



გადაწყვეტილება

საქართველოს სახელით
შესავალი ნაწილი

02 მაისი, 2019 წელი

ქ. თბილისი

თბილისის სააპელაციო სასამართლოს
ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატა

თავმჯდომარე - გელა ბადრიაშვილი

მოსამართლეები: ნინო ქადაგიძე

მარიამ ცისკაძე

სხდომის მდივანი - ნინო პაპინაშვილი

აპელანტი (მოსარჩელე) - სსიპ შემოსავლების სამსახური
წარმომადგენელი - ლ-----

მოწინააღმდეგე მხარე (მოპასუხეები) – შპს „ე---“ (ს/ნ 4-----); შპს „ბ-----“ (ს/ნ 4-----); ლ----- (პ/ნ 4-----); თ----- (პ/ნ 4-----); ქ----- (პ/ნ 0-----);
წარმომადგენლები - დ-----, ზ-----

დავის საგანი – ცრუმაგიერ პირებად აღიარება

გასაჩივრებული გადაწყვეტილება – თბილისის საქალაქო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა კოლეგიის 2018 წლის 30 აპრილის გადაწყვეტილება

სასარჩელო მოთხოვნა

შპს „ე---“ (ს/ნ 4-----), შპს „ბ-----“ (ს/ნ 4-----), ლ-----ა, თ----- და ქ----- ცნობილნი იქნენ ერთიმეორის ცრუმაგიერ პირებად.

მოპასუხეების პოზიცია

მოპასუხეებმა არ სცნეს სსიპ შემოსავლების სამსახურის სარჩელი, მიიჩნიეს იგი უსაფუძვლოდ, დაუსაბუთებლად და მოითხოვეს სარჩელის დაკმაყოფილებაზე უარის თქმა.

გასაჩივრებული გადაწყვეტილების დასკვნები

გასაჩივრებული გადაწყვეტილების სარეზოლუციო ნაწილი

თბილისის საქალაქო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა კოლეგიის 2018 წლის 30 აპრილის გადაწყვეტილებით სსიპ შემოსავლების სამსახურის სარჩელი, მოპასუხეების: შპს „ე---ს“, შპს „ბ----ს“, ლ-----ას, თ-----სა და ქ-----ს ერთიმეორის ცრუმაგიერ პირებად აღიარების თაობაზე, არ დაკმაყოფილდა.

გასაჩივრებული გადაწყვეტილებით დადგენილი ფაქტები

მეწარმეთა და არასამეწარმეო (არაკომერციული) იურიდიული პირების რეესტრიდან (მომზადების თარიღი 10/03/2016) ამონაწერის თანახმად, შპს „ე---ს“ (4-----) სახელმწიფო რეგისტრაციის თარიღია 31/01/2012 წელი, 100% წილის მფლობელი, პარტნიორი და დირექტორია ლ----- (პ/ნ 4-----). ვალდებულება, გირავნობა, ყადაღა/აკრძალვა, საგადასახადო გირავნობა/იპოთეკა, მოვალეთა რეესტრი - რეგისტრირებული არ არის. მოძრავ ნივთებსა და არამატერიალურ ქონებრივ სიკეთეზე გირავნობა/ლიზინგის უფლება: გირავნობა/ლიზინგის რეესტრი - R14007690 11/04/2014წ. კრედიტორი: სს საქართველოს ბანკი; საფუძველი: გირავნობის ხელშეკრულება, 11.04.2014წ.

ამონაწერი მეწარმეთა და არასამეწარმეო (არაკომერციული) იურიდიული პირების რეესტრიდან (მომზადების თარიღი 10/03/2016) თანახმად, შპს „ბ----ს“ (4-----) სახელმწიფო რეგისტრაციის თარიღია 14/07/2015 წელი, 100% წილის მფლობელი და პარტნიორი არის ქ----- (პ/ნ 0-----). დირექტორია თ----- (პ/ნ 4-----). ვალდებულება, გირავნობა, ყადაღა/აკრძალვა, საგადასახადო გირავნობა/იპოთეკა, მოძრავ ნივთებსა და არამატერიალურ ქონებრივ სიკეთეზე გირავნობა/ლიზინგის უფლება, მოვალეთა რეესტრი - რეგისტრირებული არ არის.(ტ.1. ს.ფ. 20-23);

საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს შემოსავლების სამსახურის შპს „ე---ს“ შედარების აქტის მიხედვით, 01-01-2016-დან 19-12-2016-მდე მდგომარეობით, შპს „ე---ს“ ერიცხება აღიარებული საგადასახადო დავალიანება. ძირითადი: 70495.87 ლარი; ჯარიმა: 3659.01 ლარი; საურავი: 29453 ლარი.

სსიპ შემოსავლების სამსახურის 29.06.2016 წლის N----- ბრძანების - ქონებაზე ყადაღის დადების შესახებ თანახმად, ყადაღა დაედო შპს „ე---ს“ (ს/ნ 4-----)

საკუთრებაში არსებულ ან/და ბალანსზე რიცხულ ნებისმიერ ქონებას. ბრძანება ჩაბარდა შპს „ე---“-ს დირექტორს ლ-----ს. 09.08.2016 წელს.

