



ბ რ ძ ა ნ ე ბ ა

საქართველოს სახელით

19 სექტემბერი, 2019 წელი
ქ.ქუთაისი

**ქუთაისის სააპელაციო სასამართლო
ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატა**

მოსამართლეები: ნანა კალანდაძე (მომხსენებელი)
ნათუნა ხომერიკი, გოჩა აბუსერიძე

სხდომის მდივანი- ეკატერინე სილაგაძე

საჩივრის ავტორი – სსიპ შემოსავლების სამსახური

წარმომადგენელი - სსიპ შემოსავლების სამსახურის დავების დეპარტამენტი
(წარმომადგენელი - შ----ა კო-----ი)

მოწინააღმდეგე მხარე – შპს „ს----- 2---“, შპს „ვ-----“, გ---- კ-----ა, ზ----- ნ-----
--ა

წარმომადგენელი - გ---- ფ-----

დავის საგანი – ცრუმაგიერ პირებად აღიარება

გასაჩივრებული განჩინება – ზუგდიდის რაიონული სასამართლოს 2018 წლის 07 მარტის გადაწყვეტილება

1. აპელანტის მოთხოვნა – ზუგდიდის რაიონული სასამართლოს 2018 წლის 07 მარტის გადაწყვეტილების გაუქმება და ახალი გადაწყვეტილების მიღებით სარჩელის დაკმაყოფილება.

2. გასაჩივრებული გადაწყვეტილების დასკვნებზე მითითება

2017 წლის 19 ივნისს ზუგდიდის რაიონულ სასამართლოს სარჩელით მიმართა სსიპ შემოსავლების სამსახურმა მოპასუხეების -შპს „ს----- 2---“-ის, შპს „ვ----- ს“, გ---- კ-----ას და ზ-----ა ნ-----ას მიმართ და მათი ერთიმეორის ცრუმაგიერ პირებად აღიარება მოითხოვა.

2.1. მოსარჩელემ სარჩელით წარმოდგენილი მოთხოვნა დააფუძნა შემდეგ გარემოებებს:

2.1.1. 2017 წლის 12 ივნისის მდგომარეობით შპს „ს----- 2---“-ს შემოსავლების სამსახურის ერთიანი ელექტრონული ბაზის მონაცემებით ერიცხება აღიარებული საგადასახადო დავალიანება 402 515.55 ლარის ოდენობით, რაც წარმოშობილია დეკლარაციებისა და საგადასახადო შემოწმების საფუძველზე.

2.1.2. მეწარმეთა და არასამეწარმეო (არაკომერციული) იურიდიული პირების რეესტრიდან ამონაწერი შესაბამისად შპს „ს-----2---“ (საიდენტიფიკაციო კოდი - 2-----, იურიდიული მისამართი - წ-----ის რაიონი, ქ.ჯ-----, ფ-----ს ქუჩა №--), რეგისტრირებულია 2009 წლის 30 ნოემბრიდან. დირექტორად და 50%-ის მფლობელად მითითებულია გ---- კ-----ა. საქმიანობის სფეროს წარმოადგენს შაქრითა და ფქვილით საბითუმო ვაჭრობა.

2.1.3. 2012 წლის 18 ივლისის №0----- შეტყობინებით შპს „ს----- 2---“-ის მიმართ რეგისტრირებულია საგადასახადო გირავნობა/იპოთეკის უფლება, ხოლო საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 241-ე მუხლის საფუძველზე 2013 წლის 06 თებერვალს შპს „ს-----2---“-ის მიმართ გამოიცა ქონებაზე ყადაღის დადების შესახებ №0---- ბრძანება, რომელიც გადასახადის გადამხდელს ჩაბარდა 2013 წლის 19 თებერვალს.

2.1.4. მარეგისტრირებელი ორგანოებიდან მიღებული ინფორმაციით შპს „ს----- 2---“-ს უძრავ-მოძრავი ქონება საკუთრებაში არ გააჩნია.

2.1.5. მეწარმეთა და არასამეწარმეო (არაკომერციული) იურიდიული პირების რეესტრიდან ამონაწერით ირკვევა, რომ 2012 წლის 13 ივნისს დარეგისტრირდა შპს „ვ-----“, (საიდენტიფიკაციო კოდი - 4-----, იურიდიული მისამართი - ზუგდიდი, სოფელი ა-----). საწარმოს 100% წილის მფლობელად რეგისტრირებულია ზ-----ა ნ-----ა (პ/ნ. 1-----) - გ---- კ-----ას სიდედრი.

2.1.5. 2012 წლის 14 ივლისის №0----- ანგარიშ-ფაქტურით შპს „ს-----2---“-მა (ს/კ. 2-----) შპს „ვ-----ს“ (ს/ნ. 4-----) 25 300 ლარად გადააწერა სატვირთო ავტომანქანა D-----, სახელმწიფო ნომრით J----- და ამავე პერიოდში შეაჩერა სამეწარმეო საქმიანობა.

2.1.6. 2012 წლის 09 აგვისტოს №0----- ოქმით შპს „ს-----2---“ დაჯარიმდა საგადასახადო დეკლარაციის დაგვიანებით წარდგენისათვის. შპს „ს-----2---“-მა დაგვიანებით 2012 წლის 16 ივლისს წარადგინა დეკლარაცია, მას შემდეგ რაც ორი დღით ადრე 2012 წლის 14 ივლისის №0----- ანგარიშ-ფაქტურით შპს „ს-----2---“-მა შპს „ვ-----ს“ (ს.კ. 4-----) გადასცა ქონება - სატვირთო ავტომანქანა D-----.

