



გ ა ნ ჩ ი ნ ე ბ ა

საქართველოს სახელით

01 მაისი, 2019 წელი
ქუთაისი

ქალაქი

ქუთაისის სააპელაციო სასამართლო
ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატა

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

სხდომის მდივანი - ეკატერინე სილაგაძე

აპელანტები/მოწინააღმდეგე მხარეები - შპს „დ-----“ (მოპასუხე), სსიპ შემოსავლების სამსახური (მოსარჩელე)

მოპასუხეები - შპს „-----“, დ-----ე, ბ-----ი, ი-----ე

დავის საგანი - ცრუმაგიერ პირებად აღიარება

გასაჩივრებული გადაწყვეტილება – საჩხერის რაიონული სასამართლოს 2018 წლის 29 ოქტომბრის გადაწყვეტილება

1.1. აპელანტ სსიპ შემოსავლების სამსახურის მოთხოვნა: საჩხერის რაიონული სასამართლოს 2018 წლის 29 ოქტომბრის გადაწყვეტილების ნაწილობრივ გაუქმება და სარჩელის სრულად დაკმაყოფილება.

1.2. აპელანტ შპს „დ-----ის“ მოთხოვნა: საჩხერის რაიონული სასამართლოს 2018 წლის 29 ოქტომბრის გადაწყვეტილების ნაწილობრივ გაუქმება და სარჩელის სრულად უარყოფა.

2. გასაჩივრებული გადაწყვეტილების დასკვნებზე მითითება

2018 წლის 09 ივლისს საჩხერის რაიონულ სასამართლოს სარჩელით მიმართა სსიპ შემოსავლების სამსახურმა მოპასუხეების: შპს „დ-----“-ის, შპს „დ-----“-ის, დ-----ის, ბ-----ის და ი-----ის მიმართ და მოპასუხეების ერთმანეთის ცრუმაგიერ პირებად ცნობა მოითხოვა. სარჩელი ეფუძნებოდა იმ გარემოებებს, რომ შპს „დ-----“-ს 2018 წლის 28 ივნისის მდგომარეობით შემოსავლების სამსახურის ერთიანი ელექტრონული ბაზის მონაცემებით ერიცხებოდა აღიარებული საგადასახადო დავალიანება 45832,34 ლარის ოდენობით. შპს „-----“ რეესტრში რეგისტრირებულია 2016 წლის 01 მარტს. შპს „-----“-ის საგადასახადო დავალიანება წარმოშობილია დეკლარაციისა და საგადასახადო შემოწმების საფუძველზე. 2017 წლის 1-----ს ადმინისტრირების დეპარტამენტის მიერ გამოიცა №0----- ბრძანება შპს „-----“-ის ქონების დაყადაღების თაობაზე. შპს „-----“-ის საკუთრებაში ან/და ბალანსზე არსებული უძრავ - მოძრავი ქონება, კერ უზრუნველყოფს საგადასახადო დავალიანების დაფარვას. რეესტრის ამონაწერით შპს „დ-----“ რეგისტრირებულია 2017 წლის 6 ოქტომბერს, საქმიანობის სფერო იგივეა, რაც შპს „დ-----“-ის. 2017 წლის ოქტომბრის თვეში შპს „დ-----“-მა გადააწერა 49 580 ლარისა და 45 თეთრის ღირებულების სასაქონლო მატერიალური ფასეულობა

ტრანსპორტირების გარეშე. ქონების გადაწერის შემდგომ შპს „-----“-მა შეწყვიტა საქმიანობა, ხოლო იგივე მისამართზე აღნიშნული საქმიანობა გააგრძელა შპს „დ-----“-მა. შპს „-----“-ის დავალიანების წარმოშობის შემდეგ დ-----ის მიერ შპს „-----“-ის სარგებლობაში არსებული უძრავი ქონების წილის $\frac{1}{2}$ გასხვისებული იქნა მის მეუღლეზე - ი-----ზე.

აღნიშნულიდან გამომდინარე, მოსარჩელემ მიიჩნია, რომ შპს „-----“-ის მიერ საქონლის გადაწერა შპს „დ-----“-ზე, საქმიანობის შეჩერება, ასევე შპს „-----“-ის დირექტორის დ-----ის მიერ მეუღლეზე უძრავი ქონების წილის გადაცემა მიზნად ისახავდა საგადასახადო დავალიანების გადახდევინების უზრუნველყოფის ღონისძიებისაგან თავის არიდებას.

მოპასუხეებმა - შპს „დ-----“-მა, დ-----ემ და ი-----ემ სარჩელი არ ცნეს და განმარტეს, რომ შპს „-----“-სა და შპს „დ-----“-ს შორის შედგა გარიგება, რასაც ითვალისწინებდა საქართველოს კანონმდებლობა. აღნიშნული იურიდიული პირების დამფუძნებელი და დირექტორი იყვნენ სხვადასხვა სუბიექტები. წარმოდგენილი შესაგებლით სარჩელი ასევე არ ცნეს შპს „დ-----“-მა და ბ-----მა, რომლებმაც განმარტეს, რომ შპს „დ-----“- წარმოადგენდა დამოუკიდებელ იურიდიულ პირს და არანაირი კავშირი არ გააჩნდა სარჩელში მითითებული ფორმით შპს „დ-----“-თან.

გასაჩივრებული გადაწყვეტილების სარეზოლუციო ნაწილი

საჩხერის რაიონული სასამართლოს 2018 წლის 29 ოქტომბრის გადაწყვეტილებით შემოსავლების სამსახურის სარჩელი შპს „დ-----“-ის, შპს „დ-----“-ის დ-----ის, ბ-----ის, ი-----ის მიმართ დაკმაყოფილდა ნაწილობრივ; შპს „-----“-ის ცრუმაგიერ პირად აღიარებული იქნა შპს „დ-----“. დანარჩენ ნაწილში სარჩელი არ დაკმაყოფილდა უსაფუძვლობის გამო.

შპს „დ-----“-ს, შპს „დ-----“-ს სახელმწიფო ბიუჯეტის სასარგებლოდ სახელმწიფო ბაჟის სახით სოლიდარულად დაეკისრა გადასახდელად 100 ლარი.

