

საქმე №030310117001811493
საქმე №3/ბ-13-2018წ.



**ქუთაისის სააპელაციო სასამართლო
გ ა ნ ჩ ი ნ ე ბ ა
საქართველოს სახელით**

15 მარტი, 2018 წელი

ქალაქი ქუთაისი

ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატა

შემადგენლობა

მოსამართლეები: გოჩა აბუსერიძე (მომხსენებელი)
მურთაზ მეშველიანი, ხათუნა ხომერიკი

სხდომის მდივანი ონისე გურეშიძე

აპელანტი – სსიპ შემოსავლების სამსახური

წარმომადგენელი – მ-----ე

მოწინააღმდეგე მხარეები – ინდ მეწარმე „ნ-----ა“, ნ-----ა, შპს „ს-----“

წარმომადგენლები – დ-----ნი,ზ-----ა

დავის საგანი – ერთიმეორის ცრუმაგიერ პირებად აღიარება

გასაჩივრებული გადაწყვეტილება – ფოთის საქალაქო სასამართლოს 2017 წლის 27 სექტემბრის გადაწყვეტილება

1. აპელანტის მოთხოვნა – ფოთის საქალაქო სასამართლოს 2017 წლის 27 სექტემბრის გადაწყვეტილების გაუქმება და სარჩელის დაკმაყოფილება

2. გასაჩივრებული გადაწყვეტილების დასკვნებზე მითითება:

2017 წლის 20 თებერვალს სსიპ შემოსავლების სამსახურმა სარჩელით მიმართა ფოთის საქალაქო სასამართლოს ინდ მეწარმე „ნ-----ას“, ნ-----ას, შპს „ს-----ას“ მიმართ და მოპასუხეთა ერთიმეორის ცრუმაგიერ პირებად ცნობა მოითხოვა.

მოსარჩელის აღნიშვნით, 2017 წლის 31 იანვრის მდგომარეობით შემოსავლების სამსახურის ერთიანი ელექტრონული ბაზის მონაცემებით ინდ.მეწარმე „ნ-----ას“ ერიცხება აღიარებული საგადასახადო დავალიანება 172833 ლარის ოდენობით. ინდ.მეწარმე „ნ-----ა“ გადასახადის გადამხდელად

რეგისტრირებულია 2006 წლის 03 თებერვალს, საქმიანობის სახეა საცალო ვაჭრობა არასპეციალიზებულ მაღაზიებში, უპირატესად საკვები პროდუქტებით და სასურსათო საქონლით, მისამართი: ქ.ფოთი, დ-----
- ქუჩა N27. შემოსავლების სამსახურის აუდიტის დეპარტამენტის 2014 წლის 22 სექტემბრის N4---- ბრძანების საფუძველზე ინდ.მეწარმე „ნ-----ასთან“ ჩატარდა გასვლითი საგადასახადო შემოწმება, რომელიც დასრულდა 2015 წლის 03 ივლისს და გადამხდელს გადასახდელად დამატებით დაეკისრა თანხები. საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 241-ე მუხლის საფუძველზე 2016 წლის 24 ნოემბერს ინდ.მეწარმე „ნ-----ას“ მიმართ გაიცა ბრძანება ქონებაზე ყადაღის დადების შესახებ. გადასახადის გადამხდელის მიერ წარდგენილი და მარეგისტრირებული ორგანოებიდან მიღებული ინფორმაციით ინდ.მეწარმე „ნ-----ას“ ქონება არ გააჩნია. აღსანიშნავია, რომ 2014 წლის 22 დეკემბერს საჯარო რეესტრის ეროვნულ სააგენტოში განხორციელდა გადასახადის გადამხდელის შპს „ს-----ას“ რეგისტრაცია, რომლის დირექტორი და 100%-იანი წილის მქონე დამფუძნებელი არის ნ-----ას ყოფილი თანამშრომელი ნ-----ა. 2015 წლის 05 იანვარს შპს „ს-----ას“ სახელზე იგივე მისამართზე დარეგისტრირდა საკონტროლო საღარო აპარატი, რომელიც ირიცხებოდა ინდ.მეწარმე ნ-----ას სახელზე. გასვლითი საგადასახადო შემოწმების დასრულებამდე 2015 წლის 06 იანვრიდან 2015 წლის 16 თებერვლის ჩათვლით ინდ.მეწარმე „ნ-----ამ“ მიაწოდა შპს „ს-----ას“ 26319 ლარის ღირებულების სასურსათო საქონელი ელექ. ზედნადებით და იმავე პერიოდში შეაჩერა სამეწარმეო საქმიანობა.

მოსაჩელის მითითებით, შპს „ს-----ას“ სახელზე ირიცხება სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობები, რომელიც მდებარეობს ქ.ფოთი, დ-----
ქუჩა N27. ყოველივე ზემოაღნიშნულიდან გამომდინარე ინდ.მეწარმე „ნ-----ას“ მიერ შემოწმების დასრულებამდე აქტივების გადაცემა ახლადშექმნილ მეწარმე სუბიექტზე, ხოლო შემდგომ ამისა საქმიანობის შეჩერება მიზნად ისახავდა საგადასახადო დავალიანების გადახდევინების უზრუნველყოფის ღონისძიებებისაგან თავის არიდებას. შემოსავლების სამსახურის მიერ განხორციელებულმა გადახდევინების უზრუნველყოფის ღონისძიებებმა კი ვერ უზრუნველყო დავალიანების დაფარვა, რადგანაც გადამხდელის მიერ სხვა პირების მეშვეობით, რომელთა გამიჯვნა პრაქტიკულად შეუძლებელია, განხორციელა ოპერაციები, რომლითაც უზრუნველყოფის ღონისძიებებისაგან თავი იქნა არიდებული.

