



გ ა დ ა წ ყ ვ ე ტ ი ლ ე ბ ა
საქართველოს სახელით

07 თებერვალი, 2018 წელი

ქ. თ-----

ი შ ე ს ა ვ ა ლ ი
თ-----ს სააპელაციო სასამართლოს
ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატა

თავმჯდომარე- გიორგი გოგიაშვილი
მოსამართლე - შოთა გეწაძე
ილონა თოდუა
სხდომის მდივანი - თინათინ ვაშაყმაძე

აპელანტი - სსიპ შემოსავლების სამსახური

მოწინააღმდეგე მხარე - ინდ. მეწარმე ნ----- ჯ-----ე, ა-----ე, ინდ. მეწარმე
გ----- ჯ-----ე, გ-----ი, ქ-----ლი

დავის საგანი - ცრუმაგიერ პირებად ცნობა

გასაჩივრებული გადაწყვეტილება – გორის რაიონული სასამართლოს 2016 წლის 21 დეკემბრის გადაწყვეტილება

II ა ლ წ ე რ ი ლ ო ბ ი თ ი ნ ა წ ი ლ ი

1. აპელანტის მოთხოვნა

გორის რაიონული სასამართლოს 2016 წლის 21 დეკემბრის გადაწყვეტილების გაუქმება და ახალი გადაწყვეტილების მიღებით სარჩელის დაკმაყოფილება.

2. გასაჩივრებული გადაწყვეტილების დასკვნებზე მითითება:

2.1. გასაჩივრებული გადაწყვეტილების სარეზოლუციო ნაწილი:

გორის რაიონული სასამართლოს 2016 წლის 21 დეკემბრის გადაწყვეტილებით სსიპ შემოსავლების სამსახურის სარჩელი ინდ. მეწარმე ნ----- ჯ-----ის, ა-----ის, ინდ. მეწარმე გ----- ჯ-----ის, გ-----ისა და ქ-----ლის მიმართ მოპასუხეების ერთმანეთის ცრუმაგიერ პირებად ცნობის შესახებ არ დაკმაყოფილდა.

2.2. დასკვნები ფაქტობრივ გარემოებებთან დაკავშირებით:

პირველი ინსტანციის სასამართლომ აღნიშნა, რომ მხარეებს შორის უდავო ფაქტობრივი გარემოებები არ დადგენილა.

2.3 დადგენილი სადავო ფაქტობრივი გარემოებები:

გორის რაიონულმა სასამართლომ სადავო ფაქტობრივი გარემოებების სახით მიუთითა შემდეგზე:

ნ----- ჯ-----ე ინდივიდუალურ მეწარმედ დარეგისტრირდა 2009 წლის 7 სექტემბერს;

მტკიცებულება: შემოსავლების სამსახურის ადმინისტრაციული წარმოების მასალები, მხარეთა ახსნა-განმარტება.

ინდ. მეწარმე ნ----- ჯ-----ის აღიარებული საგადასახადო დავალიანება 2016 წლის 12 ოქტომბრის მდგომარეობით 63 637,58 ლარია; მის ქონებაზე გავრცელებულია საგადასახადო გირავნობა/იპოთეკა და დადებულია საგადასახადო ორგანოს ყადაღა.

მტკიცებულება: შემოსავლების სამსახურის ადმინისტრაციული წარმოების მასალები, 2013 წლის 9 ოქტომბრის № 0----- საგადასახადო მოთხოვნა, ქონებაზე ყადაღის დადების შესახებ 2014 წლის 10 აპრილის № 0----- ბრძანება, მხარეთა ახსნა-განმარტება.

მან 2013 წელს რეგისტრაციიდან მოხსნა საკონტროლო-სალარო აპარატი, ამავე პერიოდში მისგან ინდ. მეწარმე გ----- ჯ-----ეს სასაქონლო ზედნადებით გადაეწერა სხვადასხვა დასახელებისა და ღირებულების საქონელი.

მტკიცებულება: შემოსავლების სამსახურის ადმინისტრაციული წარმოების მასალები, მხარეთა ახსნა-განმარტება.

2013 წლის 30 აგვისტოს ჩუქების ხელშეკრულებებით ნ----- ჯ-----ის სახელზე რიცხული უძრავი ქონებები საკუთრების უფლებით აღირიცხა ა-----ის სახელზე № 6----- და № 6----- საკადასტრო კოდებით.

მტკიცებულება: ჩუქების ხელშეკრულებები, 2013 წლის 5 და 17 სექტემბრის ამონაწერები საჯარო რეესტრიდან, მხარეთა ახსნა-განმარტება.

ქ----- ვ-----ის სახელზე 2014 წლის 9 ივნისისა და 26 ივნისის ნასყიდობის ხელშეკრულებების საფუძველზე № 6----- და № 0----- საკადასტრო კოდებით საკუთრების უფლებით ირიცხება გ-----ი, ყ-----ს ქ. № 15-სა და თ-----ში, წ-----ოს ქ. № 24-ში მდებარე უძრავი ქონებები;

მტკიცებულება: 2014 წლის 13 ივნისისა და 2014 წლის 26 ივნისის ამონაწერები

საჯარო რეესტრიდან.

ნ----- და ა-----ები არიან მამა-შვილი, გ----- და ნ----- ჯ-----ები - და-ძმა, ქ-----ლი არის გ----- ჯ-----ის შვილი, ხოლო გ-----ი - ქ-----ის მეუღლე.

მტკიცებულება: მხარეთა ახსნა-განმარტება.

2.4. დასკვნები სამართლებრივ გარემოებებთან დაკავშირებით:

პირველი ინსტანციის სასამართლომ მიუთითა საქართველოს საგადასახადო კოდექსის მე-19 მუხლზე და განმარტა, რომ საგადასახადო კოდექსის მიზნებიდან გამომდინარე, ურთიერთდამოკიდებულ პირებად ითვლებიან ის პირები, რომელთა შორის უნდა არსებობდეს ამავე მუხლით განსაზღვრული განსაკუთრებული ურთიერთობები სამეწარმეო საქმიანობის ამა თუ იმ მიზნით და ფორმით ერთობლივად განხორციელებისათვის.

სასამართლომ მიიჩნია, რომ მოცემულ შემთხვევაში, მოპასუხეებს შორის საქართველოს საგადასახადო კოდექსის მე-19 მუხლით განსაზღვრული განსაკუთრებული ურთიერთობები, არ დასტურდება.

სასამართლომ აღნიშნა, რომ მართალია ნ----- ჯ-----ემ განმარტა, რომ იგი ფორმალურად იყო დარეგისტრირებული ინდ. მეწარმედ, რეალურად კი სამეწარმეო საქმიანობას ეწეოდა გ-----ი და ეკონომიკური საქმიანობიდან მიღებულ შემოსავალსა და გასავალსაც ის აკონტროლებდა (ამ ფაქტს უარყოფს გ-----ი), მაგრამ ორი პირიდან მხოლოდ ერთი მხარის განმარტება, როდესაც მეორე პირი უარყოფს, ვერ გახდება მეორე პირთან მიმართებაში ცრუმაგიერობის დადასტურების ერთადერთი და საკმარისი საფუძველი.

ამასთან, საქმეზე წარმოდგენილი არ არის ამ განმარტების დამადასტურებელი არანაირი სახის მტკიცებულება; ის ფაქტი, რომ სასაქონლო ზედნადებებში მძლოლად ფიქსირდება გ-----ი, არ ადასტურებს სამეწარმეო საქმიანობის გ-----ის მხრიდან რეალურად გაწევას და ეკონომიკური საქმიანობიდან მიღებული შემოსავლისა და გასავლის კონტროლს.

ასევე, ნ----- ჯ-----ის მიერ წარმოდგენილ რვეულებსა და ფურცლებზე გაკეთებული ჩანაწერებით არ დგინდება მისი ავტორი (შემსრულებელი), გაურკვეველია, კონკრეტულად რა სახის და ვის საქონელს ეხება ეს ჩანაწერები; შესაბამისად, სასამართლომ მიიჩნია, რომ მოცემულ დავასთან მიმართებაში გია ბ-----ის ცრუმაგიერობის დადასტურებისათვის მტკიცებულებითი მნიშვნელობა მას არ გააჩნია.