დასკვნები ფაქტობრივ გარემოებებთან დაკავშირებით

რაიონულმა სასამართლომ დაადგინა, რომ მეწარმეთა და არასამეწარმეო (არაკომერციული) იურიდიული პირების რეესტრის ამონაწერის შესაბამისად, შპს „-----“ (ს/ნ 4-----) სამეწარმეო რეესტრში რეგისტრირებულია 2016 წლის 01 მარტს, იურიდიული მისამართია საჩხერე, სოფელი ჩ--, 100%-იანი წილის მფლობელი და დირექტორია დ-----ე (პ/ნ 3-----), ხოლო საქმიანობის სფეროს წარმოადგენს სურსათით ვაჭრობა.

შპს „-----“-ს (ს/ნ 4-----), 2018 წლის 26 ივნისის მდგომარეობით, შემოსავლების სამსახურის ერთიანი ელექტრონული ბაზის მონაცემებით, ერიცხება აღიარებული საგადასახადო დავალიანება 45832,34 ლარის ოდენობით. 2017 წლის 2-----ს რეგისტრირებულია საგადასახადო გირავნობის/იპოთეკის უფლება. საგადასახადო დავალიანება წარმოშობილია დეკლარაციისა და საგადასახადო შემოწმების საფუძველზე. 2017 წლის 1-----ს ადმინისტრირების დეპარტამენტის მიერ გამოიცა №0----- ბრძანება შპს „-----“-ის ქონების დაყადაღების თაობაზე. შპს „-----“-ის (ს/ნ 4-----) საკუთრებაში არსებული ქონება, დაყადაღებულია და შეფასებულია, თუმცა მოცემული ქონების ღირებულება მცირეა დავალიანებასთან შედარებით.

მეწარმეთა და არასამეწარმეო (არაკომერციული) იურიდიული პირების რეესტრის ამონაწერის შესაბამისად, შპს „დ-----“- (ს/ნ 4-----) სამეწარმეო რეესტრში რეგისტრირებულია 2017 წლის 06 ოქტომბერს, იურიდიული მისამართია საჩხერე, სოფელი კ-----ი, 100%-იანი წილის მფლობელი და დირექტორია ბ-----ი (პ/ნ 3-----), ხოლო საქმიანობის სფეროს წარმოადგენს სურსათით ვაჭრობა.

2017 წლის ოქტომბრის თვეში, დავალიანების წარმოშობის შემდგომ, ზედნადებით შპს „-----“ -მა გადააწერა შპს „დ-----“-ს 49580,45 ლარის ღირებულების სასაქონლო მატერიალური ფასეულობები.

დ-----ე და ი-----ე არიან მეუღლეები. ამჟამად უძრავი ქონების, ს/კ 3-----, 1/2 წილის საკუთრების უფლებით ფლობს ი-----ე, რომელიც ჩუქებით მიიღო დ-----ისაგან. შპს „-----“ საქმიანობას ახორციელებდა მოცემულ უძრავ ქონებაში, ხოლო ამჟამად შპს „დ-----“ ახორციელებს საქმიანობას. საქმეში წარმოდგენილია 2017 წლის 10 ოქტომბრის იჯარის ხელშეკრულება, რომლის მიხედვითაც, ა-----ეს იჯარით აქვს გაცემული უძრავი ქონების ს/კ 3----- 1/2 წილი 2022 წლამდე.

დასკვნები სამართლებრივ გარემოებებთან დაკავშირებით

დადგენილი ფაქტობრივი გარემოებების სამართლებრივი შეფასებისას რაიონულმა სასამართლომ განმარტა, რომ მოცემულ შემთხვევაში სახეზე იყო საქართველოს ადმინისტრაციული საპროცესო კოდექსის 25-ე მუხლით განსაზღვრული აღიარებითი სარჩელი. მოსარჩელის კანონიერი ინტერესის არსებობისას სასამართლო უფლებამოსილია აღიაროს (დაადასტუროს) კონკრეტული სამართლებრივი ურთიერთობის არსებობა-არარსებობა, მხოლოდ იმ შემთხვევაში, თუ მოსარჩელე მხარე წარადგენს აღნიშნული გარემოების დამადასტურებელ უდავო მტკიცებულებებს. ამდენად, აღიარებითი სარჩელის სპეციფიურობა გამომდინარეობს იქედან, რომ სასამართლო უდავოდ დადგენილი ფაქტობრივი გარემოებებისა და მტკიცებულებების საფუძველზე მხოლოდ აღიარებს (ადასტურებს) კონკრეტული სამართალურთიერთობის არსებობა-არარსებობის ფაქტს.

მოცემულ შემთხვევაში მოსარჩელე ითხოვს სამართლებრივი ურთიერთობის არსებობის აღიარებას, კერძოდ, შპს „დ-----“-ის (ს/კ 4-----), შპს „დ-----“-ის (ს/კ 4-----), დ-----ის (ს/კ 3-----), ბ-----ის (ს/კ 3-----) და ი-----ის (ს/კ 5-----) ერთმანეთის ცრუმაგიერ პირებად ცნობას.

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 გადანდევინების უზრუნველყოფის ღონისძიებებისთვის თავის არიდების მიზნით, ითვლება, რომ აღნიშნული პირები არიან ერთიმეორის ცრუმაგიერი პირები.

პირველი ინსტანციის სასამართლომ აღნიშნა, რომ სახელმწიფოს წინაშე ნაკისრი საგადასახადო ვალდებულების შესრულებისაგან თავის არიდების მიზნით, გარიგების მონაწილეთა ქმედების თვალთმაქცურობა მრავალი ფორმით შეიძლება გამოიხატოს, მათ შორის ერთ-ერთია ცრუმაგიერი მფლობელობა - როდესაც გადასახადის გადამხდელი სხვა პირთან ერთად მოქმედებს იმგვარად, რომ მათი განსხვავება პრაქტიკულად შეუძლებელია (საგადასახადო კოდექსის 246-ე მუხლის პირველი ნაწილი).

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 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.

