



გადაწყვეტილება საქართველოს სახელით

შესავალი ნაწილი

22 მარტი, 2019 წელი

ქ. თბილისი

თბილისის სააპელაციო სასამართლოს
ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატა

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

აპელანტი (მოსარჩელე) - სსიპ შემოსავლების სამსახური,

მოწინააღმდეგე მხარეები (მოპასუხეები) - შპს „-----“, შპს „-----“
„, შ----- ც-----ი, ი---- გ-----ე, დ---- გ-----ე,

დავის საგანი: ცრუმაგიერ პირებად აღიარება

გასაჩივრებული გადაწყვეტილება - გორის რაიონული სასამართლოს 2018 წლის 20 ივნისის გადაწყვეტილება;

საქმის განხილვის ფორმა - ზეპირი მოსმენის გარეშე

1. სასარჩელო მოთხოვნა:

შპს „-----“-ს, შპს „-----“-ს, შ----- ც-----ის, ი---- გ-----ის და დ---- გ-----ის ერთმანეთის ცრუმაგიერ პირებად აღიარება.

2. მოპასუხეების პოზიცია:

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

3. გასაჩივრებული გადაწყვეტილების დასკვნები:

გასაჩივრებული გადაწყვეტილების სარეზოლუციო ნაწილი:

სსიპ „შემოსავლების სამსახურის“ სარჩელი შპს „-----“-ს, შპს „-----“-ს, შ----- ც-----ის, ი---- გ-----ის დ---- გ-----ის მიმართ მოპასუხეების ერთმანეთის ცრუმაგიერ პირებად ცნობის შესახებ არ დაკმაყოფილდა.

4. გასაჩივრებული გადაწყვეტილებით დადგენილი ფაქტები:

4.1. შპს „-----“ (ს/ნ-----) სამეწარმეო რეესტრში დარეგისტრირდა 2002 წლის 12 დეკემბერს, მისი იურიდიული მისამართია ქ.გორი, თ----- . მისი დირექტორი არის ი---- გ-----ე, ხოლო 100 %-იანი წილის მესაკუთრეა შ----- ც-----ი, საქმიანობის სფეროს წარმოადგენს ცეცხლსასროლი იარაღის და სანადირო საშუალებების რეალიზაცია.

სასამართლო ეყრდნობა შემდეგ მტკიცებულებას: ამონაწერი მეწარმეთა და

არასამეწარმეო (არაკომერციული) იურიდიული პირების რეესტრიდან.
მხარეთა ახსნა-განმარტება;

4.2. შპს „-----“ (ს/ნ-----) სამეწარმეო რეესტრში დარეგისტრირდა 2-
-----ს, მისი იურიდიული მისამართია ქ.გორი, თ-----, მისი
დირექტორი არის ი--- გ-----ე ხოლო, 100 %-იანი წილის მესაკუთრეა დ---- გ-----
--ე. საქმიანობის სფეროს წარმოადგენს ცეცხლსასროლი იარაღის და სანადირო
საშუალებების რეალიზაცია;

სასამართლო ეყრდნობა შემდეგ მტკიცებულებას: ამონაწერი მეწარმეთა და

არასამეწარმეო (არაკომერციული) იურიდიული პირების რეესტრიდან.
მხარეთა ახსნა-განმარტება;

4.3. შპს „-----“-ს აღიარებული საგადასახადო დავალიანება 2017 წლის 25 აპრილის მდგომარეობით შეადგენს 531 168.13 ლარს.

სასამართლო ეყრდნობა შემდეგ მტკიცებულებას: მხარეთა ახსნა-განმარტება;

4.4. 2015 წლის 31 დეკემბერს N----- შეტყობინებით შპს „-----“-ის (ს/ნ-----) სახელზე რეგისტრირებულია საგადასახადო გირავნობის/იპოთეკის უფლება;

სასამართლო ეყრდნობა შემდეგ მტკიცებულებას: შემოსავლების სამსახურის ადმინისტრირების დეპარტამენტის 2015 წლის 31 დეკემბრის №----- -- შეტყობინება საგადასახადო გირავნობის/იპოთეკის უფლების შესახებ;

4.5. 2016 წლის 29 ივნისს ყადაღა დაედო შპს „-----“ - ს (ს/ნ-----) საკუთრებაში არსებულ ან/და ბალანსზე რიცხულ ნებისმიერ ქონებას;

სასამართლო ეყრდნობა შემდეგ მტკიცებულებას: შემოსავლების სამსახურის ადმინისტრირების დეპარტამენტის 2016 წლის 29 ივნისის №----- ბრძანება ქონებაზე ყადაღის დადების შესახებ;

4.6. შ----- ც-----ს 2015 წლის 30 დეკემბრიდან დივიდენდის სახით შპს ,-----
“- დან გატანილი აქვს 877 375.82 ლარი.

