



გ ა ნ ჩ ი ნ ე ბ ა
საქართველოს სახელით

საქმე №330310116001526350
წელი

15 მაისი 2019

თბილისი

თბილისის სააპელაციო სასამართლო
ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატა
შემადგენლობა

თავმჯდომარე- ნინო ქადაგიძე
მოსამართლეები - გელა ბადრიაშვილი
მარიამ ცისკაძე

სხდომის მდივანი - თეა გობეჯიშვილი

აპელანტი - სსიპ შემოსავლების სამსახური;
წარმომადგენელი - მ-----;

მოწინააღმდეგე მხარე - შპს „გ-----“, ე----- კ-----;
წარმომადგენელი - ა-----ი;

დავის საგანი - ცრუმაგიერ პირებად აღიარება;

გასაჩივრებული გადაწყვეტილება - თბილისის საქალაქო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა კოლეგიის 2017 წლის 30 ნოემბრის გადაწყვეტილება;

აპელანტის მოთხოვნა - თბილისის საქალაქო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა კოლეგიის 2017 წლის 30 ნოემბრის გადაწყვეტილების გაუქმება და ახალი გადაწყვეტილების მიღებით სარჩელის დაკმაყოფილება.

გასაჩივრებული გადაწყვეტილების დასკვნებზე მითითება:

გასაჩივრებული გადაწყვეტილების სარეზოლუციო ნაწილი:

თბილისის საქალაქო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა კოლეგიის 2017 წლის 30 ნოემბრის გადაწყვეტილებით, მოსარჩელე საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს სსიპ შემოსავლების სამსახურის სარჩელი მოპასუხეების, შპს „გ-----ის“ (ს/ნ 2-----) და ე----- კ-----ის (პ/ნ 0-----) ერთიმეორის ცრუმაგიერ პირებად აღიარების თაობაზე არ დაკმაყოფილდა.

დასკვნები ფაქტობრივ გარემოებებთან დაკავშირებით:

შპს „გ-----“-ის (ს/ნ 2-----) შედარების აქტის (02.01.2016-15.09.2016) თანახმად, გადასახადის გადამხდელს 2016 წლის 14 სექტემბრის მდგომარეობით გააჩნდა საგადასახადო დავალიანება: ძირითადი - 90226.24 ლარი, ჯარიმა - 32853 ლარი, საურავი - 148425.19 ლარი.(იხ.ს. ფ. 38).

სსიპ შემოსავლების სამსახურის ადმინისტრირების დეპარტამენტის 2014 წლის 30 მაისის N----- ბრძანებით (ქონებაზე ყადაღის დადების შესახებ) ყადაღა დაედო შპს „გ-----“-ს (ს/ნ 2-----; იურიდიული მის: ქ. ვ-----, ქონებას (მატერიალური ან/და არამატერიალურ აქტივებს).

შემოსავლების სამსახურის ადმინისტრირების დეპარტამენტის 2014 წლის 30 მაისის N----- ბრძანების თანახმად, ამავე დეპარტამენტის უფლებამოსილმა პირებმა 2014 წლის 30 მაისს შეადგინეს აქტი ქონებაზე ყადაღის დადების შესახებ.(იხ.ს.ფ. 34-35, 39).

შემოსავლების სამსახურის საგადასახადო მონიტორინგის დეპარტამენტის ექსპერტიზის განყოფილების 2016 წლის 10 მაისის N----- დასკვნით, შპს „გ-----“-ის (ს/ნ 2-----) კუთვნილი დაყადაღებული ქონების დასახელების, რაოდენობის და სასაქონლო- მატერიალური ფასეულობების ღირებულების ჯამური თანხაა 600.00 ლარი. (იხ.ს.ფ. 42-46).

საქართველოს იუსტიციის სამინისტროს სსიპ საჯარო რეესტრის ეროვნული სააგენტოს 2016 წლის 26 სექტემბრის N----- წერილით, სსიპ შემოსავლების სამსახურს, მისი 22.09.2016 წლის 2----- (N-----) მომართვის პასუხად ეცნობა, რომ უძრავ ნივთებზე უფლებათა რეესტრის ელექტრონული წიგნის მონაცემებით (საქართველოს მასშტაბით მოქმედებს 2009 წლის მაისიდან) ე----- კ-----ის (პ/ნ 0-----) საკუთრების უფლებით რეგისტრირებული იყო შემდეგი უძრავი ნივთები მისამართით: 1) თბილისი, გამზირი ი----- შენობა N7 (ავტოფარეხი), (საკადასტრო კოდით 0-----), დაზუსტებული მიწის ნაკვეთის ფართით: 2240 კვ.მ., მიწის ნაკვეთის საკუთრების ტიპი: თანასაკუთრება; 2) თბილისი დაბა წყნეთი, ქუჩა ი----- ავტოსადგომი N17 ბლოკი III (ბოლო 2013 წლის ამონაწერზე ფიქსირდება მისამართი ქ. თბილისი, ი-----ის ბოლოს

(ნაკ: N----) ავტოსადგომი N17 III ბლოკი), (საკადასტრო კოდით 0-----), დაზუსტებული მიწის ნაკვეთის ფართი: 17108 კვ.მ., მიწის ნაკვეთის საკუთრების ტიპი: თანასაკუთრება; 3) თბილისი დაბა წყნეთი ქუჩა ი----- ბინა N12ა, (საკადასტრო კოდით 0-----), დაზუსტებული მიწის ნაკვეთის ფართი 17108 კვ.მ., მიწის ნაკვეთის საკუთრების ტიპი: თანასაკუთრება.(იხ. ს.ფ. 27-28).

საქართველოს შინაგან საქმეთა სამინისტროს 22.09.2016 წლის MIA 7----- წერილით შემოსავლების სამსახურის დავების დეპარტამენტს, მისი 2016 წლის 21 სექტემბრის N----- წერილის პასუხად ეცნობა, რომ მომსახურების სააგენტოს ელექტრონულ ბაზაში შპს „გ-----“-იზე რეგისტრირებული სატრანსპორტო საშუალების შესახებ ინფორმაცია მოძიებული ვერ იქნა. ე----- კ-----ის (პ/ნ 0-----. მცხოვრები ქ. თბილისი, მ-----, დაბადებული 08.08.1962 წ.) სახელზე 2013 წლის 23 აპრილიდან დღემდე რეგისტრირებული იყო სატრანსპორტო საშუალება „მერსედეს-ბენც ML 320“ სახელმწიფო სანომრე ნიშნით F-----.

საქმეში წარმოდგენილი საქართველოს შინაგან საქმეთა სამინისტროს 03.06.2016 წლის N MIA 8----- წერილის თანახმად, შემოსავლების სამსახურის ადმინისტრირების დეპარტამენტს, მისივე 2016 წლის 3 ივნისის N 1----- წერილის პასუხად ეცნობა, რომ შსს საინფორმაციო-ანალიტიკური დეპარტამენტის საინფორმაციო ცენტრის კომპიუტერული ბაზის მონაცემებით, ე----- კ-----ზე ცეცხლსასროლი იარაღი რეგისტრირებული არ არის.(იხ. ს.ფ. 30, 47).

