



გადაწყვეტილება

საქართველოს სახელით

შესავალი ნაწილი

22 მარტი, 2019 წელი

ქ. თბილისი

თბილისის სააპელაციო სასამართლოს
ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატა

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

აპელანტი - სსიპ შემოსავლების სამსახური;

მოწინააღმდეგე მხარეები - ი/მ ლ----- გ-----ი, ლ----- ა-----ი;

დავის საგანი - ცრუმაგიერ პირებად აღიარება;

გასაჩივრებული გადაწყვეტილება - თბილისის საქალაქო სასამართლოს
ადმინისტრაციულ საქმეთა კოლეგიის 2018 წლის 15 მარტის გადაწყვეტილება;

საქმის განხილვის ფორმა - ზეპირი მოსმენის გარეშე

1. სასარჩელო მოთხოვნა:

ი/მ „ლ----- გ-----ისა“ და ლ----- ა-----ის ერთმანეთის ცრუმაგიერ პირებად ცნობა.

2. მოპასუხეების პოზიცია:

მოპასუხეებმა შესაგებელით სარჩელი არ ცნეს და განმარტეს, რომ ისინი ერთმანეთისაგან სრულიად დამოუკიდებელი პირები არიან.

3. გასაჩივრებული გადაწყვეტილების დასკვნები:

გასაჩივრებული გადაწყვეტილების სარეზოლუციო ნაწილი:

მოსარჩელე სსიპ შემოსავლების სამსახურის სარჩელი, მოპასუხეების - ი/მ ლ-----
- გ-----ის (პ/ნ-----) და ლ----- ა-----ის (პ/ნ-----) ერთიმეორის
ცრუმაგიერ პირებად აღიარების თაობაზე არ დაკმაყოფილდა.

4. გასაჩივრებული გადაწყვეტილებით დადგენილი ფაქტები:

4.1. საქმეში წარმოდგენილია----- **წლით** დათარიღებული უძრავი ნივთის ჩუქების ხელშეკრულება, რომლის თანახმადაც, ლ----- გ-----მა („მჩუქებელი“)- აჩუქა და ლ----- ა-----მა („დასაჩუქრებული“), მიიღო მჩუქებლის საკუთრებაში არსებული უძრავი ნივთი მდებარე ქალაქ თბილისში ნ-----ის დასახლება, დ-----ის ქუჩა N--, ფართი 257 კვ.მ. აღნიშნულ უძრავ ნივთზე მჩუქებლის საკუთრების უფლება დასტურდება ამონაწერითსაჯარო რეესტრიდან.

სასამართლო ეყრდნობა შემდეგ მტკიცებულებას:

- ჩუქების ხელშეკრულება (იხ.ს.ფ. 19-20).

4.2. შემოსავლების სამსახურის აუდიტის დეპარტამენტის **13.09.2016 წლის N---** - ბრძანების (გადასახადების/გადასახდელების და საგადასახადო სანქციების თანხების დარიცხვის/შემცირების შესახებ) თანახმად, ინდივიდუალური მეწარმე „ლ----- გ-----ი“ (ს/ნ-----) საგადასახადო კოდექსის 61-ე მუხლის შესაბამისად, ბიუჯეტში გადასახდელად დამატებით დაერიცხა სულ 175 422 ლარი, მათ შორის: ძირითადი გადასახადი 107517 ლარი, ჯარიმა 67905 ლარი. ინდივიდუალური მეწარმე „ლ----- გ-----ი“-ს (ს/ნ-----) დაერიცხა მიმდინარე გადასახდელები 56588 ლარი და შეუმცირდა მიმდინარე გადასახდელები 0 ლარით. განიმარტა ბრძანების გასაჩივრების წესი და ვადა.

სასამართლო ეყრდნობა შემდეგ მტკიცებულებას:

- სსიპ შემოსავლების სამსახურის 13.09.2016 წლის ბრძანება N-----. (იხ. ს.ფ. 146).

4.3. სსიპ შემოსავლების სამსახურის შედარების აქტის (01.04.2016-დან-14.12.2016-მდე) თანახმად, გადასახადის გადამხდელს, ლ----- გ-----ს (პ/ნ-----) გააჩნია აღიარებული საგადასახადო დავალიანება: ძირითადი - 149 570.9 ლარი, ჯარიმა - 102 880.6 ლარი, საურავი - 19 660.35 ლარი.

