



**ქუთაისის სააპელაციო სასამართლო
გადაწყვეტილება
საქართველოს სახელით**

18 აპრილი, 2019 წელი

ქალაქი

ქუთაისი

ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატა

შემაღგენლობა

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

სხდომის მდივანი ონისე გურეშიძე

აპელანტი (კერძო საჩივრის ავტორი) – სსიპ შემოსავლების სამსახური
წარმომადგენელი – შ-----

მოწინააღმდეგე მხარეები:

შპს ,-----, ი-----ე

ი.მ. ,-----

წარმომადგენელი – ნ-----

დავის საგანი – ცრუმაგიერ პირებად ცნობა

გასაჩივრებული გადაწყვეტილება – ქუთაისის საქალაქო სასამართლოს 2018 წლის 14 დეკემბრის გადაწყვეტილება

1.2. აპელანტის (კერძო საჩივრის ავტორის) მოთხოვნა – გასაჩივრებული გადაწყვეტილების ნაწილობრივ გაუქმება და ახალი გადაწყვეტილებით სარჩელის (შუამდგომლობის) სრულად დაკმაყოფილება

2. გასაჩივრებული გადაწყვეტილების დასკვნებზე მითითება:

2.1. 2017 წლის 17 იანვარს სსიპ შემოსავლების სამსახურმა სარჩელით მიმართა ქუთაისის საქალაქო სასამართლოს შპს ,-----, ი-----ისა და ი.მ. ,-----
-- მიმართ ერთიმეორის ცრუმაგიერ პირებად ცნობის მოთხოვნით;

მოსარჩელის აღნიშვნით, შემოსავლების სამსახურის ერთიანი ელექტრონული ბაზის მონაცემებით 2016 წლის 05 იანვრის მდგომარეობით შპს „-----“ (ს/ნ 4-----) ერიცხება აღიარებული საგადასახადო დავალიანება 145069.87 ლარის ოდენობით. 2015 წლის 03 აპრილის N----- შეტყობინებით შპს „-----“ ქონებაზე რეგისტრირებულია საგადასახადო გირავნობის/იპოთეკის უფლება, ხოლო საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 241-ე მუხლის საფუძველზე 2016 წლის 10 მაისს შპს „-----“ მიმართ გამოიცა ქონებაზე ყადაღის დადების შესახებ N----- ბრძანება, რომელიც გადასახადის გადამხდელს ჩაბარდა 2015 წლის 17 ივნისს. გადასახადის გადამხდელის მიერ წარმოდგენილი და მარეგისტრირებული ორგანოებიდან მიღებული ინფორმაციის მიხედვით უძრავ-მოძრავი ქონება საკუთრებაში არ გააჩნია.

მოსარჩელის მითითებით, შემოწმების დაწყების შემდეგ 2015 წლის 01 თებერვალს შპს „-----“ მიერ NO----- ზედნადებით რეალიზებულ იქნა ჯამში 150543.36 ლარის ღირებულების სასაქონლო მატერიალური ფასეულობები ი/მ „-----“. ამავე პერიოდში შპს „-----“ შეაჩერა სამეწარმეო საქმიანობა. მოსარჩელეს მიაჩნია, რომ შპს „-----“, რომელსაც გააჩნია საგადასახადო დავალიანება ქონება გაარიდა და ზედნადებით გადააწერა ი/მ „-----“.

მოსარჩელე მიიჩნევს, რომ შპს „-----“ მიერ შემოწმების დაწყების შემდეგ აქტივების გადაცემა ახლადშექმნილ საწარმოზე და შემდგომ ამისა საქმიანობის შეჩერება მიზნად ისახავდა საგადასახადო დავალიანების გადახდევინების უზრუნველყოფის ღონისძიებებისაგან თავის არიდებას. შესაბამისად, საგადასახადო ორგანო თვლის, რომ შპს „-----“, ი-----ე და ი/მ „-----“ წარმოადგენენ ერთმანეთის ცრუმაგიერ პირებს.

მოპასუხეებმა სარჩელი არ ცნეს და დაუსაბუთებლობის მოტივით მისი უარყოფა მოითხოვეს.

გასაჩივრებული გადაწყვეტილების სარეზოლუციო ნაწილი:

ქუთაისის საქალაქო სასამართლოს 2018 წლის 14 დეკემბრის გადაწყვეტილებით სსიპ შემოსავლების სამსახურის სარჩელი დაკმაყოფილდა ნაწილობრივ; დადასტურებულად იქნა ცნობილი, რომ შპს „-----“ (ს/ნ 4-----) და ი/მ „-----“ (ს/ნ 1-----) წარმოადგენენ ერთიმეორის ცრუმაგიერ პირებს. სსიპ შემოსავლების სამსახურს უარი ეთქვა გადაწყვეტილების დაუყოვნებლივ აღსრულებაზე. ამავე გადაწყვეტილებით, ქუთაისის საქალაქო სასამართლოს 2017 წლის 18 იანვრის განჩინებით გამოყენებული სარჩელის უზრუნველყოფის ღონისძიება გაუქმდა იმ ნაწილში, რომლითაც ყადაღა იყო დადებული ქ----- (პ/ნ 1-----) საკუთრებაში არსებულ სასოფლო-სამეურნეო დანიშნულების მიწის ნაკვეთზე, მდებარე ვანი, სოფ. ც-----, საკადასტრო კოდი 3-----

ამ დასკვნამდე სასამართლო მივიდა შემდეგ გარემოებათა გამო:

სასამართლოს დასკვნები ფაქტობრის გარემოებებთან დაკავშირებით

სასამართლოს მიერ დადგენილი უდავო ფაქტობრივი გარემოებები:

2.1.1. შპს „-----“ რეგისტრირებულია მეწარმე სუბიექტად 2014 წლის 26

თებერვლიდან, რომელსაც მინიჭებული აქვს საიდენტიფიკაციო ნომერი 4-----, იურიდიული მისამართი არის ქ. ქუთაისი, რ. თ-----, ბ-----, დირექტორი ი-----ე. საქმიანობის სახე - საბითუმო ვაჭრობა პარფიუმერიული და კოსმეტიკური საქონლით;

2.1.2. სსიპ შემოსავლების სამსახურის მიერ 2014 წლის 5 დეკემბერს მიღებული იქნა N---- ბრძანება შპს ,----- საქონლის გაშვების შემდგომი კამერალური შემოწმების შესახებ; კერძოდ, ბრძანებით განისაზღვრა: ჩატარდეს შპს ,----- 2014 წლის 28 მაისს N----- სასაქონლო საბაჟო დეკლარაციის პირველი და მეორე საქონლის სახეობებით (სუნამოები და ტუალეტის წყლები) გაფორმებული საქონლის გაშვების შემდგომი კამერალური შემოწმება. შემოწმების ვადა განისაზღვრა 2014 წლის 8 დეკემბრიდან -2015 წლის 6 იანვრის ჩათვლით. 2014 წლის 5 დეკემბრის N---- ბრძანება შპს ,----- გაეგზავნა ელექტრონულად, რომელსაც გადასახადის გადამხდელი გაეცნო იმავე დღეს.

2014 წლის 15 დეკემბრის N----- წერილით, შპს ,----- გაეგზავნა 2014 წლის 11 დეკემბრის საქონლის გაშვების შემდგომი შემოწმების აქტის პროექტი თანდართულ მასალებთან ერთად. ამავე მიმართვაში განემარტა, რომ შპს ,----- უფლება ჰქონდა საქონლის გაშვების შემდგომი შემოწმების აქტის პროექტის ჩაბარებიდან 10 კალენდარული დღის ვადაში საბაჟო დეპარტამენტში წარედგინა წერილობითი დასაბუთებული პოზიცია საქონლის გაშვების შემდგომი შემოწმების აქტის პროექტით გათვალისწინებულ ყოველ საკითხთან დაკავშირებით ან მიემართა პოზიციის წარდგენის ვადის გაგრძელების თხოვნით.