სსიპ შემოსავლების სამსახურის 29.06.2016 წლის N----- ბრძანების საფუძველზე 10.08.2016 წელს შედგა შემოსავლების სამსახურის აქტი N1, ქონებაზე ყადაღის დადების შესახებ. ყადაღა დაედო სალარო აპარატს DY 00026521 (ტ.1. ს.ფ. 19, 28-30.;

საქართველოს იუსტიციის სამინისტროს სახელმწიფო სერვისების განვითარების სააგენტოს 21.09.2016 წლის N01/253230 წერილის თანახმად, სახელმწიფო სერვისების განვითარების სააგენტოს სამოქალაქო აქტების მონაცემთა ელექტრონული ბაზაში არსებული ინფორმაციით ლ----- და ქ----- არიან მამა-შვილი. ლ-----ა და თ----- იმყოფებიან ქორწინებაში (ტ.1. ს.ფ. 24).

სარჩელს თან ერთვის 2015 წლის სასაქონლო ზედნადდებები, რომელთა თანახმად, შპს „ე---“ (ს/ნ 4-----) 2015 წლის პერიოდში, ყიდდა და იძენდა სხვადასხვა დასახელების საქონელს, სხვადასხვა იურიდიული და ფიზიკური პირებისაგან (ტ.1. ს.ფ. 31-55).

დადგენილი ფაქტები პირველი ინსტანციის სასამართლომ სამართლებრივად შემდეგნაირად შეაფასა

სასამართლომ მიუთითა საქართველოს საგადასახადო კოდექსის მე-19 და 246-ე მუხლებზე და განმარტა, რომ ურთიერთდამოკიდებულ პირებს შორის არსებული ეკონომიკური ურთიერთობა იმავდროულად არ ქმნის ფაქტობრივ და სამართლებრივ საფუძველს ამ პირების ცრუმაგიერ პირებად აღიარებისათვის, რამდენადაც ურთიერთდამოკიდებულ პირებად აღიარება გავლენას ახდენს ურთიერთდამოკიდებული პირების მიერ განხორციელებული ეკონომიკური საქმიანობის საგადასახადო რეგულირებაზე. ამასთანავე, ცრუმაგიერ პირებად აღიარებისათვის სახეზე უნდა იყოს გადასახადის გადამხდელის განსხვავების შეუძლებლობა იმ სხვა პირისაგან, რომელიც მის მიერ გამოყენებულია გადასახადის გადახდევინების უზრუნველყოფის ღონისძიებისათვის თავის არიდების მიზნით, ხოლო ის გარემოება, რომ გადასახადის გადამხდელი გადასახადის გადახდევინების უზრუნველყოფის ღონისძიებისათვის თავის არიდების მიზნით, ისეთ კავშირში შედის სხვა პირთან, რომ პრაქტიკულად შეუძლებელია მათი განსხვავება, უნდა დასტურდებოდეს მთელი რიგი ფაქტობრივი გარემოებებით, რაც განსახილველ შემთხვევაში საქმის მასალებით არ დასტურდება.

სასამართლომ განმარტა, რომ განსახილველ შემთხვევაში ვერ იქნა

წარმოდგენილი რაიმე დამადასტურებელი მტკიცებულება, რომლითაც დადასტურდებოდა, რომ შპს

„ბ----“, ლ-----ს, თ-----სა და ქ-----ს მიერ გამოყენებულ იქნა გადასახადის გადამხდელის შპს „ე---ს“ გადასახადის გადახდევინების უზრუნველყოფის ღონისძიებებისთვის თავის არიდების მიზნით. 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 მტკიცებულებები, საქმეზე დადგენილი ფაქტობრივი გარემოებები არ ქმნის მოპასუხე იურიდიული და ფიზიკური პირების ცრუმაგიერ პირებად აღიარებისა და შესაბამისად, სარჩელის დაკმაყოფილების საფუძველს.

სსიპ შემოსავლების სამსახურის სააპელაციო მოთხოვნა

თბილისის საქალაქო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა კოლეგიის 2018 წლის 30 აპრილის გადაწყვეტილების გაუქმება და ახალი გადაწყვეტილების მიღებით სასარჩელო მოთხოვნის დაკმაყოფილება.

სსიპ შემოსავლების სამსახურის სააპელაციო საჩივრის ფაქტობრივი და სამართლებრივი საფუძვლები

აპელანტის მითითებით, სსიპ შემოსავლების სამსახურის სარჩელი სრულად აკმაყოფილებს სსკ-ის 246-ე მუხლით გათვალისწინებულ წინაპირობებს. შპს „ე---“ (ს/ნ 4-----), ლ----- (პ/ნ 4-----), შპს „ბ----“ (ს/ნ 4-----), ქ----- (პ/ნ 0-----) და თ----- (პ/ნ 4-----) წარმოადგენენ ერთმანეთის ცრუმაგიერ პირებს შემდეგი გარემოებების გათვალისწინებით:

2016 წლის 19 დეკემბრის მდგომარეობით შემოსავლების სამსახურის ერთიანი ელექტრონული ბაზის მონაცემებით შპს „ე---ს“ (ს/ნ 4-----), 100% დამფუძნებელი და დირექტორი ლ----- პ/ნ 4-----) ერიცხება აღიარებული საგადასახადო დავალიანება 103607.88 ლარის ოდენობით.

შპს „ე---ს“ (ს/ნ 4-----) ქონებაზე საგადასახადო გირავნობის/იპოთეკის უფლება დარეგისტრირდა 2016 წლის 04 აპრილს, რომელსაც გადასახადის გადამხდელი გაეცნო 2016 წლის 08 აპრილს. ასევე, 2016 წლის 29 ივნისს გამოიცა ბრძანება N----- შპს „ე---ს“ (ს/ნ 4-----) ქონებაზე ყადაღის დადების შესახებ. გადასახადის გადამხდელის მიერ წარმოდგენილი და მარეგისტრირებული ორგანოებიდან მიღებული ინფორმაციის შესაბამისად, შპს „ე---ს“ (ს/ნ 4-----) საკუთრებაში ან/და ბალანსზე ერიცხება მხოლოდ საკონტროლო სალარო აპარატი DY00026521.

