



გ ა ნ ჩ ი ნ ე ბ ა
საქართველოს სახელით

22 თებერვალი, 2019 წელი
თბილისი

თბილისის სააპელაციო სასამართლოს
ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატამ
შემდეგი შემადგენლობით:

თავმჯდომარე - მერაბ ლომიძე
მოსამართლეები - თეა ძიმისტარაშვილი
მირანდა ერემაძე

საქმის განხილვის ფორმა - ზეპირი მოსმენის გარეშე

აპელანტი (მოსარჩელე) - სსიპ შემოსავლების სამსახური

მოწინააღმდეგე მხარეები (მოპასუხეები) - შპს „თ-----“, გ-----, რ-----
-----ი, ზ-----, თ-----

დავის საგანი - ცრუმაგიერ პირებად ცნობა

გასაჩივრებული გადაწყვეტილება - გორის რაიონული სასამართლოს 2017 წლის 21 ნოემბრის გადაწყვეტილება

1. აპელანტის მოთხოვნა - გასაჩივრებული გადაწყვეტილების გაუქმება და ახალი გადაწყვეტილების მიღებით სარჩელის დაკმაყოფილება

2. გასაჩივრებული გადაწყვეტილების დასკვნებზე მითითება

გასაჩივრებული გადაწყვეტილების სარეზოლუციო ნაწილი:

გორის რაიონული სასამართლოს 2017 წლის 21 ნოემბრის გადაწყვეტილებით სსიპ შემოსავლების სამსახურის სარჩელი შპს „თ-----“, გ-----ის, რ-----

ის, ზ-----ისა და თ-----ის მიმართ, მოპასუხეების ერთმანეთის ცრუმაგიერ პირებად ცნობის შესახებ, არ დაკმაყოფილდა.

რაიონული სასამართლოს დასკვნები ფაქტობრივ გარემოებებთან დაკავშირებით:

2.1. რაიონულმა სასამართლომ დადგენილად მიიჩნია, რომ თ----- ზ----- ეები არიან გ-----ის მამა და ძმა, ხოლო რ-----ი - ზ-----ის მეუღლე.

2.2. გ-----ე ინდივიდუალურ მეწარმედ დარეგისტრირდა 2011 წლის 8 დეკემბერს; მისი იურიდიული ადგილსამყოფელი კ-----ს სოფელი კ-----ა.

2.3. ინდ. მეწარმე გ-----ის აღიარებული საგადასახადო დავალიანება 2017 წლის 6 ოქტომბრის მდგომარეობით 8 543,81 ლარია, საიდანაც 2017 წლის 20 ოქტომბერს გადახდილია 5 750 ლარი.

2.4. შპს „თ-----“ დარეგისტრირდა 2016 წლის 8 ივლისს, რომლის პარტნიორი 100 %-იანი წილით და დირექტორი გ-----ის რძალი რ-----ია; მისი იურიდიული ადგილსამყოფელი კ-----ს სოფელი კ-----ა.

2.5. გ-----ის სახელზე რიცხული ავტომანქანები გადაფორმდა მისი მამის - თ-----ისა და ძმის - ზ-----ის სახელზე.

დასკვნები სამართლებრივ გარემოებებთან დაკავშირებით

2.6. რაიონულმა სასამართლომ განმარტა, რომ საქართველოს საგადასახადო კოდექსის მე-19 მუხლის 1-ლი 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 „ე“ (ერთი პირი პირდაპირ ან არაპირდაპირ აკონტროლებს მეორე 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. მითითებული მუხლის შინაარსის ანალიზიდან გამომდინარე, რაიონულმა სასამართლომ მიიჩნია, 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. რაიონული სასამართლოს მოსაზრებით, მოცემულ შემთხვევაში არ დასტურდება ის ფაქტი, რომ მოპასუხეებს შორის იყო საქართველოს საგადასახადო კოდექსის მე-19 მუხლით განსაზღვრული განსაკუთრებული ურთიერთობები. საქმეზე არ არის წარმოდგენილი არც ერთი მტკიცებულება, რომ ინდ. მეწარმე გ-----ეს გააჩნდა მე-19 მუხლით განსაზღვრული განსაკუთრებულ ურთიერთობები სამეწარმეო საქმიანობის ამა თუ იმ მიზნით და ფორმით ერთობლივად განხორციელებისათვის შპს „თ-----ან“ ან ფიზიკურ პირებთან - რ-----თან, თ----- ზ-----ებთან მიმართებაში. როგორც აღინიშნა, ამ მუხლის მიზნებისათვის კონტროლი გულისხმობს სამეთვალყურეო საბჭოს წევრობას, დირექტორობას და ამ თანამდებობებზე პირების დანიშვნის უფლებას ან ხმის უფლების მქონე წილის ან აქციების 20 პროცენტის ფლობას. საქმის მასალებით კი მოპასუხეები წარმოადგენენ ერთმანეთისაგან დამოუკიდებელ ფიზიკურ და იურიდიულ პირებს. რაიონული სასამართლოს მითითებით, ის ფაქტი, რომ ინდ. მეწარმე გ----- -----ე და შპს „თ-----“ ერთი და იგივე ფაქტობრივ მისამართზე იმავე სახის სამეწარმეო საქმიანობას ახორციელებენ, დადასტურების შემთხვევაშიც კი არ ქმნის მათ ურთიერთდამოკიდებულ პირებად მიჩნევის საკმარის საფუძველს, რადგან ცალკე აღებული ეს ქმედებები, სხვა გარემოებების გარეშე, წარმოადგენს ჩვეულებრივ სამეწარმეო საქმიანობას. რაიონული სასამართლოს მოსაზრებით, 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. მოსარჩელის მხრიდან კი არ