მოპასუხე ინდ.მეწარმე „ნ-----ას“ წარმომადგენელმა სარჩელი არ ცნო და განმარტა, რომ საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 246-ე მუხლის შინაარსიდან გამომდინარე, ცრუმაგიერ პირებად აღიარებისათვის სახეზე უნდა იყოს გადასახადის გადამხდელის განსხვავების შეუძლებლობა სხვა იმ პირისაგან, რომელიც გამოყენებული არის გადასახადის გადახდევინების უზრუნველყოფის ღონისძიებებისათვის 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. სსიპ შემოსავლების სამსახურის მიერ ინდ. მეწარმე ნ-----ას, ნ-----ას, შპს „ს-----ას“ ერთიმეორის ცრუმაგიერ პირებად ცნობის საფუძველად მითითებული არის ის გარემოება, რომ შპს „ს-----ას“ 2014 წლის 22 დეკემბერს დარეგისტრირდა სამეწარმეო რეესტრში, რომლის დამფუძნებელი და დირექტორი არის ნ-----ა, ინდ.მეწარმე „ნ-----ას“ ყოფილი თანამშრომელი. 2015 წლის 05 იანვარს შპს „ს-----ას“ სახელზე იგივე მისამართზე დარეგისტრირდა საკონტროლო სალარო აპარატი, რომელიც ირიცხებოდა ინდ.მეწარმე „ნ-----ას“ სახელზე და 2015 წლის 06 იანვრიდან 2015 წლის 16 თებერვლის ჩათვლით ნ-----ას მიერ შპს „ს-----ას“ მიეწოდა 26319 ლარის ღირებულების სასურსათო საქონელი. აღნიშნული გარემოებები არ ქმნის მათი ცრუმაგიერ პირებად აღიარებისათვის საკმარის საფუძველს, ვინაიდან, სახეზე არ არის საგადასახადო კოდექსის 246-ე მუხლით განსაზღვრული წინამძღვრები, რამდენადაც ნ-----ას შპს „ს-----ასთან“ არ გააჩნია რაიმე კავშირი, მას მხოლოდ მიუიდა მისი სალარო აპარატი, სასურსათო საქონელი და ამით დასრულდა მათი საქმიანობა. რაც შეეხება ნ-----ას, იგი ი.მ. ნ-----ას თანამშრომელი იყო 2015 წლის იანვრამდე, ხოლო 2015 წლის იანვრიდან იგი არ წარმოადგენდა ნ-----ას თანამშრომელს და შესაბამისად საქართველოს საგადასახადო კოდექსის მე-19 მუხლით გათვალისწინებული ურთიერთდამოკიდებული პირები სახეზე არ არის. საქართველოს ადმინისტრაციული საპროცესო კოდექსის 25-ე მუხლის შესაბამისად, მოსარჩელის კანონიერი ინტერესის არსებობისას სასამართლო უფლებამოსილია აღიაროს კონკრეტული სამართლებრივი ურთიერთობის არსებობა-არარსებობა, მხოლოდ იმ შემთხვევაში, თუ მოსარჩელე მხარე წარადგენს აღნიშნული გარემოების დამადასტურებელ უდავო მტკიცებულებებს. ამდენად აღიარებითი სარჩელის სპეციფიურობა გამომდინარეობს იქიდან, რომ სასამართლო უდავოდ დადგენილი ფაქტობრივი გარემოებებისა და მტკიცებულებების საფუძველზე მხოლოდ აღიარებს კონკრეტული სამართალურითიერობის არსებობა-არარსებობის ფაქტს. მოცემულ შემთხვევაში კი შემოსავლების სამსახურის მიერ წარმოდგენილი მტკიცებულებები არ ქმნიან მოპასუხეების ცრუმაგიერ პირებად აღიარების საფუძველს. შესაბამისად სარჩელი უსაფუძვლო და დაუსაბუთებელია.

მოპასუხეების: შპს „ს-----ას“ და ნ-----ას წარმომადგენელმა სარჩელი არ ცნო და განმარტა, რომ რეალური ფაქტობრივი გარემოებების სამართლებრივი შეფასების შედეგად, საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 246-ე მუხლის, ადმინისტრაციული საპროცესო კოდექსის 25-ე მუხლის და სამოქალაქო საპროცესო კოდექსის 102-ე მუხლის შესაბამისად, სარჩელი იყო უსაფუძვლო და არ უნდა დაკმაყოფილებულიყო.

გასაჩივრებული გადაწყვეტილების სარეზოლუციო ნაწილი:

ფოტის საქალაქო სასამართლოს 2017 წლის 27 სექტემბრის გადაწყვეტილებით სსიპ შემოსავლების სამსახურის სარჩელი არ დაკმაყოფილდა.

ამ დასკვნამდე სასამართლო მივიდა შემდეგ გარემოებათა გამო:

სასამართლოს დასკვნები ფაქტობრივ გარემოებებთან დაკავშირებით:

სასამართლოს მიერ უდავოდ მიჩნეული ფაქტობრივი გარემოებები:

2.1.1. მეწარმეთა და არასამეწარმეო (არაკომერციული) იურიდიული პირების რეესტრიდან ამონაწერის შესაბამისად, ნ-----ა ინდივიდუალურ მეწარმედ დარეგისტრირდა 2006 წლის 03 თებერვალს.

სასამართლოს მიერ დადგენილი სადავო ფაქტობრივი გარემოებები:

2.2.1. სსიპ „შემოსავლების სამსახურის“ 2016 წლის 24 ნოემბრის ქონებაზე ყადაღის დადების შესახებ N0----- ბრძანების შესაბამისად, ყადაღა დაედო ნ-----ას საკუთრებაში არსებულ ნებისმიერ ქონებას;

2.2.2. 2017 წლის 01 იანვრიდან 2017 წლის 30 იანვრამდე მდგომარეობით წარმოდგენილი შედარების აქტის თანახმად, ინდ.მეწარმე „ნ-----ას“ სახელმწიფოს წინაშე არსებული დავალიანება შეადგენს 172834.78 ლარს;

2.2.3. ნ-----ამ 2016 წლის 01 დეკემბრის განცხადებით შემოსავლების სამსახურს აცნობა, რომ მის (ნ-----ას) სახელზე არ ირიცხებოდა არანაირი უძრავ-მოძრავი ქონება;

2.2.4. ნ-----ას 2015 წლის 05 იანვრის განაცხადის თანახმად, მან მოითხოვა მის საკუთრებაში არსებული საკონტროლო-სალარო აპარატის (რეგისტრაციის ნომრით DY-----) რეგისტრაციიდან მოხსნა;

2.2.5. შემოსავლების სამსახურის 2015 წლის 10 ივლისის N0----- საგადასახადო მოთხოვნის შესაბამისად, ნ-----ას გადასახდელად დაერიცხა 132787.91 ლარი;

2.2.6. დასაქმებული პირის საძიებოდან ამონაწერის თანახმად, ნ-----ას დამსაქმებლად მითითებულია ნ-----ა.

2.2.7. შემოსავლების სამსახურის საგადასახადო მონიტორინგის დეპარტამენტის 2017 წლის 01 სექტემბრის წერილის თანახმად, შემოსავლების სამსახურის გადასახადების ადმინისტრირების საინფორმაციო სისტემაში დაფიქსირებულია ინდ.მეწარმე „ნ-----ას“ მიერ 2015 წლის 06 იანვრიდან 2015 წლის 16 თებერვლის ჩათვლით გამოწერილი ელ. სასაქონლო ზედნადებები შპს „ს-----ას“ მიმართ;

2.2.8. ი-----ა და შპს „ს-----ას“ შორის 2015 წლის 01 იანვრის საიჯარო ხელშეკრულების შესაბამისად, ი-----ამ მისი კუთვნილი სუპერ მარკეტი ინვენტარით (მდებარე: ქ.ფოთი, დ----- ქ.N27-ში) გადასცა მოიჯარეს შპს „ს-----ას“ მისი შემდგომში ექსპლუატაციის მიზნით;

2.2.9. ი-----ა და შპს „ს----ას“ შორის 2016 წლის 01 იანვრის საიჯარო ხელშეკრულების შესაბამისად, ი-----ამ მისი კუთვნილი სუპერ მარკეტი ინვენტარით (მდებარე: ქ.ფოთი, დ----- ქ.N27-ში) გადასცა მოიჯარეს შპს „ს----ას“ მისი შემდგომში ექსპლუატაციის მიზნით;

2.2.10. ი-----ა და შპს „ს----ას“ შორის 2017 წლის 01 იანვრის საიჯარო ხელშეკრულების შესაბამისად, ი-----ამ მისი კუთვნილი სუპერ მარკეტი ინვენტარით (მდებარე: ქ.ფოთი, დ----- ქუჩა N27-ში) გადასცა მოიჯარეს შპს „ს----ას“ მისი შემდგომში ექსპლუატაციის მიზნით.