საქონლის გაშვების შემდგომი შემოწმების 2015 წლის 1 აპრილის N----- აქტის და საგადასახადო კოდექსის 61-ე მუხლის საფუძველზე შპს ,----- ბიუჯეტში გადასახდელად დამატებით დაერიცხა: ა) ძირითადი გადასახადი დღგ - 60066,20 ლარი; ბ) საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 289-ე მუხლის მე-4 ნაწილის შესაბამისად, სანქციის სახით ჯარიმა - 60066,20 ლარი, საურავი - 10957,09, სულ - 131089,49;

2.1.3. ინდ. მეწარმე ,----- რეგისტრირებულია მეწარმე სუბიექტად 2015 წლის 29 იანვრიდან, რომელსაც მინიჭებული აქვს საიდენტიფიკაციო ნომერი -1-----, იურიდიული მისამართი - ვანი, სოფელი ც-----;

2.1.4. შპს ,----- 2015 წლის 1 თებერვალს №0----- სასაქონლო ზედნადებით 150543,36 ლარის ღირებულების საქონელი გადასცა ი.მ. ,----- . შპს ,----- შეაჩერა სამეწარმეო საქმიანობა;

2.1.5. საგადასახადო დავალიანების გადახდევინების უზრუნველყოფის ღონისძიებების გატარების მიზნით, შპს ,----- ქონებაზე 2015 წლის 3 აპრილის №----- შეტყობინებით რეგისტრირებულია საგადასახადო გირავნობის/იპოთეკის უფლება. სსიპ შემოსავლების სამსახურის 2016 წლის 10 მაისის N----- ბრძანებით ყადაღა დაედო შპს ,----- საკუთრებაში არსებულ ან/და ბალანსზე რიცხულ ნებისმიერ ქონებას;

2.1.6. სახელმწიფო სერვისების განვითარების სააგენტოს 2016 წლის 10 აგვისტოს №----- წერილით დადგენილია, რომ ტ----- არიან

ძმები, ტ----- და ი-----ე და დ-----ე იმყოფებიან რეგისტრირებულ ქორწინებაში. ანუ, შპს ,----- დირექტორი ი-----ე და ქ-----ე არიან ძმების ცოლები (რძლები).

2.2. სასამართლოს მიერ დადგენილი ფაქტობრივი გარემოებები:

2.2.1. სასამართლომ არ გაიზიარა მოპასუხეთა პოზიცია იმის თაობაზე, რომ შპს ,----- გაასხვისა პროდუქცია და მიყიდა ი.მ. ,-----, ხოლო ი.მ. ,----- იყო დამოუკიდებელი მეწარმე, რომელმაც საქონელი შპს ,----- შეიძინა, ხოლო თანხა გადაუხადა პირადად, ნაწილ-ნაწილ. აღნიშნულის დამადასტურებელ მტკიცებულებად მიუთითებს ჩეკებზე და მიღება-ჩაბარების აქტებზე (საქმეში წარმოდგენილი ჩეკთან გათანაბრებული დოკუმენტებით და მიღება ჩაბარების აქტებით ირკვევა, რომ 2015 წლის 1 თებერვალს შპს ,----- დირექტორმა ი-----ემ ი.მ. ქ-----ეს გადასცა 25,500 ლარის საქონელი, ხოლო შპს დ----- დირექტორმა მიიღო 25,500 ლარი; 2015 წლის 7 მარტს შპს ,----- დირექტორმა ი-----ემ ი.მ. ქ-----ეს გადასცა 5043,36 ლარის საქონელი, ხოლო შპს ,----- დირექტორმა მიიღო 5043,36 ლარი; 2015 წლის 29 მარტს შპს ,----- დირექტორმა ი-----ემ ი.მ. ქ-----ეს გადასცა 5000 ლარის საქონელი, ხოლო შპს ,----- დირექტორმა მიიღო 5000 ლარი; 2015 წლის 10 აპრილს შპს ,----- დირექტორმა ი-----ემ ი.მ. ქ-----ეს გადასცა 3000 ლარის საქონელი, ხოლო შპს ,----- დირექტორმა მიიღო 3000 ლარი; 2015 წლის 24 აპრილს შპს ,----- დირექტორმა ი-----ემ ი.მ. ქ-----ეს გადასცა 7000 ლარის საქონელი, ხოლო შპს ,----- დირექტორმა მიიღო 7000 ლარი; 2015 წლის 30 აპრილს შპს ,----- დირექტორმა ი-----ემ ი.მ. ქ-----ეს გადასცა 2000 ლარის საქონელი, ხოლო შპს ,----- დირექტორმა მიიღო 2000 ლარი; 2015 წლის 2 მაისს შპს ,----- დირექტორმა ი-----ემ ი.მ. ქ-----ეს გადასცა 3000 ლარის საქონელი, ხოლო შპს ,----- დირექტორმა მიიღო 3000 ლარი; 2015 წლის 16 მაისს შპს ,----- დირექტორმა ი-----ემ ი.მ. ქ-----ეს გადასცა 7500 ლარის საქონელი, ხოლო შპს ,----- დირექტორმა მიიღო 7500 ლარი; 2015 წლის 30 მაისს შპს ,----- დირექტორმა ი-----ემ ი.მ. ქ-----ეს გადასცა 10500 ლარის საქონელი, ხოლო შპს ,----- დირექტორმა მიიღო 10500 ლარი; 2015 წლის 01 ივნისს შპს ,----- დირექტორმა ი-----ემ ი.მ. ქ-----ეს გადასცა 6500 ლარის საქონელი, ხოლო შპს ,----- დირექტორმა მიიღო 6500 ლარი; 2015 წლის 03 ივლისს შპს ,----- დირექტორმა ირინა იმედაძემ ი.მ. ქ-----ეს გადასცა 15500 ლარის საქონელი, ხოლო შპს ,----- დირექტორმა მიიღო 15500 ლარი; 2015 წლის 23 აგვისტოს შპს ,----- დირექტორმა ირინა იმედაძემ ი.მ. ქ-----ეს გადასცა 6500 ლარის საქონელი, ხოლო შპს ,----- დირექტორმა მიიღო 6500 ლარი; 2015 წლის 10 სექტემბერს შპს ,----- დირექტორმა ი-----ემ ი.მ. ქ-----ეს გადასცა 3500 ლარის საქონელი, ხოლო შპს ,----- დირექტორმა მიიღო 3500 ლარი; 2015 წლის 29 სექტემბერს შპს ,----- დირექტორმა ი-----ემ ი.მ. ქ-----ეს გადასცა 5000 ლარის საქონელი, ხოლო შპს ,----- დირექტორმა მიიღო 5000 ლარი; 2015 წლის 7 ოქტომბერს შპს ,----- დირექტორმა ი-----ემ ი.მ. ქ-----ეს გადასცა 10500 ლარის საქონელი, ხოლო შპს ,----- დირექტორმა მიიღო 10500 ლარი; 2015 წლის 21 ოქტომბერს შპს ,----- დირექტორმა ი-----ემ ი.მ. ქ-----

-----ეს გადასცა 5500 ლარის საქონელი, ხოლო შპს ,----- დირექტორმა მიიღო 5500 ლარი; 2015 წლის 22 ნოემბერს შპს ,----- დირექტორმა ი-----ემ ი.მ. ქ-----
-----ეს გადასცა 10,000 ლარის საქონელი, ხოლო შპს ,----- დირექტორმა მიიღო 10,000 ლარი; 2016 წლის 29 აპრილს შპს ,----- დირექტორმა ი-----ემ ი.მ. ქ-----
-----ეს გადასცა 8500 ლარის საქონელი, ხოლო შპს ,----- დირექტორმა მიიღო 8500 ლარი; 2016 წლის 13 მაისს შპს ,----- დირექტორმა ი-----
-----ემ ი.მ. ქ-----ეს გადასცა 5500 ლარის საქონელი, ხოლო შპს ,----- დირექტორმა მიიღო 5500 ლარი).

