



გ ა ნ ჩ ი ნ ე ბ ა
საქართველოს სახელით

31 იანვარი, 2018 წელი
თბილისი

თბილისის სააპელაციო სასამართლოს
ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატა

თავმჯდომარე: მარიამ ცისკაძე
მოსამართლეები: ნათია ქუთათელაძე
გიორგი ტყავაძე

სხდომის მდივანი - ნათია ზანდუკელი

აპელანტი (მოპასუხე) - თა-----ი

აპელანტები (მოპასუხეები) - თა-----ი, ეთ-----ი
წარმომადგენელი - თა-----ე

მოწინააღმდეგე მხარე (მოსარჩელე) - სსიპ შემოსავლების სამსახური

დავის საგანი - ცრუმაგიერ პირებად აღიარება

სასამართლოს გასაჩივრებული გადაწყვეტილება - ახალციხის რაიონული სასამართლოს 2017 წლის 19 აპრილის გადაწყვეტილება

აპელანტების მოთხოვნა - ახალციხის რაიონული სასამართლოს 2017 წლის 19 აპრილის გადაწყვეტილების გაუქმება და ახალი გადაწყვეტილებით სარჩელის დაკმაყოფილებაზე უარის თქმა

სასამართლოს გასაჩივრებული გადაწყვეტილების დასკვნებზე მითითება:

სსიპ შემოსავლების სამსახურმა სარჩელით მიმართა ახალციხის რაიონულ სასამართლოს და მოითხოვა თა-----ის, ეთ-----ისა და თა-----ის ერთმანეთის ცრუმაგიერ პირებად ცნობა.

ახალციხის რაიონული სასამართლოს 2017 წლის 19 აპრილის გადაწყვეტილებით დაკმაყოფილდა სსიპ შემოსავლების სამსახურის სარჩელი, ი/მ თა-----ი (ს/ნ 0-----), ეთ-----ი (პ/ნ 0-----) და თა-----ი (პ/ნ 0-----) ცნობილი იქნენ ერთიმეორის ცრუმაგიერ პირებად.

2 სასამართლომ დადგენილად მიიჩნია, რომ თა-----ი რეგისტრირებულია სამეწარმეო რეესტრში 2008 წლის 08 დეკემბრიდან, იურიდიული მისამართია ა-----
----- ქ. № 52. ს/ნ 0-----. მისი საქმიანობის სახე არის სამეწარმეო საქმიანობა.

ეთ-----ი (პ/ნ 0-----) რეგისტრირებულია სამეწარმეო რეესტრში 2014 წლის 5 მარტიდან, იურიდიული მისამართია დ----- ქ. №44-ის მიმდებარე; მისი საქმიანობის სახე არის სამეწარმეო საქმიანობა.

თა-----ს 2013 წლის 30 ივლისს ჩაბარდა შემოსავლების სამსახურის საგადასახადო მონიტორინგის დეპარტამენტის 2013 წლის 29 ივლისის N3----- ბრძანება სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობების ინვენტარიზაციის შესახებ. ასევე, 2013 წლის 30 აგვისტოს ჩაბარდა შეტყობინება მიმდინარე კონტროლის განხორციელების ან/და საგადასახადო კანონმდებლობით დადგენილი ვალდებულებების შეუსრულებლობასთან დაკავშირებით გამოვლენილი სამართალდარღვევების შედეგების გადაწყვეტილების პროექტთან მიმართებით.

თა-----ის მიმართ 2013 წლის 9 სექტემბერს შედგენილი იქნა საგადასახადო სამართალდარღვევის N0----- და N0----- ოქმები, ობიექტში ჩატარებული ინვენტარიზაციის შედეგად გამოვლენილი აღურიცხავი სმფ-ების და დანაკლისის არსებობის გამო. თა-----ს სახელმწიფო ბიუჯეტში გადასახდელად დაეკისრა 7245.45 ლარის გადახდა.

შემოსავლების სამსახურის აუდიტის დეპარტამენტის 2014 წლის 25 თებერვლის N1----- ბრძანებით ი/მ თა-----ს (ს/კ 0-----) ბიუჯეტში გადასახდელად დამატებით დაერიცხა 92886 ლარი, მათ შორის, ძირითადი გადასახადი - 51195 ლარი, ჯარიმა - 41691 ლარი. ასევე დაერიცხა მიმდინარე გადასახადი 2915 ლარი. ი/მ თა-----ს სახელმწიფო ბიუჯეტში გადასახდელად დაერიცხა 105382.09 ლარი.

თა-----მა 2014 წლის 31 მარტს და 2014 წლის 1 აპრილს მასზე რიცხული 36566.18 ლარის ღირებულების სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობები მიაწოდა ი/მ ეთ-----ს.