2015 წლის 14 ივლისს დაფუძნდა შპს „ბ----“ (ს/ნ 4-----). შპს „ბ----ს“ 100%-იანი წილის მფლობელი ქ----- (პ/ნ 0-----) არის შპს „ე---ს“ დამფუძნებლის და დირექტორის ლ-----ს (პ/ნ 4-----) შვილი, ხოლო შპს „ბ----ს“ დირექტორი თ----- (პ/ნ 4-----) არის ლ-----ს (პ/ნ 4-----) მეუღლე.

შპს „ბ----“ (ს/ნ 4-----) ახორციელებს იგივე საქმიანობას, იგივე მისამართზე, სადაც საქმიანობდა შპს „ე---“, კომპანიებს ჰყავთ ერთიდაიგივე კონტრაქტები, ამასთან საკონტროლო სალარო აპარატი DY00091572, რომელსაც იყენებდა შპს „ე---“ გლდანი-ნაძალადევში, თ----- ქ., წყალკანალის მიმდებარე ტერიტორიაზე, იგივე მისამართზე გადაირეგისტრირა შპს „ბ----მ“.

შპს „ე---მ“ (ს/ნ 4-----) საგადასახადო გირავნობის/იპოთეკის წარმოშობამდე, 2015 წლის ივლის-ოქტომბრის პერიოდში, ჯამში 72111 ლარის ქონება გადააწერა შპს „ბ----ს“ (ს/ნ 4-----). ზემოაღნიშნული ოპერაცია გამყიდველმა საწარმომ დაბეგრა და არ გადაიხადა გადასახადი, ხოლო მყიდველმა საწარმომ შეიმცირა შესაბამისი გადასახდელი თანხა (ჩაითვალა დღგ).

2016 წლის მარტი-აპრილის პერიოდში, შპს „ე---მ“ (ს/ნ 4-----) დააზუსტა 2012-2015 წლების დღგ და მოგების გადასახადების დეკლარაციები და შესაბამისად დაერიცხა გადასახდელი თანხა 95238 ლარის ოდენობით, რის შემდგომაც შეაჩერა სამეწარმეო საქმიანობა.

სსიპ შემოსავლების სამსახური მიუთითებს, რომ შპს „ე---“ (ს/ნ 4-----), ლ----- (პ/ნ 4-----), შპს „ბ----“ (ს/ნ 4-----) ქ----- (პ/ნ 0-----) და თ----- (პ/ნ 4-----) მოქმედებდნენ საერთო მიზნით და შპს „ე---ს“ (ს/ნ 4-----) მიერ ქონების გადაწერა ურთერთდამოკიდებულ ახლადდარეგისტრირებულ საწარმოზე, ამის შემდგომ კი წინა პერიოდების დეკლარაციების დაზუსტება, დავალიანების დარიცხვა და საქმიანობის შეჩერება, მიზნად ისახავდა საგადასახადო დავალიანების გადახდევინების ღონისძიებებისგან თავის არიდებას.

აპელანტის მითითებით, პირველი ინსტანციის სასამართლომ თავის გადაწყვეტილებაში სამართლიანად მიუთითა, რომ სსკ-ის 246-ე მუხლის ჩანაწერი არ მოიაზრებს პირთა ფიზიოლოგიურ თუ საიდენტიფიკაციო მონაცემთა შორის განსხვავებას, არამედ, გადასახადის გადამხდელთა განსხვავება შეუძლებელი უნდა იყოს მათი მიზნიდან გამომდინარე. ფაქტობრივად არსებულ ორ ან მეტ პირს შორის განხორციელებული უპერაცია მიმართული უნდა იყოს საერთო მიზნის მიღწევისკენ. თუმცა, ამავედროულად ეს მიზანი უნდა წარმოადგენდეს საგადასახადო ვალდებულების გადახდევინების უზრუნველყოფის ღონისძიებისგან თავის არიდებას. ამრიგად განხორციელებული კონკრეტული ოპერაცია უნდა შეფასდეს, ემსახურება თუ

არა იგი საგადასახადო ვალდებულების გადახდევენების უზრუნველყოფის ღონისძიებისაგან თავის არიდებას.

მიუხედავად სწორი სამართლებრივი მსჯელობისა, სასამართლომ არასწორად დაადგინა, რომ საქმეში არ მოიპოვებოდა არც ერთი მტკიცებულება, რაც დაადასტურებდა ან პირთა გაუმიჯნაობის ფაქტს, ან ქონების გარიდების ოპერაციის არსებობას.

სააპელაციო საჩივრის ავტორი მიუთითებს, რომ სასამართლოს მიერ არასწორი მსჯელობის ჩამოყალიბება განაპირობა მის მიერვე ფაქტობრივი გარემოებების დადგენისას დაშვებულმა შეცდომებმა. სასამართლოს პრაქტიკულად არ დაუდგენია და არ უხსენებია ის ფაქტობრივი გარემოებები, რომლებიც ქმნიდნენ 246-ე მუხლის გამოყენების საფუძველს (აღნიშნულთან დაკავშირებით დეტალურად იხ. ფაქტობრივი უსწორობების გრაფა). შესაბამისად, ამ ფაქტების ყურადღების მიღმა დატოვებამ საბოლოო ჯამში შექმნა სასამართლოს არასწორი და უსაფუძვლო გადაწყვეტილება.