პირველი ინსტანციის სასამართლომ, შპს-ებთან მიმართების გარდა, არ გაიზიარა მოსარჩელის მითითება იმასთან დაკავშირებით, რომ აღნიშნული საწარმოს დამფუძნებლებისა და დირექტორების მიერ განხორციელებული ქმედებები მიმართული იყო გადასახადის გადახდევინების უზრუნველყოფის ღონისძიებებისაგან თავის არიდებისაკენ და განმარტა, რომ 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, საქმის მასალებით არ დასტურდება მოპასუხეთა კონტროლს დაქვემდებარებული რაიმე განსაკუთრებული ურთიერთობის არსებობა ერთმანეთს შორის, თუმცა, ასეთის არსებობის დადასტურების შემთხვევაშიც, არ არსებობს დ-----ის ი-----ის ცრუმადიერ პირად აღიარებისათვის საკმარისი საფუძველი, ვინაიდან, სახეზე არ არის საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 246-ე მუხლით განსაზღვრული წანამძღვრები. 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. 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. პირველი ინსტანციის სასამართლომ მიიჩნია, რომ საქმეზე არ იყო წარმოდგენილი არც ერთი მტკიცებულება, რომელიც დაადასტურებდა, რომ დ-----ეს, ი-----ეს და ბ-----ს გააჩნდათ მე-19 მუხლით განსაზღვრული განსაკუთრებული ურთიერთობები სამეწარმეო საქმიანობის ამა თუ იმ მიზნით და ფორმით ერთობლივად განხორციელებისათვის დასახელებულ შპს-ებთან მიმართებაში.

„მეწარმეთა შესახებ“ საქართველოს კანონის 44-ე მუხლის 1-ლი ნაწილისა და 45-ე მუხლის თანახმად, შეზღუდული პასუხისმგებლობის საზოგადოება არის საზოგადოება, რომლის პასუხისმგებლობა მისი კრედიტორების წინაშე შემოიფარგლება მთელი მისი ქონებით. ასეთი საზოგადოების დაფუძნება შეუძლია ერთ პირსაც. შეზღუდული პასუხისმგებლობის საზოგადოების კაპიტალი შეიძლება განისაზღვროს ნებისმიერი ოდენობით. დადგენილია, რომ მეწარმეთა და არასამეწარმეო (არაკომერციული) იურიდიული პირების რეესტრის ამონაწერის შესაბამისად, შპს „-----“ (ს/ნ 4-----) სამეწარმეო რეესტრში რეგისტრირებულია 2016 წლის 01 მარტს, იურიდიული მისამართია საჩხერე, სოფელი ჩ---, 100%-იანი წილის მფლობელი და დირექტორია დ-----ე (პ/ნ 3-----), ხოლო საქმიანობის სფეროს წარმოადგენს სურსათით ვაჭრობა. დადგენილია, რომ მეწარმეთა და არასამეწარმეო (არაკომერციული) იურიდიული პირების რეესტრის ამონაწერის შესაბამისად შპს „დ-----“ (ს/ნ 4-----) სამეწარმეო რეესტრში რეგისტრირებულია 2017 წლის 06 ოქტომბერს, რომლის იურიდიული მისამართია საჩხერე, სოფელი კ-----ი. 100%-იანი წილის მფლობელი და დირექტორია ბ-----ი (პ/ნ 3-----). საქმიანობის სფეროს წარმოადგენს სურსათით ვაჭრობა.

ისეთ ვითარებაში, როდესაც კანონმდებლობით ნებადართულია შეზღუდული პასუხისმგებლობის საზოგადოების დაფუძნება ერთი პირის მიერ და კაპიტალის განსაზღვრა ნებისმიერი ოდენობით (რასაც ადგილი აქვს შპს-ების დაფუძნებისას), მხოლოდ ამ საფუძველით, ერთი მხრივ, ფიზიკური პირების და მეორე მხრივ, იურიდიულ პირებს შორის ერთმანეთისაგან გაუმიჯნაობის დადასტურება მოკლებულია სამართლებრივ საფუძველს.

სასამართლომ განმარტა, 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.

სასამართლოს განმარტებით, დასახელებული მუხლის შინაარსიდან გამომდინარე, ცრუმაგიერ პირებად აღიარებისათვის სახეზე უნდა იყოს 2 პირობის კუმულაციურად არსებობა: 1. პრაქტიკულად შეუძლებელი უნდა იყოს გადასახადის გადამხდელის განსხვავება სხვა პირისგან და 2. ეს პირი გამოყენებული უნდა იყოს გადასახადის გადახდევინების უზრუნველყოფის ღონისძიებებისთვის თავის არიდების მიზნით. გადასახადის გადამხდელის განსხვავება სხვა პირისგან 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.

საქართველოს ადმინისტრაციული საპროცესო კოდექსის მე-17 მუხლის 1-ლი ნაწილით, მოსარჩელე ვალდებულია დაასაბუთოს თავისი სარჩელი და წარადგინოს შესაბამისი მტკიცებულებები. მოპასუხე ვალდებულია წარადგინოს წერილობითი პასუხი (შესაგებელი) და შესაბამისი მტკიცებულებები. სასამართლომ მიზანშეწონილად მიიჩნია, აღნიშნოს, რომ ადმინისტრაციული ორგანოს - სსიპ შემოსავლების სამსახურის მიერ აღძრულია საქართველოს ადმინისტრაციული საპროცესო კოდექსის 25-ე მუხლით განსაზღვრული აღიარებითი სარჩელი ცრუმაგიერ პირებად ცნობის შესახებ.

სასამართლომ აღნიშნა, რომ 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.

სასამართლომ მიიჩნია, რომ მოცემულ შემთხვევაში, მხოლოდ ერთი მხარის განმარტება, უტყუარი მტკიცებულებების გარეშე, არ ქმნის ამა თუ იმ პირთა ერთმანეთის ცრუმაგიერ პირებად მიჩნევის საკმარის საფუძველს და სსიპ შემოსავლების სამსახურის მიერ ფიზიკურ პირებთან მიმართებაში საკმარისი მტკიცებულებები წარმოდგენილი არ არის.

სასამართლომ დადგენილად ჩათვალა, რომ სახეზე იყო შპს „დ-----“-ის და შპს „დ-----“-ის

ცრუმაგიერ პირებად აღიარებისათვის საკმარისი მტკიცებულებები, რომლებიც ერთობლიობაში სრულყოფილად ადასტურებდა ექვს ცრუმაგიერ პირებად აღიარების შესახებ, კერძოდ, დადგინდა, რომ 2017 წლის ოქტომბრის თვეში დავალიანების წარმოშობის შემდეგ ზედნადებით შპს „-----“-მა გადასცა შპს „დ-----“-ს 49580,45 ლარის ღირებულების სასაქონლო მატერიალური ფასეულობები. რაიმე თანხა აღნიშნული ოპერაციისათვის შპს „-----“-ს არ მიუღია. ოპერაციის განხორციელების შემდეგ საქმიანობა შეჩერებულია. შპს „დ-----“ (ს/ნ 4----) სამეწარმეო რეესტრში რეგისტრირებულია 2017 წლის 06 ოქტომბერს. შპს „დ-----“ აგრძელებს საქმიანობას. ამ შემთხვევაში ზედნადებით განხორციელებული საგადასახადო ოპერაცია-საქონლის შესყიდვა სხვა მტკიცებულებებთან ერთობლიობაში ქმნის ცრუმაგიერ პირებად აღიარების საფუძველს.