მოსარჩელე მხარის თვალსაზრისით, ზემოხსენებული ფაქტობრივი გარემოებები, სახელდობრ ის, რომ საგადასახადო დავალიანების მქონე შპს „ს-----2---“-ის მიერ, რომლის დირექტორი და მფლობელია გ---- კ----- განხორციელდა ქონების გადაწერა შპს „ვ-----ზე“, რომლის მფლობელი არის გ---- კ-----ას სიდედრი ზ-----ა ნ-----ა, მიზნად ისახავდა საგადასახადო დავალიანების უზრუნველყოფის ღონისძიებებისათვის თავის არიდებას, მიჩნეულ უნდა იქნას შპს „ს----- 2---“-ის, შპს „ვ-----ს“, გ---- კ-----ას და ზ-----ა ნ-----ას ერთმანეთის ცრუმაგიერ პირებად ცნობის საფუძველად.

2.2. მოპასუხეების- შპს „ს----- 2---“-ის, შპს „ვ-----ს“, გ---- კ-----ასა და ზ-----ა ნ-----ას მიერ სარჩელი არ იქნა ცნობილი. მოპასუხეთა წარმომადგენლის მიერ მისი უარყოფა მოთხოვნილ იქნა შემდეგზე მითითებით:

2.2.1. შემოსავლების სამსახურის დასკვნა, რომ რომ შპს „ს----- 2---“-ის მიერ შპს „ვ-----სათვის“ ავტომატური მიწოდება მიზნად ისახავდა გადასახადის გადახდისაგან თავის არიდებას, არასწორია, ვინაიდან მოცემული მიწოდების ოპერაცია ანაზღაურდა, დაიბეგრა და შემდგომში შპს „ვ-----ს საქმიანობის ფარგლებში მოექცა, როგორც დაბეგვრის რეჟიმში, ისე გამოიყენებოდა სამეწარმეო საქმიანობაში.

2.2.2. შემოსავლების სამსახური შპს „ს----- 2---“-ის ცრუმაგიერ პირებად შპს „ვ-----სთან ერთად მიიჩნევს ამ საწარმოთა დამფუძნებლებს-გ---- კ-----ასა და ზ-----ა ნ-----ას, თუმცა არათუ არ ამტკიცებს, არამედ არც უთითებს ფაქტობრივ გარემოებებს იმასთან დაკავშირებით, თუ რომელი უზრუნველყოფის ღონისძიებისაგან თავის ასარიდებლად იქნა გამოყენებული ისინი და რაში გამოიხატა ამ ღონისძიებებისაგან თავის ასარიდებლად გამოყენება.

2.2.3. შემოსავლების სამსახურს არ დაუდგენია არც მოპასუხეთა ერთმანეთისაგან განსხვავების შეუძლებლობა, არც გადასახადის გადამხდელის ქონების ცრუმაგიერი მფლობელობა და არც მოპასუხე პირების მიერ გადასახადის გადამხდელის კუთვნილი ქონების ფორმალური მფლობელობა.

2.3. გასაჩივრებული გადაწყვეტილების სარეზოლუციო ნაწილი

ზუგდიდის რაიონული სასამართლოს 2018 წლის 07 მარტის გადაწყვეტილებით სსიპ შემოსავლების სამსახურის სარჩელი არ დაკმაყოფილდა.

2.4. გასაჩივრებული გადაწყვეტილებით დადგენილი ფაქტები:

2.4.1. შპს „ს----- 2---“ სამეწარმეო რეესტრში რეგისტრირებულია 2009 წლის 30 ნოემბრიდან. შპს-ს დირექტორია გ---- კ-----ა, ხოლო დამფუძნელი პარტნიორები არიან: გ---- კ-----ა -50 %-იანი წილის მფლობელი და კ----- ვ-----ა 50 %-იანი წილის მფლობელი. იურიდიული მისამართია ქ. ჯ----- ფ-----ს ქუჩა №--.

შპს „ვ-----“ სამეწარმეო რეესტრში რეგისტრირებულია 2012 წლის 30 ივნისიდან , რომლის დირექტორია დ---- ს-----ა, ხოლო დამფუძნებელი და 100%-იანი წილის მფლობელია ზ-----ა ნ-----ა. იურიდიული მისამართია ზუგდიდი, სოფ. ა-----.

გ---- კ-----ას სიდედრია ზ-----ა ნ-----ა.

სასამართლო დაეყრდნო შემდეგ მტკიცებულებებს:

-შპს „ს----- 2---“ ის სამეწარმეო რეესტრის ამონაწერი B----- (იხ. ს.ფ.24)

-შპს „ვ-----“ ს სამეწარმეო რეესტრის ამონაწერი B----- (იხ. ს.ფ.25)

-მხარეთა ახსნა-განმარტება (იხ. სასამართლო სხდომის ოქმი)

2.4.2. 2017 წლის 12 ივნისის მდგომარეობით შპს „ს----- 2---“-ს ერიცხება აღიარებული საგადასახადო დავალიანება 402 515.55 ლარის ოდენობით.

2012 წლის 18 ივლისის მდგომარეობით რეგისტრირებულია საგადასახადო გირავნობა/იპოთეკის უფლება, ხოლო 2013 წლის 19 თებერვალს გამოიცა ბრძანება ქონებაზე ყადაღის დადების შესახებ, რაც გადამხდელს ჩაბარდა.

გადასახადის გადამხდელის მიერ საგადასახადო ორგანოში წარდგენილი ინფორმაციით სალარო აპარატის გარდა სხვა უძრავ-მოძრავი ქონება არ ერიცხება. სალარო აპარატი რეალიზებულია.