სასამართლომ აღნიშნა, რომ მე-19 მუხლის მიზნებისათვის კონტროლი გულისხმობს სამეთვალყურეო საბჭოს წევრობას, დირექტორობას და ამ თანამდებობებზე პირების დანიშვნის უფლებას ან ხმის უფლების მქონე წილის ან აქციების 20 პროცენტის ფლობას;

საქმის მასალებით კი, მოპასუხეები წარმოადგენენ ერთმანეთისაგან დამოუკიდებელ პირებს;

პირველი ინსტანციის სასამართლოს განმარტებით ის ფაქტი, რომ ინდ. მეწარმე ნ----- ჯ-----მ რეგისტრაციიდან მოხსნა საკონტროლო-საღარი აპარატები, რომ მის მიერ ინდ. მეწარმე გ----- ჯ-----ზე სასაქონლო ზედნადებებით გადაეწერა გარკვეული სახისა და ღირებულების საქონელი, არ ქმნის მათ ურთიერთდამოკიდებულ პირებად მიჩნევის საკმარის საფუძველს, რადგან ცალკე აღებული ეს ქმედებები, სხვა გარემოებების გარეშე, წარმოადგენს ჩვეულებრივ სამეწარმეო საქმიანობას; მით უფრო, რომ ეს ქმედებები დაბეგრულია კანონით დადგენილი წესით.

სასამართლომ მიიჩნია, რომ სარჩელში აღნიშნული გარემოებებით არ დადასტურდა მოპასუხეთა გაუმიჯნაობა, რადგან ეს მხოლოდ მხარის განმარტებაა და არ დგინდება მათ შორის განსაკუთრებული ურთიერთობები სამეწარმეო საქმიანობის ამა თუ იმ მიზნით და ფორმით ერთობლივად განხორციელებისათვის.

საქართველოს საგადასახადო კოდექსის მე-19 მუხლის მე-3 ნაწილის თანახმად, 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.

დადგენილია, რომ მოპასუხეებს ერთმანეთთან აქვთ ნათესაური კავშირი, თუმცა ვერც ეს ფაქტი გახდება ურთიერთდამოკიდებულ პირებად მათი ცნობის საფუძველი, რადგან, როგორც აღინიშნა, არ დგინდება მათ შორის განსაკუთრებული ურთიერთობები სამეწარმეო საქმიანობის ამა თუ იმ მიზნით და ფორმით ერთობლივად განხორციელებისათვის.

პირველი ინსტანციის სასამართლომ მიიჩნია, რომ დაუსაბუთებელია მოსარჩელის პოზიცია, რომ უძრავი ქონების ა-----ზე გაჩუქებით ან ქ-----ლზე უძრავი ქონების მესაკუთრეობით (შემოსავლების არსებობის დაუდგენლობის პირობებში) დასტურდება სხვა მოპასუხეებთან მისი გაუმიჯნაობა;

სასამართლომ განმარტა, რომ თუნდაც დადასტურდეს გადასახადის გადახდისაგან თავის არიდების მიზნით ჩუქების გაფორმება ან ქონების შეგნებულად სხვა პირზე (ამ შემთხვევაში ქ-----ლზე) აღრიცხვა, მხოლოდ ეს ფაქტი ვერ გახდება მოპასუხეთა ერთმანეთის ცრუმაგიერ პირებად აღიარების ერთადერთი და საკმარისი საფუძველი.

სასამართლომ მიუთითა საგადასახადო კოდექსის 246-ე მუხლზე და განმარტა, რომ ცრუმაგიერ პირებად აღიარებისათვის სახეზე უნდა იყოს გადასახადის გადამხდელის განსხვავების შეუძლებლობა სხვა იმ პირისაგან, რომელიც გამოყენებული იყო გადასახადის გადახდევინების უზრუნველყოფის ღონისძიებისათვის თავის არიდების მიზნით, ანუ გადასახადის გადამხდელი, რომელსაც გააჩნია საგადასახადო ვალდებულებები, მისი გადახდისაგან თავის არიდების მიზნით, ისეთ კავშირში უნდა შედიოდეს სხვა პირთან, რომ პრაქტიკულად შეუძლებელი იყოს მათი განსხვავება.

სასამართლომ აღნიშნა, რომ საქმეზე წარმოდგენილი არ არის არც ერთი სახის მტკიცებულება, რაც უტყუარად მიუთითებდა მოპასუხეთა ერთმანეთისაგან გაუმიჯნაობაზე და განზრახ ერთობლივი - გადასახადის გადახდისაგან თავის არიდების მიზნით მოქმედებაზე.

მოცემულ კონკრეტულ შემთხვევაში, საგადასახადო ორგანოს მოპასუხეებად დასახელებული პირები მიაჩნია ცრუმაგიერ პირებად იმის გამო, რომ ინდ. მეწარმე ნ----- ჯ-----ემ ქონება გააჩუქა შვილზე, საქონელი ზედნადებით გადააფორმა დაზე, ხოლო ქ-----ლს საკუთრებაში გააჩნია ქონება შემოსავლების დაუდგენლად;

მოსარჩელის ამგვარი პოზიცია ცრუმაგიერობის დასადასტურებლად გაზიარებული არ იქნა;

სასამართლომ განმარტა, რომ საქართველოს საგადასახადო კოდექსის მე-19 მუხლით განსაზღვრული განსაკუთრებული ურთიერთობა სახეზეა მაშინ, როდესაც ერთი პირის მიერ მეორე პირის კონტროლი წინ უსწრებს მათ შორის განხორციელებულ კონკრეტულ საქმიანობას და თვითონ ეს კონკრეტული საქმიანობა არ განიხილება ერთი პირის მიერ მეორის კონტროლად; მოცემულ შემთხვევაში საქმის მასალებით არ დასტურდება მოპასუხეთა კონტროლს დაქვემდებარებული რაიმე განსაკუთრებული ურთიერთობის არსებობა ერთმანეთს შორის, თუმცა, ასეთის არსებობის დადასტურების შემთხვევაშიც, არ არსებობს მათი ცრუმაგიერ პირებად აღიარებისათვის საკმარისი საფუძველი, ვინაიდან, სახეზე არ არის საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 246-ე მუხლით განსაზღვრული წანამძღვრები; მით უფრო, რომ საგადასახადო ორგანო არც აპელირებს მე-19 მუხლის შინაარსზე.

სასამართლომ აღნიშნა, რომ ცრუმაგიერ პირებად აღიარებისათვის სახეზე უნდა იყოს 2 პირობის კუმულაციურად არსებობა: 1. პრაქტიკულად შეუძლებელი უნდა იყოს გადასახადის გადამხდელის განსხვავება სხვა პირისგან და 2. ეს პირი გამოყენებული უნდა იყოს გადასახადის გადახდევის უზრუნველყოფის ღონისძიებებისთვის თავის არიდების მიზნით.

სასამართლომ განმარტა, რომ გადასახადის გადამხდელის განსხვავება სხვა პირისაგან შეუძლებელია, როდესაც სახეზეა: 1. საერთო ფინანსური ანგარიშები და საგადასახადო დეკლარაციების ფაილები (დეკლარაციის ერთობლივად შევსება, ერთიანი დაგეგმვა, საერთო ადმინისტრირება) დამოუკიდებელ კომპანიებში; 2. ერთი კომპანიის ქმედებები არის მეტად განმაპირობებელი (გამიზნული) მეორე კომპანიის ბიზნესის წყაროსი (წარმატების); 3. კომპანია იყენებს სხვა კომპანიის საკუთრებას, როგორც საკუთარს; 4. კორპორაციის ყოველდღიური საქმიანობის ურთიერთაღრევა (ერთობლიობა); 5. შვილობილი კომპანიის ხელმძღვანელების/დასაქმებულების სხვა კომპანიის (მაგ. დედა კომპანიის) საუკეთესო ინტერესებში მოქმედება; 6. ე. წ. ჩრდილოვანი დირექტორის” თეორია.

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

პირველი ინსტანციის სასამართლომ აღნიშნა, რომ თუნდაც დადასტურდეს გადასახადის გადახდისაგან თავის არიდების მიზნით მამა-შვილს შორის ჩუქების ხელშეკრულების გაფორმება და ზედნადებით სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობების სხვა პირისათვის ამ განზრახვით გადაცემა, ან ქონების სხვა პირის სახელზე აღრიცხვა, მხოლოდ ეს ფაქტები ვერ გახდება ცრუმაგიერ პირებად მოპასუხეთა აღიარების ერთადერთი და საკმარისი საფუძველი, რადგან სახეზე არ არის დასახელებული ორი კუმულაციური პირობიდან 1-ლი - პრაქტიკულად შეუძლებელი უნდა იყოს გადასახადის გადამხდელის განსხვავება სხვა პირისგან.

