

საქმე №140310117001931156

საქმე №3ზ/219-18



გ ა ნ ჩ ი ნ ე ბ ა

საქართველოს სახელით

12 ივლისი, 2018 წელი

თბილისი

თბილისის სააპელაციო სასამართლოს
ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატა

თავმჯდომარე - თამარ ონიანი
მოსამართლეები: მანანა ჩოხელი
გიორგი ტყავაძე

სხდომის მდივანი - ნათია ზანდუკელი

აპელანტი (მოსარჩელე) - სსიპ შემოსავლების სამსახური
წარმომადგენელი - ნ-----ი

მოწინააღმდეგე მხარეები (მოპასუხეები) - ი/მ გ-----ე, ი/მ მ-----ე, ვ-
-----ე

წარმომადგენელი - ი-----ე

დავის საგანი - ცრუმაგიერ პირებად ცნობა

სასამართლოს გასაჩივრებული გადაწყვეტილება - გორის რაიონული
სასამართლოს 2017 წლის 12 დეკემბრის გადაწყვეტილება

1. აპელანტის თბილისის მუნიციპალიტეტის მერიის მოთხოვნა

გორის რაიონული სასამართლოს 2017 წლის 12 დეკემბრის გადაწყვეტილების
გაუქმება და ახალი გადაწყვეტილების მიღებით სარჩელის დაკმაყოფილება.

2. გასაჩივრებული გადაწყვეტილების დასკვნებზე მითითება:

2.1. გასაჩივრებული გადაწყვეტილების სარეზოლუციო ნაწილი

გორის რაიონული სასამართლოს 2017 წლის 12 დეკემბრის გადაწყვეტილებით ი/მ გ-----ის, ი/მ მ-----ისა და ვ-----ის ერთმანეთის ცრუმაგიერ პირებად ცნობის შესახებ სსიპ შემოსავლების სამსახურის სარჩელი არ დაკმაყოფილდა.

2.2. დასკვნები ფაქტობრივ გარემოებებთან დაკავშირებით:

უდავო ფაქტობრივი გარემოებები

2.2.1. მ-----ე და ვ-----ე არიან მეუღლეები, ხოლო გ-----ე - ვ-----ის მეგობარი.

2.2.2. მ-----ისა და გ-----ის საქმიანობის ადგილია გორი, ქ-----.

დადგენილი სადავო ფაქტობრივი გარემოებები

2.2.3. ინდ. მეწარმე გ-----ეს გააჩნია აღიარებული საგადასახადო დავალიანება.

2.2.4. გ-----ისათვის განკუთვნილი პროდუქციის ტრანსპორტირებას 2013 წლის 26 აგვისტოს და 2014 წლის 29 ნოემბერს ახორციელებდა ვ-----ე.

2.3. დასკვნები სამართლებრივ გარემოებებთან დაკავშირებით

სასამართლომ განმარტა შემდეგი:

2.3.1. სასამართლომ აღნიშნა, რომ მოსარჩელის მხრიდან არ წარმოდგენილა სარჩელში მითითებული ფაქტობრივი გარემოებების დამადასტურებელი არცერთი მტკიცებულება, რომ გ-----ე სამეწარმეო საქმიანობას ახორციელებდა გ-----, ქ-----ში მდებარე საცხოვრებელი სახლის სარდაფში, რასაც მესაკუთრისაგან ფაქტობრივად ქირაობდა მ-----ე, რომ ამ მაღაზიას გ-----ის სახელზე რიცხული ავტომანქანით პროდუქციით ხანგრძლივი დროის განმავლობაში ამარაგებდა მ-----ის მეუღლე - ვ-----ე, რომ გ-----ის საქმიანობის საინვენტარიზაციო კომისიაში ერთ-ერთ

წევრად მონაწილეობა მიიღო მ-----ემ, რომელმაც 2015 წლის 19 ივნისს განაახლა ამონაწერი და დარეგისტრირდა ბიზნესოპერატორად და 23 ივნისს გ-----ის საქმიანობის ადგილზე დაარეგისტრირა საკონტროლო-სალარო აპარატი და გააგრძელა სამეწარმეო საქმიანობა მაშინ, როდესაც ამ დროიდან გ-----ემ შეაჩერა ეს საქმიანობა, რომ გ-----, ქ-----ში მდებარე სასურსათო მაღაზიაში 2006 წლის 5 აპრილიდან 2011 წლის 22 მარტამდე სამეწარმეო საქმიანობას ეწეოდა მ-----ე, ხოლო 2011 წლის 23 მარტიდან 2013 წლის 6 აგვისტომდე - ვ-----ე, რომ ვ-----ის სახელზე რიცხული საკონტროლო-სალარო აპარატი ამ დღიდან მოიხსნა რეგისტრაციიდან და დარეგისტრირდა გ-----ის სახელზე, რომლის მეშვეობითაც საქმიანობა ხორციელდებოდა 2015 წლის 1 ივლისამდე - ვიდრე ჩატარებული ინვენტარიზაციის შედეგად თანხის დარიცხვის შემდეგ სრულად არ გასხვისდა გ-----ის სასაქონლო ნაშთები, რომ ამის შემდეგ გ-----ის სახელით შეწყდა საქმიანობა და გაგრძელდა მ-----ის სახელით. მტკიცებულება წარმოდგენილი იქნა მხოლოდ იმის შესახებ, რომ გ-----ისათვის განკუთვნილი პროდუქციის ტრანსპორტირებას 2013 წლის 26 აგვისტოს და 2014 წლის 29 ნოემბერს ახორციელებდა ვ-----ე, რაც იმთავითვე არ გულისხმობს, რომ გ-----ეს პროდუქციით ხანგრძლივი დროის განმავლობაში ამარაგებდა ვ-----ე.