დასკვნები სამართლებრივ გარემოებებთან დაკავშირებით:

სასამართლომ აღნიშნა, რომ საქართველოს კონსტიტუციის 42-ე მუხლის პირველი პუნქტის თანახმად, ყოველ ადამიანს უფლება აქვს თავის უფლებათა და თავისუფლებათა დასაცავად მიმართოს სასამართლოს. საქართველოს კონსტიტუციის 45-ე მუხლის შესაბამისად, კონსტიტუციაში მითითებული ძირითადი უფლებანი და თავისუფლებანი, მათი შინაარსის გათვალისწინებით, ვრცელდება აგრეთვე იურიდიულ პირებზე.

სასამართლოს მითითებით, საქართველოს კონსტიტუცია საგადასახადო კანონმდებლობას მიაკუთვნებს საქართველოს უმაღლეს სახელმწიფო ორგანოთა განსაკუთრებულ გამგებლობას (მე-3 მუხლის პირველი პუნქტის „ზ“ ქვეპუნქტი), რითაც ხაზს უსვამს მის როლს სამართლებრივი სახელმწიფოს ფუნქციონირებაში. გადასახადების აკრეფის ფუნქცია სახელმწიფოსთვის სასიცოცხლო დანიშნულების ფუნქციაა. გადასახადები არის სახელმწიფო, თუ სხვადასხვა დონის ბიუჯეტის შევსების უმთავრესი წყარო და საჯარო ამოცანების განხორციელების ერთ-ერთი ძირითადი მატერიალური წინაპირობა.

საქართველოს კონსტიტუციის 94-ე მუხლის პირველი პუნქტი ადგენს, რომ სავალდებულოა გადასახადებისა და მოსაკრებლების გადახდა კანონით დადგენილი ოდენობითა და წესით. ამდენად, საქართველოს კონსტიტუცია გადასახადის გადამხდელს არა მხოლოდ გადასახადის შესაბამისი ოდენობით გადახდას ავალებს, არამედ გადასახადის გადახდისას კანონით დადგენილი წესის დაცვასაც სთხოვს.

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.

გადასახადის გადამხდელის მხრიდან კუთვნილი საგადასახადო ვალდებულების უპირობო შესრულებაზე მიუთითებს ასევე საგადასახადო კოდექსის 43-ე მუხლის პირველი ნაწილის „ა“ ქვეპუნქტი, რომლის თანახმად, გადასახადის გადამხდელი ვალდებულია შეასრულოს საგადასახადო ვალდებულებები საქართველოს საგადასახადო კანონმდებლობით დადგენილი წესითა და პირობებით.

კონსტიტუციით გათვალისწინებული პრინციპის ჯეროვნად აღსრულების მიზნით, საგადასახადო კოდექსი საგადასახადო ორგანოს ბოჭავს კონკრეტული სამართლებრივი ნორმებით, რათა ბიუჯეტის წინაშე ანგარიშგება განხორციელდეს პირის ძირითადი უფლებების დარღვევის გარეშე.

საგადასახადო ორგანოთა ვალდებულებები გათვალისწინებულია საგადასახადო კოდექსის 51-ე მუხლით, რომლის „ა“, „ბ“, „რ“ ქვეპუნქტები ადგენენ, რომ საგადასახადო ორგანოები ვალდებულნი არიან თავიანთი კომპეტენციის ფარგლებში დაიცვან საქართველოს საგადასახადო კანონმდებლობა, იმოქმედონ ამ კოდექსისა და საქართველოს საგადასახადო კანონმდებლობის სხვა აქტების მოთხოვნათა შესაბამისად და მონაწილეობა მიიღონ სახელმწიფო საგადასახადო პოლიტიკის განხორციელებაში; დაიცვან გადასახადის გადამხდელთა უფლებები და სახელმწიფოს ინტერესები; გადასახადის გადამხდელს წარუდგინონ საგადასახადო მოთხოვნა, ხოლო მისი შეუსრულებლობის ან არაჯეროვნად შესრულების შემთხვევაში ამ კოდექსით დადგენილი წესით მიიღონ ზომები მისი შესრულების უზრუნველსაყოფად. ამასთან, ამავე ნორმატიული აქტის 49-ე მუხლის პირველი ნაწილის „ზ“ ქვეპუნქტი საგადასახადო ორგანოს ანიჭებს უფლებამოსილებას თავიანთი კომპეტენციის ფარგლებში და საქართველოს კანონმდებლობით დადგენილი წესით გადასახადის გადამხდელისაგან საგადასახადო ვალდებულების შესრულების უზრუნველყოფის ღონისძიებებით დადგენილ ვადაში ამოიღონ გადაუხდელი გადასახადი ან/და სანქციის სახით დაკისრებული თანხა.

მითითებულ ნორმათა შინაარსის გათვალისწინებით, სასამართლომ აღნიშნა, 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. კანონი კი თავის მხრივ უნდა იყოს ნათელი,

არაორაზროვანი და განჭვრეტადი, ვინაიდან მოცემულ ურთიერთობაში მონაწილე ყოველი პირისათვის ნათელი იყოს განხორციელებული ოპერაციის სამართლებრივი შედეგები. „განჭვრეტადი და არაორაზროვანი კანონმდებლობა, ერთი მხრივ, უზრუნველყოფს პირის დაცვას სამართალშემფარდებლის თვითნებობისგან, მეორე მხრივ კი, ადგენს გარანტიას, რომ პირმა მიიღოს მკაფიო შეტყობინება სახელმწიფოსგან, რათა მოახერხოს ნორმის სწორი აღქმა, განსაზღვროს, რომელი ქმედებაა კანონით აკრძალული და რომელ ქმედებას შეიძლება მოჰყვეს სამართლებრივი პასუხისმგებლობა. პირს უნდა ჰქონდეს შესაძლებლობა, განჭვრიტოს საკუთარ ქმედებაში აკრძალული ქმედების ნიშნები და წარმართოს საკუთარი ქცევა კანონმდებლობით დადგენილი წესების შესაბამისად.“ (საქართველოს საკონსტიტუციო სასამართლოს 2013 წლის 14 მაისის N2/2/516,542 გადაწყვეტილება საქმეზე საქართველოს მოქალაქეები - ა----- საქართველოს პარლამენტის წინააღმდეგ).