თა-----ს ერიცხება საგადასახადო დავალიანება 119526.07 ლარის ოდენობით.

თა-----მა 2014 წლის 10 ივლისს განცხადებით მიმართა საჯარო რეესტრის ეროვნულ სააგენტოს და მოითხოვა რეგისტრაციის გაუქმება. საჯარო რეესტრის ეროვნული სააგენტოს 2014 წლის 11 ივლისის გადაწყვეტილებით გაუქმდა ინდივიდუალური მეწარმე თა-----ის (ს/ნ 0-----) რეგისტრაცია.

შემოსავლების სამსახურის 27.08.2014წ. ბრძანებით საგადასახადო დავალიანების გადახდევინების უზრუნველყოფის ღონისძიების გატარების მიზნით ყადაღა დაედო თა-----ის (ს/ნ 0-----) ქონებას (მატერიალურ და არამატერიალურ აქტივებს).

თა-----ი (პ/ნ 0-----) და თა-----ი (პ/ნ 0-----) იმყოფებიან რეგისტრირებულ ქორწინებაში. თა-----ის (პ/ნ 0-----) დაბადების აქტის ჩანაწერში დედის გრაფაში მითითებულია ეთ-----ი (პ/ნ 0-----).

პირველი ინსტანციის სასამართლომ მოცემული დავის გადასაწყვეტად გამოიყენა საქართველოს ადმინისტრაციული საპროცესო კოდექსის 25-ე მუხლის პირველი ნაწილი, საქართველოს საგადასახადო კოდექსის მე-2 მუხლის „ბ“ და „გ“ ქვეპუნქტები, მე-5 ნაწილი, მე-19 მუხლის პირველი ნაწილი, 246-ე მუხლი, „მეწარმეთა შესახებ“ საქართველოს კანონის მე-3 მუხლის პირველი პუნქტი.

ახალციხის რაიონულმა სასამართლომ აღნიშნა, 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 იქნეს ცნობილი, რომ მოპასუხეები წარმოადგენენ ერთმანეთის ცრუმაგიერ პირებს. ცრუმაგიერ პირებად აღიარების შესახებ სარჩელის მიზანია დადგინდეს, რომ სხვა პირი წარმოადგენს საგადასახადო კოდექსით გადასახადის გადახდაზე ვალდებული პირის - გადამხდელის ცრუმაგიერ პირს. ასეთი აღიარება შესაძლებლობას აძლევს საგადასახადო ორგანოს გადასახადის გადამხდელის შეუსრულებელი საგადასახადო ვალდებულების შესრულების უზრუნველყოფის ღონისძიება გამოიყენოს ცრუმაგიერი პირის მიმართ.

პირველი ინსტანციის სასამართლომ დადგენილად მიიჩნია, რომ მოპასუხეებს შორის არსებობს განსაკუთრებული ურთიერთობა, კერძოდ, ი/მ თა-----ის საქმიანობის სახე და ფაქტობრივი საქმიანობის ადგილი ემთხვევა ი/მ ეთ-----ის საქმიანობის სახესა და ფაქტობრივი საქმიანობის ადგილს, რომელიც წარმოადგენს თა-----ის საკუთრებას. ამდენად, სახეზეა საგადასახადო ვალდებულებების მქონე გადასახადის გადამხდელების - ი/მ თა-----ის, ი/მ ეთ-----ისა და თამ-----ის მიერ გასახადების გადახდისაგან თავის არიდების მიზნით ერთმანეთთან ისეთ კავშირში შესვლა, რომ პრაქტიკულად შეუძლებელია მათი ერთიმეორისაგან განსხვავება, ი/მ ეთ-----ის საწარმო ი/მ თა-----ის მიერ გამოყენებულია გადასახადის გადახდევინების უზრუნველყოფის ღონისძიებებისთვის თავის არიდების მიზნით, რაც მათ ცრუმაგიერობაზე მიუთითებს.

წარდგენილი მტკიცებულებებისა და ზემოაღნიშნული ნორმების ურთიერთშეჯერებისა და ანალიზის შედეგად, პირველი ინსტანციის სასამართლომ მიიჩნია, რომ არსებობს სარჩელის დაკმაყოფილების როგორც ფაქტობრივი, ისე სამართლებრივი საფუძვლები, რის გამოც ი/მ თა-----ი, ი/მ ეთ-----ი და თა-----ი ცნობილი უნდა იქნან ერთმანეთის ცრუმაგიერ პირებად.