წარმოდგენილა საქმისათვის მნიშვნელობის მქონე ისეთი მტკიცებულებები, რომლებიც სასამართლოს მისცემდა იმის მყარად დასკვნის საფუძველს, რომ გადასახადის გადამხდელის განსხვავება შეუძლებელია დანარჩენი მოპასუხეებისაგან. მოსარჩელის მითითებით, გ-----ის საგადასახადო შემოწმების პერიოდში დარეგისტრირდა შპს „თ-----“ იმავე მისამართზე, რომელიც ახორციელებს იგივე საქმიანობას, რასაც გ-----ე, რაც ამ ორი სუბიექტის ერთმანეთის გაუმიჯნაობაზე მიუთითებს. რაიონული სასამართლოს მოსაზრებით, მხოლოდ ეს გარემოება ვერ დაადასტურებს ამ პირთა გაუმიჯნაობას, რადგან ეს მხოლოდ მხარის განმარტებაა და არ დგინდება მათ შორის განსაკუთრებული ურთიერთობები სამეწარმეო საქმიანობის ამა თუ იმ მიზნით და ფორმით ერთობლივად განხორციელებისათვის. მით უფრო, გაუგებარია რ-----ის, როგორც ფიზიკური პირის კავშირი ინდ. მეწარმე გ-----ისა და შპს „თ-----ს“ ცრუმაგიერობასთან მიმართებაში.

2.7. რაიონულმა სასამართლომ განმარტა, რომ 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. რაიონულმა სასამართლომ დადგენილად მიიჩნია, რომ მოპასუხე ფიზიკური პირები არიან ერთმანეთის ნათესავები, თუმცა ვერც ეს ფაქტი გახდება ურთიერთდამოკიდებულ პირებად მათი ცნობის საფუძველი, რადგან, როგორც აღინიშნა, არ დგინდება მათ შორის განსაკუთრებული ურთიერთობები სამეწარმეო საქმიანობის ამა თუ იმ მიზნით და ფორმით ერთობლივად განხორციელებისათვის. რაიონული სასამართლოს მოსაზრებით, დაუსაბუთებელია მოსარჩელის პოზიცია, რომ გ-----ის მხრიდან ორი ავტომატური მამასა და ძმაზე გადაფორმებით დასტურდება ინდ. მეწარმე გ-----ესთან მათი გაუმიჯნაობა. რაიონული სასამართლოს განმარტებით, ინდ. მეწარმე გ-----ის საგადასახადო შემოწმებისას მისი მხრიდან თავის სახელზე რიცხული ქონების სხვა პირებზე გადაფორმება მართლაც ქმნის იმის ვარაუდის საფუძველს, რომ შესაძლოა მან წინასწარ მიიღო ზომები, რათა საგადასახადო უზრუნველყოფის შესაძლო ღონისძიებებისაგან განერიდებინათ თავისი ქონება, თუმცა მხოლოდ ეს ფაქტი, დადასტურების შემთხვევაშიც, ვერ გახდება ქონების გამცემ-მიმღებთა ერთმანეთის ცრუმაგიერად ჩათვლის საკმარისი საფუძველი. იმ ფაქტს, რომ ინდ. მეწარმე გ-----ის მხრიდან ადგილი არა აქვს საგადასახადო უზრუნველყოფის ღონისძიებებისათვის თავის არიდებას, ადასტურებს ისიც, რომ აღიარებული საგადასახადო დავალიანებიდან - 8 543,81 ლარიდან 2017 წლის 20 ოქტომბერს გადახდილია 5 750 ლარი. 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 ღონისძიებებისთვის თავის არიდების მიზნით, ითვლება, რომ აღნიშნული პირები არიან ერთიმეორის ცრუმაგიერი პირები; გადასახადის გადამხდელის აღიარებული საგადასახადო დავალიანების გადახდევინების მიზნით, საგადასახადო ორგანოს უფლება აქვს, ცრუმაგიერი პირის მიმართ განახორციელოს საგადასახადო დავალიანების გადახდევინების უზრუნველყოფის ღონისძიებები. ამდენად, ამ 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. როგორც აღინიშნა, საქმეზე წარმოდგენილი არ არის არც ერთი სახის მტკიცებულება, რაც უტყუარად მიუთითებდა მოპასუხეთა ერთმანეთისაგან გაუმიჯნაობაზე და ამ გაუმიჯნაობის პირობებში განზრახ ერთობლივი - გადასახადის გადახდისაგან თავის არიდების მიზნით მოქმედებაზე (მოპასუხე ფიზიკურ პირთა ერთმანეთთან ნათესაობაც თვით ამ მხარემ დაადასტურა). მოცემულ კონკრეტულ შემთხვევაში, რაიონული სასამართლოს განმარტებით, საგადასახადო ორგანოს მოპასუხეებად დასახელებული პირები, საქართველოს საგადასახადო კოდექსის მე-19 მუხლის მე-2 ნაწილის „ე“ და „თ“ ქვეპუნქტზე დაყრდნობით, მიაჩნია რა ურთიერთდამოკიდებულ პირებად, აღნიშნულიდან გამომდინარე ისინი იმავდროულად მიაჩნია ცრუმაგიერ პირებად, რაც გაზიარებული ვერ იქნება; ამ მუხლით განსაზღვრული განსაკუთრებული ურთიერთობა სახეზეა მაშინ, როდესაც ერთი პირის მიერ მეორე პირის კონტროლი წინ უსწრებს მათ შორის განხორციელებულ კონკრეტულ საქმიანობას და თვითონ ეს კონკრეტული საქმიანობა არ განიხილება ერთი პირის მიერ მეორის კონტროლად; მოცემულ შემთხვევაში საქმის მასალებით 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 წანამდღვრები.

