



გადაწყვეტილება საქართველოს სახელით

27 ივნისი, 2019 წელი

თბილისი

თბილისის საქალაქო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა
კოლეგია

მოსამართლე: ნათია ტოგონიძე
სხდომის მდივანი: თეა აფციაური

მოსარჩელე: სსიპ შემოსავლების სამსახური
წარმომადგენელი: მ-----ი

მოპასუხე: შპს „ს----“, დ-----ი
წარმომადგენელი: ფ-----ე

მოპასუხე: ზ-----ი

დავის საგანი - ცრუმაგიერ პირებად აღიარება

აღწერილობითი ნაწილი:

1. სასარჩელო მოთხოვნა:

1.1. შპს „ს----“ (ს/კ 2-----), დ-----ი (პ/ნ 0-----) და ზ-----ი (პ/ნ 0-----) აღიარებულ იქნენ ერთმანეთის ცრუმაგიერ პირებად.

2. მოპასუხის პოზიცია:

2.1. მოპასუხეების შპს „ს----სა“ და დ-----ის წარმომადგენელმა ფ-----ემ, ასევე ზ-----მა სარჩელი არ ცნეს, მხარი დაუჭირეს წარმოდგენილ შესაგებელს და მოითხოვეს არ დაკმაყოფილდეს სარჩელი უსაფუძვლობის გამო.

3. საქმეზე დადგენილი ფაქტობრივი გარემოებები

3.1. მეწარმეთა და არასამეწარმეო (არაკომერციული) იურიდიული პირების რეესტრიდან ამონაწერის მიხედვით (მომზადების თარიღი 25.03.2015 წელი), შპს „ს----ს“ 60% წილის მფლობელი და ამასთან ერთად დირექტორია დ-----ი, ხოლო 40% წილის მესაკუთრეა- ზ-----ი.

სასამართლო ეყრდნობა შემდეგ მტკიცებულებას:

- მეწარმეთა და არასამეწარმეო (არაკომერციული) იურიდიული პირების რეესტრიდან (ტომი 1, ს/ფ 17-18)

3.2. სსიპ შემოსავლების სამსახურის აუდიტის დეპარტამენტის 2014 წლის 3-----ს შედგენილი საგადასახადო შემოწმების აქტის მიხედვით(სააღრიცხვო ნომერი N1---), 2013 წლის 0-----იდან 2014 წლის 3-----ამდე 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 3-----ის N1----- მოხსენებითი ბარათის მიხედვით, აუდიტის დეპარტამენტის 2013 წლის 4-----ის No 4---- ბრძანებით, ამავე დეპარტამენტის უფროს აუდიტორს კ-----ს და აუდიტორ კ-----ს დაევაღათ შპს „ს----ს“ საქმიანობის გასვლითი საგადასახადო შემოწმება თანდართული პროგრამის მიხედვით.

შესამოწმებელი პერიოდი განისაზღვრა 2007 წლის 1-----დე. შემოწმების საფუძველს წარმოადგენდა აუდიტის დეპარტამენტის რისკების მართვის სამმართველოს 2013 წლის 3----- და აუდიტის დეპარტამენტის შემოწმების მთავარი სამმართველოს გასვლითი საგადასახადო შემოწმების მე-4 სამმართველოს აუდიტორის 1----- მონსენებითი ბარათები. აღნიშნულთან დაკავშირებით, 2014 წლის 2-----ს შედგენილ იქნა გასვლითი საგადასახადო შემოწმების აქტის პროექტი. საზოგადოებამ აქტის პროექტთან დაკავშირებული პოზიცია აუდიტის დეპარტამენტში წარადგინა 2014 წლის 1-----. 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 3-----ის შედგენილ იქნა საგადასახადო შემოწმების აქტი. შემოწმების შედეგად შპს „ს----ს“ (ს/ნ 2-----) 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.

სასამართლო ეყრდნობა შემდეგ მტკიცებულებას:

- შემოწმების აქტი (ტომი 1, ს/ფ 132-184)
- მოხსენებითი ბარათი (ტომი 1, ს/ფ 130-131)

3.3. სსიპ შემოსავლების სამსახურის აუდიტის დეპარტამენტის მიერ, 2014 წლის 6-----ს გამოიცა საგადასახადო მოთხოვნა N0-----. შპს „ს----“ს გადასახდელად დაერიცხა 1 696 256, 71 ლარი.

სასამართლო ეყრდნობა შემდეგ მტკიცებულებას:

- საგადასახადო მოთხოვნა (ტომი 1, ს/ფ 124)
- სსიპ შემოსავლების სამსახურის 2014 წლის 5----- ბრძანება (ტომი 1, ს/ფ 125)

3.4. სსიპ შემოსავლების სამსახურის 2015 წლის 2-----ის N1--- ბრძანებით, შპს „ს----ს“ 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 განეხორციელებინა გადამხდელის პირადი აღრიცხვის ბარათზე შესაბამისი კორექტირება. დანარჩენ ნაწილში საჩივარი არ დაკმაყოფილდა.

