

საქმე № 330310116001505777

საქმე №3ზ/877-18



გ ა ნ ჩ ი ნ ე ბ ა საქართველოს სახელით

ი შ ე ს ა ვ ა ლ ი

07 მაისი, 2019 წელი
თბილისი

ქ.

თბილისის სააპელაციო სასამართლოს
ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატა

თავმჯდომარე - მანანა ჩოხელი
მოსამართლეები - გიორგი ტყავაძე, თამარ ონიანი

სხდომის მდივანი - ნინო პაპინაშვილი

აპელანტი (მოსარჩელე) - სსიპ შემოსავლების სამსახური
წარმომადგენელი - თ-----ე ვ-----

მოწინააღმდეგე მხარეები (მოპასუხეები) - შპს „ს-----ი“, ი-----წ-----ი,
შპს „ო--“, ზ-----გ-----ი, შპს „ს-----ი 1“, მ-----მ ფ-----ძე
წარმომადგენელი - ი-----კ-----

დავის საგანი - ცრუმაგიერ პირად ცნობა

გასაჩივრებული გადაწყვეტილება - თბილისის საქალაქო სასამართლოს
ადმინისტრაციულ საქმეთა კოლეგიის 2018 წლის 13 თებერვლის
გადაწყვეტილება

ი ა ლ წ ე რ ი ლ ო ბ ი თ ი ნ ა წ ი ლ ი

1. აპელანტის მოთხოვნა

აპელანტი ითხოვს გასაჩივრებული გადაწყვეტილების გაუქმებას და ახალი

გადაწყვეტილების მიღებით სარჩელის დაკმაყოფილებას.

2. მოწინააღმდეგე მხარის პოზიცია

შპს „ს-----ის“, ი----- წ-----ის, შპს „ო-----ის“, ზ----- გ-----ის, შპს „ს-----ი 1-ის“ და მ-----მ ფ-----ძის წარმომადგენელი არ დაეთანხმა წარმოდგენილ სააპელაციო საჩივარს და გადაწყვეტილების უცვლელად დატოვება მოითხოვა.

3. გასაჩივრებული გადაწყვეტილების დასკვნებზე მითითება:

3.1. გასაჩივრებული გადაწყვეტილების სარეზოლუციო ნაწილი:

თბილისის საქალაქო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა კოლეგიის 2018 წლის 13 თებერვლის გადაწყვეტილებით სსიპ შემოსავლების სამსახურის სარჩელი არ დაკმაყოფილდა.

3.2. დასკვნები ფაქტობრივ გარემოებებთან დაკავშირებით:

2014 წლის 5-----ს მეწარმეთა და არასამეწარმეო (არაკომერციული) იურიდიული პირების რეესტრში დარეგისტრირდა შეზღუდული პასუხისმგებლობის საზოგადოება „ს-----ი“, რომლის დირექტორსა და 100%-იანი წილის მესაკუთრეს წარმოადგენს ი----- წ-----ი.

სსიპ შემოსავლების სამსახურის 201----- ნოემბრის №4---- ბრძანებით შპს „ს-----ს“ სახელმწიფო ბიუჯეტის სასარგებლოდ დაერიცხა დღგ-ის გადასახადის თანხა შემდეგი ოდენობით: 14 279,35 ლარი 2014 წლის 1-----ს სავადოთი; 7 847,39 ლარი 2015 წლის 1-----ის სავადოთი; 8 398,32 ლარი 2015 წლის 1-----ის სავადოთი; 3 625,12 ლარი 2015 წლის 1-----ის სავადოთი; 46 279,58 ლარი 2015 წლის 1-----ის სავადოთი; ასევე, ჯარიმა, საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 275-ე მუხლის მე-2 ნაწილით, 40 214,88 ლარის ოდენობით. ბრძანების შესაბამისად, მომსახურების დეპარტამენტში შპს „ს-----ის“ მიმართ 2015 წლის 1-----ს შედგენილი №A----- საგადასახადო სამართალდარღვევის ოქმის განხილვის შედეგად, ერთიანი კომპიუტერული ბაზის მონაცემებზე დაყრდნობით, დადგენილ იქნა, რომ შპს „ს-----ის“ მიერ 2014 წლის ნოემბრის, 2015 წლის თებერვლის, მარტის, აგვისტოსა და სექტემბრის თვეების დღგ-ს დეკლარაციებით შემცირებულია დღგ-ს გადასახდელი თანხა 80 429,76 ლარით, რითაც დარღვეულია საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 161-ე მუხლით გათვალისწინებული მოთხოვნები.

სსიპ შემოსავლების სამსახურის გადახდევინების ღონისძიებების სამმართველოს 2016 წლის 1-----ს №1----- მიმართვის მიხედვით, ი----- წ-----

-----მა 2010 წლის 1-----რს დააფუძნა შპს „O--“. კომპანიის მიერ მიღებულმა ერთობლივმა შემოსავალმა 2011-2015 წლებში, შემოსავლების სამსახურის ერთიანი ელექტრონული ბაზის მონაცემებით, შეადგინა 563 720,92 ლარი. შპს „O---ის“ დირექტორმა და 100%-იანი წილის მფლობელმა ი---- წ-----მა მიღებული შემოსავლები, ბიუჯეტთან ანგარიშსწორების ნაცვლად, მიმართა პირად სარგებლობაში. შპს „O---ს“, 2016 წლის 1-----ის მდგომარეობით, ერიცხება საგადასახადო დავალიანება 47 980,35 ლარის ოდენობით. 2012 წლის 1-----ს რეგისტრირებულია საგადასახადო გირავნობა/იპოთეკის უფლება, რომელსაც გადასახადის გადამხდელი გაეცნო 2012 წლის 2-----ს. 2012 წლის 2-----ს შემოსავლების სამსახურმა გამოსცა №0----- ბრძანება შპს „O---ის“ ქონებაზე ყადაღის დადების შესახებ, რომელიც განახლდა 2016 წლის 1-----ს (ადმინისტრირების დეპარტამენტის ბრძანება №0-----). მარეგისტრირებული ორგანოებიდან, ასევე, გადამხდელის მიერ წარდგენილი ინფორმაციის შესაბამისად, შპს „O---ს“ არანაირი ქონება არ გააჩნია. აღნიშნულ პერიოდში ი---- წ-----მა შეიძინა ორი ავტოსატრანსპორტო საშუალება (2010 წლის 4-----ს), ხოლო მისმა მეუღლემ მ-----მ ფ-----ძემ, ასევე, შეიძინა ორი ავტოსატრანსპორტო საშუალება (20-----).

მიმართვაში აღნიშნულია, რომ 2012 წლის 1-----დან ი---- წ-----მა საქმიანობა გააგრძელა ი/მ ზ----- გ-----ის სახელით, რომელსაც, 2016 წლის 1-----ის მდგომარეობით, ერიცხება საგადასახადო დავალიანება 2 974 432,82 ლარის ოდენობით. 2014 წლის 1-----რს რეგისტრირებულია საგადასახადო გირავნობის/იპოთეკის უფლება, რომელსაც გადამხდელი გაეცნო 2014 წლის 22-----ს. 2015 წლის 2-----ს ადმინისტრირების დეპარტამენტმა გამოსცა №0----- ბრძანება ი/მ ზ----- გ-----ის ქონებაზე ყადაღის დადების შესახებ. მარეგისტრირებული ორგანოებიდან, ასევე, გადამხდელის მიერ წარდგენილი ინფორმაციის შესაბამისად, ზ----- გ-----ს ქონება არ გააჩნია. მის მიერ მიღებულმა ერთობლივმა შემოსავალმა 2012-2015 წლებში, შემოსავლების სამსახურის ერთიანი ელექტრონული ბაზის მონაცემებით, შეადგინა 6 743 641,53 ლარი. ამ შემთხვევაშიც, ი---- წ-----მა მიღებული შემოსავლები, ბიუჯეტთან ანგარიშსწორების ნაცვლად, მიმართა პირად საკუთრებაში. აღნიშნულ პერიოდში ი---- წ-----ის მეუღლის მ-----მ ფ-----ძის სახელზე ფიქსირდება ავტოსატრანსპორტო საშუალებების შეძენა (2-----
-----).
-----).

მიმართვის მიხედვით, 2014 წლის 5-----ს ი---- წ-----მა დააფუძნა შპს „ს---ი“, რომელსაც, შემოსავლების სამსახურის ერთიანი ელექტრონული ბაზის მონაცემების თანახმად, ერიცხება აღიარებული საგადასახადო დავალიანება 162 482,24 ლარის ოდენობით (20-----ის მდგომარეობით). 2015 წლის

1-----ს რეგისტრირებულია საგადასახადო გირავნობის/იპოთეკის უფლება, რომელსაც გადამხდელი გაეცნო 2015 წლის 2-----რს. 2016 წლის 3-----სს ადმინისტრირების დეპარტამენტის მიერ გამოიცა №0----- ბრძანება შპს „ს-----ის“ ქონებაზე ყადაღის დადების შესახებ. მარეგისტრირებული ორგანოებიდან, ასევე, გადამხდელის მიერ წარდგენილი ინფორმაციის შესაბამისად, შპს „ს-----ს“ არანაირი ქონება არ გააჩნია. საწარმოს დირექტორმა და 100%-იანი წილის მფლობელმა ი----- წ-----მა, მომსახურების დეპარტამენტის აქტის შესაბამისად, 2014 წლის დეკემბრიდან 2015 წლის ოქტომბრამდე პერიოდში არ დაბეგრა შემოსავალი, ამდენად, შეამცირა გადასახადები, რის გამოც დამატებით დაერიცხა 120 644 ლარის გადასახდელი თანხა, გადასახადების შემცირება ფიქსირდება 2016 წლის მაისშიც (აუდიტის დეპარტამენტის 2016 წლის 16 მაისის კამერალური შემოწმების მასალები, ბრძანება №12996).