პირველი ინსტანციის სასამართლოს 2017 წლის 19 აპრილის გადაწყვეტილება სააპელაციო წესით გაასაჩივრეს თა-----მა და ეთ-----მა და მოითხოვეს სასამართლოს გასაჩივრებული გადაწყვეტილების გაუქმება და ახალი გადაწყვეტილების მიღება სარჩელის დაკმაყოფილებაზე უარის თქმის შესახებ; წარმოდგენილი სააპელაციო საჩივრები ეფუძნება შემდეგ მოტივებს:

აპელანტების მოსაზრებით, სასამართლომ არასწორად მიიჩნია დადგენილად ის ფაქტი, რომ მოპასუხეებს შორის არსებობს განსაკუთრებული ურთიერთობა, რის გამოც სახეზეა გადასახადების გადახდისაგან თავის არიდების მიზნით ერთმანეთთან ისეთ კავშირში შესვლა, რომ პრაქტიკულად შეუძლებელია მოპასუხეთა ერთმანეთისგან განსხვავება. სასამართლომ არ იმსჯელა სარჩელის დაკმაყოფილების შედეგად მოპასუხეთა და მათი ოჯახის წევრთათვის ზიანის მიყენების ფაქტზე. სასამართლომ არ გაითვალისწინა ის ფაქტობრივი გარემოებები და მტკიცებულებები, რომლებიც ადასტურებდნენ გადასახადის გადამხდელის (მოვალის) მცდელობას, სახელმწიფოს მიმართ გარკვეული თანხის გადახდით მოეხდინა ანგარიშსწორება. აღნიშნული გამორიცხავს მოვალის არაკეთილსინდისიერ დამოკიდებულებას სახელმწიფოს წინაშე არსებული ვალდებულების მიმართ და მისი მხრიდან ვალდებულების შესრულებაზე თავის არიდების ეჭვს. აპელანტები აღნიშნავენ,

4სასამართლომ მართალია გამოიყენა კანონი, რომელიც მას უნდა გამოეყენებინა, თუმცა არასწორად მიუსადაგა არსებულ ვითარებას; ამიტომ არ არსებობს მოპასუხეთა ერთმანეთის ცრუმაგიერ პირებად აღიარების კანონიერი საფუძვლები.

პირველი ინსტანციის სასამართლოს 2017 წლის 19 აპრილის გადაწყვეტილება სააპელაციო წესით გაასაჩივრა თა-----მა და მოითხოვა გასაჩივრებული გადაწყვეტილების გაუქმება და ახალი გადაწყვეტილების მიღება, რომლითაც სარჩელი არ დაკმაყოფილდება; წარმოდგენილი სააპელაციო საჩივარი ეფუძნება შემდეგ მოტივებს:

აპელანტის მოსაზრებით, სასამართლომ არასწორად მიიჩნია დადგენილად ის ფაქტი, რომ მას სახელმწიფო ბიუჯეტში გადასახდელად დაერიცხა 105382.09 ლარი, ვინაიდან შემოსავლების სამსახურის აუდიტის დეპარტამენტის 2014 წლის 24 ივნისის N3---- ბრძანებით შემცირებული იქნა გადასახდელი თანხის ოდენობა 18722 ლარით და შედეგად დარჩენილმა დავალიანებამ შეადგინა 74 164 ლარი. ასევე, სასამართლომ არასწორად დაადგინა, რომ მოპასუხეებს შორის არსებობს განსაკუთრებული ურთიერთობა, რის გამოც სახეზეა გადასახადისაგან თავის არიდების მიზნით ერთმანეთთან ისეთ კავშირში შესვლა, რომ პრაქტიკულად შეუძლებელია მათი ერთიმეორისაგან განსხვავება, რაც მათ ცრუმაგიერობაზე მიუთითებს. სააპელაციო საჩივრის ავტორი აღნიშნავს, რომ სასამართლომ საერთოდ არ იმსჯელა იმ გარემოებებზე და სათანადო შეფასება არ მისცა იმ მტკიცებულებებს, რომლებიც ადასტურებენ თა-----ის, როგორც გადასახადის გადამხდელის (მოვალის) მცდელობას დაფაროს სახელმწიფოს წინაშე არსებული დავალიანება გარკვეული თანხის ოდენობით, რაც გამორიცხავს მის არაკეთილსინდისიერ დამოკიდებულებას სახელმწიფოს წინაშე არსებული ვადებულების მიმართ და ვალდებულების შესრულებაზე თავის არიდებას. აპელანტის განმარტებით, ის ქონება და შემოსავლები, რაც შეიძლება გააჩნდეთ თ. ნა-----სა და ე. ნა-----ს, გაცილებით ნაკლებია იმ თანხის ოდენობაზე, რაც სახელმწიფოს მორიგების მიზნით უკვე არაერთგზის შესთავაზეს. იმ პირობებში, როდესაც მოვალე აქტიურობს, ხოლო სახელმწიფო უარს აცხადებს ვალდებულების/შესრულების მიღებაზე, დაუშვებელია, სასამართლომ იმსჯელოს მოვალის მხრიდან გადასახადებისაგან თავის არიდებაზე და საფრთხე შეუქმნას სრულიად საოჯახო მეურნეობას.