სასამართლომ წარმოდგენილი მასალების შეფასებით და ანალიზით მიიჩნია, რომ მოპასუხეთა ერთმანეთთან განსაკუთრებული ურთიერთობა სამეწარმეო

საქმიანობაში, გადასახადის გადამხდელის - ინდ. მეწარმე ნ----- ჯ-----ის განსხვავების პრაქტიკულად შეუძლებლობა დანარჩენი მოპასუხეებისაგან არ დგინდება;

ყოველივე აღნიშნული პირველი ინსტანციის სასამართლოს მოსაზრებით, გამორიცხავს იმის მტკიცების შესაძლებლობას, რომ ქონების გადაცემა ანა და გ----- ჯ-----ებისათვის მოხდა ფორმალურად, შემხვედრი დაკმაყოფილების გარეშე, ქონების გადაცემა განხორციელდა შესაძლო საგადასახადო მოთხოვნების მოლოდინის პროცესში, ან ქ-----ლის სახელზე ქონების აღრიცხვისას მითითებული პირები საერთო ინტერესების საფუძველზე მოქმედებდნენ გადახდევინების უზრუნველყოფის ღონისძიებისათვის თავის არიდების მიზნით, რომ პრაქტიკულად შეუძლებელია მათი ერთმანეთისაგან განსხვავება და წარმოადგენენ ერთმანეთის ცრუმაგიერ პირებს. შესაბამისად, პირველი ინსტანციის სასამართლომ მიიჩნია, რომ სარჩელი უსაფუძვლოა.

უზრუნველყოფის ღონისძიებებთან დაკავშირებით სასამართლომ განმარტა:

გორის რაიონული სასამართლოს 2016 წლის 8 ნოემბრის განჩინებით, სარჩელის უზრუნველყოფის მიზნით, ყადაღა დაედო მოპასუხეების: ქ-----ლის კუთვნილ უძრავ ქონებას: საკადასტრო კოდი ნ-----; ნ-----; ნ-----; ნ-----; ნ-----; ნ-----; 0-----. ასევე ავტოსატრანსპორტო საშუალებას, კერძოდ ავტომანქანა O-----, სახ. ნომერი K-----; გ-----ის კუთვნილ უძრავ ქონებას: საკადასტრო კოდი ნ-----; ნ-----; ავტოსატრანსპორტო საშუალებას, კერძოდ: ავტომანქანა M-----, სახ.ნომერი A-----; ავტომანქანა M-----, სახ. ნომერი G-----; ავტომანქანა F-----, სახ.ნომერი R-----; ავტომანქანა K-----, სახ.ნომერი R-----; ასევე საკუთრებაში მყოფ იარაღს: ცეცხლსასროლი კარაბინი S-----, იარაღის ნომერი 1----- ცეცხლსასროლი პისტოლეტი M-----, იარაღის ნომერი X-----; ა-----ის კუთვნილ უძრავ ქონებას: საკადასტრო კოდი: ნ-----; ნ-----.

საქართველოს სამოქალაქო საპროცესო კოდექსის 1991 მუხლის თანახმად, სარჩელის დაკმაყოფილებაზე უარის თქმის შემთხვევაში სასამართლო თავისი გადაწყვეტილებით (განჩინებით) აუქმებს ამ სარჩელთან დაკავშირებით გამოყენებულ უზრუნველყოფის ღონისძიებას, რაც საჩივრდება ამ გადაწყვეტილების (განჩინების) გასაჩივრებისათვის კანონით დადგენილი წესით.

სასამართლომ მიიჩნია, რომ სარჩელის დაკმაყოფილებაზე უარის თქმის გამო, სარჩელის უზრუნველყოფის ღონისძიება უნდა გაუქმდეს.

3. სააპელაციო საჩივრის ფაქტობრივი და სამართლებრივი საფუძვლები

სააპელაციო საჩივრის ავტორს მიაჩნია, რომ ზემოაღნიშნული გადაწყვეტილება არის უკანონო, უსაფუძვლო და იურიდიულად დაუსაბუთებელი, შესაბამისად იგი შეიცავს გაუქმების აბსოლუტურ საფუძვლებს.

აპელანტი განმარტავს, რომ შემოსავლების სამსახურის ერთიანი ელექტრონული ბაზის მონაცემებით 2016 წლის 12 ოქტომბრის მდგომარეობით ი/მ „ნ----- ჯ-----ის“ (ს/ნ 5-----) აღიარებული საგადასახადო დავალიანება შეადგენს 63 637.58 ლარს, რის გამოც შემოსავლების სამსახურის ადმინისტრირების დეპარტამენტის მიერ გატარდა საგადასახადო კოდექსის 238-ე მუხლით გათვალისწინებული უზრუნველყოფის ღონისძიებები, თუმცა მის საკუთრებაში ქონების არ არსებობის გამო, სსიპ შემოსავლების სამსახურის მიერ შედგა სასარჩელო განცხადება მოპასუხეთა მიმართ ცრუმაგიერი მფლობელობის დადგენასთან დაკავშირებით, რათა განხორციელდეს ბიუჯეტის წინაშე არსებული აღიარებული საგადასახადო დავალიანების გადახდევინება იმ პირების სამართლებრივი სიკეთის საშუალებით, რომლებიც გამოყენებულ იქნენ ქონების განრიდებისა და საგადასახადო დავალიანების თავიდან აცილების მიზნით.

საქმის მასალებით დგინდება, რომ საგადასახადო შემოწმების დაწყების შემდგომ ი/მ ნ----- ჯ-----ის საკუთრებიდან ინტენსიურად ხორციელდებოდა მატერიალური აქტივების გადინება, სხვადასხვა სამართლებრივი საფუძვლით იგი გადადიოდა, როგორც მისი ოჯახის წევრების, ასევე მე-3 პირთა საკუთრებაში, კერძოდ: 2013 წლის 30 აგვისტოს ჩუქების ხელშეკრულების საფუძველზე გაუფორმა თავის შვილს ა-----ეს უძრავი ქონება (საკადასტრო კოდი: 6-----), ხოლო უძრავი ქონება საკადასტრო კოდით 6----- გაასხვისა 2013 წლის 14 აგვისტოს ნასყიდობის ხელშეკრულების საფუძველზე, ამასთან 2013 წლის ივნისის თვეში სასაქონლო ზედნადებით გადაწერილი აქვს 5372,05 ლარის ღირებულების საქონელი თავის დაზე - ი/მ გ----- ჯ-----ეზე.

შემოსავლების სამსახურმა მიუთითა იმ გარემოებაზე, რომ ი/მ ნ----- ჯ-----ის სახელით სამეწარმეო საქმიანობას რეალურად ეწევა გ-----ი (3/64-----), რომელიც ქ. გ-----ი, თ-----ს ქუჩა N38-ში მდებარე დაქირავებული ფართიდან, ახორციელებს საკონდიტრო ნაწარმის და გაყინული საქონლის დისტრიბუციას, შესაბამისად ეკონომიკურ საქმიანობის შედეგად მიღებულ შემოსავალსა და გასავალს (საქონლის მიღებისა და გაყიდვის დროს საჭირო თანხებს) თავად აკონტროლებს, სასამართლო სხდომის მიმდინარეობისას აღნიშნული ფაქტობრივი გარემოება დადასტურებულ იქნა მოპასუხე ნ----- ჯ-----ის ახსნა-განმარტებითა და მისი რწმუნებულის მიერ წარმოდგენილი საქონლის აღრიცხვის ჟურნალებით, რომლებიც ადასტურებს გ-----ის მიერ საქონლის უშუალოდ აღრიცხვა-განკარგვის ფაქტს. მიუხედავად იმისა,

რომ მოპასუხემ ფაქტობრივად სცნო სარჩელი სასამართლომ აღნიშნული გარემოება მხედველობაში არ მიიღო. აპელანტს მიაჩნია, რომ საყურადღებო ფაქტობრივი გარემოებაა ის რომ მოპასუხე გ-----სა და მის მეუღლეს ქ-----ლს ოფიციალური შემოსავალი სსიპ შემოსავლების სამსახურის მონაცემთა ბაზის მიხედვით არ უფიქსირდებათ, თუმცა ქ-----ლს შეძენილი აქვს უძრავი ქონება 2014 წლის 09 ივნისის ნასყიდობის ხელშეკრულების საფუძველზე ქალაქ გ-----ი ყ-----ს ქუჩა N15 საკადასტრო კოდი N6----- და 2014 წლის 26 ივნისის ნასყიდობის ხელშეკრულების საფუძველზე - ქ. თ-----ში წ-----ოს ქუჩა N24 საკადასტრო კოდი - 0-----, აღნიშნული ფაქტი ღიად მიუთითებს ფ/პ გ-----ის მიერ საქმიანობის ფაქტობრივ მართვასა და ამ საქმიანობისაგან მიღებული შემოსავლით მისი ოჯახის მიერ სარგებლობაზე, რაც კიდევ უფრო ამყარებს შემოსავლების სამსახურის სასარჩელო მოთხოვნის სამართლებრივ საფუძველს.