სასამართლოს აღნიშვნით, გადასახადის გადამხდელთა მხრიდან კონსტიტუციური ვალდებულების - საგადასახადო დავალიანების შესრულების ეტაპზე შესაძლოა წარმოიშვას გარკვეული სახის დაბრკოლებები, რამაც შეაფერხოს აღნიშნული ვალდებულების შესრულება, თუმცა გარკვეულ შემთხვევებში შესაძლოა გადამხდელთა მიერ შეგნებულად, მიზანმიმართულად იქნეს არიდებული კუთვნილი ვალდებულებების შესრულება. ასეთ შემთხვევათა პრევენციის მიზნით საგადასახადო კანონმდებლობით გათვალისწინებულ იქნა გადამხდელთა ქონების მეშვეობით საგადასახადო დავალიანების შესრულების უზრუნველყოფა. საგადასახადო დავალიანების გადახდევინების უზრუნველყოფის ძირითადი პრინციპები გათვალისწინებულია საგადასახადო კოდექსის 35-ე თავში. მოცემული ნორმატიული აქტის 238-ე მუხლის პირველი ნაწილის თანახმად, საგადასახადო ორგანოს უფლება აქვს, საგადასახადო დავალიანების გადახდევინების უზრუნველსაყოფად განახორციელოს შემდეგი ღონისძიებები: ა) საგადასახადო გირავნობა/იპოთეკა; ბ) მესამე პირზე გადახდევინების მიქცევა; გ) ქონებაზე ყადაღის დადება; დ) ყადაღადადებული ქონების რეალიზაცია; ე) საბანკო ანგარიშზე საინკასო დავალების წარდგენა; ვ) გადასახადის გადამხდელის სალაროდან ნაღდი ფულის ამოღება.

მითითებული ნორმა ცხადყოფს, რომ საგადასახადო ვალდებულების წარმოშობის შემთხვევაში საგადასახადო ორგანო უფლებამოსილია ვალდებულების უზრუნველყოფა განახორციელოს გადასახადის გადამხდელის კუთვნილი ქონებით, ამა თუ იმ უზრუნველყოფის ღონისძიების გამოყენების მეშვეობით.

სასამართლომ აღნიშნა, რომ საგადასახადო კოდექსით ზემოაღნიშნულ უზრუნველყოფის ღონისძიებათა გამოყენება გათვალისწინებულია როგორც

გადასახადის გადამხდელთა ქონების მიმართ, ასევე, მესამე პირთა მიმართ, რომელთაც გააჩნიათ გადასახადის გადამხდელთა ვადამოსული დავალიანება (240-ე მუხლი). გარდა აღნიშნულისა საგადასახადო კოდექსი წინასწარ დადგენილ გარემოებათა დადასტურების შემთხვევაში საგადასახადო ორგანოს ანიჭებს უფლებამოსილებას განახორციელოს უზრუნველყოფის ღონისძიებები სხვა მესამე პირთა მიმართაც.

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 მე-2 ნაწილის თანახმად, გადასახადის გადამხდელის აღიარებული საგადასახადო დავალიანების გადახდევინების მიზნით, საგადასახადო ორგანოს უფლება აქვს, ცრუმაგიერი პირის მიმართ განახორციელოს საგადასახადო დავალიანების გადახდევინების უზრუნველყოფის ღონისძიებები. ამდენად, მოცემული ნორმა პირთა ცრუმაგიერად ცნობის კომპეტენციას მიაკუთვნებს სასამართლოს. სასამართლოს მიერ პირთა ცრუმაგიერად ცნობის შემთხვევაში, კი საგადასახადო ორგანო უფლებამოსილია განახორციელოს კანონით გათვალისწინებული ნებისმიერი უზრუნველყოფის ღონისძიება ამ პირთა მიმართ.

სასამართლოს მითითებით, საქართველოს უზენაესი სასამართლოს 2013 წლის 03 ოქტომბრის Nბს-103-96(კ-13) განჩინებით განიმარტა, რომ პირთა ცრუმაგიერად აღიარების მოთხოვნისას სახეზეა საქართველოს ადმინისტრაციული საპროცესო კოდექსის 25-ე მუხლით განსაზღვრული აღიარებითი სარჩელი. საკასაციო სასამართლო აღნიშნავს, რომ საქართველოს ადმინისტრაციული საპროცესო კოდექსის 25-ე მუხლის შესაბამისად, მოსარჩელის კანონიერი ინტერესის არსებობისას სასამართლო უფლებამოსილია აღიაროს (დაადასტუროს) კონკრეტული სამართლებრივი ურთიერთობის არსებობა-არარსებობა, მხოლოდ იმ შემთხვევაში, თუ მოსარჩელე მხარე წარადგენს აღნიშნული გარემოების დამადასტურებელ უდავო მტკიცებულებებს. ამდენად, აღიარებითი სარჩელის სპეციფიურობა გამომდინარეობს იქიდან, რომ სასამართლო უდავოდ დადგენილი ფაქტობრივი გარემოებებისა და მტკიცებულებების საფუძველზე მხოლოდ აღიარებს (ადასტურებს) სამართალურთიერთობის არსებობა-არარსებობის ფაქტს.

სასამართლოს მიაჩნია, რომ მნიშვნელოვანია განისაზღვროს ცრუმაგიერად ცნობის კონკრეტული წინაპირობები. ზემოაღნიშნული ნორმის თანახმად, პირები ცრუმაგიერად მიიჩნევიან თუკი: 1) პრაქტიკულად შეუძლებელია გადასახადის გადამხდელის განსხვავება სხვა პირისგან, ამასთან 2) ეს პირი გამოყენებულია გადასახადის გადახდევინების 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. ფაქტობრივად არსებულ ორ ან მეტ პირს შორის განხორციელებული ოპერაცია მიმართული უნდა იყოს საერთო მიზნის მიღწევისკენ, თუმცა ამავედროულად ეს მიზანი უნდა წარმოადგენდეს საგადასახადო ვალდებულების გადახდევინების 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. სასამართლოს მოსაზრებით, სამართლებრივი რეგულაციის მსგავს პირობებში, პირთა მიერ განხორციელებული ოპერაციის მიზანი უნდა იქნას უტყუარად დადგენილი, ეჭვს არ უნდა იწვევდეს გადამხდელთა ქმედება ემსახურება რიგით საფინანსო-სამეურნეო საქმიანობას თუ გადასახადებისგან თავის არიდებას.

საქართველოს ადმინისტრაციული საპროცესო 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.

სასამართლომ განმარტა, რომ აღიარებით სარჩელი წარმოადგენს პროცესუალური დაცვის ერთ-ერთ მყარ სამართლებრივ ინსტიტუტს და ის გამომდინარეობს მოსარჩელის მატერიალური უფლების უშუალო განხორციელებიდან. აღიარებითი სარჩელის დაცვის საგანია უფლების ან სამართლებრივი ურთიერთობის არსებობა-არარსებობის დადგენა. მოცემულ შემთხვევაში მოსარჩელე ითხოვს სამართლებრივი ურთიერთობის არსებობის აღიარებას, კერძოდ, დადასტურებულად იქნას ცნობილი, რომ ინდ.მეწარმე „ნ--- ----ა“, ნ-----ა და შპს „ს-----ა“ წარმოადგენენ ერთიმეორის ცრუმაგიერ პირებს.

