



გ ა ნ ჩ ი ნ ე ბ ა
საქართველოს სახელით

21 ივნისი, 2019 წელი
თბილისი

ქ.

**თბილისის სააპელაციო სასამართლოს
ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატა**

თავმჯდომარე - ლევან მურუსიძე
მოსამართლეები - ნინო ქადაგიძე, შორენა ყაველაშვილი
სხდომის მდივანი - რუსუდან ანდრიაშვილი

აპელანტი (მოსარჩელე) – სსიპ შემოსავლების სამსახური
წარმომადგენელი - ნინო მუმლაძე-ბარაკოვი

მოწინააღმდეგე მხარეები (მოპასუხეები) - შპს „ლეაგნია“, შპს „ოპელ მ-----
---სი“

დირექტორი - გიორგი ბოჭოლიშვილი

მოწინააღმდეგე მხარე (მოპასუხე) - ფ/პ გიორგი ბოჭოლიშვილი

დავის საგანი - ცრუმაგიერ პირებად ცნობა

გასაჩივრებული გადაწყვეტილება - სიღნაღის რაიონული სასამართლოს
2017 წლის 10 ოქტომბრის გადაწყვეტილება

1. სააპელაციო საჩივრის ავტორის მოთხოვნა

სიღნაღის რაიონული სასამართლოს 2017 წლის 10 ოქტომბრის გადაწყვეტილების გაუქმება და ახალი გადაწყვეტილების მიღებით სარჩელის დაკმაყოფილება.

2. გასაჩივრებული გადაწყვეტილების დასკვნებზე მითითება:

2.1. გასაჩივრებული გადაწყვეტილების სარეზოლუციო ნაწილი:

სიღნაღის რაიონული სასამართლოს 2017 წლის 10 ოქტომბრის გადაწყვეტილებით სსიპ შემოსავლების სამსახურის სარჩელი შპს „ლეაგნიას“, შპს „ოპელ მ-----სის“ და ფ/პ გიორგი ბოქოლიშვილის ერთმანეთის ცრუმაგიერ პირებად აღიარების თაობაზე არ დაკმაყოფილდა.

2.2. დასკვნები ფაქტობრივ გარემოებებთან დაკავშირებით:

2.2.1. მეწარმეთა და არასამეწარმეო (არაკომერციული) იურიდიულ პირთა რეესტრის მონაცემებით, შპს „ოპელ მ-----სი“ რეგისტრირებულია, მინიჭებული აქვს საიდენტიფიკაციო ნომერი: 406121478, იურიდიული მისამართია: ქ. თბილისი, ი-----ს რაიონი, ფ-----ლა მე-3 მ/რ, კორპუსი 28, ბინა N78, დირექტორს და 100%-იანი წილის მფლობელს წარმოადგენს გიორგი ბოქოლიშვილი.

სასამართლო ეყრდნობა შემდეგ მტკიცებულებებს:

- ამონაწერი მეწარმეთა და არასამეწარმეო იურიდიული პირების რეესტრიდან (19.02.2016წ) (ტ. I, ს.ფ 18).

2.2.2. მეწარმეთა და არასამეწარმეო (არაკომერციული) იურიდიულ პირთა რეესტრის მონაცემებით, შპს „ლეაგნია“ რეგისტრირებულია, მინიჭებული აქვს საიდენტიფიკაციო ნომერი: 4-----, იურიდიული მისამართია: სიღნაღის რაიონი, სოფელი ბოდბისხევი, დირექტორს და 100%-იანი წილის მფლობელს წარმოადგენს გიორგი ბოქოლიშვილი.

სასამართლო ეყრდნობა შემდეგ მტკიცებულებებს:

- ამონაწერი მეწარმეთა და არასამეწარმეო იურიდიული პირების რეესტრიდან (ტ. I, ს.ფ 20).

2.2.3. საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს საგამოძიებო სამსახურის საგამოძიებო დეპარტამენტის შიდა ქართლის სამმართველოს 2016 წლის 24 მაისის დადგენილებით დაინიშნა შპს „ლეაგნიას“ და შპს „ოპელ მ-----სის“ სრული საგადასახადო შემოწმება და ბიუჯეტთან ანგარიშსწორების საკითხის შესწავლა.

