

საქმე № 330310117001794870

საქმე №33/86-20



ბ რ ძ ა ნ ე ბ ა

საქართველოს სახელით

19 თებერვალი, 2020 წელი

ქ.თბილისი

**თბილისის სააპელაციო სასამართლოს
ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატა**

თავმჯდომარე - დავით ახალბედაშვილი
მოსამართლეები: თეა ძიმისტარაშვილი, ნანა ჭიჭილეიშვილი

სხდომის მდივანი - ნინო პაპინაშვილი

საჩივრის ავტორი (მოსარჩელე) - სსიპ შემოსავლების სამსახური
წარმომადგენელი - მ-----

მოწინააღმდეგე მხარეები (მოპასუხეები) - შპს „სვიჩი“, დ-----
წარმომადგენელი - ფ-----

მოწინააღმდეგე მხარე (მოპასუხე) - ზ-----

დავის საგანი: ცრუმაგიერ პირებად ცნობა

გასაჩივრებული გადაწყვეტილება – თბილისის საქალაქო სასამართლოს
ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატის 2019 წლის 27 ივნისის გადაწყვეტილება

აპელანტის მოთხოვნა - თბილისის საქალაქო სასამართლოს ადმინისტრაციულ
საქმეთა პალატის 2019 წლის 27 ივნისის გადაწყვეტილების გაუქმება და ახალი
გადაწყვეტილებით სარჩელის დაკმაყოფილება.

გასაჩივრებული გადაწყვეტილების დასკვნები:

გასაჩივრებული გადაწყვეტილების სარეზოლუციო ნაწილი:

თბილისის საქალაქო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატის 2019
წლის 27 ივნისის გადაწყვეტილებით სსიპ შემოსავლების სამსახურის სარჩელი არ
დაკმაყოფილდა.

გასაჩივრებული გადაწყვეტილებით დადგენილი ფაქტები:

მეწარმეთა და არასამეწარმეო (არაკომერციული) იურიდიული პირების რეესტრიდან ამონაწერის მიხედვით (მომზადების თარიღი 25.03.2015 წელი), შპს „სვიჩის“ 60% წილის მფლობელი და ამასთან ერთად დირექტორია დ-----, ხოლო 40% წილის მესაკუთრეა- ზ----- (ტომი 1, ს/ფ 17-18).

სსიპ შემოსავლების სამსახურის აუდიტის დეპარტამენტის 2014 წლის 31 ოქტომბერს შედგენილი საგადასახადო შემოწმების აქტის მიხედვით (სააღრიცხვო ნომერი N1941), 2013 წლის 04 ოქტომბრიდან 2014 წლის 31 ოქტომბრამდე ჩატარდა გასვლითი სრული საგადასახადო შემოწმება. შესამოწმებელ პერიოდად განისაზღვრა 2008 წლის 01 იანვრიდან 2013 წლის 01 აგვისტომდე პერიოდი.

სსიპ შემოსავლების სამსახურის აუდიტის დეპარტამენტის საგადასახადო შემოწმების N4 სამმართველოს მიერ, 2014 წლის 31 ოქტომბრის N116256-21-14 მოხსენებითი ბარათის მიხედვით, აუდიტის დეპარტამენტის 2013 წლის 4 ოქტომბრის No 49446 ბრძანებით, ამავე დეპარტამენტის უფროს აუდიტორს კობა გოგუას და აუდიტორ ვაჟა კვირიკაშვილს დაევალათ შპს „სვიჩის“ საქმიანობის გასვლითი საგადასახადო შემოწმება თანდართული პროგრამის მიხედვით.

შესამოწმებელი პერიოდი განისაზღვრა 2007 წლის 1 იანვრიდან 2013 წლის 1 აგვისტომდე. შემოწმების საფუძველს წარმოადგენდა აუდიტის დეპარტამენტის რისკების მართვის სამმართველოს 2013 წლის 3 სექტემბრის N97539-21-14 და აუდიტის დეპარტამენტის შემოწმების მთავარი სამმართველოს გასვლითი საგადასახადო შემოწმების მე-4 სამმართველოს აუდიტორის 14.10.2013წ. 11020-21-14 მონსენებითი ბარათები. აღნიშნულთან დაკავშირებით, 2014 წლის 28 აპრილს შედგენილ იქნა გასვლითი საგადასახადო შემოწმების აქტის პროექტი. საზოგადოებამ აქტის პროექტთან დაკავშირებული პოზიცია აუდიტის დეპარტამენტში წარადგინა 2014 წლის 13 მაისს. შემოსავლების სამსახურის უფროსის 2013 წლის 08 ივლისის N31275 ბრძანებით დამტკიცებული „აუდიტის დეპარტამენტში მედიაციის წესის“ პირველი მუხლის მე-4 პუნქტის საფუძველზე გადამხდელის პოზიცია განხილული იქნა შემოსავლების სამსახურის 2014 წლის 23 მაისის მედიაციის საბჭოს სხდომაზე. საბჭოს გადაწყვეტილებით გადამდელს დაევალა ექსპრტიზის დასკვნის წარდგენა აუდიტის დეპარტამენტში. საზოგადოების მიერ აღნიშნული ვერ იქნა წარდგენილი გონივრულ ვადაში.

2014 წლის 31 ოქტომბრის შედგენილ იქნა საგადასახადო შემოწმების აქტი. შემოწმების შედეგად შპს „სვიჩის“ (ს/ნ 205167326) ბიუჯეტში გადასახდელად სულ დამატებით დაერიცხა 1 265 513 ლარი, მათ შორის: ძირითადი გადასახადი - 1 039 088 ლარი, ჯარიმა - 226 425 ლარი, კერძოდ, გადასახადების მიხედვით ერიცხებოდა: 1. დამატებული ღირებულების გადასახადში სულ 753 055 ლარი, მათ

შორის ძირითადი გადასახადი - 680 284 ლარი, ჯარიმა - 7271 ლარი; 2 მოგების გადასახადში სულ 167 464 ლარი, მათ შორის ძირითადი გადასახადი - 125 801 ლარი, ჯარიმა - 41 663 ლარი; 3. ქონების გადასახადი სულ 13 ლარით, მათ შორის ძირითადი გადასახადი - 9 ლარი, ჯარიმა - 4 ლარი; 4. საშემოსავლო გადასახადში სულ დაერიცხა 344 981 ლარი, მათ შორის ძირითადი გადასახადი - 232 993 ლარი, ჯარიმა - 111 988 ლარი (ტომი 1, ს/ფ 130-184).

სსიპ შემოსავლების სამსახურის აუდიტის დეპარტამენტის მიერ, 2014 წლის 6 ნოემბერს გამოიცა საგადასახადო მოთხოვნა N006-283. შპს „სვიჩი“-ს გადასახდელად დაერიცხა 1 696 256, 71 ლარი (ტომი 1, ს/ფ 125).

