ პირებად აღიარებისათვის სახეზე უნდა იყოს 2 პირობის კუმულაციურად არსებობა: 1. პრაქტიკულად შეუძლებელი უნდა იყოს გადასახადის გადამხდელის განსხვავება სხვა პირისაგან და 2. ეს პირი გამოყენებული უნდა იყოს გადასახადის გადახდევინების უზრუნველყოფის ღონისძიებებისთვის თავის არიდების მიზნით.

გადასახადის გადამხდელის განსხვავება სხვა პირისაგან შეუძლებელია, როდესაც სახეზეა: 1. საერთო ფინანსური ანგარიშები და საგადასახადო დეკლარაციების ფაილები (დეკლარაციის ერთობლივად შევსება, ერთიანი დაგეგმვა, საერთო ადმინისტრირება) დამოუკიდებელ კომპანიებში; 2. ერთი კომპანიის ქმედებები არის მეტად განმაპირობებელი (გამიზნული) მეორე კომპანიის ბიზნესის წყაროსი (წარმატების); 3. კომპანია იყენებს სხვა კომპანიის საკუთრებას, როგორც საკუთარს; 4. კორპორაციის ყოველდღიური საქმიანობის ურთიერთაღრევა (ერთობლიობა); 5. შვილობილი კომპანიის ხელმძღვანელების/დასაქმებულების სხვა კომპანიის (მაგ. დედა კომპანიის) საუკეთესო ინტერესებში მოქმედება; 6. ე.წ.

„ჩრდილოვანი დირექტორის“ თეორია.

უზრუნველყოფის ღონისძიებებისაგან თავის არიდების სხვა პირის გამოყენების ფორმებია: 1. კომპანიის არასაკმარისი კაპიტალიზაცია (კომპანიას არ გააჩნია საწესდებო კაპიტალი, რაც აუცილებელია საქმიანობის განსახორციელებლად, ანუ კომპანიას არ გააჩნია საკმარისი საწესდებო კაპიტალი მოსალოდნელი მოთხოვნების უზრუნველსაყოფად); 2. კომპანიასა და დამფუძნებელს (პარტნიორს), სხვა პირებს შორის დადებულ გარიგებებს არ გააჩნიათ გარიგების ისეთი ხასიათი, რომელიც ჩვეულებრივ პირობებში დადებული იქნებოდა ორ დამოუკიდებელ პირს შორის და აღნიშნული განპირობებულია უზრუნველყოფის ღონისძიებებისაგან თავის არიდების მიზნით.

მოცემულ შემთხვევაში, თუნდაც დადასტურდეს გადასახადის გადახდისაგან თავის არიდების მიზნით სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობების გადაცემა და შპს „გ-----ის“ მიერ იმავე საქმიანობის განხორციელება იგივე მისამართზე, მხოლოდ ეს ფაქტები ვერ განდება ცრუმაგიერ პირებად მოპასუხეთა აღიარების ერთადერთი და საკმარისი საფუძველი, რადგან სახეზე არ არის დასახელებული ორი კუმულაციური პირობიდან პირველი - პრაქტიკულად შეუძლებელი უნდა იყოს გადასახადის გადამხდელის განსხვავება სხვა პირისგან. მით უფრო, რომ საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 246-ე მუხლით განსაზღვრული ორი კუმულაციური პირობიდან არც მეორე პირობაა სახეზე - მოპასუხეთაგან რომელიმე გამოყენებული უნდა იყოს გადასახადის გადახდევინების უზრუნველყოფის ღონისძიებებისთვის თავის არიდების მიზნით, რასაც ამ შემთხვევაში ადგილი არ აქვს. წარმოდგენილი მასალების შეფასებით და ანალიზით მოპასუხეთა ერთმანეთთან განსაკუთრებული ურთიერთობა სამეწარმეო საქმიანობაში, გადასახადის გადამხდელის - შპს „მ-----ის“ განსხვავების პრაქტიკულად შეუძლებლობა დანარჩენი მოპასუხეებისაგან არ დგინდება.

2.14. საქართველოს ადმინისტრაციული საპროცესო კოდექსის მე-17 მუხლის პირველი ნაწილით, მოსარჩელე ვალდებულია დაასაბუთოს თავისი სარჩელი და წარადგინოს შესაბამისი მტკიცებულებები. მოპასუხე ვალდებულია წარადგინოს წერილობითი პასუხი (შესაგებელი) და შესაბამისი მტკიცებულებები.

სსიპ შემოსავლების სამსახურის მიერ აღძრულია საქართველოს ადმინისტრაციული საპროცესო კოდექსის 25-ე მუხლით განსაზღვრული აღიარებითი სარჩელი ცრუმაგიერ პირებად ცნობის 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.