4.4. სსიპ შემოსავლების სამსახურის შედარების აქტის (01.01.2018-დან-22.01.2018-მდე) თანახმად, გადასახადის გადამხდელს ლ----- გ-----ს (პ/ნ-----) გააჩნია აღიარებული საგადასახადო დავალიანება: ძირითადი - 163 717.9 ლარი, ჯარიმა - 102 880.6 ლარი, საურავი - 52 717.24 ლარი.

4.5. საქმეში წარმოდგენილია სსიპ შემოსავლების სამსახურის გადამხდელის, ლ----- გ-----ის (პ/ნ-----) ფაილის ამონაწერი (01.04.2016წ-22.01.2018წ), სადაც მითითებულია: მიმდინარე ღონისძიებები: 1) გირავნობა/იპოთეკა - N-----, 06.11.2015 წელი; 2) ქონების ყადაღა - N-----, 24.11.2015წელი; 3) საინკასო დავალება - N-----, 09.01.2018წ.

4.6. შემოსავლების სამსახურის საგადასახადო მონიტორინგის დეპარტამენტის 03.09.2015 წლის N----- ბრძანებით (სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობების ინვენტარიზაციისა და საკონტროლო შესყიდვა/შეთავაზების ჩატარების შესახებ) თანახმად, ჩატარდა ი/მ ლ----- გ-----ის (პ/ნ-----) სასაქონლო-

მატერიალური ფასეულობების ინვენტარიზაცია და ი/მ ლ----- გ-----ის ეკონომიკური საქმიანობის ფაქტობრივად განხორციელების ადგილზე საკონტროლო შესყიდვა/შეთავაზების პროცედურა. შეიქმნა საინვენტარიზაციო კომისია. ინვენტარიზაციის და საკონტროლო შესყიდვა/შეთავაზების ვადა განისაზღვრა 2015 წლის 03 სექტემბრიდან 2015 წლის 02 ოქტომბრის ჩათვლით. ბრძანება ი/მ ლ----- გ-----ს ჩაბარდა. 3.09.2015 წელს.

სასამართლო ეყრდნობა შემდეგ მტკიცებულებას:

- შედარების აქტები (იხ. ს.ფ. 143-144);
- ლ----- გ-----ს (პ/ნ-----) ფაილის ამონაწერი. (იხ.ს.ფ. 145);
- სსიპ შემოსავლების სამსახურის 03.09.2015 წლის ბრძანება N-----. (იხ.ს.ფ. 148).

5. დადგენილი ფაქტები პირველი ინსტანციის სასამართლომ სამართლებრივად შემდგენიარად შეაფასა:

5.1. სასამართლოს განმარტებით, საქმეზე წარდგენილი არ არის არც ერთი სახის მტკიცებულება, რაც უტყუარად მიუთითებდა მოპასუხეთა ერთმანეთისაგან გაუმიჯნაობაზე და ამ გაუმიჯნაობის პირობებში განზრახ ერთობლივი - გადასახადის გადახდისაგან თავის არიდების მიზნით მოქმედებაზე.

სასამართლომ მიუთითა, საქართველოს სამოქალაქო კოდექსის 319.1 მუხლის დანაწესზე, რომლის თანახმადაც კერძო სამართლის სუბიექტებს შეუძლიათ კანონის ფარგლებში თავისუფლად დადონ ხელშეკრულებები და განსაზღვრონ ამ ხელშეკრულებათა შინაარსი. სასამართლომ აღნიშნა, რომ განსახილველ შემთხვევაში მოპასუხეთა შორის დადებულია სამოქალაქო ხელშეკრულება, რომელიც ემყარება მხარეთა ავტონომიურობის პრინციპს და განმარტა, რომ ფიზიკური პირების მიერ საგადასახადო შემოწმების დაწყების შემდგომ ნასყიდობის ხელშეკრულების დადების ფაქტი არ შეიძლება გახდეს პირების ერთიმეორის ცრუმაგიერ პირებად ცნობის საფუძველი.

სასამართლომ აღნიშნა, რომ ფაქტობრივი და სამართლებრივი გარემოებების გათვალისწინებით უსაფუძვლობის გამო ვერ გაიზიარა მოსარჩელის მოსაზრებას და მიაჩნია, რომ მხოლოდ, უძრავი ნივთის ჩუქების ხელშეკრულების არსებობა არ შეიძლება გახდეს მოპასუხედ დასახელებული ფიზიკური პირების ერთიმეორის ცრუმაგიერ პირად ცნობის საფუძველი.