სასამართლო ეყრდნობა შემდეგ მტკიცებულებას: ინფორმაცია საანგარიშო პერიოდის მიხედვით გაცემული თანხებისა და დაკავებული გადასახადის შესახებ;

4.7. შპს ,-----“-ს მომსახურება გაწეული აქვს შპს ,-----“-სთან.

სასამართლო ეყრდნობა შემდეგ მტკიცებულებას: საგადასახადო ანგარიშფაქტურები;

5. დადგენილი ფაქტები პირველი ინსტანციის სასამართლომ სამართლებრივად შემდეგნაირად შეაფასა:

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

პირველი ინსტანციის სასამართლომ, აღნიშნა, რომ შპს ,-----“ (ს/ნ-----) სამეწარმეო რეესტრში დარეგისტრირდა 2002 წლის 12 დეკემბერს, მისი დირექტორი არის ი---- გ-----ე, ხოლო 100 %-იანი წილის მესაკუთრე შ----- ც-----ი, შპს ,-----“ (ს/ნ-----) კი დარეგისტრირდა 2-----ს, მისი დირექტორი არის ი---- გ-----ე, ხოლო 100 %-იანი წილის მესაკუთრეა დ----- გ-----ე. სასამართლომ მიიჩნია, რომ აღნიშნული ვერ გახდებოდა მოპასუხეთა ერთმანეთის ცრუმაგიერ პირებად აღიარების საფუძველი, ვინაიდან საქმეზე არ იქნა წარმოდგენილი იმის დამადასტურებელი მტკიცებულებები, რომ აღნიშნული პირები ერთად ახორციელებდნენ სამეწარმეო საქმიანობას ან რაიმე კავშირი ჰქონდათ მათ მიერ განხორციელებულ საქმიანობას.

სასამართლომ ასევე ყურადღება გაამახვილა იმ გარემოებაზე, რომ შპს ,-----
-----“ დარეგისტრირდა სამეწარმეო რეესტრში 2-----ს, იმ პერიოდში, როდესაც ჯერ კიდევ ფუნქციონირებდა შპს ,-----“ და მას არ გააჩნდა აღიარებული საგადასახადო დავალიანება. ამდენად, სასამართლომ მიიჩნია, რომ მოსარჩელის მხრიდან ვერ დასტურდებოდა ის ფაქტი, რომ შპს ,---
-----“ შეიქმნა შპს ,-----“-ს მიერ საგადასახადო პასუხისმგებლობისაგან თავის არიდების მიზნით. სასამართლოს აზრით, წარმოდგენილი ფაქტობრივი გარემოებიდან არ დასტურდებოდა შპს ,-----“-ს და შპს ,-----“-ს ერთმანეთთან კავშირის ფაქტი. ამასთან, მოპასუხეთა ერთმანეთის ცრუმაგიერ პირებად აღიარების საფუძველი ვერ გახდებოდა ის გარემოება, რომ 2015 წლის 30 დეკემბრიდან შ----- ც-----ს დივიდენდის სახით შპს ,-----“-დან გატანილი აქვს 2 340 248.04 ლარი, ვინაიდან შპს-ს მიერ დივიდენდის გაცემის მომენტისთვის შპს ,-----“-ს არ გააჩნდა დავალიანება.

განსახილველ შემთხვევაში, საქმის მასალებით სასამართლომ დადასტურებულად არ მიიჩნია მოპასუხეთა კონტროლს დაქვემდებარებული რაიმე განსაკუთრებული ურთიერთობის არსებობა ერთმანეთს შორი. სასამართლომ აღნიშნა, რომ სარჩელში მითითებული გარემოებების გათვალისწინებით სასარჩელო მოთხოვნა არ არის შესაბამისობაში საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 246-ე მუხლთან. სასამართლომ მიიჩნია, რომ სახეზე არ არის საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 246-ე მუხლით განსაზღვრული ორი კუმულაციური პირობიდან არც ერთი - გადასახადის გადამხდელის სხვა პირისგან პრაქტიკულად განსხვავების შეუძლებლობა და ამ პირის გადასახადის გადახდევინების უზრუნველყოფის ღონისძიებებისთვის თავის არიდების მიზნით გამოყენება.