სასამართლომ აღნიშნა, რომ 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. იურიდიულ პირებთან მიმართებაში დასახელებული კონსტრუქციით მოცემული ფაქტი დადასტურებულია და წარმოდგენილია შესაბამისი მტკიცებულება.

ამდენად, საქმის მასალების გაანალიზებისა და მათი შეჯერებით მხარეთა ახსნა-განმარტებებთან, რაიონულმა სასამართლომ მიიჩნია, რომ შპს „-----“ და შპს „დ-----“ ერთი და იგივე პირები არიან საგადასახადო ვალდებულებათა შესრულების თვალსაზრისით და წარმოადგენენ ერთმანეთის ცრუმაგიერ პირებს.

3. სააპელაციო საჩივრების საფუძველები

საჩივრის რაიონული სასამართლოს 2018 წლის 29 ოქტომბრის გადაწყვეტილება სააპელაციო წესით გაასაჩივრეს როგორც სსიპ შემოსავლების სამსახურმა, ისე შპს „-----“-ისა და შპს „დ-----“-ის წარმომადგენლებმა ლ-----მა და ლ-----მა.

3.1. აპელანტი სსიპ შემოსავლების სამსახური ითხოვს პირველი ინსტანციის სასამართლოს გადაწყვეტილების ნაწილობრივ გაუქმებას (სარჩელის უარყოფის ნაწილში) და სარჩელის სრულად დაკმაყოფილებას.

აპელანტმა მიიჩნია, რომ საგადასახადო დავალიანების წარმოშობის შემდეგ შპს „დ-----“-ს მიერ საქონლის გადაწერა შპს „დ-----“-ზე და საქმიანობის შეჩერება, ასევე შპს „დ-----“-ს ღირებულების დ-----ის მიერ მეუღლის, ი-----ისათვის უძრავი ქონების წილის გადაცემა მიზნად ისახავდა საგადასახადო დავალიანების გადახდევინების უზრუნველყოფის ღონისძიებებისაგან თავის არიდებას. სსიპ შემოსავლების სამსახური არ დაეთანხმა სასამართლოს მითითებას, რომ საქმეზე არ არის წარმოდგენილი არც ერთი მტკიცებულება, რომელიც დაადასტურებდა, რომ დ-----ეს, ი-----ეს და ბ-----ს გააჩნდათ მე-19 მუხლით განსაზღვრული განსაკუთრებული ურთიერთობები სამეწარმეო საქმიანობის ამა თუ იმ მიზნით და ფორმით ერთობლივად განხორციელებისათვის დასახელებულ შპს-ებთან მიმართებაში.

აპელანტმა განმარტა, რომ საგადასახადო კოდექსის მე-19 მუხლი ზუსტად ითვალისწინებს, თუ ვინ შეიძლება იყოს ურთიერთდამოკიდებული პირი. მითითებული ნორმის 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. 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. ნათესაობის განსაზღვრისას გერი დები (ძმები) გათანაბრებული არიან ღვიძლ დებთან (ძმებთან), ხოლო შვილად აყვანილები – ღვიძლ შვილებთან. ამასთანავე, სამეურვეო ურთიერთობები გათანაბრებულია საოჯახო ერთობასთან (რომლის დროსაც პირები ერთმანეთთან დაკავშირებული არიან, როგორც მშობლები და შვილები), რომელიც, თავის მხრივ, უთანაბრდება ნათესაურ ურთიერთობას. აღნიშნულ პირებს შორის საოჯახო ერთობის შეწყვეტა მხედველობაში არ მიიღება მათ შორის მშობლისა და შვილის ურთიერთობის შენარჩუნებისას ამ მუხლის მე-3 ნაწილის „გ“ ქვეპუნქტის 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.

აპელანტის მითითებით, გამჭოლი პასუხისმგებლობა არის სამოქალაქო სამართალში დამკვიდრებული სამართლებრივი ინსტიტუტი (სამართლებრივი ტერმინი), რომელიც ასევე მიღებულია საგადასახადო სამართალში ცრუმაგიერი მფლობელობის სახით, რომლის საფუძველზეც კომპანიის ვალდებულებები გადადის ასევე სხვა პირზე. საგადასახადო კოდექსის 246-ე მუხლის, პირველი ნაწილის შესაბამისად, 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. აპელანტის განმარტებით, საგადასახადო კოდექსის მოცემული ნორმა ითვალისწინებს ორი წინაპირობის კუმულაციურად არსებობას, კერძოდ 1. პრაქტიკულად შეუძლებელი უნდა იყოს გადასახადის გადამხდელის განსხვავება სხვა პირისგან; 2. სხვა პირი გამოყენებული უნდა იყოს გადასახადის გადამხდელის განსხვავების უზრუნველყოფის ღონისძიებებისთვის თავის არიდების მიზნით.

აპელანტის აღნიშვნით, გადასახადის გადამხდელის განსხვავება სხვა პირისგან შეუძლებელია, როდესაც სახეზეა: 1) საერთო ფინანსური ანგარიშები და საგადასახადო დეკლარაციის ფაილები (დეკლარაციის ერთობლივად შევსება; ერთიანად 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) შვილობილის (კომპანიის) ხელმძღვანელების/დასაქმებულების სხვა კომპანიის (მაგ. დედა კომპანიის) საუკეთესო ინტერესებში მოქმედება; 6) ე.წ. „ჩრდილოვანი დირექტორის“ თეორია. სხვა პირი გამოყენებულია უზრუნველყოფის ღონისძიებებისაგან თავის არიდების მიზნით ნიშნავს რომ: 1) 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.

