



გ ა ნ ჩ ი ნ ე ბ ა
საქართველოს სახელით

საქმე №3ბ/1687-18
წელი

15 მაისი, 2019

თბილისი

თბილისის სააპელაციო სასამართლო
ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატა
შემადგენლობა

თავმჯდომარე - ნინო ქადაგიძე
მოსამართლეები - გელა ბადრიაშვილი
მარიამ ცისკაძე

სხდომის მდივანი - თეა გობეჯიშვილი

აპელანტი - სსიპ შემოსავლების სამსახური;
წარმომადგენელი - თ-----;

მოწინააღმდეგე მხარეები - შპს „მ-----“, შპს „გ-----“, ი/მ „ე-----“;
წარმომადგენელი - ე-----;

დავის საგანი - ცრუმაგიერ პირებად აღიარება;

გასაჩივრებული გადაწყვეტილება - თბილისის საქალაქო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა კოლეგიის 2017 წლის 20 ნოემბრის გადაწყვეტილება

1.აპელანტის მოთხოვნა - თბილისის საქალაქო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა კოლეგიის 2017 წლის 20 ნოემბრის გადაწყვეტილების გაუქმება და ახალი გადაწყვეტილებით სარჩელის დაკმაყოფილება სრულად.

2. გასაჩივრებული გადაწყვეტილების დასკვნებზე მითითება:

გასაჩივრებული გადაწყვეტილების სარეზოლუციო ნაწილი:

თბილისის საქალაქო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა კოლეგიის 2017 წლის 20 ნოემბრის გადაწყვეტილებით სსიპ შემოსავლების სამსახურის სარჩელი არ დაკმაყოფილდა.

დასკვნები ფაქტობრივ გარემოებებთან დაკავშირებით:

ამონაწერი მეწარმეთა და არასამეწარმეო (არაკომერციული) იურიდიული პირების რეესტრიდან (მომზადების თარიღი 06/07/2015) თანახმად, შპს „გ-----ის“ (4-----) სახელმწიფო რეგისტრაციის თარიღია 24.08.2010 წელი, 100% წილის მესაკუთრე არის ე----- (პ/ნ 2-----). ვალდებულება, გირავნობა, ყადაღა/აკრძალვა - რეგისტრირებული არ არის. საგადასახადო გირავნობა/იპოთეკის უფლება: საგადასახადო გირავნობა/იპოთეკა 21.11.2013 წელი, საგანი: მთელი ქონება; საფუძველი: შეტყობინება N0-----, 21.11.2013წ. შემოსავლების სამსახური. მოძრავ ნივთებსა და არამატერიალურ ქონებრივ სიკეთეზე გირავნობა/ლიზინგის უფლება, მოვალეთა რეესტრი - რეგისტრირებული არ არის.

ამონაწერი მეწარმეთა და არასამეწარმეო (არაკომერციული) იურიდიული პირების რეესტრიდან (მომზადების თარიღი 20/02/2015) თანახმად, შპს „მ-----“-ის (4-----) სახელმწიფო რეგისტრაციის თარიღია 21.11.2013 წელი, 100% წილის მესაკუთრე ე----- (პ/ნ 2-----). ვალდებულება, გირავნობა, ყადაღა/აკრძალვა, საგადასახადო გირავნობა/იპოთეკის უფლება, მოძრავ ნივთებსა და არამატერიალურ ქონებრივ სიკეთეზე გირავნობა/ლიზინგის უფლება, მოვალეთა რეესტრი - რეგისტრირებული არ არის.