განსახილველ შემთხვევაში, საქმის მასალებით სასამართლომ დადასტურებულად არ მიიჩნია მოპასუხეთა კონტროლს დაქვემდებარებული რაიმე განსაკუთრებული ურთიერთობის არსებობა ერთმანეთს შორის და განმარტა, რომ ასეთის არსებობის დადასტურების შემთხვევაშიც არ იქნებოდა მათი ცრუმაგიერ პირებად აღიარებისათვის საკმარისი საფუძველი, ვინაიდან, სახეზე არ არის საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 246-ე მუხლით განსაზღვრული წანამდგრები. სასამართლომ მიიჩნია, რომ სახეზე არ არის დასახელებული ორი კუმულაციური პირობიდან არც ერთი - გადასახადის

გადამხდელის სხვა პირისგან პრაქტიკულად განსხვავების შეუძლებლობა და ამ პირის გადასახადის გადახდევინების უზრუნველყოფის ღონისძიებებისთვის თავის არიდების მიზნით გამოყენება.

6. სსიპ შემოსავლების სამსახურის სააპელაციო მოთხოვნა:

თბილისის საქალაქო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა კოლეგიის 2018 წლის 15 მარტის გადაწყვეტილების გაუქმება და ახალი გადაწყვეტილების მიღებით სასარჩელო მოთხოვნის დაკმაყოფილება.

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

სააპელაციო საჩივრის ავტორს მიაჩნია, რომ ი/მ „ლ----- გ-----ი“ და ლ----- ა----- ი წარმოადგენენ ერთმანეთის ცრუმადგიერ პირებს. აპელანტი სააპელაციო საჩივარში უთითებს, რომ ფაქტობრივი მოცემულობის თანახმად ი/მ „ლ----- გ-----ს“ (ს/ნ-----), ერიცხება აღიარებული საგადასახადო დავალიანება, რომლის გადახდევინების მიზნით გატარებული ღონისძიებები, ვერ უზრუნველყოფენ საგადასახადო ვალდებულების შესრულებას. ი/მ „ლ----- გ-----მა“ საგადასახადო სასაქონლო მატერიალური ფასეულობების ინვენტარიზაციის დაწყებისთანავე, მის საკუთრებაში არსებული უძრავი ქონება ს/კ-----, 2-----ს უძრავი ნივთის ჩუქების ხელშეკრულებით გადასცა დედას ლ----- ა-----ს, აპელანტის აზრით აღნიშნული ქმედებით მან განიზრახა მატერიალური აქტივის გარიდება მის მიმართ სავარაუდოდ გასატარებელი უზრუნველყოფის ღონისძიებებისაგან. აპელანტი მიუთითებს, რომ ი/მ „ლ----- გ-----ს“ დამატებით დაერიცხა სულ 175 422 ლარი. აპელანტი მიუთითებს საქართველოს უზენაესი სასამართლოს პრაქტიკაზე და არ ეთანხმება პირველი ინსტანციის სასამართლოს დასაბუთებას.

სააპელაციო საჩივრის ავტორი აღნიშნავს, რომ საგადასახადო კოდექსში ურთიერთდამოკიდებულების ინსტიტუტის შემოტანით კანონმდებლის მიერ შეფასება მიეცა რეალობაში მიმდინარე პროცესს, რომლის თანახმადაც შესაძლებელია პირთა შორის მოხდეს ადმინისტრირების პრაქტიკული შერწყმა, აღნიშნულმა კი შესაძლებელია იმოქმედოს სამართლის სუბიექტთა ქმედებებზე და შედეგებზე, რასაც უნდა მიეცეს ადეკვატური შეფასება.

აპელანტი საქმეში წარმოადგენილ მტკიცებულებაზე მითითებით აღნიშნავს, რომ მოპასუხეები წარმოადგენენ ურთიერთდამოკიდებულ პირებს, რადგან ისინი არიან ერთი ოჯახის წევრები, ამ მოცემულობით კი ცხადად იკვეთება მათი მხრიდან ეკონომიკური საქმიანობის განხორციელების გზით მიღებული კომპენსაციის საერთო მიზნებისათვის მოხმარების ფაქტი და ამავდროულად, ამ საქმიანობიდან ეკონომიკური მოგების არსებობის საერთო ინტერესები. აპელანტი ასევე, უთითებს, რომ სახეზეა უზრუნველყოფის ღონისძიებებისგან თავის არიდების მიზნით განხორციელებული ოპერაცია, რომელსაც ადასტურებს

განხორციელებული ქმედების ფორმა. კერძოდ, გადამხდელმა იმ პირობებში, როდესაც მისთვის მოსალოდნელი იყო დიდი ოდენობით გადასახადების დარიცხვა, მის საკუთრებაში არსებული ქონება ჩუქების გზით გაასხვისა დედაზე, რათა აღნიშნულ ქონებაზე ვერ განხორციელებულიყო უზრუნველყოფის ღონისძიებები.

