

საქმე № 130310116001535803

საქმე № 3ზ/1407-18



გ ა ნ ჩ ი ნ ე ბ ა

საქართველოს სახელით

22 მარტი, 2019 წელი

ქ.თბილისი

თბილისის სააპელაციო სასამართლოს
ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატამ
შემდეგი შემადგენლობით:

თავმჯდომარე - ილონა თოდუა
მოსამართლეები - გიორგი გოგიაშვილი, შოთა გეჭაძე

აპელანტი (მოსარჩელე) - სსიპ შემოსავლების სამსახური;

მოწინააღმდეგე მხარე (მოპასუხეები) - 1. შპს „ი-----“, 2. ს----- ს-----ი, 3. ბ----- კ-----ე, 4. ვ----- კ-----ე, 5. თ----- ბ-----ე, 6. შპს „ბ-----“, 7. ტ----- ხ-----ი, 8. თ-- ღ-----ი, 9. შპს „ბ-----“, 10. ი----- ლ-----ე, 11. შპს „---“;

დავის საგანი - ერთიმეორის ცრუმაგიერ პირებად აღიარება;

გასაჩივრებული გადაწყვეტილება - ხაშურის რაიონული სასამართლოს 2017 წლის 04 აპრილის გადაწყვეტილება;

განხილვის ფორმა - ზეპირი მოსმენის გარეშე

1. აპელანტის მოთხოვნა - ხაშურის რაიონული სასამართლოს 2017 წლის 04 აპრილის გადაწყვეტილების გაუქმება და ახალი გადაწყვეტილების მიღებით სარჩელის დაკმაყოფილება;

2. გასაჩივრებული გადაწყვეტილების დასკვნებზე მითითება

გასაჩივრებული გადაწყვეტილების სარეზოლუციო ნაწილი:

ხაშურის რაიონული სასამართლოს 2018 წლის 04 აპრილის გადაწყვეტილებით, სსიპ შემოსავლების სამსახურის სარჩელი არ

დაკმაყოფილდა.

დასკვნები ფაქტობრივ გარემოებებთან დაკავშირებით:

2.1. ვ— კ— ე და თ— ბ— არიან 2010 წლის 29 ივნისს რეგისტრირებული შეზღუდული პასუხისმგებლობის საზოგადოება „ბ—-ის“ პარტნიორები - თითოეული 50% წილის მესაკუთრე (იხ. ამონაწერი მეწარმეთა და არასამეწარმეო (არაკომერციული) იურიდიული პირების რეესტრიდან ტ.ი. ს.ფ.127-128);

2.2. ს— ს— ი არის 2013 წლის 25 იანვარს რეგისტრირებული შეზღუდული პასუხისმგებლობის საზოგადოება „ი—-ის“ ერთადერთი დამფუძნებელი და დირექტორი (იხ. ამონაწერი მეწარმეთა და არასამეწარმეო (არაკომერციული) იურიდიული პირების რეესტრიდან ტ.ი. ს.ფ.129-130);

2.3. ტ— ხ— ი არის 2014 წლის 30 დეკემბერს რეგისტრირებული შეზღუდული პასუხისმგებლობის საზოგადოება „—ს“ ერთადერთი დამფუძნებელი და დირექტორი (იხ. ამონაწერი მეწარმეთა და არასამეწარმეო (არაკომერციული) იურიდიული პირების რეესტრიდან ტ.ი. ს.ფ.264-265);

2.4. ი— ლ— ე არის 2016 წლის 22 იანვარს რეგისტრირებული შეზღუდული პასუხისმგებლობის საზოგადოება „ბ—-ის“ 100% წილის მესაკუთრე და დირექტორი (იხ. ამონაწერი მეწარმეთა და არასამეწარმეო (არაკომერციული) იურიდიული პირების რეესტრიდან ტ.ი. ს.ფ.262-263);

2.5. მოპასუხედ მითითებულ საწარმოებს გადასახადები არ დაუმაღლავთ, დავალიანების გადახდის უზრუნველყოფის ღონისძიებების გატარების მიზნით, გამოცემულია შემოსავლების სამსახურის ბრძანებები შპს „ბ—-ის“, შპს „ი—-ის“, შპს „—ს“ ქონების დაყადაღების შესახებ (სარჩელი, მხარეთა ახსნა-განმარტება სასამართლოს 2018 წლის 5 მარტის მთავარი სხდომის ოქმი: 14:16:15-14:16:20, შემოსავლების სამსახურის ბრძანებები, ყადაღასთან დაკავშირებული დოკუმენტები. ტ.ი. ს.ფ. 29-; 23-28; 267-268);

დასკვნები სამართლებრივ გარემოებებთან დაკავშირებით:

2.6. ხაშურის რაიონულმა სასამართლომ აღნიშნა, რომ 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. 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;