სასამართლო ეყრდნობა შემდეგ მტკიცებულებას:

- სსიპ შემოსავლების სამსახურის 2015 წლის 2-----ის N1--- ბრძანება (ტომი 1, ს/ფ 45-47)

3.5. სსიპ შემოსავლების სამსახურის აუდიტის დეპარტამენტის შემოწმების მთავარი სამმართველოს, მიერ 2015 წლის 3-----ს მომზადებული დასკვნის (სააღრიცხვო ნომერი N1--) მიხედვით, აუდიტის დეპარტამენტის 2013 წლის 4-----ის N 4---- ბრძანებით, ამავე დეპარტამენტის უფროს აუდიტორს კ-----ს და აუდიტორ კ-----ს დაევაღათ შპს „ს---ს“ (ს/ნ 2-----) საქმიანობის გასვლითი გადასახადო შემოწმება თანდართული პროგრამის მიხედვით. შესამოწმებელი პერიოდი განისაზღვრა 2007 წლის 1-----დე. შემოწმების საფუძველს წარმოადგენს აუდიტის დეპარტამენტის რისკების მართვის სამმართველოს 2013 წლის 3----- და აუდიტის დეპარტამენტის შემოწმების მთავარი სამმართველოს გასვლითი საგადასახადო შემოწმების მე-4 სამმართველოს აუდიტორის 0----- მოხსენებითი ბარათები.

2014 წლის 3-----ის შედგენილ იქნა საგადასახადო შემოწმების აქტი. შემოწმების შედეგად შპს „ს---ს“ (ს/ნ 2-----) ბიუჯეტში გადასახდელად სულ დამატებით დაერიცხა 1 265 513 ლარი, მათ შორის: ძირითადი გადასახადი - 1 039 088 ლარი, ჯარიმა - 226 425 ლარი.

გადამხდელმა 2015 წლის 1-----ს საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს შემოსავლების 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 დაჭირავებულ 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 დღით 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 ვალდებულებების 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 დაბეგრული 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 1-----ის მედიაციის საბჭოს სხდომაზე. შპს „ს----ს“ (ს/ნ 2-----) 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 2-----ს 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 უფიქსირდებოდა 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.

სასამართლო ეყრდნობა შემდეგ მტკიცებულებას:

- დასკვნა (ტომი 1, ს/ფ 41-44)
- 2015 წლის 1----- მოხსენებითი ბარათი (ტომი 1, ს/ფ 54-55)

3.6. სსიპ შემოსავლების სამსახურის აუდიტის დეპარტამენტის მიერ 2015 წლის 1-----ს გამოიცა საგადასახადო მოთხოვნა N0----- შპს „ს---ს“ გადასახდელად დაერიცხა 109313,9 ლარი.

სასამართლო ეყრდნობა შემდეგ მტკიცებულებას:

- საგადასახადო მოთხოვნა (ტომი 1, ს/ფ 56)

3.7. 2014 წლის 7-----ს, შპს „ს---ს“ ქონებაზე გავრცელდა საგადასახადო გირავნობა/იპოთეკა.

სასამართლო ეყრდნობა შემდეგ მტკიცებულებას:

- ამონარიდი ელექტრონული პროგრამიდან (ტომი 1, ს/ფ 272)

3.8. 2016 წლის 2-----ს (რეგისტრაციის ნომერი: 2-----) შპს „ს---მა“ განცხადებით მიმართა სსიპ შემოსავლების სამსახურის ადმინისტრირების დეპარტამენტს და წარადგინა შპს „ს---ს“ ქონების ნუსხა.

სასამართლო ეყრდნობა შემდეგ მტკიცებულებას:

- განცხადება (ტომი 1, ს/ფ 19-20)

3.9. სსიპ შემოსავლების სამსახურის 2016 წლის 1-----ის N0----- ბრძანებით ყადაღა დაედო შპს „ს---ს“ ქონებას (მატერიალურ ან/და არამატერიალურ აქტივებს). აღნიშნული ბრძანება შპს „ს---ს“ უფლებამოსილი პირისათვის ცნობილი გახდა 2016 წლის 2-----ს.

შემოსავლების სამსახურის საგადასახადო მონიტორინგის დეპარტამენტის ექსპერტიზის განყოფილების N4----- დასკვნის მიხედვით, შპს „ს---ს“ დაყადაღებული ქონების ღირებულებამ შეადგინა 26780 ლარი.

სასამართლო ეყრდნობა შემდეგ მტკიცებულებას:

- სსიპ შემოსავლების სამსახურის 2014 წლის 3-----ს N0----- ბრძანება (ტომი 1, ს/ფ 22)
- ექსპერტიზის დასკვნა (ტომი 1, ს/ფ 23-30)

3.10. 2017 წლის 1-----ს (რეგისტრაციის N5-----) შპს „ს---მა“ საგადასახადო დავალიანების შემცირების თაობაზე საგადასახადო შეთანხმების გაფორმების შესახებ განცხადებით მიმართ სსიპ შემოსავლების სამსახურს.

საქართველოს მთავრობის 2018 წლის 2-----ს N9-- განკარგულების საფუძველზე გაფორმდა საგადასახადო შეთანხმება. აღნიშნული განკარგულებისა და შემოსავლების სამსახურის 2018 წლის 3-----ს N0----- ხელშეკრულების საფუძველზე, გამოცემული იქნა 2018 წლის 1-----ს ბრძანება ქონებაზე ყადაღის გაუქმების შესახებ და შპს „ს---ს“ ქონებაზე ყადაღა

ჩაითვალა მოხსნილად.