2.8. რაიონულმა სასამართლომ განმარტა, რომ ცრუმაგიერ პირებად აღიარებისათვის სახეზე უნდა იყოს 2 პირობის კუმულაციურად არსებობა: 1. პრაქტიკულად შეუძლებელი უნდა იყოს გადასახადის გადამხდელის განსხვავება სხვა პირისგან და 2. ეს პირი გამოყენებული უნდა იყოს გადასახადის გადახდევინების 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. რაიონული სასამართლოს განმარტებით, მოცემულ შემთხვევაში, როგორც აღინიშნა, თუნდაც დადასტურდეს გადასახადის გადახდისაგან თავის არიდების მიზნით ნათესავებს შორის ნასყიდობის ხელშეკრულებების გაფორმება და შპს „თ-----ს” მიერ იგივე საქმიანობის განხორციელება იგივე მისამართზე, მხოლოდ ეს ფაქტები ვერ გახდება ცრუმაგიერ პირებად მოპასუხეთა აღიარების ერთადერთი და საკმარისი საფუძველი, რადგან სახეზე არ არის დასახელებული ორი კუმულაციური პირობიდან 1-ლი - პრაქტიკულად შეუძლებელი უნდა იყოს გადასახადის გადამხდელის განსხვავება სხვა პირისგან. წარმოდგენილი მასალების შეფასებით და ანალიზით მოპასუხეთა ერთმანეთთან განსაკუთრებული ურთიერთობა სამეწარმეო საქმიანობაში, გადასახადის გადამხდელის - ინდ. მეწარმე გ-----ის განსხვავების პრაქტიკულად შეუძლებლობა დანარჩენი მოპასუხეებისაგან არ დგინდება. საქართველოს ადმინისტრაციული საპროცესო კოდექსის მე-17 მუხლის 1-ლი ნაწილით, მოსარჩელე ვალდებულია დაასაბუთოს თავისი სარჩელი და წარადგინოს შესაბამისი მტკიცებულებები. მოპასუხე ვალდებულია წარადგინოს წერილობითი პასუხი (შესაგებელი) და შესაბამისი მტკიცებულებები.

2.9. რაიონული სასამართლოს განმარტებით, განსახილველ შემთხვევაში სსიპ შემოსავლების სამსახურის მიერ აღძრულია საქართველოს ადმინისტრაციული საპროცესო კოდექსის 25-ე მუხლით განსაზღვრული აღიარებითი სარჩელი ცრუმაგიერ პირებად ცნობის შესახებ. მითითებული 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. რაიონულმა სასამართლომ მიიჩნია, რომ მოცემულ შემთხვევაში 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. ყოველივე აღნიშნული კი, რაიონული სასამართლოს მოსაზრებით, გამორიცხავს იმის მტკიცების შესაძლებლობას, რომ იგივე ადგილზე შპს „თ-----ს“ მიერ იგივე საქმიანობის განხორციელება და ავტომატური გასხვისება მოხდა ფორმალურად, შემხვედრი დაკმაყოფილების გარეშე, ქონების გადაცემა განხორციელდა შესაძლო საგადასახადო მოთხოვნების მოლოდინის პროცესში, მითითებული პირები საერთო ინტერესების საფუძველზე მოქმედებდნენ გადახდევინების უზრუნველყოფის ღონისძიებისათვის თავის არიდების მიზნით, რომ პრაქტიკულად შეუძლებელია მათი ერთმანეთისაგან განსხვავება და წარმოადგენენ ერთმანეთის ცრუმაგიერ პირებს. ამდენად, რაიონულმა სასამართლომ მიიჩნია, რომ სარჩელი უსაფუძვლოა და დაკმაყოფილებული ვერ იქნება.

3. სააპელაციო საჩივრის ფაქტობრივი და სამართლებრივი საფუძვლები

3.1. აპელანტის მოსაზრებით, გორის რაიონული სასამართლოს გასაჩივრებული გადაწყვეტილება არის უკანონო, უსაფუძვლო და იურიდიულად დაუსაბუთებელი, გადაწყვეტილების დასაბუთება იმდენად არასრულია, რომ მისი სამართლებრივი საფუძვლიანობის შემოწმება შეუძლებელია, შესაბამისად, საქართველოს სამოქალაქო საპროცესო კოდექსის 393-394-ე მუხლებიდან გამომდინარე, პირველი ინსტანციის გადაწყვეტილება შეიცავს გაუქმების აბსოლუტურ საფუძვლებს. აპელანტის განმარტებით, სარჩელის აღძვრის მომენტისათვის შემოსავლების სამსახურის ერთიანი ელექტრონული ბაზის მონაცემების თანახმად, ი/მ გ-----ის აღიარებული საგადასახადო დავალიანება შეადგენდა 8543,81ლარს. დღეის მდგომარეობით, აღიარებული საგადასახადო დავალიანება შეადგენს 2828,56 ლარს. საგადასახადო დავალიანების გადახდევინების უზრუნველყოფის ღონისძიებების გატარების მიზნით, გადამხდელის ქონებაზე 2016 წლის 31 აგვისტოს შეტყობინებით რეგისტრირებულია საგადასახადო გირავნობის/იპოთეკის უფლება. 2017 წლის 20 ივნისს ი/მ გ-----ის მიმართ გამოცემულია ქონებაზე ყადაღის დადების შესახებ N----- ბრძანება. ი/მ გ-----ის მიმართ საგადასახადო დავალიანება წარმოშობილია 2016 წლის 24 ივნისის N----- ბრძანების საფუძველზე ჩატარებული თემატური კამერალური საგადასახადო შემოწმების შედეგად, (შემოწმების პერიოდი 2012-2016 წლები), რომლითაც 2016 წლის 26 აგვისტოს გადასახდელად

დაერიცხა ძირითადი გადასახადი 10647 ლარი და სანქციის თანხა 12159 ლარის ოდენობით.