სასამართლოს მითითებით, მხარეთა შორის დავას არ იწვევდა ის გარემოება, რომ შპს ,----- 2015 წლის 05 ივნისს №----- სასაქონლო ზედნადებით 223053,84 ლარის ღირებულების საქონელი გადასცა ი.მ. ,-----.

სასამართლოს განმარტებით, „მკაცრი აღრიცხვის ფორმების შესახებ“ საქართველოს კანონის მე-2 მუხლის „ა“ ქვეპუნქტის შესაბამისად, მკაცრი აღრიცხვის ფორმა არის განსაზღვრული შინაარსის, ფორმისა და ზომის ბლანკი, ბილეთი ან საბუთი, რომელიც გამიზნულია სხვადასხვა სფეროში საქმიანობასთან (საქონლის მიწოდება, სამუშაოს შესრულება, მომსახურების გაწევა და სხვა) დაკავშირებული ანგარიშსწორების, ანგარიშგების, იურიდიული ან სხვა ფაქტის დაფიქსირებისათვის, რომელსაც შეიმუშავენ ერთი ან რამდენიმე სამართალსუბიექტი დარგობრივი ნიშნით და რომელიც შემოღებულია სამოქმედოდ ამ კანონის მოთხოვნათა დაცვით.

„მკაცრი აღრიცხვის ფორმების ნუსხის, მკაცრი აღრიცხვის ფორმების რეგისტრაციის წესისა და მკაცრი აღრიცხვის ფორმების რეგისტრაციის ჟურნალის ფორმის დამტკიცების თაობაზე“ საქართველოს ფინანსთა მინისტრის 2005 წლის 2 აგვისტოს №669 ბრძანებით განსაზღვრულია მკაცრი აღრიცხვის ფორმები, რომელთა მიმართ, სახელმწიფო ინტერესებიდან გამომდინარე უნდა გავრცელდეს „მკაცრი აღრიცხვის ფორმების შესახებ“ საქართველოს კანონის მოთხოვნები.

დასახელებული ბრძანებიდან გამომდინარე სასამართლომ არ გაიზიარა საქმეში წარმოდგენილი მიღება-ჩაბარების აქტები, როგორც უტყუარ მტკიცებულებები იმის შესახებ, რომ ი.მ. „ქ-----ემ“ სასაქონლო მატერიალური ფასეულობები შეისყიდა შპს ,-----.

სასამართლომ აღნიშნა, რომ განსახილველ შემთხვევაში საქმეზე წარმოდგენილი გადამხდელის ბარათი უტყუარად ადასტურებდა იმ გარემოებას, რომ ი.მ. ,-----
-----თან“ გადავიდა შპს ,----- საქონელი, ხოლო მტკიცებულება იმის შესახებ, რომ ეს იყო ნასყიდობა, წარმოდგენილი არ ყოფილა.

3. დასკვნები სამართლებრივ გარემოებებთან დაკავშირებით:

3.1. სასამართლომ საქართველოს ადმინისტრაციული საპროცესო კოდექსის 25-ე მუხლის პირველ ნაწილზე დაყრდნობით განმარტა, რომ აღიარებით სარჩელი წარმოადგენს პროცესუალური დაცვის ერთ-ერთ მყარ სამართლებრივ ინსტიტუტს და ის გამომდინარეობს მოსარჩელის მატერიალური უფლების უშუალო განხორციელებიდან. აღიარებითი სარჩელის დავის საგანია უფლების ან

სამართლებრივი ურთიერთობის არსებობა-არარსებობის დადგენა. მოცემულ შემთხვევაში მოსარჩელე ითხოვდა სამართლებრივი ურთიერთობის არსებობის აღიარებას, კერძოდ, დადასტურებულად ყოფილიყო ცნობილი, რომ შპს „-----“, ი/მ „-----“ და ი-----ე წარმოადგენენ ცრუმაგიერ პირებს.

სასამართლოს მითითებით, საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 246-ე მუხლის პირველი ნაწილის თანახმად, თუ სასამართლო დაადგენს, რომ პრაქტიკულად შეუძლებელია გადასახადის გადამხდელის განსხვავება სხვა პირისგან და ეს პირი გამოყენებულია გადასახადის გადახდევინების უზრუნველყოფის ღონისძიებებისთვის თავის არიდების მიზნით, ითვლება, რომ აღნიშნული პირები არიან ერთიმეორის ცრუმაგიერი პირები.

ამავე კოდექსის 19-ე 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. მეორე ნაწილის „თ“ ქვეპუნქტის შესაბამისად, განსაკუთრებულ ურთიერთობებს მიეკუთვნება ურთიერთობები, რომელთა დროსაც პირები არიან ნათესავები.

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

სასამართლომ მიუთითა, რომ ცრუმაგიერ პირებად აღიარების შესახებ სარჩელის მიზანია დადგინდეს, რომ სხვა პირი წარმოადგენს საგადასახადო კოდექსით გადასახადის გადახდაზე ვალდებული პირის - გადამხდელის ცრუმაგიერ პირს. ასეთი აღიარება შესაძლებლობას აძლევს საგადასახადო ორგანოს გადასახადის გადამხდელის შეუსრულებელი საგადასახადო ვალდებულების შესრულების უზრუნველყოფის ღონისძიება გამოიყენოს ცრუმაგიერი პირის მიმართ.

სასამართლოს განმარტებით, სახელმწიფოს წინაშე ნაკისრი საგადასახადო ვალდებულების შესრულების არიდების მიზნით, გარიგების მონაწილეების მოქმედების თვალთმაქცურობა მრავალი ფორმით შეიძლება გამოიხატოს, როდესაც გადასახადის გადამხდელი სხვა პირთან ერთად მოქმედებს იმგვარად, რომ მათი განსხვავება პრაქტიკულად შეუძლებელია. 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.

წარმოდგენილი მტკიცებულებებისა და ზემოაღნიშნული ნორმების ურთიერთშეჯერებისა და ანალიზის შედეგად სასამართლომ მიიჩნია, რომ შპს „-----“ და ი.მ. „-----“ წარმოადგენენ ერთმანეთის ცრუმაგიერ პირებს. აღნიშნულს ადასტურებდა ის გარემოება, რომ საგადასახადო შემოწმების დაწყების შემდეგ, შპს „-----“ სასაქონლო ზედნადებით 150543,36 ლარის ღირებულების სასაქონლო მატერიალური ფასეულობების გადაცემას ახდენდა ორი დღით ადრე დაფუძნებულ ინდ. მეწარმეზე, რომელიც იყო შპს „-----“ დირექტორის ირინა იმედაძის ნათესავი, ხოლო თავად შპს „-----“ შეწყვიტა (შეაჩერა) სამეწარმეო საქმიანობა.

რაც შეეხება ი.-----ის ცრუმაგიერ პირად აღიარების საკითხს, სასამართლომ აღნიშნა, რომ მართალია ი.-----ე წარმოადგენდა შპს „-----“ დირექტორს, მაგრამ საქმეში არ იყო წარმოდგენილი მტკიცებულება, რაც დაადასტურებდა რომ ი.-----ე, როგორც ფიზიკური პირი გამოყენებული იყო გადასახადის გადახდევინების უზრუნველყოფის ღონისძიებებისთვის თავის არიდების მიზნით, შესაბამისად ამ ნაწილში მოთხოვნა არ დააკმაყოფილა.

3.2. სარჩელის უზრუნველყოფის ღონისძიების საკითხთან დაკავშირებით სასამართლომ განმარტა, რომ საქართველოს სამოქალაქო საპროცესო კოდექსის 199¹ მუხლის შესაბამისად სარჩელის მიღებაზე უარის თქმის, სარჩელის დაკმაყოფილებაზე უარის თქმის, სარჩელის განუხილველად დატოვების ან საქმის წარმოების შეწყვეტის შემთხვევაში სასამართლო თავისი გადაწყვეტილებით (განჩინებით) აუქმებს ამ სარჩელთან დაკავშირებით გამოყენებულ უზრუნველყოფის ღონისძიებას, რაც საჩივრდება ამ გადაწყვეტილების (განჩინების) გასაჩივრებისათვის კანონით დადგენილი წესით. მხარეთა მორიგების შემთხვევაში სასამართლო აუქმებს უზრუნველყოფის ღონისძიებას, თუ მხარეები სხვა რამეზე არ შეთანხმდებიან.