სააპელაციო საჩივრის ავტორის მითითებით, სსიპ შემოსავლების სამსახურის მიერ წარმოდგენილი სასარჩელო განცხადებით დასტურდება, რომ მოპასუხე პირთა მიმართ სახეზე არის საგადასახადო კოდექსის 246-ე მუხლით გათვალისწინებული წინაპირობები, რაც აუცილებელია პირთა ცრუმაგიერ პირებად ასაღიარებლად.

სააპელაციო სასამართლოს მიერ გასაჩივრებული გადაწყვეტილების შეცვლის ფაქტობრივი და სამართლებრივი 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. სააპელაციო პალატას მიაჩნია, რომ აპელანტის მიერ სააპელაციო საჩივარში მითითებული ფაქტობრივი და სამართლებრივი საფუძვლები ქმნის სამოქალაქო საპროცესო კოდექსის 393-ე და 394-ე მუხლების შემადგენლობას, შესაბამისად, გასაჩივრებული გადაწყვეტილების გაუქმების პროცესუალურ-სამართლებრივ საფუძვლებს.

საქართველოს სამოქალაქო საპროცესო კოდექსის 385-ე მუხლის მეორე

ნაწილის შესაბამისად, როდესაც არსებობს გასაჩივრებული გადაწყვეტილების გაუქმების აბსოლუტური საფუძვლები (სსსკ-ის 394-ე მუხლით გათვალისწინებული შემთხვევები), სააპელაციო სასამართლოს შეუძლია თვითონ გამოიტანოს გადაწყვეტილება, რა დროსაც სსსკ-ის 386-ე მუხლის მიხედვით გასაჩივრებული გადაწყვეტილების შეცვლით იღებს ახალ გადაწყვეტილებას.

სააპელაციო სასამართლო მიუთითებს პირველი ინსტანციის სასამართლოს მიერ დადგენილ ფაქტობრივ გარემოებებზე და სამართლებრივი შეფასების თვალსაზრისით აღნიშნავს შემდეგს

განსახილველი დავის საგანს წარმოადგენს პირთა ცრუმაგიერად აღიარება, რასაც არეგულირებს საქართველოს საგადასახადო კანონმდებლობა. საგადასახადო კოდექსის 246-ე მუხლის პირველი ნაწილის თანახმად, თუ სასამართლო დაადგენს, რომ პრაქტიკულად შეუძლებელია გადასახადის გადამხდელის განსხვავება სხვა პირისგან და ეს პირი გამოყენებულია გადასახადის გადახდევინების უზრუნველყოფის ღონისძიებებისთვის თავის არიდების მიზნით, ითვლება, რომ აღნიშნული პირები არიან ერთიმეორის ცრუმაგიერი პირები. ამავე მუხლის მეორე ნაწილის მიხედვით კი, გადასახადის გადამხდელის აღიარებული საგადასახადო დავალიანების გადახდევინების მიზნით, საგადასახადო ორგანოს უფლება აქვს, ცრუმაგიერი პირის მიმართ განახორციელოს საგადასახადო დავალიანების გადახდევინების უზრუნველყოფის ღონისძიებები.

მითითებული ნორმის შინაარსის გათვალისწინებით, სააპელაციო სასამართლო აღნიშნავს, რომ კანონმდებელი არ ასახელებს გარემოებებს, რომელთა ერთობლიობა ქმნის ცრუმაგიერ პირებად აღიარების საფუძველს. სასამართლომ კონკრეტული გარემოებების შეფასების შედეგად უნდა განსაზღვროს მოცემული ნორმის საკანონმდებლო მიზანი. ცალსახაა, რომ ცრუმაგიერ პირებად აღიარებისათვის სახეზე უნდა იყოს გადასახადის გადამხდელის განსხვავების შეუძლებლობა სხვა იმ პირისაგან, რომელიც გამოყენებულია გადასახადის გადახდევინების უზრუნველყოფის ღონისძიებისათვის თავის არიდების მიზნით, ანუ გადასახადის გადამხდელი პირი, რომელსაც გააჩნია საგადასახადო ვალდებულებები, მისი გადახდისაგან თავის არიდების მიზნით ისეთ კავშირში შედის სხვა პირთან, რომ პრაქტიკულად შეუძლებელია მათი განსხვავება.

სააპელაციო პალატა განმარტავს, რომ პირთა ცრუმაგიერად ცნობა წარმოადგენს საგადასახადო დავალიანების გადახდევინებისათვის უზრუნველყოფის ღონისძიების გამოყენების ერთ-ერთ მნიშვნელოვან ინსტრუმენტს. აღიარებითი სარჩელის დაკმაყოფილების პირობებში საგადასახადო ორგანოს წარმოეშევა სამართლებრივი საფუძველი აამოქმედოს კოდექსით გათვალისწინებული უზრუნველყოფის ნებისმიერი