სსიპ შემოსავლების სამსახურის 2015 წლის 28 იანვრის N1892 ბრძანებით, შპს „სვიჩის“ საჩივარი დაკმაყოფილდა ნაწილობრივ: გადამხდელს მიეცა რეკომენდაცია ამ ბრძანების ჩაბარებიდან 10 სამუშაო დღის ვადაში, აუდიტის დეპარტამენტისათვის წარედგინა შესაბამისი პერიოდების მიხედვით დამფუძნებლის ახსნა-განმარტება კომპანიის ფინანსური რესურსის, გასაცემი დივიდენდის ოდენობისა და გაცემის პერიოდის შესახებ, ხოლო აუდიტის დეპარტამენტს დაევალა ანგარიშვალდებულ პირზე რიცხული ფულადი ნაშთი, რომელიც შემოწმებით განხილული იყო უპროცენტო სესხად, სამეურნეო წლის ფინანსური მოგებისა და დამფუძნებლის ახსნა-განმარტების გათვალისწინებით განხილულიყო შესაბამის პერიოდში დივიდენდის სახით გაცემულად და უზრუნველყო აღნიშნულ ნაწილში დასარიცხად განსაზღვრული თანხების შესაბამისი კორექტირება (შემცირება). დაევალა აუდიტის დეპარტამენტს ამ ბრძანების მე-2 ნაწილის შესრულების შედეგების გათვალისწინებით განხორციელებინა გადამხდელის პირადი აღრიცხვის ბარათზე შესაბამისი კორექტირება. დანარჩენ ნაწილში საჩივარი არ დაკმაყოფილდა (ტომი 1, ს/ფ 45-47).

სსიპ შემოსავლების სამსახურის აუდიტის დეპარტამენტის შემოწმების მთავარი სამმართველოს, მიერ 2015 წლის 3 თებერვალს მომზადებული დასკვნის (სააღრიცხვო ნომერი N142) მიხედვით, აუდიტის დეპარტამენტის 2013 წლის 4 ოქტომბრის N 49446 ბრძანებით, ამავე დეპარტამენტის უფროს აუდიტორს კობა გოგუას და აუდიტორ ვაჟა კვირიკაშვილს დაევალათ შპს „სვიჩის“ (ს/ნ 205167326) საქმიანობის გასვლითი გადასახადო შემოწმება თანდართული პროგრამის მიხედვით. შესამოწმებელი პერიოდი განისაზღვრა 2007 წლის 1 იანვრიდან 2013 წლის 1 აგვისტომდე. შემოწმების საფუძველს წარმოადგენს აუდიტის დეპარტამენტის რისკების მართვის სამმართველოს 2013 წლის 3 სექტემბრის N97539-21-14 და აუდიტის დეპარტამენტის შემოწმების მთავარი სამმართველოს გასვლითი საგადასახადო შემოწმების მე-4 სამმართველოს აუდიტორის 04.10.2013წ. N110220-21-14 მოხსენებითი ბარათები.

2014 წლის 31 ოქტომბერის შედგენილ იქნა საგადასახადო შემოწმების აქტი. შემოწმების შედეგად შპს „სვიჩის“ (ს/ნ 205167326) ბიუჯეტში გადასახდელად სულ

დამატებით დაერიცხა 1 265 513 ლარი, მათ შორის: ძირითადი გადასახადი - 1 039 088 ლარი, ჯარიმა - 226 425 ლარი.

გადამხდელმა 2015 წლის 15 იანვარს საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს შემოსვლების სამსახურში საგადასახადო შემოწმების აქტთან დაკავშირებით წარადგინა საჩივარი. გადამხდელი სადავოდ ხდიდა საგადასახადო შემოწმების აქტის საფუძველზე განხორციელებულ დარიცხვებს შემდეგ თემებთან დაკავშირებით: 1. საგადასახადო შემოწმების აქტის თანახმად შესამოწმებელი პერიოდის ბოლოს საზოგადოებას ანგარიშვალდებულ პირზე უფიქსირდებოდა ნაშთი 1 536 512 ლარის ოდენობით, აღნიშნული ნაშთი ზრდადი იყო 2007 წლიდან. შემოწმებით აღნიშნული განაცემი განხილული იქნა საზოგადოების მიერ დაქირავებულ პირზე გაცემულ სესხად, ამასთან საპროცენტო შემოსავლით გაზრდილი იქნა საზოგადოების ერთობლივი შემოსავალი. გადამხდელი ითხოვდა საზოგადოების 2007-2008 წლის გაუნაწილებელი მოგება განხილულიყო დივიდენდის სახით განხორციელებულ განაცემად. 2. გადამხდელის განმარტებით საგადასახადო შემოწმებით დაკორექტირდა დღგ-ით დასაბეგრი ბრუნვა, ასევე გაიზარდა მოგების გადასახადი, რის შედეგადაც საზოგადოებას ჯარიმა განესაზღვრა სსკ-ის 276-ე მუხლის მე-2 ნაწილით. რამდენადაც საზოგადოების მიერ აღნიშნული ოპერაციები დაბეგრილი იყო სხვა პერიოდში, მიიჩნევდა, რომ გამოვლენილი სამართალდარღვევა განპირობებული იყო საგადასახადო კონტროლის განმახორციელებელი ორგანოს მიერ პირის საგადასახადო ვალდებულების წარმოშობის მომენტის (პერიოდის) შეცვლით, რის გამოც დეკლარაციაში თანხის შემცირებისათვის ჯარიმა სსკ-ის 275-ე მუხლის პირველი ნაწილის ნაცვლად უნდა განსაზღვრულიყო ამავე მუხლის პირველი ნაწილით. 3. გადამხდელი განმარტავდა, რომ 2012 წელს შეძენილი საკონსულტაციო და სატრანსპორტო მომსახურება, რაც საგადასახადო შემოწმების აქტის მიხედვით დაბეგრილი იყო საშემოსავლო გადასახადით. გადამხდელი განმარტავდა, რომ აღნიშნული მომსახურება გაწეული იყო საქართველოში მუდმივი დაწესებულების არმქონე პირის მიერ და არ წარმოადგენდა საქართველოში გაწეულ მომსახურებას. აღნიშნული საჩივარი განხილული იქნა შემოსავლების სამსახურის 2015 წლის 15 იანვრის მედიაციის საბჭოს სხდომაზე. შპს „სვიჩის“ (ს/ნ 205167326) 2014 წლის 16 სექტემბრის საჩივარი დაკმაყოფილდა ნაწილობრივ:

პირველ საკითხთან დაკავშირებით გადამხდელს მიეცა რეკომენდაცია ამ ბრძანების ჩაბარებიდან 10 სამუშაო დღის ვადაში, აუდიტის დეპარტამენტისათვის წარედგინა შესაბამისი პერიოდების მიხედვით დამფუძნებლების ახსნა-განმარტება კომპანიის ფინანსური რესურსის, გასაცემი დივიდენდის ოდენობისა და გაცემის პერიოდის შესახებ. ხოლო აუდიტის დეპარტამენტს დაევალა, ანგარიშვალდებულ პირზე რიცხული ფულადი ნაშთი, რომელიც შემოწმებით განხილულია უპროცენტო სესხად, სამეურნეო წლის ფინანსური მოგებისა და დამფუძნებლების ახსნა-განმარტების გათვალისწინებით განეხილა შესაბამის პერიოდში დივიდენდის სახით

გაცემულად და უზრუნველყო აღნიშნულ ნაწილში დასარიცხად განსაზღვრული თანხების შესაბამისი კორექტირება (შემცირება). დანარჩენ ნაწილში საჩივარი არ დაკმაყოფილდა.