სასამართლო ნათლად დაეთანხმა იმ ფაქტს, რომ მოპასუხეთა შორის ქონების განრიდებას ნამდვილად ჰქონდა ადგილი, რაც დასტურდებოდა სასაქონლო ზედნადებებისა და ჩუქების ხელშეკრულებების საფუძველზე, თუმცა გადაწყვეტილებაში უთითებს, რომ სახეზე არ არის საგადასახადო კოდექსის 246-ე მუხლით დადგენილი პირობა, რომლის მიხედვითაც შეუძლებელია გადასახადის გადამხდელის განსხვავება სხვა პირისგან, ასევე უარყოფს მოპასუხეთა შორის განსაკუთრებული ურთიერთობების არსებობის ფაქტსაც, რასაც შემოსავლების სამსახური არ ეთანხმება.

ყოველივე ზემოაღნიშნულიდან გამომდინარე, შემოსავლების სამსახურს ითხოვს საქართველოს სამოქალაქო საპროცესო კოდექსის 377-ე მუხლის თანახმად, გაუქმდეს გორის რაიონული სასამართლოს 2016 წლის 21 დეკემბრის 3/392-16 გადაწყვეტილება და ახალი გადაწყვეტილებით დაკმაყოფილდეს შემოსავლების სამსახურის სარჩელი.

III ს ა მ ო ტ ი ვ ა ც ი ო ნ ა წ ი ლ ი:

4. გასაჩივრებული გადაწყვეტილების გაუქმებისა და ახალი გადაწყვეტილების მიღების დასაბუთება:

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

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

თვალსაზრისით შემოწმებისას სასამართლო ხელმძღვანელობს 393-ე და 394-ე მუხლების მოთხოვნებით.

სააპელაციო პალატა მიიჩნევს, რომ აპელანტის მიერ სააპელაციო საჩივარში მითითებული ფაქტობრივი და სამართლებრივი საფუძვლები ქმნიან სამოქალაქო საპროცესო კოდექსის 393-ე და 394-ე მუხლების შემადგენლობას, შესაბამისად, გასაჩივრებული გადაწყვეტილების გაუქმების პროცესუალურ-სამართლებრივ საფუძვლებს.

4.1. ფაქტობრივი და სამართლებრივი დასაბუთება:

სააპელაციო პალატას მიაჩნია, რომ ვინაიდან განსახილველ საქმეზე პირველი ინსტანციის სასამართლოს მიერ არ არის დადგენილი უდავო ფაქტობრივი გარემოებები, იქმნება საფუძველი სააპელაციო ინსტანციის სასამართლომ თავად დაადგინოს იგი. პალატა მიუთითებს შემდეგ დადგენილ უდავო ფაქტობრივ გარემოებებზე:

დადგენილია, რომ ნ----- ჯ-----ე რეგისტრირებულია ინდ.მეწარმედ. იგი გადასახადის გადამხდელად დარეგისტრირდა 2009 წლის 15 ოქტომბერს (იხ. 0-----3წ. საგადასახადო შემოწმების აქტი - ტ.1, ს.ფ. 165-208).

დადგენილია, რომ ი.მ. ნ----- ჯ-----ის სახელით ხორციელდებოდა სამეწარმეო საქმიანობა, კერძოდ სასურსათო პროდუქციის რეალიზაცია (იხ. სასაქონლო ზედნაღებები - ტ. 1, ს.ფ. 38-54).

სსიპ შემოსავლების სამსახურის აუდიტის დეპარტამენტის 2013 წლის 24 მაისის N2---- ბრძანებით დაინიშნა ი.მ. ნ----- ჯ-----ის საქმიანობის გასვლითი საგადასახადო შემოწმება. შესამოწმებელი პერიოდი განისაზღვრა 2007 წლის 1 იანვრიდან 2013 წლის 1 აპრილამდე (იხ. 24.05.2013წ. N2---- ბრძანება - ტ.1, ს.ფ. 209).

2013 წლის 14 აგვისტოს, ნასყიდობის ხელშეკრულების საფუძველზე, ნ----- ჯ-----ემ მის საკუთრებაში არსებული, ქ. გ-----ი ოქტომბრის ქ. N15 მდებარე 222 კვ.მ არასასოფლო-სამეურნეო დანიშნულების მქონე, უძრავი ქონება გაასხვისა ნ----- - ნ-----ზე (იხ. ამონაწერი საჯარო რეესტრიდან - ტ.1, ს.ფ. 17-20).

2013 წლის 30 აგვისტოს, ნ----- ჯ-----ემ, ჩუქების ხელშეკრულების საფუძველზე, მის საკუთრებაში არსებული გორის რაიონის სოფელ ბერშუეთში მდებარე 1682 კვ.მ და 889 კვ.მ სასოფლო-სამეურნეო მიწის ნაკვეთები, საკადასტრო კოდეზით N6----- და N6----- გადასცა ა-----ეს (იხ. 30.08.2013წ. უძრავი ნივთის ჩუქების ხელშეკრულებები ტ.1, ს.ფ. 104-107; ამონაწერები საჯარო რეესტრიდან - ტ.1, ს.ფ. 31-32).

ი.მ. ნ----- ჯ-----ის საქმიანობის საგადასახადო შემოწმების შედეგებზე გამოიცა სსიპ შემოსავლების სამსახურის აუდიტის დეპარტამენტის 2013 წლის 4

ოქტომბრის საგადასახადო შემოწმების აქტი, 2013 წლის 9 ოქტომბრის N5---- ბრძანება გადასახადების/გადასახდელების და საგადასახადო საქონლების თანხების დარიცხვის/შემცირების შესახებ და 2013 წლის 9 ოქტომბრის N025-114 საგადასახადო მოთხოვნა, რომელთა საფუძველზე მეწარმეს გადასახდელად დაერიცხა სულ 79470,39 ლარი (იხ. 0-----3წ. საგადასახადო შემოწმების აქტი, 09.10.2013წ. ბრძანება, 09.10.2013წ. N025-114 საგადასახადო მოთხოვნა - ტ. 1, ს.ფ. 165-208; 158-162).

ი.მ. ნ----- ჯ-----ეს საგადასახადო შემოწმების საფუძველზე გამოცემული საგადასახადო მოთხოვნა გადამხდელის ავტორიზებულ ელექტრონულ გვერდზე გაეგზავნა 2013 წლის 9 ოქტომბერს, რომელსაც გადასახადის გადამხდელი გაეცნო 2013 წლის 10 ოქტომბერს, 2013 წლის 18 ოქტომბერ კი მის მიმართ გამოიცა საგადასახადო გირვანობა/იპოთეკის შესახებ შეტყობინება, ხოლო სსიპ შემოსავლების სამსახურის 2014 წლის 10 აპრილის N0----- ბრძანებით ყადაღა დაედო ი.მ. ნ----- ჯ-----ის ქონებას (იხ. ამონაწერი გადამხდელის ავტორიზებული ელექტრონული გვარდიდან - ტ.1, ს.ფ. 59).

დადგენილია, რომ გ-----ი დასაქმებული იყო ი.მ. ნ----- ბ-----თან (იხ. ი.მ. გ----- ჯ-----ის, გ-----ის და ქ-----ლის შესაგებელი - ტ.1, ს.ფ. 122-130).

2014 წლის 13 ივნისს, უძრავი ქონების ნასყიდობის საფუძველზე, ქ-----ლის სახელზე საკუთრების უფლებით აღირიცხა 62,90 კვ.მ არასაცხოვრებელი ფართი, ქ. გ-----ი, ყ----- ქ. N15-ში (იხ. 13.06.2014წ. ამონაწერი საჯარო რეესტრიდან - ტ.1, ს.ფ. 25).