აპელანტს მიაჩნია, რომ საგადასახადო ვალდებულებების სწორად განსაზღვრისა და შემდგომში გადასახადის გადახდევის უზრუნველყოფის ღონისძიებების გამოყენების მიზნით საჭიროა, ი/მ „ლ----- გ-----ი“ და ლ----- ა-----ი ცნობილ იქნენ ერთმანეთის ცრუმაგიერ პირებად. აპელანტის წარმომადგენლის განმარტებით, მათი ქმედება მიმართული იყო საგადასახადო ვალდებულებების შეუსრულებლობისკენ და გადასახადის გადახდევის უზრუნველყოფის ღონისძიებებისგან თავის არიდებისკენ.

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

7.1. საქართველოს ადმინისტრაციული საპროცესო კოდექსის პირველი მუხლის მე-2 ნაწილის შესაბამისად, თუ ამ კოდექსით სხვა რამ არ არის დადგენილი, ადმინისტრაციულ სამართალწარმოებაში გამოიყენება საქართველოს სამოქალაქო საპროცესო კოდექსის დებულებანი.

საქართველოს სამოქალაქო საპროცესო კოდექსის 377-ე მუხლის პირველი ნაწილის თანახმად, სააპელაციო სასამართლო ამოწმებს გადაწყვეტილებას სააპელაციო საჩივრის ფარგლებში ფაქტობრივი და სამართლებრივი თვალსაზრისით. ამავე მუხლის მეორე ნაწილის შესაბამისად, სამართლებრივი თვალსაზრისით შემოწმებისას სასამართლო ხელმძღვანელობს 393-ე და 394-ე მუხლების მოთხოვნებით. სააპელაციო პალატას მიაჩნია, რომ აპელანტის მიერ სააპელაციო საჩივარში მითითებული ფაქტობრივი და სამართლებრივი საფუძვლები ქმნიან სამოქალაქო საპროცესო კოდექსის 393-ე და 394-ე მუხლების შემადგენლობას, შესაბამისად, გასაჩივრებული გადაწყვეტილების გაუქმების პროცესუალურ - სამართლებრივ საფუძვლებს.

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

7.2. სააპელაციო სასამართლო მიუთითებს პირველი ინსტანციის სასამართლოს მიერ დადგენილ ფაქტობრივ გარემოებებზე და 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 ასახელებს გარემოებებს, 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 პირისგან, 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 21-ე მუხლი წარმოადგენს საკუთრების უფლების დაცვის გარანტს, ისევე როგორც 94-ე მუხლი ადგენს გადასახადთა გადახდის გარდუვალობას. მოცემული დავის მნიშვნელობა განსაკუთრებულია, ვინაიდან გადაწყვეტილების შედეგით არ უნდა მოხდეს ბალანსის დარღვევა, როგორც საჯარო და კერძო ინტერესებს შორის, ასევე, სახელმწიფოს, როგორც კრედიტორის და გადასახადის გადამხდელის, როგორც მოვალის კანონიერ ინტერესებს შორის. სადავო ურთიერთობის მარეგულირებელი ნორმა იცავს სახელმწიფოს კანონიერ ინტერესს და გადასახადის გადამხდელთ უზღუდავს შესაძლებლობას თავი აარიდონ მათზე დაკისრებულ ვალდებულებას -

სახელმწიფო ბიუჯეტში სავალდებულო შენატანს.