მეწარმეთა და არასამეწარმეო (არაკომერციული) იურიდიულ პირთა რეესტრის მონაცემებით ე----- (პ/ნ 2-----) წარმოადგენს ინდივიდუალურ მეწარმეს. სახელმწიფო რეგისტრაციის ნომერი N---. სახელმწიფო რეგისტრაციის თარიღი 23 იანვარი 2002 წელი.(იხ. ს. ფ. 14-18);

საქართველოს იუსტიციის სამინისტროს საჯარო რეესტრის ეროვნული სააგენტოს 2016 წლის 11 აგვისტოს N1----- წერილით შემოსავლების სამსახურის ადმინისტრირების დეპარტამენტს მათივე 2016 წლის 02 აგვისტოს წარმოდგენილი 2----- მომართვის პასუხად ეცნობა, რომ უძრავ ნივთებზე უფლებათა რეესტრის ელექტრონული წიგნის (საქართველოს მასშტაბით მოქმედებს 2009 წლის მაისიდან) მონაცემებით, ე----- ტ-----ის (პირადი ნომერი: 2-----) საკუთრების უფლება რეგისტრირებული შემდეგ ნივთებზე: 1) მისამართი: ქალაქი თბილისი, ქუჩა ჯ-----ი, კორპუსი 7-ის მიმდებარედ (ნაკვ. 0-----) (საკადასტრო კოდი: 0-----; ნაკვეთის წინა ნომერი: 9), არასასოფლო-სამეურნეო დანიშნულების მიწის ნაკვეთი 9საკუთრება) ფართობით 62.00 კვ.მ. შენობა-ნაგებობ(ებ)ის საერთო ფართი: 50.00; უფლების დამადასტურებელი დოკუმენტი: ნასყიდობის ხელშეკრულება, დამოწმების თარიღი: 29/11/2013. 2) მისამართი: ქალაქი თბილისი, დასახლება ვ-----, მ----- (საკადასტრო კოდი: 0-----; ნაკვეთის წინა ნომერი: 2), არასასოფლო-სამეურნეო დანიშნულების მიწის ნაკვეთი (თანასაკუთრება) ფართობით: 17572.00 კვ.მ-დან წილი 99.45 კვ.მ. (სართული 2-----) შენობა-ნაგებობები: N1-დან N76-ის ჩათვლით: უფლების დამადასტურებელი დოკუმენტი: ნასყიდობის

ხელშეკრულება, გაფორმებული 2004 წლის 30 იანვარს. დამოწმებული ნოტარიუსის მიერ. 3) მისამართი: რაიონი ლაგოდეხი, სოფელი ჭ-----ი (საკადასტრო კოდი: 5-----), სასოფლო-სამეურნეო დანიშნულების მიწის ნაკვეთი 9 (საკუთრება) ფართობით 44997.00 კვ.მ. სხვა ფართი: ტბორი - 44997.00 კვ.მ უფლოების დამადასტურებელი დოკუმენტი:

ნასყიდობის ხელშეკრულება, დამოწმების თარიღი: 21/09/2009. 4) მისამართი: რაიონი ლაგოდეხი, სოფელი ჭ-----ი (საკადასტრო კოდი 5-----), სასოფლო-სამეურნეო დანიშნულების მიწის ნაკვეთი 9 (საკუთრება) ფართობით: 5983.00 კვ.მ. სხვა ფართი: ტბორი - 5983.00 კვ.მ. უფლების დამადასტურებელი დოკუმენტი - ნასყიდობის ხელშეკრულება. დამოწმების თარიღი: 21/09/2009. 5) მისამართი: რაიონი ლაგოდეხი, სოფელი ჭ-----ი (საკადასტრო კოდი: 5-----) სასოფლო-სამეურნეო (საკარმიდამო) დანიშნულების მიწის ნაკვეთი (საკუთრება) ფართობით: 2308.00 კვ.მ; შენობა-ნაგებობის ჩამონათვალი: განაშენიანების ფართობით N1- 219.10 კვ.მ; N2 – 16.90 კვ.მ; N3 – 73.00 კვ.მ. უფლების დამადასტურებელი დოკუმენტი: საარქივო ცნობა N 493, დამოწმების თარიღი 22/09/2009. 6) მისამართი: რაიონი ლაგოდეხი, სოფელი ჭ-----ი (საკადასტრო კოდი: 5-----; ნაკვეთის წინა ნომერი: 5-----; 5-----; 5-----), სასოფლო-სამეურნეო (სახნავი) დანიშნულების მიწის ნაკვეთი (საკუთრება) ფართობით: 76804.00 კვ.მ. სხვა ფართი : ტბორი - 76804.00 კვ.მ. უფლების დამადასტურებელი დოკუმენტი - ნასყიდობის ხელშეკრულება, დამოწმების თარიღი - 21/09/2009. ამავე წერილით დაინტერესებულ მხარეს ეცნობა ინფორმაცია, ე---- ტ-----ის საკუთრებაში არსებულ ქონებაზე იპოთეკის ხელშეკრულებების შესახებ. აღნიშნული წერილით შემოსავლების სამსახურს ასევე ეცნობა ე---- ტ-----ის საკუთრებაში არსებულ ქონებაზე ყადაღის წარმოშობის შესახებ.(ს.ფ. 31-33);