პირველი ინსტანციის სასამართლომ მიუთითა, რომ ზოგიერთი ფაქტობრივი გარემოება სასამართლო სხდომაზე დადასტურდა მხოლოდ მოპასუხის განმარტების შედეგად (მ-----ე და ვ-----ე არიან მეუღლეები, ხოლო გ-----ე - ვ-----ის მეგობარი; მ-----ისა და გ-----ის საქმიანობის ადგილი არის გორი, ქ-----).

სასამართლომ აღნიშნა, რომ მოსარჩელე თავისი მოთხოვნის ერთ-ერთ სამართლებრივ საფუძვლად მიუთითებს საქართველოს საგადასახადო კოდექსის მე-19 მუხლზე, რომლის პირველი და მე-2 ნაწილების 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; 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.

მოსარჩელის მითითებით, მოპასუხეები არიან ურთიერთდამოკიდებული პირები ამ მუხლის „ზ“ (პირები ერთად, პირდაპირ ან არაპირდაპირ აკონტროლებენ მესამე პირს) და „თ“ (პირები ნათესავები არიან) ქვეპუნქტების საფუძველზე;

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

ზემოაღნიშნული მუხლის შესახებ სასამართლომ განმარტა, რომ საგადასახადო კოდექსის მიზნებიდან გამომდინარე ურთიერთდამოკიდებულ პირებად ითვლებიან ის პირები, რომელთა შორის უნდა არსებობდეს ამავე მუხლით განსაზღვრული განსაკუთრებულ ურთიერთობები სამეწარმეო საქმიანობის ამა თუ იმ მიზნით და ფორმით ერთობლივად განხორციელებისათვის; ის ფაქტი, რომ მოპასუხეებს შორის იყო საქართველოს საგადასახადო კოდექსის მე-19 მუხლით განსაზღვრული განსაკუთრებული ურთიერთობები, განსახილველ შემთხვევაში არ დადასტურდა. არ არის წარმოდგენილი მტკიცებულება, რომ ინდ. მეწარმე გ-----ეს გააჩნდა მე-19 მუხლით განსაზღვრული განსაკუთრებულ ურთიერთობები სამეწარმეო საქმიანობის ამა თუ იმ მიზნით და ფორმით ერთობლივად განხორციელებისათვის სხვა მოპასუხებთან მიმართებაში. ამ მუხლის მიზნებისათვის კი კონტროლი გულისხმობს სამეთვალყურეო საბჭოს წევრობას, დირექტორობას და ამ თანამდებობებზე პირების დანიშვნის უფლებას ან ხმის უფლების მქონე წილის ან აქციების 20 პროცენტის ფლობას. მოპასუხეები წარმოადგენენ ერთმანეთისაგან დამოუკიდებელ ფიზიკურ პირებს. ის ფაქტი, რომ ინდ. მეწარმე გ-----ე და მ-----ე იმავე ფაქტობრივ მისამართზე იმავე სახის სამეწარმეო საქმიანობას ახორციელებდნენ (ეს ფაქტი დაადასტურა მოპასუხემ), რომ გ-----ისათვის განკუთვნილი პროდუქციის ტრანსპორტირებას 2013 წლის 26 აგვისტოს და 2014 წლის 29 ნოემბერს ახორციელებდა ვ-----ე, არ ქმნის მათ ურთიერთდამოკიდებულ პირებად მიჩნევის საკმარის საფუძველს, რადგან ცალკე აღებული ეს ქმედებები, სხვა გარემოებების გარეშე, წარმოადგენს ჩვეულებრივ სამეწარმეო და ყოფით საქმიანობას.

აღნიშნული მსჯელობისა და ამგვარი დასკვნის უმთავრესი საფუძველია ის, რომ საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 246-ე მუხლის შინაარსიდან გამომდინარე, 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 მოსარჩელის მხრიდან კი არ წარმოდგენილა საქმისათვის მნიშვნელობის მქონე ისეთი მტკიცებულებები, რომლებიც სასამართლოს მისცემდა იმის მყარად დასკვნის საფუძველს, რომ გადასახადის გადამხდელის განსხვავება შეუძლებელია დანარჩენი მოპასუხეებისაგან.

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.

სასამართლომ მიუთითა, რომ, მართალია, მ-----ე და ვ-----ე არიან ერთმანეთის ნათესავები, თუმცა ვერც ეს ფაქტი გახდება ურთიერთდამოკიდებულ პირებად მათი ცნობის საფუძველი, რადგან არ დგინდება მათ შორის განსაკუთრებული ურთიერთობები სამეწარმეო საქმიანობის ამა თუ იმ მიზნით და ფორმით ერთობლივად განხორციელებისათვის; მით უფრო, რომ გ-----ე არ არის ნათესავი - იგი ვ-----ის მეგობარია.

სასამართლომ აღნიშნა, რომ მოსარჩელის მიერ დასახელებული ფაქტობრივი გარემოებების დადასტურებულად მიჩნევის შემთხვევაში მართლაც იქმნება იმის ვარაუდის საფუძველი, რომ შესაძლებელია, ამ პირებმა წინასწარ მიიღეს ზომები, რათა საგადასახადო უზრუნველყოფის შესაძლო ღონისძიებებისაგან განერიდებინათ თავიანთი ქონება, მათ შორის, მიღებული შემოსავალი, თუმცა მხოლოდ ეს ფაქტი, დადასტურების შემთხვევაშიც, ვერ გახდება ამ პირთა ერთმანეთის ცრუმაგიერად ჩათვლის საკმარისი საფუძველი.

საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 246-ე მუხლის თანახმად (ცრუმაგიერი მფლობელობა), თუ სასამართლო დაადგენს, რომ პრაქტიკულად შეუძლებელია გადასახადის გადამხდელის განსხვავება სხვა პირისგან და ეს პირი გამოყენებულია გადასახადის გადახდევინების უზრუნველყოფის ღონისძიებებისათვის თავის არიდების მიზნით, ითვლება, რომ აღნიშნული

პირები არიან ერთიმეორის ცრუმაგიერი პირები; გადასახადის გადამხდელის აღიარებული საგადასახადო დავალიანების გადახდევენების მიზნით, საგადასახადო ორგანოს უფლება აქვს, ცრუმაგიერი პირის მიმართ განხორციელოს საგადასახადო დავალიანების გადახდევენების უზრუნველყოფის ღონისძიებები.