სააპელაციო პალატის მიერ სასამართლოს გასაჩივრებული გადაწყვეტილების უცვლელად დატოვების დასაბუთება:

მსააპელაციო სასამართლო სააპელაციო საჩივრების მოტივების შემოწმების, საქმის მასალების შესწავლის, მხარეთა ახსნა-განმარტებების მოსმენის, სასამართლოს გასაჩივრებული გადაწყვეტილების დასაბუთებულობა-კანონიერების შეფასებისა შედეგად მივიდა იმ დასკვნამდე, რომ სააპელაციო საჩივრები უსაფუძვლოა და არ უნდა დაკმაყოფილდეს შემდეგ გარემოებათა გამო:

საქართველოს ადმინისტრაციული საპროცესო კოდექსის პირველი მუხლის მე-2 ნაწილის მიხედვით, 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. იმავე მუხლის მეორე ნაწილის შესაბამისად, სამართლებრივი თვალსაზრისით შემოწმებისას სასამართლო ხელმძღვანელობს იმავე კოდექსის 393-ე

5და 394-ე მუხლების მოთხოვნებით.

როგორც საქმის მასალებით ირკვევა, თა-----ი რეგისტრირებულია სამეწარმეო რეესტრში 2008 წლის 08 დეკემბრიდან, იურიდიული მისამართია ა----- ქ. № 52. (ტ. 1. ს.ფ. 22).

თა-----ს 2013 წლის 30 ივლისს ჩაბარდა შემოსავლების სამსახურის საგადასახადო მონიტორინგის დეპარტამენტის 2013 წლის 29 ივლისის N3--- ბრძანება სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობების ინვენტარიზაციის ჩატარების შესახებ, ხოლო 2013 წლის 30 აგვისტოს ჩაბარდა შეტყობინება მიმდინარე კონტროლის განხორციელების ან/და საგადასახადო კანონმდებლობით დადგენილი ვალდებულებების შეუსრულებლობასთან დაკავშირებით გამოვლენილი სამართალდარღვევების შედეგების გადაწყვეტილების პროექტთან მიმართებით. (ტ. 1. ს.ფ. 23-24). თა-----ის მიმართ 2013 წლის 9 სექტემბერს შედგენილი იქნა N0--- და N0---- საგადასახადო სამართალდარღვევის ოქმები, ობიექტში ჩატარებული ინვენტარიზაციის შედეგად გამოვლენილი აღურიცხავი სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობებისა და დანაკლისის გამოვლენის გამო; აღნიშნული ოქმებით თა-----ი დაჯარიმდა სულ 7245.45 ლარით. (ტ. 1. ს.ფ. 25-26).

შემოსავლების სამსახურის აუდიტის დეპარტამენტის მიერ ჩატარებული ი/მ თა-----ის საქმიანობის საგადასახადო შემოწმების შედეგების შესაბამისად, მეწარმეს წარედგინა აუდიტის დეპარტამენტის 2014 წლის 25 თებერვლის N1--- ბრძანება და N3--- საგადასახადო მოთხოვნა; შედეგად, თა-----ს სახელმწიფო ბიუჯეტის წინაშე გადასახდელად დაეკისრა სულ 105382,09 ლარი. (ტ. 1. ს.ფ. 28-30).

ეთ-----ი რეგისტრირებულია ინდივიდუალურ მეწარმედ 2014 წლის 5 მარტიდან (ტ. 1. ს.ფ. 31-36). თა-----მა 2014 წლის 31 მარტს და 2014 წლის 1 აპრილს, ელექტრონული ზედნადებების გამოწერით, მასზე რიცხული 36566.18 ლარის ღირებულების სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობები მიწოდა ი/მ ეთ-----ს. (ტ. 1. ს.ფ. 37-98; 134-136).

თა-----მა 2014 წლის 10 ივლისს განცხადებით მიმართა საჯარო რეესტრის ეროვნულ სააგენტოს და მოითხოვა რეგისტრაციის გაუქმება. საჯარო რეესტრის ეროვნული სააგენტოს 2014 წლის 11 ივლისის გადაწყვეტილებით გაუქმდა ინდივიდუალური მეწარმე თა-----ის (ს/ნ 0-----) რეგისტრაცია. (ტ. 1. ს.ფ. 126-127).