აპელანტის აღნიშვნით, ჩამოთვლილი ფაქტობრივი გარემოებები არ არის ამომწურავი და ისინი არ გამოიყენება კუმულაციურად, მთავარია სასამართლო, რომელიმე ერთ-ერთი გარემოების (ან საერთოდ სხვა გარემოების, რომელიც აქ არ არის მოცემული) არსებობისას დარწმუნდეს, რომ სახეზე არის ფაქტობრივი გარემოება, რომელიც ადასტურებს: 1. გადასახადის გადამხდელის სხვა პირისგან განსხვავების შეუძლებლობას; 2. ეს პირი გამოყენებულია გადასახადის გადახდევის უზრუნველყოფის ღონისძიებებისთვის თავის არიდების მიზნით.

აპელანტმა ასევე მიუთითა „მეწარმეთა შესახებ“ საქართველოს კანონის მე-9 მუხლის მე-6 პუნქტზე, რომლის შესაბამისად, კომპანიის დირექტორებს აკისრიათ განსაკუთრებული მოვალეობა კომპანიის წინაშე კერძოდ, მათი მოვალეობაა „საზოგადოების საქმეებს გაუძღვნენ კეთილსინდისიერად 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.“ აღნიშნული ნორმის შინაარსი საწარმოს უარს დირექტორისაგან რეგრესული ანაზღაურების მოთხოვნაზე ბათილად მიიჩნევს, თუ ასეთი ანაზღაურება საზოგადოების კრედიტორთა დასაკმაყოფილებლად აუცილებელია, ამიტომ ასეთი აუცილებლობის პირობებში სახელმწიფოს, როგორც კრედიტორს უფლება უნდა მიენიჭოს, უშუალოდ მოითხოვოს ანაზღაურება დირექტორისგან.

ამასთან „მეწარმეთა შესახებ“ საქართველოს კანონის მე-3 მუხლის მე-6 პუნქტის თანახმად, კომანდიტური საზოგადოების, შეზღუდული პასუხისმგებლობის საზოგადოების, სააქციო საზოგადოებისა და კოოპერატივის პარტნიორები საზოგადოების კრედიტორების წინაშე პასუხს აგებენ პირადად, თუ ისინი ბოროტად გამოიყენებენ პასუხისმგებლობის შეზღუდვის სამართლებრივ ფორმებს.

აპელანტის მტკიცებით, საქმის ფაქტობრივი გარემოებების ჯაჭვი ქმნიდა დასკვნის საფუძველს, რომ შპს „დ-----“-ის მიერ როგორც შპს „დ-----“, ასევე, დ-----, ბ-----ი და ი----- გამოყენებული იქნა გადასახადის გადახდევის უზრუნველყოფის ღონისძიებებისათვის თავის ასარიდებლად, მათ გააჩნდათ საერთო მიზანი – გაერიდებინათ ქონება საწარმოდან, რადგან არ მომხდარიყო გადასახადის გადახდევის უზრუნველყოფის ღონისძიებების გამოყენება დავალიანების მქონე შპს „დ-----“-ს ქონებაზე.

ზემოაღნიშნულიდან გამომდინარე შემოსავლების სამსახურს მიაჩნია, რომ საჩხერის რაიონული სასამართლოს გადაწყვეტილება გასაჩივრებულ ნაწილში არის დაუსაბუთებელი და უკანონო. შესაბამისად, ითხოვს გასაჩივრებული გადაწყვეტილების ნაწილობრივ გაუქმებას და სარჩელის სრულად დააკმაყოფილებს.

3.2. აპელანტ შპს „დ-----“-ის წარმომადგენლის ლ-----ის განმარტებით, სასამართლომ არასწორად დაადგინა, რომ შპს „დ-----“-მა გადააწერა შპს „დ-----“-ს 49 580,45 ლარის ღირებულების სასაქონლო მატერიალური ფასეულობა, მაშინ, როდესაც მხარეებმა განმარტეს, რომ შპს „დ-----“-სგან მატერიალური ფასეულობის გადაცემა მოხდა კანონით დადგენილი წესით და შპს „დ-----“-მა ნასყიდობის საგნის ღირებულება შპს „დ-----“-ს გადაუხადა ნაღდი ანგარიშსწორების წესით, შესაბამისად, შპს „დ-----“-მა დაიწყო მეწარმეობა, რაც გამოიხატა სურსათით ვაჭრობაში.

აპელანტის აღნიშვნით, შესაბამისი შეფასება არ მიეცა შპს „დ-----“-ის მიერ წარდგენილ ხელშეკრულებას, გაფორმებულს უძრავი ქონების მესაკუთრესთან, რითაც უტყუარად დგინდება, რომ მხარეთა შორის ნამდვილი ნებაა გამოხატული და საზოგადოება არის აბსოლუტურად სხვა იურიდიული სუბიექტი და არ არის კავშირში შპს „დ-----“-სთან.

აპელანტის აღნიშვნით, სასამართლო გადაწყვეტილების ერთ-ერთი საფუძველი გახდა ის ფაქტი, რომ ორივე იურიდიული პირი ეწეოდა ერთი და იგივე სამეწარმეო საქმიანობას, ერთსა და იმავე მისამართზე. აღნიშნული ფაქტის მხარეთა საწინააღმდეგოდ გამოყენება არ არის მართებული, ვინაიდან, დაქირავებული უძრავი ქონება მისი მდებარეობის, შიდა დაგეგმარების თვალსაზრისით მოსახერხებელი და სარფიანია სასურსათო მაღაზიის მოწყობისათვის.

აპელანტის განმარტებით, სასამართლომ შეფასების გარეშე დატოვა ის მნიშვნელოვანი გარემოება, რომ ბ-----ი, რომელმაც დააფუძნა შპს „დ-----“ 2017 წლის 06 ოქტომბერს, დეპარტამენტის მიერ მიღებული №0----- ბრძანების გამოცემის პერიოდში (შპს „დ-----“-ის ქონების დაყადაღების შესახებ), საქართველოში არ იმყოფებოდა და არაფერი იცოდა აღნიშნული ფაქტის შესახებ. სასამართლომ უკანონოდ მოარგო მოცემულ კონკრეტულ შემთხვევას საგადასახადო კოდექსის 246-ე მუხლი, ვინაიდან, საქმეში არსებული მტკიცებულებებით უტყუარად დგინდება, რომ ისინი სხვადასხვა სამეწარმეო სუბიექტებს წარმოადგენენ. საგადასახადო კოდექსის თანახმად, შპს „დ-----“-ს და შპს „დ-----“-ის დამფუძნებლები - ბ-----ი და დ-----ე, ურთიერთდამოკიდებულ პირებს არ წარმოადგენენ. საგადასახადო კოდექსის 246-ე მუხლის ამავე კოდექსის მე-19 მუხლთან მიმართებაში განხილვის შედეგად, უსაფუძვლოა შპს „დ-----“-ის ცრუმაგიერ პირად შპს „დ-----“-ის აღიარება.