სასამართლო დაეყრდნო შემდეგ მტკიცებულებებს:

-შედარების აქტი (იხ.ს.ფ.21);

-შპს „ს----- 2---“ ის სამეწარმეო რეესტრის ამონაწერი B----- (იხ. ს.ფ.24);

-2013 წლის 06 თებერვლის № 0---- ბრძანება ქონებაზე ყადაღის დადების შესახებ (იხ.ს.ფ.23);

-შპს „ს----- 2---“ის განცხადება (იხ.ს.ფ.26);

-საჯარო რეესტრის ეროვნული სააგენტოს 2017 წლის 13 ივნისის № 2----- მომართვა (იხ.ს.ფ.38);

-სსიპ მომსახურების სააგენტოს 2017 წლის 03 ივნისის №9----- მომართვა (იხ.ს.ფ. 39);

2.4.3. 2012 წლის 14 ივლისს შპს „ს----- 2---“-მა შპს „ვ-----ს“ მიჰყიდა სატვირთო ავტომანქანა D----- სახ. ნომრით J-----. ავტომანქანის გადაცემისას შპს „ს----- 2---“-ს საბიუჯეტო დავალიანება არ ერიცხებოდა.

საგადასახადო დეკლარაცია კუთვნილი გადასახადის დარიცხვაზე შპს „ვ----- მ წარადგინა დაგვიანებით, რაც საგადასახადო სამართალდარღვევას წარმოადგენს.

სასამართლო დაეყრდნო შემდეგ მტკიცებულებებს:

საგადასახადო ანგარიშ-ფაქტურა ე-----4 (იხ.ს.ფ. 36; 81-82;)

მხარეთა ახსნა - განმარტებები(იხ.სარჩელი, შესაგებელი, სასამართლო სხდომის ოქმი)

2.5. დასკვნები სამართლებრივ გარემოებებთან დაკავშირებით

დადგენილი ფაქტობრივი გარემოებების სამართლებრივი შეფასებისას

რაიონულმა სასამართლომ მიუთითა საქართველოს საგადასახადო კოდექსის მე-19 მუხლზე, რომლის თანახმადაც ურთიერთდამოკიდებულ პირებად ითვლებიან ის პირები, რომელთა შორის განსაკუთრებულ ურთიერთობათა არსებობამ შეიძლება გავლენა მოახდინოს მათი ან მათ მიერ წარმოდგენილი პირების საქმიანობის პირობებზე ან ეკონომიკურ შედეგებზე და აღნიშნა, რომ ამ მუხლის მე-2 ნაწილი განსაზღვრავს იმ ურთიერთობათა ჩამონათვალს, რომელიც განეკუთვნება განსაკუთრებულ ურთიერთობებს. კერძოდ, განსაკუთრებულ ურთიერთობებს მიეკუთვნება ურთიერთობები, რომელთა დროსაც: ა) პირები არიან ერთი საწარმოს დამფუძნებლები (მონაწილეები), თუ მათი ჯამური წილი არანაკლებ 20 %; 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; ვ) პირებს პირდაპირ ან არაპირდაპირ აკონტროლებს მესამე პირი; ზ) პირები ერთად, პირდაპირ ან არაპირდაპირ აკონტროლებენ მესამე პირს; თ) პირები ნათესავები არიან; ი) პირები ამხანაგობის წევრები არიან, ხოლო მე-3 ნაწილში კი განსაზღვრულია იმ პირთა ჩამონათვალი ვინ შეიძლება ჩაითვალოს საქართველოს საგადასახადო კანონმდებლობის მიზნებისათვის ფიზიკური პირის ნათესავებად.

სასამართლომ განმარტა, რომ საქართველოს საგადასახადო კოდექსის მე-19 მუხლის მე-5 ნაწილის თანახმად, ამ მუხლის მიზნებისათვის კონტროლი გულისხმობს: სამეთვალყურეო საბჭოს წევრობას, დირექტორობას და ამ თანამდებობებზე პირების დანიშვნის უფლებას, ხმის უფლების მქონე წილის ან აქციების 20 პროცენტის ფლობას. ხოლო, მე-6 ნაწილი განმარტავს, რომ ამ მუხლის მიზნებისათვის ფიზიკური პირი ითვლება წილის არაპირდაპირ მფლობელად, თუ ამ წილს ფლობს მისი ნათესავი.

სასამართლომ აპელირება გააკეთა საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 246-ე მუხლის პირველი ნაწილზე, რომლის თანახმადაც 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. სასამართლომ მიუთითა განსახილველი ნორმის მე-2 ნაწილზეც, რომლითაც დადგენილია, რომ გადასახადის გადამხდელის აღიარებული საგადასახადო დავალიანების გადახდევინების მიზნით, საგადასახადო ორგანოს უფლება აქვს, ცრუმაგიერი პირის მიმართ განახორციელოს საგადასახადო დავალიანების გადახდევინების უზრუნველყოფის ღონისძიებები.

ზემოხსენებული ნორმის დეფინიციიდან გამომდინარე სასამართლომ განმარტა, რომ ცრუმაგიერ პირად დადგენა სასამართლოს უფლებამოსილებას განეკუთვნება, რა დროსაც სასამართლომ უდავოდ უნდა დაადგინოს ის გარემოება, რომ გადასახადის გადამხდელი წარმოადგენს სხვა პირის ცრუმაგიერ პირს, ვინაიდან მისი გამიჯვნა ამ სხვა პირისაგან მთელი რიგი ფაქტობრივი გარემოებების გამო პრაქტიკულად შეუძლებელია და გადასახადის გადამხდელი ამ სხვა პირის მიერ გამოყენებულია გადასახადების გადახდევინების უზრუნველყოფის ღონისძიებებისათვის თავის არიდების მიზნით. ამ შემთხვევაში, გადასახადის გადამხდელის ცრუმაგიერ პირად აღიარების მიზანია დაცული იქნას საგადასახადო ორგანოს, როგორც კრედიტორის უფლებები.