შემოსავლების სამსახურის 2014 წლის 27 აგვისტოს N031-22 ბრძანებით საგადასახადო დავალიანების გადახდევინების უზრუნველყოფის ღონისძიების გატარების მიზნით ყადაღა დაედო თა-----ის ქონებას (მატერიალურ და არამატერიალურ აქტივებს). (ტ. 1. ს.ფ. 138). შემოსავლების სამსახურის წარმომადგენელთა 2016 წლის 16 თებერვლის აქტის მიხედვით, გამოცხადდნენ თა-----ის ფაქტობრივ მისამართზე - და-----. N44-ის მიმდებარედ. აღმოჩნდა, რომ მითითებულ მისამართზე თა-----ი არ ეწევა ეკონომიკურ საქმიანობას, არამედ სამეწარმეო საქმიანობას ახორციელებს ეთ-----ი. აღნიშნული განმარტა თა-----მა (ტ. 1. ს.ფ. 122).

საჯარო რეესტრიდან 2012 წლის 23 მარტის ამონაწერის შესაბამისად, დ----- ქ. N44-ის მიმდებარედ არსებული 8 კვ.მ. უძრავი ნივთი 2009 წლის 12 იანვრიდან რეგისტრირებულია თა-----ის საკუთრებად (ტ.1, ს.ფ. 123-124).

2016 წლის 26 ივნისის მდგომარეობით, თა-----ს ერიცხება საგადასახადო დავალიანების ძირითადი თანხა 49325,42 ლარი, ჯარიმა - 41691 ლარი, საურავი - 28509,65 ლარი. (ტ. 1, ს.ფ. 125).

6 თა-----ი (3/6 0-----) და თა-----ი (3/6 0-----) იმყოფებიან რეგისტრირებულ ქორწინებაში. თა-----ის (3/60-----) დაბადების აქტის ჩანაწერში დედის გრაფაში მითითებულია ეთ-----ი (3/6 0-----). (ტ. 1, ს.ფ. 114).

სააპელაციო სასამართლო მიუთითებს საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 246-ე მუხლის პირველ ნაწილზე, რომლის თანახმად, 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. იმავე მუხლის მეორე ნაწილის მიხედვით კი, გადასახადის გადამხდელის აღიარებული საგადასახადო დავალიანების გადახდევის მიზნით, საგადასახადო ორგანოს უფლება აქვს, ცრუმაგიერი პირის მიმართ განახორციელოს საგადასახადო დავალიანების გადახდევის უზრუნველყოფის ღონისძიებები.

სააპელაციო პალატა აღნიშნულ საკითხთან დაკავშირებით იზიარებს საქართველოს უზენაესი სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატის შემდეგ განმარტებებს: „საგადასახადო კოდექსის 246-ე მუხლის შინაარსიდან გამომდინარე, ცრუმაგიერ პირებად აღიარებისათვის სახეზე უნდა იყოს გადასახადის გადამხდელის განსხვავების შეუძლებლობა სხვა იმ პირისაგან, რომელიც გამოყენებული არის გადასახადის გადახდევის 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 უზენაესი სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატის 2013 წლის 3 ოქტომბრის გადაწყვეტილება საქმეზე №ბს-103-96(კ-13)); „ცრუმაგიერ პირებად აღიარების შესახებ სარჩელის მიზანია დადგინდეს, რომ სხვა პირი წარმოადგენს საგადასახადო კოდექსით გადასახადის გადახდაზე ვალდებული პირის - გადამხდელის ცრუმაგიერ პირს. ასეთი აღიარება შესაძლებლობას აძლევს საგადასახადო ორგანოს გადასახადის გადამხდელის შეუსრულებელი საგადასახადო ვალდებულების შესრულების უზრუნველყოფის ღონისძიება გამოიყენოს ცრუმაგიერი პირის მიმართ.“ (საქართველოს უზენაესი სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატის 2010 წლის 6 ივლისის გადაწყვეტილება საქმეზე №ბს-1546-1476 (კ-09)); 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 გადახდევის უზრუნველყოფის ღონისძიებებისათვის თავის არიდების მიზნით (იგულისხმება საგადასახადო კოდექსით განსაზღვრული ღონისძიებები: საგადასახადო გირავნობა ან იპოთეკა, მესამე პირზე გადახდევის 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 გადახდევის უზრუნველყოფის ღონისძიებას და შესაბამისი ქონება მანამდე გადასცეს ცრუმაგიერ პირს, ვიდრე მის მიმართ განხორციელდება შესაბამისი ღონისძიებები.“ (საქართველოს უზენაესი

7სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატის 2017 წლის 20 აპრილის განჩინება საქმეზე №ბს-167-165(კ-17)).