სასამართლომ განმარტა, რომ ამ მუხლის შინაარსიდან გამომდინარე, ცრუმაგიერ პირებად აღიარებისათვის გადასახადის გადამხდელი, რომელსაც გააჩნია საგადასახადო ვალდებულებები მისი გადახდისაგან თავის არიდების მიზნით, ისეთ კავშირში უნდა შედიოდეს სხვა პირთან, რომ პრაქტიკულად შეუძლებელი იყოს მათი განსხვავება. საქმეში წარმოდგენილი არ არის მტკიცებულება, რაც უტყუარად მიუთითებდა მოპასუხეთა ერთმანეთისაგან გაუმიჯნაობაზე და ამ გაუმიჯნაობის პირობებში განზრახ ერთობლივი - გადასახადის გადახდისაგან თავის არიდების მიზნით მოქმედებაზე.

საგადასახადო ორგანოს მოპასუხეებად დასახელებული პირები, საქართველოს საგადასახადო კოდექსის მე-19 მუხლის მე-2 ნაწილის „ზ“ და „თ“ ქვეპუნქტზე დაყრდნობით, მიაჩნია რა ურთიერთდამოკიდებულ პირებად, ისინი იმავდროულად მიაჩნია ცრუმაგიერ პირებად. სასამართლოს განმარტებით, ამ მუხლით განსაზღვრული განსაკუთრებული ურთიერთობა სახეზეა მაშინ, როდესაც ერთი პირის მიერ მეორე პირის კონტროლი წინ უსწრებს მათ შორის განხორციელებულ კონკრეტულ საქმიანობას და თვითონ საქმიანობა არ განიხილება ერთი პირის მიერ მეორის კონტროლად; მოცემულ შემთხვევაში 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.

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

სასამართლომ მიიჩნია, რომ თუნდაც დადასტურებულად ჩაითვალოს სარჩელში მითითებული ფაქტობრივი გარემოებები, მხოლოდ ეს ფაქტები ვერ განდება ცრუმაგიერ პირებად მოპასუხეთა აღიარების ერთადერთი და საკმარისი საფუძველი, რადგან მოპასუხეთა ერთმანეთთან განსაკუთრებული ურთიერთობა სამეწარმეო საქმიანობაში, გადასახადის გადამხდელის - ინდ. მეწარმე გ-----ის განსხვავების პრაქტიკულად შეუძლებლობა დანარჩენი მოპასუხეებისაგან და ამ პირების გადასახადის გადახდევენების უზრუნველყოფის ღონისძიებებისთვის თავის არიდების მიზნით გამოყენება არ დგინდება.

საქართველოს ადმინისტრაციული საპროცესო კოდექსის მე-17 მუხლის პირველი ნაწილით, მოსარჩელე ვალდებულია დაასაბუთოს თავისი სარჩელი და წარადგინოს შესაბამისი მტკიცებულებები. მოპასუხე ვალდებულია წარადგინოს წერილობითი პასუხი (შესაგებელი) და შესაბამისი მტკიცებულებები.

სასამართლომ აღნიშნა, რომ ადმინისტრაციული ორგანოს - სსიპ შემოსავლების სამსახურის მიერ აღძრულია საქართველოს ადმინისტრაციული საპროცესო კოდექსის 25-ე მუხლით განსაზღვრული აღიარებითი სარჩელი ცრუმაგიერ პირებად ცნობის შესახებ. ამ მუხლის შესაბამისად, მოსარჩელის კანონიერი ინტერესის არსებობისას, სასამართლო უფლებამოსილია, აღიაროს (დაადასტუროს) კონკრეტული სამართლებრივი ურთიერთობის არსებობა ან არარსებობა მხოლოდ იმ შემთხვევაში, თუ მოსარჩელე მხარე წარმოადგენს აღნიშნული გარემოების დამადასტურებელ უდავო მტკიცებულებებს. აღიარებითი სარჩელის სპეციფიკურობა გამომდინარეობს იქიდან, რომ სასამართლო უდავოდ დადგენილი ფაქტობრივი გარემოებებისა და

მტკიცებულებების საფუძველზე მხოლოდ აღიარებს (ადასტურებს) კონკრეტული სამართალურთიერთობის არსებობა-არარსებობის ფაქტს.

სასამართლომ მიიჩნია, რომ მხოლოდ ერთი მხარის განმარტება, უტყუარი მტკიცებულებების გარეშე, არ ქმნის ამა თუ იმ პირთა ერთმანეთის ცრუმაგიერ პირებად მიჩნევის საკმარის საფუძველს, სსიპ შემოსავლების სამსახურის მიერ კი საკმარისი მტკიცებულებები წარმოდგენილი არ არის. ამდენად, სარჩელი უსაფუძვლოდ იქნა მიჩნეული.

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

აპელანტი მიუთითებს, რომ 2017 წლის 15 მაისის მდგომარეობით, შემოსავლების სამსახურის ერთიანი ელექტრონული ბაზის მონაცემებით, ი/მ გ-----ეს ერიცხებოდა აღიარებული საგადასახადო დავალიანება 138 589.09 ლარის ოდენობით. მის მიმართ გავრცელებულია საგადასახადო კოდექსით გათვალისწინებული უზრუნველყოფის ღონისძიებები. გადამხდელის საგადასახადო ვალდებულება წარმოშობილია მისი სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობების ინვენტარიზაციის შედეგად.