სასამართლომ საქართველოს ადმინისტრაციული საპროცესო კოდექსის პირველი მუხლის მე-2 ნაწილზე, ამავე კოდექსის მე-17 მუხლის 1-ელ ნაწილსა და საქართველოს სამოქალაქო საპროცესო კოდექსის მე-4 და 102-ე მუხლებზე მითითებით განმარტა, რომ თითოეულმა მხარემ უნდა დაამტკიცოს გარემოებანი, რომლებზეც იგი ამყარებს თავის მოთხოვნებსა და შესაგებელს, ხოლო მტკიცების ტვირთი კი თავის მხრივ მოიცავს აგრეთვე ფაქტების მითითების ტვირთსაც, რაც გულისხმობს იმას, რომ თითოეულმა მხარემ უნდა მიუთითოს თავის სასარგებლოდ მოქმედ გარემოებებზე და თუ იგი სადავო განდება, უნდა დაამტკიცოს ამ გარემოების არსებობა ან არარსებობა.

რაიონულმა სასამართლომ საქართველოს სამოქალაქო საპროცესო კოდექსის 105-ე მუხლის თანახმად შეაფასა რა საქმეში მითითებული ფაქტობრივი გარემოებები და ასეთის სამტკიცებლად წარმოდგენილი მტკიცებულებები, დაასკვნა, რომ მოცემულ შემთხვევაში არ დადგინდა, რომ სადავო ურთიერთობისას შპს „ს----- 2---“ და სხვა მოპასუხეები მოქმედებდნენ საერთო მიზნით - გაერიდებინათ ქონება საწარმოდან და ამავდროულად თავი აერიდებინათ, როგორც ქონების გარიდების (გაყიდვის) მომენტში დაფიქსირებული დავალიანების გადახდის ვალდებულებების, ასევე მოსალოდნელი უზრუნველყოფის ღონისძიებებისთვის და რომ შესაბამისად, საგადასახადო მიზნებისათვის, მოპასუხეები აღნიშნული ოპერაციის ფარგლებში სსკ-ის 246-ე მუხლის თანახმად არ წარმოადგენენ ერთმანეთის ცრუმაგიერ პირებს.

3. სააპელაციო საჩივრის საფუძვლები

ზუგიდიდის რაიონული სასამართლოს 2018 წლის 07 მარტის გადაწყვეტილება სააპელაციო წესით გაასაჩივრა სსიპ შემოსავლების სამსახურმა. აპელანტი ითხოვს პირველი ინსტანციის სასამართლოს გადაწყვეტილების გაუქმებას და სარჩელის დაკმაყოფილებას.

3.1. აპელანტის თვალსაზრისით, სასამართლომ არასწორი შეფასება მისცა

საქმეზე წარმოდგენილ იმ ფაქტობრივ გარემოებებს, რომ შპს „ს----- 2---“-მა საგადასახადო ანგარიშ-ფაქტურით შპს „ვ-----ს“ „გადააწერა“ სატვირთო ავტომანქანა, რომლის მიმართაც შესაძლებელი იქნებოდა დავალიანების გადახდევინების უზრუნველყოფის ღონისძიებების განხორციელება, შპს „ვ-----“, რომლის 100% წილის მფლობელია გ---- კ-----ას სიდედრი ზ-----ა ნ-----ა, რეგისტრირებულია საწარმოებს შორის განხორციელებულ ზემოაღნიშნულ ოპერაციამდე რამდენიმე დღით ადრე 2012 წლის 13 ივნისს, ქონების გადაცემის შემდეგ შპს „ს----- 2---“-მა წარმოადგინა რამდენიმე თვის დამატებული ღირებულების საგადასახადო დეკლარაცია დაგვიანებით, რის საფუძველზეც წარმოეშვა საგადასახადო დავალიანება, ქონება კი საწარმოს უკვე აღარ ერიცხებოდა, საგადასახადო დავალიანება დღემდე გადაუხდეელია.

3.2. აპელანტის მითითებით, ზემოაღნიშნული ფაქტობრივი გარემოებები - შპს „ს-----2---“-ის მიერ ანგარიშ-ფაქტურით ქონების გადაწერა მისი დირექტორის და 100% წილის მფლობელ გ---- კ-----ას სიდედრის-ზ-----ა ნ-----ას მიერ ახლადშექმნილ შპს „ვ-----“ზე, ამ უკანასკნელის მიერ იგივე საქმიანობის გაგრძელება და შპს „ს-----2---“-ის მიერ საქმიანობის შეჩერება ადასტურებს, რომ პირებს შორის განხორციელებული ოპერაცია მიმართული იყო საერთო მიზნის მიღწევისაკენ, სახელდობრ მიზნად ისახავდა საგადასახადო დავალიანების გადახდევინების უზრუნველყოფის ღონისძიებებისათვის თავის არიდებას. აღნიშნული იურიდიული პირები თავისი არსით წარმოადგენენ ფიქტიურ პირებს და მათ მაგიერ რეალურ სამეწარმეო საქმიანობას შეზღუდული პასუხისმგებლობის სტატუსის გამოყენებით ახორციელებენ გ---- კ-----ა და ზ-----ა ნ-----ა. ამდენად, რაიონული სასამართლოს გადაწყვეტილება არ არის იურიდიულად დასაბუთებული.