მიმართვაში აღნიშნულია, რომ 2015 წლის 3-----დან ი----- წ-----ი აფუძნებს შპს „ს-----ი 1-ს“, სადაც დირექტორი და 100%-იანი წილის მფლობელი არის თვითონ, ხოლო საქმიანობის სახეს წარმოადგენს შავი და ფერადი ლითონების შესყიდვა-რეალიზაცია. საწარმოს, 20-----ის მდგომარეობით, შემოსავლების სამსახურის ერთიანი ელექტრონული ბაზის მონაცემების მიხედვით, ერიცხება აღიარებული საგადასახადო დავალიანება 132 673 ლარის ოდენობით. 2015 წლის 1-----ს რეგისტრირებულია საგადასახადო გირავნობის/იპოთეკის უფლება, რომელსაც გადამხდელის გადამხდელი გაეცნო 2015 წლის 2-----ს. 2016 წლის 2-----რს ადმინისტრირების დეპარტამენტმა გამოსცა №0----- ბრძანება შპს „ს-----ი 1-ის“ ქონებაზე ყადაღის დადების შესახებ. მარეგისტრირებული ორგანოებიდან, ასევე, გადამხდელის მიერ წარდგენილი ინფორმაციის შესაბამისად, საწარმოს არანაირი ქონება არ გააჩნია. ამასთან, ი----- წ-----მა, მომსახურების დეპარტამენტის დასკვნის მიხედვით, 2015 წლის ივლისიდან 2015 წლის დეკემბრამდე პერიოდში არ დაბეგრა შემოსავალი, შეამცირა გადასახადები, რის გამოც კომპანიას დამატებით დაერიცხა 237 936 ლარი. ამასთან, ი----- წ-----მა ამ პერიოდში მიღებული შემოსავალი მიმართა პირად საკუთრებაში. კერძოდ, 201----- ოქტომბერს შეიძინა ავტოსატრანსპორტო საშუალება, ხოლო მისმა მეუღლემ 2015 წლის 9-----რსა და 2016 წლის 1-----ერს შეიძინა ავტოსატრანსპორტო საშუალებები და 2016 წლის 3-----რს უძრავი ქონება. მ-----მ ფ-----ძეს ქონების შეძენის პერიოდში (2012-2016 წლები), შემოსავლების სამსახურის ერთიანი ელექტრონული ბაზის მონაცემების მიხედვით, უფიქსირდება მიღებული შემოსავალი 1 114,95 ლარის ოდენობით.

3.3. დასკვნები სამართლებრივ გარემოებებთან დაკავშირებით:

სასამართლომ მიუთითა საქართველოს კონსტიტუციის 94-ე მუხლზე, საქართველოს საგადასახადო კოდექსის პირველ, მე-5, მე-6 მუხლებზე.

სასამართლომ აღნიშნა, საგადასახადო ვალდებულების უპირობო შესრულების ვალდებულებაზე მიუთითებს საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 43-ე მუხლი, რომლის პირველი ნაწილის „ა“ ქვეპუნქტის შესაბამისად, გადასახადის გადამხდელი ვალდებულია შეასრულოს საგადასახადო ვალდებულებები საქართველოს საგადასახადო კანონმდებლობით დადგენილი წესითა და პირობებით. ამავ კოდექსის 49-ე მუხლის „ზ“ ქვეპუნქტის მიხედვით, 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.

ზემოაღნიშნულ ნორმათა შესაბამისად სასამართლომ განმარტა, რომ გადასახადის გადამხდელის უმთავრეს ფუნქციას გადასახადების კანონმდებლობით დადგენილი წესითა და ოდენობით გადახდა წარმოადგენს, ხოლო საგადასახადო ორგანოების კანონისმიერი უფლებამოსილება, უზრუნველყონ გადამხდელთა მიერ აღნიშნული ვალდებულების შესრულებაზე კონტროლი, მოიცავს უფლებას, გაატარონ შესაბამისი ღონისძიებები გადამხდელის მიერ საგადასახადო ვალდებულების შეუსრულებლობისას. საგადასახადო ორგანო უფლებამოსილია, გამოიყენოს საქართველოს საგადასახადო კოდექსის მე-11 კარით გათვალისწინებული საგადასახადო დავალიანების გადახდევის უზრუნველყოფის ღონისძიებები.

სასამართლომ განმარტა, რომ საგადასახადო დავალიანების გადახდევის უზრუნველყოფის კანონით დადგენილი ღონისძიებების გამოყენება იწვევს პირის კანონით დაცული უფლებების, მათ შორის, საკუთრებით თავისუფლად სარგებლობისა და განკარგვის შეზღუდვას. ამასთან, პირს ეკისრება აღნიშნულის თემნის ვალდებულება, რადგან მსგავსი ღონისძიებების გატარება ემსახურება საჯარო ლეგიტიმურ მიზანს - საგადასახადო ვალდებულების შესრულებას და მათი გამოყენების საფუძველი სწორედ გადასახადის გადამხდელის ქმედება - საგადასახადო ვალდებულების ჯეროვანი შეუსრულებლობაა. ამრიგად, არ ასრულებს რა ნაკისრ მოვალეობებს, გადასახადის გადამხდელისთვის ცნობილი უნდა იყოს, რომ აღნიშნული გამოიწვევს მის მიმართ სათანადო ღონისძიებების გამოყენების შესაძლებლობას, რათა აღსრულდეს კანონით დადგენილი ვალდებულება. სწორედ ამიტომ, საგადასახადო უზრუნველყოფის საგანი ხდება გადამხდელის ქონება. საგადასახადო უზრუნველყოფის საგანი მესამე პირის ქონება ხდება მხოლოდ მაშინ, როდესაც მესამე პირს აქვს გადასახადის გადამხდელის დავალიანება, რომლის გადახდის ვადაც დამდგარია ან როდესაც მესამე პირი იძენს საგადასახადო გირავნობა/იპოთეკით დატვირთულ ქონებას. გარდა

აღნიშნულისა, საგადასახადო კანონმდებლობა იცნობს ერთმანეთის ცრუმაგიერ პირებად ცნობის ინსტიტუტს, რომლის დროსაც გადახდევენების მიქცევა ხდება არა გადასახადის გადამხდელის, არამედ მესამე პირის ქონებაზე, როდესაც დასტურდება, რომ აღნიშნული პირი გამოყენებული იყო გადასახადის გადახდევენების უზრუნველყოფის ღონისძიებებისთვის თავის არიდების მიზნით. აღნიშნული მიზნად ისახავს გადასახადების გადახდისაგან თავის არიდების გამორიცხვას, რათა გადასახადის გადამხდელმა ბოროტად არ გამოიყენოს ის გარემოება, რომ მესამე პირის ქონებაზე გადახდევენების მიქცევა არ ხდება და არ მოახდინოს მხოლოდ აღნიშნული მიზნით სხვა პირის შექმნა და მისთვის ქონების გადაცემა გადასახადის გადახდევენების უზრუნველყოფის ღონისძიებებისაგან თავის არიდების მიზნით.

სასამართლომ მიუთითა საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 246-ე მუხლის პირველ ნაწილზე, რომლის თანახმად, თუ სასამართლო დაადგენს, რომ პრაქტიკულად შეუძლებელია გადასახადის გადამხდელის განსხვავება სხვა პირისგან და ეს პირი გამოყენებულია გადასახადის გადახდევენების უზრუნველყოფის ღონისძიებებისთვის თავის არიდების მიზნით, ითვლება, რომ აღნიშნული პირები არიან ერთიმეორის ცრუმაგიერი პირები. ამავე მუხლის მეორე ნაწილის მიხედვით კი, გადასახადის გადამხდელის აღიარებული საგადასახადო დავალიანების გადახდევენების მიზნით, საგადასახადო ორგანოს უფლება აქვს, ცრუმაგიერი პირის მიმართ განახორციელოს საგადასახადო დავალიანების გადახდევენების უზრუნველყოფის ღონისძიებები.

სასამართლომ მიუთითა საქართველოს უზენაესი სასამართლოს 2013 წლის 3 ოქტომბრის №ბს-103-96(კ-13) და 2010 წლის 6 ივლისის №ბს-1546-1476 (კ-09) გადაწყვეტილებებზე, 2017 წლის 20 აპრილის განჩინებაზე №ბს-167-165(კ-17) და აღნიშნა, რომ 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. აღნიშნული ასევე არის დაკავშირებული სამართლებრივი სახელმწიფოს პრინციპთან, რამეთუ მხოლოდ კონკრეტული ერთი ფაქტის საფუძველზე პირთა ერთმანეთის ცრუმაგიერად ცნობამ შეიძლება გამოიწვიოს მისი დაუცველ მდგომარეობაში ყოფნა, მისი უფლებებისა და კანონით დაცული ინტერესების უკანონო ხელყოფა.