3.2. აპელანტი მიუთითებს, რომ ი/მ გ-----ე (ს/ნ 2-----) რეგისტრირებულია სამეწარმეო რეესტრში 2011 წლის 08 დეკემბრიდან, იურიდიული და ფაქტიური მისამართია კ-----, სოფელი კ-----. მისი საქმიანობის სახეა ს-----
-----საგადასახადო შემოწმების დასრულებამდე, 2016 წლის 08 ივლისს, გ-----
-----ის ძმის ცოლმა რ-----მა დააფუძნა შპს „თ-----“, რომლის დირექტორი და 100% წილის მფლობელი რ-----ი, იურიდიული მისამართი - კ-----, სოფელი კ-----, იგივეა, რაც ი/მ გ-----ის იურიდიული მისამართი, საქმიანობის სახეს კი, წარმოადგენს ს-----
გამოწერილი ზედნადებებით ირკვევა, რომ ფაქტიური მისამართი (კ-----, სოფელი კ-----) იგივეა, რაც იყო ი/მ გ-----ის, ასევე იგივეა საქმიანობის სახეც. 2016 წლის 24 ივნისიდან (საგადასახადო შემოწმების დაწყების პერიოდი) საკონტროლო სალარო აპარატების მონაცემების მიხედვით, ი/მ გ-----ის მიერ ნაღდი ანგარიშსწორებით მიღებულმა შემოსავალმა შეადგინა 12576,68 ლარი, როდესაც ამ პერიოდიდან დღემდე მის მიერ ბიუჯეტის მიმართ არსებული საგადასახადო დავალიანების დასაფარავად გადახდილია მხოლოდ 898,95 ლარი. გ-----ემ 2016 წლის 15 ივლისს, ძმას - ზ-----ეს (პ/ნ 2-----) გადაუფორმა ავტომანქანა „B-----“, სახ. ნომრით B-----. იმავე დღეს, მამას თ-----
-----ეს (პ/ნ 0-----) გადაუფორმა ავტომანქანა „F-----“, სახ. ნომერი I-----, რაც აშკარად ადასტურებს იმას, რომ ადგილი ჰქონდა გ-----ის მხრიდან ქონების გარიდების ფაქტს. ყოველივე ზემოაღნიშნულიდან გამომდინარე, აპელანტი მიიჩნევს, რომ გ-----ის მიერ საქმიანობის შეჩერება, საგადასახადო შემოწმების დაწყების შემდგომ რძლის - რ-----ის მიერ ახალი შპს-ს დარეგისტრირება და მისი მეშვეობით საქმიანობის გაგრძელება, ასევე ქონების ოჯახის წევრებზე გადაფორმება, მიზნად ისახავდა გადასახადის გადახდევის ღონისძიებებისაგან თავის არიდებას.

3.3. აპელანტი განმარტავს, რომ საგადასახადო კოდექსის 246-ე მუხლის თანახმად, თუ სასამართლო დაადგენს, რომ პრაქტიკულად შეუძლებელია გადასახადის გადამხდელის განსხვავება სხვა პირისგან და ეს პირი გამოყენებულია გადასახადის გადახდევის ღონისძიებების ღონისძიებებისთვის თავის არიდების მიზნით, ითვლება, რომ აღნიშნული პირები არიან ერთიმეორის ცრუმაგიერი პირები. ზემოაღნიშნული ფაქტობრივი და სამართლებრივი გარემოებებიდან გამომდინარე, აპელანტი მიიჩნევს, რომ გ-----ე (ს/ნ 2-----), რ-----ი (პ/ნ 2-----), შპს „თ-----“ (ს/ნ 4-----), ზ-----ე (პ/ნ 2-----) და თ-----ე (პ/ნ 0-----) წარმოადგენენ ერთმანეთის ცრუმაგიერ პირებს. აპელანტი საყურადღებოდ მიიჩნევს იმ გარემოებას, რომ მოპასუხე პირები საქართველოს საგადასახადო კოდექსის მე-19 მუხლის თანახმად, წარმოადგენენ ურთიერთდამოკიდებულ პირებს, კერძოდ მითითებული მუხლის თანახმად, 1. ურთიერთდამოკიდებულ პირებად ითვლებიან ის პირები, რომელთა შორის