6. სსიპ შემოსავლების სამსახურის სააპელაციო მოთხოვნა:

გორის რაიონული სასამართლოს 2018 წლის 20 ივნისის გადაწყვეტილების გაუქმება და სარჩელის სრულად დაკმაყოფილება;

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

სააპელაციო საჩივრის ავტორს მიაჩნია, რომ შპს „-----“ (ს.ნ.-----), შპს „კ-----“ (ს.ნ.-----), შ.----- ც.-----ი (პ.ნ.-----), ი.----- გ.-----ე (პ.ნ.-----) და დ.----- გ.-----ე (პ.ნ.-----) წარმოადგენენ ერთმანეთის ცრუმაგიერ პირებს. აპელანტი სააპელაციო საჩივარში უთითებს, რომ შპს „-----ს“ საგადასახადო დავალიანება შეადგენს 531 168,13 ლარს, 2017 წლის 25 აპრილის მდგომარეობით რის გამოც გადამხდელის მიმართ გამოყენებულია უზრუნველყოფის ღონისძიებები. დღეის მდგომარეობით კი შპს „-----ს“ საგადასახადო დავალიანება შეადგენს 1 573 838.17 ლარს, საიდანაც, 438 874,88 ლარი დარიცხულია შპს „-----ს“ დეკლარაციების შესაბამისად, რომელსაც დარიცხული აქვს 101 525,57 ლარის საურავი, ვინაიდან აღნიშნული დავალიანება წარმოადგენს დეკლარირებულ დავალიანებას, შესაბამისად ამ ნაწილსი დავალიანება სრულადაა აღიარებული.

2016 წლის 20 იანვარს შპს „-----მ“ რეგისტრაციიდან მოხსნა სალარო აპარატი D-----, ხოლო იმავე დღეს იგივე მისამართზე იგივე სალარო აპარატი დაარეგისტრირა შპს „კ-----ს“ სახელით და მისი მეშვეობით გაგრძელა სამეწარმეო საქმიანობა. აპელანტმა, ასევე აღნიშნა, რომ შპს „-----მ“ 2016 წლის 24 მარტის სერია ე----- საგადასახადო ანგარიშ-ფაქტურით 543 325,89 ლარის საქონელი გადააწერა შპს „კ-----ს“ და შეაჩერა სამეწარმეო საქმიანობა. აპელანტმა ყურადღება გაამახვილა იმ გარემოებაზე, რომ სამეწარმეო საქმიანობის შეჩერებამდე შპს „-----ს“ შემოსავალმა ნაღდი ანგარიშშორებით მიღებულმა თანხამ შეადგინა 877 375,82 ლარი, ასევე შ.----- ც.-----ს შპს „-----ს“ დამფუძნებელს იმ პირობებში როდესაც საწარმოს ბიუჯეტის მიმართ გააჩნდა აღიარებული დავალიანება დივიდენდის სახით გატანილი აქვს 2015 წლის დეკემბრიდან 2016 წლის ივნისამდე 2 340 248,04 ლარი. უძრავი ქონება, სადაც

ყადაღის აქტში აღწერილი შპს „-----ს“ დაყადაღებული ქონება ინახებოდა და სადაც დღეის მდგომარეობით სამეწარმეო საქმიანობას ახორციელებს შპს „კ-----“ ეს უძრავი ქონება წარმოადგენს შპს „კ-----ს“ დამფუძნებლის დ----- გ-----ის საკუთრებას.

აპელანტმა, ასევე მიუთითა იმ ფაქტზე, რომ სარჩელში ხსენებული პირები წარმოადგენენ ურთიერთდაკავშირებულ პირებს ერთი მხრივ შ----- ც-----ი და ი---- გ-----ე არიან ცოლ-ქმარი, მეორეს მხრივ ი---- გ-----ე და დ----- გ-----ე წარმოადგენენ ერთმანეთის მამაშვილ პირებს შესაბამისად მათ ამოძრავებდათ მოგების მიღების საერთო მიზანი პრაქტიკის გათვალისწინებით ეს მიუთითებს, რომ სახეზეა საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 246-ე მუხლის აუცილებელი კრიტერიუმი.