„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 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.“ (საქართველოს უზენაესი სასამართლოს 2013 წლის 3 ოქტომბრის გადაწყვეტილება საქმეზე №ბს-103-96(კ-13);

სასამართლომ აღნიშნა, რომ „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);

ვინაიდან ცრუმაგიერ პირებად ცნობა უშუალოდ არის დაკავშირებული პირის საკუთრების უფლების შეზღუდვასთან, მის ქონებაზე საგადასახადო დავალიანების გადახდევენების უზრუნველყოფის ღონისძიებების გამოყენებასთან, აუცილებელია, რომ აღნიშნული ფაქტი დადგინდეს კანონით დადგენილი ყველა დანაწესის სრული დაცვითა და ფაქტობრივი გარემოებების შესწავლისა და შეფასების შედეგად. სასამართლომ მიუთითა, რომ აღნიშნული ასევე არის დაკავშირებული სამართლებრივი სახელმწიფოს პრინციპთან, რამეთუ, მხოლოდ კონკრეტული ერთი ფაქტის საფუძველზე პირთა ერთიმეორის ცრუმაგიერად ცნობამ შეიძლება გამოიწვიოს მისი დაუცველ მდგომარეობაში ჩაყენება, მისი უფლებებისა და კანონით დაცული ინტერესების უკანონო ხელყოფა. სასამართლომ მიუთითა საქართველოს საკონსტიტუციო სასამართლოს გადაწყვეტილებაზე საქმეზე – „საქართველოს ახალგაზრდა იურისტთა ასოციაცია და საქართველოს მოქალაქე – ეკატერინე ლომთათიძე საქართველოს პარლამენტის წინააღმდეგ“, სადაც ევროპულმა სასამართლომ განმარტა რომ „კანონის სიზუსტე, განჭვრეტადობა და ხელმისაწვდომობა მოიცავს იმ აუცილებელ პირობასაც, რომ უფლების შეზღუდვაზე უფლებამოსილი პირების დასაშვები მოქმედების ფარგლები იყოს კონკრეტული, გასაგები, მკაფიო. კანონისადმი ასეთი მოთხოვნა აუცილებელია უფლებაში ჩარევაზე უფლებამოსილი პირის (ორგანოს) შეზღუდვის და შემდგომი კონტროლის უზრუნველყოფისთვის, რადგან ამ თანამდებობის პირებს კონკრეტული საჯარო ინტერესის მიღწევა

სამართლებრივი სახელმწიფოსგან აქვთ დაკისრებული.

ეს, პირველ რიგში, გულისხმობს, რომ თავად კანონით დეტალურად, სიცხადის საკმარისი ხარისხით განსაზღვროს საჯარო ხელისუფლების უფლებამოსილება ამ სფეროში, შესაბამისად, კანონი არ უნდა იძლეოდეს შესაძლებლობას, რომ აღმასრულებელმა ხელისუფლებამ დამოუკიდებლად დაადგინოს საკუთარ ქმედებათა

დიაპაზონი. კანონმდებელს აკისრია ვალდებულება, საჯარო ხელისუფლება უზრუნველყოს სახელმძღვანელო მიმართულებებით, რომლებიც განჭვრეტადს ხდიან მის მიერ კონკრეტული გადაწყვეტილების მიღების შესაძლებლობას, აუცილებლობას

თუ გარდაუვლობას, სისწორესა თუ მართლზომიერებას;“

სასამართლომ აღნიშნა, რომ 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 ღონისძიებისათვის თავის არიდების მიზნით. აღნიშნული გარემოების დადგენის თვალსაზრისით, პრინციპული მნიშვნელობა ენიჭება იმ ფაქტის დადასტურებას, რომ რომელიმე საწარმოს 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;

რაიონულმა სასამართლომ აღნიშნა, რომ განსახილველ შემთხვევაში მოთხოვნილია 7 ფიზიკური პირისა და 4 იურიდიული პირის ერთიმეორის ცრუმაგიერ პირებად აღიარება; თ----- ბ-----ესთან და ვ--- და ბ----- კ-----ებთან მიმართებაში მოთხოვნის საფუძველად აღნიშნულია, რომ ისინი არიან შპს „ბ-----ის“ დამფუძნებლები, ამასთან, ვ--- კ-----ის მამა არის შპს „ი-----ში“ ს----- ს-----ის ბიზნესპარტნიორის ბ----- კ-----ის შვილი, თუმცა ბ----- კ-----ე რომ ს----- ს-----ის ბიზნესპარტნიორია, ამ გარემოების დამადასტურებელი მტკიცებულება წარმოდგენილი არ არის, „ი-----ის“ ერთადერთი დამფუძნებელი და დირექტორიც ს----- ს-----ია (იხ. ამონაწერი მეწარმეთა და არასამეწარმეო (არაკომერციული) იურიდიული პირების რეესტრიდან გ.ი. ს.ფ.129-130); ხაშურის რაიონულმა სასამართლომ მიუთითა იმ გარემოებაზე, რომ თ----- ბ-----ე 2010 წელს რეგისტრირებული შპს „ბ-----ის“ 50% წილის მფლობელია, რომელსაც არც საწარმოს მართვაში მიუღია მონაწილეობა მის მიმართ საჩელის დაკმაყოფილების საფუძველი არ არის, ისევე როგორც ვ--- და ბ----- კ-----ების მიმართ საჩელის დაკმაყოფილების საფუძველი არ არის