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 დაფუძნებულ კომპანიას არ გააჩნია რეალური დამოუკიდებლობა, შექმნილია ფორმალურად, საწარმო გამოიყენება დირექტორის ვალდებულებების დასაფარავად და საწარმოს დამოუკიდებულების ხარისხი მიუთითებს მისი, როგორც დამოუკიდებელი სამართლებრივი სუბიექტის, არარსებობაზე.

მოსარჩელე აპელირებს მოპასუხეთა ურთიერთდამოკიდებულებაზე, ი---- წ-----
-----ის მიერ რამდენიმე საწარმოს დაფუძნებასა და მოგვიანებით ზ----- გ-----
—ის სახელით საქმიანობაზე, როდესაც მიუხედავად გადასახადის გადამხდელთა ერთობლივი შემოსავლის მაღალი ოდენობისა, არ ხდებოდა ბიუჯეტთან ანგარიშსწორება, არამედ ხდებოდა შემოსავლის პირადი მიზნით გამოყენება, რასაც ადასტურებს ი---- წ-----ისა და მისი მეუღლის - მ-----მ ფ--
---ძის მიერ სადავო პერიოდში ქონების შეძენა. აღნიშნული კი წარმოადგენს დირექტორის ფიდუციური მოვალეობების დარღვევას.

სასამართლომ განმარტა, რომ ნებისმიერ პირს უფლება აქვს, კანონით დადგენილი წესით დააარსოს იურიდიული პირი და დამოუკიდებლად განსაზღვროს იურიდიული პირის საქმიანობის სფერო. მხოლოდ ის ფაქტი, რომ საწარმოთა დირექტორი და ამავდროულად 100%-იანი წილის მფლობელი ერთი და იგივე პირია, არ გულისხმობს ავტომატურად აღნიშნულ პირთა პრაქტიკულად გამიჯვნის შეუძლებლობას. მით უფრო აღსანიშნავია, რომ მოსარჩელე ითხოვს მ-----მ ფ-----ძის ცრუმაგიერ პირად ცნობასაც, რომელიც საერთოდ არ ეწევა ისეთ საქმიანობას, რომ არსებობდეს მისი სხვა მოპასუხეებისაგან გამიჯვნის შეუძლებლობის საფრთხე. კანონის ამგვარად გაგება გამოიწვევდა თავისუფალი მეწარმეობის უფლებაში ჩარევას, რომელიც, კანონით გათვალისწინებული შემთხვევების გარდა, არ უკრძალავს პირს, რომ დააარსოს რამდენიმე იურიდიული პირი, იყოს საწარმოს დირექტორი. ამდენად, რამდენიმე იურიდიული პირის დამფუძნებელთა/დირექტორთა იდენტურობა, დამოუკიდებლად, საკანონმდებლო ნორმით დადგენილი მიზნის დამამტკიცებელი ფაქტობრივი გარემოებების არსებობის გარეშე, არ ქმნის საწარმოთა ცრუმაგიერ პირებად მიჩნევის საფუძველს.

რაც შეეხება მითითებას ურთიერთდამოკიდებულ პირებად არსებობაზე, საქართველოს საგადასახადო კოდექსის მე-19 მუხლის პირველი ნაწილის თანახმად, ურთიერთდამოკიდებულ პირებად ითვლებიან ის პირები, რომელთა შორის განსაკუთრებულ ურთიერთობათა არსებობამ შეიძლება გავლენა მოახდინოს მათი ან მათ მიერ წარმოდგენილი პირების საქმიანობის

პირობებზე ან ეკონომიკურ შედეგებზე. ამდენად, ურთიერთდამოკიდებულ პირებს შორის განსაკუთრებული ურთიერთობა გავლენას ახდენს მათ შორის განხორციელებული ეკონომიკური საქმიანობის საგადასახადო რეგულირებაზე, რაც არ ქმნის იმავდროულად მათი ცრუმაგიერ პირებად აღიარების საფუძველს.

დამატებით აღსანიშნავია ი---- წ-----ისა და ზ----- გ-----ის ურთიერთობა. კერძოდ, დადგენილია, რომ ი---- წ-----ი წარმოადგენდა ი/მ ზ----- გ-----ის მინდობილ პირს. სასამართლომ მიუთითა საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 37-ე მუხლის პირველ ნაწილზე, რომლის თანახმადაც, გადასახადის გადამხდელს უფლება აქვს, საგადასახადო ურთიერთობებში მონაწილეობა მიიღოს თავისი კანონიერი ან უფლებამოსილი წარმომადგენლის მეშვეობით. საგადასახადო ურთიერთობებში გადასახადის გადამხდელის პირადად მონაწილეობა არ ართმევს მას უფლებას, ჰყავდეს წარმომადგენელი, ისევე, როგორც წარმომადგენლის მონაწილეობა არ ართმევს მას უფლებას, პირადად მიიღოს მონაწილეობა აღნიშნულ ურთიერთობებში. გარდა იმისა, რომ გადასახადის გადამხდელის მიერ საგადასახადო ურთიერთობებში წარმომადგენლის მეშვეობით მონაწილეობა კანონშესაბამისია, საქმეში არსებული მტკიცებულებებიდან და დადგენილი ფაქტობრივი გარემოებებიდან გამომდინარე, არ იკვეთება მოპასუხეთა ერთმანეთისაგან გამიჯვნის შეუძლებლობა.

რაც შეეხება დირექტორის მიერ ფიდუციური მოვალეობების დარღვევას, ერთი მხრივ, არ დასტურდება ი---- წ-----ის მიერ საწარმოთა მოგების პირად სარგებლობაში მიქცევა, ხოლო, მეორე მხრივ, სასამართლომ განმარტა, რომ დირექტორის მიერ ნაკისრი ვალდებულებების შესრულება, კრედიტორისადმი პირადი პასუხისმგებლობის საკითხის განხილვა არ წარმოადგენს ადმინისტრაციული დავის განხილვის საგანს და არ აქვს კავშირი ცრუმაგიერ მფლობელობასთან, რადგან, მართალია, ორივე შემთხვევაში წარმოიშვა მოთხოვნის უფლება არა უშუალოდ მოვალის, არამედ სხვა პირის მიმართ, თუმცაღა მოთხოვნის საფუძველები ორივე შემთხვევაში განსხვავებულია და არ უნდა მოხდეს „მეწარმეთა შესახებ“ საქართველოს კანონით დადგენილი გამჭოლი პასუხისმგებლობის ცრუმაგიერ მფლობელობასთან გაიგივება.

სასამართლომ დამატებით მიუთითა „მეწარმეთა შესახებ“ საქართველოს კანონზე, რომლის მე-3 მუხლის მე-6 პუნქტით დადგენილია, რომ კომანდიტური საზოგადოების შეზღუდული პარტნიორი, შეზღუდული პასუხისმგებლობის საზოგადოების, სააქციო საზოგადოებისა და კოოპერატივის პარტნიორები საზოგადოების კრედიტორების წინაშე პასუხს აგებენ პირადად, თუ ისინი ბოროტად გამოიყენებენ პასუხისმგებლობის შეზღუდვის სამართლებრივ ფორმებს. ამავე კანონის მე-9 მუხლის პირველი პუნქტის

შესაბამისად, ხელმძღვანელობის უფლება აქვთ: სოლიდარული პასუხისმგებლობის საზოგადოებაში – ყველა პარტნიორს, კომანდიტურ საზოგადოებაში – სრულ პარტნიორებს (კომპლემენტარებს), კომპლემენტარი იურიდიული პირის შემთხვევაში – მის მიერ დანიშნულ ფიზიკურ პირს, შეზღუდული პასუხისმგებლობის საზოგადოებაში, სააქციო საზოგადოებასა და კოოპერატივში – დირექტორებს, თუ წესდებით (პარტნიორთა შეთანხმებით) სხვა რამ არ არის გათვალისწინებული. მითითებული მუხლის მე-6 პუნქტი კი ადგენს, რომ ამ მუხლის პირველ პუნქტში მითითებული პირები და სამეთვალყურეო საბჭოს წევრები საზოგადოების საქმეებს უნდა გაუძღვნენ კეთილსინდისიერად; კერძოდ, ზრუნავდნენ ისე, როგორც ზრუნავს ანალოგიურ თანამდებობაზე და ანალოგიურ პირობებში მყოფი ჩვეულებრივი, საღად მოაზროვნე პირი, და მოქმედებდნენ იმ რწმენით, რომ მათი ეს მოქმედება ყველაზე ხელსაყრელია საზოგადოებისათვის. თუ ისინი არ შეასრულებენ ამ მოვალეობას, საზოგადოების წინაშე წარმოშობილი ზიანისთვის პასუხს აგებენ სოლიდარულად, მთელი თავისი ქონებით, პირდაპირ და უშუალოდ. საზოგადოების უარი რეგრესული ანაზღაურების მოთხოვნებზე ან საზოგადოების კომპრომისი ბათილია, თუ ანაზღაურება აუცილებელია საზოგადოების კრედიტორთა დასაკმაყოფილებლად. თუ ანაზღაურება აუცილებელია, საზოგადოების ხელმძღვანელების ვალდებულება არ წყდება იმის გამო, რომ ისინი მოქმედებდნენ პარტნიორთა გადაწყვეტილებების შესასრულებლად. ამ მუხლის პირველ პუნქტში მითითებულ პირებსა და სამეთვალყურეო საბჭოს წევრებს, ასეთის არსებობისას, პარტნიორთა კრების წინასწარი თანხმობის გარეშე უფლება არა აქვთ, პირადი სარგებლის მიღების მიზნით გამოიყენონ საზოგადოების საქმიანობასთან დაკავშირებული ინფორმაცია, რომელიც მათთვის ცნობილი გახდა თავიანთი მოვალეობების შესრულების ან თანამდებობრივი მდგომარეობის გამო. ამ მუხლის პირველ პუნქტში მითითებულ პირებთან და სამეთვალყურეო საბჭოს წევრებთან დადებული ხელშეკრულებით შეიძლება აღნიშნული ვალდებულება ძალაში დარჩეს ამ პირთა თანამდებობიდან წასვლის შემდეგ, მაგრამ არა უმეტეს 3 წლის ვადით. შესაძლებელია ამ ვალდებულებისათვის გათვალისწინებულ იქნეს კომპენსაცია, რომლის ოდენობა და გადახდის წესი განისაზღვრება ამ ხელშეკრულებით.