ქუთაისის საქალაქო სასამართლოს 2017 წლის 18 იანვრის განჩინებით დაკმაყოფილდა მოსარჩელის შუამდგომლობა და სარჩელის უზრუნველყოფის მიზნით ყადაღა დაედო ქ.----- (პ/ნ 1-----) საკუთრებაში არსებულ სასოფლო-სამეურნეო დანიშნულების მიწის ნაკვეთს, მდებარე: ვანი, სოფ. ც.-----, საკადასტრო კოდი -

3----- სარჩელის უზრუნველყოფის მიზნით ყადაღა დაედო ინდ. მეწარმე ქ.----- (ს/ნ 1-----) საკუთრებაში არსებული საკონტროლო საღარო აპარატს საქ. N-----. სარჩელის უზრუნველყოფის მიზნით ყადაღა დაედო ინდ. მეწარმეს ქ.----- (ს/ნ 1-----) სასაქონლო მატერიალური ფასეულობების ნაშთს.

იმის გათვალისწინებით, რომ სასოფლო-სამეურნეო დანიშნულების მიწის ნაკვეთი, მდებარე: ვანი, სოფ. ც.-----, საკადასტრო კოდი - 3----- თანასაკუთრების უფლებით მიღება-ჩაბარების აქტის (დამოწმების თარიღი 04/05/1995) საფუძველზე ირიცხება ქ.-----ის სახელზე, სასამართლოს მოსაზრებით, ქუთაისის საქალაქო სასამართლოს 2017 წლის 18 იანვრის განჩინებით გამოყენებული სარჩელის უზრუნველყოფის ღონისძიება უნდა გაუქმებულიყო ნაწილობრივ, კერძოდ ყადაღა უნდა დარჩენილიყო ქ.----- სახელზე რეგისტრირებულ იმ ნივთებზე, რომელიც მას მეწარმემ გადასცა

შემოწმების დაწყების შემდეგ (ინდ. მეწარმე ქ----- (ს/ნ 1-----) საკუთრებაში არსებული საკონტროლო სალარო აპარატზე საქ.N----- და ინდ. მეწარმეს ქ----- (ს/ნ 1-----) სასაქონლო მატერიალური ფასეულობების ნაშთზე).

3.3. გადაწყვეტილების დაუყოვნებლივ აღსასრულებლად გადაცემის თაობაზე შუამდგომლობასთან დაკავშირებით სასამართლომ აღნიშნა, რომ საქართველოს სამოქალაქო საპროცესო კოდექსის 268-ე მუხლის პირველი ნაწილის „ზ“ ქვეპუნქტის შესაბამისად, სასამართლოს შეუძლია მხარეთა თხოვნით მთლიანად ან ნაწილობრივ დაუყოვნებლივ აღსასრულებლად გადასცეს გადაწყვეტილებები ყველა სხვა საქმეზე, თუ განსაკუთრებულ გარემოებათა გამო გადაწყვეტილების აღსრულების დაყოვნებამ შეიძლება გადამხდევინებელს მნიშვნელოვანი ზიანი მიაყენოს, ან თუ გადაწყვეტილების აღსრულება შეუძლებელი აღმოჩნდება.

დასახელებული საკანონმდებლო ნორმის თანახმად გადაწყვეტილების დაუყოვნებლივი აღსრულება დასაშვებია იმ შემთხვევაში, თუ არსებობს განსაკუთრებული გარემოებები, რომელთა გამო გადაწყვეტილების აღსრულების დაყოვნებამ შეიძლება გადამხდევინებელს მნიშვნელოვანი ზიანი მიაყენოს, ან თუ გადაწყვეტილების აღსრულება შეუძლებელი აღმოჩნდება. სასამართლოს მოსაზრებით, მოცემულ შემთხვევაში მოსარჩელემ ვერ დაასაბუთა და ვერ მიუთითა შესაბამის მტკიცებულებებზე, რომელთა გამო წინამდებარე დავაზე მიღებული გადაწყვეტილების დაუყოვნებლივი აღსრულებლობა მნიშვნელოვან ზიანს გამოიწვევდა, ამასთან სასამართლომ მიიჩნია, რომ წინამდებარე გადაწყვეტილების აღსრულება არ იდგა საფრთხის ქვეშ და მისი აღსრულება შესაძლებელი იქნებოდა გადაწყვეტილების კანონიერ ძალაში შესვლის შემდეგაც. შესაბამისად სსიპ შემოსავლების სამსახურის შუამდგომლობა გადაწყვეტილების დაუყოვნებლივ აღსასრულებლად გადაცემის შესახებ სასამართლომ უსაფუძვლოდ მიიჩნია და არ დააკმაყოფილა.

4. სააპელაციო საჩივრის საფუძვლები:

ქუთაისის საქალაქო სასამართლოს 2018 წლის 14 დეკემბრის გადაწყვეტილება კანონით დადგენილ ვადაში სააპელაციო წესით გაასაჩივრა სსიპ შემოსავლების სამსახურმა, რომელმაც სარჩელის (შუამდგომლობის) უარყოფის ნაწილში მისი გაუქმება და ახალი გადაწყვეტილებით სარჩელის სრულად დაკმაყოფილება მოითხოვა, შემდეგ საფუძვლებზე მითითებით:

სააპელაციო საჩივრის ფაქტობრივი და სამართლებრივი საფუძვლები:

4.1.1. აპელანტის მითითებით, მეწარმეთა და არასამეწარმეო (არაკომერციული) იურიდიული პირების რეესტრის ამონაწერის შესაბამისად, შპს „----- სამეწარმეო რეესტრში რეგისტრირებულია 2014 წლის 26 თებერვლიდან. მისი დირექტორი და 100% წილის მფლობელი არის ი-----, იურიდიული მისამართი ქ.ქუთაისი რ-----, საქმიანობის სახეს წარმოადგენს ვაჭრობა კოსმეტიკური და პარფიუმერული საქონლით.

საგადასახადო დავალიანება წარმოშობილია საგადასახადო შემოწმების

საფუძველზე. 2014 წლის 05 დეკემბრის N---- ბრძანების შესაბამისად ჩატარდა შპს ,-----ს კამერალური საგადასახადო შემოწმება. შემოწმება დაიწყო 2016 წლის 08 დეკემბერს, რომლის შედეგად შპს ,-----ს ბიუჯეტში გადასახდელად დამატებით დაერიცხა დღგ 60066.20 ლარი და სანქციის სახით ჯარიმა 60066.20 ლარის ოდენობით.

2015 წლის 03 აპრილის N----- შეტყობინებით შპს ,-----ს ქონებაზე რეგისტრირებულია საგადასახადო გირავნობის/იპოთეკის უფლება, ხოლო საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 241-ე მუხლის საფუძველზე 2016 წლის 10 მაისს შპს ,-----ს მიმართ გამოიცა ქონებაზე ყადაღის დადების შესახებ N----- ბრძანება, რომელიც გადასახადის გადამხდელს ჩაბარდა 2015 წლის 17 ივნისს. გადასახადის გადამხდელის მიერ წარმოდგენილი და მარეგისტრირებული ორგანოებიდან მიღებული ინფორმაციის მიხედვით უძრავ-მოძრავი ქონება საკუთრებაში არ გააჩნია.