საქართველოს საგადასახადო კოდექსის მე-19 მუხლით რეგლამენტირებულია ურთიერთდამოკიდებული პირების დეფინიცია, კერძოდ, 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 ნაწილით, განსაკუთრებულ

ურთიერთობებს მიეკუთვნება ურთიერთობები, რომელთა დროსაც: 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.

სასამართლოს აღნიშვნით, ამავე 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. მე-5 ნაწილის თანახმად, ამ მუხლის მიზნებისათვის კონტროლი გულისხმობს: სამეთვალყურეო საბჭოს წევრობას, დირექტორობას და ამ თანამდებობებზე პირების დანიშვნის უფლებას; ხმის უფლების მქონე წილის ან აქციების 20 პროცენტის ფლობას, ხოლო მე-6 ნაწილით, ამ მუხლის მიზნებისათვის ფიზიკური პირი ითვლება წილის არაპირდაპირ მფლობელად, თუ ამ წილს ფლობს მისი ნათესავი.

ურთიერთდამოკიდებულ პირებს შორის არსებული ეკონომიკური ურთიერთობა იმავდროულად, არ ქმნის ფაქტობრივ და სამართლებრივ საფუძველს ამ პირების ცრუმაგიერ პირებად აღიარებისათვის, რამდენადაც ცრუმაგიერ პირებად აღიარებისათვის სახეზე უნდა იყოს ასევე გადასახადის გადამხდელის განსხვავების შეუძლებლობა იმ სხვა პირისაგან, რომელიც მის მიერ გამოყენებულია გადასახადის გადახდევინების უზრუნველყოფის ღონისძიებისათვის თავის არიდების მიზნით, ხოლო ის გარემოება, რომ გადასახადის გადამხდელი გადასახადის გადახდევინების უზრუნველყოფის ღონისძიებისათვის თავის არიდების მიზნით, ისეთ კავშირში შედის სხვა პირთან, ისე, რომ პრაქტიკულად შეუძლებელია მათი განსხვავება, უნდა დასტურდებოდეს მთელი რიგი ფაქტობრივი გარემოებებით. განსახილველ შემთხვევაში საქმის მასალებით სწორედ ეს გარემოება არ დასტურდება უდავოდ, რაც უსაფუძლოს ხდის აღიარებით სარჩელს.

სასამართლომ მიიჩნია, რომ საქმის მასალებით არ დასტურდებოდა და საქართველოს ადმინისტრაციული საპროცესო კოდექსის 17.1. მუხლისა და საქართველოს სამოქალაქო საპროცესო კოდექსის 102.3. მუხლის მოთხოვნათა შესაბამისად, განსახილველ შემთხვევაში ვერ იქნა წარმოდგენილი რაიმე

მტკიცებულება, რომლითაც დადასტურდებოდა, რომ ინდ.მეწარმე „ნ-----ა“, ნ-----ა, და შპს „ს-----ა“ მოქმედებდნენ საერთო მიზნით - მოსალოდნელი უზრუნველყოფის ღონისძიებებისათვის თავის არიდების მიზნით გაერიდებინათ ქონება. მარტოდენ ქონების რეალიზაცია სხვა საწარმოზე არ შეიძლება მიჩნეულ იქნეს კანონსაწინააღმდეგო მიზნის მისაღწევად განხორციელებულ ოპერაციად. ოპერაციის ასეთი კვალიფიკაცია წარმოქმნის მნიშვნელოვან სამართლებრივ შედეგებს, რაც მჭიდროდ არის დაკავშირებული კონსტიტუციით დაცულ უფლებასთან - საკუთრების უფლებასთან. შესაბამისად, დაუშვებელია ვარაუდის საფუძველზე პირები ცნობილ იქნენ ცრუმაგიერ პირებად, მაშინ როდესაც აღნიშნულის დამადასტურებელი უტყუარი მტკიცებულება ან/და დასაბუთება საქმეში არ არის წარმოდგენილი, რაც ცრუმაგიერ პირებად აღიარებისათვის არასაკმარისია, რამეთუ ის სავარაუდო ხასიათისაა და საქმის განხილვის დროს მოსარჩელემ ვერ შეძლო ამ ნაკლოვანების აღმოფხვრა და დასაშვები სტანდარტით (არა ვარაუდზე აგებული) დასაბუთება.

სასამართლომ განმარტა, 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, სასამართლომ მიიჩნია, რომ სსიპ შემოსავლების სამსახურის მიერ ვერ იქნა წარმოდგენილი უდავო მტკიცებულებები, რომელთა საფუძველზე დადგინდებოდა მოპასუხეების ცრუმაგიერობა, შესაბამისად სასამართლომ დაასკვნა, რომ აღიარებითი სარჩელის დაკმაყოფილების საფუძველი არ არსებობდა.

3. სააპელაციო საჩივრის საფუძვლები:

ფოთის საქალაქო სასამართლოს 2017 წლის 27 სექტემბრის გადაწყვეტილებაზე კანონით დადგენილ ვადაში სააპელაციო საჩივარი წარადგინა სსიპ შემოსავლების სამსახურმა, რომელმაც გასაჩივრებული გადაწყვეტილების გაუქმება და სარჩელის დაკმაყოფილება მოითხოვა, შემდეგ საფუძვლებზე მითითებით:

ფაქტობრივი და სამართლებრივი საფუძვლები:

3.1.1. აპელანტის მითითებით, გამჭოლი პასუხისმგებლობა არის სამოქალაქო სამართალში დამკვიდრებული სამართლებრივი ინსტიტუტი (სამართლებრივი ტერმინი), რომელიც ასვე მიღებულია საგადასახადო სამართალში ცრუმაგიერი მფლობელობის სახით, რომლის საფუძველზეც კომპანიის ვალდებულებები გადადის ასევე სხვა პირზე. საგადასახადო კოდექსის 246-ე მუხლის, პირველი ნაწილის შესაბამისად, 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.

საგადასახადო კოდექსის მოცემული ნორმა ითვალისწინებს ორი წინაპირობის კუმულაციურად არსებობას, კერძოდ 1. პრაქტიკულად შეუძლებელი უნდა იყოს გადასახადის გადამხდელის განსხვავება სხვა პირისგან; 2. სხვა პირი გამოყენებული უნდა იყოს გადასახადის გადახდევინების უზრუნველყოფის ღონისძიებებისთვის თავის არიდების მიზნით. გადასახადის გადამხდელის განსხვავება სხვა პირისგან შეუძლებელია, როდესაც სახეზეა: 1) საერთო ფინანსური ანგარიშები და საგადასახადო დეკლარაციის ფაილები (დეკლარაციის ერთობლივად შევსება; ერთიანად 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) შვილობილის (კომპანიის) ხელმძღვანელების/დასაქმებულების სხვა კომპანიის (მაგ. დედა კომპანიის) საუკეთესო ინტერესებში მოქმედება; 6) ე.წ. ჩრდილოვანი დირექტორის თეორია; სხვა პირი გამოყენებულია უზრუნველყოფის ღონისძიებებისაგან თავის არიდების მიზნით როდესაც სახეზეა: 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; ამასთან, აქვე უნდა აღინიშნოს, რომ ჩამოთვლილი ფაქტობრივი გარემოებები არ არის ამომწურავი და ისინი არ გამოიყენება კუმულაციურად, მთავარია სასამართლო, რომელიმე ერთ-ერთი გარემოების (ან საერთოდ სხვა გარემოების, რომელიც აქ არ არის მოცემული) არსებობისას დარწმუნდეს, რომ სახეზე არის ფაქტობრივი გარემოება, რომელიც ადასტურებს: 1. გადასახადის გადამხდელის სხვა პირისგან განსხვავების შეუძლებლობას; 2. ეს პირი გამოყენებულია გადასახადის