მათი ნათესაური კავშირი და ის გარემოება, რომ ვ— კ— ე ასევე არის „ბ—
—ის“ 50% წილის მფლობელი და არაფრით დადასტურებული, მოსარჩელის
განმარტება იმის შესახებ, რომ ბ— კ— ს— ს—-ის ბიზნესპარტნიორია
შპს „ი—-ში“; მოსარჩელე აღნიშნავს, რომ ყველა საწარმო „ნ—-ის“
პროდუქციის დისტრიბუციას ეწევა, შპს „ბ—-ის“ მიმართ დავალიანების
წარმოშობის შემდეგ შპს „ი—“ , შპს „—“ და შპს „ბ—“ დაარსდნენ,
„ი—-საგან“ სალარო აპარატები შეიძინა „ბ—-მა“, „ბ—-ის“
დამფუძნებელი ი— ლ—-ე სატელეფონო საუბრებში ადასტურებს, რომ
საწარმოს დაფუძნებასა და საქმიანობაში ნათესავი ს— ს—-ი დაეხმარა, „-
—ს“ დამფუძნებელი ტ— ხ—-ი ი— ლ—-ის მინდობილი პირია,
ყველა საწარმო ერთი და იგივე საშუალებებით აგრძელებდა საქმიანობას და
მიაჩნია, რომ ამ გარემოებებით დასტურდება საწარმოები ერთიმეორის
ცრუმაგიერი პირები არიან, რადგან „მეწარმეთა შესახებ“ კანონიოს მე-3
მუხლის მე-6 პუნქტის თანახმად, შეზღუდული პასუხისმგებლობის
საზოგადოების პარტნიორები საზოგადოების კრედიტორთა წინაშე პასუხს
აგებენ პირადად, თუ ბოროტად გამოიყენებენ პასუხისმგებლობის შეზღუდვის
სამართლებრივ ფორმებს;
სასამართლო არ იზიარებს მოსარჩელის პოზიციას, რომ აღნიშნული
გარემოებები საკმარის საფუძველს ქმნის მოპასუხეთა ერთმანეთის ცრუმაგიერ
პირებად ცნობისათვის;

საქართველოს ადმინისტრაციული საპროცესო კოდექსის მე-17 მუხლის
პირველი ნაწილი მოსარჩელეს ავალდებულებს დაასაბუთოს თავისი სარჩელი
და წარადგინოს
შესაბამისი მტკიცებულებები;

სასამართლოში, მოპასუხეების საკუთრების შესახებ დოკუმენტების,
სამეწარმეო რეესტრიდან ამონაწერების გარდა, წარმოდგენილია
შემოსავლების სამსახურის დეპარტამენტის მუშაკების ურთიერთისადმი
მიმართვები, სამი ცალი სასაქონლო ზედნადები (იხ.ტ. I. ს.ფ. 266, 272, ტ. II. ს.ფ. 17)
და საგადასახადო ანგარიშ-ფაქტურა (იხ.ტ. II. ს.ფ. 18), რომელთა თანახმად, შპს
„—-მ“ შპს „ი—-საგან“ იყიდა საკასო აპარატები, შპს „ბ—-მა“ შპს „-
—-საგან“ საქონელი იყიდა, შპს „ბ—-მა“ , 2012 წელს, შპს „—-ს“
საქონელი მიჰყიდა; სხვა რაიმე მტკიცებულება სარჩელში აღნიშნული
გარემოებების დასადასტურებლად, მოსარჩელეს არ წარმოუდგენია;

ასეთ შემთხვევაში, ის გარემოებები, რომ შპს „ბ—-“ და შემდეგ შპს „ი—
—“ ერთი და იგივე მისამართზეა რეგისტრირებული, შპს ბ—-ის“
დირექტორმა ი— ლ—-ემ წარმომადგენლობითი უფლებამოსილება ტ— ხ—
—-ს მიანიჭა, არ არის საკმარისი მტკიცებულებები სარჩელის
დაკმაყოფილებისათვის, ისევე როგორც ტ— ხ—-ის მიერ
მეუღლისათვის ავტომატური ჩუქება, თავისთავად, არ შეიძლება თ— ლ—-ს

—ის ცრუმაგიერ პირად ცნობის საფუძველი გახდეს;