განსაკუთრებულ ურთიერთობათა არსებობამ შეიძლება გავლენა მოახდინოს მათი ან მათ მიერ წარმოდგენილი პირების საქმიანობის პირობებზე ან ეკონომიკურ შედეგებზე; 2. 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. 3. 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 დაკავშირებულნი არიან, როგორც მშობლები და შვილები. 4. ნათესაობის განსაზღვრისას გერი დები (ძმები) გათანაბრებული არიან ღვიძლ დებთან (ძმებთან), ხოლო შვილად აყვანილები - ღვიძლ შვილებთან. ამასთანავე, სამეურვეო ურთიერთობები გათანაბრებულია საოჯახო ერთობასთან (რომლის დროსაც პირები ერთმანეთთან დაკავშირებული არიან, როგორც მშობლები და შვილები), რომელიც, თავის მხრივ, უთანაბრდება ნათესავურ ურთიერთობას. აღნიშნულ პირებს შორის საოჯახო ერთობის შეწყვეტა მხედველობაში არ მიიღება, მათ შორის, მშობლისა და შვილის ურთიერთობის შენარჩუნებისას ამ მუხლის მე-3 ნაწილის „გ“ ქვეპუნქტის მიხედვით. 5. ამ მუხლის მიზნებისათვის, კონტროლი გულისხმობს: სამეთვალყურეო საბჭოს წევრობას, დირექტორობას და ამ თანამდებობებზე პირების დანიშვნის უფლებას; ხმის უფლების მქონე წილის ან აქციების 20 პროცენტის ფლობას. 6. ამ მუხლის მიზნებისათვის ფიზიკური პირი ითვლება წილის არაპირდაპირ მფლობელად, თუ ამ წილს ფლობს მისი ნათესავი.

3.4. აპელანტი მიიჩნევს, რომ კონკრეტულ შემთხვევაში, ურთიერთდამოკიდებულმა პირებმა ისარგებლეს მათ შორის არსებული განსაკუთრებული ურთიერთობით და განახორციელეს კონკრეტული ოპერაციები იმ საერთო მიზნის მისაღწევად, რომ თავი აერიდებინათ კუთვნილი საგადასახადო ვალდებულებებისა და მათი უზრუნველყოფის ღონისძიებებისაგან. დღეის მდგომარეობით, საგადასახადო დავალიანების მქონე პირი - გ-----ე სამეწარმეო საქმიანობას აგრძელებს შპს „თ-----ს“ მეშვეობით, იმ განსხვავებით, რომ საწარმოს არ გააჩნია შეუსრულებელი საგადასახადო ვალდებულებები. მოცემულ შემთხვევაში, შეუძლებელია, მოპასუხე პირთა ერთმანეთისაგან განსხვავება, მათი სამეწარმეო საქმიანობა არის ერთიდაიგივე,

საქმიანობა ხორციელდება ერთიდაიგივე სასაქონლო მატერიალური ფასეულობებით, რეგისტრირებულნი არიან ერთიდაიგივე იურიდიულ მისამართზე და გააჩნიათ ერთი საერთო მიზანი - განახორციელონ სამეწარმეო საქმიანობა იმგვარად, რომ კონკრეტული ქონება გაარიდონ უზრუნველყოფის ღონისძიებებს. აღნიშნული კი, ქმნის საგადასახადო კოდექსის 240-ე მუხლის შემადგენლობას. ყოველივე ზემოაღნიშნულიდან გამომდინარე, აპელანტი მიიჩნევს, რომ პირველი ინსტანციის სასამართლოს გადაწყვეტილება არის დაუსაბუთებელი, უსაფუძვლო და კანონშეუსაბამო, სასამართლომ არასწორად განმარტა კანონი, გადაწყვეტილება არ არის იურიდიულად საკმარისად დასაბუთებული. შესაბამისად, აპელანტი ითხოვს გორის რაიონული სასამართლოს 2017 წლის 22 ნოემბრის N3/282-17 გადაწყვეტილების გაუქმებას და ახალი გადაწყვეტილების მიღებას, რომლითაც სარჩელი სრულად დაკმაყოფილდება.

4. გასაჩივრებული გადაწყვეტილების უცვლელად დატოვების დასაბუთება:

სააპელაციო პალატამ განიხილა საქმის მასალები, მოისმინა მხარეთა ახსნა-განმარტებები, შეამოწმა გადაწყვეტილების კანონიერება-დასაბუთებულობა და მიიჩნევს, რომ სააპელაციო საჩივარი არ უნდა დაკმაყოფილდეს, შემდეგ გარემოებათა გამო:

სააპელაციო პალატა თვლის, რომ სააპელაციო საჩივარში მითითებული გარემოებები არ ქმნიან სამოქალაქო საპროცესო კოდექსის 393-ე და 394-ე მუხლებით გათვალისწინებულ შემადგენლობას და შესაბამისად, გადაწყვეტილების გაუქმების პროცესუალურ-სამართლებრივ საფუძვლებს.

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. იმავე მუხლის მეორე ნაწილის შესაბამისად, სამართლებრივი თვალსაზრისით შემოწმებისას სასამართლო ხელმძღვანელობს 393-ე და 394-ე მუხლების მოთხოვნებით. 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.

ფაქტობრივი დასაბუთება

4.1. სააპელაციო სასამართლო სრულად ეთანხმება პირველი ინსტანციის სასამართლოს შეფასებებს და დასკვნებს საქმის ფაქტობრივ გარემოებებთან დაკავშირებით. სააპელაციო პალატის მოსაზრებით, რაიონულმა სასამართლომ სწორად დაადგინა საქმის ფაქტობრივი გარემოებები, რასაც იზიარებს სააპელაციო პალატაც.

4.2. საქმის მასალებით დადგენილია, რომ თ----- ზ-----ეები არიან გ-----
----ის მამა და ძმა, ხოლო რ-----ი - ზ-----ის მეუღლე.

4.3. გ-----ე ინდივიდუალურ მეწარმედ დარეგისტრირდა 2011 წლის 8 დეკემბერს; მისი იურიდიული ადგილსამყოფელი კ-----ს სოფელი კ-----ა.

4.4. ინდ. მეწარმე გ-----ის აღიარებული საგადასახადო დავალიანება 2017 წლის 6 ოქტომბრის მდგომარეობით 8 543,81 ლარია, საიდანაც 2017 წლის 20 ოქტომბერს გადახდილია 5 750 ლარი.