სასამართლომ მიიჩნია, რომ მოცემულ შემთხვევაში მხოლოდ ერთი მხარის განმარტება, უტყუარი მტკიცებულებების გარეშე, არ ქმნის ამა თუ იმ პირთა ერთმანეთის ცრუმაგიერ პირებად მიჩნევის საკმარის საფუძველს, სსიპ შემოსავლების სამსახურის მიერ კი საკმარისი მტკიცებულებები წარმოდგენილი არ არის. ყოველივე აღნიშნული კი, სასამართლოს მოსაზრებით, გამორიცხავს იმის მტკიცების შესაძლებლობას, რომ შპს „მ-----ის“ მიერ სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობების გადაცემა, იმავე ადგილზე შპს „გ-----ის“ მიერ იმავე საქმიანობის განხორციელება მოხდა ფორმალურად, შემხვედრი დაკმაყოფილების გარეშე, ქონების გადაცემა განხორციელდა შესაძლო საგადასახადო მოთხოვნების მოლოდინის პროცესში, მითითებული პირები საერთო ინტერესების საფუძველზე მოქმედებდნენ გადახდევინების უზრუნველყოფის ღონისძიებისათვის თავის არიდების მიზნით, რომ პრაქტიკულად შეუძლებელია მათი ერთმანეთისაგან განსხვავება და წარმოადგენენ ერთმანეთის ცრუმაგიერ პირებს. ამდენად, სარჩელი უსაფუძვლოა და არ უნდა დაკმაყოფილდეს.

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

სააპელაციო საჩივრის ავტორი აღნიშნავს, შემოსავლების სამსახურის ერთიანი ელექტრონული ბაზის მონაცემების თანახმად, შპს „მ-----ის“ აღიარებული საგადასახადო დავალიანება სასამართლოში სარჩელის შეტანის მომენტიდან დადგენდა 6----- ლარს. საგადასახადო დავალიანების გადახდევინების უზრუნველყოფის ღონისძიებების გატარების მიზნით შპს „მ-----ის“ ქონებაზე 2012 წლის 1----- რეგისტრირებულია საგადასახადო გირავნობის/იპოთეკის უფლება, რომელსაც გადასახადის გადამხდელი ელექტრონულად გაეცნო 2015 წლის 20 ივლისს, აგრეთვე, საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 241-ე მუხლის საფუძველზე, 2015 წლის 2----- შპს „მ-----ის“ მიმართ გამოიცა ქონებაზე ყადაღის დადების შესახებ NO----- ბრძანება, რომელიც ჩაბარდა საწარმოს დირექტორს - გ-----ეს 2015 წლის 31 ივლისს. საგადასახადო დავალიანება წარმოშობილია 2012 წლის 1----- ბრძანების საფუძველზე ჩატარებული საგადასახადო შემოწმების შედეგად, 2012 წლის 17 ივლისის N2----- საგადასახადო შეტყობინებას საწარმო ელექტრონულად გაეცნო 2012 წლის 1-----, საგადასახადო შემოწმება დაიწყო 2012 წლის 1-----, დასრულდა - 2012 წლის 1-----.

სააპელაციო საჩივარში მითითებულია, რომ შპს „მ-----ი“სამეწარმეო რეესტრში რეგისტრირებულია 2000 წლის 2-----იდან. საწარმოს იურიდიული მისამართია

კასპი, ს----- დირექტორი და 100%-იანი წილის მფლობელია გ-----
ე. შპს-ს საქმიანობაა საცალო ვაჭრობა ფ-----ული საქონლით. საყურადღებოა,
რომ შპს „მ-----ის“ დირექტორის მინდობილი პირია ნ-----ი, რომელმაც
სატელეფონო საუბრისას განაცხადა, რომ ეკონომიკურ საქმიანობის დროს
შემოსავალ-გასავალს (საქონლის მიღებისა და გაყიდვის დროს საჭირო თანხებს)
თავად აკონტროლებდა, ხოლო მას შემდეგ, რაც შეტყობინება მიიღო შპს „მ-----
ის“ საგადასახადო შემოწმების შესახებ, სამეწარმეო რეესტრში 2012 წლის 1-----
დაარეგისტრირა შპს „გ-----“, რომლის დირექტორი და 100%-იანი წილის
მფლობელი თვითონ არის. გასათვალისწინებელია, რომ შემოწმების დასრულების
შემდეგ შპს „მ-----მა“ 2012 წლის 20 დეკემბრის N0----- სასაქონლო
ზედნადებით გადააწერა 1----- ლარის ღირებულების საქონელი შპს „გ-----ს“
და იმავე პერიოდში შეაჩერა სამეწარმეო საქმიანობა, ამის შემდეგ იმავე
მისამართზე სამეწარმეო საქმიანობა გააგრძელა შპს „გ-----მა“.

სსიპ შემოსავლების სამსახურმა 2016 წლის 28 სექტემბრის N2----- წერილით შპს
„გ-----ს“ მოსთხოვა ინფორმაცია შპს „მ-----ისაგან“ შესყიდული 1-----0
ლარის საქონლის ღირებულების ანაზღაურების თაობაზე, რომლის მიერ
წარდგენილი იქნა წერილობითი დასტური შპს „მ-----ისთვის“ თანხის სრულად
ანაზღაურების შესახებ (წერილს თან არ ერთვის სალაროს ჩეკი). მიუხედავად
თანხის მიღებისა, შპს „მ-----ის“ მიერ საგადასახადო დავალიანების დაფარვა არ
მომხდარა. ნ-----მა (შპს „მ-----ის“ დირექტორის მინდობილი პირი)
განაცხადა, რომ აღნიშნული თანხა პირადად გადასცა შპს „მ-----ის“ დირექტორს -
გ-----ეს, ხოლო გ-----ეს წერილობითი განმარტებიდან ირკვევა,
რომ 2009 წლის 29 დეკემბრიდან შპს-ს მთლიანად განაგებდა ნ-----ი, მისგან
არანაირი თანხა არ მიუღია და შპს-სთან არანაირი შეხება არ აქვს. ამდენად,
დასტურდება, რომ სახეზეა შპს-ის კუთვნილი თანხების გამოყენება პირადი
მიზნებისათვის მაშინ, როდესაც მისი დავალიანება დღემდე გადახდილი არ არის.