რაიონულმა სასამართლომ გადაწყვეტილებაში მიუთითა, რომ არ დადგინდა რა იურიდიული პირების ცრუმაგიერობა, არც მათი პარტნიორების მიმართ არსებობს სარჩელი დაკმაყოფილების საფუძველი. საწარმოთა საქმიანობაში მონაწილეობა, თავისთავად, ფიზიკური პირის ცრუმაგიერ პირად ცნობის საფუძველი არ არის, ასეთი აღიარებისათვის საფუძველი არც „მეწარმეთა შესახებ“ კანონით და არც - საგადასახადო კოდექსით გათვალისწინებული არ არის;

რაც შეეხება მოსარჩელის მითითებას საქართველოს საგადასახადო კოდექსის მე-19 მუხლზე, - აღნიშნული ნორმის პირველი ნაწილის თანახმად, ურთიერთდამოკიდებულ პირებად ითვლებიან ის პირები, რომელთა შორის განსაკუთრებულ ურთიერთობათა არსებობამ შეიძლება გავლენა მოახდინოს მათი ან მათ მიერ წარმოდგენილი პირების საქმიანობის პირობებზე ან ეკონომიკურ შედეგებზე; ამდენად, ურთიერთდამოკიდებულ პირებს შორის განსაკუთრებული ურთიერთობა გავლენას ახდენს მათ შორის განხორციელებული ეკონომიკური საქმიანობის საგადასახადო რეგულირებაზე, რაც არ ქმნის, იმავდროულად, მათი ცრუმაგიერ პირებად აღიარების საფუძველს;

სასამართლომ მიუთითა საქართველოს ადმინისტრაციული საპროცესო კოდექსის მე-4 მუხლზე, საქართველოს სამოქალაქო საპროცესო კოდექსის მე-4 და 102-ე მუხლზე და აღნიშნა, რომ განსახილველ შემთხვევაში მოსარჩელის მიერ მითითებული ფაქტების ერთობლიობა არ ქმნის საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 246-ე მუხლით გათვალისწინებული ცრუმაგიერი პირების დადგენის სამართლებრივ საფუძველს, ვინაიდან, მოცემულ შემთხვევაში, სახეზე არ არის და საქმის მასალებით არ დასტურდება გარემოება, რომ გადასახადის გადამხდელ მოპასუხედ დასახელებულ პირებს გაააჩნიათ ან გააჩნდათ იმგვარი შეუსრულებელი საგადასახადო ვალდებულებები, რომლის გადახდისაგან თავის არიდების მიზნით მათ მოახდინეს ურთიერთშორის ისეთი კავშირის შექმნა, რომ საგადასახადო ორგანო ვერ ახდენს გადასახადის გადამხდელი პირის იდენტიფიცირებას კონკრეტულ დასაბეგრ ოპერაციებზე;

სასამართლომ მიიჩნია, არ დასტურდება, რომ გადასახადის გადამხდელ მოპასუხედ დასახელებულ პირებს გაააჩნიათ, ან გააჩნდათ იმგვარი შეუსრულებელი საგადასახადო ვალდებულებები, რომლის გადახდისაგან თავის არიდების მიზნით მათ მოახდინეს ურთიერთშორის ისეთი კავშირის შექმნა, რომ საგადასახადო ორგანო ვერ ახდენს გადასახადის გადამხდელი პირის იდენტიფიცირებას კონკრეტულ დასაბეგრ ოპერაციებზე. მოპასუხეების ერთმანეთის ცრუმაგიერ პირებად აღიარებისთვის სახეზე არ არის

მტკიცებულებათა ერთობლიობა, რომელიც დაადასტურებდა, რომ მოპასუხეები მათ მიერ განხორციელებული ოპერაციების ერთობლიობით მოქმედებდნენ კუთვნილი საგადასახადო ვალდებულებების თავიდან აცილების მიზნით, მით უმეტეს, საწარმოების დავალიანება დეკლარირებულია და მიღებულია გადახდევის უზრუნველყოფის ღონისძიებები;

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

2.8. უზრუნველყოფის ღონისძიებასთან დაკავშირებული საკითხები საქართველოს სამოქალაქო საპროცესო კოდექსის 199¹ მუხლის საფუძველზე, უნდა გაუქმდეს საქმეზე ხაშურის რაიონული სასამართლოს 2016 წლის 12 ოქტომბრის განჩინებით მიღებული სარჩელის უზრუნველყოფის ღონისძიება, რადგან არ დაკმაყოფილდა სარჩელი.

3. სააპელაციო საჩივრის საფუძვლები:

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

ხაშურის რაიონულმა სასამართლომ საქმე განიხილა მატერიალური სამართლის ნორმების მნიშვნელოვანი დარღვევით, რასაც შეეძლო არსებითად ემოქმედა საქმის განხილვის შედეგზე.