სასამართლომ განმარტა, რომ „მეწარმეთა შესახებ“ საქართველოს კანონით, ასევე, დადგენილია დირექტორისა და საზოგადოების პარტნიორთა პასუხისმგებლობის საკითხი კრედიტორთა წინაშე, როდესაც მიუხედავად საზოგადოების შეზღუდული პასუხისმგებლობისა, კანონით დადგენილი კონკრეტული საფუძვლების არსებობისას, პასუხისმგებლობა სწორედ პარტნიორებსა და დირექტორს ეკისრებათ, თუმცაღა აღნიშნული საკითხის შესწავლა წარმოადგენს სამოქალაქო წესით განსაზღვრული დამოუკიდებელი მოთხოვნის საგანს. ზემოაღნიშნულთან დაკავშირებით, სასამართლომ დამატებით მიუთითა, რომ საქართველოს უზენაესი სასამართლოს სამოქალაქო

საქმეთა პალატამ მნიშვნელოვანი განმარტება გააკეთა კომპანიის საგადასახადო ვალდებულებებისათვის კომპანიის პარტნიორებისა და დირექტორის პირადი პასუხისმგებლობის თაობაზე (საქმე №ას-1307-1245-2014 და საქმე №ას-1158-1104-2014). კერძოდ, საკასაციო სასამართლოს მსჯელობის საგანი იყო, ეკისრებათ თუ არა კომპანიის პარტნიორებსა და დირექტორს პირდაპირ და უშუალოდ, მთელი მათი ქონებით პასუხისმგებლობა კომპანიის საგადასახადო ვალდებულებებისათვის, იმ შემთხვევაში თუ დადასტურებულია, რომ კომპანიას აღნიშნული ვალდებულებების შესრულება არ შეუძლია; უფლებამოსილია თუ არ სსიპ შემოსავლების სამსახური მოითხოვოს მათგან კომპანიის საგადასახადო ვალდებულებების ანაზღაურება და რა სამართლებრივი საფუძვლით. საკასაციო პალატამ არ გაიზიარა შემოსავლების სამსახურის მოსაზრება იმის თაობაზე, რომ მისი მოთხოვნა კომპანიის პარტნიორებისა და დირექტორის მიმართ გამომდინარეობს სამოქალაქო კოდექსის 992-ე მუხლიდან და მიიჩნია, რომ განსახილველი შემთხვევა უნდა დარეგულირდეს „მეწარმეთა შესახებ“ საქართველოს კანონის მე-9 მუხლის მე-6 პუნქტით და მე-3 მუხლის მე-6 პუნქტით. საკასაციო პალატამ აღნიშნა, რომ კომპანიის პარტნიორებისა და დირექტორის სხვადასხვა სამართლებრივი მდგომარეობის გამო განსხვავებულია კომპანიის ვალდებულებებისათვის მათი პირადი პასუხისმგებლობის სამართლებრივი საფუძვლები.

საკასაციო პალატამ განმარტა, რომ „მეწარმეთა შესახებ“ კანონი კომპანიის კრედიტორების წინაშე კომპანიის პარტნიორის პირადი პასუხისმგებლობის შესაძლებლობას ითვალისწინებს მე-3 მუხლის მე-6 პუნქტით, რომლის თანახმად, შეზღუდული პასუხისმგებლობის საზოგადოების პარტნიორები კრედიტორების წინაშე პასუხს აგებენ პირადად, თუ ისინი ბოროტად გამოიყენებენ პასუხისმგებლობის შეზღუდვის სამართლებრივ ფორმებს. საკასაციო პალატამ მიიჩნია, რომ აღნიშნული ნორმა ფართოდ განიმარტება და თავის თავში მოიცავს არა მხოლოდ პასუხისმგებლობის შეზღუდვის კორპორატიული ფორმის ბოროტად გამოყენებას (მაგ., კორპორაციის, როგორც მხოლოდ პარტნიორის მიზნის მისაღწევი „ინსტრუმენტის“ დანიშნულებით გამოყენება; „კორპორაციული ფორმალობების დაუცველობა“; კორპორაციის, როგორც პარტნიორის „ალტერ ეგოს“ არსებობა), არამედ თავად შეზღუდული პასუხისმგებლობის, როგორც პასუხისმგებლობის ელემენტის, ბოროტად გამოყენებას, რაც გულისხმობს პარტნიორის მიერ პასუხისმგებლობის შეზღუდვის პრივილეგიის მარტოოდენ სხვისი ინტერესების საზიანოდ გამოყენებას და საკუთარი ეკონომიკური რისკებისა და დანაკარგის სხვაზე გადაკისრებას კრედიტორის განზრახ შეცდომაში შეყვანით. საკასაციო პალატამ განმარტა, რომ პარტნიორის მიერ შეზღუდული პასუხისმგებლობის ფორმის ბოროტად გამოყენება სახეზეა, როცა შეზღუდული პასუხისმგებლობის საზოგადოების პარტნიორი საზოგადოებაში უშუალოდ ხელმძღვანელობს და ახორციელებს ისეთ საქმიანობას, რომელიც მიზნად ისახავს

გადასახადებისაგან თავის არიდებას, ანუ როცა საზოგადოება პარტნიორის მიერ გამოიყენება არადეკლარირებული შემოსავლის მაგენერირებელი წყაროს დანიშნულებით. საკასაციო პალატის განმარტებით, კომპანიის პარტნიორის მიერ შეზღუდული პასუხისმგებლობის ფორმის ბოროტად გამოყენების მტკიცების ტვირთი ეკისრება მოსარჩელეს.

დირექტორის პასუხისმგებლობათან დაკავშირებით, საკასაციო პალატამ განმარტა, რომ „მეწარმეთა შესახებ“ საქართველოს კანონის მე-9 მუხლის მე-6 პუნქტის შესაბამისად, კომპანიის დირექტორს აკისრია განსაკუთრებული მოვალეობები კომპანიის წინაშე, რომლებსაც ეწოდება ფიდუციური მოვალეობები და რომლებიც, სხვასთან ერთად, მოიცავს დირექტორის მოვალეობას საზოგადოების საქმეებს გაუძღვეს კეთილსინდისიერად, კერძოდ, ზრუნავდეს ისე, როგორც ზრუნავს ანალოგიურ თანამდებობაზე და ანალოგიურ პირობებში მყოფი ჩვეულებრივი, საღად მოაზროვნე პირი და მოქმედებდეს იმ რწმენით, რომ მისი ეს მოქმედება ყველაზე ხელსაყრელია საზოგადოებისათვის („ზრუნვის მოვალეობა“).

საკასაციო პალატამ აღნიშნა, რომ ზრუნვის მოვალეობა საგადასახადო ვალდებულებების მინიმიზაციას კომპანიის დირექტორთა საქმიანობის განუყოფელ ნაწილად აქცევს. კომპანიის მენეჯმენტის ეფექტურობის შეფასების მნიშვნელოვანი კრიტერიუმია მათი მხრიდან კომპანიის ოპერაციების ისე დაგეგმვისა და განხორციელების უნარი, რომ მიღწეულ იქნას მაქსიმალური საგადასახადო ოპტიმიზაცია. საკასაციო პალატამ განმარტა, რომ ზრუნვის მოვალეობა მოითხოვს დირექტორისაგან მიიღოს ისეთი გადაწყვეტილებები, რომლებიც გამოიწვევს კომპანიის მოგების გაზრდას. აღნიშნული გადაწყვეტილებები შეიძლება იყოს მაღალი რისკის მატარებელიც და მცდარიც, თუმცა „ბიზნეს გადაწყვეტილების მართებულობის“ პრეზუმფციიდან გამომდინარე, თუ ხელმძღვანელი კეთილგონიერების ფარგლებში მოქმედებს იმ რწმენით, რომ მისი გადაწყვეტილება მიღებულია საზოგადოების საუკეთესო ინტერესების დაცვის მიზნით და ამ გადაწყვეტილების მიღებისას იგი ინფორმირებული იყო იმ ზომით, რაც მას, მოცემულ ვითარებაში საკმარისად მიაჩნდა, ამ გადაწყვეტილების შედეგებისათვის კომპანიის დირექტორი დაცულია პირადი პასუხისმგებლობისაგან.