ლონისძიება ცრუმაგიერ პირთა მიმართ. უზრუნველყოფის ღონისძიების კანონდარღვევით გამოყენებამ შესაძლებელია გამოიწვიოს ერთის მხრივ გადასახადის გადამხდელის საქართველოს კონსტიტუციით გარანტირებული საკუთრების უფლების გაუმართლებელი ხელყოფა, ხოლო მეორეს მხრივ კონფლიქტში მოვიდეს ამავე კონსტიტუციის იმპერატიულ დანაწესთან გადასახადების სავალდებულო წესით გადახდასთან დაკავშირებით. კონსტიტუციის 21-ე მუხლი წარმოადგენს საკუთრების უფლების დაცვის გარანტს, ისევე როგორც 94-ე მუხლი ადგენს გადასახადთა გადახდის გარდუვალობას. მოცემული დავის მნიშვნელობა განსაკუთრებულია, ვინაიდან გადაწყვეტილების შედეგით არ უნდა მოხდეს ბალანსის დარღვევა როგორც საჯარო და კერძო ინტერესებს შორის, ასევე, სახელმწიფოს, როგორც კრედიტორის და გადასახადის გადამხდელის, როგორც მოვალის კანონიერ ინტერესებს შორის. სადავო ურთიერთობის მარეგულირებელი ნორმა იცავს სახელმწიფოს კანონიერ ინტერესს და გადასახადის გადამხდელთ უზღუდავს შესაძლებლობას თავი აარიდონ მათზე დაკისრებულ ვალდებულებას - სახელმწიფო ბიუჯეტში სავალდებულო შენატანს.

სააპელაციო პალატას მიაჩნია, რომ პირთა ცრუმაგიერად დადგენის მიზნით, მნიშვნელოვანია სწორად შეფასდეს საგადასახადო ვალდებულების მქონე პირის მიერ განხორციელებული ოპერაციები, დადგინდეს ჭეშმარიტი მიზანი, ოპერაციაში მონაწილე პირთა ნამდვილი ნება. აღნიშნულის ფარგლებში უნდა შეფასდეს გადასახადის გადამხდელთან მჭიდრო კავშირში მყოფ პირთა ქმედება თანხვედრაში მოდის თუ არა იგი გადამხდელის სურვილთან/მიზანთან თავი აარიდოს გადასახადის გადახდევინების ღონისძიებას. სწორედ პირთა ცრუმაგიერად ცნობის ბედს განსაზღვრავს გადამხდელის მიზნის დადგენა. 246-ე მუხლის დეფინიციაც აქცენტს აკეთებს გადამხდელის მიზანზე. უკეთუ გადამხდელი სხვა პირთან ერთად მოქმედებს იმ მიზნით, რომ შექმნას იმგვარი ფაქტობრივი თუ სამართლებრივი მოცემულობა, რომ შეუძლებელი გახდეს საგადასახადო დავალიანებაზე უზრუნველყოფის ღონისძიების გამოყენება, ისინი აკმაყოფილებენ ცრუმაგიერად ცნობის წინაპირობებს. ამასთან, სააპელაციო პალატას მიაჩნია, რომ ამგვარი მოცემულობის შექმნა შესაძლებელია წინ უსწრებდეს დავალიანების წარმოშობას. გადამხდელი იმ მოლოდინით, რომ წარმოეშვება საგადასახადო ვალდებულება, მისგან თავის არიდების მიზნით ახორციელებს კონკრეტულ ქმედებებს, იქნება ეს აქტივების გარიდება, საწარმოს საქმიანობის დანაწევრება თუ სხვა. საგადასახადო ვალდებულების არსებობის პირობებში, გადასახადის გადამხდელი, ფაქტობრივად, მოკლებულია შესაძლებლობას გაარიდოს აქტივი, ვინაიდან კანონმდებლობა დავალიანების წარმოშობის მომენტიდანვე ითვალისწინებს უზრუნველყოფის ღონისძიების გავრცელებას გადამხდელის სრულ ქონებაზე და როგორც წესი, ამგვარი ღონისძიების გავრცელებას ადგილი აქვს ავტომატურ რეჟიმში. შემოსავლების სამსახურში არსებული გადასახადის გადამხდელთა მონაცემთა ელექტრონული ბაზა

უზრუნველყოფს უზრუნველყოფის ღონისძიების გავრცელებას საგადასახადო დავალიანების წარმოშობის მომენტიდანვე. შესაბამისად, სააპელაციო პალატას მიაჩნია, რომ ცრუმაგიერი მფლობელობის ნორმა ვრცელდება არამარტო იმ პირთა მიმართ, ვინც საგადასახადო ვალდებულებათა თავის არიდების მიზნით განახორციელეს კონკრეტული ოპერაციები დავალიანების წარმოშობის შემდგომ, არამედ ამ დავალიანების წარმოშობის მომენტამდეც. მოცემულ შემთხვევაში მნიშვნელოვანია გადასახადის გადამხდელის მიზანი - მოქმედებს თუ არა იგი საგადასახადო ვალდებულების გადახდევინებისაგან თავის არიდების მიზნით, იქნება ეს უკვე წარმოშობილი თუ მოსალოდნელი ვალდებულების პირობებში. თუმცა, აქვე უნდა აღინიშნოს, რომ მოსალოდნელი საგადასახადო ვალდებულების თავის არიდების შემთხვევებში, საგადასახადო ორგანოს ეკისრება მტკიცების ტვირთი - დაადასტუროს, რომ ქონების გარიდების მომენტში გადამხდელმა იცოდა მოსალოდნელი დავალიანების შესახებ და სწორედ მისგან თავის არიდების მიზნით განახორციელა კონკრეტული ოპერაცია.