სსიპ შემოსავლების სამსახურის დავების დეპარტამენტის უფროსის მოადგილის 16.09.2016 წლის წერილის თანახმად, შპს „გ-----ის“ (ს/ნ 2-----) დეკლარირებული საგადასახადო დავალიანება ერიცხება 2008 წლის მარტის თვიდან. საგადასახადო დავალიანების დაფარვის ნაცვლად 2012 წლის ივლის-აგვისტოში 100%-იანი წილის მესაკუთრე და დირექტორმა ე----- კ-----ემ (პ/ნ 0-----) საწარმოდან დივიდენდის სახით გაიტანა ჯამში - 200 000 ლარ. მაჩნიათ, რომ აღნიშნული მიზნად ისახავდა საგადასახადო დავალიანების გადახდევის უზრუნველყოფის ღონისძიების თავიდან არიდებას.(იხ.ს.ფ. 32-33).

საქმეში წარმოდგენილია შპს „გ-----ის“ (ს/ნ 2-----) ამონაწერი მეწარმეთა და არასამეწარმეო (არაკომერციული) იურიდიული პირების რეესტრიდან (მომაზადების თარიღი: 24.12.2014წ.) რეგისტრაციის N 2-----; თარიღი - 20.11.1998 წელი; დირექტორი და 100% წილის მესაკუთრე - ე----- კ-----ე. ვალდებულება, ყადაღა/აკრძალვა - რეგისტრირებული არ არის. საგადასახადო გირავნობა/იპოთეკა 19.09.2012 წელი; საგანი - მთელი ქონება; საფუძველი - შეტყობინება N-----, 19.09.2012 წელი; მოძრავ ნივთებსა და არამატერიალურ

ქონებრივ სიკეთეზე გირავნობა/ლიზინგის უფლება - რეგისტრირებული არ არის. მოვალეთა რეესტრში რეგისტრირებულია 25.08.2011წ. N A1----- (იხ.ს.ფ. 196-197).

საქმეში წარმოდგენილია სსიპ შემოსავლების სამსახურის ელექტრონულ ბაზაზე დაყრდნობით (24.05.2017 წლის მდგომარეობით) შპს „გ-----ის“ (ს/ნ 2-----) გადასახადის გადამხდელის პირადი აღრიცხვის ბარათი (თბილისის რეგიონალური ცენტრი „ვაკე-საბურთალოს“ განყოფილება) 01.01.2008 წლიდან 31.12.2012 წლამდე პერიოდის ჩათვლით. სააღრიცხვო ბარათის თანახმად, გადასახადის გადამხდელი იხდიდა დარიცხულ საშემოსავლო, მოგების, სოციალურ, ქონების და სხვა გადასახადებს სხვადასხვა ოდენობით. კერძოდ: 17.12.2012 წლის მდგომარეობით, მოგების გადასახადი - დავალიანება არ ერიცხება, ზედმეტად გადახდილია 362.27ლარი, 28.12.2012 წლის აქტით დამატებით დაერიცხა 2007 წლის დავალიანება. საშემოსავლო გადასახადი 17.08.2012 წლის მდგომარეობით, დავალიანება არ ერიცხება, ზედმეტად გადახდილი - 683.53. ლარი. დამატებით დავალიანება დარიცხულია 29.09.2012 წელს; სხვა გადასახადები - დავალიანება არ ერიცხება, ზედმეტად გადახდილია 1404,51 ლარი; ქონების გადასახადი - დავალიანება არ ერიცხება, ზედმეტად გადახდილია 52.97 ლარი. სოციალური გადასახადი - 23.06.08 წლის მდგომარეობით დავალიანება არ ერიცხება, ზედმეტად გადახდილი - 29.88 ლარი, 28.12.2012 წლის აქტით დამატებით დაერიცხა 2006 წლის გადასახადი.(იხ. ს. ფ. 250-260).

წინამდებარე საქმეზე თბილისის საქალაქო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეზე კოლეგიის 2016 წლის 13 ოქტომბრის განჩინებით, ყადაღა დაედოს მოპასუხე ე----- კ-----ის (პ/ნ 0-----) სახელზე რეგისტრირებულ ქონებას, კერძოდ: -თბილისი, გამზირი ი-----ე №10 შენობა №7 (ავტოფარეხი), (საკადასტრო კოდით 0-----) დაზუსტებული მიწის ნაკვეთის ფართი: 2240 კვ.მ, მიწის ნაკვეთის საკუთრების ტიპი: თანასაკუთრება, ნაკვეთის დანიშნულება: არასასოფლო-სამეურნეო, ავტოფარეხის ფართი: 15.48 კვ.მ (უფლების დამადასტურებელი დოკუმენტი - ბრძანება № ლეგ-477 გაფორმების თარიღი: 29/06/2009 თბილისის არქიტექტურის სამსახური); - თბილისი, დაბა წყნეთი, ქუჩა ი----- ავტოსადგომი №17 ბლოკი III (ბოლო 2013 წლის ამონაწერზე ფიქსირდება მისამართი ქ. თბილისი, ი-----ის ქუჩის ბოლოს (ნაკ: №1----) ავტოსადგომი №1-----), (საკადასტრო კოდით: 0-----), დაზუსტებული მიწის ნაკვეთის ფართი: 17108 კვ.მ მიწის ნაკვეთის საკუთრების ტიპი: თანასაკუთრება, ნაკვეთის დანიშნულება: არასასოფლო-სამეურნეო, მშენებარე ავტოსადგომის ფართი: 25.86 კვ.მ (უფლების დამადასტურებელი დოკუმენტი: ხელშეკრულება საცხოვრებელი ბინისა და ორი ავტოფარეხის ნასყიდობის შესახებ, დამოწმების თარიღი: 06/06/2013, საქართველოს იუსტიციის სამინისტროს საჯარო რეესტრის ეროვნული სააგენტო); - თბილისი, დაბა წყნეთი, ქუჩა

ივანე მ-----ი №-----, (საკადასტრო კოდით 0-----)
დაზუსტებული მიწის ნაკვეთის ფართი: 17108 კვ.მ, მიწის ნაკვეთის
საკუთრების ტიპი: თანასაკუთრება, ნაკვეთის დანიშნულება: არასასოფლო-
სამეურნეო, ბინის ფართი: 155,37კვ.მ. (უფლების დამადასტურებელი
დოკუმენტი: ხელშეკრულება საცხოვრებელი ბინისა და ორი ავტოფარეხის
ნასყიდობის შესახებ. გაფორმების თარიღი: 06/06/2013 საქართველოს
იუსტიციის სამინისტროს საჯარო რეესტრის ეროვნული სააგენტო.
გადაწყვეტილება №M----- გაფორმების თარიღი 05/02/2015 საქართველოს
იუსტიციის სამინისტროს საჯარო რეესტრის ეროვნული სააგენტო.
შეთანხმება გაფორმების თარიღი: 09/06/2016 საქართველოს იუსტიციის
სამინისტროს საჯარო რეესტრის ეროვნული სააგენტო. უძრავი ნივთის
ნასყიდობის ხელშეკრულება დამოწმების თარიღი: 11/04/2016 საქართველოს
იუსტიციის სამინისტროს საჯარო რეესტრის ეროვნული სააგენტო.); -
ავტომობილი „მერსედეს-ბენც ML 320“ (V-----, გამოშვების წელი -
2000,ფერი-რუხი, 1/8) სახელმწიფო სანომრე ნიშნით F-----. (იხ. ს.ფ. 137-142).

