



გადაწყვეტილება

საქართველოს სახელით
შესავალი ნაწილი

31 იანვარი, 2019 წელი
თბილისი

ქ.

თბილისის სააპელაციო სასამართლოს
ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატა

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

აპელანტი (მოსარჩელე) - სსიპ შემოსავლების სამსახური;

მოწინააღმდეგე მხარეები (მოპასუხეები) - ლ-----ი, ხ-----ი,
შპს „ი-----“, ი/მ თ----- ნ-----ი;

დავის საგანი - ცრუმაგიერ პირებად აღიარება;

გასაჩივრებული გადაწყვეტილება - გორის რაიონული სასამართლოს 2018
წლის 26 აპრილის გადაწყვეტილება;

საქმის განხილვის ფორმა - ზეპირი მოსმენის გარეშე

1. სასარჩელო მოთხოვნა:

1.1. ლ-----ი, ხ-----ი, შპს „ი-----“ და ი/მ თ----- ნ-----ი
ცნობილი იქნენ ერთმანეთის ცრუმაგიერ პირებად.

2. მოპასუხეების პოზიცია:

2.1. მოპასუხეებმა სარჩელი არ ცნეს.

3. გასაჩივრებული გადაწყვეტილების დასკვნები:

გასაჩივრებული გადაწყვეტილების სარეზოლუციო ნაწილი:

სსიპ „შემოსავლების სამსახურის“ სარჩელი ლ-----ის, ხ-----ის,

შპს „ი-----“-ს და ი.მ თ----- ნ-----ის მიმართ მოპასუხეების ერთმანეთის ცრუმაგიერ პირებად ცნობის შესახებ არ დაკმაყოფილდა.

4. გასაჩივრებული გადაწყვეტილებით დადგენილი ფაქტები:

4.1. ი.მ თ----- ნ-----ი (ს-----) რეგისტრირებულია სამეწარმეო რეესტრში 2009 წლის 05 ოქტომბრიდან, მისი იურიდიული მისამართია: ქ.გ-----, ნ-----ის ქ. №--, საქმიანობის სფერო კი საბითუმო ვაჭრობა, სასურსათო მაღაზიაში.

4.2. ი.მ თ----- ნ-----ის (ს-----) აღიარებული საგადასახადო დავალიანება 2017 წლის 26 აპრილის მდგომარეობით შეადგენს 519007,01 ლარს.

4.3. შპს „ი-----“ (ს-----) რეგისტრირებულია სამეწარმეო რეესტრში 2014 წლის 14 ნოემბერს, მისი იურიდიული მისამართია: ქ.გ-----, შ-----ის ქ-----, აღნიშნული შპს-ს დირექტორი და 100% წილის მფლობელი არის ხ----- -ი (პ-----).

4.4. ი.მ თ----- ნ-----ის მიერ სამეწარმეო საქმიანობის პერიოდში მასთან გამყიდვლის პოზიციაზე მუშაობდნენ ლ-----ი და ხ-----ი, ხოლო ი.მ თ----- ნ-----ის მიერ სამეწარმეო საქმიანობის შეწყვეტის შემდგომ, შპს „ი-----ი“ ლ-----მა აღნიშნულ პოზიციაზე გააგრძელა მუშაობა.

4.5 ი.მ თ----- ნ-----ის სახელზე რეგისტრირებული საკონტროლო-სალარო აპარატები N----- და N----- 2014 წლის 01 და 22 დეკემბერს რეგისტრაციიდან მოიხსნა და დარეგისტრირდა შპს „ი-----ს“ სახელზე. 2014 წლის 02 დეკემბრის №----- სასაქონლო ზედნადებით 13598,41 ლარის საქონელი, ხოლო 2014 წლის 03 დეკემბრის №----- სასაქონლო ზედნადებით 12834,15 ლარის საქონელი გაასხვისა შპს „ი-----“-ის სახელზე.

4.6 ი.მ თ----- ნ-----ის 2014 წლის 22 სექტემბრის სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობების საინვენტარიზაციო კომისიის შექმნის შესახებ ბრძანების თანახმად, საინვენტარიზაციო კომისიის წევრებად შეყვანილ იქნენ ლ-----ი და ხ-----ი.

4.7. ლ-----ის სახელზე 2015 წლის 02 თებერვალს რეგისტრირებულ იქნა ავტომანქანა V-----; ლ-----ს სს „თ-----ში“ 03.08.2011 წლიდან 01.11.2013 წლამდე, ხოლო სს „პ-----ში“ 01.11.2013 წლიდან 05.02.2015 წლამდე ჰქონდა გახსნილი ანაბარი; ლ-----ს 2009, 2012, 2014 წლებში გასესხებული ჰქონდა ფულადი თანხა, სხვადასხვა პირზე.