აღსანიშნავია, რომ უძრავი ქონება (საკადასტრო კოდი ნ-----), რომელშიც
სამეწარმეო საქმიანობას ეწეოდა შპს „მ-----ი“ და შემდგომ საქმიანობა
გააგრძელა შპს „გ-----მა, ირიცხება შპს „მ-----ის“ დირექტორის - გ-----
---ის საკუთრებად. იმის გათვალისწინებით, რომ 2009 წლის 29 დეკემბრის
მინდობილობით გ-----ემ შპს „მ-----ი“ სამართავად გადასცა ნ-----
-ს, ამ უკანასკნელმა უძრავი ქონების ნასყიდობის 2011 წლის 24 ნოემბრის
ხელშეკრულების საფუძველზე შეიძინა უძრავი ქონება -საცხოვრებელი სახლი, ქ.
კასპში, საკადასტრო კოდი N6-----. ამასთან, 2012 წლის 18 აპრილის სესხის და
იპოთეკის ხელშეკრულების თანახმად, ნ-----მა გ-----ეს 5 წლის
ვადით ასესხა 2---- ლარი (1---- აშშ დოლარის ეკვივალენტი ლარში). სესხის
უზრუნველსაყოფად იპოთეკის საგანია გ-----ეს საკუთრებაში არსებული
უძრავი ქონება (ს.კ. ნ-----).

აპელანტი აღნიშნავს, შპს „მ-----ის“ 2012 საანგარიშო წლის ერთობლივი შემოსავალი, საკონტროლო-სალარო აპარატის მონაცემების თანახმად, შეადგენს 1----- ლარს, რომელიც 2013 წლის მოგების დეკლარაციაში ნაჩვენები არ არის და წარდგენილია ნულოვანი წლიური დეკლარაცია. აქედან გამომდინარე, 1----- ლარის ერთობლივი შემოსავლის მიღების პირობებში 2012 წლის საანგარიშო პერიოდზე ბიუჯეტის კუთვნილი გადასახადები დარიცხული და გადახდილი არ არის. ამდენად, აპელანტს მიაჩნია, რომ შპს-ებით საქმიანობა, ხოლო შემდგომ საქმიანობის შეჩერება, დირექტორის მინდობილი პირის მიერ, საგადასახადო დავალიანების დაფარვის ნაცვლად, პირად საკუთრებაში ქონების შეძენა მიზნად ისახავდა გადასახადის გადახდევინების ღონისძიებებისაგან თავის არიდებას. ამასთანავე, შემოსავლების სამსახური მიიჩნევს, რომ მოპასუხეები წარმოადგენენ ურთიერთდამოკიდებულ პირებს საქართველოს საგადასახადო კოდექსის მე-19 მუხლის შესაბამისად.

აპელანტი მიუთითებს „მეწარმეთა შესახებ საქართველოს კანონის მე-3 მუხლის მე-6 პუნქტზე და აღნიშნავს, რომ საწარმოს დირექტორს საწარმოს მიმართ გააჩნია საწარმოს მართვის ფიდუციური ვალდებულება, რომელიც არის საწარმოს საქმიანობის გაძლოლისა და საწარმოს საქმიანობაზე ზრუნვის უმაღლესი სტანდარტი. ზრუნვის ვალდებულება თავის თავში მოიცავს საწარმოს დირექტორის მხრიდან საწარმოს გულმოდგინებით მართვის იმგვარ ვალდებულებას, რომ ნებისმიერი გადაწყვეტილება, რომელიც მიღებული იქნება საწარმოს მართვასა თუ არსებული კრედიტორების მოთხოვნის დაკმაყოფილებასთან დაკავშირებით, უნდა იყოს გონივრული. საწარმოს დირექტორი ვალდებულია საწარმოში არსებული მოგება მიმართოს იმგვარად, რომ მოხდეს არსებული დავალიანების დაფარვა, მათ შორის, არსებული საგადასახადო დავალიანების გადახდევინებაც, რასაც განსახილველ შემთხვევაში ადგილი არ ჰქონია. საერთაშორისო პრაქტიკის მიხედვითაც კი, „საწარმოს დირექტორი არ არის უფლებამოსილი საწარმოში არსებული თავისი პოზიცია გამოიყენოს საკუთარი თავის კეთილდღეობისა და პირადი ინტერესებისათვის. საწარმოს პასუხისმგებლობა განსაზღვრულია არა მხოლოდ კრედიტორების, არამედ საგადასახადო ორგანოების მიმართაც. დირექტორის ნებისმიერი ქმედება, რომელიც მიმართულია იმისკენ, რომ თავისი ინტერესების დაკმაყოფილების ხარჯზე საწარმოს რაიმე ზიანი მიაყენოს ფასდება ამ ვალდებულების არაჯეროვნად შესრულებად და შესაბამისად, ადგილი აქვს ფიდუციალური ვალდებულებების შეუსრულებლობას“ (დელავერის შტატის უზენაესი სასამართლოს გადაწყვეტილება).