მეწარმეთა და არასამეწარმეო (არაკომერციული) იურიდიული პირების რეესტრის ამონაწერის შესაბამისად ი/მ "ქ-----ე" რეგისტრირებულია 2015 წლის 29 იანვრიდან, იურიდიული მისამართი: ვანი, სოფ. ც----- მე-8 ქ. N26, ფაქტობრივი მისამართი ქ.ქუთაისი გ-----ს. აღსანიშნავია, რომ ქ-----ე არის შპს ,-----ს დირექტორის ი-----ის მეუღლის ძმის ცოლი. შემოწმების დაწყების შემდეგ 2015 წლის 01 თებერვალს შპს ,-----ს მიერ N0----- ზედნადებით რეალიზებულ იქნა ჯამში 150543.36 ლარის ღირებულების სასაქონლო მატერიალური ფასეულობები ი/მ "ქ-----ე"-ზე.

შესაბამისად შემოსავლების სამსახური მიიჩნევს, რომ შპს „-----, ი-----ეს და ი/მ ქ-----ეს მიერ განხორციელებული ქმედება მიმართული იყო გადასახადის გადახდევინების უზრუნველყოფის ღონისძიებებისაგან თავის არიდებისკენ;

4.1.2. სასამართლომ გადაწყვეტილებაში მიუთითა, რომ: „მართალია ი-----ე წარმოადგენს შპს ,----- დირექტორს, მაგრამ საქმეში არ არის წარმოდგენილი არანაირი სახის მტკიცებულება, რაც დაადასტურებდა, რომ ი-----ე როგორც ფიზიკური პირი გამოყენებულია გადასახადის გადახდევინების უზრუნველყოფის ღონისძიებებისათვის თავის არიდების მიზნით."

აპელანტის განმარტებით, გამჭოლი პასუხისმგებლობა არის სამოქალაქო სამართალში დამკვიდრებული სამართლებრივი ინსტიტუტი (სამართლებრივი ტერმინი), რომელიც ასევე მიღებულია საგადასახადო სამართალში ცრუმაგიერი მფლობელობის სახით, რომლის საფუძველზეც კომპანიის ვალდებულებები გადადის ასევე სხვა პირზე.

საგადასახადო კოდექსის 246-ე მუხლის პირველი ნაწილის შესაბამისად, თუ სასამართლო დაადგენს, რომ პრაქტიკულად შეუძლებელია გადასახადის გადამხდელის განსხვავება სხვა პირისგან და ეს პირი გამოყენებულია გადასახადის გადახდევინების უზრუნველყოფის ღონისძიებებისთვის თავის არიდების მიზნით, ითვლება, რომ აღნიშნული პირები არიან ერთიმეორის ცრუმაგიერი პირები.

საგადასახადო კოდექსის მოცემული ნორმა ითვალისწინებს ორი წინაპირობის

კუმულაციურად არსებობას, კერძოდ: 1. პრაქტიკულად შეუძლებელი უნდა იყოს გადასახადის გადამხდელის განსხვავება სხვა პირისგან და 2. სხვა პირი გამოყენებული უნდა იყოს გადასახადის გადახდევენების უზრუნველყოფის ღონისძიებებისთვის თავის არიდების მიზნით.

გადასახადის გადამხდელის განსხვავება სხვა პირისაგან შეუძლებელია, როდესაც სახეზეა:

1) საერთო ფინანსური ანგარიშები და საგადასახადო დეკლარაციის ფაილები (დეკლარაციის ერთობლივად შევსება; ერთიანად დაგეგმვა, საერთო ადმინისტრირება) დამოუკიდებელ კომპანიებში; 2) ერთი კომპანიის ქმედებები არის მეტად განმაპირობებელი (გამიზნული) მეორე კომპანიის ბიზნესის წყაროსი (წარმატების); 3) კომპანია იყენებს სხვა კომპანიის საკუთრებას, როგორც საკუთარს; 4) კორპორაციის ყოველდღიური საქმიანობის ურთიერთაღრევა (ერთობლიობა); 5) შვილობილის (კომპანიის) ხელმძღვანელების/დასაქმებულების სხვა კომპანიის (მაგ. დედა კომპანიის) საუკეთესო ინტერესებში მოქმედება; 6) „ჩრდილოვანი დირექტორის“ თეორია;

სხვა პირი გამოყენებულია უზრუნველყოფის ღონისძიებებისაგან თავის არიდების მიზნით, ფორმებია: 1) კომპანიის არასაკმარისი კაპიტალიზაცია - კომპანიას არ გააჩნია საწესდებო კაპიტალი, რაც აუცილებელია საქმიანობის განსახორციელებლად, ანუ კომპანიას არ გააჩნია საკმარისი საწესდებო კაპიტალი მოსალოდნელი მოთხოვნების უზრუნველსაყოფად; 2) კომპანიასა და დამფუძნებელს (პარტნიორს), სხვა პირებს შორის დადებულ გარიგებებს არ გააჩნიათ გარიგების ისეთი ხასიათი, რომელიც ჩვეულებრივ პირობებში დადებული იქნებოდა ორ დამოუკიდებელ პირს შორის და აღნიშნული განპირობებულია უზრუნველყოფის ღონისძიებებისაგან თავის არიდების მიზნით.

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

4.1.3. აპელანტის მოსაზრებით, საქმეში არსებული მტიცებულებებით დასტურდება, რომ ი-----ის ქმედება, ისევე როგორც ი/მ ----- მიზნობრივად მიმართული იყო მოსალოდნელი უზრუნველყოფის ღონისძიებებისგან თავის არიდებისაკენ. აღსანიშნავია, რომ ი-----ე არის შპს -----ს დირექტორი და ურთიერთდამოკიდებული პირი. ისევე ქ-----ე არის ი-----ის ნათესავი, ურთიერთდამოკიდებული პირი. მათ გააჩნდათ საერთო მიზანი გაერიდებინათ ქონება საწარმოდან, რომლითაც შესაძლებელია უზრუნველყოფილი ყოფილიყო ბიუჯეტის წინაშე არსებული ვალდებულება.

4.1.4. „მეწარმეთა შესახებ“ საქართველოს კანონის მე-9 მუხლის მე-6 პუნქტის

შესაბამისად, კომპანიის დირექტორს აკისრია განსაკუთრებული მოვალეობა კომპანიის წინაშე, კერძოდ მისი მოვალეობაა „საზოგადოების საქმეებს გაუძღვეს კეთილსინდისიერად ზრუნავდნენ ისე, როგორც ზრუნავს ანალოგიურ თანამდებობაზე და ანალოგიურ პირობებში მყოფი ჩვეულებრივი, საღად მოაზროვნე პირი, და მოქმედებდნენ იმ რწმენით, რომ მათი ეს მოქმედება ყველაზე ხელსაყრელია საზოგადოებისათვის. თუ ისინი არ შეასრულებენ ამ მოვალეობას, საზოგადოების წინაშე წარმოშობილი ზიანისთვის პასუხს აგებენ სოლიდარულად, მთელი თავისი ქონებით, პირდაპირ და უშუალოდ. საზოგადოების უარი რეგრესული ანაზღაურების მოთხოვნებზე ან საზოგადოების კომპრომისი ბათილია, თუ ანაზღაურება აუცილებელია საზოგადოების კრედიტორთა დასაკმაყოფილებლად.“

აღნიშნული ნორმის შინაარსი საწარმოს უარს დირექტორისაგან რეგრესული ანაზღაურების მოთხოვნაზე ბათილად მიიჩნევს, თუ ასეთი ანაზღაურება საზოგადოების კრედიტორთა დასაკმაყოფილებლად აუცილებელია, ამიტომ ასეთი აუცილებლობის პირობებში სახელმწიფოს, როგორც კრედიტორს უფლება უნდა მიენიჭოს უშუალოდ მოითხოვოს ანაზღაურება დირექტორისგან. ამასთან „მეწარმეთა შესახებ“ საქართველოს კანონის მე-3 მუხლის მე-6 პუნქტის თანახმად კომანდიტური საზოგადოების, შეზღუდული პასუხისმგებლობის საზოგადოების, სააქციო საზოგადოებისა და კოოპერატივის პარტნიორები საზოგადოების კრედიტორების წინაშე პასუხს აგებენ პირადად, თუ ისინი ბოროტად გამოიყენებენ პასუხისმგებლობის შეზღუდვის სამართლებრივ ფორმებს.