გადახდეკინების უზრუნველყოფის ღონისძიებებისთვის თავის არიდების მიზნით; საქმეში არსებული მტიკებულებებით დასტურდება, რომ ი/მ „ნ-----ას“, ნ-----ას და შპს „ს-----ას“ მიერ განხორციელებული ქმედება მიზნობრივად მიმართული იყო ინდ.მეწარმე „ნ-----ას“ მოსალოდნელი უზრუნველყოფის ღონისძიებებისგან თავის არიდებისაკენ;

3.1.2. აპელანტის აღნიშვნით, საწარმოსათვის ცნობილი იყო მოსალოდნელი საგადასახადო ვალდებულების შესახებ, რის გამოც გაარიდა ქონება, რომლითაც შესაძლებელია უზრუნველყოფილი ყოფილიყო ბიუჯეტის წინაშე არსებული ვალდებულება. საქმეში არსებული მასალებით დადგენილია, რომ 2017 წლის 31 იანვრის მდგომარეობით შემოსავლების სამსახურის ერთიანი ელექტრონული ბაზის მონაცემებით ინდ.მეწარმე „ნ-----ა“ ერიცხება აღიარებული საგადასახადო დავალიანება 172833 ლარის ოდენობით. იგი გადასახადის გადამხდელად რეგისტრირებულია 2006 წლის 03 თებერვალს, საქმიანობის სახეა საცალო ვაჭრობა არასპეციალიზებულ მაღაზიებში, უპირატესად საკვები პროდუქტებით და სასურსათო საქონლით. მისამართი: ქ. ფოთი, ა----- ქუჩა N27. შემოსავლების სამსახურის აუდიტის დეპარტამენტის 2014 წლის 22 სექტემბრის N4---- ბრძანების შესაბამისად ინდ.მეწარმე „ნ-----ასთან“ ჩატარდა გასვლითი საგადასახადო შემოწმება, რომელიც დასრულდა 2015 წლის 07 ივლისს და გადამხდელს დამატებით დაერიცხა თანხები;

3.1.3. აპელანტის მითითებით, საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 241-ე მუხლის საფუძველზე 2016 წლის 24 ნოემბერს ინდ.მეწარმე „ნ-----ას“ მიმართ გამოიცა ქონებაზე ყადაღის დადების შესახებ N0----- ბრძანება, რომელიც გადამხდელს ჩაბარდა 2016 წლის 01 დეკემბერს. გადასახადის გადამხდელის მიერ წარმოდგენილი და მარეგისტრირებული ორგანოებიდან მიღებული ინფორმაციით ინდ.მეწარმე „ნ-----ას“ ქონება არ გააჩნია. აღსანიშნავია, რომ 2014 წლის 22 დეკემბერს საჯარო რეესტრის ეროვნულ სააგენტოში განხორციელდა გადასახადის გადამხდელის შპს „ს-----ას“ რეგისტრაცია, რომლის დირექტორი და 100%-იანი წილის მქონე დამფუძნებელი არის ნ-----ას ყოფილი თანამშრომელი ნ-----ა. 2015 წლის 05 იანვარს შპს „ს-----ას“ სახელზე იგივე მისამართზე (ქ. ფოთი დ.ა----- ქუჩა N27) დარეგისტრირდა საკონტროლო სალარო აპარატი (DY-----), რომელიც ირიცხებოდა ი.მ. ნ-----ას სახელზე. გასვლითი საგადასახადო შემოწმების დასრულებამდე 2015 წლის 06 იანვრიდან – 2015 წლის 16 თებერვლის ჩათვლით ინდ.მეწარმე „ნ-----ამ“ მიაწოდა შპს „ს-----ას“ 26319 ლარის ღირებულების სასურსათო საქონელი ელექ.ზედნადებით და იმავე პერიოდში შეაჩერა სამეწარმეო საქმიანობა. ყოველივე ზემოაღნიშნულიდან გამომდინარე დასტურდება, რომ ინდ.მეწარმე „ნ-----ას“ მიერ შემოწმების დასრულებამდე აქტივების გადაცემა ახლადშექმნილ მეწარმე სუბიექტზე, ხოლო შემდგომ ამისა საქმიანობის შეჩერება მიზნად ისახავდა საგადასახადო დავალიანების გადახდეკინების უზრუნველყოფის ღონისძიებებისგან თავის არიდებას. ამდენად ფოთის

საქალაქო სასამართლომ სრულიად უსაფუძვლოდ მიუთითა, რომ მარტოდენ ქონების რეალიზაცია სხვა საწარმოზე არ შეიძლება მიჩნეულ იქნეს კანონსაწინააღმდეგო ოპერაციად, მაშინ როცა შემოსავლების სამსახურის მიერ მითითებული ზემოაღნიშნული ფაქტობრივი გარემოებების ჯაჭვი ქმნის იმის საფუძველს, რომ ინდ.მეწარმე „ნ-----ას“ მიერ შპს „ს-----ა“ და ნ-----ა გამოყენებულია გადასახადის გადახდევინების უზრუნველყოფის ღონისძიებებისთვის თავის არიდების მიზნით, მათ გააჩნდათ საერთო მიზანი - გაერიდებინათ ქონება საწარმოდან, რადგან არ მომხდარიყო გადასახადის გადახდევინების უზრუნველყოფის ღონისძიებების გამოყენება ინდ.მეწარმე „ნ-----ას“ ქონებაზე;

3.1.4. აპელანტს მიაჩნია, რომ სასამართლომ არასწორად მისცა შეფასება ზემოაღნიშნულ ფაქტობრივ გარემოებებს. კანონმდებლობით განსაზღვრული მოცემულობით არის დათქმა რომ ცრუმაგიერ პირებად აღიარების საფუძველი არის ზუსტად ის მოქმედებები, როცა ერთ მხარეს აქვს საგადასახადო ვალდებულება, ხოლო სხვებს არა, რითაც მხარეები ცდილობენ ერთ მხარეს დარჩეს შეუსრულებელი ვალდებულებები, ხოლო მეორე მხარე გათავისუფლებულია ასეთი ვალდებულების შესრულებისაგან ვალდებულების არარსებობის გამო. კანონმდებლობით განსაზღვრული ასეთი სახის ფაქტობრივი გარემოება განსახილველ საქმეში არსებობს, თუმცა ეს ფაქტი სასამართლომ არ გაითვალისწინა. შემოსავლების სამსახურის სასარჩელო მოთხოვნის სამართლებრივ საფუძველს წარმოადგენს საქართველოს ადმინისტრაციული საპროცესო კოდექსის 25-ე მუხლი, საგადასახადო კოდექსის მე-19 და 246-ე მუხლები. ზემომოყვანილი გარემოებების მიხედვით, იკვეთება, რომ შეუძლებელია გადასახადის გადამხდელის განსხვავება სხვა პირისაგან და ეს პირი გამოიყენება კუთვნილი საგადასახადო ვალდებულების შესრულების თავიდან ასაცილებლად;