დასკვნები სამართლებრივ გარემოებებთან დაკავშირებით:

პირველი ინსტანციის სასამართლოს მითითებით, საქართველოს საგადასახადო
კოდექსის პირველი მუხლის თანახმად, ეს კოდექსი საქართველოს
კონსტიტუციის შესაბამისად განსაზღვრავს საქართველოს საგადასახადო
სისტემის ფორმირებისა და ფუნქციონირების ზოგად პრინციპებს, აწესრიგებს
საქართველოს საბაჟო საზღვარზე მგზავრის, საქონლისა და სატრანსპორტო
საშუალების გადაადგილებასთან დაკავშირებულ სამართლებრივ
ურთიერთობებს, სამართლებრივ ურთიერთობაში მონაწილე პირის,
გადასახადის გადამხდელისა და უფლებამოსილი ორგანოს სამართლებრივ
მდგომარეობას, განსაზღვრავს საგადასახადო სამართალდარღვევის სახეებს,
საქართველოს საგადასახადო კანონმდებლობის დარღვევისათვის
პასუხისმგებლობას, უფლებამოსილი ორგანოსა და მისი თანამდებობის
პირების არამართლზომიერ ქმედებათა გასაჩივრების წესსა და პირობებს,
საგადასახადო დავის გადაწყვეტის წესს, არეგულირებს საგადასახადო
ვალდებულების შესრულებასთან დაკავშირებულ სამართლებრივ
ურთიერთობებს.

საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 2.2. მუხლის თანახმად,
გადასახადებით დაბეგვრისათვის გამოიყენება საგადასახადო ვალდებულების
წარმოშობის დღისათვის მოქმედი საქართველოს საგადასახადო
კანონმდებლობა.

საქართველოს საგადასახადო კოდექსის მე-5 მუხლის შესაბამისად, პირი
ვალდებულია გადაიხადოს ამ კოდექსით დაწესებული საერთო-
სახელმწიფოებრივი და ადგილობრივი გადასახადები.

ამ კოდექსის 6.1. მუხლით, გადასახადი არის ამ კოდექსის მიხედვით სავალდებულო, უპირობო ფულადი შენატანი ბიუჯეტში, რომელსაც იხდის გადასახადის გადამხდელი, გადახდის აუცილებელი, არაეკვივალენტური და უსასყიდლო ხასიათიდან გამომდინარე.

საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 19.1. მუხლით, ურთიერთდამოკიდებულ პირებად ითვლებიან ის პირები, რომელთა შორის განსაკუთრებულ ურთიერთობათა არსებობამ შეიძლება გავლენა მოახდინოს მათი ან მათ მიერ წარმოდგენილი პირების საქმიანობის პირობებზე ან ეკონომიკურ შედეგებზე.

ამავე ნორმის მე-2 ნაწილით, 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; ზ) პირები ერთად, პირდაპირ ან არაპირდაპირ აკონტროლებენ მესამე პირს; თ) პირები ნათესავები არიან; ი) პირები ამხანაგობის წევრები არიან.

ამ კოდექსის 20.1. მუხლის მიხედვით, გადასახადის გადამხდელი არის პირი, რომელსაც აქვს ამ კოდექსით დადგენილი გადასახადის გადახდის ვალდებულება.

სასამართლომ აღნიშნა, რომ გადასახადის გადამხდელის მიერ კუთვნილი საგადასახადო ვალდებულებების შესრულების ვალდებულებაზე მიუთითებს, ასევე, საგადასახადო კოდექსის 43-ე მუხლის პირველი ნაწილის „ა“ და „გ“ ქვეპუნქტები, რომლის თანახმადაც: ა) გადასახადის გადამხდელი ვალდებულია შეასრულოს საგადასახადო ვალდებულებები საქართველოს საგადასახადო კანონმდებლობით დადგენილი წესითა და პირობებით. გ) საგადასახადო ორგანოს საქართველოს კანონმდებლობით დადგენილი წესით წარუდგინოს საგადასახადო დეკლარაციები, გაანგარიშებები და სააღრიცხვო დოკუმენტები;

საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 8.24. მუხლის შესაბამისად, საგადასახადო დავალიანება არის სხვაობა გადასახადის გადამხდელის მიერ დადგენილ ვადაში გადაუხდელი გადასახადების ან/და სანქციების თანხასა და ზედმეტად გადახდილი გადასახადების ან/და სანქციების თანხას შორის. ხოლო, ამავე ნორმის მე-5 ნაწილის „ბ“ ქვეპუნქტის თანახმად, აღიარებული

საგადასახადო დავალიანება – საგადასახადო დავალიანება, თუ: პირს გაშვებული აქვს საგადასახადო ორგანოს მიერ მისთვის წარდგენილი საგადასახადო მოთხოვნის ან/და დავის განმხილველი ორგანოს გადაწყვეტილების გასაჩივრების ამ კოდექსით დადგენილი ვადა.

„მეწარმეთა შესახებ“ საქართველოს კანონის 3.6. მუხლის 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.

ამ კანონის 8.1. მუხლით, შეზღუდული პასუხისმგებლობის საზოგადოებასა და სააქციო საზოგადოებაში შესაბამისად პარტნიორთა საერთო კრების ან აქციონერთა საერთო კრების გადაწყვეტილებით შეიძლება დადგინდეს წლიური მოგებისა და შუალედური მოგების დივიდენდების სახით განაწილება.

სასამართლომ მიუთითა საქართველოს უზენაესი სასამართლოს 2018 წლის 13 მარტის განმარტებაზე საქმეზე Nბს-763-755(კ-16), სახელდობრ: „საკასაციო პალატა მიუთითებს საქართველოს სამოქალაქო საპროცესო კოდექსის 102-ე მუხლზე, რომლის შესაბამისად, 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. საკასაციო პალატა ასევე მიუთითებს მხარეთა შორის მტკიცების ტვირთის განაწილების ინსტიტუტზე, რომელსაც აქვს არა მარტო საპროცესო სამართლებრივი, არამედ მატერიალურ სამართლებრივი მნიშვნელობაც, რაც მდგომარეობს იმაში, რომ ფაქტის დაუმტკიცებლობის არახელსაყრელი შედეგები უნდა დაეკისროს იმ მხარეს, რომელსაც ამ ფაქტის დამტკიცება ევალებოდა. სამოქალაქო საპროცესო კოდექსი აგებულია შეჯიბრებითობის პრინციპზე, რაც ოფიციალობის პრინციპის გათვალისწინებით სრულად, გამოიყენება ადმინისტრაციულ სამართალწარმოებაში. მითითებული პრინციპის შესაბამისად, მხარეები თავად განსაზღვრავენ, თუ რომელი ფაქტები უნდა დაედოს საფუძვლად მათ მოთხოვნებს ან რომელი მტკიცებულებებით უნდა იქნეს დადასტურებული ეს ფაქტები (ადმინისტრაციული საპროცესო კოდექსის და სამოქალაქო საპროცესო კოდექსის მე-4 მუხლები). ამასთან, სამართლებრივი ურთიერთობა შეიძლება აღმოცენდეს, განვითარდეს ან შეწყდეს მხოლოდ იურიდიული

ფაქტის საფუძველზე. ფაქტის დადასტურებას აქვს არა მარტო საპროცესო არამედ მატერიალურ-სამართლებრივი მნიშვნელობა."