საზოგადოებამ, 2015 წლის 23 იანვარს აუდიტის დეპარტამენტში წარადგინა დამფუძნებლების ნოტარიულად დადასტურებული განცხადება, რომლიდანაც ირკვეოდა, რომ საზოგადოებამ დამფუძნებლებზე 2008 წელსა და 2009 წლის იანვარში დივიდენდის სახით გაანაწილა შესაბამისად 172 000 და 320 000 ლარი. ასევე შემოწმებით დადგინდა, რომ აღნიშნული პერიოდებისათვის საზოგადოებას ბუღალტრულ ჩანაწერებში გაუნაწილებელი მოგების სახით უფიქსირებოდა შესაბამისად 181 343 და 627 453 ლარი. აღნიშნულიდან გამომდინარე დაკორექტირდა საგადასახადო შემოწმებით დამატებით დარიცხული თანხები, კერძოდ: საშემოსავლო გადასახადში სულ შემცირდა 109 320 ლარით, მათ შორის ძირითადი გადასახადი - 74 193 ლარით, ხოლო ჯარიმა - 35 127 ლარით. აღნიშნულიდან გამომდინარე გადამხდელს დამატებით დარიცხულ თანხად დარჩა სულ: 1 159 193 ლარი, მათ შორის ძირითად გადასახადში 964 895 ლარი და ჯარიმა 191 298 ლარი. ამდენად დაევალა შესაბამის სამმართველოს ზემოაღნიშნული თანხების გადამხდელის პირადი აღრიცხვის ბარათზე ასახულიყო თანდართული ამონაკლების შესაბამისად (ტომი 1, ს/ფ 41-44, 54-55).

სსიპ შემოსავლების სამსახურის აუდიტის დეპარტამენტის მიერ 2015 წლის 18 თებერვალს გამოიცა საგადასახადო მოთხოვნა N006-53. შპს „სვიჩის“ გადასახდელად დაერიცხა 109313,9 ლარი (ტომი 1, ს/ფ 56).

2014 წლის 7 ნოემბერს, შპს „სვიჩის“ ქონებაზე გავრცელდა საგადასახადო გირავნობა/იპოთეკა (ტომი 1, ს/ფ 272).

2016 წლის 29 ნოემბერს (რეგისტრაციის ნომერი: 248183/21-11) შპს „სვიჩმა“ განცხადებით მიმართა სსიპ შემოსავლების სამსახურის ადმინისტრირების დეპარტამენტს და წარადგინა შპს „სვიჩის“ ქონების ნუსხა (ტომი 1, ს/ფ 19-20).

სსიპ შემოსავლების სამსახურის 2016 წლის 12 ოქტომბრის N011-4315 ბრძანებით ყადაღა დაედო შპს „სვიჩის“ ქონებას (მატერიალურ ან/და არამატერიალურ აქტივებს). აღნიშნული ბრძანება შპს „სვიჩის“ უფლებამოსილი პირისათვის ცნობილი გახდა 2016 წლის 29 ნოემბერს.

შემოსავლების სამსახურის საგადასახადო მონიტორინგის დეპარტამენტის ექსპერტიზის განყოფილების N42377/11/16 დასკვნის მიხედვით, შპს „სვიჩის“ დაყადაღებული ქონების ღირებულებამ შეადგინა 26780 ლარი (ტომი 1, ს/ფ 22-30)

2017 წლის 10 იანვარს (რეგისტრაციის N5010/21-11) შპს „სვიჩმა“ საგადასახადო დავალიანების შემცირების თაობაზე საგადასახადო შეთანხმების გაფორმების შესახებ განცხადებით მიმართ სსიპ შემოსავლების სამსახურს.

საქართველოს მთავრობის 2018 წლის 20 აპრილის N902 განკარგულების საფუძველზე გაფორმდა საგადასახადო შეთანხმება. აღნიშნული განკარგულებისა და შემოსავლების სამსახურის 2018 წლის 30 აპრილის N011-676 ხელშეკრულების საფუძველზე, გამოცემული იქნა 2018 წლის 10 მაისის ბრძანება ქონებაზე ყადაღის გაუქმების შესახებ და შპს „სვიჩის“ ქონებაზე ყადაღა ჩაითვალა მოხსნილად (ტომი 1, ს/ფ 334, ტომი 2, ს/ფ 47)

2017 წლის 23 იანვრის მდგომარებით სსიპ შემოსავლების სამსახურის ერთიანი ელექტრონული ბაზის მონაცემების თანახმად (შედარების აქტი) შპს „სვიჩს“ ერიცხება აღიარებული საგადასახადო დავალიანება, ძირითადი თანხა - 96077,15 ლარი, ჯარიმა - 202259.51 ლარი, საურავი - 420668.8 ლარი.

2018 წლის 17 მაისამდე მდგომარეობით(საგადასახადო შეთანხმების გაფორმების შემდგომ) გადამხდელს ერიცხებოდა დავალიანება, რომელიც არ არის აღიარებული-718498,95 ლარის ოდენობით.

2019 წლის 13 ივნისამდე პერიოდის შედარების აქტის მიხედვით, შპს „სვიჩს“ ერიცხება აღიარებული საგადასახადო დავალიანება, ძირითადი თანხა-72661,85 ლარი, ჯარიმა- 217459.51 ლარი, საურავი-448031.2 ლარი (ტომი 1, ს/ფ 2, ტომი 2 , ს/ფ 60, 131).

დადგენილი ფაქტები პირველი ინსტანციის სასამართლომ სამართლებრივად შემდეგნაირად შეაფასა:

პირველი ინსტანციის სასამართლომ განმარტა, რომ საგადასახადო ვალდებულების წარმოშობის შემთხვევაში საგადასახადო ორგანო უფლებამოსილია ვალდებულების უზრუნველყოფა განახორციელოს გადასახადის გადამხდელის კუთვნილი ქონებით, ამა თუ იმ უზრუნველყოფის ღონისძიების გამოყენების მეშვეობით.

სასამართლომ ყურადღება გაამახვილა საგადასახადო კოდექსის მე-8 მუხლის მე-12 ნაწილზე, რომლითაც განმარტებულია დივიდენდის ცნება, კერძოდ, იგი არის აქციონერის/მოწილის მიერ აქციებიდან ან უფლებებიდან (წილებიდან) მიღებული (მათ შორის, პრივილეგირებული აქციებიდან პროცენტის სახით მიღებული) ნებისმიერი შემოსავალი, რომელიც მიიღება მოგების განაწილების შედეგად და რომელსაც იურიდიული პირი უნაწილებს აქციონერებს/მოწილებს, კაპიტალში მათი კუთვნილი აქციების/უფლებების პროპორციულად ან პროპორციის დაცვის გარეშე. ამავე მუხლის 43-ე ნაწილის თანახმად, წმინდა მოგება არის მოგება, რომელიც შესაძლებელია განაწილდეს დივიდენდის სახით, საქართველოს კანონმდებლობით დადგენილი წესით. ამავე კოდექსის 97-ე მუხლის მე-2 ნაწილის თანახმად, ორგანიზაციის მოგების გადასახადით დაბეგვრის ობიექტია სხვაობა კალენდარული წლის განმავლობაში მიღებულ ერთობლივ შემოსავალსა და ამ კოდექსით გათვალისწინებული გამოქვითვების თანხებს

შორის. ამავე კოდექსის 105-ე მუხლის პირველი ნაწილის თანახმად, ერთობლივი შემოსავლიდან გამოიქვითება ყველა ხარჯი, რომელიც დაკავშირებულია მის მიღებასთან, გარდა იმ ხარჯებისა, რომლებიც ამ კოდექსის თანახმად გამოქვითვას არ ექვემდებარება.