3.1.5. აპელანტს მიაჩნია, რომ ადგილი აქვს სსკ 246-ე მუხლით გათვალისწინებულ შემთხვევას – ცრუმაგიერ მფლობელობას გადასახადის გადახდევინების უზრუნველყოფის ღონისძიებებისთვის თავის არიდების მიზნით. ყოველივე ზემოაღნიშნულიდან გამომდინარე, ფოთის საქალაქო სასამართლოს გადაწყვეტილება არის კანონშეუსაბამო და იურიდიულად არ არის საკმარისად დასაბუთებული.

4. გასაჩივრებული გადაწყვეტილების უცვლელად დატოვების დასაბუთება:

სააპელაციო პალატამ განიხილა სააპელაციო საჩივრის მოტივების საფუძვლიანობა, გააანალიზა საქმის მასალები, მოისმინა მხარეთა განმარტებები, შეამოწმა გასაჩივრებული გადაწყვეტილების კანონიერება-დასაბუთებულობა და ერთობლივი ანალიზის საფუძველზე მივიდა დასკვნამდე, რომ აპელანტის მოთხოვნა არ უნდა დაკმაყოფილდეს და უცვლელი უნდა დარჩეს ფოთის საქალაქო სასამართლოს 2017 წლის 27

სექტემბრის გადაწყვეტილება, შემდეგ გარემოებათა გამო:

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

საქართველოს სამოქალაქო საპროცესო კოდექსის 377-ე მუხლის პირველი ნაწილის მიხედვით, სააპელაციო სასამართლო ამოწმებს გადაწყვეტილებას სააპელაციო საჩივრის ფარგლებში, ფაქტობრივი და სამართლებრივი თვალსაზრისით. იმავე მუხლის მე-2 ნაწილის შესაბამისად, სამართლებრივი თვალსაზრისით შემოწმებისას სასამართლო ხელმძღვანელობს საქართველოს სამოქალაქო საპროცესო კოდექსის 393-ე და 394-ე მუხლების მოთხოვნებით.

საქართველოს სამოქალაქო საპროცესო კოდექსის 382-ე მუხლის მე-2 ნაწილის თანახმად, სააპელაციო სასამართლოს შეუძლია გაიზიაროს პირველი ინსტანციის სასამართლოს მიერ მტკიცებულებათა გამოკვლევის შედეგები მთლიანად ან ნაწილობრივ. საქართველოს სამოქალაქო საპროცესო კოდექსის 390-ე მუხლის მე-2 ნაწილის „გ“ ქვეპუნქტის მიხედვით, სააპელაციო სასამართლოს განჩინება აღწერილობითი და სამოტივაციო ნაწილების ნაცვლად უნდა შეიცავდეს მოკლე დასაბუთებას გასაჩივრებული გადაწყვეტილების გაუქმების ან უცვლელად დატოვების შესახებ. თუ სააპელაციო სასამართლო ეთანხმება პირველი ინსტანციის სასამართლოს შეფასებასა და დასკვნებს, საქმის ფაქტობრივ ან/და სამართლებრივ საკითხებთან დაკავშირებით, მაშინ დასაბუთება იცვლება მათზე მითითებით.

ფაქტობრივი და სამართლებრივი დასაბუთება:

სააპელაციო სასამართლო მიიჩნევს, რომ გასაჩივრებული გადაწყვეტილების გამოტანისას არ დარღვეულა მატერიალური და საპროცესო სამართლის ნორმები, სასამართლომ გამოიყენა კანონი, რომელიც უნდა გამოეყენებინა, სწორი შეფასება მისცა საქმის მასალებს, საქმეზე ფაქტობრივი გარემოებები არსებითად დადგენილია სრულყოფილად, რაც არ იძლევა გადაწყვეტილების გაუქმებისა და სააპელაციო საჩივრის დაკმაყოფილების საფუძველს.

სააპელაციო სასამართლო იზიარებს პირველი ინსტანციის სასამართლოს მიერ საქმეზე დადგენილ ფაქტობრივ გარემოებებს, ფაქტობრივი გარემოებების სამართლებრივ შეფასებებს, მიუთითებს მათზე და აღნიშნავს შემდეგს:

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

სააპელაციო პალატა აღნიშნავს, რომ აღიარებითი სარჩელი წარმოადგენს პროცესუალური დაცვის ერთ-ერთ მყარ სამართლებრივ ინსტიტუტს და ის

გამომდინარეობს მოსარჩელის მატერიალური უფლების უშუალო განხორციელებიდან. აღიარებითი სარჩელის დავის საგანს უფლების ან სამართლებრივი ურთიერთობის არსებობა-არარსებობის დადგენა წარმოადგენს.

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

ამავე კოდექსის მე-19 მუხლით რეგლამენტირებულია ურთიერთდამოკიდებული პირების დეფინიცია, კერძოდ, 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 მეორე ნაწილის თანახმად, განსაკუთრებულ ურთიერთობებს მიეკუთვნება ურთიერთობები, რომელთა დროსაც: 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.

საქმის მასალებით დასტურდება ის გარემოება, რომ ინდ.მეწარმე „ნ-----ას“ შემოსავლების სამსახურის 2015 წლის 10 ივლისის N0----- საგადასახადო მოთხოვნის შესაბამისად, გადასახდელად დაერიცხა ძირითადი თანხის სახით 58550 ლარი, ხოლო ჯარიმისა და საურავის გათვალისწინებით სულ 132787.91 ლარი (იხ.ტომი 1; ს.ფ.30). აღნიშნული საგადასახადო მოთხოვნის გამოცემის საფუძველი გახდა შემოსავლების სამსახურის აუდიტის დეპარტამენტის 2014 წლის 22 სექტემბრის ბრძანება ინდ.მეწარმე „ნ-----ას“ საქმიანობის შემოწმების შესახებ. შემოწმების ვადა განისაზღვრა 2014 წლის 23 სექტემბრიდან 6 ნოემბრის ჩათვლით (იხ.ტომი 1; ს.ფ.185).

ისიც დადგენილია, რომ შპს „ს-----ა“ დაარსა ინდ.მეწარმე „ნ-----ას“ ყოფილმა თანამშრომელმა ნ-----ამ 2014 წლის 17 დეკემბერს და იჯარის ხელშეკრულების საფუძველზე 2015 წლის 1 იანვრიდან საქმიანობა დაიწყო იმ მისამართზე, რომელ მისამართზე საქმიანობდა ინდ.მეწარმე „ნ-----ა“ (იხ.ტომი 1; ს.ფ.101-102, 187-191).