აპელანტი თვლის, რომ მტკიცების ტვირთის სტანდარტი, რომელიც საერთო სასამართლოებში დავის წარმოებისთვის არის დადგენილი, მოიცავს მოსარჩელის მიერ წარდგენილი ფაქტების მოსარჩელის მხრიდან მტკიცებას, ხოლო იმის დადასტურება, რომ მოსარჩელის მიერ წარდგენილი ფაქტები არასწორია ან არასწორი შეფასება აქვს მიცემული, არის მოპასუხის მტკიცების საგანში

შემაჯალი, რასაც მოცემულ საქმეზე ადგილი არ ჰქონია. შემოსავლების სამსახური მიიჩნევს, რომ სასამართლომ არასწორი სამართლებრივი შეფასება მისცა კანონს, რის გამოც გადაწყვეტილება უნდა გაუქმდეს და საქმეზე მიღებულ იქნას ახალი გადაწყვეტილება, რომლითაც სარჩელი დაკმაყოფილდება.

4. გასაჩივრებული გადაწყვეტილების უცვლელად დატოვების დასაბუთება:

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

4.2. საქართველოს სამოქალაქო საპროცესო კოდექსის 377-ე მუხლის პირველი ნაწილის თანახმად, სააპელაციო სასამართლო ამოწმებს გადაწყვეტილებას სააპელაციო საჩივრის ფარგლებში, ფაქტობრივი და სამართლებრივი თვალსაზრისით. ამავე მუხლის მე-2 ნაწილის თანახმად, სამართლებრივი თვალსაზრისით შემოწმებისას, სასამართლო ხელმძღვანელობს სამოქალაქო საპროცესო კოდექსის 393-ე და 394-ე მუხლების მოთხოვნებით.

4.3. საქართველოს სამოქალაქო საპროცესო კოდექსის 382-ე მუხლის მე-2 ნაწილის თანახმად, სააპელაციო სასამართლოს შეუძლია გაიზიაროს პირველი ინსტანციის სასამართლოს მიერ მტკიცებულებათა გამოკვლევის შედეგები მთლიანად ან ნაწილობრივ. საქართველოს სამოქალაქო საპროცესო კოდექსის 390-ე მუხლის მე-3 ნაწილის „გ“ ქვეპუნქტის მიხედვით, სააპელაციო სასამართლოს განჩინება აღწერილობითი და სამოტივაციო ნაწილების ნაცვლად უნდა შეიცავდეს მოკლე დასაბუთებას გასაჩივრებული გადაწყვეტილების გაუქმების ან უცვლელად დატოვების შესახებ. თუ სააპელაციო სასამართლო ეთანხმება პირველი ინსტანციის სასამართლოს შეფასებასა და დასკვნებს, საქმის ფაქტობრივ ან/და სამართლებრივ საკითხებთან დაკავშირებით, მაშინ დასაბუთება იცვლება მათზე მითითებით.

ფაქტობრივი დასაბუთება

4.4. დადგენილია, რომ შპს „მ-----ი“ სამეწარმეო სუბიექტად დარეგისტრირდა 2000 წლის 2-----. საწარმოს 100%-იანი წილის მფლობელი და დირექტორი არის გ-----ე. იგი სამეწარმეო საქმიანობას - ფ----- ახორციელებდა კასპში, ს-----ში (დღევანდელი გ-----ა).

4.5. შპს „მ-----მა“ 2009 წლის 29 დეკემბერს განუსაზღვრელი ვადით გასცა მიწდობილობა ნ-----ზე, რომლითაც მიანიჭა უფლება ყოფილიყო საწარმოს

წარმომადგენელი სხვადასხვა დაწესებულებასა თუ ორგანიზაციაში. (ტ. 1, ს.ფ. 35).

4.6. ნ-----სა და გ-----ეს შორის 2010 წლის 26 მაისს დაიდო სესხისა და იპოთეკის ხელშეკრულება, რომლის თანახმად, ნ-----მა გ-----ეს ასესხა 1---- აშშ დოლარი. სესხის უზრუნველყოფის მიზნით იპოთეკით დაიცვირთა გ-----ის კუთვნილი, კასპში, ს-----ში მდებარე უძრავი ქონება. სესხის დაბრუნების ვადად განისაზღვრა 2011 წლის 18 მაისი. (ტ. 1, ს.ფ. 36-40).

4.7. 2010 წლის 28 ივნისს სს „პ-----ს“, გ-----ესა (მესაკუთრე) და ნ-----ს (მსესხებელი) შორის დაიდო იპოთეკის ხელშეკრულება, რომლის თანახმად, მსესხებელს და ბანკს შორის 2009 წლის 29 დეკემბერს გაფორმებული საკრედიტო ხელშეკრულებით გათვალისწინებული მსესხებლის ვალდებულების შესრულების უზრუნველსაყოფად, მესაკუთრემ ბანკის სასარგებლოდ იპოთეკით დატვირთა მის საკუთრებაში არსებული, კასპში, ს-----ში მდებარე უძრავი ქონება. (ტ. 1, ს.ფ. 41-43).

4.8. ნ-----სა და გ-----ეს შორის 2012 წლის 18 აპრილს დაიდო სესხისა და იპოთეკის ხელშეკრულება, რომლის თანახმად, ნ-----მა გ-----ეს 2017 წლის 18 მაისამდე ასესხა 2---- ლარი (1---- აშშ დოლარი). სესხის უზრუნველყოფის მიზნით იპოთეკით დაიცვირთა გ-----ის კუთვნილი, კასპში, გ-----ში მდებარე უძრავი ქონება. (ტ. 1, ს.ფ. 44-49).