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

ყოველივე ზემოაღნიშნულიდან გამომდინარე, აპელანტი მიიჩნევს, რომ ხაშურის რაიონული სასამართლოს 2017 წლის 04 აპრილის N3-177-16 გადაწყვეტილება, რომლითაც სსიპ შემოსავლების სამსახურის სარჩელი არ დაკმაყოფილდა, ასევე გაუქმდა ხაშურის რაიონული სასამართლოს 2016 წლის 12 ოქტომბრის განჩინებით მიღებული სარჩელის უზრუნველყოფის ღონისძიება და ყადაღა მოეხსნა მოპასუხე პირების საკუთრებაში არსებულ ქონებას არის უკანონო, დაუსაბუთებელი და არსებობს მისი გაუქმების სამართლებრივი საფუძველი.

4. გასაჩივრებული გადაწყვეტილების უცვლელად დატოვების დასაბუთება:

სააპელაციო პალატამ განიხილა საქმის მასალები, მოისმინა მხარეთა ახსნა-განმარტებები, შეამოწმა გადაწყვეტილების კანონიერება-დასაბუთებულობა და მიიჩნევს, რომ სააპელაციო საჩივარი არ უნდა დაკმაყოფილდეს შემდეგ გარემოებათა გამო:

სააპელაციო პალატა თვლის, რომ სააპელაციო საჩივარში მითითებული გარემოებები არ ქმნიან სამოქალაქო საპროცესო კოდექსის 393-ე და 394-ე მუხლებით გათვალისწინებულ შემადგენლობას და შესაბამისად, გადაწყვეტილების გაუქმების პროცესუალურ-სამართლებრივ საფუძველს.

საქართველოს ადმინისტრაციული საპროცესო კოდექსის პირველი მუხლის მე-2 ნაწილის შესაბამისად, თუ ამ კოდექსით სხვა რამ არ არის დადგენილი, ადმინისტრაციულ სამართალწარმოებაში გამოიყენება საქართველოს სამოქალაქო საპროცესო კოდექსის დებულებანი. საქართველოს სამოქალაქო საპროცესო კოდექსის 377-ე მუხლის პირველი ნაწილის თანახმად, სააპელაციო სასამართლო ამოწმებს გადაწყვეტილებას სააპელაციო საჩივრის ფარგლებში ფაქტობრივი და სამართლებრივი თვალსაზრისით. იმავე მუხლის მეორე

ნაწილის შესაბამისად, სამართლებრივი თვალსაზრისით შემოწმებისას სასამართლო ხელმძღვანელობს 393-ე და 394-ე მუხლების მოთხოვნებით. სამოქალაქო საპროცესო კოდექსის 390-ე მუხლის მე-3 ნაწილის „გ“ ქვეპუნქტის თანახმად, თუ სააპელაციო სასამართლო ეთანხმება პირველი ინსტანციის სასამართლოს შეფასებებს და დასკვნებს საქმის ფაქტობრივ ან/და სამართლებრივ საკითხებთან დაკავშირებით, მაშინ დასაბუთება იცვლება მათზე მითითებით.

ფაქტობრივი დასაბუთება

4.1. სააპელაციო სასამართლო სრულად ეთანხმება პირველი ინსტანციის სასამართლოს შეფასებებს და დასკვნებს საქმის ფაქტობრივ გარემოებებთან დაკავშირებით. სააპელაციო პალატის მოსაზრებით, პირველი ინსტანციის სასამართლომ სწორად დაადგინა საქმის ფაქტობრივი გარემოებები, რასაც იზიარებს სააპელაციო პალატაც.

სამართლებრივი დასაბუთება

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

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

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

4.3. სააპელაციო პალატა სრულად იზიარებს რაიონული სასამართლოს მსჯელობას და განმარტავს, რომ საქართველოს საგადასახადო კოდექსის მე-19 მუხლის 1-ლი და მე-2 ნაწილების თანახმად, ურთიერთდამოკიდებულ პირებად ითვლებიან ის პირები, რომელთა შორის განსაკუთრებულ

