



გ ა დ ა წ ყ ვ ე ტ ი ლ ე ბ ა
საქართველოს სახელით

11 აპრილი, 2019 წელი
თბილისი

ქ.

ი შ ე ს ა ვ ა ლ ი

თბილისის სააპელაციო სასამართლოს
ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატა

თავმჯდომარე - გიორგი გოგიაშვილი
მოსამართლეები - ილონა თოდუა, ნინო ქადაგიძე

სხდომის მდივანი - დიანა გოხაძე

აპელანტი (მოსარჩელე) - სსიპ შემოსავლების სამსახური;
წარმომადგენელი - მ----- წ-----ე;

მოწინააღმდეგე მხარეები (მოპასუხე) - ი/მ შ----- ა-----ე, ი/მ ნ--- გ-----ა, ი/მ ტ-----
გ-----ა;
წარმომადგენელი - პ----- ბ-----ე;

დავის საგანი - ცრუმაგიერ პირებად ცნობა;

გასაჩივრებული გადაწყვეტილება – თბილისის საქალაქო სასამართლოს
ადმინისტრაციულ საქმეთა კოლეგიის 2018 წლის 01 მარტის გადაწყვეტილება;

II ა დ წ ე რ ი ლ ო ბ ი თ ი ნ ა წ ი ლ ი

1. აპელანტის მოთხოვნა

1.1. გაუქმდეს თბილისის საქალაქო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა
კოლეგიის 2018 წლის 1 მარტის გადაწყვეტილება და ახალი გადაწყვეტილების
მიღებით სარჩელი დაკმაყოფილდეს.

2. გასაჩივრებული გადაწყვეტილების დასკვნებზე მითითება:

2.1.გასაჩივრებული გადაწყვეტილების სარეზოლუციო ნაწილი:

თბილისის საქალაქო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა კოლეგიის 2018 წლის 1 მარტის გადაწყვეტილებით, სარჩელი არ დაკმაყოფილდა.

2.2. დასკვნები უდავო ფაქტობრივ გარმოებებთან დაკავშირებით:

ნ--- გ-----ა რეგისტრირებულია ინდივიდუალურ მეწარმედ 2016 წლის 11 აგვისტოს და მის იურიდიულ მისამართს წარმოადგენს ი-----ის რაიონი, გზატკეცილი კ-----ი, №112, შენობა - ნაგებობა 249-დან, რიგი F2, კომერციული ფართი №84.

სასამართლო დაეყრდნო შემდეგ მტკიცებულებებს:

- ამონაწერი მეწარმეთა და არასამეწარმეო (არაკომერციული) იურიდიული პირების რეესტრიდან (ს.ფ. 49-50)

ნ--- გ-----ას სახელზე შემოსავლების სამსახურში საკონტროლო - სალარო აპარატი რეგისტრირებულია 2016 წლის 23 აგვისტოს.

სასამართლო დაეყრდნო შემდეგ მტკიცებულებებს:

- საკონტროლო - სალარო აპარატის სარეგისტრაციო ბარათის №FMO----- (ს.ფ. 51)

დადგენილია, რომ 2016 წლის სექტემბერში შ----- ა-----ემ სასაქონლო ზედნადებების საფუძველზე ნ--- გ-----ას მიაწოდა ჯამში 190 590 ლარის ღირებულების საქონელი.

სასამართლო დაეყრდნო შემდეგ მტკიცებულებებს:

- სასაქონლო ზედნადებების ცხრილი (ს.ფ. 18)

- ამონაწერი RS.ge-დან (ს.ფ. 17)

2016 წლის 5 ოქტომბერს, 93 კვ.მ. ფართობის უძრავი ქონება, მისამართი - თბილისი, ლ-----ს დასახლება, მ-----, კორპ. 2, ბინა №120, აღირიცხა ტ----- გ-----ას საკუთრებად. უფლების დამადასტურებელ დოკუმენტად მითითებულია უძრავი ქონების ჩუქების ხელშეკრულება, დამოწმების თარიღი 30/09/2016წ. დადგენილია, რომ 2013 წლის 25 ივლისის მდგომარეობით, აღნიშნულ ქონებაზე რეგისტრირებული იყო შ--- ---- ა-----ის საკუთრების უფლება.

სასამართლო დაეყრდნო შემდეგ მტკიცებულებებს:

- ამონაწერები საჯარო რეესტრიდან (ს.ფ. 15 16, 29-30)

2016 წლის 11 ოქტომბერს შ----- ა-----ემ წარადგინა 2016 წლის სექტემბრის თვის დამატებული ღირებულების გადასახადის დეკლარაცია, რომლის მიხედვითაც, დღგ-ის გადასახდელმა თანხამ შეადგინა 52 002,77 ლარი (დღგ-ის

შესამცირებელი თანხა - 936,3 ლარი).

სასამართლო დაყრდნო შემდეგ მტკიცებულებებს:

- 2016 წლის სექტემბრის თვის დამატებული ღირებულების გადასახადის დეკლარაცია (ს.ფ. 41-44)

სსიპ შემოსავლების სამსახურის ადმინისტრირების დეპარტამენტის 2017 წლის 24 იანვრის №0----- ბრძანების საფუძველზე, ყადაღა დაედო შ----- ა-----ის საკუთრებაში არსებულ ან/და ბალანსზე რიცხულ ნებისმიერ ქონებას. აღნიშნულ ბრძანებას გადასახადის გადამხდელი გაეცნო 2017 წლის 29 იანვარს.

სასამართლო დაყრდნო შემდეგ მტკიცებულებებს:

- სსიპ შემოსავლების სამსახურის ადმინისტრირების დეპარტამენტის 2017 წლის 24 იანვრის №0----- ბრძანება (ს.ფ. 31)

- ამონაწერი RS.ge-დან (ს.ფ. 32)

დადგენილია, რომ 2017 წლის 10 თებერვალს, ნ--- გ-----ამ სსიპ შემოსავლების სამსახურის ადმინისტრირების დეპარტამენტს წარუდგინა შ----- ა-----ისაგან მიღებული საქონლის ღირებულების გადახდის დამადასტურებელი საკონტროლო-სალარო აპარატის ჩეკების ქსეროასლები.