4.9. სსიპ შემოსავლების სამსახურის 2012 წლის 17 ივლისის N2----- საგადასახადო შეწყობინებით შპს „მ-----ს“ ეცნობა, რომ გათვალისწინებულია საწარმოს 2006 წლის პირველი იანვრიდან საქმიანობის საგადასახადო შემოწმების დანიშვნა. შესამოწმებელი პერიოდი განისაზღვრება 2006 წლის პირველი იანვრიდან 2012 წლის 2 ივლისის ჩათვლით. საზოგადოებას განემარტა, რომ უფლება აქვს აირჩიოს საგადასახადო შემოწმების განმახორციელებელი პირი: საგადასახადო ორგანო ან დამოუკიდებელი აუდიტორულ-საკონსულტაციო კომპანია/კერძო აუდიტორი. მითითებული შეტყობინება შპს „მ-----ს“ გაეგზავნა ელექტრონულად და გადასახადის გადამხდელი გაეცნო მას 2012 წლის 1-----. (ტ. 1, ს.ფ. 27-28).

4.10. შპს „გ-----“ მეწარმე სუბიექტად დარეგისტრირდა 2012 წლის 1-----, რომლის 100%-იანი წილის მფლობელი და დირექტორი არის ნ-----ი. საწარმოს იურიდიული მისამართია კასპი, გ-----ის ქ---- (ტ. 1, ს.ფ. 134-135).

4.11. დადგენილია, რომ შპს „მ-----მა“ 2012 წლის 20 დეკემბერს შპს „გ-----ს“ სასაქონლო ზედნადებით მიაწოდა 1----- ლარის ღირებულების სასაქონლო-

მატერიალური ფასეულობების ნაშთი და თვითონ შეაჩერა საქმიანობა, ხოლო იმავე მისამართზე - კასპში, ს-----ში იგივე საქმიანობა გააგრძელა შპს „გ-----მა“.

4.12. სსიპ შემოსავლების სამსახურის 2015 წლის 24 ივლისის N0----- ბრძანებით ყადაღა დაედო შპს „მ-----ის“ ქონებას. ბრძანება საწარმოს დირექტორს - გ-----ეს ჩაბარდა 2015 წლის 31 ივლისს. (ტ. 1, ს.ფ. 30).

4.13. შპს „მ-----ის“ 2015 წლის 31 ივლისის განცხადებით სსიპ შემოსავლების სამსახურს ეცნობა, რომ საწარმოს საკუთრებაში არსებული და ბალანსზე რიცხული ქონება არ გააჩნია. (ტ. 1, ს.ფ. 33).

4.14. შპს „მ-----ის“ დირექტორის გ-----ის 2017 წლის 31 იანვრის განცხადებით სსიპ შემოსავლების სამსახურს ეცნობა, რომ 2012 წლის 20 დეკემბრის N0----- სასაქონლო ზედნადებით გაყიდული, შპს „მ-----ისთვის“ გადასახდელი საქონლის ღირებულება - 1--- ლარი შპს „გ-----ის“ დირექტორს - ნ-----ს მისთვის არ გადაუცია. ამასთანავე, შპს „მ-----ს“ 2009 წლის 29 დეკემბრიდან მართავს მინდობილი პირი - ნ-----ი. გ-----ის მითითებით, აღნიშნული პერიოდიდან შეხება არ ჰქონია შპს „მ-----თან“. (ტ. 1, ს.ფ. 34).

4.15. საჯარო რეესტრიდან 2012 წლის 21 დეკემბრის ამონაწერის თანახმად, კასპში, გიორგი ს-----ში მდებარე 47 კვ.მ. ფართობის უძრავი ნივთი (ს.კ. 6-----) 2010 წლის 8 ივნისიდან რეგისტრირებულია გ-----ის საკუთრებაში (ტ. 1, ს.ფ. 25-26).

4.16. საჯარო რეესტრიდან 2017 წლის 15 თებერვლის ამონაწერის თანახმად, კასპში, გიორგი ს-----ში მდებარე უძრავი ნივთი (ს.კ. 6-----), 2011 წლის 24 ნოემბრის ნასყიდობის ხელშეკრულების საფუძველზე, რეგისტრირებულია ნ-----ის საკუთრებად. (ტ. 1, 130-131).

სამართლებრივი დასაბუთება

4.17. სააპელაციო სასამართლო მიიჩნევს, რომ პირველი ინსტანციის სასამართლომ სამართლებრივი თვალსაზრისით სწორად გადაწყვიტა სადავო საკითხი; თავის მხრივ, აპელანტმა სააპელაციო საჩივარში ვერ გააქარწყლა პირველი ინსტანციის სასამართლოს მიერ გაკეთებული სამართლებრივი დასკვნები, ვერ მიუთითა და ვერ წარმოადგინა ისეთი არგუმენტები, რომლებზე დაყრდნობითაც შესაძლებელი იქნებოდა საქმეზე დადგენილი ფაქტების სხვაგვარი სამართლებრივი შეფასება.

4.18. სააპელაციო სასამართლო განმარტავს, რომ მოცემულ შემთხვევაში წარმოდგენილია 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 სამართალურთიერთობის არსებობა-არარსებობის ფაქტს.