სასამართლო ეყრდნობა შემდეგ მტკიცებულებებს:

- საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს საგამოძიებო სამსახურის საგამოძიებო დეპარტამენტის შიდა ქართლის სამმართველოს 2016 წლის 24 მაისის დადგენილება (ტ. I, ს.ფ 22-24).

2.2.4. 2016 წლის 28 დეკემბრის თბილისის საქალაქო სასამართლოს სამოქალაქო საქმეთა კოლეგიის განჩინებით შპს „ლეაგნიას“ დირექტორს უარი ეთქვა გაკოტრების შესახებ განცხადების წარმოებაში მიღებაზე.

სასამართლო ეყრდნობა შემდეგ მტკიცებულებებს:

- 2016 წლის 28 დეკემბრის თბილისის საქალაქო სასამართლოს სამოქალაქო საქმეთა კოლეგიის 2/39836-16 განჩინება.

2.2.5. შპს „ლეაგნიას“ სმფ-ების დასახელების აქტიდან დგინდება, რომ კომპანიის სასაქონლო მატერიალური მარაგი დღეის მდგომარეობით შეადგენს 154931 ლარს.

სასამართლო ეყრდნობა შემდეგ მტკიცებულებებს:

- შპს „ლეაგნიას“ სმფ-ების დასახელების აქტი (ტ. I, ს.ფ 92).

2.2.6. 2016 წლის 01 აპრილს შპს „G-----S“-სა და შპს „ლეაგნიას“ შორის გაფორმდა ვალის აღიარების ხელშეკრულება, ხელშეკრულების მოქმედების საერთო თანხაა 89450 გირვანქა სტერლინგი.

სასამართლო ეყრდნობა შემდეგ მტკიცებულებებს:

- 2016 წლის 01 აპრილის ხელშეკრულება (ტ. I, ს.ფ 134).

2.2.7. სსიპ შემოსავლების სამსახურის 2017 წლის 11 იანვრის ქონებაზე ყადაღის დადების შესახებ ბრძანებიდან დგინდება, რომ ყადაღა დაედო შპს „ლეაგნიას“ საკუთრებაში არსებულ და ბალანსზე რიცხულ უძრავ ქონებას.

სასამართლო ეყრდნობა შემდეგ მტკიცებულებებს:

- სსიპ შემოსავლების სამსახურის 2017 წლის 11 იანვრის ქონებაზე ყადაღის დადების შესახებ ბრძანება N049-15 (ტ. I, ს.ფ 136).

2.2.8. სსიპ შემოსავლების სამსახურის 2017 წლის 08 მაისის საგადასახადო მოთხოვნიდან დგინდება, რომ შპს „ოპელ მ-----სის“ დავალიანება შეადგენს სულ 301940,54 ლარს.

სასამართლო ეყრდნობა შემდეგ მტკიცებულებებს:

- საგადასახადო მოთხოვნა N007-202.

2.2.9. შემოსავლების სამსახურის 2017 წლის 05 მაისის N1---- ბრძანებიდან დგინდება, რომ შპს „ოპელ მ-----სს“ ბიუჯეტში დამატებით გადასახდელად დაერიცხა 255541 ლარი, მათ შორის, ძირითადი გადასახადია 170361 ლარი და ჯარიმა 85180 ლარი.

შპს „ოპელ მ-----სს“ დაერიცხა მიმდინარე გადასახდელები 33634 ლარი და შეუმცირდა მიმდინარე გადასახდელები 33634 ლარით.

სასამართლო ეყრდნობა შემდეგ მტკიცებულებებს:

- შემოსავლების სამსახურის 2017 წლის 05 მაისის N1---- ბრძანება;

- ბრძანების დანართი;
- შპს „ოპელ მ-----სის“ საგადასახადო შემოწმების აქტი.