ყოველივე ზემოაღნიშნულიდან გამომდინარე, სააპელაციო პალატა აღნიშნავს, რომ 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. ცრუმაგიერ პირებად აღიარებისათვის სახეზე უნდა იყოს გადასახადის გადამხდელის განსხვავების შეუძლებლობა სხვა იმ პირისაგან, რომელიც გამოყენებულია გადასახადის გადახდევინების უზრუნველყოფის ღონისძიებებისათვის თავის არიდების მიზნით, თუმცა განსხვავების შეუძლებლობა გაგებულ უნდა იქნას არა ფორმალურად, რადგან სახეზეა ორი ან მეტი სხვადასხვა სუბიექტი, რომელთა ფორმალური ნიშნით განსხვავება ყოველთვის შესაძლებელი იქნება, არამედ შინაარსობრივად, კერძოდ, განმსაზღვრელია აღნიშნულ სუბიექტებს შორის არსებული კავშირისა და მათ მიერ განხორციელებული ოპერაციების მიზნის დადგენა, რადგან ცრუმაგიერი პირები ერთსა და იმავე პირებს წარმოადგენენ საგადასახადო ვალდებულებათა შესრულების თვალსაზრისით და მათი ეკონომიკური ინტერესები ერთი და იგივეა. სააპელაციო სასამართლო ხაზს უსვამს იმ გარემოებას, რომ საგადასახადო მიზნებისათვის ცრუმაგიერი მფლობელობის დადგენის ფაქტი არ ვრცელდება მხოლოდ იურიდიულ პირებზე, იგი შეეხება როგორც ინდივიდუალურ მეწარმეს, ისე ფიზიკურ პირს, განმსაზღვრელია ერთ-ერთი პირის მიერ ეკონომიკური საქმიანობის განხორციელება, საგადასახადო ვალდებულების არსებობა და ამ ვალდებულების შესრულების თავიდან აცილების მიზნით, სხვა პირთან ერთად საერთო ეკონომიკური ინტერესითა და მიზნით მოქმედების ფაქტი. ამასთან, ვინაიდან ცრუმაგიერ პირებად ცნობა უშუალოდ არის დაკავშირებული პირის საკუთრების უფლების შეზღუდვასთან, მის ქონებაზე საგადასახადო დავალიანების გადახდევინების უზრუნველყოფის ღონისძიებების გამოყენებასთან, აუცილებელია, აღნიშნული გარემოება დადგინდეს კანონით განსაზღვრული ყველა დანაწესის სრული დაცვითა და ფაქტობრივი გარემოებების შესწავლისა და შეფასების შედეგად.

განსახილველ შემთხვევაში საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 246-ე მუხლის დისპოზიციიდან გამომდინარე იმისათვის, რომ დადასტურდეს ცრუმაგიერი მფლობელობის ფაქტი, სავალდებულოა დადგინდეს, რომ აპელანტები საერთო ეკონომიკური ინტერესების საფუძველზე მოქმედებდნენ გადახდევინების უზრუნველყოფის ღონისძიებებისათვის თავის არიდების მიზნით. ამასთანავე, ყურადღება უნდა მიექცეს მათ შორის განხორციელებულ ოპერაციებს, მათ შორის, სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობების გადაცემას. კერძოდ, თა-----მა 2014 წლის 31 მარტს და 2014 წლის 1 აპრილს, ელექტრონული ზედნადებების გამოწერით, მასზე რიცხული 36566.18 ლარის ღირებულების სასაქონლო -მატერიალური ფასეულობები მიწოდა ი/მ ეთ-----ს.

სააპელაციო სასამართლო განმარტავს, რომ სადავო ოპერაციის შეფასებისას, უნდა დადგინდეს მოპასუხეთა საერთო მიზნის განსახორციელებლად - გადასახადების გადახდევინების უზრუნველყოფის ღონისძიებებისათვის თავის ასარიდებლად მოქმედება. ამასთან, მნიშვნელოვანია თავად ქონების გადაცემის