კონკრეტულ შემთხვევაში სადავოა მოპასუხეთა ერთმანეთის ცრუმაგიერ პირებად ცნობის საკითხი. შესაბამისად, უტყუარად უნდა დადასტურდეს ისეთი ფაქტობრივი საფუძვლების არსებობა, რომელთა სამართლებრივი შეფასების დროსაც სასამართლო აღიარებს კონკრეტული ფაქტის - მოპასუხეთა ცრუმაგიერობის არსებობას.

4.19. სააპელაციო სასამართლო მიუთითებს 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 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 გადახდევენების მიზნით, საგადასახადო ორგანოს უფლება აქვს, ცრუმაგიერი პირის მიმართ განაზოციელოს საგადასახადო დავალიანების გადახდევენების უზრუნველყოფის ღონისძიებები.

4.20. სააპელაციო სასამართლო მიუთითებს, რომ საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 246-ე მუხლის შინაარსიდან ცხადია, რომ კანონმდებელი არ მიუთითებს კონკრეტულ გარემოებებზე, რომელთა ერთობლიობა ქმნის ცრუმაგიერ პირებად აღიარების საფუძველს. ამასთან, „საგადასახადო კოდექსის 246-ე მუხლის შინაარსიდან გამომდინარე, ცრუმაგიერ პირებად აღიარებისათვის სახეზე უნდა იყოს გადასახადის გადამხდელის განსხვავების შეუძლებლობა სხვა იმ პირისაგან, რომელიც გამოყენებული არის გადასახადის გადახდევენების უზრუნველყოფის ღონისძიებებისათვის 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.“ (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.“ (საქართველოს უზენაესი სასამართლოს 2010 წლის 6 ივლისის გადაწყვეტილება საქმეზე №ბს-1546-1476 (კ-09)). შესაბამისად, „ცრუმაგიერი პირის დეფინიცია უნდა აკმაყოფილებდეს ორ კრიტერიუმს: ა) რეალური და ცრუმაგიერი პირი ერთმანეთისაგან არ უნდა განსხვავდებოდეს; ბ) ცრუმაგიერი პირი უნდა იყოს გამოყენებული გადასახადის 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.“ (საქართველოს უზენაესი სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატის 2017 წლის 20 აპრილის განჩინება საქმეზე №ბს-167-165(კ-17)).

4.21. ამდენად, ცრუმაგიერ პირებად ცნობის შესახებ სარჩელის წარდგენისას სასამართლომ კონკრეტული გარემოებების შეფასების შედეგად მოცემული ნორმის საკანონმდებლო მიზნის (უზრუნველყოფილ იქნას აღიარებული საგადასახადო ვალდებულების შესრულება) გათვალისწინებით უნდა დაადგინოს და საგადასახადო ორგანომ უნდა დაამტკიცოს მოპასუხეთა ქმედებების ისეთი ჯაჭვის არსებობა, რაც დაადასტურებს რეალური და ცრუმაგიერი პირების განსხვავების შეუძლებლობასა და ცრუმაგიერი პირის გადასახადის გადახდევინების უზრუნველყოფის ღონისძიებებისათვის თავის ასარიდებლად შექმნასა თუ გამოყენებას. ამასთანავე, სააპელაციო სასამართლო აღნიშნავს, რომ ვინაიდან ცრუმაგიერ პირებად ცნობა უშუალოდ არის დაკავშირებული პირის საკუთრების უფლების შეზღუდვასთან, მის ქონებაზე საგადასახადო დავალიანების გადახდევინების უზრუნველყოფის ღონისძიებების გამოყენებასთან, აუცილებელია, რომ აღნიშნული ფაქტი დადგინდეს კანონით დადგენილი ყველა დანაწესის სრული დაცვითა და ფაქტობრივი გარემოებების შესწავლისა და შეფასების შედეგად.

4.22. განსახილველ შემთხვევაში საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 246-ე მუხლის დისპოზიციიდან გამომდინარე, იმისათვის, რომ დადასტურდეს ცრუმაგიერი მფლობელობის ფაქტი, სავალდებულოა დადგინდეს, რომ მოპასუხეები საერთო ეკონომიური ინტერესების საფუძველზე მოქმედებდნენ გადახდევინების უზრუნველყოფის ღონისძიებებისათვის თავის არიდების მიზნით.

აღნიშნული გარემოების დადგენის თვალსაზრისით, პრინციპული მნიშვნელობა ენიჭება იმ ფაქტის დადასტურებას, რომ მეწარმედ რეგისტრირებულ პირს 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.

4.23. სააპელაციო სასამართლო, პირველ ყოვლისა, ყურადღებას გაამახვილებს მოპასუხეთა ურთიერთდამოკიდებულების შესახებ. კერძოდ, საქართველოს საგადასახადო კოდექსის მე-19 მუხლის 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, სააპელაციო პალატა განმარტავს, რომ ურთიერთდამოკიდებულ პირებს შორის განსაკუთრებული ურთიერთობა გავლენას ახდენს მათ შორის განხორციელებული ეკონომიკური საქმიანობის საგადასახადო რეგულირებაზე, ეკონომიკურ შედეგებსა და საგადასახადო ტვირთის ოდენობის განსაზღვრაზე, რაც არ ქმნის იმავდროულად მათი ცრუმაგიერ პირებად აღიარების საფუძველს.