პალატას მიაჩნია, რომ პირთა ცრუმაგიერად დადგენის მიზნით, მნიშვნელოვანია სწორად შეფასდეს საგადასახადო ვალდებულების მქონე პირის მიერ განხორციელებული ოპერაციები, დადგინდეს მათი ჭეშმარიტი მიზანი, ოპერაციაში მონაწილე პირთა ნამდვილი ნება. აღნიშნულის ფარგლებში უნდა შეფასდეს გადასახადის გადამხდელთან მჭიდრო კავშირში მყოფ პირთა ქმედება თანხვედრაში მოდის თუ არა გადამხდელის სურვილთან/მიზანთან თავი აარიდოს გადასახადის გადახდევინების ღონისძიებას. სწორედ პირთა ცრუმაგიერად ცნობის ბედს განსაზღვრავს გადამხდელის მიზნის დადგენა. 246-ე მუხლის დეფინიცია აქცენტს აკეთებს გადამხდელის მიზანზე. თუ გადამხდელი სხვა პირთან ერთად მოქმედებს იმ მიზნით, რომ შექმნას იმგვარი ფაქტობრივი თუ სამართლებრივი მოცემულობა, რომ შეუძლებელი გახდეს საგადასახადო დავალიანებაზე უზრუნველყოფის ღონისძიების გამოყენება, ისინი აკმაყოფილებენ ცრუმაგიერად ცნობის წინაპირობებს. ამასთან, პალატას მიაჩნია, რომ ამგვარი მოცემულობის შექმნა შესაძლებელია წინ უსწრებდეს დავალიანების წარმოშობას. გადამხდელი იმ მოლოდინით, რომ წარმოეშვება საგადასახადო ვალდებულება, მისგან თავის არიდების მიზნით ახორციელებს კონკრეტულ ქმედებებს, იქნება ეს აქტივების გარიდება, საწარმოს საქმიანობის დანაწევრება თუ სხვა. საგადასახადო ვალდებულების არსებობის პირობებში, გადასახადის გადამხდელი, ფაქტობრივად, მოკლებულია შესაძლებლობას გაარიდოს აქტივი, ვინაიდან კანონმდებლობა დავალიანების წარმოშობის მომენტიდანვე ითვალისწინებს უზრუნველყოფის ღონისძიების გავრცელებას გადამხდელის სრულ ქონებაზე და როგორც წესი, ამგვარი ღონისძიების გავრცელებას ადგილი აქვს ავტომატურ რეჟიმში. შემოსავლების სამსახურში არსებული გადასახადის გადამხდელთა მონაცემთა ელექტრონული ბაზა უზრუნველყოფს უზრუნველყოფის ღონისძიების გავრცელებას საგადასახადო დავალიანების წარმოშობის მომენტიდანვე. შესაბამისად, პალატას მიაჩნია, რომ ცრუმაგიერი მფლობელობის ნორმა ვრცელდება არამარტო იმ პირთა მიმართ, ვინც საგადასახადო ვალდებულებათა თავის არიდების მიზნით განახორციელებს კონკრეტული ოპერაციები დავალიანების წარმოშობის შემდგომ, არამედ ამ დავალიანების წარმოშობის მომენტამდეც. მოცემულ შემთხვევაში მნიშვნელოვანია გადასახადის გადამხდელის მიზანი - მოქმედებს თუ არა იგი საგადასახადო ვალდებულების გადახდევინებისაგან თავის არიდების მიზნით, იქნება ეს უკვე წარმოშობილი თუ მოსალოდნელი ვალდებულების პირობებში. თუმცა, აქვე უნდა აღინიშნოს, რომ მოსალოდნელი საგადასახადო ვალდებულების თავის არიდების შემთხვევებში, საგადასახადო ორგანოს ეკისრება მტკიცების ტვირთი - დაადასტუროს, რომ ქონების გარიდების მომენტში გადამხდელმა იცოდა მოსალოდნელი დავალიანების შესახებ და სწორედ მისგან თავის არიდების მიზნით განახორციელა კონკრეტული ოპერაცია.

სააპელაციო პალატა ვერ გაიზიარებს პირველი ინსტანციის სასამართლოს მსჯელობას იმ სახის მტკიცებულების არარსებობაზე, რაც უტყუარად

მიუთითებდა მოპასუხეთა ერთმანეთისაგან გაუმიჯნაობაზე და ამ გაუმიჯნაობის პირობებში განზრახ ერთობლივი - გადასახადის გადახდისაგან თავის არიდების მიზნით მოქმედებაზე. პალატა განმარტავს, რომ საგადასახადო კოდექსის მე-19 მუხლი განსაზღვრავს ურთიერთდამოკიდებული პირების ცნებას, იგი მოიცავს ჩამონათვალს იმ შემთხვევებისა, როდესაც პირები ითვლებიან ურთიერთდამოკიდებულად. 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 შანსი 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 კონტრაქტები პირების დამოკიდებულება გარიგების შინაარსის, შედეგის მიმართ და მასზედ, თუ როგორი ეკონომიკური ეფექტის მომტანი იქნება მხარეთა შორის განხორციელებული გარიგება მასში მონაწილე თითოეულ პირზე.