სამართლებრივი და ეკონომიკური წინაპირობებისა და შედეგების განხილვა. სასამართლო აღნიშნავს, რომ გადასახადის გადამხდელის მიერ სხვა პირისათვის, მათ შორის, ურთიერთდამოკიდებულ პირზე, ქონების გადაცემა ავტომატურად არ ნიშნავს, რომ გადაცემა განხორციელებულია ფორმალურად და რეალურად მიზნად არ ისახავს იმ სამართლებრივი შედეგის მიღწევას, რომელსაც ითვალისწინებს შესაბამისი გარიგების ფორმა. სასამართლო მიუთითებს საქართველოს საგადასახადო კოდექსის მე-19 მუხლზე, რომლის 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. იმავე მუხლის მე-2 ნაწილის „თ“ ქვეპუნქტის მიხედვით, განსაკუთრებულ ურთიერთობებს მიეკუთვნება ურთიერთობები, რომელთა დროსაც პირები ნათესავები არიან, ხოლო მე-3 ნაწილის მიხედვით, მეუღლე და მისი მშობელი საქართველოს საგადასახადო კანონმდებლობის მიზნებისათვის ფიზიკური პირის ნათესავებად ითვლებიან. ამდენად, უდავოა, რომ აპელანტები წარმოადგენენ ურთიერთდამოკიდებულ პირებს, ამასთანავე, ურთიერთდამოკიდებულ პირებს შორის განსაკუთრებული ურთიერთობა გავლენას ახდენს მათ შორის განხორციელებული ეკონომიკური საქმიანობის საგადასახადო რეგულირებაზე, თუმცა იმავდროულად მათი ცრუმაგიერ პირებად აღიარების საფუძველს ქმნის მხოლოდ სხვა მტკიცებულებებსა და ფაქტობრივ გარემოებებთან ერთობლიობაში.

სააპელაციო სასამართლო მიუთითებს, რომ გადასახადის გადამხდელის მიერ სხვა პირისათვის ქონების გადაცემის საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 246-ე მუხლის ჭრილში განხილვისას, არსებითია დადგინდეს მხარეთა რეალური ნება, გარიგების დადების მიზანი, რამდენად მოხდა ქონების გადაცემა შესაბამისი გონივრული შემხვედრი დაკმაყოფილებით, მხარეთა ურთიერთკავშირი, უნდა განისაზღვროს გადაცემის მომენტი,

რამდენად ქმნის იგი გონივრულ ეჭვს, რომ გადაცემა მოხდა სამომავლოდ უზრუნველყოფის ღონისძიების გამოყენებისაგან თავის არიდების მიზნით. ამრიგად, გამოკვლეული უნდა იქნას როგორც გადასახადის გადამხდელისა და სავარაუდო ცრუმაგიერი პირის ურთიერთობა, ისე კონკრეტული ოპერაციის განხორციელების საფუძველები, წინაპირობები და შედეგები.

სააპელაციო პალატა კიდევ ერთხელ ამახვილებს ყურადღებას იმის შესახებ, რომ თა-----ს 2013 წლის 30 ივლისს ჩაბარდა შემოსავლების სამსახურის საგადასახადო მონიტორინგის დეპარტამენტის 2013 წლის 29 ივლისის N3--- ბრძანება სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობების ინვენტარიზაციის ჩატარების შესახებ, ხოლო 2013 წლის 30 აგვისტოს ჩაბარდა შეტყობინება მიმდინარე კონტროლის განხორციელების ან/და საგადასახადო კანონმდებლობით დადგენილი ვალდებულებების შეუსრულებლობასთან დაკავშირებით გამოვლენილი სამართალდარღვევების შედეგების გადაწყვეტილების პროექტთან მიმართებით; სააპელაციო პალატა თვლის, აღნიშნული პერიოდიდან მისთვის ცნობილი იყო საგადასახადო ვალდებულების სავარაუდო დარიცხვის შესახებ. ამასთანავე, თა-----ის მიმართ 2013 წლის 9 სექტემბერს შედგენილი იქნა N0---- და N0---- საგადასახადო სამართალდარღვევის ოქმები, ხოლო შემოსავლების სამსახურის აუდიტის დეპარტამენტის მიერ ჩატარებული ი/მ თა-----ის საქმიანობის საგადასახადო შემოწმების შედეგების შესაბამისად, მეწარმეს წარედგინა აუდიტის დეპარტამენტის 2014 წლის 25 თებერვლის N1---- ბრძანება და N3--- საგადასახადო