სასამართლო ეყრდნობა შემდეგ მტკიცებულებას:

- განცხადება (ტომი 1, ს/ფ 334)
- 2018 წლის 1-----ს ბრძანება N0----- (ტომი 2, ს/ფ 47)

3.11. 2017 წლის 2-----ის მდგომარებით სსიპ შემოსავლების სამსახურის ერთიანი ელექტრონული ბაზის მონაცემების თანახმად (შედარების აქტი) შპს „ს---ს“ ერიცხება აღიარებული საგადასახადო დავალიანება, ძირითადი თანხა - 96077,15 ლარი, ჯარიმა -202259.51 ლარი, საურავი - 420668.8 ლარი.

2018 წლის 1-----დე მდგომარეობით(საგადასახადო შეთანხმების გაფორმების შემდგომ) გადამხდელს ერიცხებოდა დავალიანება, რომელიც არ არის აღიარებული- 718498,95 ლარის ოდენობით.

2019 წლის 1-----დე პერიოდის შედარების აქტის მიხედვით, შპს „ს---ს“ ერიცხება აღიარებული საგადასახადო დავალიანება, ძირითადი თანხა-72661,85 ლარი, ჯარიმა-217459.51 ლარი, საურავი-448031.2 ლარი.

სასამართლო ეყრდნობა შემდეგ მტკიცებულებას:

- შედარების აქტი (ტომი 1, ს/ფ 21)
- შედარების აქტი (ტომი 2 , ს/ფ 60)
- შედარების აქტი (ტომი 2, ს/ფ 131)

სამოტივაციო ნაწილი

4. შემაჯამებელი სასამართლო დასკვნა:

საქმეში არსებული მასალების გაცნობის, მხარეთა ახსნა-განმარტებების მოსმენის, სარჩელის ფაქტობრივი და სამართლებრივი საფუძვლიანობის შემოწმებისა და საქმეში არსებულ მტკიცებულებათა სამართლებრივი შეფასების შედეგად, სასამართლო მივიდა დასკვნამდე, რომ სსიპ შემოსავლების სამსახურის სარჩელი არ უნდა დაკმაყოფილდეს.

5. კანონები, რომლებითაც სასამართლომ იხელმძღვანელა:

საქართველოს კონსტიტუცია; საქართველოს საგადასახადო კოდექსი, საქართველოს ადმინისტრაციული საპროცესო კოდექსი; საქართველოს სამოქალაქო საპროცესო კოდექსი.

6. სამართლებრივი შეფასება:

6.1. საქართველოს კონსტიტუციის 67-ე მუხლის პირველი პუნქტის პირველი წინადადების თანახმად, სავალდებულოა გადასახადებისა და მოსაკრებლების გადახდა კანონით დადგენილი ოდენობითა და წესით.

6.2. საქართველოს ადმინისტრაციული საპროცესო კოდექსის კოდექსის 25-ე მუხლის პირველი ნაწილის თანახმად აღიარებითი სარჩელი შეიძლება აღიძრას აქტის არარად აღიარების, უფლების ან სამართლებრივი ურთიერთობის არსებობა-არარსებობის დადგენის შესახებ, თუ მოსარჩელეს აქვს ამის კანონიერი ინტერესი.

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

საქართველოს საგადასახადო კოდექსის მე-5 მუხლის შესაბამისად, პირი ვალდებულია გადაიხადოს ამ კოდექსით დაწესებული საერთო-სახელმწიფოებრივი და ადგილობრივი გადასახადები, ხოლო მე-6 მუხლის პირველი ნაწილის თანახმად, გადასახადი არის ამ კოდექსის მიხედვით სავალდებულო, უპირობო ფულადი შენატანი ბიუჯეტში, რომელსაც იხდის გადასახადის გადამხდელი, გადახდის აუცილებელი, არაეკვივალენტური და უსასყიდლო ხასიათიდან გამომდინარე.

ამავე კოდექსის 43-ე მუხლის პირველი ნაწილის „ა“ და „გ“ ქვეპუნქტების თანახმად: ა) გადასახადის გადამხდელი ვალდებულია შეასრულოს საგადასახადო ვალდებულებები საქართველოს საგადასახადო კანონმდებლობით დადგენილი წესითა და პირობებით; გ) საგადასახადო ორგანოს საქართველოს კანონმდებლობით დადგენილი წესით წარუდგინოს საგადასახადო დეკლარაციები, გაანგარიშებები და სააღრიცხვო დოკუმენტები.

ამავე კოდექსის მე-8 მუხლის მე-5 ნაწილის „ბ“ ქვეპუნქტის თანახმად, აღიარებული საგადასახადო დავალიანებაა – საგადასახადო დავალიანება, თუ: პირს გაშვებული აქვს საგადასახადო ორგანოს მიერ მისთვის წარდგენილი

საგადასახადო მოთხოვნის ან/და დავის განმხილველი ორგანოს გადაწყვეტილების გასაჩივრების ამ კოდექსით დადგენილი ვადა. ხოლო, ამავე მუხლის 24-ე ნაწილის თანახმად, საგადასახადო დავალიანება არის სხვაობა გადასახადის გადამხდელის მიერ დადგენილ ვადაში გადაუხდელი გადასახადების ან/და სანქციების თანხასა და ზედმეტად გადახდილი გადასახადების ან/და სანქციების თანხას შორის.