სასამართლო დაყრდნო შემდეგ მტკიცებულებებს:

- 2017 წლის 10 თებერვლის განცხადება (ს.ფ. 52)

- საკონტროლო - სალარო აპარატის ჩეკების ასლები (ს.ფ. 53-58)

2017 წლის 8 მარტის მდგომარეობით, შ----- ა-----ეს სახელმწიფო ბიუჯეტის სასარგებლოდ ერიცხება გადასახადის ძირითადი თანხა 52 676,58 ლარი და საურავი - 3 722,58 ლარი.

სასამართლო დაყრდნო შემდეგ მტკიცებულებებს:

- ამონაწერი RS.ge დან (ს.ფ. 33)

2.3. დასკვნები სამართლებრივ გარემოებებთან დაკავშირებით:

პირველი ინსტანციის სასამართლომ ყურადღება გაამახვილა საქართველოს კონსტიტუციაზე, რომლითაც რეგლამენტირებულია საგადასახადო ვალდებულების შესრულების კონსტიტუციური მნიშვნელობა - სავალდებულოა გადასახადებისა და მოსაკრებლების გადახდა კანონით დადგენილი ოდენობითა და წესით. გადასახადებისა და მოსაკრებლების სტრუქტურას, შემოღების წესს ადგენს მხოლოდ კანონი.

სასამართლომ ასევე მიუთითა საქართველოს საგადასახადო კოდექსის მე-5 მუხლის პირველი ნაწილი, რომელიც ადგენს, რომ პირი ვალდებულია გადაიხადოს ამ

კოდექსით დაწესებული საერთო - სახელმწიფოებრივი და ადგილობრივი გადასახადები, მე-6 მუხლის მიხედვით კი, გადასახადი არის ამ კოდექსის მიხედვით სავალდებულო, უპირობო ფულადი შენატანი ბიუჯეტში, რომელსაც იხდის გადასახადის გადამხდელი, გადახდის აუცილებელი, არაეკვივალენტური და უსასყიდლო ხასიათიდან გამომდინარე.

ასევე მიუთითა, რომ საგადასახადო ვალდებულების უპირობო შესრულების მოვალეობაზე მიუთითებს საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 43-ე მუხლი, რომლის პირველი ნაწილის „ა“ ქვეპუნქტის შესაბამისად, გადასახადის გადამხდელი ვალდებულია შეასრულოს საგადასახადო ვალდებულებები საქართველოს საგადასახადო კანონმდებლობით დადგენილი წესითა და პირობებით. ამავე კოდექსის 49-ე მუხლის „ზ“ ქვეპუნქტის მიხედვით, ამ კოდექსის დებულებათა გათვალისწინებით საგადასახადო ორგანოებს თავიანთი კომპეტენციის ფარგლებში და საქართველოს კანონმდებლობით დადგენილი წესით უფლება აქვთ გადასახადის გადამხდელისაგან საგადასახადო ვალდებულების შესრულების უზრუნველყოფის ღონისძიებებით დადგენილ ვადაში ამოიღონ გადაუხდელი გადასახადი ან/და სანქციის სახით დაკისრებული თანხა.

პირველი ინსტანციის სასამართლომ ყურადღება გაამახვილა 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 გადახდევენების უზრუნველყოფის ღონისძიებებისთვის თავის არიდების მიზნით, ითვლება, რომ აღნიშნული პირები არიან ერთიმეორის ცრუმაგიერი პირები. ამავე მუხლის მეორე ნაწილის მიხედვით კი, გადასახადის გადამხდელის აღიარებული საგადასახადო დავალიანების გადახდევენების მიზნით, საგადასახადო ორგანოს უფლება აქვს, ცრუმაგიერი პირის მიმართ განახორციელოს საგადასახადო დავალიანების გადახდევენების უზრუნველყოფის ღონისძიებები.

საქმის განმხილველი სასამართლოს მითითებით, 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. სასამართლომ მიუთითა, რომ სსიპ შემოსავლების სამსახური ითხოვს რა ი/მ შ----- ა-----ის, ი/მ ნ--- გ-----ასა და ტ----- გ-----ას ერთმანეთის ცრუმაგიერ პირებად ცნობას. ადმინისტრაციული ორგანოს მოსაზრებით, საგადასახადო დავალიანების გადახდევენების უზრუნველყოფის ღონისძიების თავის არიდების მიზნით, შ----- ა-----ემ განარიდა საკუთრებაში არსებული ქონება. კერძოდ, 2016 წლის 30 სექტემბერს მეუღლეს - ტ----- გ-----ას აჩუქა უძრავი ქონება, ხოლო 2016 წლის 11 აგვისტოს შვილის - ნ--- გ-----ას ინდივიდუალურ მეწარმედ რეგისტრაციის შედეგად,

მისი სახელით განაგრძო ეკონომიკური საქმიანობა, მათ შორის, მიაწოდა ნ--- გ-----ას 190 590 ლარის ღირებულების საქონელი.

აღნიშნულიდან გამომდინარე, სასამართლომ განმარტა, რომ სადავო ოპერაციების შეფასებისას, უნდა დადგინდეს მოპასუხეთა საერთო მიზნის განსახორციელებლად მოქმედება - გადასახადების გადახდევინების უზრუნველყოფის ღონისძიებებისათვის თავის არიდება, ამასთან, მნიშვნელოვანია თავად ქონების გადაცემის სამართლებრივი და ეკონომიკური წინაპირობებისა და შედეგების განხილვა. სასამართლომ აღნიშნა, რომ გადასახადის გადამხდელის მიერ სხვა პირისათვის, მათ შორის, ურთიერთდამოკიდებულ პირზე, ქონების გადაცემა ავტომატურად არ ნიშნავს, რომ გადაცემა განხორციელებულია ფორმალურად და რეალურად მიზნად არ ისახავს იმ სამართლებრივი შედეგის მიღწევას, რომელსაც ითვალისწინებს შესაბამისი გარიგების ფორმა. სასამართლომ განმარტა, რომ აღნიშნულს ადასტურებს საქართველოს საგადასახადო კოდექსის მე-19 მუხლიც, რომლის 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, ურთიერთდამოკიდებულ პირებს შორის განსაკუთრებული ურთიერთობა გავლენას ახდენს მათ შორის განხორციელებული ეკონომიკური საქმიანობის საგადასახადო რეგულირებაზე, თუმცა იმავდროულად მათი ცრუმაგიერ პირებად აღიარების საფუძველს, საქმისათვის მნიშვნელოვანი სხვა გარემოებების დადასტურების გარეშე, არ ქმნის.