4. გასაჩივრებული გადაწყვეტილების უცვლელად დატოვების ფაქტობრივი და სამართლებრივი დასაბუთება

სააპელაციო სასამართლო საქმის მასალების შესწავლის, გამოცხადებულ მხარეთა ახსნა-განმარტებების მოსმენის, საქმეში წარმოდგენილი მტკიცებულებების გაანალიზების, პირველი ინსტანციის სასამართლოს გადაწყვეტილებისა და სააპელაციო და საჩივრის საფუძველიანობა-დასაბუთებულობის შემოწმების შედეგად მიიჩნევს, რომ აპელანტის მოთხოვნა არ უნდა დაკმაყოფილდეს, უცვლელად უნდა დარჩეს ზუგდიდის რაიონული სასამართლოს 2018 წლის 07 მარტის გადაწყვეტილება შემდეგ გარემოებათა გამო:

საქართველოს სამოქალაქო საპროცესო კოდექსის 382-ე მუხლის მე-2 ნაწილის თანახმად სააპელაციო სასამართლოს შეუძლია გაიზიაროს პირველი ინსტანციის სასამართლოს მიერ მტკიცებულებათა გამოკვლევის შედეგები მთლიანად ან ნაწილობრივ. საქართველოს სამოქალაქო საპროცესო კოდექსის

390-ე მუხლის მე-2 ნაწილის „გ“ ქვეპუნქტის თანახმად სააპელაციო სასამართლოს განჩინება აღწერილობითი და სამოტივაციო ნაწილების ნაცვლად უნდა შეიცავდეს მოკლე დასაბუთებას გასაჩივრებული გადაწყვეტილების გაუქმების ან უცვლელად დატოვების შესახებ. თუ სააპელაციო სასამართლო ეთანხმება პირველი ინსტანციის სასამართლოს შეფასებასა და დასკვნებს, საქმის ფაქტობრივ ან/და სამართლებრივ საკითხებთან დაკავშირებით, მაშინ დასაბუთება იცვლება მათზე მითითებით.

საქართველოს ადმინისტრაციულ საპროცესო კოდექსის პირველი მუხლის მე-2 ნაწილის თანახმად, თუ ამ კოდექსით სხვა რამ 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. ამავე მუხლის მე-2 ნაწილის თანახმად, 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 ნაწილის თანახმად, სააპელაციო სასამართლოს შეუძლია გაიზიაროს პირველი ინსტანციის სასამართლოს მიერ მტკიცებულებათა გამოკვლევის შედეგები მთლიანად ან ნაწილობრივ. საქართველოს სამოქალაქო საპროცესო კოდექსის 390-ე მუხლის მე-2 ნაწილის „გ“ ქვეპუნქტის თანახმად, სააპელაციო სასამართლოს განჩინება აღწერილობითი და სამოტივაციო ნაწილების ნაცვლად უნდა შეიცავდეს მოკლე დასაბუთებას გასაჩივრებული გადაწყვეტილების გაუქმების ან უცვლელად დატოვების შესახებ. თუ სააპელაციო სასამართლო ეთანხმება პირველი ინსტანციის სასამართლოს შეფასებასა და დასკვნებს, საქმის ფაქტობრივ ან/და სამართლებრივ საკითხებთან დაკავშირებით, მაშინ დასაბუთება იცვლება მათზე მითითებით.

4.1. განსახილველ შემთხვევაში სააპელაციო სასამართლო თვლის, რომ ზუგდიდის რაიონულმა სწორად დაადგინა საქმისათვის არსებითი მნიშვნელობის მქონე ფაქტობრივი გარემოებები, შესაბამისად პალატა დამტკიცებულად მიიჩნევს იმავე ფაქტობრივ გარემოებებს, რაც არის დადგენილად მიჩნეული გასაჩივრებული გადაწყვეტილებით იმ სახით, როგორი სახითაც არიან ისინი მითითებული ამ განჩინებაში გასაჩივრებული გადაწყვეტილების დასკვნების კონსტატირებისას (წინამდებარე განჩინების 2.4.1.-2.4.3. პუნქტები) და რომელთაც არსებითად არც აპელანტები ხდიან სადავოდ.

4.1.1. ზემოხსენებულთან ერთად სააპელაციო სასამართლო შპს „ს----- 2---“ -ს მიერ საქმეზე წარმოდგენილი მტკიცებულებების შეფასების

საფუძველზე დამატებით დადგენილად მიიჩნევა იმ ფაქტობრივ გარემოებას, რომ სატვირთო ავტომანქანა D----- სახ. ნომრით J----- ავტომანქანის შპს „ვ-----ზე“ განკარგვის შედეგად შემოსავალის მიღების შემდგომ პერიოდში (2012 წლის 14 ივლისი) შპს „ს----- 2---“-ს დაფარული აქვს ბანკის სესხები, გადახდილი აქვს სხვადასხვა სახის მომსახურებისა და საქონლის შეძენის თანხები და.ა შ. (იხ.ს.ფ.84 -85; 107-108;)

4.1.2. შპს „ვ-----ს“ მიერ შპს „ს----- 2---“-დან ნასყიდობის გზით შეძენილი სატვირთო ავტომანქანა D----- სახ. ნომრით J-----, მოცემული საზოგადოების მიერ გამოყენებული იქნა საქონლის ტრანსპორტირების დროს ეგრეთ წოდებული შიდა გადაზიდვებში (იხ. ზედნაღებების რეესტრი .ს.ფ.86-87);

4.1.3. შპს „ვ-----ს“ შემოსავალმა 2012-2015 წლებში 1 (ერთი) მილიონ ლარამდე შეადგინა, რაც დასტურდება მოგების გადასახადის დეკლარაციებით (იხ.ს.ფ.99-106)

4.1.4. პალატა მიუთითებს, რომ წარმოდგენილი სააპელაციო საჩივრების ფარგლებში ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატის მსჯელობის საგანია მხოლოდ სადავო ურთიერთობის სამართლებრივი შეფასება.