პირველი ინსტანციის სასამართლოს მითითებით, საქმის მასალებით დასტურდება: -შპს „გ-----“ (ს/ნ 2-----) გადასახადის გადამხდელად რეგისტრირებულია 1998 წლიდან. საწარმოს 100% წილის მესაკუთრე, დამფუძნელი პარტნიორია ე----- კ-----ე (პ/ნ 0-----). გადასახადის გადამხდელს 28.12.2012 წლის მდგომარეობით, მოგების გადასახადში დავალიანება არ ერიცხება. 28.12.2012 წლის აქტით დამატებით დაერიცხა მოგების გადასახადი (2007 წლის). საშემოსავლო გადასახადი 17.08.2012 წლის მდგომარეობით, დავალიანება არ ერიცხება, დამატებით დავალიანება დარიცხებულია 29.09.2012 წელს (2012 წლის) სხვა გადასახადებში - დავალიანება არ ერიცხება. ქონების გადასახადში - დავალიანება არ ერიცხება. სოციალური გადასახადში - დავალიანება არ ერიცხება, 28.12.2012 წლის აქტით დამატებით დაერიცხა 2006 წლის გადასახადი. - 2016 წლის 15 სექტემბრის მდგომარეობით შემოსავლების სამსახურის ერთიანი ელექტრონული ბაზის მონაცემებით, პს „გ-----“-ს (ს/ნ 2-----) ერიცხება აღიარებული საგადასახადო დავალიანება 271 413 ლარის ოდენობით. - 2012 წლის 19 სექტემბერს რეგისტრირებულ იქნა საგადასახადო გირავნობის/ იპოთეკის უფლება, რასაც გადასახადის გადამხდელი გაეცნო 2012 წლის 21 სექტემბერს. - სსიპ შემოსავლების სამსახურის ადმინისტრირების დეპარტამენტის 2014 წლის 30 მაისს N----- ბრძანებით, შპს „გ-----“-ის ქონებას დაედო ყადაღა. (ქონების საერთო ღირებულება 600 ლარი). - შპს „გ-----“-ის (ს/ნ 2-----) 100% წილის მესაკუთრემ ფ/პ ე----- კ-----ემ (პ/ნ 0-----) 2012 წლის ივლისი-აგვისტოს თვეში გაიტანა დივიდენდი 200 000 ლარის ოდენობით (რასაც მხარეები სადავოდ არ ხდიან).

პირველი ინსტანციის სასამართლოს მითითებით, საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 246.1. მუხლის 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 ნორმის მე-2 ნაწილით, გადასახადის გადამხდელის აღიარებული საგადასახადო დავალიანების გადახდევის მიზნით, საგადასახადო ორგანოს უფლება აქვს, ცრუმაგიერი პირის მიმართ განახორციელოს საგადასახადო დავალიანების გადახდევის უზრუნველყოფის ღონისძიებები.

სასამართლო მიუთითებს საქართველოს უზენაესი სასამართლოს 2018 წლის 13 მარტის განმარტებაზე საქმეზე Nბს-763-755(კ-16), სახელდობრ:

„საქართველოს 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. ამავე მუხლის მე-2 ნაწილის თანახმად კი, გადასახადის გადამხდელის აღიარებული საგადასახადო დავალიანების გადახდევინების მიზნით, საგადასახადო ორგანოს უფლება აქვს, ცრუმაგიერი პირის მიმართ განახორციელოს საგადასახადო დავალიანების გადახდევინების უზრუნველყოფის ღონისძიებები. ამავე 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." პირველი ინსტანციის სასამართლოს მითითებით, ამავე საქმეზე საკასაციო პალატამ განმარტა, რომ: „საგადასახადო კოდექსის 246-ე მუხლის შინაარსიდან გამომდინარე, იმ გარემოების დადასტურების მიზნით, რომ გადასახადის გადამხდელი წარმოდგენს სხვა პირის ცრუმაგიერ პირს, სავალდებულოა დადასტურდეს, რომ გადასახადის გადამხდელის გამიჯვნა ამ სხვა პირისაგან რიგი ფაქტობრივი გარემოებების გამო პრაქტიკულად შეუძლებელია და კონკრეტული ერთი პირი ამ სხვა პირის მხრიდან გამოყენებულია გადასახადის გადახდევინების უზრუნველყოფის ღონისძიებისათვის თავის არიდების მიზნით. აღნიშნული სამართლებრივი ინსტრუმენტის მიზანია დაიცვას საგადასახადო ორგანოს, როგორც კრედიტორის, უფლებები."

საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 246-ე მუხლის საფუძველზე სასამართლო განმარტავს, რომ ამა თუ იმ ფიზიკური ან/და იურიდიული პირის ერთიმეორის ცრუმაგიერ პირად აღიარებისათვის სავალდებულოა არსებობდეს ორი კონკრეტული წინაპირობა, კერძოდ: პირები ერთიმეორის ცრუმაგიერ პირებად მიიჩნევიან თუ: 1) პრაქტიკულად შეუძლებელია გადასახადის გადამხდელის განსხვავება სხვა პირისგან; 2) ეს პირი გამოყენებულია გადასახადის გადახდევინების უზრუნველყოფის ღონისძიებისაგან თავის არიდების მიზნით.

პირველი ინსტანციის სასამართლოს მითითებით, არსებული საკანონმდებლო რეგულაცია ადგენს ორ ძირითად პირობას, რომელიც უნდა არსებობდეს ერთობლიობაში, რათა დადგინდეს სხვადასხვა პირთა ცრუმაგიერობა. ნორმის დეფინიციიდან გამომდინარე, შეუძლებელი უნდა იყოს ამ პირთა განსხვავება ერთმანეთისგან. სასამართლოს მიაჩნია, რომ არსებული ჩანაწერი არ მოიაზრებს პირთა ფიზიოლოგიურ თუ საიდენტიფიკაციო მონაცემთა შორის განსხვავებას (ასეთ შემთხვევაში სადავო გარემოებაც არ იარსებებდა), არამედ,

გადასახადის გადამხდელთა განსხვავება შეუძლებელი უნდა იყოს მათი მიზნიდან გამომდინარე. ფაქტობრივად არსებულ ორ ან მეტ პირს შორის განხორციელებული ოპერაცია მიმართული უნდა იყოს საერთო მიზნის მიღწევისკენ. თუმცა ამავედროულად ეს მიზანი უნდა წარმოადგენდეს საგადასახადო ვალდებულების გადახდევინების უზრუნველყოფის ღონისძიებისაგან თავის არიდებას. ამრიგად განხორციელებული კონკრეტული ოპერაცია უნდა შეფასდეს, ემსახურება თუ არა იგი საგადასახადო ვალდებულების გადახდევინების უზრუნველყოფის ღონისძიებისგან თავის არიდებას. მოცემული სახის რეგულაცია იძლევა ფართო შეფასების არეალს, ვინაიდან არ არის დაკონკრეტებული თუ რა გარემოებათა პირობებში, რომელი ქმედება შეიძლება შეფასდეს უზრუნველყოფის ღონისძიებისგან თავის არიდებად. კანონი არ აკონკრეტებს, რომ აღნიშნული მიზანი შესაძლებელია მიღწეულ იქნეს დაინტერესებულ პირთა მიერ კანონისმიერი თუ უკანონო გზებით. ასეთ პირობებში, კი გადამხდელთა მიერ კანონით ნებადართული ქმედება უფლებამოსილ პირთა მიერ შესაძლებელია შეფასდეს, როგორც უკანონო, რაც გადასახადის გადამხდელებს ჩააყენებთ უკიდურესად მძიმე მდგომარეობაში.