6.4. საქართველოს საგადასახადო კოდექსის მე-19 მუხლის პირველის ნაწილის თანახმად ურთიერთდამოკიდებულ პირებად ითვლებიან ის პირები, რომელთა შორის განსაკუთრებულ ურთიერთობათა არსებობამ შეიძლება გავლენა მოახდინოს მათი ან მათ მიერ წარმოდგენილი პირების საქმიანობის პირობებზე ან ეკონომიკურ შედეგებზე. ამავე მუხლის მე-2 ნაწილის ა) პირები არიან ერთი საწარმოს დამფუძნებლები (მონაწილეები), თუ მათი ჯამური წილი არანაკლებ 20 პროცენტია; ბ) ერთი პირი პირდაპირ ან არაპირდაპირ მონაწილეობს მეორე პირ საწარმოში, თუ ასეთი მონაწილეობის წილი არანაკლებ 20 პროცენტია; გ) პირი ახორციელებს საწარმოს კონტროლს; დ) ფიზიკური პირი თანამდებობრივად ექვემდებარება სხვა ფიზიკურ პირს; ე) ერთი პირი პირდაპირ ან არაპირდაპირ აკონტროლებს მეორე პირს; 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.

ამ ნორმის მე-3 ნაწილით, საქართველოს საგადასახადო კანონმდებლობის მიზნებისათვის ფიზიკური პირის ნათესავებად ითვლებიან: ა) ნათესავების პირველი შტო: მეუღლე, მშობელი, შვილი, და, ძმა; ბ) ნათესავების მეორე შტო: პირველი შტოს თითოეული ნათესავის მეუღლე, მშობელი, შვილი, და, ძმა, გარდა იმ ფიზიკური პირისა, რომელიც უკვე მიეკუთვნა პირველ შტოს; გ) პირები, რომლებიც ხანგრძლივი მეურვეობის შედეგად ერთმანეთთან დაკავშირებული არიან, როგორც მშობლები და შვილები. ამავე ნორმის მე-6 ნაწილით, ამ მუხლის მიზნებისათვის ფიზიკური პირი ითვლება წილის არაპირდაპირ მფლობელად, თუ ამ წილს ფლობს მისი ნათესავი.

განსახილველ შემთხვევაში მეწარმეთა და არასამეწარმეო (არაკომერციული) იურიდიული პირების რეესტრიდან ამონაწერის მიხედვით (მომზადების თარიღი 25.03.2015 წელი) შპს „ს----ს“ 60% წილის მფლობელი და ამასთან ერთად დირექტორია დ-----ი, ხოლო 40% წილის მესაკუთრეა ზ-----ი.

6.5. „მეწარმეთა შესახებ“ საქართველოს კანონის მე-3 მუხლის მე-6 პუნქტის თანახმად თანახმად, კომანდიტური საზოგადოების შეზღუდული პარტნიორი, შეზღუდული პასუხისმგებლობის საზოგადოების, სააქციო საზოგადოებისა და კოოპერატივის პარტნიორები საზოგადოების კრედიტორების წინაშე პასუხს

აგებენ პირადად, თუ ისინი ბოროტად გამოიყენებენ პასუხისმგებლობის შეზღუდვის სამართლებრივ ფორმებს.

საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 246-ე მუხლის პირველი ნაწილის თანახმად, თუ სასამართლო დაადგენს, რომ პრაქტიკულად შეუძლებელია გადასახადის გადამხდელის განსხვავება სხვა პირისგან და ეს პირი გამოყენებულია გადასახადის გადახდევინების უზრუნველყოფის ღონისძიებებისთვის თავის არიდების მიზნით, ითვლება, რომ აღნიშნული პირები არიან ერთიმეორის ცრუმაგიერი პირები. ამავე ნორმის მე-2 ნაწილით, გადასახადის გადამხდელის აღიარებული საგადასახადო დავალიანების გადახდევინების მიზნით, საგადასახადო ორგანოს უფლება აქვს, ცრუმაგიერი პირის მიმართ განახორციელოს საგადასახადო დავალიანების გადახდევინების უზრუნველყოფის ღონისძიებები.

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

სასამართლოს მოსაზრებით, არსებული საკანონმდებლო რეგულაცია ადგენს ორ ძირითად პირობას, რომელიც უნდა არსებობდეს ერთობლიობაში, რათა დადგინდეს სხვადასხვა პირთა ცრუმაგიერობა. ნორმის დეფინიციიდან გამომდინარე, შეუძლებელი უნდა იყოს ამ პირთა განსხვავება ერთმანეთისგან. სასამართლოს მიაჩნია, რომ არსებული ჩანაწერი არ მოიაზრებს პირთა ფიზიოლოგიურ თუ საიდენტიფიკაციო მონაცემთა შორის განსხვავებას (ასეთ შემთხვევაში სადავო გარემოებაც არ იარსებებდა), არამედ, გადასახადის გადამხდელთა განსხვავება შეუძლებელი უნდა იყოს მათი მიზნიდან გამომდინარე. ფაქტობრივად არსებულ ორ ან მეტ პირს შორის განხორციელებული ოპერაცია მიმართული უნდა იყოს საერთო მიზნის მიღწევისკენ. თუმცა ამავდროულად ეს მიზანი უნდა წარმოადგენდეს საგადასახადო ვალდებულების გადახდევინების უზრუნველყოფის ღონისძიებისაგან თავის არიდებას. ამრიგად, განხორციელებული კონკრეტული ოპერაცია უნდა შეფასდეს, ემსახურება თუ არა იგი საგადასახადო ვალდებულების გადახდევინების უზრუნველყოფის ღონისძიებისგან თავის არიდებას. მოცემული სახის რეგულაცია იძლევა ფართო შეფასების არეალს, ვინაიდან არ არის დაკონკრეტებული თუ რა გარემოებათა პირობებში, რომელი ქმედება შეიძლება შეფასდეს უზრუნველყოფის ღონისძიებისგან თავის არიდებად. კანონი არ აკონკრეტებს, რომ აღნიშნული მიზანი შესაძლებელია მიღწეულ იქნეს დაინტერესებულ პირთა მიერ კანონისმიერი თუ უკანონო

გზებით. ასეთ პირობებში, კი გადამხდელთა მიერ კანონით ნებადართული ქმედება უფლებამოსილ პირთა მიერ შესაძლებელია შეფასდეს, როგორც უკანონო, რაც გადასახადის გადამხდელებს ჩააყენებთ უკიდურესად მძიმე მდგომარეობაში.