შემოსავლების სამსახური თვლის, რომ ფაქტობრივი გარემოებების ჯაჭვი ქმნის იმის საფუძველს, რომ შპს „----- მიერ ი-----ე, ისევე როგორც ი/მ ,----- -- გამოყენებულია გადასახადის გადახდევინების უზრუნველყოფის ღონისძიებებისათვის თავის არიდების მიზნით, მათ გააჩნდათ საერთო მიზანი – გაერიდებინათ ქონება საწარმოდან, რადგან არ მომხდარიყო გადასახადის გადახდევინების უზრუნველყოფის ღონისძიებების გამოყენება შპს ,-----ს ქონებაზე;

4.1.4. შემოსავლების სამსახური არ ეთანხმება ქუთაისის საქალაქო სასამართლოს გადაწყვეტილებას ასევე ქუთაისის საქალაქო სასამართლოს 2017 წლის 18 იანვრის განჩინებით გამოყენებული სარჩელის უზრუნველყოფის ღონისძიების გაუქმების ნაწილში.

ქუთაისის საქალაქო სასამართლოს 2017 წლის 18 იანვრის განჩინებით ყადაღა დაედო მოპასუხე ქ----- (3/6 1-----) საკუთრებაში არსებულ სასოფლო-სამეურნეო დანიშნულების მიწის ნაკვეთს, მდებარე: ვანი, სოფ. ც----- საკადასტრო კოდი 3----- ი/მ ,----- საკუთრებაში არსებულ საკონტროლო საღარო აპარატს საქ.N-----. ი/მ ,----- სასაქონლო მატერიალური ფასეულობების ნაშთს. მითითებული განჩინება არ ყოფილა გასაჩივრებული მოპასუხეების მიერ, 2017 წლის 18 იანვარს გაცემულია სააღსრულებო ფურცელი;

4.1.5. ქუთაისის საქალაქო სასამართლოს 2018 წლის 14 დეკემბრის

გადაწყვეტილებით შპს „-----“ და ი/მ „-----“ ცნობილ იქნა ერთმანეთის ცრუმაგიერ პირებად, თუმცა სასამართლომ რატომღაც მიიღო გადაწყვეტილება ამ ნაწილში სარჩელის უზრუნველყოფის ნაწილობრივ გაუქმების თაობაზე.

შემოსავლების სამსახური მიიჩნევს, რომ არსებობს საფუძვლიანი ეჭვი, კანონიერ ძალაში შესული გადაწყვეტილებით, სასამართლოს მიერ მოპასუხეების ცრუმაგიერ პირებად ცნობის შემთხვევაში, გადასახადის გადანდევინების უზრუნველყოფის ღონისძიებების გამოყენებამდე, მოხდეს მათ საკუთრებაში არსებული ქონების გასხვისება, რის გამოც შეუსრულებელი დარჩება ბიუჯეტის მიმართ წარმოშობილი ვალდებულებები და შესაბამისად აღნიშნული შეუძლებელს გახდის სამოქალაქო საპროცესო კოდექსის 191-ე მუხლის პირველი ნაწილის შესაბამისად სასამართლოს მიერ მიღებული გადაწყვეტილების აღსრულებას.

ყოველივე აღნიშნულიდან გამომდინარე, აპელანტი მიიჩნევს, რომ ამ ნაწილშიც უნდა გაუქმდეს ქუთაისის საქალაქო სასამართლოს 2018 წლის 14 დეკემბრის გადაწყვეტილება.

4.1.6. შემოსავლების სამსახური, როგორც კერძო საჩივრის ავტორი მიიჩნევს, რომ ასევე დაუსაბუთებელია სასამართლოს გადაწყვეტილება მისი დაუყოვნებლივ აღსასრულებლად გადაცემის თაობაზე შუამდგომლობის უარყოფასთან დაკავშირებით, რადგანაც ფერხდება სახელმწიფო ბიუჯეტის წინაშე არსებული დავალიანების დროული დაფარვა, შესაბამისად სახელმწიფო ბიუჯეტს ადგება ზიანი, რაც არ გაითვალისწინა პირველი ინსტანციის სასამართლომ.

5. გასაჩივრებული გადაწყვეტილების ნაწილობრივ შეცვლის დასაბუთება

სააპელაციო სასამართლო გამოცხადებული მხარეების მოსაზრებების მოსმენის, საქმეში წარმოდგენილი მტკიცებულებების გაანალიზების, გასაჩივრებული გადაწყვეტილებისა და სააპელაციო საჩივრების საფუძვლიანობა-დასაბუთებულობის შემოწმების შედეგად მიიჩნევს, რომ სააპელაციო საჩივარი უნდა დაკმაყოფილდეს იმ ნაწილში, რომლითაც გაუქმდა სსიპ შემოსავლების სამსახურის შუამდგომლობის საფუძველზე სარჩელის უზრუნველყოფის მიზნით ქუთაისის საქალაქო სასამართლოს 2017 წლის 18 იანვრის განჩინება №3----- საკადასტრო კოდის მქონე უძრავ ქონებაზე ყადაღის დადების შესახებ, შემდეგ გარემოებათა გამო:

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

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

საქართველოს სამოქალაქო საპროცესო კოდექსის 382-ე მუხლის მე-2 ნაწილით, სააპელაციო სასამართლოს შეუძლია გაიზიაროს პირველი ინსტანციის სასამართლოს მიერ მტკიცებულებათა გამოკვლევის შედეგები მთლიანად ან ნაწილობრივ. საქართველოს სამოქალაქო საპროცესო კოდექსის 394-ე მუხლის „ე“ ქვეპუნქტის თანახმად კი გადაწყვეტილება ყოველთვის ჩაითვლება კანონის დარღვევით მიღებულად თუ იგი იურიდიულად საკმარისად არ არის დასაბუთებული.

სააპელაციო სასამართლო მიიჩნევს, რომ პირველი ინსტანციის სასამართლომ სწორად დაადგინა ფაქტობრივი გარემოებები, ასევე სწორი სამართლებრივი შეფასება მისცა მათ, თუმცა მიღებული გადაწყვეტილების შედეგიდან გამომდინარე არასწორად გააუქმა საქმეზე გამოყენებული უზრუნველყოფის ღონისძიება, რაც ამ ნაწილში გასაჩივრებული გადაწყვეტილების გაუქმებას განაპირობებს.

პალატა აღნიშნავს, რომ განსახილველ შემთხვევაში სადავოა ი-----ისა და მოპასუხეების ცრუმაგიერ პირებად ცნობის საკითხი. შესაბამისად, 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 უტყუარ მტკიცებულებებს. ამდენად, აღიარებითი სარჩელის სპეციფიკურობა გამომდინარეობს იქიდან, რომ სასამართლო უდავოდ დადგენილი ფაქტობრივი გარემოებებისა და მტკიცებულებების საფუძველზე მხოლოდ აღიარებს (ადასტურებს) კონკრეტული სამართალურთიერთობის არსებობა-არარსებობის ფაქტს.

სააპელაციო 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 გადახდევინების უზრუნველყოფის ღონისძიებებისთვის თავის არიდების მიზნით, ითვლება, რომ აღნიშნული პირები არიან ერთიმეორის ცრუმაგიერი პირები. ამავ ე მუხლის მეორე ნაწილის მიხედვით კი, გადასახადის გადამხდელის აღიარებული საგადასახადო დავალიანების გადახდევინების მიზნით, საგადასახადო ორგანოს უფლება აქვს, ცრუმაგიერი პირის მიმართ განახორციელოს საგადასახადო დავალიანების გადახდევინების უზრუნველყოფის ღონისძიებები.

