



გ ა დ ა წ ყ ვ ე ტ ი ლ ე ბ ა

საქართველოს სახელით

შ ე ს ა ვ ა ლ ი ნ ა წ ი ლ ი

13 დეკემბერი, 2018 წელი
თბილისი

ქ.

თბილისის სააპელაციო სასამართლოს
ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატა

თავმჯდომარე (მომხსენებელი) - შოთა გეჭაძე
მოსამართლეები - ილონა თოდუა, გიორგი გოგიაშვილი

აპელანტი (მოსარჩელე) - სსიპ შემოსავლების სამსახური;

მოწინააღმდეგე მხარეები (მოპასუხეები) - შპს „ლ---“, შპს „კ-----“;

დავის საგანი - ცრუმაგიერ პირებად აღიარება;

გასაჩივრებული გადაწყვეტილება - თბილისის საქალაქო სასამართლოს
ადმინისტრაციულ საქმეთა კოლეგიის 2017 წლის 07 დეკემბრის
გადაწყვეტილება;

1. სასარჩელო მოთხოვნა:

1.1. შპს „ლ---“ (ს/ნ 4-----) და შპს „კ-----“ (ს/ნ 4-----) ცნობილი იქნენ
ერთმანეთის ცრუმაგიერ პირებად.

2. მოპასუხეების პოზიცია:

2.1. მოპასუხე შპს „ლ---მ“ (ს/ნ 4-----) წერილობითი შესაგებელი არ წარადგინა
და არც სასამართლო სხდომაზე გამოცხადდა. სასამართლო სხდომის დღე და
თარიღი ეცნობა საქართველოს სამოქალაქოსაპროცესო კოდექსის 70-ე-78-ე
მუხლებით დადგენილი წესით.

2.2. შპს „კ-----მა“ (ს/ნ 4-----) წერილობითი შესაგებელი არ წარადგინა და
არც სასამართლო სხდომაზე გამოცხადდა. სასამართლო სხდომის დღე და

თარიღი ეცნობა საქართველოს სამოქალაქოსაპროცესო კოდექსის 70-ე-78-ე მუხლებით დადგენილი წესით.

3. გასაჩივრებული გადაწყვეტილების დასკვნები:

გასაჩივრებული გადაწყვეტილების სარეზოლუციო ნაწილი:

მოსარჩელე სსიპ შემოსავლების სამსახურის სარჩელი შპს „ლ---“ -ს (ს/ნ 4-----) და შპს „კ-----“-ს (ს/ნ 4-----) ერთმანეთის ცრუმაგიერ პირებად ცნობის თაობაზე არ დაკმაყოფილდა.

4. გასაჩივრებული გადაწყვეტილებით დადგენილი ფაქტები:

4.1 მეწარმეთა და არასამეწარმეო (არაკომერციული) იურიდიული პირების რეესტრიდან ამონაწერის თანახმად, შპს „ლ---ს“ (ს/ნ 4-----, საქართველო, ო-----ი, ა-----ის ქ---) სახელმწიფო რეგისტრაციის თარიღია 18.08.2014 წელი, ბოლო ცვლილება - 05.06.2015 წელი. 100% წილის მფლობელია გ-----ი წ-----ე (პ/ნ 4-----).

4.2. მეწარმეთა და არასამეწარმეო (არაკომერციული) იურიდიული პირების რეესტრიდან ამონაწერის თანახმად, შპს „კ-----ს“ (ს/ნ 4-----; ძველი თბილისის რ-ნი, კა----- ქ. N-) სახელმწიფო რეგისტრაციის თარიღია 20.12.2010წ. ბოლო ცვლილების თარიღი - 14.08.2015 წელი, 100% წილის მფლობელია გ-----ი წ-----ე (პ/ნ 4-----) (იხ.ს.ფ. 27-28).