სააპელაციო პალატა ვერ გაიზიარებს პირველი ინსტანციის სასამართლოს მსჯელობას ურთიერთდამოკიდებული პირების შესახებ, სადაც აღნიშნულია, რომ ურთიერთდამოკიდებულ პირებს შორის არსებული ეკონომიკური ურთიერთობა იმავდროულად, არ ქმნის ფაქტობრივ და სამართლებრივ საფუძველს ამ პირების ცრუმაგიერად აღიარებისათვის, რამდენადაც ურთიერთდამოკიდებულ პირებად აღიარება გავლენას ახდენს ურთიერთდამოკიდებული პირების მიერ განხორციელებული ეკონომიკური საქმიანობის საგადასახადო რეგულირებაზე. პალატა განმარტავს, რომ საგადასახადო კოდექსის მე-19 მუხლი განსაზღვრავს ურთიერთდამოკიდებული პირების ცნებას, იგი მოიცავს ჩამონათვალს იმ შემთხვევებისა, როდესაც პირები ითვლებიან ურთიერთდამოკიდებულებად. ნორმაში ასახული ჩამონათვალი ცხადყოფს, რომ ურთიერთდამოკიდებულ პირებს გააჩნიათ ერთმანეთთან მჭიდრო კავშირი, იქნება ეს ეკონომიკური თუ ნათესაური კავშირი. პირთა ცრუმაგიერად დადგენის ეტაპზე განსაკუთრებული ყურადღება უნდა მიექცეს მათ ურთიერთდამოკიდებულების საკითხსაც, ვინაიდან პირთა შორის ახლო კავშირი მაღალი რისკის მატარებელია იმ კუთხით, რომ არსებობს დიდი შანსი ამგვარმა კავშირმა გავლენა იქონიოს გარიგების შინაარსზე და მის სამართლებრივ შედეგებზე. სასამართლომ ჯეროვანი ანალიზის საფუძველზე უნდა განსაზღვროს სახეზეა თუ არა ურთიერთდამოკიდებულების გავლენა მხარეებს შორის ჩამოყალიბებულ სამართლებრივ ურთიერთობებზე. აქვე უნდა აღინიშნოს, რომ ურთიერთდამოკიდებული პირების არარსებობა, იმავდროულად არ გამორიცხავს პირთა ცრუმაგიერობას. ასეთ შემთხვევებში უნდა შეფასდეს გადასახადის გადამხდელის საქმიანობის ისტორია, მის მიერ განხორციელებული ოპერაციები, გარიგებაში მონაწილე კონტრაქტენტი პირების დამოკიდებულება გარიგების შინაარსის, შედეგის მიმართ და მასზედ, თუ

როგორი ეკონომიკური ეფექტის მომტანი იქნება მხარეთა შორის განხორციელებული გარიგება მასში მონაწილე თითოეულ პირზე.

ამდენად, „საქართველოს საგადასახადო კოდექსის“ 246-ე მუხლის დისპოზიციიდან გამომდინარე, იმისათვის, რომ დადასტურდეს ცრუმაგიერი მფლობელობის ფაქტი, სავალდებულოა დადგინდეს, რომ მოპასუხეები საერთო ეკონომიკური ინტერესების საფუძველზე მოქმედებდნენ გადახდევინების უზრუნველყოფის ღონისძიებისათვის თავის არიდების მიზნით. აღნიშნული გარემოების დადგენის თვალსაზრისით, პრინციპული მნიშვნელობა ენიჭება იმ ფაქტის დადასტურებას, რომ დაფუძნებულ კომპანიას არ გააჩნია რეალური დამოუკიდებლობა, შექმნილია ფორმალურად, საწარმოები შექმნილია ერთი და იგივე გარიგებების განხორციელების მიზნით, ერთ საწარმოზე ფორმდება აქტივები, ხოლო მეორეზე ვალდებულებები, საწარმო გამოიყენება სხვა საწარმოს ან პარტნიორის ვალდებულებების დასაფარად და საწარმოების დამოუკიდებულების ხარისხი არ იძლევა მათი გამიჯვნის შესაძლებლობას.

განსახილველ შემთხვევაში, დადგენილია, რომ 2016 წლის 19 დეკემბრის მდგომარეობით შემოსავლების სამსახურის ერთიანი ელექტრონული ბაზის მონაცემებით შპს „ე---ს“ 100% დამფუძნებელი და დირექტორია ლ-----
შპს „ე---ს“ ერიცხება აღიარებული საგადასახადო დავალიანება 103607.88 ლარის ოდენობით.

შპს „ე---ს“ ქონებაზე საგადასახადო გირავნობის/იპოთეკის უფლება დარეგისტრირდა 2016 წლის 04 აპრილს, რომელსაც გადასახადის გადამხდელი გაეცნო 2016 წლის 08 აპრილს. ასევე, 2016 წლის 29 ივნისს გამოიცა ბრძანება N----- შპს „ე---ს“ ქონებაზე ყადაღის დადების შესახებ. გადასახადის გადამხდელის მიერ წარმოდგენილი და მარეგისტრირებული ორგანოებიდან მიღებული ინფორმაციის შესაბამისად, შპს „ე---ს“ საკუთრებაში ან/და ბალანსზე ერიცხება მხოლოდ საკონტროლო სალარო აპარატი DY00026521.

2015 წლის 14 ივლისს დაფუძნდა შპს „ბ-----“. შპს „ბ-----ს“ 100%-იანი წილის მფლობელი ქ----- არის შპს „ე---ს“ დამფუძნებლის და დირექტორის ლ-----ს შვილი, ხოლო შპს „ბ-----ს“ დირექტორი თ----- არის ლ-----ს მეუღლე.