ურთიერთობათა არსებობამ შეიძლება გავლენა მოახდინოს მათი ან მათ მიერ წარმოდგენილი პირების საქმიანობის პირობებზე ან ეკონომიკურ შედეგებზე; განსაკუთრებულ ურთიერთობებს მიეკუთვნება ურთიერთობები, რომელთა დროსაც: ა) პირები არიან ერთი საწარმოს დამფუძნებლები (მონაწილეები), თუ მათი ჯამური წილი არანაკლებ 20 პროცენტია; ბ) ერთი პირი პირდაპირ ან არაპირდაპირ მონაწილეობს მეორე პირი საწარმოში, თუ ასეთი მონაწილეობის წილი არანაკლებ 20 პროცენტია; გ) პირი ახორციელებს საწარმოს კონტროლს; დ) ფიზიკური პირი თანამდებობრივად ექვემდებარება სხვა ფიზიკურ პირს; ე) ერთი პირი პირდაპირ ან არაპირდაპირ აკონტროლებს მეორე პირს; ვ) პირებს პირდაპირ ან არაპირდაპირ აკონტროლებს მესამე პირი; ზ) პირები ერთად, პირდაპირ ან არაპირდაპირ აკონტროლებენ მესამე პირს; თ) პირები ნათესავები არიან; ი) პირები ამხანაგობის წევრები არიან. მოსარჩელის (აპელანტის) მითითებით, მოპასუხეები არიან ურთიერთდამოკიდებული პირები ამ მუხლის „ე“ (ერთი პირი პირდაპირ ან არაპირდაპირ აკონტროლებს მეორე პირს) და „თ“ (პირები ნათესავები არიან) ქვეპუნქტების საფუძველზე. ამავე მუხლის მე-5 ნაწილის თანახმად, ამ მუხლის მიზნებისათვის კონტროლი გულისხმობს: სამეთვალყურეო საბჭოს წევრობას, დირექტორობას და ამ თანამდებობებზე პირების დანიშვნის უფლებას; ხმის უფლების მქონე წილის ან აქციების 20 პროცენტის ფლობას, ხოლო მე-6 ნაწილით, ამ მუხლის მიზნებისათვის ფიზიკური პირი ითვლება წილის არაპირდაპირ მფლობელად, თუ ამ წილს ფლობს მისი ნათესავი.

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

დადგენილია, რომ ვ— კ— ე და თ— ბ— ე არიან 2010 წლის 29 ივნისს რეგისტრირებული შეზღუდული პასუხისმგებლობის საზოგადოება „ბ— --ის“ პარტნიორები - თითოეული 50% წილის მესაკუთრე (იხ. ამონაწერი მეწარმეთა და არასამეწარმეო (არაკომერციული) იურიდიული პირების რეესტრიდან ტ.ი. ს.ფ.127-128); ს— ს— ი არის 2013 წლის 25 იანვარს რეგისტრირებული შეზღუდული პასუხისმგებლობის საზოგადოება „ი— --ის“ ერთადერთი დამფუძნებელი და დირექტორი (იხ. ამონაწერი მეწარმეთა და არასამეწარმეო (არაკომერციული) იურიდიული პირების რეესტრიდან ტ.ი. ს.ფ.129-130); ტ— ხ— ი არის 2014 წლის 30 დეკემბერს რეგისტრირებული შეზღუდული პასუხისმგებლობის საზოგადოება „— ს“ ერთადერთი დამფუძნებელი და დირექტორი (იხ. ამონაწერი მეწარმეთა და არასამეწარმეო (არაკომერციული) იურიდიული პირების რეესტრიდან ტ.ი. ს.ფ.264-265); ი— ლ— ე არის 2016 წლის 22 იანვარს რეგისტრირებული შეზღუდული პასუხისმგებლობის საზოგადოება „ბ— --ის“ 100% წილის

მესაკუთრე და დირექტორი (იხ. ამონაწერი მეწარმეთა და არასამეწარმეო (არაკომერციული) იურიდიული პირების რეესტრიდან ტ. I. ს. ფ. 262-263);
სააპელაციო სასამართლოში საქმის განხილვისას დადგინდა, რომ ნ--- წ-----ე (პ/ნ-----) არის 2016 წლის 22 იანვარს რეგისტრირებული შეზღუდული პასუხისმგებლობის საზოგადოება „ბ-----ის“ 100% წილის მესაკუთრე და დირექტორი (იხ. ამონაწერი მეწარმეთა და არასამეწარმეო (არაკომერციული) იურიდიული პირების რეესტრიდან ტ. 3, ერთვის 2019 წლის 19 თებერვლის სხდომის ოქმს)

პალატა ვერ გაიზიარებს აპელანტის განმარტებას სააპელაციო საჩივარში მითითებულ გარემოებებთან დაკავშირებით, რადგან მიიჩნევს, რომ საქმის მასალებით არ დასტურდებოდა შპს „ი-----“, ს----- ს-----ი, ბ----- კ-----ე, ვ----- კ-----ე, თ----- ბ-----ე, შპს „ბ-----“, ტ----- ხ-----ი, თ-- ლ-----ი, შპს „ბ-----“, ი----- ლ-----ე და შპს „---“ წარმოადგენენ ერთიმეორის ცრუმაგიერ პირებს.

პალატა განმარტავს, რომ საქართველოს საგადასახადო კოდექსის მე-19 მუხლის მე-3 ნაწილის თანახმად, საქართველოს საგადასახადო კანონმდებლობის მიზნებისათვის ფიზიკური პირის ნათესავებად ითვლებიან: ა) ნათესავების პირველი შტო: მეუღლე, მშობელი, შვილი, და, ძმა; ბ) ნათესავების მეორე შტო: პირველი შტოს თითოეული ნათესავის მეუღლე, მშობელი, შვილი, და, ძმა, გარდა იმ ფიზიკური პირისა, რომელიც უკვე მიეკუთვნა პირველ შტოს; გ) პირები, რომლებიც ხანგრძლივი მეურვეობის შედეგად ერთმანეთთან დაკავშირებული არიან, როგორც მშობლები და შვილები.