4.3. შპს „ლ---ს“ (ს/ნ 4-----) შედარების აქტის (02.01.2016-16.03.2016) თანახმად, გადასახადის გადამხდელს 2016 წლის 15 მარტის მდგომარეობით გააჩნია საგადასახადო დავალიანება: ძირითადი - 17044.21 ლარი, ჯარიმა - 13087.13 ლარი, საურავი - 3584.6 ლარი.

4.4. სსიპ შემოსავლების სამსახურის ადმინისტრირების დეპარტამენტის 02.03.2016 წლის N0----- ბრძანებით (ქონებაზე ყადაღის დადების შესახებ) ყადაღა დაედო შპს „ლ---ს“ (ს/ნ 4-----) საკუთრებაში არსებულ ან/და ბალანსზე რიცხულ ნებისმიერ ქონებას. ბრძანება შპს „ლ---ს“ დირექტორს ჩაბარდა 18.03.2016 წელს.

4.5. შემოსავლების სამსახურის ადმინისტრირების დეპარტამენტის 02.03.2016 წლის N0----- ბრძანების საუბკელზე 18.03.2016 წელს შედგა N0----- /1 აქტი შპს „ლ---ს“ (ს/ნ 4-----) ქონებაზე ყადაღის დადების შესახებ. დაყადაღებული ქონება - საკონტროლო სალარო აპარატი. აქტს ხელს აწერენ აქტის შედგენაზე უფლებამოსილი პირები და დირექტორი გ. წ-----ე.

4.6. სსიპ შემოსავლების სამსახურის ადმინისტრირების დეპარტამენტის 23.09.2016 წლის N----- ბრძანებით (ქონებაზე ყადაღის დადების შესახებ) ყადაღა დაედო შპს „კ-----ს“ (ს/ნ 4-----) საკუთრებაში არსებულ შპს „ლ---“-ს (ს/ნ 4-----) საგადასახადო დავალიანების გადახდევინების უზრუნველყოფის

ლონისძიებების განხორციელების მიზნით საგადასახადო გირავნობით/იპოთეკით დატვირთულ ქონებას - ელექტრო საყოფაცხოვრებო ტექნიკას. სამართლებრივი საფუძველი: საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 239.5.მუხლი.

4.7. სსიპ შემოსავლების სამსახურის 23.03.2016 წლის N----- ბრძანების საუძველზე 23.03.2016 წელს შედგენილ იქნა აქტი N-----/1, შპს „კ-----ს“ (ს/ნ 4-----) ქონებაზე ყადაღის დადების შესახებ. ყადაღადადებული ქონების ღირებულება განისაზღვრა 6835 ლარით. აქტს ხელს აწერენ აქტის შედგენაზე უფლებამოსილი პირები და დირექტორი გ. წ-----ე (იხ.ს.ფ.19-21,24,29-32).

4.8. 02.12.2015 წლით დათარიღებული N0-----; N0-----; N0-----; N0----- ელ. სასაქონლო ზედნადებებით დასტურდება, რომ შპს „ლ---სგან“ (ს/ნ 4-----) შპს „კ-----მა“ (ს/ნ 4-----) შეიძინა ელექტრო საქონელი(იხ.ს.სფ.34-40).

5. დადგენილი ფაქტები პირველი ინსტანციის სასამართლომ სამართლებრივად შემდეგნაირად შეაფასა:

სასამართლომ მიუთითა სადავო ურთიერთობის მარეგულირებელ სამართლებრივ ნორმაზე - საგადასახადო კოდექსის 246-ე მუხლზე და განმარტა, რომ სამართლებრივი რეგულაციის მსგავს პირობებში, პირთა მიერ განხორციელებული ოპერაციის მიზანი უნდა იქნეს უტყუარად დადგენილი, ეჭვს არ უნდა იწვევდეს გადამხდელთა ქმედება ემსახურება რიგით საფინანსო-სამეურნეო საქმიანობას თუ გადასახადებისგან თავის არიდებას. ვარაუდის საფუძველზე სასამართლოს დაუშვებლად მიაჩნია პირთა ცრუმაგიერად ცნობა, რამაც შედეგობრივად შესაძლებელია გამოიწვიოს პირთა კონსტიტუციური უფლებების ხელყოფა.