სამართლებრივი დასაბუთება

სააპელაციო პალატა ეთანხმება პირველი ინსტანციის სასამართლოს შეფასებასა და დასკვნებს საქმის სამართლებრივ საკითხებთან დაკავშირებით და განმარტავს, რომ საქართველოს საგადასახადო კოდექსის მე-20 მუხლის 1-ლი ნაწილის თანახმად, 20.1 მუხლით, გადასახადის გადამხდელი არის პირი, რომელსაც აქვს ამ კოდექსით დადგენილი გადასახადის გადახდის ვალდებულება. ამავე კოდექსის 41-ე მუხლის მე-2 ნაწილის თანახმად კი გარანტირებულია გადასახადის გადამხდელის უფლებებისა და კანონიერი ინტერესების ადმინისტრაციული სამართალწარმოების წესითა და სასამართლო წესით დაცვა.

საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 49-ე მუხლის 1-ლი ნაწილის „ზ“ ქვეპუნქტის თანახმად, ამ კოდექსის დებულებათა გათვალისწინებით საგადასახადო ორგანოებს თავიანთი კომპეტენციის ფარგლებში და საქართველოს კანონმდებლობით დადგენილი წესით უფლება აქვთ გადასახადის გადამხდელისაგან საგადასახადო ვალდებულების შესრულების უზრუნველყოფის ღონისძიებებით დადგენილ ვადაში ამოიღონ გადაუხდელი გადასახადი ან/და სანქციის სახით დაკისრებული თანხა. ამავე კოდექსის 51-ე მუხლის 1-ლი ნაწილის „ა“ და „ბ“ ქვეპუნქტების თანახმად საგადასახადო ორგანოები ვალდებული არიან თავიანთი კომპეტენციის ფარგლებში: დაიცვან საქართველოს საგადასახადო კანონმდებლობა, იმოქმედონ ამ კოდექსისა და საქართველოს საგადასახადო კანონმდებლობის სხვა აქტების მოთხოვნათა

შესაბამისად და მონაწილეობა მიიღონ სახელმწიფო საგადასახადო პოლიტიკის განხორციელებაში; დაიცვან გადასახადის გადამხდელთა უფლებები და სახელმწიფოს ინტერესები.

პალატა მიუთითებს, რომ საქართველოს საგადასახადო კოდექსის XI კარი ეძღვნება საგადასახადო დავალიანების გადახდევის უზრუნველყოფას და მასში შედის თავი XXXV – „საგადასახადო დავალიანების გადახდევის უზრუნველყოფა“, რომლის 246-ე მუხლი ეხება ცრუმაგიერ მფლობელობას.

სააპელაციო პალატა განმარტავს, რომ სსიპ შემოსავლების სამსახურის მიერ სარჩელი აღძრულია საქართველოს ადმინისტრაციული საპროცესო კოდექსის 25-ე მუხლის საფუძველზე – დადასტურებულად იქნეს ცნობილი, რომ მოპასუხეები შპს „ს----- 2---“, შპს „ვ-----“, გ---- კ-----ა და ზ-----ა წარმოადგენენ ერთმანეთის ცრუმაგიერ პირებს.

საქართველოს ადმინისტრაციული საპროცესო კოდექსის 25-ე მუხლის შესაბამისად, მოსარჩელის კანონიერი ინტერესის არსებობისას სასამართლო უფლებამოსილია აღიაროს (დაადასტუროს) კონკრეტული სამართლებრივი ურთიერთობის არსებობა-არარსებობა, მხოლოდ იმ შემთხვევაში, თუ მოსარჩელე მხარე წარადგენს აღნიშნული გარემოების დამადასტურებელ უტყუარ მტკიცებულებებს. ამდენად, აღიარებითი სარჩელის სპეციფიურობა გამომდინარეობს იქიდან, რომ სასამართლო უდავოდ დადგენილი ფაქტობრივი გარემოებებისა და მტკიცებულებების საფუძველზე მხოლოდ აღიარებს (ადასტურებს) კონკრეტული სამართალურთიერთობის არსებობა-არარსებობის ფაქტს.

მოსარჩელე მხარე მოპასუხეების ცრუმაგიერ პირებად აღიარების საფუძველად მიუთითებს იმ გარემოებებზე, რომ შპს „ს-----2---“-ს (ს/ნ. 2-----) 2017 წლის 12 ივნისის მდგომარეობით ერიცხება აღიარებული საგადასახადო დავალიანება 402 515.55 (ოთხასორი ათას ხუთასთხუთმეტი ლარი და 55 თეთრი) ლარის ოდენობით. საწარმოს 50%-იანი წილის მფლობელი და დირექტორია გ---- კ----- ა (პ/ნ 5-----). კომპანიის საქმიანობის სფეროა შაქრითა და ფქვილით საბითუმო ვაჭრობა. საგადასახადო დავალიანება წარმოშობილია დეკლარაციებისა და საგადასახადო შემოწმებების საფუძველზე. 2012 წლის 13 ივნისს გ---- კ-----ას სიდედრმა ზ-----ა ნარსიამ 100%-იანი წილობრივი მონაწილეობით დააფუძნა ახალი საწარმო შპს „ვ-----“. შპს „ს-----2---“-მა 2012 წლის 14 ივლისს №0----- ანგარიშ-ფაქტურით შპს „ვ-----ს“ 25 300 (ოცდახუთი ათას სამასი) ლარად გადასცა სატვირთო ავტომანქანა D----- სახ. ნომრით J----- და შეაჩერა სამეწარმეო საქმიანობა.