2.2.10. სსიპ შემოსავლების სამსახურის 2016 წლის 25 მაისის N1---- ბრძანებით დაინიშნა შპს „ოპელ მ-----სის“ საქმიანობის კამერალური საგადასახადო შემოწმება ბიუჯეტთან ანგარიშსწორების კუთხით, შესამოწმებელი პერიოდი განისაზღვრა 2014 წლის 11 ივნისიდან 2016 წლის 24 მაისის ჩათვლით, წლიური მოგების და ქონების გადასახადის მიზნებისთვის შემოწმდა 2014, 2015 წლების საანგარიშო პერიოდი, შემოწმების ვადა განისაზღვრა 2016 წლის 27 მაისიდან 2016 წლის 27 ივნისამდე.

სსიპ შემოსავლების სამსახურის 2016 წლის 27 ივნისის N1---- ბრძანებით შპს „ოპელ მ-----სის“ კამერალური საგადასახადო შემოწმების ვადა გაგრძელდა 2016 წლის 30 აგვისტოს ჩათვლით, 2016 წლის 30 აგვისტოს N2---- ბრძანებით კვლავ გაგრძელდა შემოწმების ვადა 2016 წლის 18 ნოემბრის ჩათვლით, შემდგომ აღნიშნული ვადა გაგრძელდა 2016 წლის 19 დეკემბრამდე, 2017 წლის 16 მარტის ჩათვლით და 2017 წლის 31 მაისი ჩათვლით.

სასამართლო ეყრდნობა შემდეგ მტკიცებულებებს:

- სსიპ შემოსავლების სამსახურის 2016 წლის 25 მაისის N1---- ბრძანება;
- სსიპ შემოსავლების სამსახურის 2016 წლის 27 ივნისის N1---- ბრძანება;
- სსიპ შემოსავლების სამსახურის 2016 წლის 30 აგვისტოს N2---- ბრძანება;
- სსიპ შემოსავლების სამსახურის 2016 წლის 15 ნოემბრის N3---3 ბრძანება;
- სსიპ შემოსავლების სამსახურის 2016 წლის 16 დეკემბრის N3---- ბრძანება;
- სსიპ შემოსავლების სამსახურის 2017 წლის 15 მარტის N6--- ბრძანება;
- სსიპ შემოსავლების სამსახურის 2017 წლის 28 მარტის N8--- ბრძანება.

2.3. დასკვნები სამართლებრივ გარემოებებთან დაკავშირებით:

2.3.1. საქართველოს ადმინისტრაციული საპროცესო კოდექსის 25-ე მუხლის 1-ლი ნაწილის თანახმად, აღიარებითი სარჩელი შეიძლება აღიძრას აქტის არარად აღიარების, უფლების ან სამართლებრივი ურთიერთობის არსებობა-არარსებობის დადგენის შესახებ, თუ მოსარჩელეს აქვს ამის კანონიერი ინტერესი. აღიარებითი სარჩელის დავის საგანია უფლების ან სამართლებრივი ურთიერთობის არსებობა-არარსებობის დადგენა. მოცემული ნორმის შესაბამისად, 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 იქიდან, რომ სასამართლო უდავოდ დადგენილი ფაქტობრივი გარემოებებისა და მტკიცებულებების საფუძველზე მხოლოდ აღიარებს (ადასტურებს) კონკრეტული სამართლებრივი ურთიერთობის არსებობა-არარსებობის

ფაქტს.

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 პირების მიმართ.

2.3.2. საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 246-ე მუხლის 1-ლი ნაწილით დადგენილია, რომ 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.

ამასთან, საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 246-ე მუხლის მე-2 ნაწილით დადგენილია, რომ გადასახადის გადამხდელის აღიარებული საგადასახადო დავალიანების გადახდევინების მიზნით, საგადასახადო ორგანოს უფლება აქვს, ცრუმაგიერი პირის მიმართ განახორციელოს საგადასახადო დავალიანების გადახდევინების უზრუნველყოფის ღონისძიებები.