სასამართლოს მიიჩნია, განსახილველ შემთხვევაში ვერ იქნა წარმოდგენილი რაიმე დამადასტურებელი მტკიცებულება, რომლითაც დადასტურდებოდა, რომ შპს „ლ---“ და შპს „კ-----“ წარმოადგენენ ცრუმაგიერ პირებს. სასამართლომ აღნიშნა, რომ მხოლოდ ის ფაქტობრივი გარემოება, რომ 02.12.2015 წელს კანონმდებლობით, დადგენილი წესით შპს „კ-----მა“, შპს „ლ---სგან“ შეიძინა საქონელი, არ წარმოადგენს სარჩელის დაკმაყოფილების ფაქტობრივ და სამართლებრივ საფუძველს, ვინაიდან გასხვისების მომენტში, შპს „ლ---ს“ ქონებას ყადაღა არ ედო (ყადაღა დაედო 02.03.2016წლის 0----- ბრძანებით). საგულისხმოა, რომ შემოსავლების სამსახურის 23.03.2016 წლის N----- ბრძანებით, ყადაღა დაედო შპს „კ-----ს“ (ს/ნ 4-----) საკუთრებაში არსებულ შპს „ლ---ს“ (ს/ნ 4-----) ქონებას, საგადასახადო დავალიანების გადახდევინების უზრუნველყოფის ღონისძიებების განხორციელების მიზნით.

ყოველივე ზემოაღნიშნულიდან გამომდინარე სასამართლომ მიიჩნია, რომ არ არსებობს სსიპ შემოსავლების სამსახურის სარჩელის დაკმაყოფილების ფაქტობრივი და სამართლებრივი საფუძველები, ამრიგად, სსიპ შემოსავლების

სამსახურის სარჩელი შპს „ლ---“-ს და შპს „კ-----“-ს, საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 246-ე მუხლის შესაბამისად, ერთიმეორის ცრუმაგიერ პირებად აღიარების თაობაზე არ დაკმაყოფილდა.

6. სსიპ შემოსავლების სამსახურის სააპელაციო მოთხოვნა:

თბილისის საქალაქო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა კოლეგიის 2017 წლის 07 დეკემბრის გადაწყვეტილების გაუქმება და ახალი გადაწყვეტილების მიღებით სასარჩელო მოთხოვნის დაკმაყოფილება.

6.1. სსიპ შემოსავლების სამსახურის სააპელაციო საჩივრის ფაქტობრივი და სამართლებრივი საფუძვლები:

სააპელაციო საჩივრის ავტორი მიუთითებს, რომ შპს „ლ---“-ს მიმართ საგადასახადო გირავნობა/იპოთეკის წარმოშობას წინ უსწრებდა საგადასახადო დავალიანების წარმოშობა, კერძოდ, 2015 წლის 24 ნოემბრის N061-36 საგადასახადო მოთხოვნით, გადასახადის გადამხდელს, 2015 წლის იანვრიდან ნოემბრის თვის ჩათვლით, დღგ-ს და მოგების გადასახადების დეკლარაციებით დასაბეგრი ბრუნვის შემცირებისათვის, დაერიცხა შესაბამისი ძირითადი გადასახადი და ჯარიმა. შპს „ლ---მ“ სწორედ ამ პერიოდში განახორციელა 32028 ლარის ღირებულების ოპერაციები, რომლის საფუძველზე გადასახადის გადამხდელმა შესაბამისი პროდუქცია გადასცა შპს „კ-----“-ს.