საკასაციო პალატის განმარტებით, იმ შემთხვევაში, როდესაც დადგენილია, რომ: ა) საწარმოს გააჩნია საგადასახადო ვალდებულება; ბ) საწარმოს არ შესწევს ამ ვალდებულების გადახდის უნარი; გ) სახეზეა ისეთი ვითარება, როცა ანაზღაურება აუცილებელია სახელმწიფოს, როგორც კრედიტორის დასაკმაყოფილებლად, კომპანია ვალდებულია მოითხოვოს ზიანის ანაზღაურება დირექტორისგან. ხოლო თუ აშკარაა, რომ საწარმოსათვის მისი დირექტორის მიმართ პასუხისმგებლობის დაყენების მოთხოვნას არავითარი

შედეგი არ ექნება, შესაძლებელია კრედიტორმა უშუალოდ მოითხოვოს მის მიმართ საზოგადოების ვალდებულების ანაზღაურება საზოგადოების დირექტორისაგან.

ამასთან, საკასაციო სასამართლომ აღნიშნა, რომ კომპანიის პარტნიორებსა და დირექტორს ეკისრებათ პასუხისმგებლობა როგორც გადაუხდელი გადასახადის ძირითადი თანხის, ისე საგადასახადო კოდექსით გათვალისწინებული საურავის ნაწილში. მათი პასუხისმგებლობა სახელმწიფოს წინაშე კომპანიის ვალდებულებების მიმართ სუბსიდიურია, ხოლო ერთმანეთის მიმართ სოლიდარული.

ყოველივე ზემოაღნიშნულიდან გამომდინარე, დირექტორის პირადი პასუხისმგებლობის საკითხის განხილვა გამომდინარეობს „მეწარმეთა შესახებ“ საქართველოს კანონიდან და სცდება განსახილველი ადმინისტრაციული დავის ფარგლებს. ამასთან, სასამართლომ აღნიშნა, რომ პირთა ერთმანეთის ცრუმაგიერად ცნობა წარმოადგენს დამოუკიდებელ მოთხოვნას, რომელიც გამომდინარეობს შესაბამისი საკანონმდებლო და ფაქტობრივი საფუძვლებიდან და იგი ვერ დაეფუძნება სხვა საკანონმდებლო და ფაქტობრივი მდგომარეობიდან გამომდინარე შესაძლო სამართლებრივ საფუძვლებს.

პირველი ინსტანციის სასამართლომ მიუთითა საქართველოს ადმინისტრაციული საპროცესო კოდექსის მე-4, მე-17 მუხლებზე, სამოქალაქო საპროცესო კოდექსის მე-4, 102-ე, 105-ე მუხლებზე და აღნიშნა, რომ 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, მოპასუხეთა ქმედებების ისეთი ერთობლიობა და უწყვეტი ჯაჭვი, რომელიც გააჩენდა გონივრულ ეჭვს კონკრეტული ოპერაციის გადასახადების გადახდევინების უზრუნველყოფის ღონისძიების შესაძლო გამოყენებისაგან ქონების გარიდების მიზნით განხორციელების შესახებ, ასევე, არ დასტურდება მოპასუხეთა მიერ ურთიერთშორის ისეთი კავშირის შექმნა, რომ საგადასახადო ორგანო ვერ ახდენს გადასახადის გადამხდელი პირის იდენტიფიცირებას კონკრეტულ დასაბეგრ ოპერაციებზე. ამრიგად, მოპასუხეთა 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.

სასამართლომ სადავო საკითხთან დაკავშირებით დამატებით განმარტა, 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 სპეციფიკურობა გამომდინარეობს იქიდან, რომ სასამართლო უდავოდ დადგენილი ფაქტობრივი გარემოებებისა და მტკიცებულებების საფუძველზე მხოლოდ აღიარებს (ადასტურებს) კონკრეტული სამართალურთიერთობის არსებობა-არარსებობის ფაქტს. განსახილველ შემთხვევაში, სასამართლოს მიაჩნია, რომ სსიპ შემოსავლების სამსახურის მიერ წარმოდგენილი მტკიცებულებების საფუძველზე, საქმეზე დადგენილი ფაქტობრივი გარემოებები არ ქმნიან მოპასუხეების ცრუმაგიერ პირებად აღიარებისა და შესაბამისად, სარჩელის დაკმაყოფილების საფუძველს.

4.1. სსიპ შემოსავლების სამსახურის სააპელაციო საჩივრის ფაქტობრივი და სამართლებრივი საფუძვლები

სააპელაციო საჩივრის მიხედვით, ი---- წ-----მა 2010 წლის 1-----რს დააფუძნა კომპანია შპს „O--“. კომპანიის მიერ მიღებულმა ერთობლივმა შემოსავალმა 2011-2015 წლებში, შემოსავლების სამსახურის ერთიანი ელექტრონული ბაზის მონაცემებით, შეადგინა 563720.92 ლარი. შპს „O---ის“ დირექტორმა და 100%-იანი წილის მფლობელმა ი---- წ-----მა მიღებული შემოსავლები, ბიუჯეტთან ანგარიშსწორების ნაცვლად, მიმართა პირად სარგებლობაში. საწარმოს, 2016 წლის 1-----ის მდგომარეობით, ერიცხება საგადასახადო დავალიანება 47980.35 ლარის ოდენობით. 2012 წლის 1-----ს რეგისტრირებულია საგადასახადო გირავნობის/იპოთეკის უფლება, რომელსაც გადასახადის გადამხდელი გაეცნო 2012 წლის 2-----ს. 2012 წლის 2-----ს შემოსავლების სამსახურის მიერ გამოიცა N0----- ბრძანება საწარმოს ქონებაზე ყადაღის დადების შესახებ. აპელანტი მიუთითებს მარეგისტრირებული ორგანოებიდან მიღებულ და გადამხდელის მიერ წარდგენილ ინფორმაციაზე, რომლის შესაბამისად, გადამხდელს არანაირი ქონება არ გააჩნია. აღნიშნულ პერიოდში ი---- წ-----მა შეიძინა ავტოსატრანსპორტო საშუალებები, 2010-2014 წლებში ქონების შეძენა ფიქსირდება ი---- წ-----ის მეუღლის - მ-----მ ფ-----ძის სახელზეც.

აპელანტი აღნიშნავს, 2012 წლის 1-----დან ი---- წ-----მა საქმიანობა გააგრძელა ი/მ ზ----- გ-----ის სახელით. აღნიშნულ მეწარმეს, 2016 წლის 1-----ის მდგომარეობით, ერიცხება საგადასახადო დავალიანება 2974432.82 ლარის ოდენობით. 2014 წლის 1-----რს რეგისტრირებულია საგადასახადო გირავნობის/იპოთეკის უფლება, რომელსაც გადასახადის გადამხდელი გაეცნო

2014 წლის 22-----ს. 2015 წლის 02-----ს ადმინისტრირების დეპარტამენტის მიერ გამოიცა N0----- ბრძანება ზ----- გ-----ის ქონებაზე ყადაღის დადების შესახებ. მარეგისტრირებული ორგანოებისა და გადამხდელის მიერ წარდგენილი ინფორმაციის შესაბამისად, ზ----- გ-----ს არანაირი ქონება არ გააჩნია.

სააპელაციო საჩივრის მიხედვით, ზ----- გ-----ის მიერ მიღებულმა ერთობლივმა შემოსავალმა 2012-2015 წლებში, შემოსავლების სამსახურის ერთიანი ელექტრონული ბაზის მონაცემებით, შეადგინა 6743641.53 ლარი, აღნიშნულ სიტუაციაშიც ი----- წ-----მა მიღებული შემოსავლები, ნაცვლად ბიუჯეტთან ანგარიშსწორებისა, მიმართა პირად საკუთრებაში. კერძოდ, ი----- წ-----ის მეუღლის - მ-----მ ფ-----ძის სახელზე ფიქსირდება ავტოსატრანსპორტო საშუალებების შეძენა.

აპელანტი აღნიშნავს, 2014 წლის 05-----ს ი----- წ-----მა დააფუძნა შპს „ს-----ი“, რომელსაც, შემოსავლების სამსახურის ერთიანი ელექტრონული ბაზის მონაცემების მიხედვით, ერიცხება აღიარებული საგადასახადო დავალიანება 162482.24 ლარის ოდენობით (20-----ის მდგომარეობით). 2015 წლის 1-----ს რეგისტრირებულია საგადასახადო გირავნობის/იპოთეკის უფლება, რომელსაც გადასახადის გადამხდელი გაეცნო 2015 წლის 2-----ს. 2016 წლის 3-----ს ადმინისტრირების დეპარტამენტის მიერ გამოიცა N0----- ბრძანება შპს „ს-----ის“ ქონებაზე ყადაღის დადების შესახებ. მარეგისტრირებული ორგანოებისა და გადამხდელის მიერ წარდგენილი ინფორმაციის შესაბამისად, შპს „ს-----ს“ ქონება არ გააჩნია. კომპანიის დირექტორმა და 100%-იანი წილის მფლობელმა ი----- წ-----მა, მომსახურების დეპარტამენტის აქტის შესაბამისად, 2014 წლის დეკემბრიდან 2015 წლის ოქტომბრამდე პერიოდში არ დაბეგრა შემოსავალი, შესაბამისად, შეიმცირა გადასახადები, რის გამოც დამატებით დაერიცხა 120644 ლარის გადასახდელი თანხა, გადასახადების შემცირება ფიქსირდება 2016 წლის მაისის თვეშიც (ა-----).