ასევე დადგენილია, რომ 2015 წლის 6 იანვრიდან ამავე წლის 6 თებერვლის ჩათვლით შპს „ს-----ამ“ ინდ.მეწარმე „ნ-----ასაგან“ სულ შეიძინა 26319.72 ლარის სხვადასხვა დასახელების შერეული (კვების პროდუქტები, უალკოჰოლო და ალკოჰოლიანი სასმელები და სხვა) საქონელი, ასევე საკასო აპარატი, რომელიც ამ უკანასკნელმა საგადასახადო რეგისტრაციიდან მოხსნა 2015 წლის 05 იანვრის განაცხადის საფუძველზე, რაშიც გადაიხადა 21300 ლარი. აღნიშნული თანხის გადახდა დასტურდება სალაროს გასავლის ორდერით (იხ.ტომი 1; ს.ფ.22, 101-102; ტომი 2; ს.ფ.157).

პალატა განმარტავს, რომ საგადასახადო კოდექსის 246-ე მუხლის შინაარსიდან გამომდინარე, იმ გარემოების დადასტურების მიზნით, რომ გადასახადის გადამხდელი წარმოადგენს სხვა პირის ცრუმაგიერ პირს, სავალდებულოა დადასტურდეს, რომ გადასახადის გადამხდელის გამიჯვნა ამ სხვა პირისაგან რიგი ფაქტობრივი გარემოებების გამო პრაქტიკულად შეუძლებელია და კონკრეტული ერთი პირი ამ სხვა პირის მხრიდან გამოყენებულია გადასახადის გადახდევინების უზუნველყოფის ღონისძიებისათვის თავის არიდების მიზნით. აღნიშნული სამართლებრივი ინსტრუმენტის მიზანია დაიცვას საგადასახადო ორგანოს, როგორც კრედიტორის უფლებები.

მოცემულ შემთხვევაში საქმის მასალებით არ დგინდება ინდ.მეწარმე „ნ-----ას“ და შპს „ს-----ას“ ან მისი დამფუძნებლის ურთიერთდამოკიდებულება, რაც გათვალისწინებულია საქართველოს საგადასახადო კოდექსის მე-19 მუხლით.

საქმეზე დადგენილი ფაქტობრივი გარემოებების გათვალისწინებით პალატა მიიჩნევს, რომ მოცემულ შემთხვევაში ასევე სახეზე არ არის საგადასახადო ვალდებულების მქონე გადასახადის გადამხდელის - ინდ.მეწარმე „ნ-----ას“ მხრიდან გადასახადის გადახდისაგან თავის არიდების მიზნით შპს „ს-----ასთან“ ან მის დამფუძნებელთან ისეთ კავშირში შესვლა, რომ პრაქტიკულად შეუძლებელი იყოს მათი ერთიმეორისაგან განსხვავება. ამასთან არ დგინდება მათ შორის წარმოშობილი ურთიერთობის ფორმალურობა და ფიქტიურობა, რაც საგადასახადო დავალიანების გადახდევინების უზრუნველყოფის ღონისძიებების მიქცევის თავიდან არიდებას მოემსახურებოდა. მეტიც მხარეთა ახსნა-განმარტებით დადგენილია, რომ ინდ.მეწარმე „ნ-----ამ“ საგადასახადო ვალდებულების დაფარვის მიზნით შემოსავლების სამსახურში განცხადებაც კი წარადგინა საგადასახადო შეთანხმების გაფორმებაზე, რაც არ დაკმაყოფილდა. საქმის მასალებში არ არის წარმოდგენილი რაიმე მტკიცებულება 2014 წლიდან დღემდე ნ-----ას მხრიდან შპს „ს-----ას“

მართვის, კონტროლის ან კორპორაციული საფარველის მიღმა მოქმედი სხვაგვარი საქმიანობის შესახებ, შესაბამისად პალატა თვლის, რომ სააპელაციო საჩივარი დაუსაბუთებელია და არ უნდა დაკმაყოფილდეს.

5. შემაჯამებელი სასამართლო დასკვნა:

5.1. აღნიშნული გარემოებებიდან გამომდინარე, სააპელაციო პალატა მივიდა დასკვნამდე, რომ პირველი ინსტანციის სასამართლომ სწორი შეფასება მისცა წარმოდგენილ მტკიცებულებებს, სწორად დაადგინა საქმის ფაქტობრივი გარემოებები და სწორი სამართლებრივი შეფასება მისცა სადავო სამართალურთიერთობას. გადაწყვეტილება ფაქტობრივად და სამართლებრივად დასაბუთებულია სრულად, მისი გაუქმებისათვის დასაბუთებულ პრეტენზიას წარმოდგენილი სააპელაციო საჩივარი არ შეიცავს; შესაბამისად, არ არსებობს სააპელაციო საჩივრების დაკმაყოფილებისა და გასაჩივრებული გადაწყვეტილების გაუქმების საქართველოს სამოქალაქო საპროცესო კოდექსის 393-ე და 394-ე მუხლებით გათვალისწინებული პროცესუალურ-სამართლებრივი საფუძვლები. ამდენად, უცვლელად უნდა დარჩეს მოცემულ საქმეზე ფოთის საქალაქო სასამართლოს მიერ მიღებული გადაწყვეტილება.

სასამართლო ხარჯები:

პალატა აღნიშნავს, რომ „სახელმწიფო ბაჟის შესახებ“ საქართველოს კანონის მე-5 მუხლის პირველი პუნქტის „უ“ ქვეპუნქტის საფუძველზე აპელანტი განთავისუფლებულია სახელმწიფო ბაჟის გადახდისაგან.

ს ა რ ე ზ ო ლ უ ც ი ო ნ ა წ ი ლ ი :

სააპელაციო პალატამ იხელმძღვანელა საქართველოს ადმინისტრაციული საპროცესო კოდექსის პირველი მუხლის მეორე ნაწილით, მე-12, 34-ე მუხლებით, საქართველოს სამოქალაქო საპროცესო კოდექსის 372-ე, 377-ე, 390-ე, 391-ე, 395-ე, 397-ე მუხლებით და

დ ა ა დ გ ი ნ ა :

1. სსიპ შემოსავლების სამსახურის სააპელაციო ჩივარი არ დაკმაყოფილდეს;
2. უცვლელად დარჩეს ფოთის საქალაქო სასამართლოს 2017 წლის 27 სექტემბრის გადაწყვეტილება;
3. აპელანტი განთავისუფლებულია სახელმწიფო ბაჟის გადახდისაგან;
4. განჩინება შეიძლება საკასაციო წესით გასაჩივრდეს საქართველოს უზენაესი სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატაში (თბილისი, ძმები ზუბალაშვილების ქ. №32), მხარისათვის დასაბუთებული განჩინების ასლის ჩაბარებიდან ოცდაერთი დღის ვადაში, ქუთაისის სააპელაციო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატის მეშვეობით (ქუთაისი, ნიუპორტის ქ. №32).

მოსამართლეები:

გოჩა აბუსერიძე

მურთაზ მეშველიანი

ხათუნა

ხომერიკი