შემოსავლების სამსახური მიიჩნევს, რომ საგადასახადო მიზნებისათვის შპს „ლ---“-ს და შპს „კ-----“-ს, ზემოაღნიშნული ოპერაციების ფარგლებში სსკ-ის 246-ე მუხლის შესაბამისად, წარმოადგენენ ერთმანეთის ცრუმაგიერ პირებს. მათი ქმედება შედეგობრივად მიმართული იყო საწარმოდან პროდუქციის გატანის გზით შპს „ლ---“-ს კუთვნილი საგადასახადო ვალდებულებების შეუსრულებლობისაკენ და გადასახადის გადახდევინების უზრუნველყოფის ღონისძიებებისაგან თავის არიდებისაკენ. შემოსავლების სამსახური, ასევე მიუთითებს იმ გარემოებაზე, რომ მათი მოთხოვნის მიუხედავად შპს „ლ---მ“ არ წარადგინა შპს „კ-----თან“ ანგარიშშწორების დამადასტურებელი მტკიცებულება, რაც ადასტურებს განხორციელებული ოპერაციის რეალურ მიზანს.

7. სააპელაციო სასამართლოს მიერ გასაჩივრებული გადაწყვეტილების შეცვლის ფაქტობრივი და სამართლებრივი დასაბუთება:

7.1. 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 პალატას მიაჩნია, 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.

საქართველოს სამოქალაქო საპროცესო კოდექსის 385-ე მუხლის მეორე ნაწილის შესაბამისად, როდესაც არსებობს გასაჩივრებული გადაწყვეტილების გაუქმების აბსოლუტური საფუძვლები (სსსკ-ის 394-ე მუხლით გათვალისწინებული შემთხვევები), სააპელაციო სასამართლოს შეუძლია თვითონ გამოიტანოს გადაწყვეტილება, რა დროსაც სსსკ-ის 386-ე მუხლის მიხედვით გასაჩივრებული გადაწყვეტილების შეცვლით იღებს ახალ გადაწყვეტილებას.

7.2. 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 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 წარმოეშვება 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 დეფინიცია 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. 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. 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.

სააპელაციო პალატა განმარტავს, რომ საგადასახადო კოდექსის მე-19 მუხლი განსაზღვრავს ურთიერთდამოკიდებული პირების ცნებას, იგი მოიცავს ჩამონათვალს იმ შემთხვევებისა, როდესაც პირები ითვლებიან ურთიერთდამოკიდებულებად. ნორმაში 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 ალბათობა 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. აქვე უნდა აღინიშნოს, რომ ურთიერთდამოკიდებული პირების არარსებობა, იმავდროულად არ გამორიცხავს პირთა ცრუმაგიერობას. ასეთ შემთხვევებში უნდა შეფასდეს გადასახადის გადამხდელის საქმიანობის ისტორია, მის მიერ განხორციელებული ოპერაციები, გარიგებაში მონაწილე კონტრაჰენტი პირების დამოკიდებულება გარიგების შინაარსის, შედეგის მიმართ და მასზედ თუ როგორი ეკონომიკური ეფექტის მომტანი იქნება მხარეთა შორის განხორციელებული გარიგება, მასში მონაწილე თითოეულ პირზე.

ამდენად, „საქართველოს საგადასახადო კოდექსის“ 246-ე მუხლის დისპოზიციიდან გამომდინარე, იმისათვის, რომ დადასტურდეს ცრუმაგიერი მფლობელობის ფაქტი, სავალდებულოა დადგინდეს, რომ მოპასუხეები საერთო ეკონომიკური ინტერესების საფუძველზე მოქმედებდნენ გადახდევინების უზრუნველყოფის ღონისძიებისათვის თავის არიდების მიზნით. აღნიშნული გარემოების დადგენის თვალსაზრისით, პრინციპული

მნიშვნელობა ენიჭება იმ ფაქტის დადასტურებას, რომ დაფუძნებულ კომპანიას არ გააჩნია რეალური დამოუკიდებლობა, შექმნილია ფორმალურად, საწარმოები შექმნილია ერთი და იგივე გარიგებების განხორციელების მიზნით, ერთ საწარმოზე ფორმდება აქტივები, ხოლო მეორეზე ვალდებულებები, საწარმო გამოიყენება სხვა საწარმოს ან პარტნიორის ვალდებულებების დასაფარავად და საწარმოების დამოუკიდებულების ხარისხი არ იძლევა მათი გამიჯვნის შესაძლებლობას.