სასამართლომ მიუთითა, რომ გადასახადის გადამხდელის მიერ სხვა პირისათვის ქონების გადაცემის საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 246-ე მუხლის ჭრილში განხილვისას, არსებითია, დადგინდეს მხარეთა რეალური ნება, ქონების გადაცემის კანონმდებლობით დადგენილი წესების დაცვა, მიუხედავად ქონების გადაცემისა, ვინ ახორციელებს მასზე ფაქტობრივ ფლობასა და სარგებლობას, განისაზღვროს შემხვედრი დაკმაყოფილების საკითხი.

სასამართლომ მიუთითა, რომ ცრუმაგიერი პირი არის პირი, რომლის საკუთრებაში ქონების გადაცემის მიუხედავადაც, რეალურად ქონებიდან გამომდინარე ყველა სამართლებრივი სიკეთით სარგებლობს და ყველა ვალდებულებას ასრულებს გადასახადის გადამხდელი. განსახილველ შემთხვევაში კი, ჩუქების ხელშეკრულების მიმართ მსგავსი ფაქტობრივი გარემოებები პირველი ინსტანციის სასამართლოს მოსაზრებით არ დადასტურდა.

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

აპელანტი არ ეთანხმება პირველი ინსტანციის სასამართლოს შედეგს, ასევე არ ეთანხმება სასამართლოს იმ მოსაზრებას, რომ ადმინისტრაციული ორგანოს მიერ არ

იქნა წარდგენილი საკმარისი მტკიცებულებები იმისათვის, რაც აუცილებელია საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 246-ე მუხლის მოცემულობების დასადგენად. აპელანტის განმარტებით, სარჩელში მითითებული ფაქტობრივი გარემოებები, ნათლად მიაჩნებენ გადამხდელის მიერ არაკეთილსინდისიერი ქმედებების განხორციელებაზე.

აპელანტი მიუთითებს, რომ ი/მ შ----- ა-----ის საკუთრებიდან განხორციელდა აქტივების გადინება მანამ სანამ მის მიერ წარდგენილი დღგ-ს დეკლარაციით დაირიცხავდა 52 002.77 ლარს. აპელანტი საყურადღებოდ მიიჩნევს იმ გარემოებას, რომ ერთი თვით ადრე განხორციელდა მეუღლეზე უძრავი ნივთის გადაფორმება. ასევე 320 390.37 ლარის ღირებულების საქონლის ზედნადებით შვილზე გადაწერა.

ადმინისტრაციული ორგანოს წარმომადგენელი არ ეთანხმება პირველი ინსტანციის სასამართლო გადაწყვეტილებაში განვითარებულ იმ მსჯელობას, რომ მეუღლეთა თანასაკუთრების მერეგულირებელი ნორმების გათვალისწინებით, ქორწინების პერიოდში შეძენილი ქონება წარმოადგენს თანასაკუთრებას, ამიტომ ქონების ი/მ შ----- ა-----ის საკუთრებიდან გასვლა და ტ----- გ-----ას სახელზე რეგისტრაცია მართალია წარმოშობს რისკს, თუმცა არ წარმოადგენს ცრუმაგიერი მფლობელობის დასადგენად აუცილებელ პირობას.

აპელანტის წარმომადგენელი აღნიშნულის საწინააღმდეგოდ განმარტავს, რომ მეუღლეთა თანასაკუთრების მარეგულირებელ ნორმებზე დაყრდნობით, ვინაიდან რეგისტრირებულ მონაცემებში შეტანილი ცვლილება არ გამოიხატავს შ----- ა-----ის უფლებას აღნიშნულ ქონებაზე და ამასთან, საგადასახადო ვალდებულების უზრუნველყოფის ღონისძიებები უნდა გავრცელდეს პირის სახელზე რეგისტრირებული, ან მის ბალანსზე რიცხული ქონების მიმართ, ნათელია, რომ მეწარმე სუბიექტის მხრიდან ადგილი ჰქონდა ქონების დაცვას უზრუნველყოფის ღონისძიებების არასასურველი შედეგებისაგან, რაც გამოიხატა უძრავი ნივთის მესაკუთრის ცვლილებაში.

წარმომადგენლის განმარტებით, რაც შეეხება ზედნადების საშუალებით ი/მ შ----- ა-----ის მხრიდან შვილის ი/მ ნ--- გ-----ისათვის სასაქონლო - მატერიალური ფასეულობების მიყიდვას, აპელანტი ასევე არ ეთანხმება და არ იზიარებს აღნიშნულზე პირველი ინსტანციის სასამართლოს მსჯელობას, რომ საქმეში წარდგენილი შესყიდვების დამადასტურებელი დოკუმენტი ჩეკის სახით, გამოიხატავს ოპერაციის ფიქტიურობას. სასამართლოს მსჯელობაზე, ადმინისტრაციული ორგანოს წარმომადგენელი განმარტავს, რომ აღნიშნული ჩეკების მიხედვით, ი/მ შ----- ა-----ეს ხელზე მიღებული ჰქონდა 190 590 ლარი, თუმცა ამ პირობებში მისი საგადასახადო ვალდებულება ისევ შეუსრულებელი სახით დარჩა. აპელანტი ასევე ყურადღებას ამახვილებს სუბიექტის რეგისტრაციის თარიღზე. 2016 წლის 23 აგვისტოს ი/მ ნ--- გ-----ა რეგისტრირებულია რეესტრში, ზედნადებით სმფ-ები მან მიიღო სექტემბრის თვეში, გადასახადი ასევე

დარიცხულია 2016 წლის სექტემბერში.

ამდენად, ადმინისტრაციული ორგანოს წარმომადგენელი მიიჩნევს, რომ საქართველოს საგადასახადო კოდექსის მე-19 მუხლის მე-2 ნაწილის „თ“ ქვეპუნქტით გათვალისწინებულ პირებს შორის განხორციელებული ოპერაციები ემსახურებოდა გადასახადის გადახდევინების უზრუნველყოფის ღონისძიებებისაგან თავის არიდებას, შესაბამისად, ითხოვს დადასტურებულედ იქნეს ცნობილი, რომ მოპასუხეები წარმომადგენენ საგადასახადო კოდექსის 246-ე მუხლით გათვალისწინებულ ცრუმაგიერ პირებს.