აპელანტს მიაჩნია, რომ საგადასახადო ვალდებულებების სწორად განსაზღვრისა და შემდგომში გადასახადის გადახდევინების უზრუნველყოფის ღონისძიებების გამოყენების მიზნით საჭიროა, შპს „-----“ (ს.ნ-----), შპს „კ-----“ (ს.ნ-----), შ----- ც-----ი (პ.ნ-----), ი---- გ-----ე (პ.ნ-----) და დ----- გ-----ე (პ.ნ-----) ცნობილ იქნენ ერთმანეთის ცრუმაგიერ პირებად. წარმომადგენლის განმარტებით, მათი ქმედება მიმართული იყო საწარმოდან ფულადი სახსრების გატანის გზით, შპს „-----“-ს კუთვნილი საგადასახადო ვალდებულებების შეუსრულებლობისკენ და გადასახადის გადახდევინების უზრუნველყოფის ღონისძიებებისგან თავის არიდებისკენ.

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

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

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

საქართველოს სამოქალაქო საპროცესო კოდექსის 385-ე მუხლის მეორე ნაწილის შესაბამისად, როდესაც არსებობს გასაჩივრებული გადაწყვეტილების გაუქმების

აბსოლუტური საფუძვლები (სსსკ-ის 394-ე მუხლით გათვალისწინებული შემთხვევები), სააპელაციო სასამართლოს შეუძლია თვითონ გამოიტანოს გადაწყვეტილება, რა დროსაც სსსკ-ის 386-ე მუხლის მიხედვით გასაჩივრებული გადაწყვეტილების შეცვლით იღებს ახალ გადაწყვეტილებას.

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

განსახილველი დავის საგანს წარმოადგენს პირთა ცრუმაგიერად აღიარება, რასაც არეგულირებს საქართველოს საგადასახადო კანონმდებლობა. საგადასახადო კოდექსის 246-ე მუხლის პირველი ნაწილის თანახმად, თუ სასამართლო დაადგენს, რომ პრაქტიკულად შეუძლებელია გადასახადის გადამხდელის განსხვავება სხვა პირისგან და ეს პირი გამოყენებულია გადასახადის გადახდევინების უზრუნველყოფის ღონისძიებებისთვის თავის არიდების მიზნით, ითვლება, რომ აღნიშნული პირები არიან ერთიმეორის ცრუმაგიერი პირები. ამავე მუხლის მეორე ნაწილის მიხედვით კი, გადასახადის გადამხდელის აღიარებული საგადასახადო დავალიანების გადახდევინების მიზნით, საგადასახადო ორგანოს უფლება აქვს, ცრუმაგიერი პირის მიმართ განახორციელოს საგადასახადო დავალიანების გადახდევინების უზრუნველყოფის ღონისძიებები.

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

სააპელაციო პალატა განმარტავს, რომ პირთა ცრუმაგიერად ცნობა წარმოადგენს საგადასახადო დავალიანების გადახდევინებისათვის უზრუნველყოფის ღონისძიების გამოყენების ერთ - ერთ მნიშვნელოვან ინსტრუმენტს. აღიარებითი სარჩელის დაკმაყოფილების პირობებში საგადასახადო ორგანოს წარმოეშება სამართლებრივი საფუძველი აამოქმედოს კოდექსით გათვალისწინებული უზრუნველყოფის ნებისმიერი ღონისძიება ცრუმაგიერ პირთა მიმართ. უზრუნველყოფის ღონისძიების კანონდარღვევით გამოყენებამ შესაძლებელია გამოიწვიოს ერთის მხრივ, გადასახადის გადამხდელის საქართველოს კონსტიტუციით გარანტირებული საკუთრების უფლების გაუმართლებელი ხელყოფა, ხოლო მეორეს მხრივ, კონფლიქტში მოვიდეს ამავე კონსტიტუციის

იმპერატიულ დანაწესთან გადასახადების სავალდებულო წესით გადახდასთან დაკავშირებით. კონსტიტუციის 21-ე მუხლი წარმოადგენს საკუთრების უფლების დაცვის გარანტს, ისევე როგორც 94-ე მუხლი ადგენს გადასახადთა გადახდის გარდუვალობას. მოცემული დავის მნიშვნელობა განსაკუთრებულია, ვინაიდან გადაწყვეტილების შედეგით არ უნდა მოხდეს ბალანსის დარღვევა, როგორც საჯარო და კერძო ინტერესებს შორის, ასევე, სახელმწიფოს, როგორც კრედიტორის და გადასახადის გადამხდელის, როგორც მოვალის კანონიერ ინტერესებს შორის. სადავო ურთიერთობის მარეგულირებელი ნორმა იცავს სახელმწიფოს კანონიერ ინტერესს და გადასახადის გადამხდელთ უზღუდავს შესაძლებლობას თავი აარიდონ მათზე დაკისრებულ ვალდებულებას - სახელმწიფო ბიუჯეტში სავალდებულო შენატანს.