სასამართლომ მიაჩნია, რომ, სამართლებრივი რეგულაციის მსგავს პირობებში, პირთა მიერ განხორციელებული ოპერაციის მიზანი უნდა იქნეს უტყუარად დადგენილი, ეჭვს არ უნდა იწვევდეს გადამხდელთა ქმედება ემსახურება რიგით საფინანსო-სამეურნეო საქმიანობას თუ გადასახადებისგან თავის არიდებას. ვარაუდის საფუძველზე დაუშვებელია პირთა ცრუმაგიერად ცნობა, რამაც შედეგობრივად შესაძლებელია გამოიწვიოს პირთა კონსტიტუციური უფლებების ხელყოფა.

სასამართლომ მიუთითა საქართველოს უზენაესი სასამართლოს 2017 წლის 30 ნოემბრის განმარტებაზე საქმეზე #ბს-792-788(კ-17), კერძოდ: „საკასაციო სასამართლო მიუთითებს საქართველოს უზენაესი სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატის მიერ #ბს-103-96(კ-13) ადმინისტრაციულ საქმეზე გაკეთებულ განმარტებებზე და აღნიშნავს, საგადასახადო კოდექსის 246–ე მუხლის შინაარსიდან გამომდინარე, ცრუმაგიერ პირებად აღიარებისათვის სახეზე უნდა იყოს გადასახადის გადამხდელის განსხვავების შეუძლებლობა სხვა იმ პირისაგან, რომელიც გამოყენებული არის 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 შეუძლებელი არის მათი განსხვავება.“

საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 4.1. მუხლის თანახმად, გადასახადის გადამხდელისათვის გადასახადის თანხის დარიცხვისა და საგადასახადო

ვალდებულების შესახებ საგადასახადო მოთხოვნის წარდგენის ხანდაზმულობის ვადაა 3 წელი, თუ ამ კოდექსით სხვა რამ არ არის გათვალისწინებული. ამ ნორმის მე-2 ნაწილით, ამ მუხლის პირველი ნაწილით განსაზღვრული ვადა აითვლება შესაბამისი საგადასახადო ვალდებულების წარმოშობის კალენდარული წლის დასრულებიდან.

სასამართლომ უურადღება მიაქცია იმ ფაქტობრივ გარემოებას, რომ შპს „გ-----ის“ (ს/ნ 2-----) 100% წილის მესაკუთრემ ფ/პ ე----- კ-----ემ (პ/ნ 0-----) დივიდენდი გაიტანა 2012 წლის ივლისი-აგვისტოს თვეში. ამასთან, მოცემულ პერიოდში საწარმოს მიმართ საგადასახადო ვალდებულებების არსებობა - დარიცხული საგადასახადო დავალიანების სახით გადასახადის გადამხდელს არ უფიქსირდება (დამატებითი დარიცხვა განხორციელდა 16.08.2012 წელს და 28.12.2012 წელს - 2006-2007 -2008 წლის მონაცემების მიხედვით). საგადასახადო გირავნობა/ იპოთეკის უფლება რეგისტრირებულია 2012 წლის 19 სექტემბერს, რასაც გადასახადის გადამხდელი გაეცნო 2012 წლის 21 სექტემბერს, ხოლო შპს „გ-----ის“ ქონებას ყადაღა დაედო შემოსავლების სამსახურის ადმინისტრირების დეპარტამენტის 2014 წლის 30 მაისს N----- ბრძანებით.

პირველი ინსტანციის სასამართლოს მითითებით, ზემოთ მითითებული ფაქტობრივი და სამართლებრივი გარემოებების ურთიერთშეჯერების შედეგად, არ დასტურდება, რომ პრაქტიკულად შეუძლებელია გადასახადის გადამხდელის შპს „გ-----ის“ (ს/ნ 2-----) და საწარმოს 100% წილის მესაკუთრის ფ/პ ე----- კ-----ის ერთმანეთისგან განსხვავება. აგრეთვე არ დასტურდება, რომ შპს „გ-----ის“ (ს/ნ 2-----) მიერ გამოყენებული იქნა ფ/პ ე----- კ-----ე, გადასახადის გადახდევინების უზრუნველყოფის ღონისძიებისაგან თავის არიდების მიზნით.

ამრიგად, სასამართლომ უსაფუძვლობის გამო არ გაიზიარა მოსარჩელის მიერ სარჩელში მითითებას აღნიშნულზე და მიაჩნია, რომ საქმის მასალებით არ დასტურდება და საქართველოს ადმინისტრაციული საპროცესო კოდექსის 17.1. მუხლისა და საქართველოს სამოქალაქო საპროცესო კოდექსის 102.3. მუხლის მოთხოვნათა შესაბამისად, განსახილველ შემთხვევაში ვერ იქნა წარმოდგენილი რაიმე დამადასტურებელი მტკიცება, რომლითაც უტყუარად დადასტურდებოდა, რომ შპს „გ-----ის“ (ს/ნ 2-----) და ფ/პ ე----- კ-----ის (პ/ნ 0-----) წარმოადგენენ ერთიმეორის ცრუმაგიერ პირებს.

სადავო საკითხთან დაკავშირებით, სასამართლომ დამატებით განმარტა, რომ განსახილველ 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, სასამართლომ მიიჩნია, რომ სსიპ შემოსავლების სამსახურის მიერ წარმოდგენილი მტკიცებულებები, საქმეზე დადგენილი ფაქტობრივი გარემოებები არ ქმნიან მოპასუხე იურიდიული და ფიზიკური პირების ერთიმეორის ცრუმაგიერ პირებად აღიარებისა და შესაბამისად, სარჩელის დაკმაყოფილების საფუძველს.

ყოველივე ზემოაღნიშნულიდან გამომდინარე სასამართლომ მიიჩნია, რომ განსახილველ შემთხვევაში არ არსებობდა სსიპ შემოსავლების სამსახურის სარჩელის დაკმაყოფილების ფაქტობრივი და სამართლებრივი საფუძველები. ამრიგად, სსიპ შემოსავლების სამსახურის სარჩელი მოპასუხეების - შპს „გ-----ის“ (ს/ნ 2-----) და ფ/პ ე----- კ-----ის (პ/ნ 0-----) მიმართ, საქართველოს საგადასახადოკოდექსის 246-ე მუხლის შესაბამისად, ერთმეორის ცრუმაგიერ პირებად აღიარების თაობაზე არ დაკმაყოფილდა უსაფუძველობის გამო.

სსიპ შემოსავლების სამსახურის სააპელაციო საჩივრის საფუძველები:

ფაქტობრივი და სამართლებრივი საფუძველები:

სააპელაციო საჩივრის თანახმად, სსიპ შემოსავლების სამსახურის დავების დეპარტამენტში 2016 წლის 16 სექტემბერს შემოსულია ამავე სამსახურის ადმინისტრირების დეპარტამენტის სამსახურებრივი ბარათი 0-----, რომლის თანახმადაც საწარმოს კუთვნილი დავალიანება 2016 წლის 15 სექტემბრის მდგომარეობით შეადგენს 271413 ლარს. საგადასახადო დავალიანების გადახდევის უზრუნველყოფის ღონისძიებების გატარების მიზნით, საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 238-ე, 239-ე და 241-ე მუხლების საფუძველზე საწარმოს კუთვნილ ქონებაზე 2012 წლის 19 სექტემბერს რეგისტრირებული იქნა საგადასახადო გირავნობა იპოთეკის უფლება, რომელსაც გადასახადის გადამხდელი გაეცნო 2012 წლის 21 სექტემბერს, ამასთანავე 2014 წლის 30 მაისს ადმინისტრირების დეპარტამენტის მიერ გამოიცა N----- ბრძანება შპს "გ-----"-ის საკუთრებაში არსებულ ქონებაზე ყადაღის გავრცელების შესახებ. გადასახადის გადამხდელის მიერ წარმოდგენილი ინფორმაციით და ასევე, მარეგისტრირებელ ორგანოში მოძიებული ინფორმაციის შესაბამისად, საწარმოს საკუთრებაში ერიცხება მხოლოდ მოძრავი ქონება, რომლის საერთო ღირებულება შეადგენს 600 ლარს, რომელიც არ არის საკმარისი საგადასახადო დავალიანების დასაფარავად.