4. გასაჩივრებული გადაწყვეტილების უცვლელად დატოვების ფაქტობრივი და სამართლებრივი დასაბუთება

სააპელაციო სასამართლო, გამოცხადებულ მხარეთა მოსაზრებების მოსმენის, საქმეში წარმოდგენილი მტკიცებულებების გაანალიზების, პირველი ინსტანციის სასამართლოს გადაწყვეტილებისა და სააპელაციო საჩივრების საფუძვლიანობა-დასაბუთებულობის შემოწმების შედეგად, მიიჩნევს, რომ აპელანტების მოთხოვნა არ უნდა დაკმაყოფილდეს, უცვლელად უნდა დარჩეს საჩხერის რაიონული სასამართლოს 2018 წლის 29 ოქტომბრის გადაწყვეტილება გასაჩივრებულ ნაწილში, შემდეგ გარემოებათა გამო:

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

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

სამოქალაქო საპროცესო კოდექსის 382-ე მუხლის მე-2 ნაწილით, სააპელაციო სასამართლოს შეუძლია გაიზიაროს პირველი ინსტანციის სასამართლოს მიერ მტკიცებულებათა გამოკვლევის შედეგები მთლიანად ან ნაწილობრივ. საქართველოს სამოქალაქო საპროცესო კოდექსის 390-ე მუხლის მე-2 ნაწილის „გ“ ქვეპუნქტით, 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.

სააპელაციო სასამართლო მიუთითებს ადამიანის უფლებათა ევროპული კონვენციის მე-6 მუხლის პირველი პარაგრაფზე, რომელიც ავალდებულებს სასამართლოს დაასაბუთოს თავისი გადაწყვეტილება, ამავედროულად, სააპელაციო პალატა, ადამიანის უფლებათა ევროპული სასამართლოს (*Hirvisaari v. Finland*, §32; ჯღარკავა საქართველოს წინააღმდეგ, N7932/03; *Van de Hurk. Netherlands*, par.61, *Garcia Ruiz v. Spain [GC]* par.26; *Jahnke and Lenoble v France (dec.)*; *Perez v France [GC]*, par. 81) გადაწყვეტილებებზე 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.

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 მსჯელობის გაზიარება, არ არღვევს დასაბუთებული გადაწყვეტილების უფლებას“ (*Gorou v. Greece (N.3)* §§ 38-42).

სააპელაციო სასამართლო ეთანხმება პირველი ინსტანციის სასამართლოს შეფასებასა და დასკვნებს, საქმის ფაქტობრივ საკითხებთან დაკავშირებით, შესაბამისად, სააპელაციო პალატა დამტკიცებულად მიიჩნევს საქმის ფაქტობრივ გარემოებებს, რაც არის დადგენილად მიჩნეული საჩხერის რაიონული სასამართლოს 2018 წლის 29 ოქტომბრის გადაწყვეტილებით და როგორი სახითაც არის ისინი მითითებული წინამდებარე განჩინებაში გასაჩივრებული გადაწყვეტილების დასკვნების კონსტატირებისას. რაიონული სასამართლოს დასკვნები საქმის ფაქტობრივ გარემოებებთან დაკავშირებით გაკეთებულია საქართველოს სამოქალაქო საპროცესო კოდექსის 105-ე მუხლის შესაბამისად, საქმეში წარმოდგენილი მტკიცებულებების ურთიერთშეჯერების შედეგად და მტკიცების ტვირთიც, იმავე კოდექსის 102-ე მუხლისა და საქართველოს ადმინისტრაციული საპროცესო კოდექსის მე-17 მუხლის მე-2 ნაწილის საფუძველზე, მხარეებზე განაწილებულია სწორად.

სააპელაციო პალატა ეთანხმება პირველი ინსტანციის სასამართლოს შეფასებასა და დასკვნებს საქმის სამართლებრივ საკითხებთან დაკავშირებით და დამატებით განმარტავს, რომ საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 20.1 მუხლით, გადასახადის გადამხდელი არის პირი, რომელსაც აქვს ამ კოდექსით დადგენილი გადასახადის გადახდის ვალდებულება. იმავე კოდექსის 41.2 მუხლით გარანტირებულია გადასახადის გადამხდელის უფლებებისა და კანონიერი ინტერესების ადმინისტრაციული სამართალწარმოების წესითა და სასამართლო წესით დაცვა. 49.1 მუხლის „ზ“ ქვეპუნქტით, ამ კოდექსის დებულებათა გათვალისწინებით საგადასახადო ორგანოებს თავიანთი კომპეტენციის ფარგლებში და საქართველოს კანონმდებლობით დადგენილი წესით უფლება აქვთ გადასახადის გადამხდელისაგან საგადასახადო ვალდებულების შესრულების უზრუნველყოფის ღონისძიებებით დადგენილ ვადაში ამოიღონ გადაუხდელი გადასახადი ან/და სანქციის სახით დაკისრებული თანხა. 51.1.

მუხლის „ა“ და „ბ“ ქვეპუნქტებით, საგადასახადო ორგანოები ვალდებული არიან თავიანთი კომპეტენციის ფარგლებში: დაიცვან საქართველოს საგადასახადო კანონმდებლობა, იმოქმედონ ამ კოდექსისა და საქართველოს საგადასახადო კანონმდებლობის სხვა აქტების მოთხოვნათა შესაბამისად და მონაწილეობა მიიღონ სახელმწიფო საგადასახადო პოლიტიკის განხორციელებაში; დაიცვან გადასახადის გადამხდელთა უფლებები და სახელმწიფოს ინტერესები.

საქართველოს საგადასახადო კოდექსის XI კარი ეძღვნება საგადასახადო დავალიანების გადახდევინების უზრუნველყოფას და მასში შედის თავი XXXV – „საგადასახადო დავალიანების გადახდევინების უზრუნველყოფა“, რომლის 246-ე მუხლი ეხება ცრუმაგიერ მფლობელობას. ხსენებული ნორმის თანახმად, თუ სასამართლო დაადგენს, რომ პრაქტიკულად შეუძლებელია გადასახადის გადამხდელის განსხვავება სხვა პირისგან და ეს პირი გამოყენებულია გადასახადის გადამხდელის 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.