შპს „ბ-----“ ახორციელებს იგივე საქმიანობას, იგივე მისამართზე, სადაც საქმიანობდა შპს „ე---“, კომპანიებს ჰყავთ ერთიდაიგივე კონტრაქტები, ამასთან საკონტროლო სალარო აპარატი DY00091572, რომელსაც იყენებდა შპს „ე---“ გლდანის- ნაძალადევში, თ----- ქ., წყალკანალის მიმდებარე ტერიტორიაზე, იგივე მისამართზე გადაირეგისტრირა შპს „ბ-----მ“.

შპს „ე---მ“ საგადასახადო გირავნობის/იპოთეკის წარმოშობამდე, 2015 წლის

ივლის-ოქტომბრის პერიოდში, ჯამში 72111 ლარის ქონება გადააწერა შპს „ბ----ს“. ზემოაღნიშნული ოპერაცია გამყიდველმა საწარმომ დაბეგრა და არ გადაიხადა გადასახადი, ხოლო მყიდველმა საწარმომ შეიმცირა შესაბამისი გადასახდელი თანხა (ჩაითვალა დღგ).

2016 წლის მარტი-აპრილის პერიოდში, შპს „ე---მ“ დააზუსტა 2012-2015 წლების დღგ და მოგების გადასახადების დეკლარაციები და შესაბამისად დაერიცხა გადასახდელი თანხა 95238 ლარის ოდენობით, რის შემდგომაც შეაჩერა სამეწარმეო საქმიანობა.

სააპელაციო პალატას მიაჩნია, რომ შპს „ბ----“ ფიზიკურ პირთა - ლ-----ს, ქ-----სა და თ-----ს მიერ გამოყენებულ იქნა იმ მიზნით, რომ შპს „ე---ს“ თავი აერიდებინა კუთვნილი საგადასახადო ვალდებულებისათვის. შედეგობრივად, შპს „ბ----ს“ გადაეცა აქტივი, (მათ შორის შპს „ე---ს“ სალარო აპარატიც) რომელმაც გააგრძელა იგივე ეკონომიკური საქმიანობა, ხოლო შპს „ე---ს“ დარჩა პასივი - საგადასახადო დავალიანება, რომელიც კომპანიის შეზღუდული პასუხისმგებლობის ფორმიდან და აქტივის გარიდებიდან გამომდინარე დარჩა არაუზრუნველყოფილი. ამრიგად, შპს „ე---მ“ ფაქტობრივად „გამოიცვალა“ სახელწოდება, „ჩამოიწერა“ საგადასახადო ვალდებულება და ამგვარად გააგრძელა საქმიანობა. პალატას მიაჩნია, რომ ლ-----მ, ქ-----მ და თეა ბერიშვილმა, რომლებიც არიან ურთიერთდამოკიდებული პირები (მე-19 მუხლის „ზ“ ქვეპუნქტი: პირები ერთად, პირდაპირ ან არაპირდაპირ აკონტროლებენ მესამე პირს), მათი კონტროლის ქვეშ არსებული კომპანიები გამოიყენეს იმგვარად, რომ მოახდინეს ერთ-ერთ კომპანიაში არსებული აქტივების დისტანცირება საგადასახადო ვალდებულებისაგან და სწორედ ამ მიზნით გაარიდეს იგი მეორე კომპანიაში. მნიშვნელოვანია, რომ ორივე კომპანიას აკონტროლებს ერთი პირი - ოჯახის წევრები (ცოლ-ქმარი და შვილი). ამდენად, სწორედ მათ შორის არსებულმა განსაკუთრებულმა ურთიერთობამ მოახდინა გავლენა მასზე, რომ განხორციელებინათ საგადასახადო ვალდებულების გადახდევინების უზრუნველყოფის ღონისძიებისაგან თავის არიდება. პალატას მიაჩნია, რომ შპს „ბ----სათვის“ ქონების გადაცემას თან არ ახლდა ნამდვილი საკუთრების უფლების განხორციელება. ამ ოპერაციის ჭეშმარიტი მიზანი იყო არა საკუთრების უფლების გადასვლა შპს „ბ----ზე“, არამედ პირთა ჯგუფის მიერ იმგვარი ფორმის გამოძებნა, რაც შესაძლებელს გახდიდა სამეწარმეო საქმიანობის გაგრძელებას საგადასახადო ვალდებულების გვერდის ავლით. კანონით ნებადართული ქმედების განხორციელებაც კი, თუკი იგი ისახავს კანონსაწინააღმდეგო მიზანს - გადასახადებისაგან თავის არიდებას, წარმოადგენს პირთა ცრუმაგიერ მფლობელად აღიარების წინაპირობას. მოცემულ პირობებში, პალატას მიაჩნია, რომ კომპანიების სამართლებრივი ფორმა - შეზღუდული პასუხისმგებლობა, ვერ გახდება მათი დამფუძნებლების/დირექტორის ქონების დაცვის გარანტი კრედიტორი

სახელმწიფოს წინაშე. მათ ისევე ეკისრებათ პასუხისმგებლობა შპს „ე---ს“ საგადასახადო ვალდებულებებისათვის, როგორც თავად ამ კომპანიას. მოპასუხე ფიზიკურ და იურიდიულ პირებს გააჩნდათ მხოლოდ ერთი მიზანი და ამ მიზანში ისინი ერთმანეთისგან არ განსხვავდებოდნენ, რომ გაერიდებინათ ქონება კომპანიიდან იმგვარად რომ თავი აერიდებინათ საგადასახადო ვალდებულების გადახდევინების უზრუნველყოფის ღონისძიებისაგან.