III ს ა მ ო ტ ი ვ ა ც ი ო ნ ა წ ი ლ ი:

4. გასაჩივრებული გადაწყვეტილების გაუქმებისა და ახალი გადაწყვეტილების მიღების 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.

სააპელაციო პალატა მიიჩნევს, რომ აპელანტის მიერ სააპელაციო საჩივარში მითითებული ფაქტობრივი და სამართლებრივი საფუძვლები ქმნიან სამოქალაქო საპროცესო კოდექსის 393-ე და 394-ე მუხლების შემადგენლობას, რაც გასაჩივრებული გადაწყვეტილების გაუქმების პროცესუალურ - სამართლებრივი საფუძველია.

პალატა დადგენილად მიიჩნევს შემდეგ ფაქტობრივ გარემოებებს:

დადგენილია, რომ ნ--- გ-----ა რეგისტრირებულია ინდივიდუალურ მეწარმედ 2016 წლის 11 აგვისტოს და მის იურიდიულ მისამართს წარმოადგენს ი-----ის რაიონი, კ-----ის გზატკეცილი, №112, შენობა - ნაგებობა 249-დან, რიგი F2, კომერციული ფართი №84. ნ--- გ-----ას სახელზე შემოსავლების სამსახურში საკონტროლო-სალარო აპარატი რეგისტრირებულია 2016 წლის 23 აგვისტოს.

დადგენილია, რომ 2016 წლის სექტემბრის თვეში ი/მ შ----- ა-----ემ წარადგინა დღგ-ს დეკლარაცია და დასაბეგრ ბრუნვაში მიუთითა 288 904.27 ლარი (გადასახდელად დაერიცხა 52 002.77 ლარი) თუმცა ამავე თვეში სალაროს აპარატით რეალიზებულმა საქონლის ღირებულებამ შეადგინა 339 995.05 ლარი.

დადგენილია, რომ 2016 წლის სექტემბერში შ----- ა-----ემ სასაქონლო ზედნადებების საფუძველზე ნ--- გ-----ას მიაწოდა ჯამში 190 590 ლარის ღირებულების საქონელი.

დადგენილია, რომ ი/მ შ----- ა-----ეს (ს/ნ 6-----) ერიცხება აღიარებული საგადასახადო დავალიანება 56 399,16 ლარის ოდენობით, რის საფუძველზეც 2016 წლის 19 ოქტომბერს მისი ქონების მიმართ გავრცელდა საგადასახადო გირავნობა/იპოეთკის უფლება, 2017 წლის 24 იანვარს კი შემოსავლების სამსახურის ადმინისტრირების დეპარტამენტის მიერ გამოიცა NO----- ბრძანება ქონებაზე ყადაღის დადების შესახებ.

დადგენილია, რომ 2016 წლის 5 ოქტომბერს, 93 კვ.მ. ფართობის უძრავი ქონება, მდებარე: ქ. თბილისი, ლ-----ს დასახლება, მ-----, კორპ. 2, ბინა №120, აღირიცხა ტ----- გ-----ას საკუთრებად. უფლების დამადასტურებელ დოკუმენტად მითითებულია უძრავი ქონების ჩუქების ხელშეკრულება, დამოწმების თარიღი 30/09/2016წ.

დადგენილია, რომ 2013 წლის 25 ივლისის მდგომარეობით, აღნიშნულ ქონებაზე რეგისტრირებული იყო შ----- ა-----ის საკუთრების უფლება.

2016 წლის 11 ოქტომბერს შ----- ა-----ემ წარადგინა 2016 წლის სექტემბრის თვის დამატებული ღირებულების გადასახადის დეკლარაცია, რომლის მიხედვითაც, დღგ-ის გადასახდელმა თანხამ შეადგინა 52 002,77 ლარი (დღგ-ის შესამცირებელი თანხა - 936,3 ლარი).

სსიპ შემოსავლების სამსახურის ადმინისტრირების დეპარტამენტის 2017 წლის 24 იანვრის №0----- ბრძანების საფუძველზე ყადაღა დაედო შ----- ა-----ის საკუთრებაში არსებულ ან/და ბალანსზე რიცხულ ნებისმიერ ქონებას.

აღნიშნულ ბრძანებას გადასახადის გადამხდელი გაეცნო 2017 წლის 29 იანვარს.

დადგენილია, რომ 2017 წლის 10 თებერვალს ნ--- გ-----ამ სსიპ შემოსავლების სამსახურის ადმინისტრირების დეპარტამენტს წარუდგინა შ----- ა-----ისაგან მიღებული საქონლის ღირებულების გადახდის დამადასტურებელი საკონტროლო - სალარო აპარატის ჩეკების ქსეროასლები.

2017 წლის 8 მარტის მდგომარეობით, შ----- ა-----ეს სახელმწიფო ბიუჯეტის სასარგებლოდ ერიცხება გადასახადის ძირითადი თანხა 52 676,58 ლარი და საურავი - 3 722,58 ლარი.

მოცემულ ფაქტობრივ გარემოებასთან მიმართებით, პალატა ყურადღებას ამახვილებს სსიპ შემოსავლების სამსახურის იმ განმარტებაზე, რომ ი/მ შ----- ა----- ესა და ი/მ ნ--- გ-----ას საქმიანობის სახე და მისამართი იდენტურია, ადმინისტრირების დეპარტამენტის 2017 წლის 8 თებერვლის N21----- წერილის შესაბამისად, ი/მ ნ--- გ-----ამ წარადგინა ი/მ შ----- ა-----ისაგან შეძენილი საქონლის ღირებულების გადახდის დამადასტურებელი დოკუმენტები სალაროს აპარატის ჩეკების სახით, საიდანაც ადმინისტრაციული ორგანოს განმარტებით 190 590 ლარი ი/მ შ----- ა-----ეს მიღებული აქვს ხელზე, თუმცა კუთვნილი საგადასახადო ვალდებულება მის მიერ არ შესრულებულა.