ამდენად, „საქართველოს საგადასახადო კოდექსის“ 246-ე მუხლის დისპოზიციიდან გამომდინარე, იმისათვის, რომ დადასტურდეს ცრუმაგიერი მფლობელობის ფაქტი, სავალდებულოა დადგინდეს, რომ მოპასუხეები საერთო ეკონომიკური ინტერესების საფუძველზე მოქმედებდნენ გადახდევინების უზრუნველყოფის ღონისძიებისათვის თავის არიდების მიზნით. აღნიშნული გარემოების დადგენის თვალსაზრისით, პრინციპული მნიშვნელობა ენიჭება იმ ფაქტის დადასტურებას, რომ დაფუძნებულ კომპანიას არ გააჩნია რეალური დამოუკიდებლობა, შექმნილია ფორმალურად, საწარმოები შექმნილია ერთი და იგივე გარიგებების განხორციელების მიზნით, ერთ საწარმოზე ფორმდება აქტივები, ხოლო მეორეზე ვალდებულებები, საწარმო გამოიყენება სხვა საწარმოს ან პარტნიორის ვალდებულებების დასაფარავად და საწარმოების დამოუკიდებულების ხარისხი არ იძლევა მათი გამიჯვნის შესაძლებლობას.

განსახილველ შემთხვევაში დადგენილია, რომ ი/მ ლ----- გ-----ი და ლ----- ა-----ი არიან დედა-შვილი. შემოსავლების სამსახურის საგადასახადო მონიტორინგის დეპარტამენტის 03.09.2015 წლის N----- ბრძანებით (სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობების ინვენტარიზაციისა და საკონტროლო შესყიდვა/შეთავაზების ჩატარების შესახებ) თანახმად, ჩატარდა ი/მ ლ----- გ-----ის (3/ნ-----) სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობების ინვენტარიზაცია

და ი/მ ლ----- გ-----ის ეკონომიკური საქმიანობის ფაქტობრივად განხორციელების ადგილზე საკონტროლო შესყიდვა/შეთავაზების პროცედურა. შეიქმნა საინვენტარიზაციო კომისია. ინვენტარიზაციის და საკონტროლო შესყიდვა/შეთავაზების ვადა განისაზღვრა 2015 წლის 03 სექტემბრიდან 2015 წლის 02 ოქტომბრის ჩათვლით. ბრძანება ი/მ ლ----- გ-----ს ჩაბარდა. 3.09.2015 წელს. საქმეში წარმოდგენილია----- **წლით** დათარიღებული უძრავი ნივთის ჩუქების ხელშეკრულება, რომლის თანახმადაც, ლ----- გ----- მა („მჩუქებელი“)- აჩუქა და ლ----- ა-----მა („დასაჩუქრებული“), მიიღო მჩუქებლის საკუთრებაში არსებული უძრავი ნივთი (არასასოფლო სამეურნეო) მდებარე ქალაქ თბილისში ნ-----ის დასახლება, დ-----ის ქუჩა N--, ფართი 257 კვ.მ. აღნიშნულ უძრავ ნივთზე მჩუქებლის საკუთრების უფლება დასტურდება ამონაწერით საჯარო რეესტრიდან. შემოსავლების სამსახურის აუდიტის დეპარტამენტის **13.09.2016 წლის** N---- ბრძანების (გადასახადების/გადასახდელების და საგადასახადო სანქციების თანხების დარიცხვის/შემცირების შესახებ) თანახმად, ინდივიდუალური მეწარმე „ლ----- გ-----ი“ (ს/ნ-----) საგადასახადო კოდექსის 61-ე მუხლის შესაბამისად, ბიუჯეტში გადასახდელად დამატებით დაერიცხა სულ 175 422 ლარი, მათ შორის: ძირითადი გადასახადი 107517 ლარი, ჯარიმა 67905 ლარი. ინდივიდუალური მეწარმე „ლ----- გ-----ი“-ს (ს/ნ-----) დაერიცხა მიმდინარე გადასახდელები 56588 ლარი და შეუმცირდა მიმდინარე გადასახდელები 0 ლარით. განიმარტა ბრძანების გასაჩივრების წესი და ვადა. სსიპ შემოსავლების სამსახურის შედარების აქტის (01.04.2016-დან- 14.12.2016-მდე) თანახმად, გადასახადის გადამხდელს, ლ----- გ-----ს (პ/ნ-----) გააჩნია აღიარებული საგადასახადო დავალიანება: ძირითადი - 149 570.9 ლარი, ჯარიმა - 102 880.6 ლარი, საურავი - 19 660.35 ლარი. საქმეში წარმოდგენილია სსიპ შემოსავლების სამსახურის გადამხდელის, ლ----- გ-----ის (პ/ნ-----) ფაილის ამონაწერი (01.04.2016წ-22.01.2018წ), სადაც მითითებულია: მიმდინარე ღონისძიებები: 1) გირავნობა/იპოთეკა - N-----, 06.11.2015 წელი; 2) ქონების ყადაღა - N-----, 24.11.2015წელი; 3) საინკასო დავალება - N-----, 09.01.2018წ. საქმეში წარმოდგენილია სსიპ შემოსავლების სამსახურის გადამხდელის, ლ----- გ-----ის (პ/ნ-----) ფაილის ამონაწერი (01.04.2016წ-22.01.2018წ), სადაც მითითებულია: მიმდინარე ღონისძიებები: 1) გირავნობა/იპოთეკა - N-----, 06.11.2015 წელი; 2) ქონების ყადაღა - N-----, 24.11.2015წელი; 3) საინკასო დავალება - N-----, 09.01.2018წ.