2014 წლის 26 ივნისს, უძრავი ქონების ნასყიდობის საფუძველზე, ქ-----ლის სახელზე, ასევე, საკუთრების უფლებით აღირიცხა 107,71 კვ.მ უძრავი ქონება, მდებარე ქ. თ-----ში, წ-----ოს ქ. N24-ში (იხ. 26.06.2014წ. ამონაწერი საჯარო რეესტრიდან - ტ.1, ს.ფ. 27).

დადგენილია, რომ 2013 წლის ივნის-ივლისის პერიოდში ი.მ. ნ----- ჯ-----ემ, სასაქონლო ზედნადების საფუძველზე, გ----- ჯ-----ზე გაასხვისა 5 372,05 ლარის სასურსათო პროდუქტი (იხ. სასაქონლო ზედნადებები - ტ.1, ს.ფ. 46-54).

დადგენილია, რომ ი.მ. ნ----- ჯ-----ეს 2011 წლის 20 ოქტომბერს რეგისტრირებული ჰქონდა საკონტროლო საღარო აპარატი D-----, ხოლო 2012 წლის 26 მარტს - D----- საკონტროლო საღარო აპარატი. აღნიშნული საკონტროლო საღარო აპარატები მოიხსნა რეგისტრაციიდან 2013 წლის 18 ოქტომბერს (იხ. ამონაწერი გადამხდელის პირადი აღრიცხვის ბარათიდან - ტ.1, ს.ფ. 55).

დადგენილია, რომ ნ----- ჯ-----ე და ა-----ე არიან მამა-შვილი, ხოლო გ----- ჯ-----ზე, ქ-----ლი და გ-----ი არიან ნ----- ჯ-----ის და, დის შვილი და სიძე - დის შვილის ქმარი (იხ. 19.08.2013წ. საარქივო ცნობა - ტ.1, ს.ფ. 260; სარჩელი - ტ.1, ს.ფ. 1-14; შესაგებელი - ტ.1, ს.ფ. 122-130).

სააპელაციო პალატა მიუთითებს შემდეგ დადგენილ სადავო გარემოებაზე:

გ-----ს და ქ-----ლს არ უფიქსირდებათ შემოსავალი.

მოცემულ ფაქტობრივ გარემოებასთან მიმართებით, სსიპ შემოსავლების სამსახური განმარტავს, რომ შემოსავლების სამსახურის მონაცემთა ერთიანი ბაზის მიხედვით გ-----ს და მის მეუღლეს ქ-----ლს შემოსავალი არ უფიქსირდებათ, ხოლო ი.მ. გ----- ჯ-----ის, გ-----ისა და ქ-----ლის შესაგებელში აღნიშნულია, რომ გ-----ი თავისი მანქანით ემსახურებოდა ნ----- ჯ-----ეს და სანაცვლოდ იღებდა შესაბამის ანაზღაურებას, რომელიც არის დაბეგრული გადახდის წყაროსთან. აღნიშნულის დასტურად მოპასუხეები მიუთითებენ საქმეში წარმოდგენილ მტკიცებულებაზე - საანგარიშო თვეების მიხედვით განაცემებისა და დასაკავებელი გადასახადების შესახებ ინფორმაციაზე, სადაც აღნიშნულია, რომ გ-----ზე გაცემულია თანხა 800 ლარის ოდენობით, საიდანაც დაკავებულია 160 ლარი. პალატა განმარტავს, რომ გაცემული ხელფასის ოდენობა და გადახდის წყაროსთან დაკავებული გადასახადი აისახება მხოლოდ კანონის საფუძველზე შედგენილ დეკლარაციაში, რაც თავის მხრივ აისახება შემოსავლების სამსახურის მონაცემთა ერთიან ბაზაში. განსახილველ შემთხვევაში იმ პირობებში, როდესაც შემოსავლების სამსახური მიუთითებს, რომ მონაცემთა ბაზა არ შეიცავს გ-----ისა და ქ-----ლის მიმართ გაცემული ხელფასის/ შემოსავლის შესახებ მონაცემებს, მოპასუხეებს არ წარმოუდგენიათ საშემოსავლო დეკლარაცია, რაც გააქარწყლებდა შემოსავლების სამსახურის პოზიციას. ამდენად, პალატას მიაჩნია, რომ გ-----ს და ქ-----ლს შემოსავალი არ უფიქსირდებათ.

სააპელაციო სასამართლო მიუთითებს დადგენილ ფაქტობრივ გარემოებებზე და სამართლებრივი შეფასების თვალსაზრისით აღნიშნავს შემდეგს:

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

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

სააპელაციო პალატა განმარტავს, რომ პირთა ცრუმაგიერად ცნობა წარმოადგენს საგადასახადო დავალიანების გადახდევინებისათვის უზრუნველყოფის ღონისძიების გამოყენების ერთ-ერთ მნიშვნელოვან ინსტრუმენტს. აღიარებითი სარჩელის დაკმაყოფილების პირობებში საგადასახადო ორგანოს წარმოეშება სამართლებრივი საფუძველი ამოქმედოს კოდექსით გათვალისწინებული უზრუნველყოფის ნებისმიერი ღონისძიება ცრუმაგიერ პირთა მიმართ. უზრუნველყოფის ღონისძიების კანონდარღვევით გამოყენებამ შესაძლებელია გამოიწვიოს ერთის მხრივ გადასახადის გადამხდელის საქართველოს კონსტიტუციით გარანტირებული საკუთრების უფლების გაუმართლებელი ხელყოფა, ხოლო მეორეს მხრივ კონფლიქტში მოვიდეს ამავე კონსტიტუციის იმპერატიულ დანაწესთან გადასახადების სავალდებულო წესით გადახდასთან დაკავშირებით. კონსტიტუციის 21-ე მუხლი წარმოადგენს საკუთრების უფლების დაცვის გარანტს, ისევე როგორც 94-ე მუხლი ადგენს გადასახადთა გადახდის გარდუვალობას. მოცემული დავის მნიშვნელობა განსაკუთრებულია, ვინაიდან გადაწყვეტილების შედეგით არ უნდა მოხდეს ბალანსის დარღვევა როგორც საჯარო და კერძო ინტერესებს შორის, ასევე, სახელმწიფოს, როგორც კრედიტორის და გადასახადის გადამხდელის, როგორც მოვალის კანონიერ ინტერესებს შორის. სადავო ურთიერთობის მარეგულირებელი ნორმა იცავს სახელმწიფოს კანონიერ ინტერესს და გადასახადის გადამხდელთ უზღუდავს შესაძლებლობას თავი აარიდონ მათზე დაკისრებულ ვალდებულებას - სახელმწიფო ბიუჯეტში სავალდებულო შენატანს.

პალატას მიაჩნია, რომ პირთა ცრუმაგიერად დადგენის მიზნით, მნიშვნელოვანია სწორად შეფასდეს საგადასახადო ვალდებულების მქონე პირის მიერ განხორციელებული ოპერაციები, დადგინდეს ჭეშმარიტი მიზანი, ოპერაციაში მონაწილე პირთა ნამდვილი ნება. აღნიშნულის ფარგლებში უნდა

შეფასდეს გადასახადის გადამხდელთან მჭიდრო კავშირში მყოფ პირთა ქმედება, თანხვედრაში მოდის თუ არა იგი გადამხდელის სურვილთან/მიზანთან თავი აარიდოს გადასახადის გადახდევინების ღონისძიებას. სწორედ პირთა ცრუმაგიერად ცნობის ბედს განსაზღვრავს გადამხდელის მიზნის დადგენა. 246-ე მუხლის დეფინიციაც აქცენტს აკეთებს გადამხდელის მიზანზე. უკეთუ გადამხდელი სხვა პირთან ერთად მოქმედებს იმ მიზნით, რომ შექმნას იმგვარი ფაქტობრივი თუ სამართლებრივი მოცემულობა, რომ შეუძლებელი გახდეს კუთვნილი საგადასახადო ვალდებულებების გადახდევინებისთვის მის მიმართ უზრუნველყოფის ღონისძიების გამოყენება, ისინი აკმაყოფილებენ ცრუმაგიერად ცნობის წინაპირობებს.