5. დადგენილი ფაქტები პირველი ინსტანციის სასამართლომ სამართლებრივად შემდეგნაირად შეაფასა:

სასამართლომ აღნიშნა, რომ საქმეში არსებული მტკიცებულებებით არ დასტურდება მოპასუხე ფიზიკური პირების ნათესაური კავშირი, თუმცა, აღნიშნული ფაქტის დადასტურების შემთხვევაშიც იგი ვერ გახდება მათი ურთიერთდამოკიდებულ პირებად ცნობის საფუძველი, რადგან არ დგინდება მათ შორის განსაკუთრებული ურთიერთობები სამეწარმეო საქმიანობის ამა თუ იმ მიზნით და ფორმით ერთობლივად განხორციელებისათვის.

სასამართლომ მიუთითა დადგენილ გარემოებაზე, რომ ი.მ თ----- ნ-----ი სამეწარმეო რეესტრში დარეგისტრირდა 2009 წლის 05 ოქტომბერს, მისი საქმიანობის სფერო იყო საბითუმო ვაჭრობა სასურსათო მაღაზიაში, აღნიშნულ მაღაზიაში გამყიდვლის პოზიციაზე მუშაობდნენ ლ-----ი და ხ-----ი, თუმცა საქმეზე არ იქნა წარმოდგენილი იმის დამადასტურებელი მტკიცებულებები, რომ აღნიშნული პირები ი.მ თ----- ნ-----ის მიერ სამეწარმეო საქმიანობის განხორციელებაში რაიმე მონაწილეობას იღებდნენ, ამასთან, სასამართლომ გაითვალისწინა ის გარემოება, რომ შპს „ი-----“ სამეწარმეო რეესტრში დაარეგისტრირა ხ-----მა, ჯერ კიდევ მაშინ, როდესაც სამეწარმეო საქმიანობას ახორციელებდა ი.მ თ----- ნ-----ი. შპს „ი-----ს“ 100% წილის მფლობელი და დირექტორი არის ხ-----ი და მოსარჩელეს არ წარმოუდგენია იმის დამადასტურებელი მტკიცებულება, თუ რა წვლილი მიუძღვის ი.მ თ----- ნ-----ს შპს „ი-----ს“ სამეწარმეო საქმიანობაში. სასამართლომ ასევე აღნიშნა, რომ დაუსაბუთებელია მოსარჩელის პოზიცია იმის შესახებ, რომ ლ-----მა შეიძინა ავტომანქანა და უძრავი ქონება, მაშინ როდესაც შემოსავლების სამსახურის ერთიანი ელექტრონული ბაზის მონაცემებით, ფიზიკური პირის მიერ მიღებული შემოსავლების შესახებ ინფორმაციის თანახმად, მისი ყოველთვიური ხელფასი საშუალოდ შეადგენდა 250 ლარს, კინაიდან მოწმეთა ჩვენებებით, ისევე როგორც საქმეზე მოპასუხის მიერ წარმოდგენილი მტკიცებულებებით დადასტურდა ის ფაქტი, რომ ლ-----ს გახსნილი ჰქონდა ანაბარი, ასევე სხვადასხვა წლებში გასესხებული ჰქონდა გარკვეული რაოდენობის თანხები.

სარჩელში მითითებული გარემოებების გათვალისწინებით სასამართლომ მიიჩნია, რომ სასარჩელო მოთხოვნა არ არის შესაბამისობაში საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 246-ე მუხლის პირველ ნაწილთან, რომლის მიხედვით პრაქტიკულად შეუძლებელი უნდა იყოს გადასახადის გადამხდელის განსხვავება სხვა პირისგან და ეს პირი გამოყენებული უნდა იყოს გადასახადის გადამხდელის უზრუნველყოფის ღონისძიებებისთვის თავის არიდების მიზნით.

6. სსიპ შემოსავლების სამსახურის სააპელაციო მოთხოვნა:

გორის რაიონული სასამართლოს 2018 წლის 26 აპრილის გადაწყვეტილების გაუქმება და ახალი გადაწყვეტილების მიღებით სასარჩელო მოთხოვნის დაკმაყოფილება.