შესაბამისად, მხოლოდ ის ფაქტი, რომ შპს „მ-----ის“ დირექტორი და 100%-იანი წილის მფლობელი არის გ-----ე და შპს „გ-----ის“ - ნ-----ი, რაც საგადასახადო კოდექსის მე-19 მუხლის მეორე ნაწილიდან გამომდინარე განსაკუთრებულ ურთიერთობებს მიეკუთვნება, არ ნიშნავს, რომ ისინი იმავდროულად ერთმანეთის ცრუმაგიერი პირები არიან.

4.24. აპელანტი ყურადღებას ამახვილებს მასზედ, რომ შპს „მ-----მა“ 2012 წლის 20 დეკემბერს შპს „გ-----ს“ სასაქონლო ზედნადებით მიაწოდა 1----- ლარის სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობების ნაშთი და თვითონ შეაჩერა საქმიანობა, ხოლო იმავე მისამართზე - კასპში, ს-----ში იგივე საქმიანობა გააგრძელა შპს „გ-----მა“.

სააპელაციო სასამართლო მიუთითებს, რომ გადასახადის გადამხდელის მიერ სხვა პირისათვის ქონების გადაცემის საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 246-ე მუხლის ჭრილში განხილვისას, არსებითია, დადგინდეს მხარეთა რეალური ნება, მიზანი, სამართლებრივი საფუძვლები, ქონების გადაცემის კანონმდებლობით დადგენილი წესების დაცვა, ქონების რეალურად გადაცემა, მისი სასყიდლიანობა, ხელშეკრულების შესრულება. სადავო შემთხვევაში სააპელაციო პალატა ითვალისწინებს დადებული ხელშეკრულების სასყიდლიანობას. ამასთანავე,

მნიშვნელოვანია, რომ მხარეთა შორის სადავო არის ვალდებულება შესრულად თუ არა დროულად და ჯეროვნად. კერძოდ, ნ-----ის განმარტებით, მან თანხა გადაიხადა, ხოლო შპს „მ-----ის“ დირექტორის გ-----ის 2017 წლის 31 იანვრის განცხადებით სსიპ შემოსავლების სამსახურს ეცნობა, რომ 2012 წლის 20 დეკემბრის N0----- სასაქონლო ზედნადებით გაყიდული, შპს „მ-----ისთვის“ გადასახდელი საქონლის ღირებულება - 1---- ლარი შპს „გ-----ის“ დირექტორს - ნ-----ს მისთვის არ გადაუცია. ამდენად, სააპელაციო სასამართლო აღნიშნავს, რომ მოცემულ შემთხვევაში კერძოსამართლებრივი ხელშეკრულებიდან გამომდინარე ვალდებულების არსებობა დგინდება, თუმცა მისი შესრულების ფაქტი სადავოა. სააპელაციო პალატა განმარტავს, რომ მოპასუხეთა ერთმანეთის ცრუმაგიერ პირებად მიჩნევა არ შეიძლება განპირობებულ იქნას მხოლოდ იმ გარემოებით, ხელშეკრულების ერთ-ერთმა მხარემ შეასრულა თუ არა ვალდებულება. საგადასახადო მიზნებისთვის გადამწყვეტია არა ვალდებულების შეუსრულებლობის საკითხი, არამედ ზოგადად ოპერაციის ბუნება, კერძოდ, მტკიცებულებათა ერთობლიობით უნდა დასტურდებოდეს ოპერაციის ფიქციურობა, ქონების მხოლოდ გადასახადების გადახდევინების უზრუნველყოფის ღონისძიებისგან თავის არიდების მიზნით გადაცემა. სადავო შემთხვევაში კი, არ დგინდება ქმედებების ისეთი ერთობლიობა და უწყვეტი ჯაჭვი, რომელიც გააჩნდა 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.

4.25. აპელანტი ასევე ყურადღებას ამახვილებს წარმოდგენილ იპოთეკისა და სესხის ხელშეკრულებებზე, მოპასუხის მიერ უძრავი ნივთის შეძენაზე და თვლის, რომ დგინდება დირექტორის მიერ ფიდუციური ვალდებულებების დარღვევა - საწარმოს თანხების პირადი მიზნებისთვის და არა გადასახადების დაფარვისთვის გამოყენება. აღნიშნულთან დაკავშირებით, პალატა მიუთითებს, ერთი მხრივ, სადავოა 2012 წლის 20 დეკემბერს საქონლის მიწოდების ღირებულების დაფარვა და შესაბამისად, ამ თანხის შპს „მ-----ის“ მიერ მოპოვება და შემდგომში დირექტორის/მისი მინდობილი პირის მიერ განკარგვა, მეორე მხრივ კი, აღსანიშნავია, რომ სესხის და იპოთეკის ხელშეკრულებები დადებულია 2010 წლის 26 მაისს და 2012 წლის 18 აპრილს, ასევე, საჯარო რეესტრიდან 2017 წლის 15 თებერვლის ამონაწერის თანახმად, კასპში, გიორგი ს-----ში მდებარე უძრავი ნივთი (ს.კ. 6-----) ნ-----ის საკუთრებად რეგისტრირებულია 2011 წლის 24 ნოემბრის ნასყიდობის ხელშეკრულების საფუძველზე. ამრიგად, განხორციელებული ოპერაციების თანმიმდევრობის გათვალისწინებით, მით უფრო იმ პირობებში, როდესაც სადავოა შპს „მ-----ის“ მიერ საქონლის გაყიდვის შედეგად თანხის მიღება, ცალსახად არ დასტურდება, რომ მოპასუხეთა მიერ სადავო პერიოდში მოპოვებულია კონკრეტული თანხები, რომლებიც არ იქნა

მიმართული გადასახადების დასაფარად, არამედ განრიდებული იქნა საწარმოს მიერ და გამოყენებულია ფიზიკური პირების პირადი ინტერესების დასაკმაყოფილებლად.