სასამართლოს მოსაზრებით, არსებული საკანონმდებლო რეგულაციით, საგადასახადო ვალდებულების პირობებში, კანონით დადგენილი წესით დივიდენდის გაცემა არ წარმოადგენს კანონსაწინააღმდეგო ქმედებას, ამასთან მხოლოდ ასეთი ფაქტობრივი გარემოებების არსებობის პირობებში, სასამართლო სარწმუნოდ, უტყუარად ვერ მიიჩნევს კომპანიასა და მის დამფუძნებელს შორის არსებულ მიზანს გადასახადების გადახდევინების უზრუნველყოფის ღონისძიებისთვის თავის არიდების თაობაზე.

ყოველივე ზემოაღნიშნულიდან გამომდინარე პირველი ინსტანციის სასამართლომ მიიჩნია, რომ განსახილველ შემთხვევაში არ არსებობდა სსიპ შემოსავლების სამსახურის სარჩელის დაკმაყოფილების ფაქტობრივი და სამართლებრივი საფუძვლები, ამდენად, სსიპ შემოსავლების სამსახურის სარჩელი შპს „სვიჩის“ (ს/კ 205167326), დ-----ს (პ/ნ 01028004313) და ზ-----ს (პ/ნ 01024015706) საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 246-ე მუხლის შესაბამისად, ერთიმეორის ცრუმაგიერ პირებად აღიარების თაობაზე არ უნდა დაკმაყოფილდა უსაფუძვლობის გამო.

სსიპ შემოსავლების სამსახურის სააპელაციო საჩივრის ფაქტობრივი და სამართლებრივი საფუძვლები:

სააპელაციო საჩივრის ავტორის მითითებით, საქმეზე არსებული მასალებით დგინდება, რომ ზემოაღნიშნული პირები წარმოადგენენ ერთმანეთის ცრუმაგიერ პირებს, ვინაიდან განახორციელეს კონკრეტული ოპერაციები რაც მიმართული იყო იმ მიზნისკენ რომ თავი აერიდებინათ კუთვნილი საგადასახადო ვალდებულებების უზრუნველყოფის ღონისძიებისათვის.

2017 წლის 23 იანვრის მდგომარეობით შპს „სვიჩის“ აღიარებული საგადასახადო დავალიანება შეადგენს 719 005,46 ლარს, რის შემდეგ განახორციელა ისეთი სახის ოპერაციები, რომლებიც მიმართული იყო საგადასახადო ვალდებულებებისა და უზრუნველყოფის ღონისძიებებისაგან თავის არიდებისკენ. შპს „სვიჩის“ წარმოეშვა საგადასახადო ვალდებულებები, აღნიშნულის გამო საგადასახადო ორგანომ გადასახადის გადამხდელის ქონებაზე გაავრცელა საგადასახადო გირავნობა/იპოთეკა, რომელიც დარეგისტრირდა 2014 წლის 7 ნოემბერს, ხოლო 2016 წლის 12 ოქტომბერს გამოიცა N11-4315 ბრძანება შპს „სვიჩის“ ქონებაზე ყადაღის დადების შესახებ, მაგრამ მარეგისტრირებული ორგანოებიდან და თვითონ გადასახადის გადამხდელის მიერ წარმოდგენილი ინფორმაციის, ასევე საგადასახადო მონიტორინგის დეპარტამენტის ექსპერტიზის განყოფილების 2016 წლის 21 დეკემბრის N42377/11/16 დასკვნის შესაბამისად შეფასებულია 26 780

ლარად და არ არის საკმარისი საგადასახადო დავალიანების უზრუნველსაყოფად.

შპს „სვიჩის“ დამფუძნებლებმა ნაცვლად საგადასახადო ვალდებულებების შესრულებისა, შეამცირეს გადასახადით დასაბეგრი ბაზა და საწარმოდან გაარიდეს ფულადი სახსრები დივიდენდის სახით, რაც ემსახურებოდა ერთ მიზანს, კერძოდ საგადასახადო დავალიანების გადახდევის ღონისძიებებისაგან თავის არიდებას, რომ არ მომხდარიყო შპს „სვიჩი“-ს საგადასახადო ვალდებულებების გამო ქონებაზე უზრუნველყოფის ღონისძიების გატარება, გარიდებული ყოფილყო ქონება საწარმოდან და ახალი სამართლებრივი ფორმით, ვალდებულების გარეშე, გაეგრძელებინა საქმიანობა. მოპასუნეთა მიერ განხორციელებული ოპერაცია საგადასახადო კოდექსის 246-ე მუხლის თანახმად ქმნის ცრუმაგიერ პირებად ცნობის საფუძველს.

აპელანტის მითითებით, პირველი ინსტანციის სასამართლომ იხელმძღვანელა რა ფაქტობრივი გარემოებების მხოლოდ ფორმალური ნაწილით, იგი ნორმირებას უკეთებდა მოპასუხის მიერ განხორციელებული ქმედებების ლოგიკურ ჯაჭვს და არასწორ სამართლებრივ დასკვნებს, ეყრდნობა; სასამართლოს მოსაზრებით, სადასახადო უზრუნველყოფის საგანია გადამხდელის ქონება. საგადასახადო უზრუნველყოფის საგანი მესამე პირის ქონება ხდება მხოლოდ მაშინ, როდესაც მესამე პირს აქვს გადასახადის გადამხდელის დავალიანება, რომლის გადახდის ვადაც დამდგარია ან როდესაც მესამე პირი იძენს საგადასახადო გირავნობა/იპოთეკით დატვირთულ ქონებას. ამასთან, საგადასახადო კანონმდებლობა იცნობს ერთმანეთის ცრუმაგიერ პირად ცნობის ინსტიტუტს, რომლის დროსაც გადახდევის მიქცევა ხდება არა გადასახადის გადამხდელის, არამედ მესამე პირის ქონებაზე, როდესაც დასტურდება, რომ აღნიშნული პირი გამოყენებული იყო გადასახადის გადახდევის უზრუნველყოფის ღონისძიებებისათვის თავის არიდების მიზნით. აღნიშნული მიზნად ისახავს გადასახადების გადახდისაგან თავის არიდების გამორიცხვას, რათა გადასახადის გადამხდელმა ბოროტად არ გამოიყენოს ის გარემოება, რომ მესამე პირის ქონებაზე გადახდევის მიქცევა არ ხდება და არ მოახდინოს მხოლოდ აღნიშნული მიზნით სხვა პირის შექმნა და მისთვის ქონების გადაცემა გადასახადის გადახდევის უზრუნველყოფის ღონისძიებებისაგან თავის არიდების მიზნით.