აპელანტი მიუთითებს საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 260-ე მუხლის პირველ ნაწილზე, რომლის მიხედვით ინვენტარიზაციის პროცესში იქმნება კომისია შემდგარი იმ პირებისაგან, რომლებიც კარგად იცნობენ საინვენტარიზაციო ქონებას, იციან მისი ფასი და პირველადი აღრიცხვა, აგრეთვე საგადასახადო ორგანოს მოთხოვნის შემთხვევაში - საგადასახადო ორგანოს თანამშრომლები ან/და მის მიერ მოწვეული სპეციალისტები. კონკრეტულ შემთხვევაში ი/მ გ-----ის სმფ-ების ინვენტარიზაციისას შექმნილ კომისიაში დაფიქსირებულია ი/მ მ-----ე, რაც, აპელანტის მოსაზრებით, პირდაპირ მიუთითებს აღნიშნული პირის ურთიერთობასა და დამოკიდებულებას ი/მ გ-----ის სახელით განხორციელებული ეკონომიკური საქმიანობისადმი. ასევე ი/მ გ-----ის მიერ სამეწარმეო საქმიანობა ხორციელდებოდა ქ. გ-----, ქა-----ში მდებარე საცხოვრებელი სახლის სარდაფში, რომელსაც მესაკუთრისგან ფაქტობრივად ქირაობდა მ-----ე.

აპელანტი ყურადღებას ამახვილებს საქმეში წარმოდგენილ ზედნადებზე, რომლის მიხედვით, ვ-----ე ახორციელებს აღნიშნული კომერციული დაწესებულების საქონლით მომარაგებას იმ ავტოსატრანსპორტო საშუალებით, რომელიც რეგისტრირებულია ი/მ გ-----ის სახელზე. სააპელაციო საჩივრის ავტორი არ ეთანხმება სასამართლოს მითითებას აღნიშნული მომსახურების

არაინტენსიურობაზე, რადგანაც სასამართლო პროცესზე მოპასუხის წარმომადგენელმა განაცხადა, რომ ვ-----ე ხსენებული ავტომობილით დღემდე ახორციელებს ობიექტის მომსახურებას. გარდა ამისა, ი/მ მ-----ე და ვ-----ე წარმოადგენენ მეუღლეებს, ასევე, საქმეში წარმოდგენილია მტკიცებულება, რომელიც ადასტურებს აღნიშნული პირების მიერ ერთი და იმავე საღარო აპარატის მონაცვლეობით რეგისტრირებასა და გამოყენებას.

აპელანტი მიუთითებს საგადასახადო კოდექსის მე-19 მუხლის „ზ“ და „თ“ ქვეპუნქტებზე, 246-ე მუხლზე და მიიჩნევს, რომ მოსალოდნელი უზრუნველყოფის ღონისძიებების თავიდან ასარიდებლად მ-----ე და ვ-----ე საქმიანობას ახორციელებენ გ-----ის სახელით ისე, რომ უშუალოდ სარგებლის მიმღები პირები პასუხს არ აგებენ წარმოშობილ დავალიანებაზე. აპელანტი ასევე აღნიშნავს, რომ პირთა ერთმანეთისაგან განურჩევლობის კრიტერიუმის ერთ-ერთი განმსაზღვრელი ნიშანია ეკონომიკური საქმიანობისაგან მოგების მიღების საერთო მიზანი და რამდენიმე პირის მიერ ბიზნესის ერთობლივი მართვა, რაც მოპასუხეთა ქმედებებიდან უტყუარად გამოვლინდა.

აპელანტს მიაჩნია, რომ გორის რაიონული სასამართლოს 2017 წლის 12 დეკემბრის გადაწყვეტილება უნდა გაუქმდეს და ახალი გადაწყვეტილების მიღებით სარჩელი უნდა დაკმაყოფილდეს.

4. გასაჩივრებული გადაწყვეტილების უცვლელად დატოვების 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.

სამოქალაქო საპროცესო კოდექსის 389-ე მუხლის მე-2 ნაწილის „ბ“ ქვეპუნქტის თანახმად, სააპელაციო სასამართლოს გადაწყვეტილება აღწერილობითი და სამოტივაციო ნაწილების ნაცვლად უნდა შეიცავდეს საქმის გარემოებებთან დაკავშირებით გასაჩივრებული გადაწყვეტილების დასკვნებზე მითითებას,

შესაძლო ცვლილებების ან დამატებების გათვალისწინებით.

სამოქალაქო საპროცესო კოდექსის 390-ე მუხლის მე-3 ნაწილის „გ“ ქვეპუნქტის თანახმად, თუ სააპელაციო სასამართლო ეთანხმება პირველი ინსტანციის სასამართლოს შეფასებებს და დასკვნებს საქმის ფაქტობრივ ან/და სამართლებრივ საკითხებთან დაკავშირებით, მაშინ დასაბუთება იცვლება მათზე მითითებით.

5.1. ფაქტობრივი დასაბუთება:

სააპელაციო პალატა დადგენილად მიიჩნევს საქმეში არსებულ შემდეგ ფაქტობრივ გარემოებებს:

5.1.1. სსიპ შემოსავლების სამსახურის საგადასახადო მონიტორინგის დეპარტამენტის 2014 წლის 6 აგვისტოს N3---- ბრძანებით განისაზღვრა ი/მ გ-----ის სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობების ინვენტარიზაციისა და საკონტროლო შესყიდვის/შეთავაზების ჩატარება. (ტ. 1, ს.ფ. 26).

5.1.2. 2014 წლის 29 სექტემბერს ი/მ გ-----ეს გაეგზავნა და იმავე დღეს ჩაბარდა სსიპ შემოსავლების სამსახურის შეტყობინება, რომელსაც თან ახლდა მიმდინარე კონტროლის განხორციელებისა ან/და საგადასახადო კანონმდებლობით დადგენილი ვალდებულებების შეუსრულებლობასთან დაკავშირებით გამოვლენილი სამართალდარღვევების შედეგებთან დაკავშირებით გადაწყვეტილების პროექტი. (ტ. 1, ს.ფ. 53-87).