მოწინააღმდეგე მხარეთა წარმომადგენელი არ ეთანხმება სსიპ შემოსავლების სამსახურის მიერ სააპელაციო საჩივარში მითითებულ გარემოებებს და განმარტავს, რომ ი/მ შ----- ა-----ის მიმართ გადასახადის გადახდევინების უზრუნველყოფის ღონისძიების გამოყენება განხორციელდა 2017 წლის 24 იანვარს, მაშინ როდესაც სადავო ქონება ტ----- გ-----ზე აღირიცხა 2016 წლის 5 ოქტომბერს. მისივე განმარტებით, ქონების გადაცემის მიზეზი - უზრუნველყოფის ღონისძიებისათვის თავის არიდება სამთვენახევრით ადრე ვერ იქნებოდა. მიუთითებს, რომ ი/მ ნ--- გ-----ა დამოუკიდებელი სუბიექტია, მისივე განმარტებით, შემოსავლების სამსახურს არ წარმოუდგენია მტკიცებულება იმისა, რომ მან დაარღვია საგადასახადო კანონმდებლობა. რაც შეეხება ტ----- გ-----ას მიიჩნევს, რომ იურიდიულადაც კი ვერ ჩაითვლება ვერც ი/მ შ----- ა-----ის და ვერც ი/მ ნ--- გ-----ას ცრუმაგიერ პირად ისევე როგორც ისინი ვერ ჩაითვლებიან ტ----- გ-----ას ცრუმაგიერ პირებად.

პალატა მიუთითებს, რომ 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 ფაქტობრივ გარემოებებზე, რომელთა ერთობლიობა ქმნის ცრუმაგიერ პირებად აღიარების საფუძველს. სასამართლომ კონკრეტული გარემოებების შეფასების შედეგად უნდა განსაზღვროს მოცემული ნორმის საკანონმდებლო მიზანი. ცალსახაა, რომ ცრუმაგიერ პირებად აღიარებისათვის სახეზე უნდა იყოს გადასახადის

გადამხდელის განსხვავების შეუძლებლობა სხვა იმ პირისაგან, რომელიც გამოყენებულია გადასახადის გადახდევინების უზრუნველყოფის ღონისძიებისათვის თავის არიდების მიზნით, ანუ გადასახადის გადამხდელი პირი, რომელსაც გააჩნია საგადასახადო ვალდებულებები, მისი გადახდისაგან თავის არიდების მიზნით ისეთ კავშირში შედის სხვა პირთან, რომ პრაქტიკულად შეუძლებელია მათი განსხვავება.

სააპელაციო პალატა განმარტავს, რომ პირთა ცრუმაგიერად ცნობა წარმოადგენს საგადასახადო დავალიანების გადახდევინებისათვის უზრუნველყოფის ღონისძიების გამოყენების ერთ - ერთ მნიშვნელოვან ინსტრუმენტს. აღიარებითი სარჩელის დაკმაყოფილების პირობებში საგადასახადო ორგანოს წარმოეშვება სამართლებრივი საფუძველი ამოქმედოს კოდექსით გათვალისწინებული უზრუნველყოფის ნებისმიერი ღონისძიება ცრუმაგიერ პირთა მიმართ. უზრუნველყოფის ღონისძიების კანონდარღვევით გამოყენებამ შესაძლებელია გამოიწვიოს ერთის მხრივ გადასახადის გადამხდელის საქართველოს კონსტიტუციით გარანტირებული საკუთრების უფლების გაუმართლებელი ხელყოფა, ხოლო მეორეს მხრივ კონფლიქტში მოვიდეს ამავე კონსტიტუციის იმპერატიულ დანაწესთან გადასახადების სავალდებულო წესით გადახდასთან დაკავშირებით. მოცემული დავის მნიშვნელობა განსაკუთრებულია, ვინაიდან გადაწყვეტილების შედეგით არ უნდა მოხდეს ბალანსის დარღვევა როგორც საჯარო და კერძო ინტერესებს შორის, ასევე, სახელმწიფოს, როგორც კრედიტორის და გადასახადის გადამხდელის, როგორც მოვალის კანონიერ ინტერესებს შორის. სადავო ურთიერთობის მარეგულირებელი ნორმა იცავს სახელმწიფოს კანონიერ ინტერესს და გადასახადის გადამხდელთ უზღუდავს შესაძლებლობას თავი აარიდონ მათზე დაკისრებულ ვალდებულებას - სახელმწიფო ბიუჯეტში სავალდებულო შენატანს.

პალატას მიაჩნია, რომ პირთა ცრუმაგიერად დადგენის მიზნით, მნიშვნელოვანია სწორად შეფასდეს საგადასახადო ვალდებულების მქონე პირის მიერ განხორციელებული ოპერაციები, დადგინდეს ჭეშმარიტი მიზანი, ოპერაციაში მონაწილე პირთა ნამდვილი ნება. აღნიშნულის ფარგლებში უნდა შეფასდეს გადასახადის გადამხდელთან მჭიდრო კავშირში მყოფ პირთა ქმედება, თანხვედრაში მოდის თუ არა იგი გადამხდელის სურვილთან/მიზანთან თავი აარიდოს გადასახადის გადახდევინების ღონისძიებას. სწორედ პირთა ცრუმაგიერად ცნობის ბედს განსაზღვრავს გადამხდელის მიზნის დადგენა. 246-ე მუხლის დეფინიცია აქცენტს აკეთებს გადამხდელის მიზანზე. უკეთუ გადამხდელი სხვა პირთან ერთად მოქმედებს იმ მიზნით, რომ შექმნას იმგვარი ფაქტობრივი თუ სამართლებრივი მოცემულობა, რომ შეუძლებელი გახდეს კუთვნილი საგადასახადო ვალდებულებების გადახდევინებისთვის მის მიმართ უზრუნველყოფის ღონისძიების გამოყენება, ისინი აკმაყოფილებენ ცრუმაგიერად ცნობის წინაპირობებს.

სააპელაციო პალატა მიუთითებს საქართველოს საგადასახადო კოდექსის მე-19 მუხლზე, რომელიც ადგენს პირთა ურთიერთდამოკიდებულად მიჩნევის წინაპირობებს. მითითებული 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. ამავე მუხლის მე-2 ნაწილის „თ“ ქვეპუნქტის შესაბამისად, განსაკუთრებულ ურთიერთობებს მიეკუთვნება ურთიერთობები, რომელთა დროსაც პირები ნათესავები არიან. ამავე მუხლის მე-3 ნაწილის თანახმად, საქართველოს საგადასახადო კანონმდებლობის მიზნებისათვის ფიზიკური პირის ნათესავებად ითვლებიან შვილი, მშობელი, მეუღლე. მოცემული ნორმის შინაარსის გათვალისწინებით, პალატა განმარტავს, რომ პირები ურთიერთდამოკიდებულად ითვლებიან თუკი ისინი წარმოადგენენ ნათესავებს და ამგვარ კავშირს გავლენა აქვს ერთმანეთის საქმიანობაზე ან ეკონომიკურ შედეგებზე.