4.26. გარდა ზემოაღნიშნულისა, სააპელაციო სასამართლო განმარტავს, 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. კერძოდ, „მეწარმეთა შესახებ“ საქართველოს კანონის 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.

4.27. სააპელაციო სასამართლო განმარტავს, 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, თუმცა აღნიშნული საკითხის შესწავლა წარმოადგენს სამოქალაქო წესით განსაზღვრული დამოუკიდებელი მოთხოვნის საგანს. სასამართლო დამატებით მიუთითებს, 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 არა სსიპ შემოსავლების სამსახური მოითხოვოს მათგან კომპანიის საგადასახადო ვალდებულებების ანაზღაურება და რა სამართლებრივი საფუძვლით. 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, სხვათაგან ერთად, მოიცავს დირექტორის მოვალეობას საზოგადოების საქმეებს გაუძღვეს კეთილსინდისიერად, კერძოდ, ზრუნავდეს ისე, როგორც ზრუნავს ანალოგიურ თანამდებობაზე და ანალოგიურ პირობებში მყოფი ჩვეულებრივი, სალად 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.

სააპელაციო სასამართლო მიიჩნევს, რომ დირექტორის პირადი პასუხისმგებლობის საკითხის განხილვა გამომდინარეობს „მეწარმეთა შესახებ“ საქართველოს კანონიდან და სცდება განსახილველი ადმინისტრაციული დავის ფარგლებს.

4.28. ყოველივე ზემოაღნიშნულიდან გამომდინარე, განსახილველ შემთხვევაში სააპელაციო სასამართლო მიიჩნევს, რომ შემოსავლების სამსახურის მიერ მითითებული ფაქტები არც ცალ-ცალკე და არც ერთობლიობაში არ ქმნის საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 246-ე მუხლით გათვალისწინებული ცრუმაგიერი პირების დადგენის სამართლებრივ საფუძველს, ვინაიდან არ დასტურდება მოპასუხეთა მიერ ურთიერთშორის ისეთი კავშირის შექმნა, რომ საგადასახადო ორგანო ვერ ახდენდეს გადასახადის გადამხდელი პირის იდენტიფიცირებას კონკრეტულ დასაბეგრ ოპერაციებზე. ასევე, სახეზე არ არის მტკიცებულებათა ერთობლიობა, რომელიც დაადასტურებდა, რომ მოპასუხეები მათ მიერ განხორციელებული ოპერაციების ერთობლიობით მოქმედებდნენ კუთვნილი საგადასახადო ვალდებულებების თავიდან აცილების მიზნით. ამდენად, არ არსებობდა სარჩელის დაკმაყოფილების ფაქტობრივ-სამართლებრივი საფუძვლები.

5. შემაჯამებელი სასამართლო დასკვნა

ზემოაღნიშნული გარემოებების ანალიზის საფუძველზე სააპელაციო პალატას მიაჩნია, რომ პირველი ინსტანციის სასამართლომ არსებითად სწორად გადაწყვიტა სადავო საკითხი, რის გამოც არ არსებობს სააპელაციო საჩივრის დაკმაყოფილებისა და გასაჩივრებული გადაწყვეტილების გაუქმების საქართველოს სამოქალაქო საპროცესო კოდექსის 393-ე და 394-ე მუხლებით გათვალისწინებულ პროცესუალურ-სამართლებრივი საფუძვლები. შესაბამისად, უცვლელად უნდა დარჩეს მოცემულ საქმეზე გორის რაიონული სასამართლოს 2017 წლის 11 ოქტომბრის გადაწყვეტილება.

6. საპროცესო ხარჯები

აპელანტი გათავისუფლებულია სახელმწიფო ბაჟის გადახდისაგან, „სახელმწიფო ბაჟის შესახებ“ კანონის მე-5 მუხლის „ლ“ ქვეპუნქტის საფუძველზე.

ს ა რ ე ზ ო ლ უ ც ი ო ნ ა წ ი ლ ი

იხელმძღვანელა რა საქართველოს ადმინისტრაციული საპროცესო კოდექსის პირველი, მე-12, მე-13, საქართველოს სამოქალაქო საპროცესო კოდექსის 257-ე, 372-ე, 386-ე, 390-ე, 391-ე, 395-ე, 397-ე მუხლებით

თბილისის სააპელაციო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატამ დ ა ა დ გ ი ნ ა:

1. სსიპ შემოსავლების სამსახურის სააპელაციო საჩივარი არ დაკმაყოფილდეს;
2. უცვლელად დარჩეს გორის რაიონული სასამართლოს 2017 წლის 11 ოქტომბრის გადაწყვეტილება;
3. განჩინება 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 განჩინების ასლის ჩაბარებიდან 21 (ოცდაერთი) დღის ვადაში.

თავმჯდომარე

გიორგი ტყავაძე

მოსამართლეები

თამარ ონიანი

მანანა ჩოხელი