5.1.3. 2014 წლის 10 ნოემბერს სსიპ შემოსავლების სამსახურის საგადასახადო მონიტორინგის დეპარტამენტის მიერ ი/მ გ----- მიმართ შედგენილი იქნა საგადასახადო სამართალდარღვევის ოქმები N0---- და N0----, რომლებითაც გ-----ე დაჯარიმდა საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 286-ე მუხლის მე-9 ნაწილის (76406,86 ლარით) და ამავე მუხლის მე-4 ნაწილის (57247,75 ლარით) საფუძველზე. (ტ. 1, ს.ფ. 94-95).

5.1.4. საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 241-ე მუხლის საფუძველზე სსიპ შემოსავლების სამსახურის ადმინისტრირების დეპარტამენტის 2016 წლის პირველი მარტის N0---- ბრძანებით ყადაღა დაედო გ-----ის საკუთრებაში არსებულ ან/და ბალანსზე რიცხულ ნებისმიერ ქონებას. (ტ. 1, ს.ფ. 22).

5.1.5. სსიპ შემოსავლების სამსახურის საგადასახადო მონიტორინგის დეპარტამენტის 2013 წლის 26 აგვისტოს N0---- საგადასახადო სამართალდარღვევის ოქმით გ-----ე დაჯარიმდა 500 ლარით იმ

საფუძვლით, რომ ვ-----ე ახორციელდა ი/მ გ-----ის სამეწარმეო საქმიანობისთვის განკუთვნილი საქონლის ტრანსპორტირებას სასაქონლო ზედნადების გარეშე. (ტ. 1, ს.ფ. 105).

5.1.6. 2014 წლის 29 ნოემბერს შპს „ფ-----ს“, შპს „ნ-----ის“, შპს „მ-----ის“, შპს „ვ-----ს“ მიერ გ-----ის, როგორც მყიდველის მიმართ გამოწერილია სასაქონლო ზედნადებები. აღნიშნული სასაქონლო ზედნადებების შესაბამისად, საქონლის ტრანსპორტირება ხორციელდება ვ-----ის მიერ, ხოლო ტრანსპორტირების დასრულების ადგილი არის გ-----.

დადგენილია, რომ ტრანსპორტირება განხორციელებულია გ-----ის კუთვნილი ავტოსატრანსპორტო საშუალებით, სახელმწიფო ნომრით D-----. (ტ. 1, ს.ფ. 19-21; 103).

5.1.7. დადგენილია, რომ 2017 წლის 14 მაისის მდგომარეობით გ-----ეს სახელმწიფოს წინაშე ერიცხება საგადასახადო დავალიანების ძირითადი თანხა 1815 ლარი, ჯარიმა - 136196,61 ლარი და საურავი - 577,48 ლარი. (ტ. 1, ს.ფ. 101).

5.2. სამართლებრივი დასაბუთება:

5.2.1. სააპელაციო სასამართლო მიიჩნევს, რომ პირველი ინსტანციის სასამართლომ არსებითად სწორად გადაწყვიტა სადავო საკითხი; თავის მხრივ, აპელანტმა ვერ მიუთითა და ვერ წარმოადგინა ისეთი არგუმენტები, რომლებზე დაყრდნობითაც შესაძლებელი იქნებოდა საქმეზე დადგენილი ფაქტების სხვაგვარი სამართლებრივი შეფასება.

სააპელაციო სასამართლო განმარტავს, რომ მოცემულ შემთხვევაში წარმოდგენილია 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.

კონკრეტულ შემთხვევაში სადავოა გ-----ის, მ-----ისა და ვ-----
--ის ერთმანეთის ცრუმაგიერ პირებად ცნობის საკითხი.

5.2.2. 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. ამავე 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 სასამართლო მიუთითებს, რომ საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 246-ე მუხლის შინაარსიდან ცხადია, რომ კანონმდებელი არ მიუთითებს კონკრეტულ გარემოებებზე, რომელთა ერთობლიობა ქმნის ცრუმაგიერ პირებად აღიარების საფუძველს. ამასთან, საგადასახადო კოდექსის 246-ე მუხლის შინაარსიდან გამომდინარე, ცრუმაგიერ პირებად აღიარებისათვის სახეზე უნდა იყოს გადასახადის გადამხდელის განსხვავების შეუძლებლობა სხვა იმ პირისაგან, რომელიც გამოყენებულია 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.

„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 2010 წლის 6 ივლისის გადაწყვეტილება საქმეზე №ბს-1546-1476 (კ-09)). შესაბამისად, „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 გადახდევენების მიქცევა, ქონებაზე ყადაღის დადება, ყადაღადადებული ქონების რეალიზაცია, საბანკო ანგარიშზე საინკასო დავალების წარდგენა, გადასახადის გადამხდელის სალაროდან ნაღდი ფულის ამოღება). ცრუმაგიერ პირს წარმოშობს რეალური პირის ქმედება - თავი აარიდოს გადასახადის გადახდევენების უზრუნველყოფის ღონისძიებას და შესაბამისი ქონება მანამდე გადასცეს ცრუმაგიერ პირს, ვიდრე მის მიმართ განხორციელდება შესაბამისი ღონისძიებები.“ (საქართველოს უზენაესი სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატის 2017 წლის 20 აპრილის განჩინება საქმეზე №ბს-167-165(კ-17)).