სააპელაციო პალატა მიუთითებს საქართველოს საგადასახადო კოდექსის მე-19 მუხლზე, რომელიც ადგენს პირთა ურთიერთდამოკიდებულად მიჩნევის წინაპირობებს. მითითებული მუხლის პირველი 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 „თ“ ქვეპუნქტის შესაბამისად, განსაკუთრებულ ურთიერთობებს მიეკუთვნება ურთიერთობები, რომელთა დროსაც პირები ნათესავები არიან. ამავე მუხლის მე-3 ნაწილის თანახმად, საქართველოს საგადასახადო კანონმდებლობის მიზნებისათვის ფიზიკური პირის ნათესავებად ითვლებიან მშობელი, შვილი, და, ძმა და მათი მეუღლეები. მოცემული ნორმის შინაარსის გათვალისწინებით, პალატა განმარტავს, რომ პირები ურთიერთდამოკიდებულად ითვლებიან თუკი ისინი წარმოადგენენ ნათესავებს და ამგვარ კავშირს გავლენა აქვს ერთმანეთის საქმიანობაზე ან ეკონომიკურ შედეგებზე. პირთა ურთიერთდამოკიდებულების განმსაზღვრელ კრიტერიუმს არ წარმოადგენს მხოლოდ მათ შორის რაიმე სახის სამეწარმეო საქმიანობის განხორციელება. თუკი განსაკუთრებულ ურთიერთობაში მყოფ პირთაგან ერთ-ერთის ქმედება, თუნდაც იგი არ შეიცავდეს სამეწარმეო საქმიანობის ნიშნებს, გავლენას ახდენს მეორის საქმიანობის ეკონომიკურ შედეგებზე, ისინი წარმოადგენენ ურთიერთდამოკიდებულ პირებს. აქვე აღსანიშნავია, რომ მხოლოდ ნათესაური კავშირის არსებობა არ წარმოადგენს ურთიერთდამოკიდებულ პირებად მიჩნევის საფუძველს. დასახელებული ნორმა მჭიდრო კავშირშია გადასახადის გადამხდელთა მიერ განხორციელებული ოპერაციების სამართლებრივ შედეგთან. სწორედ მისი გათვალისწინებით უნდა განხორციელდეს ბიუჯეტის წინაშე ანგარიშგება. საგადასახადო კოდექსი ურთიერთდამოკიდებულ პირთა შორის განხორციელებულ ოპერაციებს, რიგ შემთხვევებში, დაბეგვრის განსხვავებულ რეჟიმს უდგენს. ამდენად, საგადასახადო ორგანოს ინტერესს, პირთა ურთიერთდამოკიდებულად მიჩნევის დროს, წარმოადგენს კონკრეტული ქმედების/ოპერაციის სწორი სამართლებრივი კვალიფიკაცია.

მარტოდენ ნათესაური კავშირის დადგენა, განხორციელებული ქმედებისგან დამოუკიდებლად, არ წარმოადგენს საგადასახადო ორგანოს ინტერესის სფეროს, ისევე როგორც, მითითებული ნორმის მიზანს. საგადასახადო ორგანო ახორციელებს სამეწარმეო თუ არასამეწარმეო შინაარსის ქმედების შეფასებას, რომელიც გავლენას ახდენს ერთმანეთთან მჭიდრო კავშირში მყოფ პირთა (მოცემულ შემთხვევაში ნათესავის) საქმიანობაზე ან მათ ეკონომიკურ შედეგებზე.

ზემოაღნიშნული მსჯელობიდან გამომდინარე პალატა არ ეთანხმება პირველი ინსტანციის განმარტებას მასზედ, რომ საგადასახადო კოდექსის მიზნებიდან გამომდინარე, ურთიერთდამოკიდებულ პირებად ითვლებიან ის პირები, რომელთა შორის უნდა არსებობდეს ამავე მუხლით განსაზღვრული განსაკუთრებული ურთიერთობები სამეწარმეო საქმიანობის ამა თუ იმ მიზნით და ფორმით ერთობლივად განხორციელებისათვის. პალატა დამატებით აღნიშნავს, რომ რიგ შემთხვევებში პირები აკმაყოფილებენ მე-19 მუხლში მოცემულ ჩამონათვალს (მაგალითად, არიან ერთმანეთის ნათესავები), ამავდროულად არ იმყოფებიან სამეწარმეო ურთიერთობაში, ფორმალურად ერთობლივად არ ახორციელებენ სამეწარმეო საქმიანობას, თუმცა ერთი მიერ განხორციელებული, თუნდაც არასამეწარმეო შინაარსის ქმედება გავლენას ახდენს მეორე პირის საქმიანობის ეკონომიკურ შედეგებზე, ასეთ შემთხვევებში სახეზეა პირთა ურთიერთდამოკიდებულება. ამდენად, პალატას მიაჩნია, რომ ურთიერთდამოკიდებულად მიჩნევისათვის უპირველესად პირები უნდა აკმაყოფილებდნენ მე-19 მუხლის მე-2 ნაწილში მითითებულ ჩამონათვალს და ამავდროულად ერთი პირის ნებისმიერი სახის ქმედება გავლენას უნდა ახდენდეს მეორე პირის საქმიანობაზე ან მის ეკონომიკურ შედეგებზე.

განსახილველ შემთხვევაში მოწინააღმდეგე (მოპასუხე) პირებად წარმოადგენილნი არიან პირები, რომელთა შორის ნათესაური კავშირის არსებობა სადავო გარემოებას არ წარმოადგენს. კერძოდ: ნ----- ჯ-----ე არის ა-----ის მამა, ასევე გ----- ჯ-----ის ძმა, ხოლო ქ-----ლი გ----- ჯ-----ის შვილი და გ-----ი ქ-----ლის მეუღლე. საგადასახადო ორგანო უთითებს კონკრეტულ ქმედებებზე, რაც მისი აზრით, გავლენას ახდენს მათი საქმიანობის ეკონომიკურ შედეგებზე. აღნიშნულ პირობებში პალატას მიაჩნია, რომ წარმოდგენილი პირები საგადასახადო კოდექსის მიზნებისათვის მიიჩნევიან ურთიერთდამოკიდებულ პირებად. მათ შორის არსებულმა განსაკუთრებულმა ურთიერთობამ გავლენა ჰპოვა თუ არა კანონით აკრძალული მიზნის/შედეგის დადგომაში, წარმოადგენს სასამართლოს შემდგომი კვლევის საგანს.

სააპელაციო პალატის მოსაზრებით, მე-19 მუხლში ასახული ჩამონათვალი ცხადყოფს, რომ ურთიერთდამოკიდებულ პირებს გააჩნიათ ერთმანეთთან მჭიდრო კავშირი, იქნება ეს ეკონომიკური თუ ნათესაური კავშირი. პირთა

ცრუმაგიერად დადგენის ეტაპზე განსაკუთრებული ყურადღება უნდა მიექცეს მათ ურთიერთდამოკიდებულების საკითხსაც, ვინაიდან პირთა შორის ახლო კავშირი მაღალი რისკის მატარებელია იმ კუთხით, რომ არსებობს დიდი შანსი ამგვარმა კავშირმა გავლენა იქონიოს გარიგების შინაარსზე და მის სამართლებრივ შედეგებზე. სასამართლომ ჯეროვანი ანალიზის საფუძველზე უნდა განსაზღვროს სახეზეა თუ არა ურთიერთდამოკიდებულების გავლენა მხარეებს შორის ჩამოყალიბებულ სამართლებრივ ურთიერთობებზე. ასეთ შემთხვევებში უნდა შეფასდეს გადასახადის გადამხდელის საქმიანობის ისტორია, მის მიერ განხორციელებული ოპერაციები, ამ ოპერაციების შედეგის მიმართ კონკრეტულ პირთა ინტერესი, როგორი ეკონომიკური ეფექტის მომტანი იქნება იგი თითოეული მხარისთვის და რა უფლება-ვალდებულებები წარმოეშობა თითოეულ პირს საქმიანობის განმახორციელების შედეგად.