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

საქართველოს უზენაესი სასამართლოს 2013 წლის 3 ოქტომბრის №ბს-103-96(კ-13) გადაწყვეტილებაში აღნიშნულია: „საკასაციო სასამართლო ეთანხმება სააპელაციო სასამართლოს და მიიჩნევს, რომ საგადასახადო კოდექსის 246-ე მუხლის შინაარსიდან გამომდინარე, ცრუმაგიერ პირებად აღიარებისათვის სახეზე უნდა იყოს გადასახადის გადამხდელის განსხვავების შეუძლებლობა სხვა იმ პირისაგან, რომელიც გამოყენებული არის გადასახადის გადახდევენების უზრუნველყოფის ღონისძიებისათვის თავის არიდების მიზნით ანუ გადასახადის გადამხდელი პირი, რომელსაც გააჩნია საგადასახადო ვალდებულებები, მისი გადახდისაგან თავის არიდების მიზნით ისეთ კავშირში შედის სხვა პირთან, რომ პრაქტიკულად შეუძლებელი არის მათი განსხვავება“.

საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 246-ე მუხლის შინაარსიდან ცხადია, რომ კანონმდებელი არ მიუთითებს კონკრეტულ გარემოებებზე, რომელთა ერთობლიობა ქმნის ცრუმაგიერ პირებად აღიარების საფუძველს. ამასთან, „ცრუმაგიერი პირის დეფინიცია უნდა აკმაყოფილებდეს ორ კრიტერიუმს: ა) რეალური და ცრუმაგიერი პირი ერთმანეთისაგან არ უნდა განსხვავდებოდეს; ბ) ცრუმაგიერი პირი უნდა იყოს გამოყენებული გადასახადის გადახდევენების უზრუნველყოფის ღონისძიებებისათვის თავის არიდების მიზნით (იგულისხმება საგადასახადო კოდექსით განსაზღვრული ღონისძიებები: საგადასახადო გირავნობა ან იპოთეკა, მესამე პირზე გადახდევენების მიქცევა, ქონებაზე ყადაღის დადება, ყადაღადადებული ქონების რეალიზაცია, საბანკო ანგარიშზე საინკასო დავალების წარდგენა, გადასახადის გადამხდელის სალაროდან ნაღდი ფულის ამოღება). ცრუმაგიერ პირს წარმოშობს რეალური პირის ქმედება - თავი აარიდოს გადასახადის გადახდევენების უზრუნველყოფის ღონისძიებას და შესაბამისი ქონება მანამდე გადასცეს ცრუმაგიერ პირს, ვიდრე მის მიმართ განხორციელდება შესაბამისი ღონისძიებები.“ (საქართველოს უზენაესი სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატის 2017 წლის 2-----ს განჩინება საქმეზე №ბს-167-165(კ-17)).

ამდენად, ცრუმაგიერ პირებად ცნობის შესახებ სარჩელის წარდგენისას სასამართლომ კონკრეტული გარემოებების შეფასების შედეგად მოცემული ნორმის საკანონმდებლო მიზნის - უზრუნველყოფილ იქნას აღიარებული საგადასახადო ვალდებულების შესრულება გათვალისწინებით უნდა დაადგინოს და საგადასახადო ორგანომ უნდა დაამტკიცოს მოპასუხეთა ქმედებების ისეთი ჯაჭვის არსებობა, რაც დაადასტურებს რეალური და ცრუმაგიერი პირების განსხვავების შეუძლებლობასა და ცრუმაგიერი პირის გადასახადის გადახდევინების უზრუნველყოფის ღონისძიებებისათვის თავის ასარიდებლად შექმნასა თუ გამოყენებას.

სასამართლო აღნიშნავს, რომ ვინაიდან ცრუმაგიერ პირებად ცნობა უშუალოდ არის დაკავშირებული პირის საკუთრების უფლების შეზღუდვასთან, მის ქონებაზე საგადასახადო დავალიანების გადახდევინების უზრუნველყოფის ღონისძიებების გამოყენებასთან, აუცილებელია, რომ აღნიშნული ფაქტი დადგინდეს კანონით დადგენილი ყველა დანაწესის სრული დაცვითა და ფაქტობრივი გარემოებების შესწავლისა და შეფასების შედეგად. აღნიშნული, ასევე, დაკავშირებული არის სამართლებრივი სახელმწიფოს პრინციპთან, რადგან მხოლოდ კონკრეტული ერთი ფაქტის საფუძველზე პირთა ერთმანეთის ცრუმაგიერად ცნობამ შეიძლება გამოიწვიოს მისი დაუცველ მდგომარეობაში ყოფნა, მისი უფლებებისა და კანონით დაცული ინტერესების უკანონო ხელყოფა.