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

იქნება ეს უკვე წარმოშობილი თუ მოსალოდნელი ვალდებულების პირობებში. თუმცა, აქვე უნდა აღინიშნოს, რომ მოსალოდნელი საგადასახადო ვალდებულების თავის არიდების შემთხვევებში, საგადასახადო ორგანოს ეკისრება მტკიცების ტვირთი - დაადასტუროს, რომ ქონების გარიდების მომენტში გადამხდელმა იცოდა მოსალოდნელი დავალიანების შესახებ და სწორედ მისგან თავის არიდების მიზნით განახორციელა კონკრეტული ოპერაცია.

სააპელაციო პალატა ვერ გაიზიარებს პირველი ინსტანციის სასამართლოს მსჯელობას იმ სახის მტკიცებულების არარსებობაზე, რაც უტყუარად მიუთითებდა მოპასუხეთა ერთმანეთისაგან გაუმიჯნაობაზე და ამ გაუმიჯნაობის პირობებში განზრახ ერთობლივი - გადასახადის გადახდისაგან თავის არიდების მიზნით მოქმედებაზე. პალატა განმარტავს, რომ საგადასახადო კოდექსის მე-19 მუხლი განსაზღვრავს ურთიერთდამოკიდებული პირების ცნებას, იგი მოიცავს ჩამონათვალს იმ შემთხვევებისა, როდესაც პირები ითვლებიან ურთიერთდამოკიდებულებად. ნორმაში ასახული ჩამონათვალი ცხადჰყოფს, რომ ურთიერთდამოკიდებულ პირებს გააჩნიათ ერთმანეთთან მჭიდრო კავშირი, იქნება ეს ეკონომიკური თუ ნათესაური კავშირი. პირთა ცრუმაგიერად დადგენის ეტაპზე განსაკუთრებული ყურადღება უნდა მიექცეს მათ ურთიერთდამოკიდებულების საკითხსაც, ვინაიდან პირთა შორის ახლო კავშირი მაღალი რისკის მატარებელია იმ კუთხით, რომ არსებობს დიდი შანსი ამგვარმა კავშირმა გავლენა იქონიოს გარიგების შინაარსზე და მის სამართლებრივ შედეგებზე. სასამართლომ ჯეროვანი ანალიზის საფუძველზე უნდა განსაზღვროს სახეზეა თუ არა ურთიერთდამოკიდებულების გავლენა მხარეებს შორის ჩამოყალიბებულ სამართლებრივ ურთიერთობებზე. აქვე უნდა აღინიშნოს, რომ ურთიერთდამოკიდებული პირების არარსებობა, იმაკდროულად არ გამორიცხავს პირთა ცრუმაგიერობას. ასეთ შემთხვევებში უნდა შეფასდეს გადასახადის გადამხდელის საქმიანობის ისტორია, მის მიერ განხორციელებული ოპერაციები, გარიგებაში მონაწილე კონტრაქტები პირების დამოკიდებულება გარიგების შინაარსის, შედეგის მიმართ და მასზედ, თუ როგორი ეკონომიკური ეფექტის მომტანი იქნება მხარეთა შორის განხორციელებული გარიგება მასში მონაწილე თითოეულ პირზე.

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

საწარმო გამოიყენება სხვა საწარმოს ან პარტნიორის ვალდებულებების დასაფარავად და საწარმოების დამოუკიდებულების ხარისხი არ იძლევა მათი გამიჯვნის შესაძლებლობას.