4.4. პალატა განმარტავს, რომ საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 246-ე მუხლის თანახმად (ცრუმაგიერი მფლობელობა), თუ სასამართლო დაადგენს, რომ პრაქტიკულად შეუძლებელია გადასახადის გადამხდელის განსხვავება სხვა პირისგან და ეს პირი გამოყენებულია გადასახადის 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. ამ მუხლის შინაარსიდან გამომდინარე, რაიონულმა სასამართლომ მართებულად მიიჩნია, რომ ცრუმაგიერ პირებად აღიარებისათვის სახეზე უნდა იყოს გადასახადის გადამხდელის განსხვავების შეუძლებლობა სხვა იმ პირისაგან, რომელიც გამოყენებული იყო გადასახადის 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. საქმის მასალების შესწავლის საფუძველზე სააპელაციო პალატაც მიიჩნევს, რომ განსახილველ შემთხვევაში საქმეზე წარმოდგენილი არ არის არც ერთი სახის მტკიცებულება, რაც უტყუარად მიუთითებდა მოპასუხეთა ერთმანეთისაგან გაუმიჯნაობაზე და განზრახ ერთობლივი - გადასახადის გადახდისაგან თავის არიდების მიზნით მოქმედებაზე.

4.5. მოცემულ კონკრეტულ შემთხვევაში, საგადასახადო ორგანოს მოპასუხეებად დასახელებული პირები, საქართველოს საგადასახადო კოდექსის მე-19 მუხლზე დაყრდნობით, მიაჩნია რა ურთიერთდამოკიდებულ პირებად, აღნიშნულიდან გამომდინარე, ისინი იმავდროულად მიაჩნია ცრუმაგიერ პირებად, რაც გაზიარებული ვერ იქნება სააპელაციო სასამართლოს მიერ, ვინაიდან სახეზე არ არის საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 246-ე მუხლით განსაზღვრული წანამძღვრები. ცრუმაგიერ პირებად აღიარებისათვის სახეზე უნდა იყოს 2 პირობის კუმულაციურად არსებობა: 1. პრაქტიკულად შეუძლებელი უნდა იყოს გადასახადის გადამხდელის განსხვავება სხვა პირისგან და 2. ეს პირი გამოყენებული უნდა იყოს გადასახადის გადახდეკინების 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 ფორმები: 1. კომპანიის არასაკმარისი კაპიტალიზაცია (კომპანიას არ გააჩნია საწესდებო კაპიტალი, რაც აუცილებელია საქმიანობის განსახორციელებლად, ანუ კომპანიას არ გააჩნია საკმარისი საწესდებო კაპიტალი მოსალოდნელი მოთხოვნების უზრუნველსაყოფად); 2. კომპანიასა და დამფუძნებელს (პარტნიორს), სხვა პირებს შორის დადებულ გარიგებებს არ გააჩნიათ გარიგების ისეთი ხასიათი, რომელიც ჩვეულებრივ პირობებში დადებული იქნებოდა ორ დამოუკიდებელ პირს შორის და აღნიშნული განპირობებულია უზრუნველყოფის ღონისძიებებისაგან თავის არიდების მიზნით.

სააპელაციო პალატის მოსაზრებითაც, წარმოდგენილი მასალების შეფასებით და ანალიზით ვერ დგინდება მოპასუხეთა ერთმანეთთან განსაკუთრებული ურთიერთობა სამეწარმეო საქმიანობაში, გადასახადის გადამხდელის

განსხვავების პრაქტიკულად შეუძლებლობა დანარჩენი სხვა მოპასუხეთაგან. საქართველოს ადმინისტრაციული საპროცესო კოდექსის მე-17 მუხლის 1-ლი ნაწილის მიხედვით კი, მოსარჩელე ვალდებულია დაასაბუთოს თავისი სარჩელი და წარადგინოს შესაბამისი მტკიცებულებები. მოპასუხე ვალდებულია წარადგინოს წერილობითი პასუხი (შესაგებელი) და შესაბამისი მტკიცებულებები.