ინდივიდუალური მეწარმე „ე-----“ (პ/ნ 2-----) რეგისტრირებულია გადასახადის გადამხდელად 23.01.2002 წლიდან. სტატუსი - რეგისტრირებულია.

ინდივიდუალური მეწარმე „ე-----ს“ (პ/ნ 2-----) შედარების აქტის (01.01.2017-06.03.2017) თანახმად, გადასახადის გადამხდელს 2017 წლის 05 მარტის მდგომარეობით გააჩნია საგადასახადო დავალიანება: ძირითადი - 3527.24 ლარი, ჯარიმა - 0 ლარი, საურავი - 751.39 ლარი. შენიშვნა: ვადაგადაცილებული დავალიანების გამო ქონება დატვირთულია გირავნობა/იპოთეკით.(იხ. ს.ფ. 79-80).

შპს „გეორგია 797“ (ს/ნ 4-----) რეგისტრირებულია გადასახადის გადამხდელად 24.08.2010 წლიდან, დღგ-ს გადამხდელად რეგისტრირებულია 22.07.2011 წელს. სტატუსი - აქტიური.

შპს „გ-----ის“ (ს/ნ 4-----) შედარების აქტის (01.01.2017-06.03.2017) თანახმად, გადასახადის გადამხდელს 2017 წლის 05 მარტის მდგომარეობით გააჩნია საგადასახადო დავალიანება: ძირითადი - 168 871.2 ლარი, ჯარიმა - 43743.49 ლარი, საურავი - 102521.43 ლარი. შენიშვნა: ვადაგადაცილებული დავალიანების გამო

ქონება დატვირთულია გირავნობა/იპოთეკით. ვადაგადაცილებული დავალიანების გამო ქონება დაყადაღებულია. (იხ. ს.ფ. 77, 81).

შპს „მადლიანი 2015“ (ს/ნ 4-----) რეგისტრირებულია გადასახადის გადამხდელად 21.11.2013 წლიდან. დღგ-ს გადამხდელად რეგისტრირებულია 17.03.2014 წელს. სტატუსი - აქტიური.

შპს „მ-----ის“ (ს/ნ 4-----) შედარების აქტის (01.01.2017-06.03.2017) თანახმად, გადასახადის გადამხდელს 2017 წლის 05 მარტის მდგომარეობით გააჩნია საგადასახადო დავალიანება: ძირითადი - 34 446.74 ლარი, ჯარიმა - 1000 ლარი, საურავი - 7090.77 ლარი. შენიშვნა: ვადაგადაცილებული დავალიანების გამო ქონება დატვირთულია გირავნობა/იპოთეკით. ვადაგადაცილებული დავალიანების გამო ქონება დაყადაღებულია. (იხ. ს.ფ. 78, 82);

თბილისის საქალაქო სასამართლოს სისხლის სამართლის საქმეთა კოლეგიის 2015 წლის 27 ნოემბრის განაჩენით (საქმე N-----), ე---- ტ-----ე ცნობილი იქნა დამნაშავედ საქართველოს სსკ-ის 2018.1. მუხლით გათვალისწინებული დანაშაულის ჩადენისათვის და სასჯელის სახით განესაზღვრა ჯარიმა 30000 ლარის ოდენობით, სახელმწიფო ბიუჯეტის სასარგებლოდ.