სააპელაციო პალატა კიდევ ერთხელ აღნიშნავს, რომ შემოსავლების სამსახურის საგადასახადო მონიტორინგის დეპარტამენტის 03.09.2015 წლის N----- ბრძანებით (სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობების ინვენტარიზაციისა და საკონტროლო შესყიდვა/შეთავაზების ჩატარების შესახებ) თანახმად, ჩატარდა ი/მ ლ----- გ-----ის (პ/ნ-----) სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობების ინვენტარიზაცია და ი/მ ლ----- გ-----ის ეკონომიკური საქმიანობის ფაქტობრივად განხორციელების ადგილზე საკონტროლო შესყიდვა/შეთავაზების პროცედურა. აღნიშნული პროცედურა ემსახურებოდა საგადასახადო კონტროლის დაწყებას. საქმეში წარმოდგენილია----- **წლით**

დათარიღებული უძრავი ნივთის ჩუქების ხელშეკრულება, რომლის თანახმადაც, ლ----- გ-----მა აჩუქა და ლ----- ა-----ს ლ----- გ-----ის საკუთრებაში არსებული უძრავი ნივთი.

სააპელაციო პალატა მიიჩნევს, რომ ჩუქების აღნიშნული ფაქტი ემსახურებოდა საგადასახადო ვალდებულების შესრულებისგან თავის არიდებას. მოხდა ქონების გარიდება, პალატა მიიჩნევს, რომ აღნიშნული ქმედების მიზანი იყო ი/მ-ს თავი აერიდებინა საგადასახადო ვალდებულების გადახდევინების უზრუნველყოფის ღონისძიებისაგან.

პალატა შეზღუდული პასუხისმგებლობის მქონე კომპანიის ვალდებულებების გამო პარტნიორის პასუხისმგებლობის საკითხზე მსჯელობისას მიუთითებს საქართველოს უზენაესი სასამართლოს მნიშვნელოვან განმარტებაზე: „მეწარმეთა შესახებ“ საქართველოს კანონი კომპანიის კრედიტორების წინაშე კომპანიის პარტნიორის პირადი პასუხისმგებლობის შესაძლებლობას ითვალისწინებს მე-3 მუხლის მე-6 პუნქტით, რომლის თანახმად, შეზღუდული პასუხისმგებლობის საზოგადოების პარტნიორები კრედიტორების წინაშე პასუხს აგებენ პირადად, თუ ისინი ბოროტად გამოიყენებენ პასუხისმგებლობის შეზღუდვის სამართლებრივ ფორმებს. პარტნიორის პირადი პასუხისმგებლობის აღნიშნული წესი გამომდინარეობს იმ დოქტრინიდან, რომელსაც სამეწარმეო სამართალში „კორპორატიული საფარველის გაჭოლვის“ ან სხვაგვარად „გამჭოლი პასუხისმგებლობის“ დოქტრინა ეწოდება. „გამჭოლი პასუხისმგებლობის“ გამოყენების საჭიროება, როგორც წესი, წარმოიშობა იმ შემთხვევაში, როცა ვალდებულება წარმოეშვა კომპანიას, მაგრამ იგი არ არის გადახდისუნარიანი. კრედიტორი, გადახდისუნარიანი პირის ძიებაში, უჩივის კომპანიის პარტნიორს და მიუთითებს, რომ ამა თუ იმ მიზეზის გამო, ის პირადად აგებს პასუხს კომპანიის სახელით წარმოშობილი ვალდებულებებისათვის. ასეთ შემთხვევაში, როდესაც კომპანია გადახდისუნაროა და კრედიტორი ითხოვს გადახდას პარტნიორისაგან, სასამართლომ უნდა გადაწყვიტოს, ვალდებულების შეუსრულებლობით წარმოშობილი დანაკარგი დააკისროს მესამე პირს თუ პარტნიორს. ყოველ ასეთ შემთხვევაში შეზღუდული პასუხისმგებლობის პრინციპის უპირობო გამოყენება გამოიწვევდა შედეგს, რომელიც ყოველთვის კრედიტორს აზარალებს. ...საგადასახადო ვალდებულებების კონტექსტში გამჭოლი პასუხისმგებლობა გამოიყენება, როცა კომპანიის პარტნიორების საქმიანობა მიმართულია გადასახადებისაგან თავის არიდების სქემების შექმნისაკენ და კომპანია გამოიყენება, როგორც გადასახადებისაგან თავის არიდების „ინსტრუმენტი“. ...პარტნიორის მიერ შეზღუდული პასუხისმგებლობის ფორმის ბოროტად გამოყენება სახეზეა, როცა შეზღუდული პასუხისმგებლობის საზოგადოების პარტნიორი საზოგადოებაში უშუალოდ ხელმძღვანელობს და ახორციელებს ისეთ საქმიანობას, რომელიც მიზნად ისახავს გადასახადებისაგან თავის არიდებას“ (სუს №ას-1307-1245-2014 6 მაისი, 2015 წელი).