დადგენილია, რომ გ-----ი წ-----ის 100% წილობრივი მონაწილეობით შპს „კ-----“ 2010 წლის 20 დეკემბერს, ხოლო შპს „ლ---“ 2014 წლის 18 აგვისტოს დარეგისტრირდა. ამდენად, ორივე კომპანია დაფუძნდა ერთი ფიზიკური პირის - გ-----ი წ-----ის მიერ, იგი არის ამავე კომპანიების ხელმძღვანელობაზე/წარმომადგენლობაზე უფლებამოსილი პირიც.

შპს „ლ---ს“ საგადასახადო ვალდებულებები წარმოეშვა სსიპ შემოსავლების სამსახურის 2015 წლის 24 ნოემბრის N061-36 საგადასახადო მოთხოვნის წარდგენის საფუძველზე. დავალიანების წარმოშობის მეორე დღეს - 2015 წლის 25 ნოემბერს გამოიცა შპს „ლ---ს“ მთელ ქონებაზე საგადასახადო გირავნობა/იპოთეკის გავრცელების შესახებ N----- შეტყობინება.

სააპელაციო პალატა ყურადღებას მიაქცევს იმ გარემოებას, რომ საგადასახადო დავალიანების წარმოშობის შემდგომ - 2015 წლის 02 დეკემბერს შპს „ლ---მ“ Nელ-0-----, Nელ-0-----, Nელ-0-----, N----- სასაქონლო ზედნადებების საფუძველზე, კუთვნილი სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობები, 57 ერთეული ელექტრო ტექნიკა, მიყიდა მის ურთიერთდამოკიდებულ კომპანიას შპს „კ-----ს“. როგორც უკვე აღინიშნა, ორივე კომპანიის 100% წილის მფლობელი არის თავად გ-----ი წ-----ი.

სსიპ შემოსავლების სამსახურის ადმინისტრირების დეპარტამენტმა 2016 წლის 02 მარტს გამოსცა შპს „ლ---ს“ ქონებაზე ყადაღის დადების შესახებ N0----- ბრძანება, ხოლო ამავე ბრძანების საფუძველზე 18 მარტს შედგა ქონებაზე ყადაღის დადების შესახებ აქტი. აღნიშნულ პერიოდში კომპანიას აღარ გააჩნდა მატერიალური ფასეულობები, იგი უკვე რეალიზებული იყო და ყადაღის დადება შესაძლებელი გახდა მხოლოდ საკონტროლო სალარო აპარატზე. საგულისხმოა, რომ მოცემული მომენტისთვის კომპანიის შეუსრულებელ საგადასახადო ვალდებულებას წარმოადგენდა 33 715.94, მათ შორის ძირითადი თანხა - 17 044,21 ლარი, ჯარიმა 13 087,13 ლარი და საურავი - 3 584,6 ლარი. ამავე პერიოდში, კერძოდ კი - 2016 წლის 23 მარტს შემოსავლების სამსახურმა, საგადასახადო კოდექსის 239-ე მუხლის მე-5 ნაწილის საფუძველზე, გამოსცა შპს „კ-----ს“ მიმართ ქონებაზე ყადაღის დადების შესახებ N----- ბრძანება და N-----/1 აქტი. ყადაღის დადების შესახებ აქტით აღიწერა და ყადაღა დაედო მხოლოდ 12 ერთეულ ელექტრო ტექნიკას.