2015 წლის 3-----დან ი----- წ-----ი აფუძნებს შპს „ს-----ი 1-ს“, რომლის დირექტორი და 100%-იანი წილის მფლობელიც თვითონ არის, ხოლო საქმიანობის სახეს წარმოადგენს შავი და ფერადი ლითონების შესყიდვა-რეალიზაცია. შპს „ს-----ი 1-ს“, 20-----ის მდგომარეობით, შემოსავლების სამსახურის ერთიანი ელექტრონული ბაზის მონაცემების მიხედვით, ერიცხება აღიარებული საგადასახადო დავალიანება 132673 ლარის ოდენობით. 2015 წლის 1-----ს რეგისტრირებულია საგადასახადო გირავნობის/იპოთეკის უფლება, რომელსაც გადასახადის გადამხდელი გაეცნო 2015 წლის 2-----ს. 2016 წლის 2-----ს ადმინისტრირების დეპარტამენტის მიერ გამოიცა ბრძანება შპს „ს-----ი 1-ის“ ქონებაზე ყადაღის დადების შესახებ. მარეგისტრირებული ორგანოებისა და გადამხდელის მიერ

წარდგენილი ინფორმაციის შესაბამისად, კომპანიას ქონება არ გააჩნია. ამასთან, ი----- წ-----მა, მომსახურების დეპარტამენტის დასკვნის შესაბამისად, 2015 წლის ივლისიდან 2015 წლის დეკემბრამდე პერიოდში არ დაბეგრა შემოსავალი, შესაბამისად, შეიმცირა გადასახადები, რის გამოც საწარმოს დამატებით დაერიცხა 2379 36 ლარის ოდენობით გადასახდელი თანხა, ხოლო ამ პერიოდში კომპანიის დამფუძნებელმა და დირექტორმა ი----- წ-----მა მიღებული შემოსავალი მიმართა პირად საკუთრებაში, კერძოდ, შეიძინა ავტომანქანა. 2015-2016 წლებში ქონების შეძენა ფიქსირდება ასევე ი----- - წ-----ის მეუღლის - მ-----მ ფ-----ძის სახელზე, რომელმაც შეიძინა ავტომანქანები და უძრავი ნივთი. მ-----მ ფ-----ძეს აღნიშნული ქონების შეძენის პერიოდში, შემოსავლების სამსახურის ერთიანი ელექტრონული ბაზის მონაცემების მხედვით, უფიქსირდება მიღებული შემოსავალი 1114.95 ლარის ოდენობით.

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

შემოსავლების სამსახური ასევე მიიჩნევს, რომ მოპასუხე პირები წარმოადგენენ ურთიერთდამოკიდებულ პირებს საქართველოს საგადასახადო კოდექსის მე-19 მუხლის შესაბამისად.

ყოველივე ზემოაღნიშნულიდან გამომდინარე, აპელანტის მოსაზრებით, უნდა

გააუქმოს თბილისის საქალაქო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა კოლეგიის 2018 წლის 13 თებერვლის გადაწყვეტილება და ახალი გადაწყვეტილებით დაკმაყოფილდეს შემოსავლების სამსახურის სარჩელი.

III სამოტივაციო ნაწილი:

5. გასაჩივრებული გადაწყვეტილების უცვლელად დატოვების დასაბუთება:

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

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

სამოქალაქო საპროცესო კოდექსის 389-ე მუხლის მე-2 ნაწილის „ბ“ ქვეპუნქტის თანახმად, სააპელაციო სასამართლოს გადაწყვეტილება აღწერილობითი და სამოტივაციო ნაწილების ნაცვლად უნდა შეიცავდეს საქმის გარემოებებთან დაკავშირებით გასაჩივრებული გადაწყვეტილების დასკვნებზე მითითებას, შესაძლო ცვლილებების ან დამატებების გათვალისწინებით.

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.

5.1. ფაქტობრივი დასაბუთება:

სააპელაციო სასამართლო ეთანხმება თბილისის საქალაქო სასამართლოს შეფასებებს და დასკვნებს საქმის ფაქტობრივ გარემოებებთან დაკავშირებით. სააპელაციო პალატის მოსაზრებით, სასამართლომ სწორად დაადგინა საქმის ფაქტობრივი გარემოებები, რასაც იზიარებს სააპელაციო პალატაც და მიუთითებს მათზე.

5.2. სამართლებრივი დასაბუთება:

სააპელაციო სასამართლო მიიჩნევს, რომ პირველი ინსტანციის სასამართლომ არსებითად სწორად გადაწყვიტა სადავო საკითხი, სამართლებრივი თვალსაზრისით სწორად შეაფასა საქმესთან დაკავშირებული ყველა ფაქტობრივი გარემოება; თავის მხრივ, აპელანტებმა სააპელაციო საჩივრებში ვერ გააქარწყლეს პირველი ინსტანციის სასამართლოს სამართლებრივი დასკვნები, ვერ მიუთითეს და ვერ წარმოადგინეს ისეთი არგუმენტები, რომლებზე დაყრდნობითაც შესაძლებელი იქნებოდა საქმეზე დადგენილი ფაქტების სხვაგვარი სამართლებრივი შეფასება.

სააპელაციო საჩივრის ფარგლებში, სადავოა შპს „ს-----ის“, ი----- წ-----ის, შპს „ო-----ის“, ზ----- გ-----ის, შპს „ს-----ი 1-სა“ და მ-----მ ფ-----ძის ცრუმაგიერ პირებად ცნობის საკითხი. ამასთან, პალატა განმარტავს, 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 სპეციფიკურობა გამომდინარეობს იქიდან, რომ სასამართლო უდავოდ დადგენილი ფაქტობრივი გარემოებებისა და მტკიცებულებების საფუძველზე მხოლოდ აღიარებს (ადასტურებს) კონკრეტული სამართალურთიერთობის არსებობა-არარსებობის ფაქტს.

სასამართლო მიუთითებს საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 246-ე მუხლის პირველ ნაწილზე, რომლის თანახმად, თუ სასამართლო დაადგენს, რომ პრაქტიკულად შეუძლებელია გადასახადის გადამხდელის განსხვავება სხვა პირისგან და ეს პირი გამოყენებულია გადასახადის გადახდევის უზრუნველყოფის ღონისძიებებისთვის თავის არიდების მიზნით, ითვლება, რომ აღნიშნული პირები არიან ერთიმეორის ცრუმაგიერი პირები. ამავე მუხლის მეორე ნაწილის მიხედვით კი, გადასახადის გადამხდელის აღიარებული საგადასახადო დავალიანების გადახდევის მიზნით, საგადასახადო ორგანოს უფლება აქვს, ცრუმაგიერი პირის მიმართ განახორციელოს საგადასახადო დავალიანების გადახდევის 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)). „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)).

საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 246-ე მუხლის შინაარსიდან ცხადია, რომ კანონმდებელი არ მიუთითებს კონკრეტულ გარემოებებზე, რომელთა ერთობლიობა ქმნის ცრუმაგიერ პირებად აღიარების საფუძველს. ამასთან, ცრუმაგიერი პირის დეფინიცია უნდა აკმაყოფილებდეს ორ კრიტერიუმს: ა) რეალური და ცრუმაგიერი პირი ერთმანეთისაგან არ უნდა განსხვავდებოდეს; ბ) ცრუმაგიერი პირი უნდა იყოს გამოყენებული გადასახადის გადახდევენების უზრუნველყოფის ღონისძიებებისათვის თავის არიდების მიზნით (იგულისხმება საგადასახადო კოდექსით განსაზღვრული ღონისძიებები: საგადასახადო გირავნობა ან იპოთეკა, მესამე პირზე გადახდევენების მიქცევა, ქონებაზე ყადაღის დადება, ყადაღადადებული ქონების რეალიზაცია, საბანკო ანგარიშზე საინკასო დავალების წარდგენა, გადასახადის გადამხდელის სალაროდან ნაღდი ფულის ამოღება). ცრუმაგიერ პირს წარმოშობს პირის ქმედება - თავი აარიდოს გადასახადის გადახდევენების უზრუნველყოფის ღონისძიებას და შესაბამისი ქონება მანამდე გადასცეს ცრუმაგიერ პირს, ვიდრე მის მიმართ განხორციელდება შესაბამისი ღონისძიებები.