ყოველივე ზემოაღნიშნული სააპელაციო სასამართლოს აძლევს საფუძველს

გაიზიაროს აპელანტის პოზიცია იმის თაობაზე, რომ საგადასახადო ვალდებულებების სწორად განსაზღვრისა და შემდგომში გადასახადის გადახდევის უზრუნველყოფის ღონისძიებების გამოყენების მიზნით საჭიროა, ი/მ „ლ----- გ-----ი“ და ლ----- ა-----ი ცნობილ იქნენ ერთმანეთის ცრუმაგიერ პირებად. ამასთან, მათი ქმედება მიმართული იყო უძრავი ქონების ჩუქების გზით ი/მ „ლ----- გ-----ის“ კუთვნილი საგადასახადო ვალდებულებების შეუსრულებლობისკენ და გადასახადის გადახდევის უზრუნველყოფის ღონისძიებებისგან თავის არიდებისკენ. სხვაგვარად ვერ აიხსნება ი/მ „ლ----- გ-----სა“ და ლ----- ა-----ს შორის ზემოთ აღნიშნული დროის პერიოდში ჩუქების ხელშეკრულების დადება იმ პირობებში, როდესაც ინდ მეწარმეს გააჩნია საგადასახადო ვალდებულება. ამდენად, პალატა მიიჩნევს, რომ უნდა გაუქმდეს გასაჩივრებული - თბილისის საქალაქო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა კოლეგიის 2018 წლის 15 მარტის გადაწყვეტილება და საქმეზე ახალი გადაწყვეტილების მიღებით სსიპ შემოსავლების სამსახურის სარჩელი უნდა დაკმაყოფილდეს.

8. პროცესის ხარჯები:

„სახელმწიფო ბაჟის შესახებ“ საქართველოს კანონის მე-5 მუხლის „ლ“ ქვეპუნქტის თანახმად, აპელანტი - სსიპ შემოსავლების სამსახური განთავისუფლებულია სახელმწიფო ბაჟის გადახდისაგან.

ს ა რ ე ზ ო ლ უ ც ი ო ნ ა წ ი ლ ი

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

გ ა დ ა წ ყ ვ ი ტ ა:

1. სსიპ შემოსავლების სამსახურის სააპელაციო საჩივარი დაკმაყოფილდეს;
2. გაუქმდეს თბილისის საქალაქო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა კოლეგიის 2018 წლის 15 მარტის გადაწყვეტილება და მიღებულ იქნას ახალი გადაწყვეტილება;
3. სსიპ შემოსავლების სამსახურის სარჩელი დაკმაყოფილდეს;
4. აღიარებულნი იქნენ ერთმანეთის ცრუმაგიერ პირებად ი/მ „ლ----- გ-----ი“ და ლ----- ა-----ი.
5. აპელანტი - სსიპ შემოსავლების სამსახური განთავისუფლებულია სახელმწიფო ბაჟის გადახდისაგან;

6. გადაწყვეტილება შეიძლება გასაჩივრდეს საკასაციო საჩივრით, საქართველოს უზენაესი სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატაში (თბილისი, ძმები ზუბალაშვილების ქ. №32) თბილისის სააპელაციო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატის მეშვეობით (თბილისი, გრ. რობაქიძის გამზ. №7ა), მხარეთათვის დასაბუთებული გადაწყვეტილების ასლის გადაცემის მომენტიდან 21 (ოცდაერთი) დღის ვადაში.

მოსამართლეები:

ილონა თოდუა -

გიორგი გოგიაშვილი -

შოთა გეწაძე -