ზემოაღნიშნული ფაქტობრივი გარემოებების შეფასებისას სააპელაციო პალატა მიუთითებს, რომ საქმეზე წარმოდგენილი მტკიცებულებებით - საგადასახადო ანგარიშ-ფაქტურით უტყუარად დადგენილია, რომ 2012 წლის 14 ივლისს შპს

„ს----- 2---“-მა შპს „ვ-----ს“ მიჰყიდა სატვირთო ავტომანქანა D----- სახ. ნომრით J-----, რომელშიც შპს „ვ-----მ“ შპს „ს----- 2---“-ს საბანკო გადარიცხვით გადაუხადა სატვირთო ავტომანქანის (D-- ღირებულება 25300 (ოცდახუთი ათას სამასი) ლარი, (ს.ფ. 36; 81), ამასთან მნიშვნელოვანია ხაზი გაესვას იმ გარემოებას, რომ მოცემული ავტომანქანის განკარგვის დროს შპს „ს----- 2---“-ს საბიუჯეტო დავალიანება არ ერიცხებოდა.

სააპელაციო სასამართლო იზიარებს შპს „ს----- 2---“-ს წარმომადგენლის განმარტებას იმის თაობაზე, რომ სატვირთო ავტომანქანის რეალიზებიდან მიღებული შემოსავალი შპს „ს----- 2---“-ს გამოყენებული აქვს თავის საფინანსო-სამეურნეო საქმიანობაში, მათ შორის ბანკის სესხის დასაფარად და საგადასახადო დავალიანების გადასახდელად, მომსახურების ასანაზღაურებლად და საქონლის შესაძენად, ხოლო თავის მხრივ კი შპს „ვ-----ს“ მიერ ზემოხსენებული ავტომანქანის შეძენის მიზანი იყო მისი გამოყენება სამეურნეო საქმიანობაში, კერძოდ საქონლის ტრანსპორტირებაში-ე.წ.შიდა გადაზიდვებში, ქონება კი შეძენილია მის მიერ მიღებული შემოსავლებიდან, რამაც 2012-2015 წლებში 2012-2015 წლებში 1 (ერთი) მილიონ ლარამდე შეადგინა, რაც უტყუარად დგინდება მოგების გადასახადის დეკლარაციებით.

სააპელაციო სასამართლო ყურადღებას მიაქცევს საგადასახადო კოდექსის 246-ე მუხლზე, რომლის დისპოზიცია პირთა შორის ცრუმაგიერობის განსაზღვრის თვალსაზრისით მართლაც უკავშირდება უზრუნველყოფის ღონისძიებებისთვის თავის არიდების მიზანს, რაზეც ადმინისტრაციული ორგანო მიუთითებს, თუმცა აღსანიშნავია, რომ ქონების განრიდება უპირობოდ მოიაზრებს პირთა შეთანხმებულ და განზრახულ ქმედებას, რომლის დადასტურებაც, წარმოდგენილი სალაროს შემოსავლის ოდერით დაუშვებელია. შესაბამისად, სააპელაციო სასამართლო გამორიცხავს შპს „ს----- 2---“-ის, შპს „ვ-----ს“, გ---- კ-----ას და ზ-----ა ნ-----ას ამგვარი კავშირების აღიარების 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.

განსახილველ შემთხვევაში სააპელაციო სასამართლო დადგენილად მიიჩნევს იმ ფაქტობრივ გარემოებას, რომ სატვირთო ავტომანქანის განკარგვა

შპს„ს----- 2---“-ის მიერ შპს „ვ-----“ზე განხორციელდა ჩვეულებრივი სამეურნეო ოპერაციის ფარგლებში, რომლის ანალოგიურად განხორციელება სავსებით შესაძლებელი იყო შპს„ვ-----ს“ არარსებობის პირობებში და რადგან მოპასუხე იურიდიულ პირებს შორის განხორციელებული ოპერაციის (ავტომანქანის ნასყიდობა) ფიქტიურობა გამოირიცხება, ერთადერთი გარემოება, რაზედაც შემოსავლების სამსახურის პოზიცია ემყარება ესაა გადასახადის გადამხდელი იურიდიული პირის-შპს„ს----- 2---“-ის დირექტორისა და 50%-იანი წილის მფლობელის-გ---- კ-----ასა და შპს„ვ----- ს“ -ზ-----ა ნ-----ას ნათესაური კავშირი-სიძე-სიდედრობა, რასთან დაკავშირებითაც უზენაესი სასამართლოს მიერ განიმარტა, რომ მხოლოდ ის ფაქტი, რომ ორი საწარმოს დირექტორი და ამავედროულად 100%-იანი წილის მფლობელები ნათესაურ კავშირში იმყოფებიან, არ გულისხმობს ავტომატურად აღნიშნულ პირთა პრაქტიკულად გამიჯვნის შეუძლებლობას, რადგან კანონის ამგვარად გაგება გამოიწვევდა თავისუფალი მეწარმეობის უფლებაში ჩარევას. (იხ.სუსგ. №ბს-1462 (კ-18). 21.02.2019წ). ამდენად, რამდენიმე იურიდიული პირის დამფუძნებელთა ნათესაური კავშირში ყოფნა, დამოუკიდებლად, საკანონმდებლო ნორმით დადგენილი მიზნის დამამტკიცებელი ფაქტობრივი გარემოებების გარეშე, არ ქმნის საწარმოთა ცრუმაგიერ პირებად მიჩნევის საფუძველს.