აპელანტის მითითებით, მიუხედავად არსებული დავალიანებისა, რომელიც საწარმოს წარმოეშვა 2008 წლის მარტის თვიდან, საწარმოს არსებული საგადასახადო დავალიანების დაფარვა არ განუხორციელებია, უფრო მეტიც, არსებული დავალიანების მიუხედავად საწარმოს 100%-იანი წილის მფლობელმა და დირექტორმა ე----- კ-----ემ 2008 წლის აგვისტოს თვეში საწარმოდან გაიტანა დივიდენდი, ჯამში 200 000 ლარის ოდენობით. 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.

სააპელაციო საჩივრის ავტორის განმარტებით, საწარმოს დირექტორს საწარმოს მიმართ გააჩნია საწარმოს – მართვის ფიდუციური ვალდებულება, რომელიც არის საწარმოს საქმიანობის გაძლოლისა და საწარმოს საქმიანობაზე ზრუნვის უმაღლესი სტანდარტი. ზრუნვის ვალდებულება თავის თავში მოიცავს საწარმოს დირექტორის მხრიდან საწარმოს გულმოდგინებით მართვის იმგვარ ვალდებულებას, რომ ნებისმიერი გადაწყვეტილება, რომელიც მიღებული იქნება საწარმოს მართვასთან თუ არსებული კრედიტორების მოთხოვნის დაკმაყოფილებასთან, უნდა იყოს დაკავშირებული გონივრულ გადაწყვეტილებასთან, შესაბამისად, საწარმოს დირექტორი ვალდებულია პირველ რიგში საწარმოში არსებული მოგება მიმართოს იმგვარად, რომ მოხდეს არსებული დავალიანების დაფარვა, მათ შორის არსებული საგადასახადო დავალიანების გადახდევინებაც, რასაც განსახილველ შემთხვევაში ადგილი არ ჰქონია. უფრო მეტიც, მეწარმეთა შესახებ საქართველოს კანონის მე-3 მუხლის მე-6 პუნქტით გათვალისწინებული საწარმოს მართვასა და წარმომადგენლობაზე უფლებამოსილი პირის პირადი პასუხისმგებლობის საკითხიც სწორედ ამ ძირითადი ვალდებულებიდან არის წარმოშობილი, შესაბამისად, საწარმოს წარმომადგენლობაზე უფლებამოსილი პირი არ არის უფლებამოსილი საწარმოში არსებული ქონება და სიკეთე პირველ რიგში საკუთარი ინტერესებისათვის გამოიყენოს.

დივიდენდის მიღება არის პარტნიორის უფლება, რომელიც გამომდინარეობს მისი სტატუსიდან, თუმცა კონკრეტულ შემთხვევაში საწარმოს მიერ დივიდენდის გაცემა განპირობებული იყო საზოგადოებიდან აქტივების გარიდების მოტივით, რათა აერიდებინათ თავი უზრუნველყოფის ღონისძიებებისაგან.

საგადასახადო კოდექსის მე-8 მუხლის მე-12 ნაწილის შესაბამისად დივიდენდი არის "აქციონერის/მოწილის მიერ აქციებიდან ან უფლებებიდან (წილებიდან)

მიღებული (მათ შორის, პრივილეგირებული აქციებიდან პროცენტის სახით მიღებული) ნებისმიერი შემოსავალი, რომელიც მიიღება მოგების განაწილების შედეგად და რომელსაც იურიდიული პირი უნაწილებს აქციონერებს/მოწილეებს, კაპიტალში მათი კუთვნილი აქციების/უფლებების პროპორციულად ან პროპორციის დაცვის გარეშე." მოცემული დანაწესის შესაბამისად ცალსახაა, რომ დივიდენდი არის ის თანხა, რომელიც მიიღება მოგების განაწილების შედეგად, თუმცა ასევე უნდა განიმარტოს თუ რა სახის მოგება შეიძლება არსებობდეს/განაწილდეს და შეიძლება თუ არა არსებობდეს ისეთი თანხის არსებობა საზოგადოებაში, რომლის განაწილებაც არ შეიძლება და მიუთითებს საზოგადოებიდან ქონების გარიდების მიზანზე.

საგადასახადო კოდექსის 136-ე მუხლის მე-5 ნაწილის შესაბამისად დასაბეგრი შემოსავალი (მოგება) უნდა განისაზღვროს იმავე მეთოდით, რომელსაც გადასახადის გადამხდელი იყენებს ბუღალტრული აღრიცხვისათვის. ამასთანავე, შემოსავლის (მოგების) კორექტირება ხდება მხოლოდ ამ კოდექსის მოთხოვნების შესაბამისად. თუ ამავე კოდექსით გათვალისწინებული გამოქვითვების მიხედვით გადასახადის გადამხდელის ბუღალტრული აღრიცხვის მონაცემები და კოდექსით დადგენილი ზღვრული ნორმები განსხვავდება ერთმანეთისაგან, დასაბეგრი ობიექტის განსაზღვრისათვის მან უნდა გამოიყენოს ამ კოდექსით დადგენილი ნორმები." მოცემული ნორმა წარმოადგენს "საგადასახადო მოგების" ცნების შემოტანის კოდექსისეულ ერთ-ერთ შემთხვევას და იგი განსხვავდება "ეკონომიკური მოგებისაგან" რაც წარმოადგენს დივიდენდის გაცემის საფუძველს.

"საგადასახადო მოგება" შესაძლებელია კომპანიას მაშინაც ქონდეს როდესაც "ეკონომიკური მოგება" არ გააჩნია, მაგალითად უსასყიდლოდ გაწეული მომსახურებისას. "საგადასახადო მოგება" არის თანხა, რომელიც ექვემდებარება დაბეგვრას, ხოლო იმისათვის რომ დივიდენდი გაიცეს სახეზე, უნდა იყოს "ეკონომიკური მოგება" და ასეთის დამდასტურებელი მტკიცებულება. მთავარი და არსებითი მოცემულ საკითხზე მსჯელობისას არის, რომ დივიდენდი გაიცემა ნარჩენი, სუფთა მოგებიდან, რომელიც დარჩენილია გადასახადების (როგორც უპირველესი ვალდებულების) გადახდისა და სხვა ვალდებულებების გასტუმრების შემდეგ. წინააღმდეგ შემთხვევაში მივიღებთ მდგომარეობას, როდესაც მეწარმე სუბიექტი დააგროვებს საგადასახადო (სხვა) ვალდებულებებს და აღნიშნული ვალდებულების შესრულების ნაცვლად იგი საწარმოდან გაიტანს თანხებს დივიდენდის სახით, რაც წინააღმდეგობაში მოდის დივიდენდის ბუნებასთან.