9მოთხოვნა. სააპელაციო პალატა აღნიშნავს, მხოლოდ მას შემდეგ, რაც თა-----ს განესაზღვრა საგადასახადო ვალდებულება, ეთ-----ი დარეგისტრირებულია ინდივიდუალურ მეწარმედ და თა-----მა 2014 წლის 31 მარტს და 2014 წლის 1 აპრილს, ელექტრონული ზედნადებების გამოწერით, მასზე რიცხული 36566.18 ლარის ღირებულების სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობები მიწოდა ი/მ ეთ-----ს. დამატებით საყურადღებოა, რომ აღნიშნული პირები ახორციელებენ ერთსა და იმავე საქმიანობას, ერთსა და იმავე ტერიტორიაზე - თა-----ის კუთვნილ ობიექტში. ამდენად, სააპელაციო სასამართლო ითვალისწინებს თა-----ის საგადასახადო ვალდებულების წარმოშობისა და ეთ-----ის მეწარმედ რეგისტრაციის მომენტების, მათი საქმიანობისა და საქმიანობის ადგილის იგივეობას, სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობების მიწოდების ფაქტს, რომლის სანაცვლოდ თანხის გადახდაც კი არ დასტურდება, საქმიანობის თა-----ის კუთვნილ ობიექტში განხორციელებას, აპელანტთა შორის არსებულ განსაკუთრებულ ურთიერთობებს, შესაბამისად მიიჩნევს, პირველი ინსტანციის სასამართლომ მართებულად დაადგინა, რომ სახეზეა ი/მ თა-----ის, ი/მ ეთ-----ისა და თამ-----ის მიერ გასახადების გადახდისაგან თავის არიდების მიზნით ერთმანეთთან ისეთ კავშირში შესვლა, რომ პრაქტიკულად შეუძლებელია მათი ერთიმეორისაგან განსხვავება.

სააპელაციო სასამართლო დამატებით აღნიშნავს, რომ აპელანტების პოზიცია საგადასახადო ვალდებულების დაფარვისა და შეთანხმების გაფორმების მცდელობის შესახებ არ ქმნის მათი ერთმანეთის ცრუმაგიერ პირებად ცნობის გამომრიცხველ გარემოებას, რადგან საგადასახადო ვალდებულების დაფარვა გადასახადის გადამხდელის ვალდებულებას წარმოადგენს, ხოლო საგადასახადო შეთანხმების გაფორმება ადმინისტრაციული ორგანოსათვის მინიჭებული დისკრეციული უფლებამოსილებაა. სააპელაციო პალატა დამატებით აღნიშნავს, რომ სსიპ შემოსავლების სამსახურის სარჩელის დაკმაყოფილებაზე უარის თქმის საფუძველი ვერ გახდება მოსარჩელესა და მოპასუხე თა-----ს შორის 2013 წლის 5 დეკემბერს დადებული საგადასახადო შეთანხმება, ვინაიდან აღნიშნული ეხებოდა სადავო პერიოდამდე არსებულ დავალიანებას და გავლენას ვერ მოახდენს შემდგომში წარმოშობილ დავალიანებაზე. (ტ. 1, ს.ფ. 211-213).

სააპელაციო სასამართლო განმარტავს, რომ მოცემულ 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 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, სააპელაციო სასამართლოს მიაჩნია, რომ სსიპ შემოსავლების სამსახურის მიერ წარმოდგენილი მტკიცებულებების საფუძველზე, საქმეზე დადგენილი ფაქტობრივი გარემოებები ქმნიან მოპასუხეების ცრუმაგიერ პირებად აღიარებისა და შესაბამისად, სარჩელის დაკმაყოფილების საფუძველს, ხოლო აპელანტების მიერ არ იქნა წარმოდგენილი სათანადო მტკიცებულებები, რაც დაადასტურებდა სააპელაციო საჩივრების საფუძვლიანობას.

სააპელაციო სასამართლომ იხელმძღვანელა საქართველოს ადმინისტრაციული საპროცესო კოდექსის პირველი მუხლის მე-2 ნაწილით, 25-ე მუხლით, საქართველოს სამოქალაქო საპროცესო კოდექსის 257-ე მუხლებით და

და ა დ გ ი ნ ა:

1. არ დაკმაყოფილდეს თა-----ის, თა-----ის და ეთ-----ის სააპელაციო საჩივარი.
2. უცვლელად დარჩეს მოცემულ საქმეზე ახალციხის რაიონული სასამართლოს 2017 წლის 19 აპრილის გადაწყვეტილება.
3. თბილისის სააპელაციო სასამართლოს განჩინება შეიძლება გასაჩივრდეს საკასაციო წესით საქართველოს უზენაესი სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატაში (ქ. თბილისი, ძმები ზუბალაშვილების ქ. N32) დასაბუთებული განჩინების მხარეთათვის ჩაბარებიდან 21 (ოცდაერთი) დღის განმავლობაში თბილისის სააპელაციო სასამართლოს მეშვეობით (ქ. თბილისი, გრ. რობაქიძის გამზირი N7ა).

თავმჯდომარე:

მარიამ ცისკაძე

მოსამართლეები:
ქუთათელაძე

ნათია

გიორგი ტყავაძე