აპელანტის მითითებით, პირველი ინსტანციის სასამართლომ მიიჩნია, რომ სამართლებრივი რეგულაციის მსგავს პირობებში, პირთა მიერ განხორციელებული ოპერაციის მიზანი უნდა იქნეს უტყუარად დადგენილი, ეჭვს არ უნდა იწვევდეს გადამხდელთა ქონება ემსახურება რიგით საფინანსო-სამეურნეო საქმიანობას თუ გადასახადებისგან თავის არიდებას. დივიდენდის გაცემასთან დაკავშირებით, სასამართლომ განმარტა, რომ სასარჩელო მოთხოვნის სწორად გადაწყვეტისათვის არსებითი მნიშვნელობა აქვს დივიდენდის ბუნებისა და გაცემის წესის განსაზღვრასა და სადავო შემთხვევაში მისი გაცემის მიზნის დადგენას, რამეთუ ცრუმაგიერი პირის მიერ განხორციელებული ოპერაცია ემსახურება საგადასახადო ვალდებულების გადახდევის უზრუნველყოფას ღონისძიებისაგან თავის

არიდებას.

აპელანტის მითითებით, პირველი ინსტანციის სასამართლომ აღნიშნა, რომ დივიდენდი წარმოადგენს იურიდიული პირის მოგების ისეთი განაწილებით მიღებულ შემოსავალს, რომელზე უფლებაც მოპოვებულია ამ იურიდიულ პირში წილის/აქციის ფლობით. შპს-ის ერთპიროვნულ პარტნიორს და დირექტორს ანიჭებს უფლებამოსილებას განესაზღვრა დივიდენდის მიღება/არ მიღების საკითხი. სასამართლოს განმარტებით, დირექტორის მიერ ნაკისრი ვალდებულებების შესრულება, კრედიტორისადმი პირადი პასუხისმგებლობის საკითხის განხილვა არ წარმოადგენს ადმინისტრაციული დავის განხილვის საგანს და არ აქვს კავშირი ცრუმაგიერ მფლობელობასთან.

სსიპ შემოსავლების სამსახური არ ეთანხმება სასამართლოს მსჯელობას და თვლის, რომ იგი დაუსაბუთებელია და მოკლებულია სამართლებრივ საფუძვლებს: აპელანტის მითითებით, საქმის მასალებით დადგენილია, რომ შპს „სვიჩი“ რეგისტრირებულ იქნა 2006 წლის 20 ივლისს, სამეწარმეო რეესტრის ამონაწერში საქმიანობის სახედ განსაზღვრულ იქნა - კომერციული და სამეწარმეო ორგანიზაციების საქმიანობა შპს-ს იურიდიულ მისამართს წარმოადგენს ქ. თბილისი, ვაკე-საბურთალოს რაიონი, ნუცუბიძის ქ. N36, კორპ 1, ბინა N 4.

სსიპ შემოსავლების სამსახურის აუდიტის დეპარტამენტის 2013 წლის 4 ოქტომბრის N49446 ბრძანებით დაინიშნა შპს „სვიჩის“ საქმიანობის გასვლითი საგადასახადო შემოწმება, რომლის შედეგადაც გადამხდელს დაერიცხა გადასახდელი თანხა 1 265 513 ლარი.

შპს „სვიჩის“ წარმოეშვა საგადასახადო ვალდებულებები, აღნიშნულის გამო საგადასახადო ორგანომ გადასახადის გადამხდელის ქონებაზე გაავრცელა საგადასახადო გირავნობა/იპოთეკა, რომელიც დარეგისტრირდა 2014 წლის 7 ნოემბერს, რომელსაც გადასახადის გადამხდელი გაეცნო 2014 წლის 17 ნოემბერს, ხოლო 2016 წლის 12 ოქტომბერს გამოიცა №11-4315 ბრძანება შპს „სვიჩის“ ქონებაზე ყადაღის დადების შესახებ, მაგრამ მარეგისტრირებული ორგანოებიდან და თვითონ გადასახადის გადამხდელის მიერ წარმოდგენილი ინფორმაციის, ასევე საგადასახადო მონიტორინგის დეპარტამენტის ექსპერტიზის განყოფილების 2016 წლის 21 დეკემბრის N42377/11/16 დასკვნის შესაბამისად შეფასებულია 26 780 ლარად და არ არის საკმარისი საგადასახადო დავალიანების უზრუნველსაყოფად.

აპელანტის მითითებით, საგადასახადო დავალიანება წარმოშობილია საგადასახადო შემოწმების შედეგად დარიცხული თანხების შესაბამისად. შემოწმების აქტი შედგენილი იქნა 2014 წლის 31 ოქტომბერს. ბიუჯეტში გადასახადელად თანხები დაერიცხა დამატებული ღირებულების, მოგების და საშემოსავლო გადასახადებში. შესამოწმებელი პერიოდი გამსაზღვრულია 2007 წლის 1 იანვრიდან 2013 წლის 1 აგვისტომდე. შემოწმების აქტის თანახმად, შესამოწმებელი პერიოდის ბოლოს საწარმოს ანგარიშვალდებულ პირზე

უფიქსირდება ნაშთი 1 536 512 ლარის ოდენობით. საგადასახადო შემოწმებით აღნიშნული განაცემი განხილულ იქნა საწარმოს მიერ დაქირავებულ პირზე გაცემულ სესხად, ამასთან საპროცენტო შემოსავლით გაზრდილი იქნა საწარმოს ერთობლივი შემოსავალი. გადასახადის გადამხდელმა მოითხოვა საწარმოს 2007-2008 წლების გაუნაწილებელი მოგება განხილულ ყოფილიყო, როგორც დივიდენდის სახით განხორციელებულ განაცემად, რაზედაც შპს „სვიჩის“ დირექტორის დ-----ს 2015 წელის 23 იანვრის N10620/21 მომართვით შემოსავლების სამსახურში წარმოდგენილია შპს „სვიჩის“ დირექტორის და პარტნიორების ერთობლივი განცხადება, რომლითაც ირკვევა, რომ შპს „სვიჩის“ დამფუძნებლებს დავით ჭკუასელს და ზურაბ მატატაშვილს შპს „სვიჩიდან“ 2008 და 2009 წლებში მიღებული აქვთ ჯამში 492 000 ლარის ოდენობით დივიდენდი.

ყოველივე ზემოაღნიშნულიდან გამომდინარე აპელანტს მიაჩნია, რომ შპს „სვიჩის“ დამფუძნებლებმა ნაცვლად საგადასახადო ვალდებულებების შესრულებისა, შეამცირეს გადასახადით დასაბეგრი ბაზა და საწარმოდან გაარიდეს ფულადი სახსრები დივიდენდის სახით, რაც ემსახურებოდა ერთ მიზანს, კერძოდ საგადასახადო დავალიანების გადახდევინების ღონისძიებებისაგან თავის არიდებას, რომ არ მომხდარიყო შპს „სვიჩის“ საგადასახადო ვალდებულებების გამო ქონებაზე უზრუნველყოფის ღონისძიების გატარება, გარიდებული ყოფილიყო ქონება საწარმოდან და ახალი სამართლებრივი ფორმით, ვალდებულების გარეშე, გაეგრძელებინა საქმიანობა. მოპასუხეთა მიერ განხორციელებული ოპერაცია საგადასახადო კოდექსის 240-ე მუხლის თანახმად ქმნის ცრუმაგიერ პირებად ცნობის საფუძველს. „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.