5.2.3. ცრუმაგიერ პირებად ცნობის შესახებ სარჩელის წარდგენისას კონკრეტული გარემოებების შეფასების შედეგად მოცემული ნორმის საკანონმდებლო მიზნის გათვალისწინებით - უზრუნველყოფილ იქნას აღიარებული საგადასახადო ვალდებულების შესრულება, სასამართლომ უნდა დაადგინოს, საგადასახადო ორგანომ კი უნდა დაამტკიცოს მოპასუხეთა ქმედებების ისეთი ჯაჭვის არსებობა, რაც დაადასტურებს რეალური და ცრუმაგიერი პირების განსხვავების შეუძლებლობასა და გადასახადის გადახდევენების უზრუნველყოფის ღონისძიებებისათვის თავის ასარიდებლად ცრუმაგიერი პირის შექმნასა თუ გამოყენებას. ამასთანავე, ვინაიდან ცრუმაგიერ პირებად ცნობა უშუალოდ არის დაკავშირებული პირის საკუთრების უფლების შეზღუდვასთან, მის ქონებაზე საგადასახადო დავალიანების გადახდევენების უზრუნველყოფის ღონისძიებების გამოყენებასთან, აუცილებელია, რომ აღნიშნული ფაქტი დადგინდეს კანონით დადგენილი ყველა დანაწესის სრული დაცვითა და ფაქტობრივი გარემოებების შესწავლისა და შეფასების შედეგად, რათა არასაკმარისი ფაქტების საფუძველზე პირთა ერთმანეთის ცრუმაგიერად ცნობამ არ გამოიწვიოს კანონით დაცული ინტერესების უკანონო ხელყოფა.

საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 246-ე მუხლის დისპოზიციიდან გამომდინარე, იმისათვის, რომ დადასტურდეს ცრუმაგიერი მფლობელობის ფაქტი, სავალდებულოა დადგინდეს, რომ მოპასუხეები საერთო ეკონომიური ინტერესების საფუძველზე მოქმედებდნენ გადახდევენების უზრუნველყოფის ღონისძიებისათვის თავის არიდების მიზნით. აღნიშნული გარემოების დადგენის თვალსაზრისით, პრინციპული მნიშვნელობა ენიჭება იმ ფაქტის დადასტურებას, რომ მეწარმედ რეგისტრირებულ პირს 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.

სააპელაციო სასამართლო, პირველ ყოვლისა, ყურადღებას გაამახვილებს აპელანტის მითითებაზე მოპასუხეთა ურთიერთდამოკიდებულების შესახებ.

საქართველოს საგადასახადო კოდექსის მე-19 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. ამდენად, სააპელაციო პალატა განმარტავს, რომ ურთიერთდამოკიდებულ პირებს შორის განსაკუთრებული ურთიერთობა გავლენას ახდენს მათ შორის განხორციელებული ეკონომიკური საქმიანობის საგადასახადო რეგულირებაზე, ეკონომიკურ შედეგებსა და საგადასახადო ტვირთის ოდენობის განსაზღვრაზე, რაც არ ქმნის იმავდროულად მათი ცრუმაგიერ პირებად აღიარების საფუძველს.

საგადასახადო კოდექსის მე-19 მუხლის მე-2 ნაწილის „თ“ ქვეპუნქტის მიხედვით, განსაკუთრებულ ურთიერთობებს მიეკუთვნება ურთიერთობები, რომელთა დროსაც პირები ნათესავები არიან, არ ნიშნავს, რომ ისინი იმავდროულად ერთმანეთის ცრუმაგიერი პირები არიან. „ზ“ ქვეპუნქტის თანახმად, თუკი პირები ერთად, პირდაპირ ან არაპირდაპირ აკონტროლებენ მესამე პირს, აღნიშნული ასევე წარმოადგენს განსაკუთრებულ ურთიერთობებს. ამავე მუხლის მე-5 ნაწილით დაკონკრეტებულია, რომ ამ მუხლის მიზნებისათვის კონტროლი გულისხმობს სამეთვალყურეო საბჭოს წევრობას, დირექტორობას და ამ თანამდებობებზე პირების დანიშვნის უფლებას; ხმის უფლების მქონე წილის ან აქციების 20 პროცენტის ფლობას. ამრიგად, როდესაც მოპასუხეებად დასახელებული არიან ფიზიკური პირები, სააპელაციო სასამართლო ვერ გაიზიარებს ადმინისტრაციული ორგანოს მითითებას საქართველოს საგადასახადო კოდექსის მე-19 მუხლის მე-2 ნაწილის „ზ“ ქვეპუნქტზე, რადგან აღნიშნული მუხლით გათვალისწინებული კონტროლის ფორმა მოპასუხეთა მიმართ გამოვლენილი ვერ იქნება.

სააპელაციო სასამართლო მიუთითებს საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 259-ე მუხლის მე-2 ნაწილზე, რომლის მიხედვით, ეკონომიკური საქმიანობის განმახორციელებელი პირის მიერ საქონლის/მომსახურების მიწოდების დროს მომხმარებელბთან ნაღდი ფულით ანგარიშსწორებისას შესაბამისი მონაცემები აღირიცხება საკონტროლო-სალარო აპარატის გამოყენებით. ამდენად, ეკონომიკური საქმიანობის განხორციელებელმა პირმა უნდა უზრუნველყოს საკონტროლო-სალარო აპარატის გამოყენება, რომელიც შესაბამისი წესით რეგისტრირებული და აღრიცხული უნდა იყოს ამ პირზე. იმავდროულად, ნორმატიული აქტებით არ არსებობს რაიმე შეზღუდვა, რომ პირმა მხოლოდ ახალი საკონტროლო-სალარო აპარატით იმუშაოს. შესაბამისად, თუკი ეკონომიკური საქმიანობის განმახორციელებელი პირი წყვეტს ეკონომიკური საქმიანობის განხორციელებას, მას შეუძლია, გაასხვისოს საკონტროლო-

საღარო აპარატი სხვა პირზე. ამასთანავე, საკონტროლო-საღარო აპარატის გამოყენების წესების დარღვევა საგადასახადო სამართალდარღვევას წარმოადგენს. ამდენად, მხოლოდ ის ფაქტი, რომ მოპასუხეებზე დროის სხვადასხვა მონაკვეთში იყო რეგისტრირებული ერთი და იგივე საკონტროლო-საღარო აპარატი, არ ეწინააღმდეგება კანონის მოთხოვნებს. უფრო მეტიც, აღნიშნული არც მეწარმეთა გამიჯვნის პრობლემას ქმნის, რამეთუ საკონტროლო-საღარო აპარატი რეგისტრირდება კონკრეტული მეწარმის სახელზე და შესაბამისად, იძლევა ოპერაციის განმახორციელებელი სუბიექტის დადგენის შესაძლებლობას.