დადგენილია, რომ შპს „ს---ს“ სსიპ შემოსავლების სამსახურის აუდიტის დეპარტამენტის მიერ, **2014 წლის 6-----ს** წარედგინა საგადასახადო მოთხოვნა N0-----, რომლითაც გადასახდელად დაერიცხა 1 696 256, 71 ლარი.

საქმის მასალებით ასევე დადგენილია, რომ 2015 წლის 2-----ს შპს „ს---მა“ 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 უფიქსირდებოდა 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.

6.6. სასამართლო ვერ გაიზიარებს მოსარჩელის მიერ წინამდებარე სარჩელში

გამოთქმულ მოსაზრებას, რომ შპს „ს----ს“ დამფუძნებლებმა ნაცვლად საგადასახადო ვალდებულებების შესრულებისა, შეამცირეს გადასახადის დასაბეგრი ბაზა და საწარმოდან გაარიდეს ფულადი სახსრები დივიდენდის სახით, რაც ემსახურებოდა ერთ მიზანს, კერძოდ საგადასახადო დავალიანების გადახდევინების ღონისძიებებისაგან თავის არიდების, რომ არ მომხდარიყო შპს „ს----ს“ 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. ასევე სასამართლო მიუთითებს იმ გარემოებაზე, რომ საქართველოს მთავრობის 2018 წლის 2-----ს N9-- განკარგულების საფუძველზე გაფორმდა საგადასახადო შეთანხმება. აღნიშნული განკარგულებისა და შემოსავლების სამსახურის 2018 წლის 3-----ს Na----- ხელშეკრულების საფუძველზე, გამოცემული იქნა 2018 წლის 1-----ს ბრძანება ქონებაზე ყადაღის გაუქმების შესახებ და შპს „ს----ს“ ქონებაზე ყადაღა ჩაითვალა მოხსნილად.

დივიდენდი გაცემასთან დაკავშირებით სასამართლო განმარტავს, რომ სასარჩელო მოთხოვნის სწორად გადაწყვეტისათვის არსებითი მნიშვნელობა აქვს დივიდენდის ბუნებისა და გაცემის წესის განსაზღვრასა და სადავო შემთხვევაში მისი გაცემის მიზნის დადგენას, რამეთუ ცრუმაგიერი პირების მიერ განხორციელებული ოპერაცია ემსახურება საგადასახადო ვალდებულების გადახდევინების უზრუნველყოფის ღონისძიებისაგან თავის არიდებას. ამასთან, სასამართლო განმარტავს, რომ ასეთი მიზანი უნდა დასტურდებოდეს საქმეში არსებულ მტკიცებულებათა სრულად და ყოველმხრივ შესწავლის შედეგების გონივრული განსჯიდან და მხოლოდ ეჭვი, რომელიც არ დასტურდება სათანადო მტკიცებულებებით ან არ გამომდინარეობს პირთა ქმედებების უწყვეტი ჯაჭვის შეფასებიდან, არ შეიძლება გახდეს პირის უფლებების შეზღუდვის კანონიერი საფუძველი.

საქართველოს საგადასახადო კოდექსის მე-8 მუხლის მე-12 ნაწილის (სადავო პერიოდში მოქმედი რედაქცია) განმარტებული იყო, რომ დივიდენდი არის აქციონერის/მოწილის მიერ აქციებიდან ან უფლებებიდან (წილებიდან) მიღებული (მათ შორის, პრივილეგირებული აქციებიდან პროცენტის სახით მიღებული) ნებისმიერი შემოსავალი, რომელიც მიიღება მოგების განაწილების შედეგად და რომელსაც იურიდიული პირი უნაწილებს აქციონერებს/მოწილებს, კაპიტალში მათი კუთვნილი აქციების/უფლებების პროპორციულად ან პროპორციის დაცვის გარეშე. ამასთანავე, დივიდენდს არ მიეკუთვნება: ა) იურიდიული პირის ლიკვიდაციისას ან აქციის/წილის გამოსყიდვისას ფულადი ან ნატურალური ფორმით განხორციელებული გადახდა (განაცემი), რომელიც არ აღემატება კაპიტალში (საწესდებოსა და საემისიოში) აქციონერის/მოწილის მიერ განხორციელებული შენატანის ოდენობის ფარგლებს; ბ) იურიდიული პირის აქციონერზე/მოწილეზე

განხორციელებული გადახდა ამავე იურიდიული პირის აქციის/წილის საკუთრებაში გადაცემით.

სასამართლო მიუთითებს, რომ საზოგადოების მიერ დივიდენდის გაცემის წესს და პირობებს აწესრიგებს საქართველოს კანონი „მეწარმეთა შესახებ“, რომლის სადავო პერიოდში მოქმედი რედაქციის მე-8 მუხლი ადგენდა, რომ შეზღუდული პასუხისმგებლობის საზოგადოებასა და სააქციო საზოგადოებაში პარტნიორთა კრების გადაწყვეტილებით შეიძლება დადგინდეს წლიური და შუალედური მოგების დივიდენდების სახით განაწილება.