განსახილველ შემთხვევაში დადგენილია, რომ შპს „-----“ (ს/ნ-----) სამეწარმეო რეესტრში დარეგისტრირდა 2002 წლის 12 დეკემბერს, მისი იურიდიული მისამართია ქ.გორი, თ-----. მისი დირექტორი არის ი---- გ---- ე, ხოლო 100 %-იანი წილის მესაკუთრეა შ----- ც-----ი, საქმიანობის სფეროს წარმოადგენს ცეცხლსასროლი იარაღის და სანადირო საშუალებების რეალიზაცია. შპს „-----“ (ს/ნ-----) სამეწარმეო რეესტრში დარეგისტრირდა 2-----ს, მისი იურიდიული მისამართია ქ.გორი, თ-----, მისი დირექტორი არის ი---- გ----- ე ხოლო, 100 %-იანი წილის მესაკუთრეა დ---- გ----- ე. საქმიანობის სფეროს წარმოადგენს ცეცხლსასროლი იარაღის და სანადირო საშუალებების რეალიზაცია. შპს „-----“-ს აღიარებული საგადასახადო დავალიანება 2017 წლის 25 აპრილის მდგომარეობით შეადგენს 531 168.13 ლარს. 2015 წლის 31 დეკემბერს N----- შეტყობინებით შპს „-----“-ის (ს/ნ-----) სახელზე რეგისტრირებულია საგადასახადო გირავნობის/იპოთეკის უფლება. 2016 წლის 29 ივნისს ყადაღა დაედო შპს „-----“-ს (ს/ნ-----) საკუთრებაში არსებულ ან/და ბალანსზე რიცხულ ნებისმიერ ქონებას. შ----- ც-----ს 2015 წლის 30 დეკემბრიდან დივიდენდის სახით შპს „-----“-დან გატანილი აქვს 877 375.82 ლარი. შპს „-----“-ს მომსახურეობა გაწეული აქვს შპს „-----“-სთან. პალატა მიიჩნევს, რომ აღნიშნული ქმედების მიზანი იყო შპს-ს თავი აერიდებინა საგადასახადო ვალდებულებების გადახდევინების უზრუნველყოფის ღონისძიებისაგან.

პალატა შეზღუდული პასუხისმგებლობის მქონე კომპანიის ვალდებულებების გამო პარტნიორის პასუხისმგებლობის საკითხზე მსჯელობისას მიუთითებს საქართველოს უზენაესი სასამართლოს მნიშვნელოვან განმარტებაზე: „მეწარმეთა შესახებ“ საქართველოს კანონი კომპანიის კრედიტორების წინაშე კომპანიის პარტნიორის პირადი პასუხისმგებლობის შესაძლებლობას ითვალისწინებს მე-3 მუხლის მე-6 პუნქტით, რომლის თანახმად, შეზღუდული პასუხისმგებლობის საზოგადოების პარტნიორები კრედიტორების წინაშე პასუხს აგებენ პირადად, თუ ისინი ბოროტად გამოიყენებენ პასუხისმგებლობის შეზღუდვის სამართლებრივ ფორმებს. პარტნიორის პირადი პასუხისმგებლობის აღნიშნული წესი გამომდინარეობს იმ დოქტრინიდან, რომელსაც სამეწარმეო სამართალში „კორპორატიული საფარველის გაჭოლვის“ ან სხვაგვარად „გამჭოლი პასუხისმგებლობის“ დოქტრინა ეწოდება. „გამჭოლი პასუხისმგებლობის“ გამოყენების საჭიროება, როგორც წესი, წარმოიშობა იმ შემთხვევაში, როცა ვალდებულება წარმოეშვა კომპანიას, მაგრამ იგი არ არის გადახდისუნარიანი. კრედიტორი, გადახდისუნარიანი პირის ძიებაში, უჩივის კომპანიის პარტნიორს და მიუთითებს, რომ ამა თუ იმ მიზეზის გამო, ის პირადად აგებს პასუხს კომპანიის სახელით წარმოშობილი ვალდებულებებისათვის. ასეთ შემთხვევაში, როდესაც კომპანია გადახდისუნაროა და კრედიტორი ითხოვს გადახდას პარტნიორისაგან, სასამართლომ უნდა გადაწყვიტოს, ვალდებულების