2.3.3. საქართველოს საგადასახადო კოდექსის მე-19 მუხლით რეგლამენტირებულია ურთიერთდამოკიდებული პირების დეფინიცია, კერძოდ, ურთიერთდამოკიდებულ პირებად ითვლებიან ის პირები, რომელთა შორის განსაკუთრებულ ურთიერთობათა არსებობამ შეიძლება გავლენა მოახდინოს მათი ან მათ მიერ წარმოდგენილი პირების საქმიანობის პირობებზე ან ეკონომიკურ შედეგებზე. ამ მუხლის მე-2 ნაწილი განსაზღვრავს იმ ურთიერთობათა ჩამონათვალს, რომელიც განეკუთვნება განსაკუთრებულ ურთიერთობებს, ხოლო მე-3 ნაწილით კი განსაზღვრულია იმ პირთა ჩამონათვალი ვინ შეიძლება ჩაითვალოს საქართველოს საგადასახადო კანონმდებლობის მიზნებისათვის ფიზიკური პირის ნათესავებად.

განსახილველ შემთხვევაში სასამართლომ საქმეში არსებული მასალების თანახმად, დადგენილად მიიჩნია, რომ მოპასუხეებად მითითებული პირები შპს „ლეაზნია“, შპს „ოპელ მ-----სი“ საქართველოს კანონმდებლობით დადგენილი წესით მეწარმეთა და არასამეწარმეო იურიდიული პირების რეესტრში რეგისტრირებული არიან მეწარმე სუბიექტებად, მინიჭებული აქვთ საიდენტიფიკაციო კოდეზი და თავისივე სახელით ახდენენ ანგარიშსწორებას სახელმწიფო ბიუჯეტთან და სხვა სამართლებრივ ურთიერთობებში. ხოლო მოპასუხე გიორგი ბოქოლიშვილი არ წარმოადგენს მეწარმე ფიზიკურ პირს და არ ერიცხება დავალიანება სახელმწიფო ბიუჯეტის წინაშე, ის ფაქტი რომ ორივე კომპანიის დამფუძნებელი და დირექტორი არის გიორგი ბოქოლიშვილი,

არ ქმნის შპს „ლეაგნიას“ და შპს „ოპელ მ-----სის“ ერთმანეთის ცრუმაგიერ პირებად ცნობისათვის საკმარის საფუძველს.

სასამართლომ მიიჩნია, რომ სსიპ შემოსავლების სამსახურის მიერ წარდგენილი მტკიცებულებები არ ქმნიან მოპასუხეების ცრუმაგიერ პირებად აღიარების საფუძველს. უფრო მეტიც, გადასახადის გადამხდელის - ფ/პ გიორგი ბოქოლიშვილის განსხვავება სხვა პირებისგან - შპს „ოპელ მ-----სისგან“ და შპს „ლეაგნიასგან“ შეუძლებელი არ არის, საქმის მასალებით დასტურდება, რომ ისინი ფუნქციონირებენ დამოუკიდებლად. ორივე კომპანია, გიორგი ბოქოლიშვილმა დაარსა, შპს „ლეაგნია“, რომლის მეშვეობითაც ახორციელებდა მეორადი ავტომობილების ნაწილების იმპორტს და შპს „ოპელ მ-----სი“, რომლის მეშვეობით ახორციელებდა ავტომობილების შეკეთების სერვისს. სასამართლომ ვერ გაიზიარა მოსარჩელის მოსაზრება იმასთან დაკავშირებით, რომ გიორგი ბოქოლიშვილი მის საკუთრებაში არსებული ორ კომპანიას იყენებდა მოსალოდნელი საგადასახადო ვალდებულებების უზრუნველყოფის ღონისძიებებისათვის თავის არიდების მიზნით. ვინაიდან აღნიშნულის დამადასტურებელი მტკიცებულებები არ ყოფილა წარმოდგენილი. ამასთან, შპს „ლეაგნიას“ სმფ-ების დასახელების აქტიდან დგინდება, რომ კომპანიის სასაქონლო მატერიალური მარაგი დღეის მდგომარეობით შეადგენს 154931 ლარს.