პირთა ურთიერთდამოკიდებულების განმსაზღვრელ კრიტერიუმს არ წარმოადგენს მხოლოდ მათ შორის რაიმე სახის სამეწარმეო საქმიანობის განხორციელება. თუკი განსაკუთრებულ ურთიერთობაში მყოფ პირთაგან ერთ - ერთის ქმედება, თუნდაც იგი არ შეიცავდეს სამეწარმეო საქმიანობის ნიშნებს, გავლენას ახდენს მეორის საქმიანობის ეკონომიკურ შედეგებზე, ისინი წარმოადგენენ ურთიერთდამოკიდებულ პირებს. აქვე აღსანიშნავია, რომ მხოლოდ ნათესაური კავშირის არსებობა არ წარმოადგენს ურთიერთდამოკიდებულ პირებად მიჩნევის საფუძველს. დასახელებული ნორმა მჭიდრო კავშირშია გადასახადის გადამხდელთა მიერ განხორციელებული ოპერაციების სამართლებრივ შედეგთან. სწორედ მისი გათვალისწინებით უნდა განხორციელდეს ბიუჯეტის წინაშე ანგარიშგება. საგადასახადო კოდექსი ურთიერთდამოკიდებულ პირთა შორის განხორციელებულ ოპერაციებს, რიგ შემთხვევებში, დაბეგვრის განსხვავებულ რეჟიმს უდგენს. ამდენად, საგადასახადო ორგანოს ინტერესს, პირთა ურთიერთდამოკიდებულად მიჩნევის დროს, წარმოადგენს კონკრეტული ქმედების/ოპერაციის სწორი სამართლებრივი კვალიფიკაცია. მარტოოდენ ნათესაური კავშირის დადგენა, განხორციელებული ქმედებისგან დამოუკიდებლად, არ წარმოადგენს საგადასახადო ორგანოს ინტერესის სფეროს, ისევე როგორც, მითითებული ნორმის მიზანს. საგადასახადო ორგანო ახორციელებს სამეწარმეო თუ არასამეწარმეო შინაარსის ქმედების შეფასებას, რომელიც გავლენას ახდენს ერთმანეთთან მჭიდრო კავშირში მყოფ პირთა (მოცემულ შემთხვევაში ნათესავის) საქმიანობაზე ან მათ ეკონომიკურ შედეგებზე.

ზემოაღნიშნული მსჯელობიდან გამომდინარე პალატა ვერ გაიზიარებს პირველი ინსტანციის სასამართლოს განმარტებას მასზედ, რომ გადასახადის გადამხდელის მიერ სხვა პირისათვის, მათ შორის, ურთიერთდამოკიდებულ პირზე, ქონების გადაცემა ავტომატურად არ ნიშნავს, რომ გადაცემა განხორციელებულია

ფორმალურად და რეალურად მიზნად არ ისახავს იმ სამართლებრივი შედეგის მიღწევას, რომელსაც ითვალისწინებს შესაბამისი გარიგების ფორმა. ასევე პალატა არ ეთანხმება საქმის განმხილველი სასამართლოს იმ მოსაზრებას, რომ საგადასახადო კოდექსის მიზნებიდან გამომდინარე, ურთიერთდამოკიდებულ პირებად ითვლებიან ის პირები, რომელთა შორის უნდა არსებობდეს ამავე მუხლით განსაზღვრული განსაკუთრებული ურთიერთობები სამეწარმეო საქმიანობის ამა თუ იმ მიზნით და ფორმით ერთობლივად განხორციელებისათვის. პალატა დამატებით აღნიშნავს, რომ რიგ შემთხვევებში პირები აკმაყოფილებენ მე-19 მუხლში მოცემულ ჩამონათვალს (მაგალითად, არიან ერთმანეთის ნათესავები), ამავდროულად არ იმყოფებიან სამეწარმეო ურთიერთობაში, ფორმალურად ერთობლივად არ ახორციელებენ სამეწარმეო საქმიანობას, თუმცა ერთი მიერ განხორციელებული, თუნდაც არასამეწარმეო შინაარსის ქმედება გავლენას ახდენს მეორე პირის საქმიანობის ეკონომიკურ შედეგებზე, ასეთ შემთხვევებში სახეზეა პირთა ურთიერთდამოკიდებულება. ამდენად, პალატას მიაჩნია, რომ ურთიერთდამოკიდებულად მიჩნევისათვის უპირველესად პირები უნდა აკმაყოფილებდნენ მე-19 მუხლის მე-2 ნაწილში მითითებულ ჩამონათვალს და ამავდროულად ერთი პირის ნებისმიერი სახის ქმედება გავლენას უნდა ახდენდეს მეორე პირის საქმიანობაზე ან მის ეკონომიკურ შედეგებზე.

განსახილველ შემთხვევაში მოწინააღმდეგე (მოპასუხე) პირებად წარმოდგენილნი არიან პირები, რომელთა შორის ნათესაური კავშირის არსებობა სადავო გარემოებას არ წარმოადგენს. კერძოდ: შ----- ა-----ე და ტ----- გ-----ა არიან მეუღლეები, ხოლო ნ----- გ-----ა არის შვილი.

საგადასახადო ორგანო უთითებს კონკრეტულ ქმედებებზე, რაც ადმინისტრაციული ორგანოს წარმომადგენლის აზრით, გავლენას ახდენს მათი საქმიანობის ეკონომიკურ შედეგებზე. აღნიშნულ პირობებში პალატას მიაჩნია, რომ წარმოდგენილი პირები საგადასახადო კოდექსის მიზნებისათვის მიიჩნევიან ურთიერთდამოკიდებულ პირებად. მათ შორის არსებულმა განსაკუთრებულმა ურთიერთობამ გავლენა ჰპოვა თუ არა კანონით აკრძალული მიზნის/შედეგის დადგომაში, წარმოადგენს სასამართლოს შემდგომი კვლევის საგანს.