ზემოაღნიშნული ფაქტობრივი და სამართლებრივი გარემოებებიდან გამომდინარე, აპელანტს მიაჩნია, რომ შპს „სვიჩი“, დ----- და ზ----- - წარმოადგენენ ერმანეთის ცრუმაგიერ პირებს.

გასაჩივრებული გადაწყვეტილების უცვლელად დატოვების დასაბუთება:

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

საქართველოს სამოქალაქო საპროცესო კოდექსის 377-ე მუხლის პირველი ნაწილის თანახმად, სააპელაციო სასამართლო ამოწმებს გადაწყვეტილებას სააპელაციო საჩივრის ფარგლებში ფაქტობრივი და სამართლებრივი თვალსაზრისით. ამავე

მუხლის მეორე ნაწილის შესაბამისად, სამართლებრივი თვალსაზრისით შემოწმებისას სასამართლო ხელმძღვანელობს 393-ე და 394-ე მუხლების მოთხოვნებით.

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

სამოქალაქო საპროცესო კოდექსის 390-ე მუხლის მე-3 ნაწილის „გ“ ქვეპუნქტის თანახმად, თუ სააპელაციო სასამართლო ეთანხმება პირველი ინსტანციის სასამართლოს შეფასებებს და დასკვნებს საქმის ფაქტობრივ ან/და სამართლებრივ საკითხებთან დაკავშირებით, მაშინ დასაბუთება იცვლება მათზე მითითებით.

ფაქტობრივი დასაბუთება:

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

სამართლებრივი დასაბუთება:

პალატა მიიჩნევს, რომ სასამართლომ სამართლებრივი თვალსაზრისით სწორად შეაფასა საქმესთან დაკავშირებული ფაქტობრივი გარემოებები, თავის მხრივ, აპელანტმა თავის სააპელაციო საჩივარში ვერ გააქარწყლა პირველი ინსტანციის სასამართლოს სამართლებრივი დასკვნები, ვერ მიუთითა და ვერ წარმოადგინა ისეთი არგუმენტები, რომლებზე დაყრდნობითაც შესაძლებელი იქნებოდა საქმეზე დადგენილი ფაქტების სხვაგვარი სამართლებრივი შეფასება.

სააპელაციო პალატა მიუთითებს, რომ საგადასახადო ვალდებულების შესრულების პროცესში გადასახადის გადამხდელები, ისევე როგორც, საგადასახადო ორგანოები, იმყოფებიან სამართლებრივი ბოჭვის პირობებში. აღნიშნული მიზნით მათ მიერ განხორციელებული ნებისმიერი ქმედება შესაბამისობაში უნდა მოდიოდეს შესაბამის კანონმდებლობასთან.

პალატა ასევე აღნიშნავს, რომ გადასახადის გადამხდელთა მხრიდან კონსტიტუციური ვალდებულების - საგადასახადო დავალიანების შესრულების ეტაპზე შესაძლოა წარმოიშვეს გარკვეული სახის დაბრკოლებები, რამაც შესაძლოა შეაფერხოს აღნიშნული ვალდებულების შესრულება, თუმცა

გარკვეულ შემთხვევებში შესაძლოა გადამხდელთა მიერ შეგნებულად, მიზანმიმართულად იქნეს არიდებული კუთვნილი ვალდებულებების შესრულება. ასეთ შემთხვევათა პრევენციის მიზნით საგადასახადო კანონმდებლობით გათავლისწინებულ იქნა გადამხდელთა ქონების მეშვეობით საგადასახადო დავალიანების შესრულების უზრუნველყოფა. საგადასახადო დავალიანების გადახდევის უზრუნველყოფის ძირითადი პრინციპები გათავლისწინებულია საგადასახადო კოდექსის 35-ე თავში. მოცემული ნორმატიული აქტის 238-ე მუხლის პირველი ნაწილის თანახმად, საგადასახადო ორგანოს უფლება აქვს, საგადასახადო დავალიანების გადახდევის უზრუნველსაყოფად განახორციელოს შემდეგი ღონისძიებები: ა) საგადასახადო გირავნობა/იპოთეკა; ბ) მესამე პირზე გადახდევის მიქცევა; გ) ქონებაზე ყადაღის დადება; დ) ყადაღადადებული ქონების რეალიზაცია; ე) საბანკო ანგარიშზე საინკასო დავალების წარდგენა; ვ) გადასახადის გადამხდელის სალაროდან ნაღდი ფულის ამოღება.

განსახილველ შემთხვევაში პალატა დადგენილად მიიჩნევს, რომ შპს „სვიჩს“ სსიპ შემოსავლების სამსახურის აუდიტის დეპარტამენტის მიერ, 2014 წლის 6 ნოემბერს წარედგინა საგადასახადო მოთხოვნა N006-283, რომლითაც გადასახდელად დაერიცხა 1 696 256, 71 ლარი.

საქმის მასალებით ასევე დადგენილია, რომ 2015 წლის 23 იანვარს შპს „სვიჩმა“ აუდიტის დეპარტამენტში წარადგინა დამფუძნებლების ნოტარიულად დადასტურებული განცხადება, რომლიდანაც ირკვეოდა, რომ საზოგადოებამ დამფუძნებლებზე 2008 წელსა და 2009 წლის იანვარში დივიდენდის სახით დამფუძნებლებზე გაანაწილა შესაბამისად 172 000 და 320 000 ლარი. ასევე შემოწმებით დადგინდა, რომ აღნიშნული პერიოდებისათვის საზოგადოებას ბუღალტრულ ჩანაწერებში გაუნაწილებელი მოგების სახით უფიქსირებოდა შესაბამისად 181 343 და 627 453 ლარი. აღნიშნულიდან გამომდინარე დაკორექტირდა საგადასახადო შემოწმებით დამატებით დარიცხული თანხები, კერძოდ: საშემოსავლო გადასახადში სულ შემცირდა 109 320 ლარით, მათ შორის ძირითადი გადასახადი - 74 193 ლარით, ხოლო ჯარიმა - 35 127 ლარით. აღნიშნულიდან გამომდინარე გადამხდელს დამატებით დარიცხულ თანხად დარჩა სულ: 1 159 193 ლარი, მათ შორის ძირითად გადასახადში 964 895 ლარი და ჯარიმა 191 298 ლარი.