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

ამასთან მოსარჩელე მხარე მიუთითებდა, რომ გიორგი ბოქოლიშვილზე, შპს „ოპელ მ-----სზე“ და შპს „ლეაგნიაზე“ მიმდინარეობდა სისხლის სამართლებრივი დევნა ყალბი საგადასახადო დოკუმენტების დამზადებისა და დიდი ოდენობით გადასახადისათვის თავის არიდების ფაქტზე, თუმცა სასამართლოში ამის დამადასტურებელი რაიმე მტკიცებულება არც დადგენილება ბრალდების შესახებ და არც სასამართლოს განაჩენი არ ყოფილა წარდგენილი, შესაბამისად აღნიშნულ ნაწილში მხარემ ვერ წარადგინა სათანადო მტკიცებულებები.

სასამართლოს მოსაზრებით, მოპასუხეებს შორის განხორციელებული ეკონომიკური საქმიანობის საგადასახადო რეგულირება ხდება საერთო ეკონომიკური პირობების გათვალისწინებით და არა იმ პირობების გათვალისწინებით, რაც მათ ურთიერთდამოკიდებულების გამო ერთმანეთისთვის განსაზღვრეს; აღნიშნულიდან გამომდინარე სასამართლომ

მიიჩნია, რომ ურთიერთდამოკიდებულ პირებს შორის ეკონომიკური ურთიერთობის არსებობა, მისი დადასტურების შემთხვევაშიც არ ქმნის საფუძველს მათი ცრუმაგიერ პირებად აღიარებისათვის.

3. სააპელაციო საჩივრის ფაქტობრივი და სამართლებრივი საფუძვლები:

აპელანტი - სსიპ შემოსავლების სამსახური აღნიშნავს, რომ პირველი ინსტანციის სასამართლოს მიერ მიღებული გადაწყვეტილება არ არის იურიდიულად დასაბუთებული. აპელანტის აზრით, შპს „ლეაზნია“, შპს „ოპელ მ-----სი“ და გიორგი ბოქლოიშვილი წარმოადგენენ ერთმანეთის ცრუმაგიერ პირებს, ვინაიდან მათ შორის განსაკუთრებული ურთიერთობის არსებობა გავლენას ახდენს მათ საქმიანობასა და ეკონომიკურ შედეგებზე.

ამდენად, აპელანტი - სსიპ შემოსავლების სამსახური მოითხოვს სიღნაღის რაიონული სასამართლოს 2017 წლის 10 ოქტომბრის გადაწყვეტილების გაუქმებას და ახალი გადაწყვეტილების მიღებით სარჩელის დაკმაყოფილებას.

4. გასაჩივრებული გადაწყვეტილების უცვლელად დატოვების დასაბუთება:

ფაქტობრივი და სამართლებრივი დასაბუთება:

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

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

საქართველოს სამოქალაქო საპროცესო კოდექსის 382-ე მუხლის მე-2 ნაწილის თანახმად, სააპელაციო სასამართლოს შეუძლია გაიზიაროს პირველი ინსტანციის სასამართლოს მიერ მტკიცებულებათა გამოკვლევის შედეგები მთლიანად ან ნაწილობრივ. საქართველოს სამოქალაქო საპროცესო კოდექსის 390-ე მუხლის მე-3 ნაწილის „გ“ ქვეპუნქტის მიხედვით, სააპელაციო სასამართლოს განჩინება აღწერილობითი და სამოტივაციო ნაწილების ნაცვლად უნდა შეიცავდეს მოკლე დასაბუთებას გასაჩივრებული გადაწყვეტილების გაუქმების ან უცვლელად დატოვების შესახებ. თუ

სააპელაციო სასამართლო ეთანხმება პირველი ინსტანციის სასამართლოს შეფასებასა და დასკვნებს, საქმის ფაქტობრივ ან/და სამართლებრივ საკითხებთან დაკავშირებით, მაშინ დასაბუთება იცვლება მათზე მითითებით.