განაჩენის მიხედვით, ე---- ტ-----ემ, როგორც შპს „გ-----ის“ დამფუძნებელმა და დირექტორმა 2013 წლის მაისის თვეში განიზრახა სახელმწიფო ბიუჯეტის კუთვნილი დიდი ოდენობის დღგ-ს გადასახადისაგან თავის არიდება. განზრახვის სისრულეში მოყვანის მიზნით შეამცირა 2013 წლის აპრილის, მაისის, ივნისის თვეების დღგ-ს დეკლარაციები, თავი აარიდა გადასახადის გადახდას. სსიპ შემოსავლების სამსახურის 23.12.2013 წლის ბრძანებით დაერიცხა ბიუჯეტში ძირითადი გადასახადის სახით 51 402,19 ლარი. რაც არ იქნა გადახდილი. აღნიშნულის გამო წარედგინა ბრალი საქართველოს სსკ-ის 2018.1. მუხლით. (იხ. ს.ფ. 104-106).

წინამდებარე საქმეზე თბილისის საქალაქო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა კოლეგიის 2016 წლის 14 სექტემბრის განჩინებით, მოსარჩელე სსსიპ შემოსავლების სამსახურის შუამდგომლობა დაკმაყოფილდა, ყადაღა დაედო მოპასუხე ე---- ტ-----ის (პ/ნ 2-----) სახელზე რეგისტრირებულ ქონებას (მატერიალურ ან/და არამატერიალურ აქტივებს), კერძოდ: - თბილისი, ვ-----, -----, საკადასტრო კოდი: 0-----.0-----; - ლაგოდეხის რაიონის სოფელ ჭ-----ში მდებარე სასოფლო-სამეურნეო დანიშნულების მიწის ნაკვეთს, საკადასტრო კოდი: 5-----; - ლაგოდეხის რაიონის სოფელ ჭ-----ში მდებარე სასოფლო-სამეურნეო დანიშნულების მიწის ნაკვეთს, საკადასტრო კოდი: 5-----; - ლაგოდეხის რაიონის სოფელ ჭ-----ში მდებარე სასოფლო-სამეურნეო დანიშნულების მიწის ნაკვეთს, საკადასტრო კოდი: 5-----; - ლაგოდეხის რაიონის სოფელ ჭ-----ში მდებარე სასოფლო-სამეურნეო დანიშნულების მიწის ნაკვეთს, საკადასტრო კოდი: 5-----; - თბილისი, ჯ-----ის ქუჩა, კორპუსი 7-ის

მიმდებარედ ნაკვეთს საკადასტრო კოდი: 0-----; (იხ. ს.ფ. 35-39).

დასკვნები სამართლებრივ გარემოებებთან დაკავშირებით:

პირველი ინსტანციის სასამართლოს მითითებით, საქართველოს ადმინისტრაციული საპროცესო კოდექსის 25.1. მუხლის თანახმად, აღიარებითი სარჩელი შეიძლება აღიძრას აქტის არარად აღიარების, უფლების ან სამართლებრივი ურთიერთობის არსებობა-არარსებობის დადგენის შესახებ, თუ მოსარჩელეს აქვს ამის კანონიერი ინტერესი.

საქართველოს საგადასახადო კოდექსის პირველი მუხლის თანახმად, ეს კოდექსი საქართველოს კონსტიტუციის შესაბამისად განსაზღვრავს საქართველოს საგადასახადო სისტემის ფორმირებისა და ფუნქციონირების ზოგად პრინციპებს, აწესრიგებს საქართველოს საბაჟო საზღვარზე მგზავრის, საქონლისა და სატრანსპორტო საშუალების გადაადგილებასთან დაკავშირებულ სამართლებრივ ურთიერთობებს, სამართლებრივ ურთიერთობაში მონაწილე პირის, გადასახადის გადამხდელისა და უფლებამოსილი ორგანოს სამართლებრივ მდგომარეობას, განსაზღვრავს საგადასახადო სამართალდარღვევის სახეებს, საქართველოს საგადასახადო კანონმდებლობის დარღვევისათვის პასუხისმგებლობას, უფლებამოსილი ორგანოსა და მისი თანამდებობის პირების არამართლზომიერ ქმედებათა გასაჩივრების წესსა და პირობებს, საგადასახადო დავის გადაწყვეტის წესს, არეგულირებს საგადასახადო ვალდებულების შესრულებასთან დაკავშირებულ სამართლებრივ ურთიერთობებს.

საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 2.2. მუხლის თანახმად, გადასახადებით დაბეგვრისათვის გამოიყენება საგადასახადო ვალდებულების წარმოშობის დღისათვის მოქმედი საქართველოს საგადასახადო კანონმდებლობა.

საქართველოს საგადასახადო კოდექსის მე-5 მუხლის შესაბამისად, პირი ვალდებულია გადაიხადოს ამ კოდექსით დაწესებული საერთო-სახელმწიფოებრივი და ადგილობრივი გადასახადები.

ამ კოდექსის 6.1. მუხლით, გადასახადი არის ამ კოდექსის მიხედვით სავალდებულო, უპირობო ფულადი შენატანი ბიუჯეტში, რომელსაც იხდის გადასახადის გადამხდელი, გადახდის აუცილებელი, არაეკვივალენტური და უსასყიდლო ხასიათიდან გამომდინარე.

საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 19.1. მუხლით, 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 ნორმის მე-2 ნაწილით, 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; ზ) პირები ერთად, პირდაპირ ან არაპირდაპირ აკონტროლებენ მესამე პირს; თ) პირები ნათესავები არიან; ი) პირები ამხანაგობის წევრები არიან.

ამ კოდექსის 20.1. მუხლის მიხედვით, გადასახადის გადამხდელი არის პირი, რომელსაც აქვს ამ კოდექსით დადგენილი გადასახადის გადახდის ვალდებულება.

პირველი ინსტანციის სასამართლოს მითითებით, გადასახადის გადამხდელის მიერ კუთვნილი საგადასახადო ვალდებულებების შესრულების ვალდებულებაზე მიუთითებს, ასევე, საგადასახადო კოდექსის 43-ე მუხლის პირველი ნაწილის „ა“ და „გ“ ქვეპუნქტები, რომლის თანახმადაც: ა) გადასახადის გადამხდელი ვალდებულია შეასრულოს საგადასახადო ვალდებულებები საქართველოს საგადასახადო კანონმდებლობით დადგენილი წესითა და პირობებით. გ) საგადასახადო ორგანოს საქართველოს კანონმდებლობით დადგენილი წესით წარუდგინოს საგადასახადო დეკლარაციები, გაანგარიშებები და სააღრიცხვო დოკუმენტები;

საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 8.24. მუხლის შესაბამისად, საგადასახადო დავალიანება არის სხვაობა გადასახადის გადამხდელის მიერ დადგენილ ვადაში გადაუხდელი გადასახადების ან/და სანქციების თანხასა და ზედმეტად გადახდილი გადასახადების ან/და სანქციების თანხას შორის. ხოლო, ამავე ნორმის მე-5 ნაწილის „ბ“ ქვეპუნქტის თანახმად, აღიარებული საგადასახადო დავალიანებაა – საგადასახადო დავალიანება, თუ: პირს გაშვებული აქვს საგადასახადო ორგანოს მიერ მისთვის წარდგენილი საგადასახადო მოთხოვნის ან/და დავის განმხილველი ორგანოს გადაწყვეტილების გასაჩივრების ამ კოდექსით დადგენილი ვადა.

„მეწარმეთა შესახებ“ საქართველოს კანონის 3.1. მუხლის თანახმად, ინდივიდუალური მეწარმე თავისი სამეწარმეო საქმიანობიდან წარმოშობილი ვალდებულებებისათვის კრედიტორების წინაშე პასუხს აგებს პირადად, მთელი თავისი ქონებით.