სასამართლო აღნიშნავს, რომ დივიდენდი წარმოადგენს იურიდიული პირის მოგების ისეთი განაწილებით მიღებულ შემოსავალს, რომელზე უფლებაც მოპოვებულია ამ იურიდიულ პირში წილის/აქციის ფლობით. შეზღუდული პასუხისმგებლობის საზოგადოების ერთპიროვნულ პარტნიორსა და დირექტორს ანიჭებდა უფლებამოსილებას განესაზღვრა დივიდენდის მიღება/არ მიღების საკითხი. სასამართლოს მიაჩნია, არ არსებობს საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 246-ე მუხლის გამოყენების საფუძველი, რომელიც ცალსახად ადგენს, რომ მიზანი კონკრეტული ოპერაციის განხორციელებისა უნდა იყოს გადასახადის გადახდევინების უზრუნველყოფის ღონისძიებებისაგან თავის არიდება. ასეთი მიზანი კი კონკრეტულ შემთხვევაში არ დასტურდება.

რაც შეეხება დირექტორის მიერ ფიდუციური მოვალეობების დარღვევას, სასამართლო 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 საფუძველები ორივე შემთხვევაში განსხვავებულია და არ უნდა მოხდეს „მეწარმეთა შესახებ“ საქართველოს კანონით დადგენილი გამჭოლი პასუხისმგებლობის ცრუმაგიერ მფლობელობასთან გაიგივება.

სასამართლო დამატებით მიუთითებს „მეწარმეთა შესახებ“ საქართველოს კანონზე, რომლის მე-3 მუხლის მე-6 პუნქტით დადგენილია, რომ კომანდიტური საზოგადოების შეზღუდული პარტნიორი, შეზღუდული პასუხისმგებლობის საზოგადოების, სააქციო საზოგადოებისა და კოპერატივის **პარტნიორები საზოგადოების კრედიტორების წინაშე პასუხს აგებენ პირადად, თუ ისინი ბოროტად გამოიყენებენ პასუხისმგებლობის შეზღუდვის სამართლებრივ ფორმებს.**

სასამართლო განმარტავს, 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 განსაზღვრული დამოუკიდებელი მოთხოვნის საგანს.

ზემოაღნიშნულთან დაკავშირებით, სასამართლო დამატებით მიუთითებს, რომ საქართველოს უზენაესი სასამართლოს სამოქალაქო საქმეთა პალატამ მნიშვნელოვანი განმარტება გააკეთა კომპანიის საგადასახადო ვალდებულებებისათვის კომპანიის პარტნიორებისა და დირექტორის პირადი პასუხისმგებლობის თაობაზე (საქმე №ას-1307-1245-2014 და საქმე №ას-1158-1104-2014). კერძოდ, საკასაციო სასამართლოს მსჯელობის საგანი იყო, ეკისრებათ თუ არა კომპანიის პარტნიორებსა და დირექტორს პირდაპირ და უშუალოდ, მთელი მათი ქონებით პასუხისმგებლობა კომპანიის საგადასახადო ვალდებულებებისათვის, იმ შემთხვევაში თუ დადასტურებულია, რომ კომპანიას აღნიშნული ვალდებულებების შესრულება არ შეუძლია; უფლებამოსილია თუ არ სსიპ შემოსავლების სამსახური მოითხოვოს მათგან კომპანიის საგადასახადო ვალდებულებების ანაზღაურება და რა სამართლებრივი საფუძვლით. საკასაციო პალატამ არ გაიზიარა შემოსავლების სამსახურის მოსაზრება იმის თაობაზე, რომ მისი მოთხოვნა კომპანიის პარტნიორებისა და დირექტორის მიმართ გამომდინარეობს სამოქალაქო კოდექსის 992-ე მუხლიდან და მიიჩნია, რომ განსაზღვრული შემთხვევა უნდა დარეგულირდეს „მეწარმეთა შესახებ“ საქართველოს კანონის მე-9 მუხლის მე-6 პუნქტით და მე-3 მუხლის მე-6 პუნქტით. საკასაციო პალატამ აღნიშნა, რომ კომპანიის პარტნიორებისა და დირექტორის სხვადასხვა სამართლებრივი მდგომარეობის გამო განსხვავებულია კომპანიის ვალდებულებებისათვის მათი პირადი პასუხისმგებლობის სამართლებრივი საფუძვლები.

საკასაციო პალატამ განმარტა, რომ „მეწარმეთა შესახებ“ 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. საკასაციო პალატამ მიიჩნია, რომ აღნიშნული ნორმა ფართოდ განიმარტება და თავის თავში მოიცავს არა მხოლოდ პასუხისმგებლობის შეზღუდვის კორპორატიული ფორმის ბოროტად გამოყენებას (მაგ., კორპორაციის, როგორც მხოლოდ პარტნიორის მიზნის მისაღწევი „ინსტრუმენტის“ დანიშნულებით გამოყენება; „კორპორატიული ფორმალობების დაუცველობა“; კორპორაციის, როგორც პარტნიორის „ალტერ ეგოს“ არსებობა), არამედ თავად შეზღუდული პასუხისმგებლობის, როგორც პასუხისმგებლობის ელემენტის, ბოროტად

გამოყენებას, რაც გულისხმობს პარტნიორის მიერ პასუხისმგებლობის შეზღუდვის პრივილეგიის მარტოოდენ სხვისი ინტერესების საზიანოდ გამოყენებას და საკუთარი ეკონომიკური რისკებისა და დანაკარგის სხვაზე გადაკისრებას კრედიტორის განზრახ შეცდომაში შეყვანით. საკასაციო პალატამ განმარტა, რომ 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, ანუ როცა საზოგადოება პარტნიორის მიერ გამოიყენება არადეკლარირებული შემოსავლის მაგენერირებელი წყაროს დანიშნულებით. საკასაციო პალატის განმარტებით, კომპანიის პარტნიორის მიერ შეზღუდული პასუხისმგებლობის ფორმის ბოროტად გამოყენების მტკიცების ტვირთი ეკისრება მოსარჩელეს.