შეუსრულებლობით წარმოშობილი დანაკარგი დააკისროს მესამე პირს თუ პარტნიორს. ყოველ ასეთ შემთხვევაში შეზღუდული პასუხისმგებლობის პრინციპის უპირობო გამოყენება გამოიწვევდა შედეგს, რომელიც ყოველთვის კრედიტორს აზარალებს. ...საგადასახადო ვალდებულებების კონტექსტში გამჭოლი პასუხისმგებლობა გამოიყენება, როცა კომპანიის პარტნიორების საქმიანობა მიმართულია გადასახადებისაგან თავის არიდების სქემების შექმნისაკენ და კომპანია გამოიყენება, როგორც გადასახადებისაგან თავის არიდების „ინსტრუმენტი“. ...პარტნიორის მიერ შეზღუდული პასუხისმგებლობის ფორმის ბოროტად გამოყენება სახეზეა, როცა შეზღუდული პასუხისმგებლობის საზოგადოების პარტნიორი საზოგადოებაში უშუალოდ ხელმძღვანელობს და ახორციელებს ისეთ საქმიანობას, რომელიც მიზნად ისახავს გადასახადებისაგან თავის არიდებას” (სუს №ას-1307-1245-2014 6 მაისი, 2015 წელი).

ყოველივე ზემოაღნიშნული სააპელაციო სასამართლოს აძლევს საფუძველს გაიზიაროს აპელანტის პოზიცია იმის თაობაზე, რომ საგადასახადო ვალდებულებების სწორად განსაზღვრისა და შემდგომში გადასახადის გადახდევინების უზრუნველყოფის ღონისძიებების გამოყენების მიზნით საჭიროა, შპს „-----“ (ს.ნ-----), შპს „კ-----“ (ს.ნ-----), შ----- ც----- ი (პ.ნ-----), ი----- გ----- ე (პ.ნ-----) და დ----- გ----- ე (პ.ნ-----) ცნობილ იქნენ ერთმანეთის ცრუმაგიერ პირებად. ამასთან, მათი ქმედება მიმართული იყო საწარმოდან ფულადი სახსრების გატანის გზით კუთვნილი საგადასახადო ვალდებულებების შეუსრულებლობისკენ და გადასახადის გადახდევინების უზრუნველყოფის ღონისძიებებისგან თავის არიდებისკენ. სხვაგვარად ვერ აიხსნება შ----- ც----- ს მოქმედება საწარმოდან დივიდენდის გატანის თაობაზე იმ პირობებში, როდესაც კომპანიას გააჩნია საგადასახადო ვალდებულება; თავის მხრივ დივიდენდი გაიცემა მოგებიდან, მოგება კი წარმოადგენს თანხას, რაც კომპანიაში დარჩა ვალდებულებების, მათ შორის საგადასახადო ვალდებულებების გადახდის შემდგომ. ამდენად, პალატა მიიჩნევს, რომ უნდა გაუქმდეს გასაჩივრებული - გორის რაიონული სასამართლოს 2018 წლის 20 ივნისის გადაწყვეტილება და საქმეზე ახალი გადაწყვეტილების მიღებით სსიპ შემოსავლების სამსახურის სარჩელი უნდა დაკმაყოფილდეს.

8. პროცესის ხარჯები:

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

ს ა რ ე ზ ო ლ უ ც ი ო ნ ა წ ი ლ ი

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

გ ა დ ა წ ყ ვ ი ტ ა:

1. სსიპ შემოსავლების სამსახურის სააპელაციო საჩივარი დაკმაყოფილდეს;
2. გაუქმდეს გორის რაიონული სასამართლოს 2018 წლის 20 ივნისის გადაწყვეტილება და მიღებულ იქნას ახალი გადაწყვეტილება;
3. სსიპ შემოსავლების სამსახურის სარჩელი დაკმაყოფილდეს;
4. აღიარებულნი იქნენ ერთმანეთის ცრუმაგიერ პირებად შპს „-----“ (ს.ნ-----), შპს „კ-----“ (ს.ნ-----), შ----- ც-----ი (პ.ნ-----), ი---- გ-----ე (პ.ნ-----) და დ---- გ-----ე (პ.ნ-----).
5. აპელანტი - სსიპ შემოსავლების სამსახური განთავისუფლებულია სახელმწიფო ბაჟის გადახდისგან;
6. გადაწყვეტილება შეიძლება გასაჩივრდეს საკასაციო საჩივრით, საქართველოს უზენაესი სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატაში (თბილისი, ძმები ზუბალაშვილების ქ. №32) თბილისის სააპელაციო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატის მეშვეობით (თბილისი, გრ. რობაქიძის გამზ. №7ა), მხარეთათვის დასაბუთებული გადაწყვეტილების ასლის გადაცემის მომენტიდან 21 (ოცდაერთი) დღის ვადაში.

მოსამართლეები:

ილონა თოდუა -

გიორგი გოგიაშვილი -

შოთა გეწაძე -