პალატა იზიარებს რაიონული სასამართლოს განმარტებას, რომ სსიპ შემოსავლების სამსახურის მიერ სასამართლოში აღძრულია საქართველოს ადმინისტრაციული საპროცესო კოდექსის 25-ე მუხლით განსაზღვრული აღიარებითი სარჩელი მოპასუხეების ცრუმაგიერ პირებად აღიარების შესახებ. ამ მუხლის შესაბამისად, მოსარჩელის კანონიერი ინტერესის არსებობისას, სასამართლო უფლებამოსილია, აღიაროს (დაადასტუროს) კონკრეტული სამართლებრივი ურთიერთობის არსებობა ან არარსებობა მხოლოდ იმ შემთხვევაში, თუ მოსარჩელე მხარე წარმოადგენს აღნიშნული გარემოების დამადასტურებელ უდავო მტკიცებულებებს. აღიარებითი სარჩელის სპეციფიკურობა გამომდინარეობს იქიდან, რომ სასამართლო უდავოდ დადგენილი ფაქტობრივი გარემოებებისა და მტკიცებულებების საფუძველზე მხოლოდ აღიარებს (ადასტურებს) კონკრეტული სამართალურთიერთობის არსებობა-არარსებობის ფაქტს. განსახილველ შემთხვევაში რაიონულმა სასამართლომ სწორად მიიჩნია, რომ მხოლოდ ერთი მხარის განმარტება უტყუარი მტკიცებულებების გარეშე არ ქმნის ამა თუ იმ პირთა ერთმანეთის ცრუმაგიერ პირებად მიჩნევის საკმარის საფუძველს, სსიპ შემოსავლების სამსახურის მიერ კი საკმარისი მტკიცებულებები წარმოდგენილი არ არის. ყოველივე აღნიშნული კი გამორიცხავს იმის მტკიცების შესაძლებლობას, რომ მითითებული პირები საერთო ინტერესების საფუძველზე მოქმედებდნენ გადახდევილების უზრუნველყოფის ღონისძიებისათვის თავის არიდების მიზნით, რომ პრაქტიკულად შეუძლებელია მათი ერთმანეთისაგან განსხვავება და წარმოადგენენ ერთმანეთის ცრუმაგიერ პირებს.

4.6. პირველი ინსტანციის სასამართლომ უზრუნველყოფის ღონისძიების ნაწილში 2016 წლის 12 ოქტომბრის განჩინება გააუქმა კანონის შესაბამისად და ამ ნაწილშიც უცვლელი უნდა დარჩეს გადაწყვეტილება.

5. შემაჯამებელი სასამართლო დასკვნა

სააპელაციო პალატა მიიჩნევს, რომ სახეზე არ არის გასაჩივრებული გადაწყვეტილების გაუქმების სამოქალაქო საპროცესო კოდექსის 393-ე და 394-ე მუხლებით გათვალისწინებული საფუძვლები ფაქტობრივი და სამართლებრივი თვალსაზრისით, მხარის მიერ არ ყოფილა წარმოდგენილი საქართველოს სამოქალაქო საპროცესო კოდექსის 102-ე მუხლის მე-3 ნაწილის შესაბამისად მტკიცებულებები, რომლებიც გააბათილებდა პირველი ინსტანციის სასამართლოს გადაწყვეტილებით დადგენილ გარემოებებს და

გაკეთებულ სამართლებრივ დასკვნებს.

6. საპროცესო ხარჯები

სააპელაციო პალატა განმარტავს, რომ „სახელმწიფო ბაჟის შესახებ“ საქართველოს კანონის მე-5 მუხლის პირველი პუნქტის „ლ“ ქვეპუნქტის თანახმად, აპელანტი გათავისუფლებულია სახელმწიფო ბიუჯეტის სასარგებლოდ სახელმწიფო ბაჟის გადახდის მოვალეობისაგან.

ს ა რ ე ზ ო ლ უ ც ი ო ნ ა წ ი ლ ი

თბილისის სააპელაციო სასამართლომ იხელმძღვანელა საქართველოს ადმინისტრაციული საპროცესო კოდექსის პირველი მუხლის მე-2 ნაწილით, საქართველოს სამოქალაქო საპროცესო კოდექსის 257-ე, 372-ე, 386-ე, 390-ე, 391-ე, 395-ე, 397-ე მუხლებით და

დ ა ა დ გ ი ნ ა:

1. სსიპ შემოსავლების სამსახურის სააპელაციო საჩივარი არ დაკმაყოფილდეს;
2. უცვლელად დარჩეს ხაშურის რაიონული სასამართლოს 2017 წლის 04 აპრილის გადაწყვეტილება;
3. აპელანტი გათავისუფლებულია სახელმწიფო ბაჟის გადახდისგან;
4. განჩინება შეიძლება გასაჩივრდეს საკასაციო წესით მხარეებისათვის დასაბუთებული განჩინების კანონით დადგენილი წესით ჩაბარებიდან 21 (ოცდაერთი) დღის ვადაში საქართველოს უზენაეს სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატაში (მდებარე: ქ. თბილისი ძმ. ზუბალაშვილების ქუჩა №32) თბილისის სააპელაციო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატის (მდებარე: ქ. თბილისი, გრ. რობაქიძის 7ა) მეშვეობით.

თავმჯდომარე

ილონა თოდუა

მოსამართლეები

გიორგი

გოგიაშვილი

შოთა გეწაძე