მითითებული ფაქტობრივი გარემოებების ურთიერთეშეჯერების შედეგად,

სააპელაციო პალატა აღნიშნავს, რომ შპს „ლ---მ“ საგადასახადო ვალდებულების წარმოშობის შემდგომ განხორციელა კონკრეტული ეკონომიკური ხასიათის ოპერაციები, რომლის შედეგად მოახდინა სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობების რეალიზაცია იმგვარად, რომ საწარმოს დარჩა მხოლოდ ელექტრონული საღარო აპარატი და ბიუჯეტის წინაშე შეუსრულებელი საგადასახადო ვალდებულებები, ხოლო რეალიზებული საქონელით, შემსყიდველმა კომპანიამ განაგრძო იგივე საქმიანობა, ყოველგვარი შეუსრულებელი ვალდებულების გარეშე. საქმეში არ არსებობს მტკიცებულება, რომელიც განხორციელებული ოპერაციის მოსალოდნელ ან/და უკვე დამდგარ დადებით ეკონომიკურ ეფექტზე მიუთითებდა. ოპერაციების რეალურ მიზანს კარგად წარმოაჩენს ის ფაქტობრივი გარემოება, რომ ორივე კომპანიას ჰყავს ერთი დამფუძნებელი, აღნიშნული პიროვნება წარმოადგენს ასევე კომპანიების ხელმძღვანელობაზე/წარმოადგენლობაზე უფლებამოსილ პირს. შესაბამისად, კომპანიათა საქმიანობაზე კონტროლს ახორციელებს ერთი პიროვნება, რომლის გადაწყვეტილების შედეგს წარმოადგენს ზემოაღნიშნული ოპერაციები, ოპერაციების მიზანი/შედეგი კი ცალსახაა - ერთი კომპანია (შპს „ლ---“) დარჩა არაუზრუნველყოფილი საგადასახადო ვალდებულების გარეშე, ხოლო მეორე კომპანიამ (შპს „კ-----მა“) იგივე სასაქონლო-მატერიალურ ფასეულობათა გამოყენებით განაგრძო იგივე საქმიანობა, ყოველგვარი ვალდებულების გარეშე. სააპელაციო პალატას მიაჩნია, რომ სწორედ დასახელებულ ფაქტობრივ გარემოებათა ჯაჭვი მიუთითებს კონტრაქტ პირებს შორის განხორციელებული ოპერაციის მიზანზე - ეკონომიკური საქმიანობა გაგრძელდეს იმგვარად, რომ კომპანიამ - შპს „ლ---მ“ თავი აარიდოს საგადასახადო ვალდებულების გადახდევინების მიზნით მოსალოდნელ უზრუნველყოფის ღონისძიებას. შპს „კ-----“ გამოყენებულია შპს „ლ---ს“ საგადასახადო ვალდებულებისათვის თავის არიდების მიზნით, აღნიშნული კი ქმნის საგადასახადო კოდექსის 246-ე მუხლით გათვალისწინებულ შემადგენლობას პირთა ცრუმაგიერად ცნობის თაობაზე.

სააპელაციო პალატა ყურადღებას მიაქცევს იმ გარემოებას, რომ საგადასახადო გირვანობა/იპოთეკის წარმოშობის შემდეგ შპს „ლ---ს“ მიერ რეალიზებულ პროდუქციას ასევე გადაჰყვა გირვანობა/იპოთეკის უფლება, თუმცა შემსყიდველი კომპანიის მიმართ გამოცემული ყადაღის დადების შესახებ ბრძანებისა და აქტის შედგენის შედეგად შესაძლებელი გახდა მხოლოდ რეალიზებული 57 დასახელების ელექტრო ტექნიკიდან 12 ერთეული ელექტრო ტექნიკის დაყადაღება. ამდენად, განსახილველ შემთხვევაში საგადასახადო გირვანობა/იპოთეკის უფლებით დატვირთული ქონების საწარმოდან გარიდებისა და მასზედ უზრუნველყოფის ღონისძიების გატარების მიუხედავად, რეალიზებულ ქონებაზე სრულად უზრუნველყოფის ღონისძიება ვერ გავრცელდა. შესაბამისად, საგადასახადო ორგანომ ვერ შეძლო საგადასახადო ვალდებულების დაფარვა. აღნიშნულ პირობებში პალატას გამართლებულად მიაჩნია სხვა სახის უზრუნველყოფის ღონისძიების გამოყენება, კერძოდ კი პირთა ცრუმაგიერად ცნობის საფუძველზე, შემსყიდველი კომპანიის სრული ქონების მიმართ ყადაღის გავრცელება,