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

საქმეში დაცული მეწარმეთა და არასამეწარმეო (არაკომერციული) იურიდიული პირების რეესტრის ამონაწერის შესაბამისად, შპს „დ-----“ (ს/ნ 4-----) სამეწარმეო რეესტრში რეგისტრირებულია 2016 წლის 01 მარტს, რომლის იურიდიული მისამართია საჩხერე, სოფელი ჩ---. 100%-იანი წილის მფლობელი და დირექტორია დ-----ე (პ/ნ 3-----). საქმიანობის სფეროს წარმოადგენს სურსათით ვაჭრობა.

შპს „-----“-ს (ს/ნ 4-----), 2018 წლის 26 ივნისის მდგომარეობით, შემოსავლების სამსახურის ერთიანი ელექტრონული ბაზის მონაცემებით, ერიცხება აღიარებული საგადასახადო დავალიანება 45 832,34 ლარის ოდენობით. 2017 წლის 2-----ს რეგისტრირებულია საგადასახადო გირავნობის/იპოთეკის უფლება. საგადასახადო დავალიანება წარმოშობილია დეკლარაციისა და საგადასახადო შემოწმების საფუძველზე.

2017 წლის 1-----ს შემოსავლების სამსახურის ადმინისტრირების დეპარტამენტის მიერ გამოიცა №0----- ბრძანება შპს „დ-----“-ის ქონების დაყადაღების თაობაზე. შპს „-----“-ის (ს/ნ 4-----) საკუთრებაში არსებული ქონება (ციფრული ტექნიკა, სალარო აპარატი და მარკეტის ურიკები, ხელის კალათები), დაყადაღებულია და შეფასებულია (საერთო ღირებულებით 2 220 ლარად), თუმცა მოცემული ქონების ღირებულება მცირეა დავალიანებასთან შედარებით (ტომი 1, ს.ფ 61-68).

მეწარმეთა და არა სამეწარმეო (არაკომერციული) იურიდიული პირების რეესტრის ამონაწერის შესაბამისად, შპს „დ-----“ (ს/ნ 4-----) სამეწარმეო რეესტრში რეგისტრირებულია 2017 წლის 06 ოქტომბერს, რომლის იურიდიული მისამართია - საჩხერე, სოფელი კ-----ი. 100%-იანი წილის მფლობელი და დირექტორია ბ-----ი (პ/ნ 3-----). საქმიანობის სფეროს წარმოადგენს სურსათით ვაჭრობა.

2017 წლის ოქტომბრის თვეში, დავალიანების წარმოშობის შემდეგ, ზედნადებით შპს „-----“-მა

გადააწერა შპს „დ-----“-ს 49580,45 ლარის ღირებულების სასაქონლო მატერიალური ფასეულობები. აღნიშნული მიწოდების შედეგად ერთ მხარეს მეორისთვის კუთვნილი გადასახადი არ გადაუხდია.

საქართველოს ადმინისტრაციული საპროცესო კოდექსის მე-4 მუხლით, ადმინისტრაციული საქმის განხილვისას მხარეები სარგებლობენ საქართველოს სამოქალაქო საპროცესო კოდექსის მე-4 მუხლით მინიჭებული უფლება-მოვალეობებით. სამოქალაქო საპროცესო კოდექსის მე-4 მუხლის პირველი ნაწილის შესაბამისად, სამართალწარმოება მიმდინარეობს შეჯიბრებითობის საფუძველზე. მხარეები სარგებლობენ თანაბარი უფლებებითა და შესაძლებლობებით, დაასაბუთონ თავიანთი მოთხოვნები, უარყონ ან გააქარწყლონ მეორე მხარის მიერ წამოყენებული მოთხოვნები, მოსაზრებები თუ მტკიცებულებები. მხარეები თვითონვე განსაზღვრავენ, თუ რომელი ფაქტები უნდა დაედოს საფუძვლად მათ მოთხოვნებს ან რომელი მტკიცებულებებით უნდა იქნეს დადასტურებული ეს ფაქტები. იმავე კოდექსის 103-ე მუხლის პირველი ნაწილით, მტკიცებულებებს სასამართლოს წარუდგენენ მხარეები. 102-ე მუხლის მიხედვით, თითოეულმა მხარემ უნდა დაამტკიცოს გარემოებანი, რომლებზედაც იგი ამყარებს თავის მოთხოვნებსა და შესაგებელს. ამ გარემოებათა დამტკიცება შეიძლება თვით მხარეთა (მესამე პირთა) ახსნა-განმარტებით, მოწმეთა ჩვენებით, ფაქტების კონსტატაციის მასალებით, წერილობითი თუ ნივთიერი მტკიცებულებებითა და ექსპერტთა დასკვნებით. საქმის გარემოებები, რომლებიც კანონის თანახმად უნდა დადასტურდეს გარკვეული სახის მტკიცებულებებით, არ შეიძლება დადასტურდეს სხვა სახის მტკიცებულებებით. სააპელაციო პალატა განმარტავს, რომ მტკიცების პროცესი მოიცავს მხარეთა მიერ მტკიცებულებათა შეგროვებას და სასამართლოში წარდგენას. მხარე ვალდებულია თვითონვე დაამტკიცოს მის მიერ მითითებული გარემოებები. ამ ვალდებულების შესრულება განაპირობებს დავის შედეგს. მხარეთა შორის მტკიცების ტვირთის განაწილების ინსტიტუტს აქვს არა მარტო საპროცესო სამართლებრივი, არამედ მატერიალურ-სამართლებრივი მნიშვნელობაც, რადგან საქმის შედეგი იმაზეა დამოკიდებული რა მტკიცებულებებზე მითითებით დაასაბუთებენ მხარეები გარემოებებს, რომლებზედაც ამყარებენ თავიანთ მოთხოვნებს.

საქართველოს ადმინისტრაციული საპროცესო კოდექსის მე-17 მუხლის პირველი ნაწილის თანახმად, მოსარჩელე ვალდებულია დაასაბუთოს თავისი სარჩელი და წარადგინოს შესაბამისი მტკიცებულებები. მოპასუხე ვალდებულია წარადგინოს წერილობითი პასუხი (შესაგებელი) და შესაბამისი მტკიცებულებები. მითითებული დებულება ადგენს მხარეთა საპროცესო მოვალეობებს ადმინისტრაციულ სამართალწარმოებაში, რაც უზრუნველყოფს მხარეთა შეჯიბრებითობის პრინციპის სრულყოფილ რეალიზაციას.