4.5. შპს „თ-----“ დარეგისტრირდა 2016 წლის 8 ივლისს, რომლის პარტნიორი 100 %-იანი წილით და დირექტორი გ-----ის რძალი რ-----ია; მისი იურიდიული ადგილსამყოფელი კ-----ს სოფელი კ-----ა.

4.6. გ-----ის სახელზე რიცხული ავტომანქანები გადაფორმდა მისი მამის - თ-----ისა და ძმის - ზ-----ის სახელზე.

4.7. საქმეში წარმოდგენილი სსიპ შემოსავლების სამსახურის 01.01.2016-დან 13.07.2018-მდე პერიოდის შედარების აქტით დგინდება, რომ გ-----ეს ბიუჯეტის მიმართ დავალიანება არ გააჩნია, პირიქით, ერიცხება ზედმეტობა 308 ლარის ოდენობით.

სამართლებრივი დასაბუთება

4.8. სააპელაციო სასამართლო ასევე სრულად იზიარებს პირველი ინსტანციის სასამართლოს შეფასებებს და დასკვნებს საქმის სამართლებრივ საკითხებთან დაკავშირებით. სააპელაციო პალატის მოსაზრებით, რაიონულმა სასამართლომ სწორი სამართლებრივი შეფასება მისცა საქმეში წარმოდგენილ მტკიცებულებებს.

4.9. სააპელაციო პალატა სრულად იზიარებს რაიონული სასამართლოს მსჯელობას მასზედ, რომ საქართველოს საგადასახადო კოდექსის მე-19 მუხლის 1-ლი 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 „ე“ (ერთი პირი პირდაპირ ან არაპირდაპირ აკონტროლებს მეორე 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. მითითებული მუხლის შინაარსის ანალიზიდან გამომდინარე, სააპელაციო პალატაც მიიჩნევს, 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. სააპელაციო სასამართლოს მოსაზრებითაც, მოცემულ შემთხვევაში არ დასტურდება ის ფაქტი, რომ მოპასუხეებს შორის იყო საქართველოს საგადასახადო კოდექსის მე-19 მუხლით განსაზღვრული განსაკუთრებული ურთიერთობები. საქმეზე არ არის წარმოდგენილი არც ერთი მტკიცებულება, რომ ინდ. მეწარმე გ-----ეს გააჩნდა მე-19 მუხლით განსაზღვრული განსაკუთრებულ ურთიერთობები სამეწარმეო საქმიანობის ამა თუ იმ მიზნით და ფორმით ერთობლივად განხორციელებისათვის შპს „თ-----ან“ ან ფიზიკურ პირებთან - რ-----თან, თ----- ზ-----ებთან მიმართებაში. როგორც აღინიშნა, ამ მუხლის მიზნებისათვის კონტროლი გულისხმობს სამეთვალყურეო საბჭოს წევრობას, დირექტორობას და ამ თანამდებობებზე პირების დანიშვნის უფლებას ან ხმის უფლების მქონე წილის ან აქციების 20 პროცენტის ფლობას. საქმის მასალებით კი მოპასუხეები წარმოადგენენ ერთმანეთისაგან დამოუკიდებელ ფიზიკურ და იურიდიულ პირებს. ის ფაქტი, რომ ინდ. მეწარმე გ-----ე და შპს „თ-----“ ერთი და იგივე ფაქტობრივ მისამართზე იმავე სახის სამეწარმეო საქმიანობას ახორციელებენ, სააპელაციო პალატის მოსაზრებითაც, დადასტურების შემთხვევაშიც კი არ ქმნის მათ ურთიერთდამოკიდებულ პირებად მიჩნევის საკმარის საფუძველს, რადგან ცალკე აღებული ეს ქმედებები, სხვა გარემოებების გარეშე, წარმოადგენს ჩვეულებრივ სამეწარმეო 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. მოსარჩელის მხრიდან კი არ წარმოდგენილა საქმისათვის მნიშვნელობის მქონე ისეთი მტკიცებულებები, რომლებიც სასამართლოს მისცემდა იმის მყარად დასკვნის საფუძველს, რომ გადასახადის გადამხდელის განსხვავება შეუძლებელია დანარჩენი მოპასუხეებისაგან. მოსარჩელის მითითებით, გ-----ის საგადასახადო შემოწმების პერიოდში დარეგისტრირდა შპს „თ-----“ იმავე მისამართზე, რომელიც ახორციელებს იგივე საქმიანობას, რასაც გ-----ე, რაც ამ ორი სუბიექტის ერთმანეთის გაუმიჯნაობაზე მიუთითებს. სააპელაციო სასამართლოს მოსაზრებითაც, მხოლოდ ეს გარემოება ვერ დაადასტურებს ამ პირთა გაუმიჯნაობას, რადგან ეს მხოლოდ მხარის განმარტებაა და არ დგინდება მათ შორის განსაკუთრებული ურთიერთობები სამეწარმეო საქმიანობის ამა თუ იმ მიზნით და ფორმით ერთობლივად განხორციელებისათვის. მით უფრო, გაუგებარია რ-----ის, როგორც ფიზიკური პირის კავშირი ინდ. მეწარმე გ-----ისა და შპს „თ-----ს“ ცრუმაგიერობასთან მიმართებაში.