სააპელაციო პალატის მოსაზრებით, მე-19 მუხლში 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. ასეთ შემთხვევებში უნდა

შეფასდეს გადასახადის გადამხდელის საქმიანობის ისტორია, მის მიერ განხორციელებული ოპერაციები, ამ ოპერაციების შედეგის მიმართ კონკრეტულ პირთა ინტერესი, როგორი ეკონომიკური ეფექტის მომტანი იქნება იგი თითოეული მხარისთვის და რა უფლება-ვალდებულებები წარმოეშობა თითოეულ პირს საქმიანობის განმახორციელების შედეგად.

პალატა განმარტავს, რომ საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 246-ე მუხლის დისპოზიციიდან გამომდინარე, იმისათვის, რომ დადასტურდეს ცრუმაგიერი მფლობელობის ფაქტი, სავალდებულოა დადგინდეს, რომ მოპასუხეები საერთო ეკონომიური ინტერესების საფუძველზე მოქმედებდნენ გადახდევის უზრუნველყოფის ღონისძიებისათვის თავის არიდების მიზნით. აღნიშნული გარემოების დადგენის თვალსაზრისით, პრინციპული მნიშვნელობა ენიჭება იმ ფაქტის დადასტურებას, რომ დაფუძნებულ კომპანიას არ გააჩნია რეალური დამოუკიდებლობა, შექმნილია ფორმალურად, სხვა მეწარმე სუბიექტები თუ ფიზიკური პირები მოქმედებენ ერთი და იგივე მიზნით - სამეწარმეო საქმიანობა განხორციელდეს იმგავრად, რომ აქტივი (მატერიალური სიკეთეები) დარჩეს ცალკეულ პირებს, ხოლო ვალდებულებები - დარეგისტრირებულ მეწარმე სუბიექტს, რომელიც ქონების არარსებობის გამო ვერ უზრუნველყოფს დავალიანების დაფარვას. აღნიშნული ფორმით პირებს ეძლევათ შესაძლებლობა განახორციელონ სამეწარმეო საქმიანობა კუთვნილი საგადასახადო ვალდებულების შესრულების გარეშე. 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 განახორციელეს კონკრეტული ოპერაციები დავალიანების წარმოშობის შემდგომ, არამედ ამ დავალიანების წარმოშობის მომენტამდეც. მოცემულ შემთხვევაში მნიშვნელოვანია გადასახადის გადამხდელის მიზანი - მოქმედებს თუ არა იგი საგადასახადო ვალდებულების გადახდევის საგან 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.

აღნიშნული მსჯელობიდან გამომდინარე, სააპელაციო პალატა ვერ გაიზიარებს თბილისის საქალაქო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა კოლეგიის იმ მოსაზრებას, რომ ფაქტი, რომ მოხდა უძრავი ქონების გაჩუქება (მით უფრო, რომ ნივთის შ----- ა-----ის საკუთრებად რეგისტრაციის მიუხედავად, არც მასზე არსებული სამოქალაქო უფლებები და მოვალეობები არის ცალსახად დადგენილი), არ გულისხმობს ქონების გადაცემის ფიქტიურ ხასიათს. პალატა ყურადღებას ამახვილებს პირველი ინსტანსციის სასამართლოს მსჯელობაზე, რომ ცრუმაგიერი პირი არის პირი, რომლის საკუთრებაში ქონების გადაცემის მიუხედავადც, რეალურად ქონებიდან გამომდინარე ყველა სამართლებრივი სიკეთით სარგებლობს და ყველა ვალდებულებას ასრულებს გადასახადის გადამხდელი, თუმცა ვერ გაიზიარებს იმ მსჯელობას, რომ განსახილველ შემთხვევაში ჩუქების ხელშეკრულების მიმართ მსგავსი ფაქტობრივი გარემოებები არ დასტურდება.

პალატას მიაჩნია, რომ თუკი დადასტურდება, რომ კონკრეტული ფიზიკური თუ იურიდიული პირები მოქმედებენ ერთი მიზნით - აარიდონ თავი საგადასახადო ვალდებულების შესრულებას და ამ მიზნით ახდენენ საწარმოდან ქონების გარიდებას, აღნიშნული წარმოადგენს პირთა ცრუმაგიერად ცნობის უპირობო საფუძველს. აქვე სააპელაციო პალატა განმარტავს, რომ 246-ე მუხლში მითითებული ჩანაწერი, რომ შეუძლებელი უნდა იყოს პირთა ერთმანეთისგან განსხვავება გულისხმობს მას, რომ შეუძლებელი უნდა იყოს მათ მიერ განხორციელებული ქმედებით დასახული მიზნის განსხვავება, ისინი უნდა მოქმედებდნენ საერთო მიზნით - აარიდონ საგადასახადო ვალდებულებების გადახდევის უზრუნველყოფის ღონისძიებას თავი.

განსახილველ შემთხვევაში პალატა ცალსახად მიიჩნევს, რომ ი/მ შ----- ა-----ის საკუთრებიდან განხორციელდა აქტივების გადინება მანამ სანამ მის მიერ წარდგენილი დღგ-ს დეკლარაციით დაირიცხავდა 52 002.77 ლარს. პალატა საგულისხმოდ მიიჩნევს იმ გარემოებას, რომ ერთი თვით ადრე განხორციელდა მეუღლეზე ტ----- გ-----ას სახელზე უძრავი ნივთის გადაფორმება. ასევე 320 390.37 ლარის ღირებულების საქონლის, ზედნადებით შვილზე ნ--- გ-----სათვის გადაწერა.

მეუღლეთა თანასაკუთრების მარეგულირებელ ნორმებზე დაყრდნობით, პალატა მიიჩნევს, რომ ვინაიდან რეგისტრირებულ მონაცემებში შეტანილი ცვლილება არ გამოიცხადეს შ----- ა-----ის უფლებას აღნიშნულ ქონებაზე და ამასთან, საგადასახადო ვალდებულების უზრუნველყოფის ღონისძიებები უნდა გავრცელდეს პირის სახელზე რეგისტრირებული, ან მის ბალანსზე რიცხული ქონების მიმართ, ნათელია, რომ მეწარმე სუბიექტის მხრიდან ადგილი ჰქონდა ქონების დაცვას უზრუნველყოფის ღონისძიებების არასასურველი შედეგებისაგან,

რაც განსახილველ შემთხვევაში გამოიხატა უძრავი ნივთის მესაკუთრის ფორმალურ ცვლილებაში.