საზოგადოების მიერ დივიდენდის გაცემა უნდა ეყრდნობოდეს დასაბუთებულ მტკიცებულებებს, რომ საზოგადოება არ არის ვალდებულებების ვერ გასტუმრების რეჟიმში, როდესაც მის აქტივებს ჭარბობს პასივები. კომპანია, რომელიც მიდის წაგებაზე, ვერ იხდის გადასახადებს მილიონი ლარის

ოდენობით ვერ უნდა გაცემდეს დივიდენს, რადგანაც არ არსებობს ასეთის გაცემის სამართლებრივი საფუძველი, რატომაუნდა თუ არ არსებობს გარიდების მიზანი, რათა მოხდეს კომპანიის შეგნებული გაკოტრება და გადასახადების უზრუნველყოფის ღონისძიებებისაგან თავის არიდება. აღნიშნული მაგალითი მიუთითებს პარტნიორის/დირექტორის მიერ საზოგადოების შეზღუდული პასუხისმგებლობის სტატუსის ბოროტად გამოყენებაზე. მოცემული ფაქტობრივი გარემოება უტოლდება მდგომარეობას, როდესაც კომპანიამ გადასახადები სახელმწიფოს ნაცვლად გადაუხადა პარტნიორს, ხოლო სახელმწიფოს მიმართ ვალდებულება გადაფარა მხოლოდ თავისი შეზღუდული პასუხისმგებლობის სტატუსით.

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 *Guth V Loft*, 5 A 2d 503, 510(DEL, 1939).

აღნიშნულის გათვალისწინებით, საწარმოს დირექტორის მიერ განხორციელებული მოქმედებები, იგულისხმება დივიდენდის სახით 200 000 ლარის მიღება, მაშინ როდესაც საწარმოს 100%-იანი წილის მფლობელი და დირექტორი არის ე----- კ-----ე, ცალსახაა, რომ საწარმოს დავალიანების ფარგლებში დივიდენდის მიღება ემსახურებოდა მის პირად ინტერესებს და არა საწარმოს არსებული დავალიანების დაფარვას და საწარმოს ნორმალური ფუნქციონირების გაგრძელებაზე ზრუნვას. საქართველოს საგადასახადო კოდექსით განსაზღვრულია ურთიერთდამოკიდებული პირების ცნება. აღნიშნული განპირობებულია იმ გარემოებით, რომ სახელმწიფოს შემოსავლები, უფრო ზუსტად კი გადასახადები არ უნდა იყოს დამოკიდებული გადასახადის გადამხდელთა ერთმანეთს შორის ურთიერთობაზე.

აპელანტის მითითებით, შპს "გ-----" და ე----- კ-----ე წარმოდგენენ ურთიერთდამოკიდებულ პირებს საქართველოს საგადასახადო კოდექსის მე-19 მუხლის შესაბამისად. მითითებული მუხლის 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.

აპელანტის მითითებით, შპს "გ-----"-ის 100%-იანი წილის მფლობელობამ და შესაბამისად, ამ საწარმოს მართვის უფლებამოსილებამ ე----- კ-----ესა და საწარმოს შორის გავლენა მოახდინა საქმიანობის პირობებზე და ეკონომიკურ შედეგებზე. მათ ისარგებლეს არსებული ურთიერთობით და განახორციელეს ისეთი სახის ოპერაციები, რაც საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 240-ე მუხლის თანახმად იძლევა ცრუმაგიერი პირების ცნობის საფუძველს. საწარმოში დივიდენდის განაწილების წინაპირობა საწარმოს მოგებაა, რომელიც პირველ რიგში მიმართული უნდა ყოფილიყო კრედიტორული მოთხოვნების დაკმაყოფილებაზე. საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 240-ე მუხლის 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.

III სამოტივაციო ნაწილი:

4. 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.

ფაქტობრივი და სამართლებრივი დასაბუთება:

სააპელაციო სასამართლო ეთანხმება პირველი ინსტანციის სასამართლოს მიერ დადგენილ ფაქტობრივ გარემოებებს, ფაქტობრივი გარემოებების სამართლებრივ შეფასებებს, მიიჩნევს, რომ ქვედა ინსტანციის სასამართლოს მიერ დავის გადაწყვეტა მოხდა მატერიალური ნორმების სწორი გამოყენების საფუძველზე, რაც არ იძლევა სააპელაციო საჩივრის დაკმაყოფილების შესაძლებლობას.

დასაბუთების თვალსაზრისით სააპელაციო სასამართლო შემოიფარგლება გასაჩივრებული გადაწყვეტილების სამოტივაციო ნაწილზე მითითებით და დამატებით აღნიშნავს შემდეგს:

სსიპ შემოსავლების სამსახურის მიერ სარჩელი აღძრულია საქართველოს ადმინისტრაციული საპროცესო კოდექსის 25-ე მუხლის საფუძველზე, რომლითაც მოთხოვნილია მოპასუხეები შპს „გ-----ი“ (ს/ნ 2-----) და ე-----კ-----ე (პ/ნ 0-----) აღიარებულ იქნენ ერთმანეთის ცრუმაგიერ პირებად.

საქართველოს 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. ამავე მუხლის მე-2 ნაწილის თანახმად კი, გადასახადის გადამხდელის აღიარებული საგადასახადო დავალიანების გადახდევინების მიზნით, საგადასახადო ორგანოს უფლება აქვს, ცრუმაგიერი პირის მიმართ განახორციელოს საგადასახადო დავალიანების გადახდევინების უზრუნველყოფის ღონისძიებები.

სააპელაციო სასამართლო, ზემოაღნიშნული მუხლის მოთხოვნებზე დაყრდნობით, პირთა შორის კავშირის დადგენის თვალსაზრისით, სავალდებულოდ მიიჩნევს დადასტურდეს, რომ გადასახადის გადამხდელის გამიჯვნა ცრუმაგიერი პირისაგან პრაქტიკულად შეუძლებელია რიგი ფაქტობრივი გარემოებების გამო და მათი კავშირი გამოყენებულია გადასახადის გადახდევინების უზრუნველყოფის ღონისძიებისათვის თავის არიდების მიზნით. რისი დადგენაც, სააპელაციო სასამართლოს მოსაზრებით, უნდა მოხდეს იმ სამართლებრივი შედეგების გაანალიზების გზით, რაც მხარეთა შორის კონკრეტული ფაქტების საფუძველზე აღმოცენდა.

როგორც საქმეში დაცული შედარების აქტიდან (02.01.2016-15.09.2016) ირკვევა, შპს „გ-----“-ს (ს/ნ 2-----) 2016 წლის 14 სექტემბრის მდგომარეობით ერიცხება საგადასახადო დავალიანება: ძირითადი - 90226.24 ლარი, ჯარიმა -

32853 ლარი, საურავი - 148425.19 ლარი.(იხ.ს. ფ. 38).

სსიპ შემოსავლების სამსახურის ადმინისტრირების დეპარტამენტის 2014 წლის 30 მაისის N----- ბრძანებით (ქონებაზე ყადაღის დადების შესახებ) ყადაღა დაედო შპს „გ-----“-ის ქონებას (მატერიალური ან/და არამატერიალურ აქტივებს).

შემოსავლების სამსახურის საგადასახადო მონიტორინგის დეპარტამენტის ექსპერტიზის განყოფილების 2016 წლის 10 მაისის N----- დასკვნით, შპს „გ-----“-ის (ს/ნ 2-----) კუთვნილი დაყადაღებული ქონების დასახელების, რაოდენობის და სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობების ღირებულების ჯამური თანხა შეადგენს 600.00 ლარს. (იხ.ს.ფ. 42-46).