თუმცა შპს „ლ---ს“ საგადასახადო ვალდებულების ფარგლებში.

ყოველივე ზემოაღნიშნული სააპელაციო სასამართლოს აძლევს საფუძველს გაიზიაროს აპელანტის პოზიცია იმის თაობაზე, რომ ურთიერთდამოკიდებულ პირთა შორის განხორციელებული ოპერაცია ემსახურებოდა მხოლოდ საერთო მიზანს - საგადასახადო ვალდებულების გადახდევინების უზრუნველყოფის ღონისძიებისაგან თავის არიდებას, რაც მათი ცრუმაგიერ პირებად ცნობის საფუძველს წარმოადგენს.

სააპელაციო სასამართლო მიიჩნევს, რომ უნდა გაუქმდეს გასაჩივრებული გადაწყვეტილება და სრულად უნდა დაკმაყოფილდეს სსიპ შემოსავლების სამსახურის სააპელაციო საჩივარი.

8. პროცესის ხარჯები:

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

ს ა რ ე ზ ო ლ უ ც ი ო ნ ა წ ი ლ ი

სასამართლომ იხელმძღვანელა საქართველოს ადმინისტრაციული საპროცესო კოდექსის 1-ლი, მე-12, 22-ე, მუხლებით, საქართველოს სამოქალაქო საპროცესო კოდექსის 257-ე, 372-ე, 386-ე, 390-ე, 391-ე, 395-ე, 397-ე მუხლებით და

გ ა დ ა წ ყ ვ ი ტ ა:

1. სსიპ შემოსავლების სამსახურის სააპელაციო საჩივარი დაკმაყოფილდეს.
2. გაუქმდეს თბილისის საქალაქო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა კოლეგიის 2017 წლის 07 დეკემბრის გადაწყვეტილება და მიღებულ იქნეს ახალი გადაწყვეტილება.
3. სსიპ შემოსავლების სამსახურის სარჩელი დაკმაყოფილდეს.
4. აღიარებულნი იქნენ ერთმანეთის ცრუმაგიერ პირებად შპს „ლ---“ (ს/ნ 4-----) და შპს „კ-----“ (ს/ნ 4-----).
5. აპელანტი განთავისუფლებულია სახელმწიფო ბაჟის გადახდისაგან.
6. გადაწყვეტილება შეიძლება გასაჩივრდეს საკასაციო საჩივრით, საქართველოს უზენაესი სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატაში (თბილისი, ძმები ზუბალაშვილების ქ. №32) თბილისის სააპელაციო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატის მეშვეობით (თბილისი, გრ.

რობაქიძის გამზ. №7ა), მხარეთათვის დასაბუთებული გადაწყვეტილების ასლის გადაცემის მომენტიდან 21 (ოცდაერთი) დღის ვადაში. ამ ვადის გაგრძელება და აღდგენა დაუშვებელია. იგი იწყება მხარისათვის დასაბუთებული გადაწყვეტილების ასლის გადაცემის მომენტიდან. გადაწყვეტილების გადაცემის მომენტად ითვლება დასაბუთებული გადაწყვეტილების ასლის მხარისათვის ჩაბარება უშუალოდ სასამართლოში ან საქართველოს სამოქალაქო საპროცესო კოდექსის 70-78-ე მუხლების შესაბამისად.

მოსამართლეები:

შოთა გეწაძე -

ილონა თოდუა -

გიორგი გოგიაშვილი -