პალატა პირველი ინსტანციის სასამართლოს მსგავსად არ იზიარებს აპელანტი ადმინისტრაციული ორგანოს მოსაზრებას, რომ შპს „სვიჩის“ დამფუძნებლებმა ნაცვლად საგადასახადო ვალდებულებების შესრულებისა, შეამცირეს გადასახადის დასაბეგრი ბაზა და საწარმოდან გაარიდეს ფულადი სახსრები დივიდენდის სახით, რაც ემსახურებოდა ერთ მიზანს, კერძოდ საგადასახადო დავალიანების გადახდევის ღონისძიებებისაგან თავის არიდების, რომ არ მომხდარიყო შპს „სვიჩის“ საგადასახადო ვალდებულებების გამო ქონებაზე უზრუნველყოფის ღონისძიებების გატარება, ვინაიდან საგადასახადო

დავალიანება წარმოიშვა 2014 წელს, საგადასახადო შემოწმების საფუძველზე, ხოლო დივიდენდის სახით თანხები გატანილია 2008 წელსა და 2009 წლის იანვარში. პალატა ყურადღებას ამახვილებს იმ გარემოებაზე, რომ საქართველოს მთავრობის 2018 წლის 20 აპრილის N902 განკარგულების საფუძველზე გაფორმდა საგადასახადო შეთანხმება. აღნიშნული განკარგულებისა და შემოსავლების სამსახურის 2018 წლის 30 აპრილის N111-21 ხელშეკრულების საფუძველზე, გამოცემული იქნა 2018 წლის 10 მაისის ბრძანება ქონებაზე ყადაღის გაუქმების შესახებ და შპს „სვიჩის“ ქონებაზე ყადაღა ჩაითვალა მოხსნილად.

პალატა ეთანხმება და იზიარებს პირველი ინსტანციის სასამართლოს იმ განმარტებას, რომ მნიშვნელოვანია განისაზღვროს ცრუმაგიერად ცნობის კონკრეტული წინაპირობები. პირები ცრუმაგიერად მიიჩნევიან თუკი: პრაქტიკულად შეუძლებელია გადასახადის გადამხდელის განსხვავება სხვა პირისაგან, ამასთან, ეს პირი გამოყენებულია გადასახადის გადახდევენების უზრუნველყოფის ღონისძიებისაგან თავის არიდების მიზნით. ამდენად, არსებული რეგულაცია ადგენს ორ ძირითად პირობას, რომელიც უნდა არსებობდეს ერთობლიობაში, რათა დადგინდეს პირთა ცრუმაგიერობა. ნორმის დეფინიციიდან გამომდინარე, შეუძლებელი უნდა იყოს პირთა განსხვავება ერთმანეთისგან. შესაბამისად, არსებული ჩანაწერი არ მოიაზრებს პირთა ფიზიოლოგიურ თუ საიდენტიფიკაციო მონაცემთა შორის განსხვავებას (ასეთ შემთხვევაში სადავო გარემოებაც არ იარსებებდა), არამედ გადასახადის გადამხდელთა განსხვავება შეუძლებელი უნდა იყოს მათი მიზნიდან გამომდინარე. ფაქტობრივად არსებულ ორ ან მეტ პირს შორის განხორციელებული ოპერაცია მიმართული უნდა იყოს საერთო მიზნის მიღწევისკენ. თუმცა, ამავედროულად ეს მიზანი უნდა წარმოადგენდეს საგადასახადო ვალდებულების გადახდევენების უზრუნველყოფის ღონისძიებისაგან თავის არიდებას.

ამრიგად, განხორციელებული კონკრეტული ოპერაცია უნდა შეფასდეს, ემსახურება თუ არა იგი უზრუნველყოფის ღონისძიებისგან თავის არიდებას. მოცემული სახის რეგულაცია იძლევა ფართო შეფასების არეალს, ვინაიდან არ არის დაკონკრეტებული თუ რა გარემოებათა პირობებში, რომელი ქმედება შეიძლება შეფასდეს უზრუნველყოფის ღონისძიებისგან თავის არიდებად. კანონი არ აკონკრეტებს, რომ აღნიშნული მიზანი შესაძლებელია მიღწეულ იქნეს დაინტერესებულ პირთა მიერ კანონისმიერი თუ უკანონო გზებით. ასეთ პირობებში კი გადამხდელთა მიერ კანონით ნებადართული ქმედება უფლებამოსილ პირთა მიერ შესაძლებელია შეფასდეს როგორც უკანონო. ეს კი გადასახადის გადამხდელთა ჩააყენებთ უკიდურესად მძიმე მდგომარეობაში. სასამართლოს მოსაზრებით, სამართლებრივი რეგულაციის მსგავს პირობებში, პირთა მიერ განხორციელებული ოპერაციის მიზანი უნდა იქნეს უტყუარად დადგენილი, ეჭვს არ უნდა იწვევდეს გადამხდელთა ქმედება ემსახურება რიგით საფინანსო-სამეურნეო საქმიანობას თუ გადასახადებისგან თავის არიდებას. ვარაუდის საფუძველზე სასამართლოს დაუშვებლად მიაჩნია პირთა ცრუმაგიერად ცნობა, რამაც შედეგობრივად შესაძლებელია გამოიწვიოს პირთა

კონსტიტუციური უფლებების ხელყოფა.

საქალაქო სასამართლომ მართებულად არ გაიზიარა მოსარჩელის პოზიცია და სწორად გაამხვილა ყურადღება საგადასახადო კოდექსის მე-8 მუხლის მე-12 ნაწილზე, რომლითაც განმარტებულია დივიდენდის ცნება. კერძოდ, იგი არის აქციონერის/მოწილის მიერ აქციებიდან ან უფლებებიდან (წილებიდან) მიღებული (მათ შორის, პრივილეგირებული აქციებიდან პროცენტის სახით მიღებული) ნებისმიერი შემოსავალი, რომელიც მიიღება მოგების განაწილების შედეგად და რომელსაც იურიდიული პირი უნაწილებს აქციონერებს/მოწილებს, კაპიტალში მათი კუთვნილი აქციების/უფლებების პროპორციულად ან პროპორციის დაცვის გარეშე. ამავე მუხლის 43-ე ნაწილის თანახმად, წმინდა მოგება არის მოგება, რომელიც შესაძლებელია განაწილდეს დივიდენდის სახით, საქართველოს კანონმდებლობით დადგენილი წესით. ამავე კოდექსის 97-ე მუხლის მე-2 ნაწილის თანახმად, ორგანიზაციის მოგების გადასახადით დაბეგვრის ობიექტია სხვაობა კალენდარული წლის განმავლობაში მიღებულ ერთობლივ შემოსავალსა და ამ კოდექსით გათვალისწინებულ გამოქვითვების თანხებს შორის. ამავე კოდექსის 105-ე მუხლის პირველი ნაწილის თანახმად, ერთობლივი შემოსავლიდან გამოიქვითება ყველა ხარჯი, რომელიც დაკავშირებულია მის მიღებასთან, გარდა იმ ხარჯებისა, რომლებიც ამ კოდექსის თანახმად გამოქვითვას არ ექვემდებარება.

პალატა ეთანხმება და იზიარებს სასამართლოს იმ მოსაზრებას, რომ არსებული საკანონმდებლო რეგულაციით, საგადასახადო ვალდებულების პირობებში, კანონით დადგენილი წესით დივიდენდის გაცემა არ წარმოადგენს კანონსაწინააღმდეგო ქმედებას, ამასთან მხოლოდ ასეთი ფაქტობრივი გარემოებების არსებობის პირობებში, სააპელაციო სასამართლო სარწმუნოდ, უტყუარად ვერ მიიჩნევს კომპანიასა და მის დამფუძნებლებს შორის არსებულ მიზანს გადასახადების გადახდევინების უზრუნველყოფის ღონისძიებისთვის თავის არიდების თაობაზე.