პალატა განმარტავს, რომ საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 246-ე მუხლის დისპოზიციიდან გამომდინარე, იმისათვის, რომ დადასტურდეს ცრუმაგიერი მფლობელობის ფაქტი, სავალდებულოა დადგინდეს, რომ მოპასუხეები საერთო ეკონომიური ინტერესების საფუძველზე მოქმედებდნენ გადახდევის უზრუნველყოფის ღონისძიებისათვის თავის არიდების მიზნით. აღნიშნული გარემოების დადგენის თვალსაზრისით, პრინციპული მნიშვნელობა ენიჭება იმ ფაქტის დადასტურებას, რომ დაფუძნებულ კომპანიას არ გააჩნია რეალური დამოუკიდებლობა, შექმნილია ფორმალურად, სხვა მეწარმე სუბიექტები თუ ფიზიკური პირები მოქმედებენ ერთი და იგივე მიზნით - სამეწარმეო საქმიანობა განხორციელდეს იმგავრად, რომ აქტივი (მატერიალური სიკეთეები) დარჩეს ცალკეულ პირებს, ხოლო ვალდებულებები - დარეგისტრირებულ მეწარმე სუბიექტს, რომელიც ქონების არარსებობის გამო ვერ უზრუნველყოფს დავალიანების დაფარვას. აღნიშნული ფორმით პირებს ეძლევათ შესაძლებლობა განახორციელონ სამეწარმეო საქმიანობა კუთვნილი საგადასახადო ვალდებულების შესრულების გარეშე. ამასთან, პალატას მიაჩნია, რომ ამგვარი მოცემულობის შექმნა შესაძლებელია წინ უსწრებდეს დავალიანების წარმოშობას. გადამხდელი იმ მოლოდინით, რომ წარმოეშვება საგადასახადო ვალდებულება მისგან თავის არიდების მიზნით ახორციელებს კონკრეტულ ქმედებებს იქნება ეს აქტივების გარიდება, საწარმოს საქმიანობის დანაწევრება თუ სხვა. საგადასახადო ვალდებულების არსებობის პირობებში, გადასახადის გადამხდელი, ფაქტობრივად, მოკლებულია შესაძლებლობას გაარიდოს აქტივი, ვინაიდან კანონმდებლობა დავალიანების წარმოშობის მომენტიდანვე ითვალისწინებს უზრუნველყოფის ღონისძიების გავრცელებას გადამხდელის სრულ ქონებაზე და როგორც წესი, ამგვარი ღონისძიების გავრცელებას ადგილი აქვს ავტომატურ რეჟიმში. შემოსავლების სამსახურში არსებული გადასახადის გადამხდელთა მონაცემთა ელექტრონული ბაზა უზრუნველყოფს უზრუნველყოფის ღონისძიების გავრცელებას საგადასახადო დავალიანების წარმოშობის მომენტიდანვე. შესაბამისად, პალატას მიაჩნია, რომ ცრუმაგიერი მფლობელობის ნორმა

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

აღნიშნული მსჯელობიდან გამომდინარე, სააპელაციო პალატა ვერ გაიზიარებს გორის რაიონული სასამართლოს მითითებას მასზედ, რომ გადასახადის გადახდისაგან თავის არიდების მიზნით ჩუქების გაფორმებისა და ქონების შეგნებულად სხვა პირზე აღრიცხვის დადასტურების შემთხვევაში, არ იარსებებდა მოპასუხეთა ერთმანეთის ცრუმაგიერ პირებად ცნობის საკმარისი საფუძველი. პალატას მიაჩნია, რომ თუკი დადასტურდება, რომ კონკრეტული ფიზიკური თუ იურიდიული პირები მოქმედებენ ერთი მიზნით - აარიდონ თავი საგადასახადო ვალდებულების შესრულებას და ამ მიზნით ახდენენ საწარმოდან ქონების გარიდებას, აღნიშნული წარმოადგენს პირთა ცრუმაგიერად ცნობის უპირობო საფუძველს. აქვე სააპელაციო პალატა განმარტავს, რომ 246-ე მუხლში მითითებული ჩანაწერი, რომ შეუძლებელი უნდა იყოს პირთა ერთმანეთისგან განსხვავება გულისხმობს მას, რომ შეუძლებელი უნდა იყოს მათ მიერ განხორციელებული ქმედებით დასახული მიზნის განსხვავება, ისინი უნდა მოქმედებდნენ საერთო მიზნით - აარიდონ საგადასახადო ვალდებულებების გადახდევინების უზრუნველყოფის ღონისძიებას თავი.

განსახილველ შემთხვევაში დადგენილია, რომ ი.მ. ნ----- ჯ-----ის სახელით ხორციელდებოდა სამეწარმეო საქმიანობა. კერძოდ, სასურსათო პროდუქციის რეალიზაცია. მხარეთა განმარტების თანახმად, საწარმოში დასაქმებული იყო ნ----- ჯ-----ის დის სიძე (დის შვილის ქმარი) - გ-----ი. შემოსავლების სამსახურის ინფორმაციით, არც გ-----ს და არც მის მეუღლეს ქ-----ლს შემოსავალი არ უფიქსირდებათ. თუმცა დადგენილია, რომ ქ-----ლმა, 2014 წლის ივნისში, ნასყიდობის ხელშეკრულების საფუძველზე, საკუთრების უფლებით დაირეგისტრირა ორი უძრავი ქონება გ-----ი და თ-----ში.

დადგენილია, რომ 2013 წლის 24 მაისს შემოსავლების სამსახურის მიერ დაინიშნა ი.მ. ნ----- ჯ-----ის საქმიანობის საგადასახადო შემოწმება. საგულისხმოა, რომ ნ----- ჯ-----ემ საგადასახადო შემოწმების მიმდინარეობის

პერიოდში, გაასხვისა მის საკუთრებაში არსებული უძრავი ქონება, მათ შორის ჩუქების ხელშეკრულების საფუძველზე ორი მიწის ნაკვეთი გადასცა მის შვილს ა-----ეს. ამავე პერიოდში, 2013 წლის ივნისში, ნ----- ჯ-----ემ მასთან არსებული სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობები, 5 372,05 ლარის ღირებულებით, გაასხვისა მის დაზე - გ----- ჯ-----ეზე, რომელმაც გადაცემული საქონლით განაგრძო სამეწარმეო საქმიანობა. საგადასახადო შემოწმების დასრულების შემდგომ გამოცემული ინდივიდუალური ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტებით ი.მ. ნ----- ჯ-----ეს წარმოეშვა საგადასახადო ვალდებულება, თუმცა საგადასახადო ორგანოს მიერ მის მიმართ გამოყენებულმა უზრუნველყოფის ღონისძიება შედეგი ვერ გამოიღო, ვინაიდან გადასახადის გადამხდელს აღარ გააჩნდა ქონება, იგი გასხვისებულ იქნა საგადასახადო დავალიანებისა და შესაბამისად უზრუნველყოფის ღონისძიების გამოყენების საფუძველის წარმოშობამდე. საგადასახადო შემოწმების დასრულებიდან ორ კვირაში ნ----- ჯ-----ემ გააუქმა მასზედ რეგისტრირებული საკონტროლო საღარო აპარატები, ი.მ. გ----- ჯ-----ემ კი განაგრძო იგივე საქმიანობა.

სააპელაციო პალატა ყურადღებას მიაქცევს პირველი ინსტანციის სასამართლოში ნ----- ჯ-----ის მიერ გაკეთებულ განმარტებაზე (იხ. 21.12.2016წ. სასამართლო სხდომის ოქმი), სადაც აღნიშნავს, რომ ფაქტობრივად სამეწარმეო საქმიანობას ახორციელებდა მისი ნათესავი გ-----ი, ბიზნესი მას ეკუთვნოდა, იგი იყო ორგანიზატორი ამ საქმიანობის, დისტრიბუტორები, ბუღალტრები, მალაზიის გამყიდველები, ყველა არიან გ-----ის ნაცნობები და ნათესავები, აღნიშნულის დასტურად ნ----- ჯ-----ე მიუთითებს გ-----ისა და ქ-----ლის მიერ შეძენილ ქონებაზე და აღნიშნავს, რომ მათ ოფიციალურად არ უფიქსირდებოდათ შემოსავალი. მის მიერ ჩუქების ხელშეკრულების საფუძველზე შვილისთვის გადაცემულ ქონებასთან მიმართებით განმარტა, რომ იგი გადასცა მზითვის სახით და არ იყო კავშირში დავალიანების გადახდევინების ღონისძიებისაგან თავის არიდებასთან.