4.10. რაიონულმა სასამართლომ ასევე მართებულად განმარტა, რომ 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. განსახილველ შემთხვევაში საქმის მასალებით დადგენილია, რომ მოპასუხე ფიზიკური პირები არიან ერთმანეთის ნათესავები, თუმცა ვერც ეს ფაქტი განდება ურთიერთდამოკიდებულ პირებად მათი ცნობის საფუძველი, რადგან, როგორც აღინიშნა, არ დგინდება მათ შორის განსაკუთრებული ურთიერთობები სამეწარმეო საქმიანობის ამა თუ იმ მიზნით და ფორმით ერთობლივად განხორციელებისათვის. სააპელაციო სასამართლოს მოსაზრებითაც, დაუსაბუთებელია მოსარჩელის პოზიცია, რომ გ-----ის მხრიდან ორი ავტომანქანის მამასა და ძმაზე გადაფორმებით დასტურდება ინდ. მეწარმე გ-----ესთან მათი გაუმიჯნაობა. რაიონულმა სასამართლომ სწორად განმარტა, რომ ინდ. მეწარმე გ-----ის საგადასახადო შემოწმებისას მისი მხრიდან თავის სახელზე რიცხული ქონების სხვა პირებზე გადაფორმება მართლაც ქმნის იმის ვარაუდის საფუძველს, რომ შესაძლოა მან წინასწარ მიიღო ზომები, რათა საგადასახადო უზრუნველყოფის შესაძლო ღონისძიებებისაგან განერიდებინათ

თავისი ქონება, თუმცა მხოლოდ ეს ფაქტი, დადასტურების შემთხვევაშიც, ვერ გახდება ქონების გამცემ-მიმღებთა ერთმანეთის ცრუმაგიერად ჩათვლის საკმარისი საფუძველი. იმ ფაქტს, რომ ინდ. მეწარმე გ-----ის მხრიდან ადგილი არა აქვს საგადასახადო უზრუნველყოფის ღონისძიებებისათვის თავის არიდებას, სააპელაციო პალატის მოსაზრებით, ადასტურებს ისიც, რომ გ-----ის მიერ სრულად არის გადახდილი ბიუჯეტის წინაშე არსებული დავალიანება. კერძოდ, სააპელაციო სასამართლოში წარმოდგენილი სსიპ შემოსავლების სამსახურის 01.01.2016-დან 13.07.2018-მდე პერიოდის შედარების აქტით დგინდება, რომ გ-----ეს ბიუჯეტის მიმართ დავალიანება არ გააჩნია, პირიქით, ერიცხება ზედმეტობა 308 ლარის ოდენობით. 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 ღონისძიებებისთვის თავის არიდების მიზნით, ითვლება, რომ აღნიშნული პირები არიან ერთიმეორის ცრუმაგიერი პირები. გადასახადის გადამხდელის აღიარებული საგადასახადო დავალიანების გადახდევინების მიზნით, საგადასახადო ორგანოს უფლება აქვს, ცრუმაგიერი პირის მიმართ განახორციელოს საგადასახადო დავალიანების გადახდევინების უზრუნველყოფის ღონისძიებები. ამდენად, ამ 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. როგორც აღინიშნა, საქმეზე წარმოდგენილი არ არის არც ერთი სახის მტკიცებულება, რაც უტყუარად მიუთითებდა მოპასუხეთა ერთმანეთისაგან გაუმიჯნაობაზე და ამ გაუმიჯნაობის პირობებში განზრახ ერთობლივი - გადასახადის გადახდისაგან თავის არიდების მიზნით მოქმედებაზე (მოპასუხე ფიზიკურ პირთა ერთმანეთთან ნათესაობაც თვით ამ მხარემ დაადასტურა). მოცემულ კონკრეტულ შემთხვევაში, საგადასახადო ორგანოს მოპასუხეებად დასახელებული პირები, საქართველოს საგადასახადო კოდექსის მე-19 მუხლის მე-2 ნაწილის „ე“ და „თ“ ქვეპუნქტზე დაყრდნობით, მიაჩნია რა ურთიერთდამოკიდებულ პირებად, აღნიშნულიდან გამომდინარე ისინი იმავდროულად მიაჩნია ცრუმაგიერ პირებად, რაც სააპელაციო სასამართლოს მიერაც ვერ იქნება გაზიარებული, ვინაიდან ამ მუხლით განსაზღვრული განსაკუთრებული ურთიერთობა სახეზეა მაშინ, როდესაც ერთი პირის მიერ მეორე პირის კონტროლი წინ უსწრებს მათ შორის განხორციელებულ კონკრეტულ საქმიანობას და თვითონ ეს კონკრეტული საქმიანობა არ განიხილება ერთი პირის მიერ მეორის კონტროლად; მოცემულ შემთხვევაში საქმის მასალებით 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.

4.11. რაიონულმა სასამართლომ ასევე მართებულად განმარტა, რომ ცრუმაგიერ პირებად აღიარებისათვის სახეზე უნდა იყოს 2 პირობის კუმულაციურად არსებობა: 1. პრაქტიკულად შეუძლებელი უნდა იყოს გადასახადის გადამხდელის განსხვავება სხვა პირისგან და 2. ეს პირი გამოყენებული უნდა იყოს გადასახადის გადახდევინების 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 ურთიერთალრევა (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. საქმის მასალების შესწავლის საფუძველზე სააპელაციო პალატაც მიიჩნევს, რომ მოცემულ შემთხვევაში, როგორც აღინიშნა, თუნდაც დადასტურდეს გადასახადის გადახდისაგან თავის არიდების მიზნით ნათესავებს შორის ნასყიდობის ხელშეკრულებების გაფორმება და შპს „თ-----ს“ მიერ იგივე საქმიანობის განხორციელება იგივე მისამართზე, მხოლოდ ეს ფაქტები ვერ გახდება ცრუმაგიერ პირებად მოპასუხეთა აღიარების ერთადერთი და საკმარისი საფუძველი, რადგან სახეზე არ არის დასახელებული ორი კუმულაციური პირობიდან 1-ლი - პრაქტიკულად შეუძლებელი უნდა იყოს გადასახადის გადამხდელის განსხვავება სხვა პირისგან. სააპელაციო პალატის მოსაზრებითაც, წარმოდგენილი მასალების შეფასებით და ანალიზით მოპასუხეთა ერთმანეთთან განსაკუთრებული ურთიერთობა სამეწარმეო საქმიანობაში, გადასახადის გადამხდელის - ინდ. მეწარმე გ-----ის განსხვავების პრაქტიკულად შეუძლებლობა დანარჩენი მოპასუხეებისაგან არ დგინდება. საქართველოს ადმინისტრაციული საპროცესო კოდექსის მე-17 მუხლის 1-ლი ნაწილით, მოსარჩელე ვალდებულია დაასაბუთოს თავისი სარჩელი და