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

სააპელაციო საჩივრის ავტორი მიიჩნევს, რომ სასამართლომ არ გაითვალისწინა, როგორც საჯარო ინტერესები, ასევე უზენაესი სასამართლოს მიერ მსგავს საქმეებზე დადგენილი პრაქტიკა და მიიღო გადაწყვეტილება სარჩელის დაკმაყოფილებაზე უარის თქმის თაობაზე.

აპელანტი მიუთითებს საქმეზე დადგენილ ფაქტობრივ გარემოებებზე, ასევე საქართველოს უზენაესი სასამართლოს 2018 წლის 14 ივნისის Nბს-1195-1189(კ-17) გადაწყვეტილებაზე და განმარტავს, რომ ეკონომიკური საქმიანობის განხორციელების გზით მოგების მიღების საერთო მიზანი მნიშვნელოვანი კრიტერიუმია განურჩევლობასთან მიმართებით. საქმის მასალებით დადასტურებულია, რომ სახეზეა ნათესაური კავშირის მქონე პირების მიერ საერთო ბიზნესის წარმოება და ახალი სუბიექტის შექმნით საგადასახადო ვალდებულების უზრუნველყოფის ღონისძიებებისაგან თავის არიდება.

7. სააპელაციო სასამართლოს მიერ გასაჩივრებული გადაწყვეტილების შეცვლის, სარჩელის ნაწილობრივ დაკმაყოფილების 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. წინამდებარე საქმეში ფაქტობრივი გარემოებები სადავო არაა; სადავოა მხოლოდ ამ გარემოებების სამართლებრივი შეფასება; ამდენად, სააპელაციო პალატა მიუთითებს პირველი ინსტანციის სასამართლოს მიერ დადგენილ ფაქტებზე, ხოლო სამართლებრივი შეფასების თვალსაზრისით აღნიშნავს შემდეგს:

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

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

სააპელაციო პალატა განმარტავს, რომ პირთა ცრუმაგიერად ცნობა წარმოადგენს საგადასახადო დავალიანების გადახდევინებისათვის უზრუნველყოფის ღონისძიების გამოყენების ერთ-ერთ მნიშვნელოვან ინსტრუმენტს. აღიარებითი სარჩელის დაკმაყოფილების პირობებში საგადასახადო ორგანოს წარმოეშება სამართლებრივი საფუძველი აამოქმედოს 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 მე-19 მუხლი წარმოადგენს საკუთრების უფლების დაცვის გარანტს, ისევე როგორც 67-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 გადახდევის 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 გადახდევისთვის 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 წარმოეშება 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 გადახდევისაგან 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 კონტრაქტენტი 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 ეკონომიური 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 თ----- ნ-----ი სამეწარმეო რეესტრში რეგისტრირებულია ინდივიდუალურ მეწარმედ 2009 წლის 05 ოქტომბერს. მეწარმის საქმიანობას წარმოადგენდა საბითუმო ვაჭრობა სასურსათო

მაღაზიაში. მხარეთა შორის დავას არ იწვევს, რომ ინდ.მეწარმესთან დასაქმებულნი იყვნენ ხ-----ი და ლ-----ი. საგულისხმოა, რომ შემოსავლების სამსახური აპელირებს თ----- ნ-----ის, ხ-----ისა და ლ-----ის ნათესაურ კავშირზე. აღნიშნულზე მითითება ასევე გაკეთებული აქვს ხ-----ს პირველი ინსტანციის სასამართლოში წარდგენილ შესაგებელში (ს.ფ. 103). შესაბამისად, პალატა დადასტურებულად მიიჩნევს ფაქტს იმის შესახებ, რომ დასახელებული პირები წარმოადგენენ ერთმანეთის ნათესავებს.

დადგენილ გარემოებას წარმოადგენს, რომ შემოსავლების სამსახურმა 2014 წლის 10 ოქტომბრის N---- ბრძანების საფუძველზე დაიწყო ი.მ. თ----- ნ-----ის საქმიანობის საგადასახადო შემოწმება. საგადასახადო შემოწმება ფაქტობრივად დაიწყო 2014 წლის 13 ოქტომბერს და დამთავრდა 2015 წლის 16 იანვარს. საგულისხმოა, რომ ი.მ. თ----- ნ-----ის საგადასახადო შემოწმების დაწყებიდან მალევე - 2014 წლის 14 ნოემბერს ხ-----მა სამეწარმეო რეესტრში დაარეგისტრირა შპს „ი-----“. ახლადრეგისტრირებულმა კომპანიამ მის სახელზე გადაიფორმა ი.მ. თ----- ნ-----ის სახელზე რეგისტრირებული 2 ერთეული საკონტროლო სალარო აპარატი, ასევე 2014 წლის 02 და 03 დეკემბრის სასაქონლო ზედნადებებით მისგანვე შეიძინა ჯამში 26 432.56 ლარის (13598,41ლ+12834,15ლ) ღირებულების სასაქონლო მატერიალური ფასეულობა. შპს „ი-----მა“ განაგრძო იგივე მისამართზე, იგივე სახის საქმიანობა, რასაც ეწეოდა ი.მ. თ----- ნ-----ი. ამასთან, ახლადრეგისტრირებულმა კომპანიამ ეკონომიკური საქმიანობის განხორციელება განაგრძო იგივე თანამშრომლების მეშვეობით - ხ-----ი, როგორც თავად კომპანიის დამფუძნებელი, დირექტორი და ლ-----ი, როგორც გამყიდველი.