სააპელაციო პალატა განმარტავს, რომ სწორედ ის სქემა რაც გაუღერდა ნ----- ჯ-----ის მიერ, კერძოდ კი სამეწარმეო საქმიანობის განხორციელება იმგვარად, რომ ერთ მეწარმე სუბიექტს დარჩეს შეუსრულებელი ვალდებულებები, ხოლო მეორე სუბიექტს მხოლოდ მოგება ამ სამეწარმეო საქმიანობიდან, წარმოადგენს ცრუმაგიერი მფლობელობის თვალსაჩინო მაგალითს. მხარის მიერ გაკეთებული განმარტების თანახმად, გ-----ი ი.მ. ნ----- ჯ-----ის სამართლებრივ ფორმას იყენებდა მხოლოდ ფასადის სახით და სამეწარმეო მიზნით, სახელშეკრულებო ურთიერთობებში, გამოდიოდა ამ მეწარმე სუბიექტის სახელით, ხოლო რეალურად ბიზნესის ადმინისტრირებას და შესაბამისად სამეწარმეო საქმიანობას ახორციელებდა თავად, შედეგობრივად კი ი.მ. ნ----- ჯ-----ეს დარჩა პასივი საგადასახადო ვალდებულებების სახით, მას კი აქტივი მიღებული შემოსავლისა და შეძენილი უძრავი ქონების სახით.

სააპელაციო პალატას სარწმუნოდ მიაჩნია, ი.მ. ნ----- ჯ-----ის ზემოაღნიშნული განმარტება და თვლის, რომ მოცემული განმარტება ადასტურებს იმ ძირითად მიზანს, რაც გააჩნდათ მოპასუხე სუბიექტებს ამგვარი ფორმით სამეწარმეო საქმიანობის განხორციელებისას. პალატის მოსაზრებით, ნ----- ჯ-----ის მიერ მის დაზე - გ----- ჯ-----ზე სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობების გადაფორმება, მის შვილზე - ა-----ზე ქონების გადაფორმება, ასევე, შემოსავლის დადასტურების არარსებობის პირობებში ორი უძრავი ქონების შესყიდვა მიზნად ისახავდა შემოსავლების სამსახურის მიერ დანიშნული ი.მ. ნ----- ჯიბახაძის საქმიანობის საგადასახადო შემოწმების შედეგად მოსალოდნელი საგადასახადო ვალდებულების გადახდევინების უზრუნველყოფის ღონისძიებისაგან თავის არიდებას. პალატას მიაჩნია, რომ იმ პირობებში როდესაც საგადასახადო ორგანო სხვა მტკიცებულებებთან ერთობლიობაში, მიიჩნევს რომ გ-----ისა და ქ-----ლის მიერ ქონების შეძენა, ემსახურება სამეწარმეო საქმიანობიდან მიღებული შემოსავლის გარიდებას, მოპასუხეებს ეკისრებათ მტკიცების ვალდებულება დაადასტურონ თუ რა სახის შემოსავლებით მოხდა ორი უძრავი ქონების შესყიდვა შემოსავლის არარსებობის დროს, მათვე უნდა გააქარწყლონ საგადასახადო ორგანოს საფუძვლიანი ეჭვი. საგადასახადო ორგანომ კი სხვა მტკიცებულებებთან ერთობლიობაში უნდა დაადასტუროს, რომ განხორციელებულ ქმედებათა ჯაჭვი ემსახურება საგადასახადო ვალდებულების შესრულებისგან თავის არიდებას. სააპელაციო პალატის მოსაზრებით საგადასახადო ორგანომ დაძლია მასზედ დაკისრებული მტკიცების ტვირთი.

სააპელაციო სასამართლოს მიაჩნია, რომ გ-----მა სამეწარმეო საქმიანობა განხორციელა იმგვარად, რომ მოახდინა სამეწარმეო საქმიანობის შედეგად მიღებული ქონების დისტანცირება საგადასახადო ვალდებულებისაგან, ამასთან ნ----- ჯ-----ემ ამავე მიზნით მოახდინა როგორც უძრავი, ასევე მოძრავი ქონების გარიდება დაზე და შვილზე. მოპასუხე პირთა შორის არსებულმა განსაკუთრებულმა ურთიერთობამ მოახდინა გავლენა მასზედ, რომ განეხორციელებინათ საგადასახადო ვალდებულების გადახდევინების უზრუნველყოფის ღონისძიებისაგან თავის არიდება. პალატას მიაჩნია, რომ ნ----- ჯ-----ის მიერ ქონების გადაცემას თან არ ახლდა ნამდვილი საკუთრების უფლების განხორციელება. ამ ოპერაციის ჭეშმარიტი მიზანი იყო არა საკუთრების უფლების გადასვლა ა-----ზე და გ----- ჯ-----ზე, არამედ მათ მიერ იმგვარი ფორმის გამოძებნა, რაც შესაძლებელს გახდიდა სამეწარმეო საქმიანობის გაგრძელებას საგადასახადო ვალდებულების გვერდის ავლით. კანონით ნებადართული ქმედების განხორციელებაც კი თუკი იგი ისახავს კანონსაწინააღმდეგო მიზანს - გადასახადებისაგან თავის არიდებას, წარმოადგენს პირთა ცრუმაგიერ მფლობელად აღიარების წინაპირობას.

ყოველივე ზემოაღნიშნული სააპელაციო სასამართლოს აძლევს საფუძველს გაიზიაროს აპელანტის პოზიცია ი.მ. ნ----- ჯ-----ის, ა-----ის, ი.მ. გ----- ჯ-----ის, გ-----ის და ქ-----ლის ცრუმაგიერ პირებად ცნობის შესახებ. სააპელაციო სასამართლო მიიჩნევს, რომ უნდა გაუქმდეს გასაჩივრებული გადაწყვეტილება და უნდა დაკმაყოფილდეს სსიპ შემოსავლების სამსახურის როგორც სააპელაციო საჩივარი, ასევე სარჩელი.

სააპელაციო პალატა აღნიშნავს, რომ გორის რაიონული სასამართლოს 2016 წლის 21 დეკემბრის გადაწყვეტილებით, სარჩელის დაკმაყოფილებაზე უარის თქმასთან ერთად, გაუქმდა სასამართლოს მიერ გამოყენებული სარჩელის უზრუნველყოფის ღონისძიებაც. იმ პირობებში, როდესაც სააპელაციო პალატამ გააუქმა პირველი ინსტანციის გადაწყვეტილება სრულად და მიიღო ახალი გადაწყვეტილება, რომლითაც დაკმაყოფილდა სასარჩელო მოთხოვნა, პირველი ინსტანციის გადაწყვეტილება სარჩელის უზრუნველყოფის ღონისძიების გაუქმების ნაწილშიც ითვლება გაუქმებულად.

5. საპროცესო ხარჯები:

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

IV ს ა რ ე ზ ო ლ უ ც ი ო ნ ა წ ი ლ ი:

იხელმძღვანელა რა საქართველოს ადმინისტრაციული საპროცესო კოდექსის პირველი მუხლის მე-2 ნაწილით, საქართველოს სამოქალაქო საპროცესო კოდექსის 257-ე, 372-ე, 386-ე, 389-ე, 391-ე, 395-ე მუხლებით

სააპელაციო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატამ გ ა დ ა წ ყ ვ ი ტ ა :

1. სსიპ შემოსავლების სამსახურის სააპელაციო საჩივარი დაკმაყოფილდეს;
2. გაუქმდეს გორის რაიონული სასამართლოს 2016 წლის 21 დეკემბრის გადაწყვეტილება და მიღებულ იქნეს ახალი გადაწყვეტილება;
3. სსიპ შემოსავლების სამსახურის სარჩელი დაკმაყოფილდეს;
4. ინდ. მეწარმე ნ----- ჯ-----ე, ა-----ე, ინდ. მეწარმე გ----- ჯ-----ე, გ-----ი და ქ-----ლი ცნობილი იქნენ ერთმანეთის ცრუმაგიერ პირებად;
5. გადაწყვეტილება შეიძლება გასაჩივრდეს საკასაციო საჩივრით საქართველოს უზენაესი სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატაში (თ-----, ძმები ზუბალაშვილების ქ. №32) თ-----ს სააპელაციო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატის მეშვეობით (თ-----, გრ. რობაქიძის გამზ. №7ა) მხარეთათვის დასაბუთებული განჩინების ასლის ჩაბარებიდან 21(ოცდაერთი) დღის ვადაში.

თავმჯდომარე:

გიორგი გოგიაშვილი

მოსამართლეები:

შოთა გეწაძე

ილონა თოდუა