სააპელაციო სასამართლო მიუთითებს ადამიანის უფლებათა ევროპული კონვენციის მე-6 მუხლის პირველ პარაგრაფზე, რომელიც ავალდებულებს სასამართლოს დაასაბუთოს თავისი გადაწყვეტილება, ამავედროულად, სააპელაციო პალატა, ადამიანის უფლებათა ევროპული სასამართლოს (Hirvisaari v. Finland, §32; ჯღარკავა საქართველოს წინააღმდეგ, #7932/03; Van de Hurk v. 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 პალატა სრულად ეთანხმება და იზიარებს პირველი ინსტანციის სასამართლოს შეფასებებს და დასკვნებს საქმის ფაქტობრივ და სამართლებრივ საკითხებთან დაკავშირებით, კერძოდ, პალატა მიიჩნევს, რომ პირველი ინსტანციის სასამართლომ სრულად და ყოველმხრივ გამოიკვლია დავასთან დაკავშირებული ყველა ფაქტობრივი გარემოება; ასევე, სამართლებრივი თვალსაზრისით სწორად შეაფასა საქმესთან დაკავშირებული ყველა ფაქტობრივი გარემოება; პალატა აღნიშნავს, რომ სიღნაღის რაიონული სასამართლოს გასაჩივრებული გადაწყვეტილება არის სრულად დასაბუთებული და იგი იძლევა მკაფიო შესაძლებლობას, მონაწილე მხარეებმა გაიგონ, თუ რატომ არ დაუჭირა მხარი სასამართლომ მოსარჩელის პოზიციას. დამატებით, პალატა აღნიშნავს, რომ:

4.1. 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 განაზოციელოს საგადასახადო დავალიანების გადახდევინების უზრუნველყოფის ღონისძიებები.

მითითებული 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. კონსტიტუცია წარმოადგენს საკუთრების უფლების დაცვის გარანტს, ისევე როგორც 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 ჭეშმარიტი მიზანი, ოპერაციაში მონაწილე პირთა ნამდვილი ნება. აღნიშნულის ფარგლებში უნდა შეფასდეს გადასახადის გადამხდელთან მჭიდრო კავშირში მყოფ პირთა ქმედება თანხვედრაში მოდის თუ არა იგი გადამხდელის სურვილთან/მიზანთან თავი აარიდოს გადასახადის გადახდევინების ღონისძიებას. სწორედ პირთა ცრუმაგიერად ცნობის ბედს განსაზღვრავს

გადამხდელის მიზნის დადგენა. 246-ე მუხლის დეფინიციაც აქცენტს აკეთებს გადამხდელის მიზანზე. უკეთუ 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 განახორციელებს კონკრეტული ოპერაციები დავალიანების წარმოშობის შემდგომ, არამედ ამ დავალიანების წარმოშობის მომენტამდეც. მოცემულ შემთხვევაში მნიშვნელოვანია გადასახადის გადამხდელის მიზანი - მოქმედებს თუ არა იგი საგადასახადო ვალდებულების გადახდევინებისაგან 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 სააპელაციო საჩივრის ავტორის მსჯელობას ურთიერთდამოკიდებული პირების შესახებ, სადაც აღნიშნულია, რომ ურთიერთდამოკიდებულ პირებს შორის არსებული ეკონომიკური ურთიერთობა იმავდროულად, ქმნის ფაქტობრივ და სამართლებრივ საფუძველს ამ პირების ცრუმაგიერად აღიარებისათვის, რამდენადაც ურთიერთდამოკიდებულ პირებად აღიარება გავლენას ახდენს ურთიერთდამოკიდებული პირების მიერ განხორციელებული ეკონომიკური საქმიანობის საგადასახადო რეგულირებაზე. პალატა განმარტავს, რომ საგადასახადო კოდექსის მე-19 მუხლი განსაზღვრავს