რაც შეეხება ვ-----ის მიერ გ-----ის კუთვნილი ავტომანქანის გამოყენებას, სასაქონლო ზედნადებებით დასტურდება, რომ სატრანსპორტო საშუალების გამოყენება გ-----ის კუთვნილი საქონლის ტრანსპორტირებისთვის ხდებოდა. ამრიგად, ვ-----ე ახორციელებდა მხოლოდ მძღოლის მოვალეობას, როდესაც გ-----ის ავტომანქანით გ-----ის კუთვნილი საქონელი გადაჰქონდა. აღნიშნული კი ვერ იქნება სასამართლოს მიერ გაგებული, როგორც გადასახადის გადამხდელთა ერთმანეთისგან გარჩევის შეუძლებლობა. იმ პირობებშიც კი, თუკი ვ-----ე გ-----ის ავტოსატრანსპორტო საშუალებით საკუთარი საქონლის ტრანსპორტირებას მოახდენდა, ვერც მითითებული გარემოება დაადასტურებდა მეწარმის დამოუკიდებლობის არარსებობას ან მეწარმეთა ერთმანეთისგან განსხვავების შეუძლებლობას. ამასთან, საქმეში წარმოდგენილი სასაქონლო ზედნადებით ხდება ოპერაციის განმახორციელებელ პირთა, მიწოდებული საქონლის სახეობისა და ღირებულების მითითება, შესაბამისად, განხორციელებული ოპერაციაც იდენტიფიცირებადია.

სააპელაციო საჩივარში აპელანტი ასევე მიუთითებს, რომ ი/მ გ-----ის სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობების ინვენტარიზაციისას შექმნილ კომისიაში დაფიქსირებულია ი/მ მ-----ე.

საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 261-ე მუხლის პირველი ნაწილის მიხედვით, გადასახადის გადამხდელის ხელმძღვანელმა (დირექტორმა) ინვენტარიზაციის გონივრულ ვადაში ჩატარების მიზნით, ბრძანების ჩაბარებიდან 2 სამუშაო დღის ვადაში უნდა შექმნას საინვენტარიზაციო კომისია. საინვენტარიზაციო კომისიაში შეყვანილი უნდა იქნენ ის პირები, რომლებიც კარგად იცნობენ საინვენტარიზაციო ქონებას, იციან მისი ფასი და პირველადი აღრიცხვა, აგრეთვე საგადასახადო ორგანოს მოთხოვნის შემთხვევაში – საგადასახადო ორგანოს თანამშრომლები ან/და მის მიერ მოწვეული სპეციალისტები. საინვენტარიზაციო კომისია ვალდებულია სრულად და დროულად აღრიცხოს სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობები ან/და ძირითადი საშუალებები წარმოებისა და შენახვის ადგილზე, შეუდაროს

აღრიცხვის შედეგები ბუღალტრული აღრიცხვის შესაბამის მონაცემებს და ყოველივე ეს შეიტანოს სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობების ან/და ძირითადი საშუალებების აღწერის ოქმში. ამრიგად, საინვენტარიზაციო კომისიაში მ-----ის შეყვანა, კომისიის მიზნებისა და მუშაობის სპეციფიკის გათვალისწინებით, შესაძლებელია ეფუძნებოდეს პირის კვალიფიკაციისა და პიროვნებისადმი ნდობას და ვერ მიიჩნევა საგადასახადო კოდექსის 246-ე მუხლით გათვალისწინებულ მაკვალიფიცირებელ ნიშნად.

სააპელაციო სასამართლო მიუთითებს საქართველოს ადმინისტრაციული საპროცესო კოდექსის მე-4 მუხლზე, რომლის მიხედვითაც, ადმინისტრაციული საქმის განხილვისას მხარეები სარგებლობენ საქართველოს სამოქალაქო საპროცესო კოდექსის მე-4 მუხლით მინიჭებული უფლება-მოვალეობებით, ამასთან, სასამართლო უფლებამოსილია თავისი ინიციატივით მიიღოს გადაწყვეტილება დამატებითი ინფორმაციის ან მტკიცებულების წარმოსადგენად. ამავე კოდექსის მე-17 მუხლის პირველი ნაწილის თანახმად, მოსარჩელე ვალდებულია დაასაბუთოს თავისი სარჩელი და წარადგინოს შესაბამისი მტკიცებულებები. მოპასუხე ვალდებულია წარადგინოს წერილობითი პასუხი (შესაგებელი) და შესაბამისი მტკიცებულებები.

საქართველოს სამოქალაქო საპროცესო კოდექსის მე-4 მუხლით განმტკიცებულია შეჯიბრებითობის პრინციპი. კერძოდ, სამართალწარმოება მიმდინარეობს შეჯიბრებითობის საფუძველზე. მხარეები სარგებლობენ თანაბარი უფლებებითა და შესაძლებლობებით, დაასაბუთონ თავიანთი მოთხოვნები, უარყონ ან გააქარწყლონ მეორე მხარის მიერ წამოყენებული მოთხოვნები, მოსაზრებები თუ მტკიცებულებები. მხარეები თვითონვე განსაზღვრავენ, თუ რომელი ფაქტები უნდა დაედოს საფუძვლად მათ მოთხოვნებს ან რომელი მტკიცებულებებით უნდა იქნეს დადასტურებული ეს ფაქტები. ამავე კოდექსის 102-ე მუხლის თანახმად, თითოეულმა მხარემ უნდა დაამტკიცოს გარემოებანი, რომლებზედაც იგი ამყარებს თავის მოთხოვნებსა და შესაგებელს. 105-ე მუხლის მე-2 ნაწილით კი განსაზღვრულია, რომ სასამართლო აფასებს მტკიცებულებებს თავისი შინაგანი რწმენით, რომელიც უნდა ემყარებოდეს მათ ყოველმხრივ, სრულ და ობიექტურ განხილვას, რის შედეგადაც მას გამოაქვს დასკვნა საქმისათვის მნიშვნელობის მქონე გარემოებების არსებობის ან არარსებობის შესახებ.