სააპელაციო სასამართლო ყურადღებას მიაქცევს იმ კრიტერიუმებს, რომელიც გავრცელებული კონცეფციების თანახმად ქმნის პირთა შორის იმგვარი კავშირების დადგენის შესაძლებლობას, როცა მათ შორის მიჯნის გავლება ხდება შეუძლებელი, ნიღბავს ნამდვილ მესაკუთრეს და ხელს უწყობს საგადასახადო ვალდებულებისათვის თავის არიდებას და თვლის, რომ კონკრეტულ შემთხვევაში სარჩელი არ შეიცავს მტკიცებას ან მითითებას იმის თაობაზე, თუ რომელი მახასიათებელი გამოვლინდა და რა იძლევა პირთა შორის მსგავსი კავშირების დადგენის შესაძლებლობას. ადმინისტრაციული ორგანო ვერ უთითებს, რა გარემოებით დასტურდება, რომ მოპასუხეები საერთო ეკონომიკური ინტერესების საფუძველზე მოქმედებდნენ გადახდევენების უზრუნველყოფის ღონისძიებისათვის თავის არიდების მიზნით.

გარდა ზემოთ თქმულისა, სააპელაციო სასამართლო მიუთითებს განსახილველი სამართალურთიერთობის მომწესრიგებელი ნორმის ამჟამად მოქმედ ახალ რედაქციაზე, რომლის 1-ლი ნაწილის თანახმად „, პირი გადასახადის გადამხდელის ცრუმაგიერ პირად მიიჩნევა, თუ ეს პირი მოსალოდნელი ან არსებული საგადასახადო დავალიანების გადახდევენების უზრუნველყოფის ღონისძიებისათვის თავის არიდების მიზნით გამოიყენება.“ ამდენად, კანონმდებლის მიერ გამოხატული ნების თანახმად მოხმობილი ნორმის ამჟამად მოქმედი რედაქციით უნდა დადგინდეს ის ფაქტობრივი გარემოება შევიდა თუ არა გადასახადის გადამხდელი პირი სხვა პირთან

(სავარაუდო ცრუმაგიერ პირთან) ისეთ კავშირში, რომლის მეშვეობით ეს უკანასკნელი გამოიყენა უზრუნველყოფის ღონისძიებებისაგან თავის ასარიდებლად.

განსახილველ შემთხვევაში 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 მითითებას იმის თაობაზე, აღნიშნული პირები საერთო ინტერესების საფუძველზე მოქმედებდნენ გადახდევინების უზრუნველყოფის ღონისძიებისათვის თავის არიდების მიზნით და წარმოადგენენ ერთმანეთის ცრუმაგიერ პირებს.

ზემოაღნიშნულიდან გამომდინარე სააპელაციო სასამართლო მიიჩნევს, რომ ადმინისტრაციული ორგანოს მიერ წარმოდგენილი მოთხოვნა უსაფუძვლოა და არ უნდა დაკმაყოფილდეს.

5.შემაჯამებელი სასამართლო დასკვნა

ზემოაღნიშნულიდან გამომდინარე, სააპელაციო სასამართლო მიიჩნევს, რომ რაიონულმა სასამართლომ კანონის მართებულად გამოყენებისა და განმარტების შედეგად საქმეზე სწორი გადაწყვეტილება მიიღო. სააპელაციო საჩივარი არ შეიცავს დასაბუთებულ არგუმენტაციას გადაწყვეტილების უკანონობის თაობაზე, რის გამოც წარმოდგენილი სააპელაციო საჩივარი არ უნდა დაკმაყოფილდეს და უცვლელად უნდა დარჩეს ზუგიდიდის რაიონული სასამართლოს 2018 წლის 07 მარტის გადაწყვეტილება.

6. სასამართლო ხარჯები

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

სარეზოლუციო ნაწილი

სააპელაციო სასამართლომ იხელმძღვანელა საქართველოს ადმინისტრაციულ საპროცესო კოდექსის პირველი მუხლის მე-2 ნაწილით, 21⁶⁵ მუხლით, საქართველოს სამოქალაქო საპროცესო კოდექსის 199¹ მუხლით

ბ რ ძ ა ნ ე ბ ს:

1. სსიპ შემოსავლების სამსახურის საჩივარი არ დაკმაყოფილდეს;

2. ზუგდიდის რაიონული სასამართლოს 2018 წლის 07 მარტის გადაწყვეტილება დარჩეს უცვლელად;
3. ქუთაისის სააპელაციო სასამართლოს 2017 წლის 26 სექტემბრის განჩინებით გამოყენებული სარჩელის უზრუნველყოფა, რომლითაც შპს „ვ-----“-ს (ს/ნ 4-----) აკრძალა სატვირთო ავტომანქანის „D-----“ სახ.ნომერი J-----, (ვინ: X-----) გასხვისება, გაუქმდეს;
4. სააპელაციო სასამართლოს ბრძანება საბოლოოა და არ გასაჩივრდება.

მოსამართლეები:

ნანა კალანდაძე

ხათუნა ხომერიკი

გოჩა აბუსერიძე