ურთიერთდამოკიდებული პირების ცნებას, იგი მოიცავს ჩამონათვალს იმ შემთხვევებისა, როდესაც პირები ითვლებიან ურთიერთდამოკიდებულებად. ნორმაში ასახული ჩამონათვალი ცხადყოფს, 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, იმავდროულად 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 „ლეაგნია“ მეწარმეთა და არასამეწარმეო (არაკომერციული) იურიდიული პირების რეესტრის მონაცემებით რეგისტრირებულია 2013 წლის 10 აინვარს მისამართზე - სიღნაღის რაიონი, სოფელი ბოდბისხევი, დირექტორს და 100%-იანი წილის მფლობელს წარმოადგენს გიორგი ბოქოლიშვილი. ასევე დადგენილია, რომ შპს „ოპელ მ-----სი“ მეწარმეთა და არასამეწარმეო (არაკომერციული) იურიდიული პირების რეესტრის მონაცემებით რეგისტრირებულია 2014 წლის 11 ივნისს მისამართზე - ქ. თბილისი, ი-----ს რაიონი, ფ-----ლა მე-3 მ/რ, კორპუსი 28,

ბინა N78, დირექტორს და 100%-იანი წილის მესაკუთრეს წარმოადგენს გიორგი ბოქოლიშვილი.

საქმის მასალების მიხედვით, საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს საგამოძიებო სამსახურის საგამოძიებო დეპარტამენტის შიდა ქართლის სამმართველოს 2016 წლის 24 მაისის დადგენილების საფუძველზე დაინიშნა შპს „ლეაგნიას“ და შპს „ოპელ მ-----სის“ სრული საგადასახადო შემოწმება და ბიუჯეტთან ანგარიშსწორების საკითხის შესწავლა. ამასთან, ირკვევა, რომ შპს „ოპელ მ-----სს“ ჯერ კიდევ აქამდე 2016 წლის 28 თებერვალს ჰქონდა მიწოდებული შპს „ლეაგნიასთვის“ 72 000 ლარის საქონელი. ამდენად, ზემოაღნიშნული შეზღუდული პასუხისმგებლობის საზოგადოებების დაფუძნება და საქონლის მიწოდება წინ უსწრებდა საგადასახადო შემოწმება/ინვენტარიზაციას და მათ ქონებაზე ყადაღის დადებას, ხოლო ის გარემოება, რომ ორივე კომპანიის დირექტორსა და დამფუძნებელს წარმოადგენს გიორგი ბოქოლიშვილი, არ შეიძლება გახდეს მათი ცრუმაგიერ პირებად მიჩნევის საფუძველი.

აღნიშნულიდან გამომდინარე პალატა ვერ მიიჩნევს, რომ შპს „ოპელ მ-----სის“ მხრიდან შპს „ლეაგნიასთვის“ ქონების გადაცემას თან არ ახლდა ნამდვილი საკუთრების უფლების განხორციელება. ვერ დასტურდება, რომ ამ ოპერაციის ჭეშმარიტი მიზანი იყო არა საკუთრების უფლების გადასვლა, არამედ პირთა ჯგუფის მიერ იმგვარი ფორმის გამოძენა, რაც შესაძლებელს გახდიდა სამეწარმეო საქმიანობის გაგრძელებას საგადასახადო ვალდებულების გვერდის ავლით.

საქართველოს სამოქალაქო საპროცესო კოდექსის 102-ე მუხლის შესაბამისად, თითოეულმა მხარემ უნდა დამტკიცოს 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 სასამართლო ყურადღებას მიაქცევს საქმეში წარმოდგენილ სააპელაციო საჩივარს და პრინციპულად მიიჩნევს იმ გარემოებაზე ხაზგასმას, რომ სააპელაციო საჩივარში ადმინისტრაციული ორგანო მიუთითებს იმ კრიტერიუმებს, რომელიც გავრცელებული კონცეფციების თანახმად, ფორმალურად, შესაძლოა, მართლაც ქმნიდეს პირთა შორის იმგვარი კავშირების დადგენის შესაძლებლობას, როცა მათ შორის მიჯნის გავლება ხდება შეუძლებელი, ნიღბავს ნამდვილ მესაკუთრეს და ხელს უწყობს

საგადასახადო ვალდებულებებისათვის თავის არიდებას, თუმცა, სააპელაციო საჩივარი არ შეიცავს კონკრეტულ მტკიცებულებებს, რაც სასამართლოს მისცემს პირთა შორის მსგავსი კავშირების დადასტურების შესაძლებლობას. აპელანტი ვერ უთითებს, რა გარემოებით დასტურდება, რომ მოპასუხეები - შპს „ლეაზნია“, შპს „ოპელ მ-----სი“ და გიორგი ბოქოლიშვილი საერთო ეკონომიკური ინტერესების საფუძველზე შეთანხმებულად მოქმედებდნენ გადახდევინების უზრუნველყოფის ღონისძიებისათვის თავის არიდების მიზნით.