ამავე ნორმის მე-6 ნაწილის მიხედვით, კომანდიტური საზოგადოების შეზღუდული პარტნიორი, შეზღუდული პასუხისმგებლობის საზოგადოების, სააქციო საზოგადოებისა და კოოპერატივის პარტნიორები საზოგადოების კრედიტორების წინაშე პასუხს აგებენ პირადად, თუ ისინი ბოროტად გამოიყენებენ პასუხისმგებლობის შეზღუდვის სამართლებრივ ფორმებს.

ამ კანონის მე-2 მუხლის ბოლო წინადადების თანახმად, ინდივიდუალური მეწარმე საქმიან ურთიერთობებში თავის უფლებებს ახორციელებს და მოვალეობებს ასრულებს, როგორც ფიზიკური პირი.

სასამართლომ მიუთითა საქართველოს უზენაესი სასამართლოს 2018 წლის 13 მარტის განმარტებაზე საქმეზე Nბს-763-755(კ-16) , სახელდობრ: „საკასაციო პალატა მიუთითებს საქართველოს სამოქალაქო საპროცესო კოდექსის 102-ე მუხლზე, რომლის შესაბამისად, თითოეულმა მხარემ უნდა დაამტკიცოს გარემოებანი, რომლებზედაც იგი ამყარებს თავის მოთხოვნებსა და შესაგებელს. ამ გარემოებათა დამტკიცება შეიძლება თვით მხარეთა (მესამე პირთა) ახსნა-განმარტებით, მოწმეთა ჩვენებით, ფაქტების კონსტატაციის მასალებით, წერილობითი თუ ნივთიერი მტკიცებულებებითა და ექსპერტთა დასკვნებით. საქმის გარემოებები, რომლებიც კანონის თანახმად უნდა დადასტურდეს გარკვეული სახის მტკიცებულებებით, არ შეიძლება დადასტურდეს სხვა სახის მტკიცებულებებით. საკასაციო პალატა ასევე მიუთითებს მხარეთა შორის მტკიცების ტვირთის განაწილების ინსტიტუტზე, რომელსაც აქვს არა მარტო საპროცესო სამართლებრივი, არამედ მატერიალურ სამართლებრივი მნიშვნელობაც, რაც მდგომარეობს იმაში, რომ ფაქტის დაუმტკიცებლობის არახელსაყრელი შედეგები უნდა დაეკისროს იმ მხარეს, რომელსაც ამ ფაქტის დამტკიცება ევალებოდა. სამოქალაქო საპროცესო კოდექსი აგებულია შეჯიბრებითობის პრინციპზე, რაც ოფიციალობის პრინციპის გათვალისწინებით სრულად გამოიყენება ადმინისტრაციულ სამართალწარმოებაში. მითითებული პრინციპის შესაბამისად, მხარეები თავად განსაზღვრავენ, თუ რომელი ფაქტები უნდა დაედოს საფუძვლად მათ მოთხოვნებს ან რომელი მტკიცებულებებით უნდა იქნეს დადასტურებული ეს ფაქტები (ადმინისტრაციული საპროცესო კოდექსის და სამოქალაქო საპროცესო კოდექსის მე-4 მუხლები). ამასთან, სამართლებრივი ურთიერთობა შეიძლება აღმოცენდეს, განვითარდეს ან შეწყდეს მხოლოდ იურიდიული ფაქტის საფუძველზე. ფაქტის დადასტურებას აქვს არა მარტო საპროცესო არამედ მატერიალურ-სამართლებრივი მნიშვნელობა."