საქართველოს სამოქალაქო საპროცესო კოდექსის 105-ე მუხლის მეორე ნაწილის თანახმად, სასამართლო აფასებს მტკიცებულებებს **თავისი შინაგანი რწმენით**, რომელიც უნდა ემყარებოდეს სასამართლო სხდომაზე მათს ყოველმხრივ, სრულ და ობიექტურ განხილვას, რის შედეგადაც მას გამოაქვს დასკვნა საქმისათვის მნიშვნელობის მქონე გარემოებების არსებობის ან არარსებობის შესახებ.

სააპელაციო პალატის აზრით, საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 246-ე მუხლით (ცრუმაგიერი მფლობელობა) დადგენილი ურთიერთდამოკიდებულება არსებობს შპს „-----“-სა და შპს „დ-----“-ს შორის, რაც უდავოდ დგინდება მოსარჩელე მხარის, სსიპ შემოსავლების სამსახურის მიერ წარმოდგენილი მტკიცებულებებით, რომლის საწინააღმდეგო, შესაბამისი დოკუმენტებით გამყარებულ გარემოებებზე მოპასუხეები ვერ მიუთითებდნენ, ხოლო შემოსავლების სამსახური ვერ მიუთითებს შპს „-----“-ის, დ-----ის, ბ-----ისა და ი-----ის ერთიმეორის ცრუმაგიერ პირებად აღიარების დამამტკიცებელ გარემოებებსა და მტკიცებულებებზე. მხოლოდ ის ფაქტი, რომ დ-----ე და ი-----ე არიან მეუღლეები, და ამჟამად იმ უძრავი ქონების ს/კ 3----- 1/2 წილის საკუთრების უფლებით ფლობს ი-----ე, რომელიც ჩუქებით მიიღო დ-----ისაგან და რომელშიც შპს „-----“ ახორციელებდა

საქმიანობას, ხოლო ამჟამად განთავსებულია შპს „დ-----“ , სასამართლოს არ მიაჩნია საკმარისად სასარჩელო მოთხოვნის ამ ნაწილის დასაკმაყოფილებლად. ცრუმაგიერი მფლობელობის ფაქტის დასადგენად 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, რაც დ-----ის, ბ-----ის და ი-----ის მიმართებით არ დასტურდება. ამდენად, შპს „დ-----“-ის (ს/ნ 4-----) ცრუმაგიერ პირად შპს „დ-----“-ის (ს/ნ 4-----) აღიარების ნაწილში რაიონული სასამართლოს გადაწყვეტილების გაუქმების საფუძველი არ არსებობს. ისევე როგორც არ არსებობს საფუძველი სსიპ შემოსავლების სამსახურის სარჩელის უარყოფის ნაწილში გადაწყვეტილების გასაუქმებლად.

5.შემაჯამებელი სასამართლო დასკვნა

ზემოაღნიშნულიდან გამომდინარე სააპელაციო სასამართლო მიიჩნევს, რომ რაიონულმა სასამართლომ კანონის მართებულად გამოყენებისა და განმარტების შედეგად საქმეზე სწორი გადაწყვეტილება მიიღო. სააპელაციო საჩივრები არ შეიცავს დასაბუთებულ არგუმენტაციას გადაწყვეტილების უკანონობის თაობაზე, რის გამოც წარმოდგენილი სააპელაციო საჩივრები არ უნდა დაკმაყოფილდეს და უცვლელად უნდა დარჩეს საჩხერის რაიონული სასამართლოს 2018 წლის 29 ოქტომბრის გადაწყვეტილება გასაჩივრებულ ნაწილში.

6. სასამართლო ხარჯები

სსიპ შემოსავლების სამსახური გათავისუფლებულია სახელმწიფო ბაჟის გადახდისაგან „სახელმწიფო ბაჟის შესახებ“ საქართველოს კანონის მე-5 მუხლის პირველი პუნქტის „ლ“ ქვეპუნქტის საფუძველზე, ხოლო შპს „დ-----“-ს, საქართველოს სამოქალაქო საპროცესო კოდექსის 39-ე მუხლის პირველი ნაწილის „ბ“ ქვეპუნქტის საფუძველზე გადახდილი სახელმწიფო ბაჟი 150 ლარი, არ დაუბრუნდება სააპელაციო საჩივრის უარყოფის გამო, თანახმად საქართველოს სამოქალაქო საპროცესო კოდექსის 53-ე მუხლისა.

ს ა რ ე ზ ო ლ უ ც ი ო ნ ა წ ი ლ ი

სააპელაციო სასამართლომ იხელმძღვანელა საქართველოს ადმინისტრაციული საპროცესო კოდექსის პირველი მუხლის მე-2 ნაწილით, მე-12 მუხლით, საქართველოს სამოქალაქო საპროცესო კოდექსის 257-ე, 386-ე, 390-ე მუხლებით

დ ა ა დ გ ი ნ ა

1. შპს „დ-----ისა“ და სსიპ შემოსავლების სამსახურის სააპელაციო საჩივრები არ დაკმაყოფილდეს;
2. უცვლელად დარჩეს საჩხერის რაიონული სასამართლოს 2018 წლის 29 ოქტომბრის გადაწყვეტილება;
3. სსიპ შემოსავლების სამსახური გათავისუფლებულია სახელმწიფო ბაჟის გადახდისგან „სახელმწიფო ბაჟის შესახებ“ საქართველოს კანონის მე-5 მუხლის პირველი პუნქტის „ლ“ ქვეპუნქტის საფუძველზე;
4. შპს „დ-----“-ის მიერ სახელმწიფო ბაჟი გადახდილია.
5. სააპელაციო სასამართლოს განჩინება შეიძლება გასაჩივრდეს საკასაციო წესით საქართველოს უზენაესი სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატაში (თბილისი, ძმები ზუბალაშვილების ქუჩა №32), მხარეებისათვის დასაბუთებული განჩინების ასლის

კანონით დადგენილი წესით გადაცემიდან 21 დღის ვადაში, ქუთაისის სააპელაციო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატის მეშვეობით (ქუთაისი, ნიუპორტის ქ.№32).

მოსამართლეები:

ხათუნა

ხომერიკი

გოჩა

აბუსერიძე

მურთაზ

მეშველიანი