სააპელაციო სასამართლო განმარტავს: დამკვიდრებული კონცეფციის თანახმად, ასეთი ტიპის აღიარებითი სარჩელის პირობებში საჭიროა დადგინდეს, რომ კომპანია ფაქტობრივად წარმოადგენს მაკონტროლებელი ბენეფიციარის „მეორე მეს“ და მისი დამოუკიდებულების ხარისხი არ იძლევა მისი გამიჯვნის შესაძლებლობას. განსახილველ შემთხვევაში საქმის მასალებით აპელანტმა ვერ მოახდინა იმ გარემოების დადასტურება, რომ სუბიექტთა შორის ადგილი აქვს ქონების გადაცემას რაიმე ტიპის შემხვედრი დაკმაყოფილების გარეშე. განსახილველ შემთხვევაში საქმეში წარმოდგენილი არცერთი მტკიცებულება არ ქმნის მითითებული ფაქტის დადასტურების შესაძლებლობას, რაც მოთხოვნას აქცევს დაუსაბუთებლად.

5. შემაჯამებელი სასამართლო დასკვნა

ზემოაღნიშნული გარემოებების ანალიზის საფუძველზე სააპელაციო პალატას მიაჩნია, რომ სააპელაციო საჩივრით ვერ იქნა გაბათილებული სიღნაღის რაიონული სასამართლოს დასკვნები სარჩელის დაკმაყოფილებაზე უარის თქმის შესახებ. პირველი ინსტანციის სასამართლომ არსებითად სწორად გადაწყვიტა სადავო საკითხი, რის გამოც არ არსებობს სააპელაციო საჩივრის დაკმაყოფილებისა და გასაჩივრებული გადაწყვეტილების გაუქმების საქართველოს სამოქალაქო საპროცესო კოდექსის 393-ე და 394-ე მუხლებით გათვალისწინებული პროცესუალურ-სამართლებრივი საფუძვლები. შესაბამისად, უცვლელად უნდა დარჩეს მოცემულ საქმეზე სიღნაღის რაიონული სასამართლოს მიერ მიღებული გადაწყვეტილება.

6. საპროცესო ხარჯები

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

ს ა რ ე ზ ო ლ უ ც ი ო ნ ა წ ი ლ ი

პალატამ იხელმძღვანელა საქართველოს ადმინისტრაციული საპროცესო კოდექსის პირველი მუხლის მე-2 ნაწილით, საქართველოს სამოქალაქო საპროცესო კოდექსის 372-ე, 386-ე, 390-ე, 395-ე, 397-ე მუხლებით და

დაადგინა

1. სსიპ შემოსავლების სამსახურის სააპელაციო საჩივარი არ დაკმაყოფილდეს.
2. უცვლელად დარჩეს სიღნაღის რაიონული სასამართლოს 2017 წლის 10 ოქტომბრის გადაწყვეტილება.
3. განჩინება შეიძლება გასაჩივრდეს საკასაციო წესით, საქართველოს უზენაესი სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატაში (ქ.თბილისი, ძმები ზუბალაშვილების ქ. №32), დასაბუთებული განჩინების მხარეთათვის გადაცემიდან 21 (ოცდაერთი) დღის ვადაში, თბილისის სააპელაციო სასამართლოს მეშვეობით (ქ. თბილისი, გრ. რობაქიძის გამზირი №7ა).

თავმჯდომარე

ლევან მურუსიძე

მოსამართლეები

ნინო ქადაგიძე

შორენა ყაველაშვილი