რაც შეეხება ზედნადების საშუალებით ი/მ შ----- ა-----ის მხრიდან შვილის ი/მ ნ--- გ-----ასათვის სასაქონლო - მატერიალური ფასეულობების მიყიდვას, პალატა ეთანხმება და იზიარებს აპელანტის იმ მოსაზრებას, რომ ჩეკების მიხედვით, ი/მ შ----- ა-----ეს ხელზე მიღებული ჰქონდა 190 590 ლარი, თუმცა ამ პირობებში მისი საგადასახადო ვალდებულება ისევ შეუსრულებელი სახით დარჩა. პალატა განსაკუთრებულ ყურადღებას ამახვილებს სუბიექტის რეგისტრაციის თარიღზე. 2016 წლის 23 აგვისტოს ი/მ ნ--- გ-----ა რეგისტრირებულია რეესტრში, ზედნადებით სმფ-ები მან მიიღო სექტემბრის თვეში, გადასახადი ასევე დარიცხულია 2016 წლის სექტემბერში. ინდ მეწარმე ნ--- გ-----ას დედის ინდ. მეწარმე შ----- ა-----ისაგან მიწოდებულ საქონელში გადახდილი აქვს 190,590 ლარი, მაშინ როდესაც მას არანაირი შემოსავალი არ უფიქსირდება. თავის მხრივ, შ----- ა-----ეს არ წარმოუდგენია არანაირი მტკიცებულება მიღებული თანხის განკარგვის შესახებ.

ამდენად, პალატა დადასტურებულად მიიჩნევს, რომ საქართველოს საგადასახადო კოდექსის მე-19 მუხლის მე-2 ნაწილის „თ“ ქვეპუნქტით გათვალისწინებულ პირებს შორის განხორციელებული ოპერაციები ემსახურებოდა გადასახადის გადახდევენების უზრუნველყოფის ღონისძიებებისაგან თავის არიდებას.

პალატის მოსაზრებით, შ----- ა-----ის მიერ შვილზე ნ--- გ-----აზე სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობების გადაფორმება, მეუღლეზე - ტ----- გ-----ასათვის ქონების გადაფორმება მიზნად ისახავდა შემოსავლების სამსახურის მიერ დანიშნული ი/მ შ----- ა-----ის საქმიანობის საგადასახადო შემოწმების შედეგად მოსალოდნელი საგადასახადო ვალდებულების გადახდევენების უზრუნველყოფის ღონისძიებებისაგან თავის არიდებას. მოპასუხე პირთა შორის არსებულმა განსაკუთრებულმა ურთიერთობამ მოახდინა გავლენა მასზედ, რომ განხორციელებინათ საგადასახადო ვალდებულების გადახდევენების უზრუნველყოფის ღონისძიებებისაგან თავის არიდება. პალატას მიაჩნია, რომ შ----- ა-----ის მიერ ქონების გადაცემას თან არ ახლდა ნამდვილი საკუთრების უფლების განხორციელება. ამ ოპერაციის ჭეშმარიტი მიზანი იყო არა საკუთრების უფლების გადასვლა ნ--- გ-----აზე და ტ----- გ-----აზე, არამედ მათ მიერ იმგვარი ფორმის გამოძენა, რაც შესაძლებელს გახდიდა სამეწარმეო საქმიანობის გაგრძელებას საგადასახადო ვალდებულების გვერდის ავლით. კანონით ნებადართული ქმედების განხორციელებაც კი თუკი იგი ისახავს კანონსაწინააღმდეგო მიზანს - გადასახადებისაგან თავის არიდებას, წარმოადგენს პირთა ცრუმაგიერ მფლობელად აღიარების წინაპირობას. სააპელაციო პალატის მოსაზრებით საგადასახადო ორგანომ დაძლია მასზედ დაკისრებული მტკიცების ტვირთი.

ყოველივე ზემოაღნიშნული სააპელაციო სასამართლოს აძლევს საფუძველს გაიზიაროს აპელანტის პოზიცია ი/მ შ----- ა-----ის, ი/მ ნ--- გ-----ას და ტ----- გ-----ას

ცრუმაგიერ პირებად ცნობის შესახებ. სააპელაციო სასამართლო მიიჩნევს, რომ უნდა გაუქმდეს გასაჩივრებული თბილისის საქალაქო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა კოლეგიის 2018 წლის 1 მარტის გადაწყვეტილება და უნდა დაკმაყოფილდეს სსიპ შემოსავლების სამსახურის როგორც სააპელაციო საჩივარი, ასევე სარჩელი.

5. საპროცესო ხარჯები:

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

IV ს ა რ ე ზ ო ლ უ ც ი ო ნ ა წ ი ლ ი:

იხელმძღვანელა რა საქართველოს ადმინისტრაციული საპროცესო კოდექსის პირველი მუხლის მე-2 ნაწილით, საქართველოს სამოქალაქო საპროცესო კოდექსის 257-ე, 372-ე, 386-ე, 389-ე, 391-ე, 395-ე მუხლებით

სააპელაციო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატამ გ ა დ ა წ ყ ვ ე ტ ი ლ ა :

1. სსიპ შემოსავლების სამსახურის სააპელაციო საჩივარი დაკმაყოფილდეს.
2. გაუქმდეს თბილისის საქალაქო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა კოლეგიის 2018 წლის 1 მარტის გადაწყვეტილება.
3. სსიპ შემოსავლების სამსახურის სააპელაციო საჩივარი დაკმაყოფილდეს.
4. ი/მ შ----- ა-----ე, ი/მ ნ--- გ-----ა, ი/მ ტ----- გ-----ა ცნობილი იქნენ ერთმანეთის ცრუმაგიერ პირებად.
5. გადაწყვეტილება შეიძლება გასაჩივრდეს საკასაციო საჩივრით საქართველოს უზენაესი სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატაში (თბილისი, ძმები ზუბალაშვილების ქ. N32) თბილისის სააპელაციო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატის მეშვეობით (თბილისი, გრ. რობაქიძის გამზ. N7ა) მხარეთათვის დასაბუთებული გადაწყვეტილების ასლის ჩაბარებიდან 21 (ოცდაერთი) დღის ვადაში.

თავმჯდომარე :
გოგიაშვილი

გიორგი

მოსამართლეები :

ილონა თოდუა

ნინო ქადაგიძე