დადგენილია, რომ საგადასახადო შემოწმების შედეგად, ი.მ. თ----- ნ-----ს წარმოეშვა ბიუჯეტის წინაშე შეუსრულებელი საგადასახადო დავალიანება, რამაც 2017 წლის 26 აპრილის მდგომარეობით შეადგინა 519 007,01 ლარი. საგადასახადო ორგანოს მიერ გადასახადის უზრუნველყოფის მიზნით ი.მ. თ----- ნ-----ის მიმართ გამოყენებულ იქნა უზრუნველყოფის ღონისძიება (საგადასახადო გირავნობა/იპოთეკა და ქონებაზე ყადაღის დადება), თუმცა გატარებულმა ღონისძიებებმა შედეგი ვერ გამოიღო, რადგან გადასახადის გადამხდელს აღარ უფიქსირდება რაიმე სახის ქონება ან/და შემოსავალი, რაც შესაძლებელია გამოყენებული ყოფილიყო საგადასახადო დავალიანების უზრუნველყოფისათვის.

პალატას მიაჩნია, რომ ი.მ. თ----- ნ-----ისა და ხ-----ის მიერ შპს „ი-----ს“ მეშვეობით, განხორციელებული ეკონომიკური ოპერაციის შედეგად ი.მ. თ----- ნ-----ის საგადასახადო დავალიანება აღმოჩნდა არაუზრუნველყოფილი, ხოლო სამეწარმეო საქმიანობა გაგრძელდა ყოველგვარი ვალდებულების გარეშე. თ----- ნ-----სა და ხ-----ს შორის არსებულმა მჭიდრო ურთიერთობამ/ნათესაურმა კავშირმა განაპირობა

მხარეთა შორის იმგვარი ნდობის არსებობა, რომ ერთობლივად განხორციელებინათ ეკონომიკური ოპერაცია, რომლის მიზანს წარმოადგენდა, საქართველოს კონსტიტუციით გარანტირებული ვალდებულების უგულვებელყოფა - კუთვნილი გადასახადის გადახდისასგან თავის არიდება.

მითითებული ფაქტობრივი გარემოებების ურთიერთშეჯერების შედეგად, სააპელაციო პალატა აღნიშნავს, რომ ი.მ. თ----- ნ-----ის საგადასახადო ვალდებულების წარმოშობის მოლოდინში, საგადასახადო შემოწმების პერიოდში, განხორციელა კონკრეტული ეკონომიკური ხასიათის ოპერაციები, რომლის შედეგად მოახდინა სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობების რეალიზაცია იმგვარად, რომ საწარმოს დარჩა მხოლოდ ბიუჯეტის წინაშე შეუსრულებელი საგადასახადო ვალდებულებები, ხოლო რეალიზებული საქონლით, შემსყიდველმა კომპანიამ განაგრძო იგივე საქმიანობა, ყოველგვარი შეუსრულებელი ვალდებულების გარეშე. სააპელაციო პალატას მიაჩნია, რომ სწორედ დასახელებულ ფაქტობრივ გარემოებათა ჯაჭვი მიუთითებს კონტრაქტ პირებს შორის განხორციელებული ოპერაციის მიზანზე - ეკონომიკური საქმიანობა გაგრძელდეს იმგვარად, რომ ინდ.მეწარმემ თავი აარიდოს საგადასახადო ვალდებულების გადახდევინების მიზნით მოსალოდნელ უზრუნველყოფის ღონისძიებას. შპს „ი-----“ გამოყენებულია ი.მ. თ----- ნ-----ის საგადასახადო ვალდებულებისათვის თავის არიდების მიზნით, ხ-----ის მეშვეობით. სამივე სუბიექტს გააჩნდა ერთი მიზანი - საგადასახადო ვალდებულებისაგან თავის არიდება, ეკონომიკური საქმიანობის გაგრძელება დავალიანების გარეშე. აღნიშნული კი ქმნის საგადასახადო კოდექსის 246-ე მუხლით გათვალისწინებულ შემადგენლობას, პირთა ცრუმაგიერად ცნობის თაობაზე.