სააპელაციო სასამართლო ცრუმაგიერი მფლობელობის დადგენასთან დაკავშირებით მიუთითებს საქართველოს უზენაესი სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატის მიერ დადგენილ პრაქტიკაზე, რომლის თანახმად: „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

ლონისძიებისათვის 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“ (იხ.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 გადამხდაზე ვალდებული პირის - გადამხდელის ცრუმაგიერ პირს. ასეთი აღიარება შესაძლებლობას აძლევს საგადასახადო ორგანოს გადასახადის გადამხდელის შეუსრულებელი საგადასახადო ვალდებულების შესრულების უზრუნველყოფის ღონისძიება გამოიყენოს ცრუმაგიერი პირის მიმართ“ (იხ.საქართველოს უზენაესი სასამართლოს 2010 წლის 06 ივლისის გადაწყვეტილება საქმეზე №ბს-1546-1476 (კ-09)).

საკასაციო სასამართლოს მსჯელობით, „ცრუმაგიერი პირის დეფინიცია უნდა აკმაყოფილებდეს ორ კრიტერიუმს: ა) რეალური და ცრუმაგიერი პირი ერთმანეთისაგან არ უნდა განსხვავდებოდეს; ბ) ცრუმაგიერი პირი უნდა იყოს გამოყენებული გადასახადის გადამხდევინების უზრუნველყოფის ღონისძიებებისათვის თავის არიდების მიზნით (იგულისხმება საგადასახადო კოდექსით განსაზღვრული ღონისძიებები: საგადასახადო გირავნობა ან იპოთეკა, მესამე პირზე გადახდევინების მიქცევა, ქონებაზე ყადაღის დადება, ყადაღადადებული ქონების რეალიზაცია, საბანკო ანგარიშზე საინკასო დავალების წარდგენა, გადასახადის გადამხდელის სალაროდან ნაღდი ფულის ამოღება). ცრუმაგიერ პირს წარმოშობს რეალური პირის ქმედება - თავი აარიდოს გადასახადის გადამხდევინების უზრუნველყოფის ღონისძიებას და შესაბამისი ქონება მანამდე გადასცეს ცრუმაგიერ პირს, ვიდრე მის მიმართ განხორციელდება შესაბამისი ღონისძიებები.“ (იხ. საქართველოს უზენაესი სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატის 2017 წლის 20 აპრილის განჩინება საქმეზე №ბს-167-165(კ-17)).

2018 წლის 14 ივნისის გადაწყვეტილებაში (საქმე №ბს-1195-1189(კ-17)) საქართველოს უზენაესი სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატამ განმარტა, რომ „სასამართლომ ამა თუ იმ პირების ცრუმაგიერობის შესამოწმებლად მხედველობაში უნდა მიიღოს არა ის გარემოება, თუ რამდენად შესაძლებელია გვაროვნულად, სამართლებრივი ფორმით ან საიდენტიფიკაციო ნომრით სუბიექტების ერთმანეთისაგან განსხვავება, არამედ ამოსავალი და უმნიშვნელოვანესი უნდა იყოს ის ბიზნესაქტივობა, რომელიც განაპირობებს შემოსავლის მიღებას. უმნიშვნელოვანესია, რომ ცრუმაგიერობის დასადგენად შეფასდეს, თუ რამდენად არის შესაძლებელი დაირღვეს მიჯნა სხვადასხვა იურიდიული/ფიზიკური პირების ბიზნესსაქმიანობას შორის“.

პალატა აღნიშნავს, რომ საქართველოს საგადასახადო კოდექსის მე-19 მუხლით რეგლამენტირებულია ურთიერთდამოკიდებული პირების დეფინიცია, კერძოდ, ურთიერთდამოკიდებულ პირებად ითვლებიან ის პირები, რომელთა შორის განსაკუთრებულ ურთიერთობათა არსებობამ შეიძლება გავლენა მოახდინოს მათი ან მათ მიერ წარმოდგენილი პირების საქმიანობის პირობებზე ან ეკონომიკურ

შედეგებზე. ამავე მუხლის მეორე ნაწილის „თ“ ქვეპუნქტის შესაბამისად, განსაკუთრებულ ურთიერთობებს მიეკუთვნება ურთიერთობები, რომელთა დროსაც პირები არიან ნათესავები. ხოლო მე-3 ნაწილის შესაბამისად, საქართველოს საგადასახადო კანონმდებლობის მიზნებისათვის ფიზიკური პირის ნათესავებად ითვლებიან: ა) ნათესავების პირველი შტო: მეუღლე, მშობელი, შვილი, და, ძმა; ბ) ნათესავების მეორე შტო: პირველი შტოს თითოეული ნათესავის მეუღლე, მშობელი, შვილი, და, ძმა, გარდა იმ ფიზიკური პირისა, რომელიც უკვე მიეკუთვნა პირველ შტოს; გ) პირები, რომლებიც ხანგრძლივი მეურვეობის შედეგად ერთმანეთთან დაკავშირებული არიან, როგორც მშობლები და შვილები.

მოცემულ შემთხვევაში პირველი ინსტანციის სასამართლოს გადაწყვეტილებით შპს „-----“ და ი/მ „-----“ ცნობილნი არიან ერთიმეორის ცრუმაგიერ პირებად, რა ნაწილში გადაწყვეტილება მოპასუხეებს არ გაუსაჩივრებიათ. პალატის მოსაზრებით, მართალია ი-----ე წარმოადგენს შპს „-----“ დირექტორს, თუმცა პალატა ეთანხმება პირველი ინსტანციის სასამართლოს მსჯელობას იმის შესახებ, რომ საქმეში არ იყო წარმოდგენილი მტკიცებულება, რაც დაადასტურებდა რომ ი-----ე, როგორც ფიზიკური პირი გამოყენებული იყო გადასახადის გადახდევინების უზრუნველყოფის ღონისძიებებისთვის თავის არიდების მიზნით.

საგულისხმოა ისიც, რომ საგადასახადო ორგანოს მიერ სარჩელი აღძრულია შპს „-----“ საგადასახადო ვალდებულების დაფარვის უზრუნველსაყოფად, ხოლო საქმეზე დადგენილ ფაქტობრივ გარემოებებზე დაყრდნობით, გამოირიცხება იმის მტკიცების შესაძლებლობა, რომ პრაქტიკულად შეუძლებელია იურიდიული პირის მფლობელის და დირექტორის - ი-----ის იურიდიული პირებისგან განსხვავება. მართალია, სასამართლომ დაადგინა იურიდიული პირების ერთმანეთის ცრუმაგიერობა, მაგრამ იურიდიული პირის სამართლებრივი ფორმა არ იძლევა შესაძლებლობას მის ვალდებულებებზე დადგინდეს ხელმძღვანელი ფიზიკური პირის ცრუმაგიერი მფლობელობა. შესაბამისად, აპელანტის მოთხოვნა მოპასუხე ფიზიკური პირის შეზღუდული პასუხისმგებლობის საზოგადოების ცრუმაგიერ პირად ცნობასთან მიმართებით უსაფუძვლოა.

პალატა ყურადღებას ამახვილებს იმ გარემოებაზეც, რომ კომპანიის საგადასახადო ვალდებულებებისათვის დირექტორის პასუხისმგებლობის საკითხი წესრიგდება „მეწარმეთა შესახებ“ საქართველოს კანონით და არა საჯარო კანონმდებლობით; კერძოდ, „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“). აღნიშნული მოვალეობა ხშირ შემთხვევაში განმტკიცებულია როგორც კანონით, ისე კომპანიის წესდებით.

პალატა მიიჩნევს, რომ საზოგადოების ხელმძღვანელის პასუხისმგებლობის დამდგენი სამოქალაქო ნორმების (გამჭოლი პასუხისმგებლობა) დანაწესი ვერ გავრცელდება საგადასახადო კოდექსით გათვალისწინებულ ერთიმეორის ცრუმაგიერ პირებად ცნობის შესახებ არსებული რეგულაციით აღძრულ ადმინისტრაციულ საქმეზე, რადგანაც განსახილველი შემთხვევა უნდა დარეგულირდეს კრედიტორის (მათ შორის სახელმწიფოს, როგორც საგადასახადო ვალდებულების კრედიტორის) წინაშე კომპანიის ვალდებულებებისათვის დირექტორის პასუხისმგებლობის თაობაზე „მეწარმეთა შესახებ“ საქართველოს კანონის მე-9 მუხლის მე-6 პუნქტით და მე-3 მუხლის მე-6 პუნქტით, რაც სამოქალაქო დავის საგანს წარმოადგენს, შესაბამისად პალატა თვლის, რომ ამ მიმართებით სააპელაციო საჩივარი დაუსაბუთებელია და არ უნდა დაკმაყოფილდეს.