რაც შეეხება დირექტორის მიერ ფიდუციური მოვალეობების დარღვევას, სააპელაციო პალატა განმარტავს, რომ დირექტორის მიერ ნაკისრი ვალდებულებების შესრულება, კრედიტორისადმი პირადი პასუხისმგებლობის საკითხის განხილვა არ წარმოადგენს ადმინისტრაციული დავის განხილვის საგანს და არ აქვს კავშირი ცრუმაგიერ მფლობელობასთან, რადგან, მართალია, ორივე შემთხვევაში წარმოიშვება მოთხოვნის უფლება არა უშუალოდ მოვალის, არამედ სხვა პირის მიმართ, თუმცაღა მოთხოვნის საფუძვლები ორივე შემთხვევაში განსხვავებულია და არ უნდა მოხდეს „მეწარმეთა შესახებ“ საქართველოს კანონით დადგენილი გამჭოლი პასუხისმგებლობის ცრუმაგიერ მფლობელობასთან გაიგივება.

„მეწარმეთა შესახებ“ საქართველოს კანონის მე-3 მუხლის მე-6 პუნქტით დადგენილია, რომ კომანდიტური საზოგადოების შეზღუდული პარტნიორი,

შეზღუდული პასუხისმგებლობის საზოგადოების, სააქციო საზოგადოებისა და კოოპერატივის პარტნიორები საზოგადოების კრედიტორების წინაშე პასუხს აგებენ პირადად, თუ ისინი ბოროტად გამოიყენებენ პასუხისმგებლობის შეზღუდვის სამართლებრივ ფორმებს.

სააპელაციო პალატა იზიარებს პირველი ინსტანციის სასამართლოს იმ განმარტებას, რომ „მეწარმეთა შესახებ“ საქართველოს კანონით ასევე დადგენილია დირექტორისა და საზოგადოების პარტნიორთა პასუხისმგებლობის საკითხი კრედიტორთა წინაშე, როდესაც მიუხედავად საზოგადოების შეზღუდული პასუხისმგებლობისა, კანონით დადგენილი კონკრეტული საფუძვლების არსებობისას პასუხისმგებლობა სწორედ პარტნიორებსა და დირექტორს ეკისრებათ, თუმცა აღნიშნული საკითხის შესწავლა წარმოადგენს სამოქალაქო წესით განსახილველი დამოუკიდებელი მოთხოვნის საგანს.

ყოველივე ზემოაღნიშნულიდან გამომდინარე, სააპელაციო პალატა მართებულად მიიჩნევს პირველი ინსტანციის სასამართლოს მითითებას, რომ განსახილველ შემთხვევაში საქმის მასალებით არ დასტურდება ის გარემოება, რომ მოპასუხეები მათ მიერ განხორციელებული ოპერაციების ერთობლიობით მოქმედებდნენ კუთვნილი საგადასახადო ვალდებულებების თავიდან აცილების მიზნით. რაც შეეხება ზოგადად დივიდენდის გაცემის წესის კანონიერების თუ პარტნიორისა და დირექტორის პირადი პასუხისმგებლობის საკითხების განხილვას აღნიშნული გამომდინარეობს „მეწარმეთა შესახებ“ საქართველოს კანონიდან და სცდება განსახილველი ადმინისტრაციული დავის ფარგლებს. ამასთან, პირთა ერთმანეთის ცრუმაგიერად ცნობა წარმოადგენს დამოუკიდებელ მოთხოვნას, რომელიც გამომდინარეობს შესაბამისი საკანონმდებლო და ფაქტობრივი საფუძვლებიდან და იგი ვერ დაეფუძნება სხვა საკანონმდებლო და ფაქტობრივი მდგომარეობიდან გამომდინარე შესაძლო სამართლებრივ საფუძვლებს.

სააპელაციო სასამართლო, მიუთითებს სსსკ-ის 102-ე მუხლის პირველ ნაწილზე, რომელიც ადგენს მტკიცების ტვირთისა და მტკიცებულებათა დასაშვებობის პირობებს. მითითებული მუხლის პირველი ნაწილის თანახმად, თითოეულმა მხარემ უნდა დაამტკიცოს გარემოებანი, რომლებზედაც იგი ამყარებს თავის მოთხოვნებსა და შესაგებელს. ამავე მუხლის მე-3 ნაწილის თანახმად კი, საქმის გარემოებები, რომლებიც კანონის თანახმად უნდა დადასტურდეს გარკვეული სახის მტკიცებულებებით, არ შეიძლება დადასტურდეს სხვა სახის მტკიცებულებებით.

ყოველივე ზემოაღნიშნულიდან გამომდინარე, სააპელაციო სასამართლო მიიჩნევს, რომ მოსარჩელემ საქართველოს ადმინისტრაციული საპროცესო კოდექსის მე-17 მუხლით და საქართველოს სამოქალაქო საპროცესო კოდექსის 102-ე მუხლით განსაზღვრული ვალდებულების შესაბამისად, ვერ უზრუნველყო იმ გარემოებების დამადასტურებელი მტკიცებულებების წარმოდგენა, რომელზეც ის ამყარებდა თავის სასარჩელო მოთხოვნებს. მტკიცებულებებს, რომლებიც დაადასტურებდნენ

მის მიერ მოყვანილი ფაქტობრივი გარემოებების სამართლებრივ სისწორეს და შესაბამისად, მოთხოვნის კანონიერებას.

სააპელაციო პალატა მიიჩნევს, რომ საქალაქო სასამართლომ არსებითად სწორად გადაწყვიტა დავა, შესაბამისად, სახეზე არ არის გასაჩივრებული გადაწყვეტილების გაუქმების სამოქალაქო საპროცესო კოდექსის 393-ე და 394-ე მუხლებით გათვალისწინებული გარემოებები, რის გათვალისწინებითაც უცვლელად უნდა დარჩეს თბილისის საქალაქო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა კოლეგიის 2019 წლის 27 ივნისის გადაწყვეტილება.

პროცესის ხარჯები:

„სახელმწიფო ბაჟის შესახებ“ საქართველოს კანონის მე-5 მუხლის „ლ“ 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 1-ლი, მე-12, 25-ე, მუხლებით, საქართველოს სამოქალაქო საპროცესო კოდექსის 257-ე, 372-ე, 386-ე, 390-ე, 391-ე, 395-ე, 397-ე მუხლებით და

ბ რ ძ ა ნ ე ბ ს:

1. სსიპ შემოსავლების სამსახურის სააპელაციო საჩივარი არ დაკმაყოფილდეს;
2. უცვლელად დარჩეს თბილისის საქალაქო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა კოლეგიის 2019 წლის 27 ივნისის გადაწყვეტილება;
3. ბრძანება საბოლოოა და გასაჩივრებას არ ექვემდებარება.

თავმჯდომარე

დავით ახალბედაშვილი

მოსამართლეები:

თეა ძიმისტარაშვილი

ნანა ჭიჭილეიშვილი