ყოველივე ზემოაღნიშნული სააპელაციო სასამართლოს აძლევს საფუძველს გაიზიაროს აპელანტის პოზიცია იმის თაობაზე, რომ ურთიერთდამოკიდებულ პირთა შორის ი.მ. თ----- ნ-----ის, შპს „ი-----ს“ და ხ-----ს შორის განხორციელებული ოპერაცია ემსახურებოდა მხოლოდ საერთო მიზანს - საგადასახადო ვალდებულების გადახდევინების უზრუნველყოფის ღონისძიებისაგან თავის არიდებას, რაც მათი ცრუმაგიერ პირებად ცნობის საფუძველს წარმოადგენს.

რაც შეეხება ლ-----ის ცრუმაგიერ პირად ცნობას, სააპელაციო პალატა არ ეთანხმება აპელანტის პოზიციას და განმარტავს, რომ საქმეში არსებული მტკიცებულებებით დასტურდება, რომ ლ-----ი იყო თანამშრომელი - გამყიდველი როგორც ი.მ. თ----- ნ-----თან, ასევე შპს „ი-----ი“. დასახელებული საქმიანობა არ შეიცავს პირთა ცრუმაგიერად ცნობის კანონმდებლობით გათვალისწინებულ შემადგენლობას. სხვადასხვა სამეწარმეო სუბიექტთან, თუნდაც ცრუმაგიერ პირებთან, შრომით ურთიერთობაში მყოფი პირები ვერ ჩაითვლებიან ცრუმაგიერ პირებად, თუკი არ დასტურდება მათ მიერ იმგვარი ოპერაციის განხორციელება, რომელიც

მიმართული იქნება გადასახადის გადახდევინებისაგან თავის არიდებისკენ. ამგვარი ქმედება, განხორციელებული ლ-----ის მხრიდან, საქმეში არსებული მტკიცებულებებით არ დასტურდება. ამასთან, პალატას უსაფუძვლოდ მიაჩნია, საგადასახადო ორგანოს მითითება მასზედ, რომ ლ-----მა 250 ლარის სახელოფასო შემოსავლის პირობებში შეიძინა უძრავი ქონება და ავტომანქანა. აღნიშნული ქმედება შემხებლობაში არ არის პირთა ცრუმაგიერად ცნობასთან. იგი არ მიუთითებს საგადასახადო ვალდებულების გადახდევინების უზრუნველყოფის ღონისძიებებისაგან თავის არიდებაზე.

ყოველივე ზემოაღნიშნულიდან გამომდინარე, სააპელაციო სასამართლო მიიჩნევს, რომ ნაწილობრივ უნდა დაკმაყოფილდეს შემოსავლების სამსახურის სააპელაციო საჩივარი, გაუქმდეს გასაჩივრებული გადაწყვეტილება და ნაწილობრივ დაკმაყოფილდეს სსიპ შემოსავლების სამსახურის სარჩელი; ცრუმაგიერ პირებად იქნენ ცნობილნი ი.მ. თ----- ნ-----ი, შს „ი-----“ და ხ-----ი.

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 ე ტ ი ლ ე ბ ა:

1. სსიპ შემოსავლების სამსახურის სააპელაციო საჩივარი დაკმაყოფილდეს ნაწილობრივ;
2. გაუქმდეს გორის რაიონული სასამართლოს 2018 წლის 26 აპრილის გადაწყვეტილება და მიღებულ იქნეს ახალი გადაწყვეტილება;
3. სსიპ შემოსავლების სამსახურის სარჩელი დაკმაყოფილდეს ნაწილობრივ;
4. აღიარებულ იქნენ ერთმანეთის ცრუმაგიერ პირებად ი.მ. თ----- ნ-----ი, შპს „ი-----“ და ხ-----ი;
5. სსიპ შემოსავლების სამსახურის სარჩელი ლ-----ის ცრუმაგიერ პირად აღიარების ნაწილში არ დაკმაყოფილდეს;

6. აპელანტი განთავისუფლებულია სახელმწიფო ბაჟის გადახდისაგან;

7. 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 -