წარადგინოს შესაბამისი მტკიცებულებები. მოპასუხე ვალდებულია წარადგინოს წერილობითი პასუხი (შესაგებელი) და შესაბამისი მტკიცებულებები.

4.12. რაიონულმა სასამართლომ ასევე სწორად განმარტა, რომ განსახილველ შემთხვევაში სსიპ შემოსავლების სამსახურის მიერ აღძრულია საქართველოს ადმინისტრაციული საპროცესო კოდექსის 25-ე მუხლით განსაზღვრული აღიარებითი სარჩელი ცრუმაგიერ პირებად ცნობის შესახებ. მითითებული 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. რაიონულმა სასამართლომ სწორად მიიჩნია, რომ მოცემულ შემთხვევაში 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. ყოველივე აღნიშნული კი, სააპელაციო სასამართლოს მოსაზრებითაც, გამორიცხავს იმის მტკიცების შესაძლებლობას, რომ იგივე ადგილზე შპს „თ-----ს“ მიერ იგივე საქმიანობის განხორციელება და ავტომატური გასხვისება მოხდა ფორმალურად, შემხვედრი დაკმაყოფილების გარეშე, ქონების გადაცემა განხორციელდა შესაძლო საგადასახადო მოთხოვნების მოლოდინის პროცესში, მითითებული პირები საერთო ინტერესების საფუძველზე მოქმედებდნენ გადახდევინების უზრუნველყოფის ღონისძიებისათვის თავის არიდების მიზნით, რომ პრაქტიკულად შეუძლებელია მათი ერთმანეთისაგან განსხვავება და წარმოადგენენ ერთმანეთის ცრუმაგიერ პირებს. ამდენად, რაიონულმა სასამართლომ სწორად მიიჩნია, რომ სარჩელი უსაფუძვლოა და არ უნდა დაკმაყოფილდეს.

5. შემაჯამებელი სასამართლო დასკვნა

ყოველივე ზემოაღნიშნულიდან გამომდინარე, სააპელაციო პალატა მიიჩნევს, რომ სახეზე არ არის გასაჩივრებული გადაწყვეტილების გაუქმების სამოქალაქო საპროცესო კოდექსის 393-ე და 394-ე მუხლებით გათვალისწინებული საფუძველები ფაქტობრივი და სამართლებრივი თვალსაზრისით, მხარის მიერ არ ყოფილა წარმოდგენილი საქართველოს სამოქალაქო საპროცესო კოდექსის 102-ე მუხლის მე-3 ნაწილის შესაბამისად მტკიცებულებები, რომლებიც გააბათილებდა პირველი ინსტანციის სასამართლოს გადაწყვეტილებით დადგენილ გარემოებებს და გაკეთებულ სამართლებრივ დასკვნებს.

6. საპროცესო ხარჯები

სააპელაციო პალატა განმარტავს, რომ „სახელმწიფო ბაჟის შესახებ“ კანონის 5.1 მუხლის „ღ“ ქვეპუნქტის შესაბამისად, აპელანტი გათავისუფლებულია სახელმწიფო ბაჟის გადახდის ვალდებულებისაგან.

ს ა რ ე ზ ო ლ უ ც ი ო ნ ა წ ი ლ ი

თბილისის სააპელაციო სასამართლომ იხელმძღვანელა საქართველოს ადმინისტრაციული საპროცესო კოდექსის პირველი მუხლის მე-2 ნაწილით, საქართველოს სამოქალაქო საპროცესო კოდექსის 257-ე, 372-ე, 386-ე, 390-ე, 391-ე, 395-ე, 397-ე მუხლებით და

და ა დ გ ი ნ ა:

1. სსიპ შემოსავლების სამსახურის სააპელაციო საჩივარი არ დაკმაყოფილდეს;
2. უცვლელად დარჩეს გორის რაიონული სასამართლოს 2017 წლის 21 ნოემბრის გადაწყვეტილება;
3. აპელანტი გათავისუფლებულია სახელმწიფო ბაჟის გადახდის ვალდებულებისაგან;
4. განჩინება შეიძლება გასაჩივრდეს საკასაციო წესით მხარეებისათვის დასაბუთებული განჩინების კანონით დადგენილი წესით ჩაბარებიდან 21 (ოცდაერთი) დღის ვადაში საქართველოს უზენაეს სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატაში (მდებარე: ქ. თბილისი ძმ. ზუბალაშვილების ქუჩა №32) თბილისის სააპელაციო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატის (მდებარე: ქ. თბილისი, გრ. რობაქიძის 7ა) მეშვეობით.

თავმჯდომარე

მერაბ ლომიძე

მოსამართლეები

თეა

ძიმისტარაშვილი

მირანდა ერემაძე