ამდენად, ცრუმაგიერ პირებად ცნობის შესახებ სარჩელის წარდგენისას სასამართლომ, დადგენილი ფაქტობრივი გარემოებების შეფასების შედეგად, მოცემული ნორმის საკანონმდებლო მიზნის - უზრუნველყოფილი იქნას აღიარებული საგადასახადო ვალდებულების შესრულება - გათვალისწინებით, უნდა დაადგინოს და საგადასახადო ორგანომ უნდა დაამტკიცოს კონკრეტულ პირთა ქმედებების ისეთი ჯაჭვის არსებობა, რაც დაადასტურებს რეალური და ცრუმაგიერი პირების განსხვავების შეუძლებლობასა და ცრუმაგიერი პირის გადასახადის გადახდევენების უზრუნველყოფის ღონისძიებებისათვის თავის ასარიდებლად შექმნასა თუ გამოყენებას.

სააპელაციო პალატა აღნიშნავს, რომ, ვინაიდან ცრუმაგიერ პირებად ცნობა უშუალოდ არის დაკავშირებული პირის საკუთრების უფლების შეზღუდვასთან, მის ქონებაზე საგადასახადო დავალიანების გადახდევინების უზრუნველყოფის ღონისძიებების გამოყენებასთან, აუცილებელია, რომ აღნიშნული ფაქტი დადგინდეს კანონით დადგენილი ყველა დანაწესის სრული დაცვითა და ფაქტობრივი გარემოებების შესწავლისა და შეფასების შედეგად. აღნიშნული, ასევე, დაკავშირებული არის სამართლებრივი სახელმწიფოს პრინციპთან, რამეთუ მხოლოდ კონკრეტული ერთი ფაქტის საფუძველზე პირთა ერთმანეთის ცრუმაგიერად ცნობამ შეიძლება გამოიწვიოს მისი დაუცველ მდგომარეობაში ყოფნა, მისი უფლებებისა და კანონით დაცული ინტერესების უკანონო ხელყოფა.

განსახილველ შემთხვევაში, 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. სსიპ შემოსავლების სამსახური მიუთითებს მათ ურთიერთდამოკიდებულებასა და დირექტორის მიერ საწარმოს მოგების პირადი მიზნებისთვის გამოყენებაზე.

სააპელაციო სასამართლო, პირველ ყოვლისა, აღნიშნავს, რომ საქართველოს საგადასახადო კოდექსის მე-19 მუხლის პირველი ნაწილის თანახმად, ურთიერთდამოკიდებულ პირებად ითვლებიან ის პირები, რომელთა შორის განსაკუთრებულ ურთიერთობათა არსებობამ შეიძლება გავლენა მოახდინოს მათი ან მათ მიერ წარმოდგენილი პირების საქმიანობის პირობებზე ან ეკონომიკურ შედეგებზე. ამდენად, ურთიერთდამოკიდებულ პირებს შორის განსაკუთრებული ურთიერთობა გავლენას ახდენს მათ შორის განხორციელებული ეკონომიკური საქმიანობის საგადასახადო რეგულირებაზე, ეკონომიკურ შედეგებსა და საგადასახადო ტვირთის ოდენობის განსაზღვრაზე, რაც არ ქმნის იმავდროულად მათი ცრუმაგიერ პირებად აღიარების საფუძველს.

პალატა მიუთითებს, რომ ნებისმიერ პირს უფლება აქვს, კანონით დადგენილი წესით დააარსოს იურიდიული პირი და დამოუკიდებლად განსაზღვროს იურიდიული პირის საქმიანობის სფერო. მხოლოდ ის ფაქტი, რომ საწარმოთა დირექტორი და ამავედროულად 100%-იანი წილის მფლობელი ერთი და იგივე პირია, არ გულისხმობს ავტომატურად აღნიშნულ პირთა პრაქტიკულად გამიჯვნის შეუძლებლობას. მით უფრო აღსანიშნავია, რომ მოსარჩელე ითხოვს მ-----მ ფ-----მის ცრუმაგიერ პირად ცნობასაც, რომელიც საერთოდ არ ეწევა ისეთ საქმიანობას, რომ არსებობდეს მისი სხვა მოპასუხეებისაგან გამიჯვნის

შეუძლებლობის საფრთხე. პირველი ინსტანციის სასამართლომ სწორად განმარტა, რომ რამდენიმე იურიდიული პირის დამფუძნებელთა/დირექტორთა იდენტურობა, დამოუკიდებლად, საკანონმდებლო ნორმით დადგენილი მიზნის დამამტკიცებელი ფაქტობრივი გარემოებების არსებობის გარეშე, არ ქმნის საწარმოთა ცრუმაგიერ პირებად მიჩნევის საფუძველს.

რაც შეეხება ი---- წ-----ისა და ზ----- გ-----ის ურთიერთობას, დადგენილია, რომ ი---- წ-----ი წარმოადგენდა ი/მ ზ----- გ-----ის მინდობილ პირს. საგადასახადო კოდექსის 37-ე მუხლის პირველი ნაწილის თანახმად, გადასახადის გადამხდელს უფლება აქვს, საგადასახადო ურთიერთობებში მონაწილეობა მიიღოს თავისი კანონიერი ან უფლებამოსილი წარმომადგენლის მეშვეობით. საგადასახადო ურთიერთობებში გადასახადის გადამხდელის პირადად მონაწილეობა არ ართმევს მას უფლებას, ჰყავდეს წარმომადგენელი, ისევე, როგორც წარმომადგენლის მონაწილეობა არ ართმევს მას უფლებას, პირადად მიიღოს მონაწილეობა აღნიშნულ ურთიერთობებში. გარდა იმისა, რომ გადასახადის გადამხდელის მიერ საგადასახადო ურთიერთობებში წარმომადგენლის მეშვეობით მონაწილეობა კანონშესაბამისია, საქმეში არსებული მტკიცებულებებიდან და დადგენილი ფაქტობრივი გარემოებებიდან გამომდინარე, არ იკვეთება მოპასუხეთა ერთმანეთისაგან გამიჯვნის შეუძლებლობა.

რაც შეეხება დირექტორის ფიდუციური ვალდებულებების დარღვევას, სააპელაციო სასამართლო განმარტავს, რომ დირექტორის მიერ ნაკისრი ვალდებულებების შესრულება, კრედიტორისადმი პირადი პასუხისმგებლობის საკითხის განხილვა არ წარმოადგენს ადმინისტრაციული დავის განხილვის საგანს და არ აქვს კავშირი ცრუმაგიერ მფლობელობასთან, რადგან, მართალია, ორივე შემთხვევაში წარმოიშვება მოთხოვნის უფლება არა უშუალოდ მოვალის, არამედ სხვა პირის მიმართ, თუმცაღა მოთხოვნის საფუძვლები, ორივე შემთხვევაში, განსხვავებულია და არ უნდა მოხდეს „მეწარმეთა შესახებ“ საქართველოს კანონით დადგენილი გამჭოლი პასუხისმგებლობის ცრუმაგიერ მფლობელობასთან გაიგივება. კერძოდ, „მეწარმეთა შესახებ“ საქართველოს კანონის მე-3 მუხლის მე-6 პუნქტით დადგენილია, რომ კომანდიტური საზოგადოების შეზღუდული პარტნიორი, შეზღუდული პასუხისმგებლობის საზოგადოების, სააქციო საზოგადოებისა და კოოპერატივის პარტნიორები საზოგადოების კრედიტორების წინაშე პასუხს აგებენ პირადად, თუ ისინი ბოროტად გამოიყენებენ პასუხისმგებლობის შეზღუდვის სამართლებრივ ფორმებს. ამავე კანონის მე-9 მუხლის პირველი პუნქტის შესაბამისად, ხელმძღვანელობის უფლება აქვთ: სოლიდარული პასუხისმგებლობის საზოგადოებაში – ყველა პარტნიორს, კომანდიტურ საზოგადოებაში – სრულ პარტნიორებს (კომპლემენტარებს), კომპლემენტარი იურიდიული პირის შემთხვევაში – მის მიერ დანიშნულ ფიზიკურ პირს, შეზღუდული პასუხისმგებლობის საზოგადოებაში, სააქციო საზოგადოებასა და

კოოპერატივში – დირექტორებს, თუ წესდებით (პარტნიორთა შეთანხმებით) სხვა რამ არ არის გათვალისწინებული. მითითებული მუხლის მე-6 პუნქტი კი ადგენს, რომ ამ მუხლის პირველ პუნქტში მითითებული პირები და სამეთვალყურეო საბჭოს წევრები საზოგადოების საქმეებს უნდა გაუძღვნენ კეთილსინდისიერად; კერძოდ, ზრუნავდნენ ისე, როგორც ზრუნავს ანალოგიურ თანამდებობაზე და ანალოგიურ პირობებში მყოფი ჩვეულებრივი, სალად მოაზროვნე პირი, და მოქმედებდნენ იმ რწმენით, რომ მათი ეს მოქმედება ყველაზე ხელსაყრელია საზოგადოებისათვის. თუ ისინი არ შეასრულებენ ამ მოვალეობას, საზოგადოების წინაშე წარმოშობილი ზიანისთვის პასუხს აგებენ სოლიდარულად, მთელი თავისი ქონებით, პირდაპირ და უშუალოდ. საზოგადოების უარი რეგრესული ანაზღაურების მოთხოვნებზე ან საზოგადოების კომპრომისი ბათილია, თუ ანაზღაურება აუცილებელია საზოგადოების კრედიტორთა დასაკმაყოფილებლად. თუ ანაზღაურება აუცილებელია, საზოგადოების ხელმძღვანელების ვალდებულება არ წყდება იმის გამო, რომ ისინი მოქმედებდნენ პარტნიორთა გადაწყვეტილებების შესასრულებლად.