სააპელაციო პალატა შეზღუდული პასუხისმგებლობის მქონე კომპანიის ვალდებულებების გამო პარტნიორის პასუხისმგებლობის საკითხზე მსჯელობისას მიუთითებს საქართველოს უზენაესი სასამართლოს მნიშვნელოვან განმარტებაზე: „მეწარმეთა შესახებ“ საქართველოს 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. პარტნიორის პირადი პასუხისმგებლობის აღნიშნული წესი გამომდინარეობს იმ დოქტრინიდან, რომელსაც სამეწარმეო სამართალში „კორპორატიული საფარველის გაჭოლვის“ ან სხვაგვარად „გამჭოლი პასუხისმგებლობის“ დოქტრინა ეწოდება. „გამჭოლი პასუხისმგებლობის“ გამოყენების საჭიროება, როგორც წესი, წარმოიშობა იმ შემთხვევაში, როცა ვალდებულება წარმოეშვა კომპანიას, მაგრამ იგი არ არის გადახდისუნარიანი. კრედიტორი, გადახდისუნარიანი პირის ძიებაში, უჩივის კომპანიის პარტნიორს და მიუთითებს, რომ ამა თუ იმ მიზეზის გამო, ის პირადად აგებს პასუხს კომპანიის სახელით წარმოშობილი ვალდებულებებისათვის. ასეთ შემთხვევაში, როდესაც კომპანია გადახდისუნაროა და კრედიტორი ითხოვს გადახდას პარტნიორისაგან, სასამართლომ უნდა გადაწყვიტოს, ვალდებულების შეუსრულებლობით წარმოშობილი დანაკარგი დააკისროს მესამე პირს თუ პარტნიორს. ყოველ ასეთ შემთხვევაში შეზღუდული პასუხისმგებლობის პრინციპის უპირობო გამოყენება გამოიწვევდა შედეგს, რომელიც ყოველთვის კრედიტორს აზარალებს. ...საგადასახადო ვალდებულებების კონტექსტში გამჭოლი პასუხისმგებლობა გამოიყენება, როცა კომპანიის პარტნიორების საქმიანობა მიმართულია გადასახადებისაგან თავის არიდების სქემების შექმნისაკენ და კომპანია გამოიყენება, როგორც გადასახადებისაგან თავის არიდების „ინსტრუმენტი“. ...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“ (სუსნას-1307-1245-2014 6 მაისი, 2015 წელი).

ყოველივე ზემოაღნიშნული სააპელაციო სასამართლოს აძლევს საფუძველს გაიზიაროს აპელანტის პოზიცია იმის თაობაზე, რომ შპს „ე---“, ლ-----, შპს „ბ-----“, ქ----- და თ----- მოქმედებდნენ საერთო მიზნით და შპს „ე---ს“ მიერ ქონების გადაწერა ურთერთდამოკიდებულ ახლადდარეგისტრირებულ საწარმოზე, ამის შემდგომ კი წინა პერიოდების დეკლარაციების დაზუსტება, დავალიანების დარიცხვა და საქმიანობის შეჩერება, მიზნად ისახავდა საგადასახადო დავალიანების გადახდევის ღონისძიებებისგან თავის არიდებას.

ზემოაღნიშნულიდან გამომდინარე, სააპელაციო სასამართლო მიიჩნევს, რომ უნდა გაუქმდეს გასაჩივრებული გადაწყვეტილება და უნდა დაკმაყოფილდეს სსიპ შემოსავლების სამსახურის სააპელაციო საჩივარი.

პროცესის ხარჯები:

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

ს ა რ ე ზ ო ლ უ ც ი ო ნ ა წ ი ლ ი

სასამართლომ იხელმძღვანელა საქართველოს ადმინისტრაციული საპროცესო კოდექსის პირველი მუხლის მე-2 ნაწილით, საქართველოს სამოქალაქო საპროცესო კოდექსის 257-ე, 372-ე, 384-ე, 389-ე მუხლებით და

გ ა დ ა წ ყ ვ ი ტ ა:

1. სსიპ შემოსავლების სამსახურის **სააპელაციო საჩივარი დაკმაყოფილდეს;**
2. გაუქმდეს თბილისის საქალაქო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა კოლეგიის 2018 წლის 30 აპრილის გადაწყვეტილება და მიღებულ იქნეს **ახალი გადაწყვეტილება;**
3. სსიპ შემოსავლების სამსახურის სარჩელი **დაკმაყოფილდეს;**
4. შპს „ე---“ (ს/ნ 4-----), შპს „ბ-----“ (ს/ნ 4-----), ლ----- (პ/ნ 4-----), თ----- (პ/ნ 4-----) და ქ----- (პ/ნ 0-----) აღიარებული იქნენ ერთმანეთის ცრუმაგიერ პირებად;
5. გადაწყვეტილება შეიძლება გასაჩივრდეს **საკასაციო საჩივრით** საქართველოს უზენაესი სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატაში (თბილისი, ძმები ზუბალაშვილების ქ. №32) თბილისის სააპელაციო

სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატის მეშვეობით (თბილისი, გრ. რობაქიძის გამზ. №7ა) მხარეთათვის დასაბუთებული გადაწყვეტილების ჩაბარებიდან 21 (ოცდაერთი) დღის ვადაში.

თავმჯდომარე

გელა ბადრიაშვილი

მოსამართლეები:

ნინო ქადაგიძე

მარიამ ცისკაძე