ამრიგად, ადმინისტრაციული თუ სასამართლო წარმოებისას მიღებული გადაწყვეტილება ეფუძნება მხარეთა მიერ წარდგენილი მტკიცებულებების სრულად, ყოველმხრივ და ობიექტურად გამოკვლევას, შესწავლასა და შეფასებას. ამდენად, მიუთითებს რა კონკრეტულ ფაქტობრივ გარემოებაზე, მხარემ უნდა წარადგინოს შესაბამისი ფაქტის დამადასტურებელი მტკიცებულებები. მტკიცებულებას შეიძლება წარმოადგენდეს მხარეთა ახსნა-

განმარტება, მოწმეთა ჩვენება, ფაქტების კონსტატაციის მასალები, წერილობითი თუ ნივთიერი მტკიცებულებები და ექსპერტთა დასკვნები. ამასთან, სამოქალაქო საპროცესო კოდექსის 102-ე მუხლის მე-3 ნაწილით ცალსახადაა განსაზღვრული, რომ საქმის გარემოებები, რომლებიც კანონის თანახმად უნდა დადასტურდეს გარკვეული სახის მტკიცებულებებით, არ შეიძლება დადასტურდეს სხვა სახის მტკიცებულებებით.

სააპელაციო სასამართლო მიიჩნევს, რომ შემოსავლების სამსახურის მიერ მითითებული გარემოებები ცალ-ცალკე და ერთობლიობაში არ ქმნის საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 246-ე მუხლით გათვალისწინებული ცრუმაგიერი პირების დადგენის სამართლებრივ საფუძველს, ვინაიდან არ დასტურდება მოპასუხეთა მიერ ურთიერთშორის ისეთი კავშირის შექმნა, რაც საგადასახადო ორგანოსთვის დააბრკოლებდა კონკრეტულ დასაბეგრ ოპერაციებზე გადასახადის გადამხდელი პირის იდენტიფიცირებას. ასევე, სახეზე არ არის მტკიცებულებათა ერთობლიობა, რომელიც დაადასტურებდა, რომ მ-----ე, ვ-----ე და გ-----ე, მათ მიერ განხორციელებული ოპერაციების ერთობლიობით, მოქმედებდნენ კუთვნილი საგადასახადო ვალდებულებების თავიდან აცილების მიზნით. არ დასტურდება, რომ გ-----ემ საგადასახადო დავალიანების წარმოშობის შემდეგ სწორედ გადასახადების გადახდევინების უზრუნველყოფის ღონისძიებებისგან თავის არიდების მიზნით განარიდა ქონება - გადასცა მოპასუხედ დასახელებულ პირებს. შესაბამისად, ასევე არ დასტურდება მოპასუხეთა მოქმედებები კონკრეტული ოპერაციის განხორციელებაზე გადასახადების გადახდევინების უზრუნველყოფის ღონისძიების შესაძლო გამოყენებისაგან ქონების გარიდების მიზნით.

6. შემაჯამებელი სასამართლო დასკვნა:

ყოველივე აღნიშნულიდან გამომდინარე სააპელაციო პალატა მიიჩნევს, რომ სახეზე არ არის გადაწყვეტილების გაუქმების სამოქალაქო საპროცესო კოდექსის 393-ე და 394-ე მუხლებით გათვალისწინებული ფაქტობრივი და სამართლებრივი საფუძვლები, რის გათვალისწინებითაც სააპელაციო საჩივარი არ უნდა დაკმაყოფილდეს და გორის რაიონული სასამართლოს 2017 წლის 12 დეკემბრის გადაწყვეტილება უნდა დარჩეს უცვლელად.

7. საპროცესო ხარჯები:

აპელანტი გათავისუფლებულია სახელმწიფო ბაჟის გადახდისაგან, „სახელმწიფო ბაჟის შესახებ“ საქართველოს კანონის მე-5 მუხლის პირველი

პუნქტის „ლ“ ქვეპუნქტის საფუძველზე.

ს ა რ ე ზ ო ლ უ ც ი ო ნ ა წ ი ლ ი:

თბილისის სააპელაციო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატამ იხელმძღვანელა საქართველოს ადმინისტრაციული საპროცესო კოდექსის პირველი, მე-12 მუხლებით, საქართველოს სამოქალაქო საპროცესო კოდექსის 257-ე, 372-ე, 386-ე, 390-391-ე, 397-ე მუხლებით და

დ ა ა დ გ ი ნ ა :

1. სსიპ შემოსავლების სამსახურის სააპელაციო საჩივარი არ დაკმაყოფილდეს;
2. უცვლელად დარჩეს გორის რაიონული სასამართლოს 2017 წლის 12 დეკემბრის გადაწყვეტილება;
3. განჩინება შეიძლება გასაჩივრდეს საკასაციო წესით, საქართველოს უზენაესი სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატაში (მდებარე: თბილისი, ძმები ზუბალაშვილების ქ. №32), დასაბუთებული განჩინების მხარეთათვის გადაცემიდან 21 (ოცდაერთი) დღის ვადაში, თბილისის სააპელაციო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატის მეშვეობით (მდებარე: თბილისი, გრ. რობაქიძის გამზირი №7ა).

თავმჯდომარე

თამარ ონიანი

**მოსამართლეები
ჩოხელი**

მანანა

გიორგი ტყავაძე