სააპელაციო სასამართლო განმარტავს, რომ „მეწარმეთა შესახებ“ საქართველოს კანონით ასევე დადგენილია დირექტორისა და საზოგადოების პარტნიორთა პასუხისმგებლობის საკითხი კრედიტორთა წინაშე, როდესაც მიუხედავად საზოგადოების შეზღუდული პასუხისმგებლობისა, კანონით დადგენილი კონკრეტული საფუძვლების არსებობისას, პასუხისმგებლობა სწორედ პარტნიორებსა და დირექტორს ეკისრებათ, თუმცაღა აღნიშნული საკითხის შესწავლა წარმოადგენს სამოქალაქო წესით განსაზღვრული დამოუკიდებელი მოთხოვნის საგანს. სასამართლო დამატებით მიუთითებს, რომ საქართველოს უზენაესი სასამართლოს სამოქალაქო საქმეთა პალატამ მნიშვნელოვანი განმარტება გააკეთა კომპანიის საგადასახადო ვალდებულებებისათვის კომპანიის პარტნიორებისა და დირექტორის პირადი პასუხისმგებლობის თაობაზე (საქმე №ას-1307-1245-2014 და საქმე №ას-1158-1104-2014). კერძოდ, საკასაციო სასამართლოს მსჯელობის საგანი იყო, ეკისრებათ თუ არა კომპანიის პარტნიორებსა და დირექტორს პირდაპირ და უშუალოდ, მთელი მათი ქონებით პასუხისმგებლობა კომპანიის საგადასახადო ვალდებულებებისათვის, იმ შემთხვევაში თუ დადასტურებულია, რომ კომპანიას აღნიშნული ვალდებულებების შესრულება არ შეუძლია; უფლებამოსილია თუ არა სსიპ შემოსავლების სამსახური მოითხოვოს მათგან კომპანიის საგადასახადო ვალდებულებების ანაზღაურება და რა სამართლებრივი საფუძვლით. დირექტორის პასუხისმგებლობათან დაკავშირებით, საკასაციო პალატამ განმარტა, რომ „მეწარმეთა შესახებ“ საქართველოს კანონის მე-9 მუხლის მე-6 პუნქტის შესაბამისად, კომპანიის დირექტორს აკისრია განსაკუთრებული მოვალეობები კომპანიის წინაშე, რომლებსაც ეწოდება ფიდუციური მოვალეობები და რომლებიც, სხვასთან ერთად, მოიცავს დირექტორის მოვალეობას საზოგადოების საქმეებს გაუძღვეს კეთილსინდისიერად, კერძოდ,

ზრუნავდეს ისე, როგორც ზრუნავს ანალოგიურ თანამდებობაზე და ანალოგიურ პირობებში მყოფი ჩვეულებრივი, საღად მოაზროვნე პირი და მოქმედებდეს იმ რწმენით, რომ მისი ეს მოქმედება ყველაზე ხელსაყრელია საზოგადოებისათვის („ზრუნვის მოვალეობა“). საკასაციო პალატამ აღნიშნა, რომ ზრუნვის მოვალეობა საგადასახადო ვალდებულებების მინიმუზაციას კომპანიის დირექტორთა საქმიანობის განუყოფელ ნაწილად აქცევს. კომპანიის მენეჯმენტის ეფექტურობის შეფასების მნიშვნელოვანი კრიტერიუმია მათი მხრიდან კომპანიის ოპერაციების ისე დაგეგმვისა და განხორციელების უნარი, რომ მიღწეულ იქნას მაქსიმალური საგადასახადო ოპტიმიზაცია. საკასაციო პალატამ განმარტა, რომ ზრუნვის მოვალეობა მოითხოვს დირექტორისაგან მიიღოს ისეთი გადაწყვეტილებები, რომლებიც გამოიწვევს კომპანიის მოგების გაზრდას. აღნიშნული გადაწყვეტილებები შეიძლება იყოს მაღალი რისკის მატარებელიც და მცდარიც, თუმცა „ბიზნეს გადაწყვეტილების მართებულობის“ პრეზუმფციიდან გამომდინარე, თუ ხელმძღვანელი კეთილგონიერების ფარგლებში მოქმედებს იმ რწმენით, რომ მისი გადაწყვეტილება მიღებულია საზოგადოების საუკეთესო ინტერესების დაცვის მიზნით და ამ გადაწყვეტილების მიღებისას იგი ინფორმირებული იყო იმ ზომით, რაც მას, მოცემულ ვითარებაში საკმარისად მიაჩნდა, ამ გადაწყვეტილების შედეგებისათვის კომპანიის დირექტორი დაცულია პირადი პასუხისმგებლობისაგან. საკასაციო პალატის განმარტებით, იმ შემთხვევაში, როდესაც დადგენილია, რომ: ა) საწარმოს გააჩნია საგადასახადო ვალდებულება; ბ) საწარმოს არ შესწევს ამ ვალდებულების გადახდის უნარი; გ) სახეზეა ისეთი ვითარება, როცა ანაზღაურება აუცილებელია სახელმწიფოს, როგორც კრედიტორის დასაკმაყოფილებლად, კომპანია ვალდებულია მოითხოვოს ზიანის ანაზღაურება დირექტორისგან. ხოლო თუ აშკარაა, რომ საწარმოსათვის მისი დირექტორის მიმართ პასუხისმგებლობის დაყენების მოთხოვნას არავითარი შედეგი არ ექნება, შესაძლებელია კრედიტორმა უშუალოდ მოითხოვოს მის მიმართ საზოგადოების ვალდებულების ანაზღაურება საზოგადოების დირექტორისაგან. ამასთან, საკასაციო სასამართლომ აღნიშნა, რომ კომპანიის პარტნიორებსა და დირექტორს ეკისრებათ პასუხისმგებლობა როგორც გადაუხდელი გადასახადის ძირითადი თანხის, ისე საგადასახადო კოდექსით გათვალისწინებული საურავის ნაწილში. მათი პასუხისმგებლობა სახელმწიფოს წინაშე კომპანიის ვალდებულებების მიმართ სუბსიდიურია, ხოლო ერთმანეთის მიმართ სოლიდარული.

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

ყოველივე ზემოაღნიშნულიდან გამომდინარე, განსახილველ შემთხვევაში

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

6. შემაჯამებელი სასამართლო დასკვნა:

სააპელაციო პალატა მიიჩნევს, რომ პირველი ინსტანციის სასამართლომ საქმე განიხილა არსებითი საპროცესო დარღვევების გარეშე, სწორად დაადგინა საქმეზე ფაქტობრივი გარემოებები და სწორი სამართლებრივი შეფასება მისცა მათ. შესაბამისად, სახეზე არ არის გასაჩივრებული გადაწყვეტილების გაუქმების სამოქალაქო საპროცესო კოდექსის 393-ე და 394-ე მუხლებით გათვალისწინებული ფაქტობრივი და სამართლებრივი საფუძველები, რის გათვალისწინებითაც სააპელაციო საჩივარი არ უნდა დაკმაყოფილდეს და უცვლელად უნდა დარჩეს თბილისის საქალაქო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა კოლეგიის 2018 წლის 13 თებერვლის გადაწყვეტილება.

7. საპროცესო ხარჯები:

აპელანტი გათავისუფლებულია სააპელაციო საჩივარზე სახელმწიფო ბაჟის გადახდისაგან „სახელმწიფო ბაჟის შესახებ“ საქართველოს კანონის მე-5 მუხლის პირველი ნაწილის „ლ“ ქვეპუნქტის შესაბამისად.

IV ს ა რ ე ზ ო ლ უ ც ი ო ნ ა წ ი ლ ი:

სააპელაციო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატამ იხელმძღვანელა საქართველოს ადმინისტრაციული საპროცესო კოდექსის 1-ლი, მე-12 მუხლებით, საქართველოს სამოქალაქო საპროცესო კოდექსის 257-ე, 372-ე, 386-ე, 390-391-ე, 397-ე მუხლებით და

და ა დ გ ი ნ ა :

1. სსიპ შემოსავლების სამსახურის სააპელაციო საჩივარი არ დაკმაყოფილდეს;

2. უცვლელად დარჩეს თბილისის საქალაქო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა კოლეგიის 2018 წლის 13 თებერვლის გადაწყვეტილება;

3. განჩინება შეიძლება გასაჩივრდეს კასაციის წესით, საქართველოს უზენაესი სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატაში (მდებარე: ქ. თბილისი, ძმები ზუბალაშვილების ქ. №32), დასაბუთებული განჩინების მხარეთათვის გადაცემიდან 21 (ოცდაერთი) დღის ვადაში, თბილისის სააპელაციო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატის მეშვეობით (მდებარე: ქ. თბილისი, გრ. რობაქიძის გამზირი №7ა).

თავმჯდომარე:

მანანა ჩოხელი

მოსამართლეები:

გიორგი ტყავაძე

თამარ ონიანი