საქმეში წარმოდგენილია შპს „გ-----ის" (ს/ნ 2-----) ამონაწერი მეწარმეთა და არასამეწარმეო (არაკომერციული) იურიდიული პირების რეესტრიდან (მომზადების თარიღი: 24.12.2014წ.) რეგისტრაციის N 2-----; თარიღი - 20.11.1998 წელი; დირექტორი და 100% წილის მესაკუთრე - ე----- კ-----ე. ვალდებულება, ყადაღა/აკრძალვა - რეგისტრირებული არ არის. საგადასახადო გირავნობა/იპოთეკა 19.09.2012 წელი; საგანი - მთელი ქონება; საფუძველი - შეტყობინება N-----, 19.09.2012 წელი; მოძრავ ნივთებსა და არამატერიალურ ქონებრივ სიკეთეზე გირავნობა/ლიზინგის უფლება - რეგისტრირებული არ არის.

სსიპ შემოსავლების სამსახურის ელექტრონულ ბაზაზე დაყრდნობით (24.05.2017 წლის მდგომარეობით) საქმეში წარმოდგენილია შპს „გ-----ის" (ს/ნ 2-----), გადასახადის გადამხდელის პირადი აღრიცხვის ბარათი (თბილისის რეგიონალური ცენტრი „ვაკე-საბურთალოს" განყოფილება) 01.01.2008 წლიდან 31.12.2012 წლამდე პერიოდის ჩათვლით. სააღრიცხვო ბარათის თანახმად, გადასახადის გადამხდელი იხდიდა დარიცხულ საშემოსავლო, მოგების, სოციალურ, ქონების და სხვა გადასახადებს სხვადასხვა ოდენობით. კერძოდ: 17.12.2012 წლის მდგომარეობით, მოგების გადასახადი - დავალიანება არ ერიცხება, ზედმეტად გადახდილია 362.27ლარი, 28.12.2012 წლის აქტით დამატებით დაერიცხა 2007 წლის დავალიანება. საშემოსავლო გადასახდი 17.08.2012 წლის მდგომარეობით - დავალიანება არ ერიცხება, ზედმეტად გადახდილი - 683.53. ლარი. დამატებით დავალიანება დარიცხულია 29.09.2012 წელს; სხვა გადასახადები - დავალიანება არ ერიცხება, ზედმეტად გადახდილია 1404,51 ლარი; ქონების გადასახადი - დავალიანება არ ერიცხება, ზედმეტად გადახდილია 52.97 ლარი. სოციალური გადასახადი - 23.06.08 წლის მდგომარეობით დავალიანება არ ერიცხება, ზედმეტად გადახდილი - 29.88 ლარი, 28.12.2012 წლის აქტით დამატებით დაერიცხა 2006 წლის გადასახადი.(იხ. ს. ფ. 250-260).

სააპელაციო პალატა ყურადღებას მიაქცევს ზემოაღნიშნულ მტკიცებულებაზე და არსებითად მიიჩნევს იმ გარემოებას, რომ შპს „გ-----ის“ (ს/ნ 2-----) 100% წილის მესაკუთრემ ე----- კ-----ემ (პ/ნ 0-----) დივიდენდი გაიტანა 2012 წლის ივლისი-აგვისტოს თვეში. ამასთან, საქმეში არსებული მასალების თანახმად, მოცემულ პერიოდში საწარმოს მიმართ საგადასახადო ვალდებულებების არსებობა - დარიცხული საგადასახადო დავალიანების სახით არ უფიქსირდება (დამატებითი დარიცხვა განხორციელდა 16.08.2012 წელს და 28.12.2012 წელს - 2006-2007-2008 წლის მონაცემების მიხედვით). საგადასახადო გირავნობა/ იპოთეკის უფლება რეგისტრირებულია 2012 წლის 19 სექტემბერს, რასაც გადასახადის გადამხდელი გაეცნო 2012 წლის 21 სექტემბერს, ხოლო შპს „გ-----“-ის ქონებას ყადაღა დაედო შემოსავლების სამსახურის ადმინისტრირების დეპარტამენტის 2014 წლის 30 მაისს N----- ბრძანებით.

სააპელაციო სასამართლოს თვლის, ცრუმაგიერ მფლობელად შეიძლება მიჩნეულ იქნას ის პირი, რომლის სახელზეც ირიცხება ქონება, თუმცა იგი არ არის სარგებლის რეალური მიმღები, სარგებლის მიმღებად რჩება გადასახადის გადამხდელი, რომელიც ცრუმაგიერ პირზე ქონების გადაცემით თავს არიდებს საგადასახადო პასუხისმგებლობას. წინამდებარე შემთხვევაში დივიდენტის გარდა სხვა რაიმე სახის აქტივობები საწარმოსა და მის დამფუძნებელს შორის არ დასტურდება. ამასთან, როგორც აღინიშნა, დივიდენტი მიღებულია იმ პერიოდში, როცა საწარმოს საგადასახადო ვალდებულება არ ერიცხებოდა, შესაბამისად, შემოსავლების სამსახურის მხრიდან მხოლოდ იმ გარემოებაზე მითითება, რომ ადგილი აქვს დივიდენტის გაცემას, არ ქმნის პირთა შორის კანონშეუსაბამო კავშირების დადასტურების შესაძლებლობას.

საქართველოს სამოქალაქო საპროცესო კოდექსის 102-ე მუხლის შესაბამისად, 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 სასამართლო თვლის, რომ საქმეში წარმოდგენილი მტკიცებულებები არ ქმნის პირთა შორის საგადასახადო კოდექსის 246-ე მუხლით განსაზღვრული კავშირის დადგენის საფუძველს და გამორიცხავს ამ ტიპის კავშირების დადასტურების შესაძლებლობას. სააპელაციო სასამართლო არ იზიარებს მოსაზრებას იმის თაობაზე, რომ დივიდენტის გაცემა განხორციელდა შესაძლო საგადასახადო მოთხოვნების მოლოდინის პროცესში და გადახდევინების უზრუნველყოფის ღონისძიებებისათვის თავის არიდების

მიზნით.

ყოველივე ზემოაღნიშნულიდან გამომდინარე სააპელაციო სასამართლო მოთხოვნას მიიჩნევს დაუსაბუთებლად და თვლის, რომ შემოსავლების სამსახურს პირველი ინსტანციის სასამართლოს მიერ სარჩელის დაკმაყოფილებაზე უარი ეთქვა კანონმდებლობის მოთხოვნათა დაცვით, რაც გამორიცხავს სააპელაციო საჩივრის დაკმაყოფილებისა და გასაჩივრებული გადაწყვეტილების გაუქმების შესაძლებლობას.

საპროცესო ხარჯები:

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

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, 34-ე მუხლებით, საქართველოს სამოქალაქო საპროცესო კოდექსის 257-ე, 372-ე, 386-ე, 390-ე, 391-ე, 395-ე, 397-ე მუხლებით და

დ ა ა დ გ ი ნ ა:

1. სსიპ შემოსავლების სამსახურის სააპელაციო საჩივარი არ დაკმაყოფილდეს;
2. უცვლელად დარჩეს თბილისის საქალაქო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა კოლეგიის 2017 წლის 30 ნოემბრის გადაწყვეტილება;
3. განჩინება შეიძლება გასაჩივრდეს კასაციის 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

ნინო ქადაგიძე

მოსამართლეები

გელა ბადრიაშვილი

მარიამ ცისკაძე