ამასთან, საკასაციო სასამართლომ აღნიშნა, რომ კომპანიის პარტნიორებსა და დირექტორს ეკისრებათ პასუხისმგებლობა როგორც გადაუხდელი გადასახადის ძირითადი თანხის, ისე საგადასახადო კოდექსით გათვალისწინებული საურავის ნაწილში. მათი პასუხისმგებლობა სახელმწიფოს წინაშე კომპანიის ვალდებულებების მიმართ სუბსიდიურია, ხოლო ერთმანეთის მიმართ სოლიდარული.

ყოველივე ზემოაღნიშნულიდან გამომდინარე, სასამართლო მიიჩნევს, რომ 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, სასამართლო აღნიშნავს, რომ 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.

6.7. სასამართლო სადავო საკითხთან დაკავშირებით დამატებით განმარტავს, რომ განსახილველ შემთხვევაში სახეზეა საქართველოს ადმინისტრაციული საპროცესო კოდექსის 25-ე მუხლით განსაზღვრული აღიარებითი სარჩელი, რომელიც ადგენს მოსარჩელის კანონიერი ინტერესის არსებობისას სასამართლოს უფლებამოსილებას აღიაროს (დაადასტუროს) კონკრეტული სამართლებრივი ურთიერთობის არსებობა-არარსებობა, მხოლოდ იმ შემთხვევაში, თუ მოსარჩელე მხარე წარადგენს აღნიშნული გარემოების

დამადასტურებელ უდავო მტკიცებულებებს. ამდენად, აღიარებითი სარჩელის სპეციფიკურობა გამომდინარეობს იქიდან, რომ სასამართლო უდავოდ დადგენილი ფაქტობრივი გარემოებებისა და მტკიცებულებების საფუძველზე მხოლოდ აღიარებს (ადასტურებს) კონკრეტული სამართალურთიერთობის არსებობა-არარსებობის ფაქტს. განსახილველ შემთხვევაში, სასამართლოს მიაჩნია, რომ სსიპ შემოსავლების სამსახურის მიერ წარმოდგენილი მტკიცებულებები, საქმეზე დადგენილი ფაქტობრივი გარემოებები არ ქმნიან მოპასუხე იურიდიული და ფიზიკური პირების ცრუმაგიერ პირებად აღიარებისა და შესაბამისად, სარჩელის დაკმაყოფილების საფუძველს.

ყოველივე ზემოაღნიშნულიდან გამომდინარე სასამართლოს მიაჩნია, რომ განსახილველ შემთხვევაში არ არსებობს სსიპ შემოსავლების სამსახურის სარჩელის დაკმაყოფილების ფაქტობრივი და სამართლებრივი საფუძვლები, ამდენად, სსიპ შემოსავლების სამსახურის სარჩელი შპს „ს----ს“ (ს/კ 2-----), დ-----ის (3/6 0-----) და ზ-----ის (3/6 0-----) საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 246-ე მუხლის შესაბამისად, ერთიმეორის ცრუმაგიერ პირებად აღიარების თაობაზე არ უნდა დაკმაყოფილდეს უსაფუძვლობის გამო.

8. საპროცესო ხარჯები:

8.1. საქართველოს სამოქალაქო საპროცესო კოდექსის 55-ე მუხლის მეორე ნაწილის თანახმად, სარჩელზე უარის თქმისას სასამართლოს მიერ გაწეული ხარჯები გადახდება მოსარჩელეს სახელმწიფო ბიუჯეტის სასარგებლოდ.

„სახელმწიფო ბაჟის შესახებ“ საქართველოს კანონის 5.1.„ღ“ მუხლის საფუძველზე მოსარჩელე სსიპ შემოსავლების სამსახური გათავისუფლებულია საერთო სასამართლოებში განსახილველ საქმეებზე სახელმწიფო ბაჟის გადახდისაგან.

სარეზოლუციო ნაწილი:

თბილისის საქალაქო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა კოლეგიამ იხელმძღვანელა საქართველოს ადმინისტრაციული საპროცესო კოდექსის 1.2.; მე-2; მე-12; მე-13; 26¹.3.; 25-ე მუხლებით, საქართველოს სამოქალაქო საპროცესო კოდექსის 257-ე; მე-8; 55-ე; 243-ე; 244-ე; 364-ე; 369-ე მუხლებით, და

გ ა დ ა წ ყ ვ ი ტ ა:

1. სსიპ შემოსავლების სამსახურის სარჩელი არ დაკმაყოფილდეს;
2. გადაწყვეტილება შეიძლება გასაჩივრდეს სააპელაციო წესით, თბილისის სააპელაციო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატაში (ქ. თბილისი, გრიგოლ რობაქიძის გამზირი №7^ა), სააპელაციო საჩივარი შემოტანილ უნდა იქნეს თბილისის საქალაქო სასამართლოში (ქ. თბილისი, დავით აღმაშენებლის

ხეივანის მე-12 კმ, №6) 14 დღის ვადაში გადაწყვეტილების ასლის მხარისათვის
გადაცემის მომენტიდან;

მოსამართლე:

ნათია ტოგონიძე