პალატის მოსაზრებით, დაუსაბუთებელია კერძო საჩივრის ავტორის მოთხოვნა გადაწყვეტილების დაუყოვნებლივ აღსასრულებლად გადაცემის შესახებ, რადგანაც გადაწყვეტილება სარჩელის დაკმაყოფილების ნაწილში მოპასუხეებს არ გაუსაჩივრებიათ, შესაბამისად ამ ნაწილში გადაწყვეტილება ძალაშია შესული და აპელანტს გააჩნია მისი აღსრულების მიზნით სააღსრულებო ფურცლის მიღების უფლება, შესაბამისად გაუგებარია ამ მიმართებით აპელანტის სამართლებრივი პრეტენზია.

პალატა იზიარებს პირველი ინსტანციის სასამართლოს მსჯელობას გადაწყვეტილების დაუყოვნებლივ აღსასრულებლად გადაცემის მოთხოვნის დაუსაბუთებლობის შესახებ და აღნიშნავს, რომ აპელანტს საქართველოს სამოქალაქო საპროცესო კოდექსის 268-ე მუხლის შესაბამისად არ წარმოუდგენია მტკიცებულებებით გამყარებული არგუმენტები სასარჩელო მოთხოვნის დაკმაყოფილებისას მისი აღსრულების დაყოვნების პირობებში მნიშვნელოვანი ზიანის მიყენების შესახებ. აქვე პალატა აღნიშნავს, რომ მართალია სასამართლო გადაწყვეტილებით დადასტურებული უფლების გარკვეული ვადით (გადაწყვეტილების კანონიერ ძალაში შესვლამდე) გადადება როგორც წესი იწვევს კრედიტორზე ზიანის მიყენებას, თუმცა საგადასახადო დავებთან დაკავშირებით ამგვარი შუამდგომლობის დაყენება უსაფუძვლოა, რადგანაც საგადასახადო კოდექსი ბიუჯეტის წინაშე არსებული ვალდებულების დროულად გადაუხდელობის შემთხვევაში ისედაც ითვალისწინებს მზარდი საჯარიმო თანხებისა და სანქციების გადასახადის გადამხდელზე (მის ცრუმაგიერ პირზე) დაკისრებას, რაც გამორიცხავს შემოსავლების სამსახურის მოსაზრებას შუამდგომლობის დაუკმაყოფილებლობის პირობებში ზიანის მიყენების შესახებ, ამდენად პალატა მიიჩნევს, რომ შუამდგომლობა უსაფუძვლოა და არ უნდა დაკმაყოფილდეს.

გამოყენებული სარჩელის უზრუნველყოფის გაუქმების შესახებ აპელანტის მოთხოვნის საფუძვლიანობასთან დაკავშირებით პალატა აღნიშნავს, რომ „მეწარმეთა შესახებ“ საქართველოს კანონის მე-3 მუხლის პირველი პუნქტის თანახმად, ინდივიდუალური მეწარმე თავისი სამეწარმეო საქმიანობიდან წარმოშობილი ვალდებულებებისათვის კრედიტორების წინაშე პასუხს აგებს

პირადად, მთელი თავისი ქონებით.

ამ ნორმის დანაწესიდან გამომდინარე უმართებულოა პირველი ინსტანციის სასამართლოს მსჯელობა 2017 წლის 18 იანვრის განჩინებით გამოყენებული სარჩელის უზრუნველყოფის ღონისძიების ინდ.მეწარმე ,----- მიმართ ნაწილობრივ გაუქმების შესახებ, რადგანაც სახეზე არ იყო საქართველოს სამოქალაქო საპროცესო კოდექსის 199¹ მუხლით გათვალისწინებული რომელიმე პირობა, შესაბამისად სააპელაციო საჩივარი ამ ნაწილში ექვემდებარება დაკმაყოფილებას.

5. შემაჯამებელი სასამართლო დასკვნა

5.1. ზემოაღნიშნული გარემოებებიდან გამომდინარე, სააპელაციო პალატა მივიდა დასკვნამდე, რომ სსიპ შემოსავლების სამსახურმა ნაწილობრივ შეძლო წარმოედგინა დასაბუთებული სააპელაციო პრეტენზია, შესაბამისად პირველი ინსტანციის სასამართლოს გადაწყვეტილება უნდა შეიცვალოს იმ ნაწილში, რომლითაც გაუქმდა სსიპ შემოსავლების სამსახურის შუამდგომლობის საფუძველზე სარჩელის უზრუნველყოფის მიზნით ქუთაისის საქალაქო სასამართლოს 2017 წლის 18 იანვრის განჩინება №3----- საკადასტრო კოდის მქონე უძრავ ქონებაზე ყადაღის დადების შესახებ, ხოლო დანარჩენ ნაწილში სსიპ შემოსავლების სამსახურის სარჩელი (ასევე კერძო საჩივარი) არ უნდა დაკმაყოფილდეს.

6. საპროცესო ხარჯები

სსიპ შემოსავლების სამსახური გათავისუფლებულია სახელმწიფო ბაჟის გადახდისაგან „სახელმწიფო ბაჟის შესახებ“ საქართველოს კანონის მე-5 მუხლის პირველი პუნქტის „ლ“ ქვეპუნქტის საფუძველზე.

სარეზოლუციო ნაწილი

სააპელაციო პალატამ იხელმძღვანელა ადმინისტრაციულ საპროცესო კოდექსის პირველი მუხლის მე-2 ნაწილით, მე-12 მუხლით, საქართველოს სამოქალაქო საპროცესო კოდექსის 372-ე, 257-ე, 386-ე, 390-ე, 391-ე, 397-ე მუხლებით და

გ ა დ ა წ ყ ვ ი ტ ა :

1. სსიპ შემოსავლების სამსახურის სააპელაციო საჩივარი დაკმაყოფილდეს ნაწილობრივ;
2. გაუქმდეს ქუთაისის საქალაქო სასამართლოს 2018 წლის 14 დეკემბრის გადაწყვეტილების მე-4 პუნქტი (გადაწყვეტილების ამ ნაწილით გაუქმდა სსიპ შემოსავლების სამსახურის შუამდგომლობის საფუძველზე სარჩელის უზრუნველყოფის მიზნით ქუთაისის საქალაქო სასამართლოს 2017 წლის 18 იანვრის განჩინება, რომლითაც ყადაღა იყო დადებული ქ----- საკუთრებაში არსებულ სასოფლო-სამეურნეო დანიშნულების მიწის ნაკვეთზე, მდებარე: ვანი, სოფელი ც-----, საკადასტრო კოდი - 3-----);
3. დანარჩენ ნაწილში სსიპ შემოსავლების სამსახურის სააპელაციო საჩივარი არ დაკმაყოფილდეს;

4. სსიპ შემოსავლების სამსახურის კერძო საჩივარი არ დაკმაყოფილდეს;
5. სსიპ შემოსავლების სამსახური განთავისუფლებულია სახელმწიფო ბაჟის გადახდისაგან;
6. გადაწყვეტილება შეიძლება საკასაციო წესით გასაჩივრდეს საქართველოს უზენაესი სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატაში (თბილისი, ძმები ზუბალაშვილების ქ. №32), მხარისათვის დასაბუთებული გადაწყვეტილების ასლის ჩაბარებიდან 21 (ოცდაერთი) დღის ვადაში, ქუთაისის სააპელაციო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატის მეშვეობით (ქუთაისი, ნიუპორტის ქ. №32).

მოსამართლეები:

გოჩა აბუსერიძე

მურთაზ მეშველიანი

ხათუნა ხომერიკი