პირველი ინსტანციის სასამართლოს მითითებით, საქმის მასალებით დასტურდება: - შპს „გ-----“ (4-----) გადასახადის გადამხდელად რეგისტრირებულია 24.08.2010 წლიდან. სტატუსი - აქტიური. 2017 წლის 05 მარტის მდგომარეობით გააჩნია საგადასახადო დავალიანება: ძირითადი - 168 871.2 ლარი, ჯარიმა - 43743.49 ლარი, საურავი - 102521.43 ლარი. შენიშვნა: ვადაგადაცილებული დავალიანების გამო ქონება დატვირთულია გირავნობა/იპოთეკით და დაყადაღებულია. თბილისის საქალაქო სასამართლოს სისხლის სამართლის საქმეთა კოლეგიის 2015 წლის 27 ნოემბრის განაჩენით (საქმე N-----), შპს „გ-----“ (4-----) დირექტორი ე----- ცნობილი იქნა დამნაშავედ საქართველოს სსკ-ის 2018.1. მუხლით გათვალისწინებული დანაშაულის

ჩადენისათვის და სასჯელის სახით განესაზღვრა ჯარიმა 30000 ლარის ოდენობით, სახელმწიფო ბიუჯეტის სასარგებლოდ. - შპს „მადლიანი 2015“ (4-----) გადასახადის გადამხდელად რეგისტრირებულია 21.11.2013 წლიდან, სტატუსი - აქტიური. 2017 წლის 05 მარტის მდგომარეობით გააჩნია საგადასახადო დავალიანება: ძირითადი - 34 446.74 ლარი, ჯარიმა - 1000 ლარი, საურავი - 7090.77 ლარი. შენიშვნა: ვადაგადაცილებული დავალიანების გამო ქონება დატვირთულია გირავნობა/იპოთეკით და დაყადაღებულია. - ინდივიდუალური მეწარმე „ე---- ტ-----ე“ გადასახადის გადამხდელად რეგისტრირებულია 23.01. 2002 წლიდან. სტატუსი - რეგისტრირებულია. 2017 წლის 05 მარტის მდგომარეობით გააჩნია საგადასახადო დავალიანება: ძირითადი - 3527.24 ლარი, ჯარიმა - 0 ლარი, საურავი - 751.39 ლარი. შენიშვნა: ვადაგადაცილებული დავალიანების გამო ქონება დატვირთულია გირავნობა/იპოთეკით.

საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 246.1. მუხლის 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 ნორმის მე-2 ნაწილით, გადასახადის გადამხდელის აღიარებული საგადასახადო დავალიანების გადახდევენების მიზნით, საგადასახადო ორგანოს უფლება აქვს, ცრუმაგიერი პირის მიმართ განახორციელოს საგადასახადო დავალიანების გადახდევენების უზრუნველყოფის ღონისძიებები.

სასამართლომ მიუთითა საქართველოს უზენაესი სასამართლოს 2018 წლის 13 მარტის განმარტებაზე საქმეზე Nბს-763-755(კ-16) , სახელდობრ: „ საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 246-ე მუხლის პირველი ნაწილის შესაბამისად, 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 მე-2 ნაწილის თანახმად კი, გადასახადის გადამხდელის აღიარებული საგადასახადო დავალიანების გადახდევენების მიზნით, საგადასახადო ორგანოს უფლება აქვს, ცრუმაგიერი პირის მიმართ განახორციელოს საგადასახადო დავალიანების გადახდევენების უზრუნველყოფის ღონისძიებები. ამავე კოდექსის მე-19 მუხლით რეგლამენტირებულია ურთიერთდამოკიდებული პირების დეფინიცია, კერძოდ, 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 საქმეზე საკასაციო პალატამ განმარტა, რომ: „ საგადასახადო კოდექსის 246–ე

მუხლის შინაარსიდან გამომდინარე, იმ გარემოების დადასტურების მიზნით, რომ გადასახადის გადამხდელი წარმოადგენს სხვა პირის ცრუმაგიერ პირს, სავალდებულოა დადასტურდეს, რომ გადასახადის გადამხდელის გამიჯვნა ამ სხვა პირისაგან რიგი ფაქტობრივი გარემოებების გამო პრაქტიკულად შეუძლებელია და კონკრეტული ერთი პირი ამ სხვა პირის მხრიდან გამოყენებულია გადასახადის გადახდევენების უზუნველყოფის ღონისძიებისათვის თავის არიდების მიზნით. აღნიშნული სამართლებრივი ინსტრუმენტის მიზანია დაიცვას საგადასახადო ორგანოს, როგორც კრედიტორის, უფლებები."

საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 246-ე მუხლის საფუძველზე პირველი ინსტანციის სასამართლომ განმარტა, რომ ამა თუ იმ ფიზიკური ან/და იურიდიული პირის ერთიმეორის ცრუმაგიერ პირად აღიარებისათვის სავალდებულოა არსებობდეს ორი კონკრეტული წინაპირობა, კერძოდ: პირები ერთიმეორის ცრუმაგიერ პირებად მიიჩნევიან თუ: 1) პრაქტიკულად შეუძლებელია გადასახადის გადამხდელის განსხვავება სხვა პირისგან; 2) ეს პირი გამოყენებულია გადასახადის გადახდევენების უზრუნველყოფის ღონისძიებისაგან თავის არიდების მიზნით.

პირველი ინსტანციის სასამართლოს მოსაზრებით, არსებული საკანონმდებლო რეგულაცია ადგენს ორ ძირითად პირობას, რომელიც უნდა არსებობდეს ერთობლიობაში, რათა დადგინდეს სხვადასხვა პირთა ცრუმაგიერობა. ნორმის დეფინიციიდან გამომდინარე, შეუძლებელი უნდა იყოს ამ პირთა განსხვავება ერთმანეთისგან. სასამართლომ მიიჩნია, რომ არსებული ჩანაწერი არ მოიაზრებს პირთა ფიზიოლოგიურ თუ საიდენტიფიკაციო მონაცემთა შორის განსხვავებას (ასეთ შემთხვევაში სადავო გარემოებაც არ იარსებებდა), არამედ, გადასახადის გადამხდელთა განსხვავება შეუძლებელი უნდა იყოს მათი მიზნიდან გამომდინარე. ფაქტობრივად არსებულ ორ ან მეტ პირს შორის განხორციელებული ოპერაცია მიმართული უნდა იყოს საერთო მიზნის მიღწევისკენ. თუმცა ამავედროულად ეს მიზანი უნდა წარმოადგენდეს საგადასახადო ვალდებულების გადახდევენების უზრუნველყოფის ღონისძიებისაგან თავის არიდებას. ამრიგად განხორციელებული კონკრეტული ოპერაცია უნდა შეფასდეს, ემსახურება თუ არა იგი საგადასახადო ვალდებულების გადახდევენების უზრუნველყოფის ღონისძიებისგან თავის არიდებას. მოცემული სახის რეგულაცია იძლევა ფართო შეფასების არეალს, ვინაიდან არ არის დაკონკრეტებული თუ რა გარემოებათა პირობებში, რომელი ქმედება შეიძლება შეფასდეს უზრუნველყოფის ღონისძიებისგან თავის არიდებად. კანონი არ აკონკრეტებს, რომ აღნიშნული მიზანი შესაძლებელია მიღწეულ იქნეს დაინტერესებულ პირთა მიერ კანონისმიერი თუ უკანონო გზებით. ასეთ პირობებში, კი გადამხდელთა მიერ კანონით ნებადართული ქმედება უფლებამოსილ პირთა მიერ შესაძლებელია შეფასდეს, როგორც უკანონო, რაც გადასახადის გადამხდელებს ჩააყენებთ უკიდურესად მძიმე მდგომარეობაში.

სასამართლომ მიუთითა, რომ სამართლებრივი რეგულაციის მსგავს პირობებში, პირთა მიერ განხორციელებული ოპერაციის მიზანი უნდა იქნეს უტყუარად დადგენილი, ეჭვს არ უნდა იწვევდეს გადამხდელთა ქმედება ემსახურება რიგით საფინანსო-სამეურნეო საქმიანობას თუ გადასახადებისგან თავის არიდებას. ვარაუდის საფუძველზე დაუშვებელია პირთა ცრუმაგიერად ცნობა, რამაც შედეგობრივად შესაძლებელია გამოიწვიოს პირთა კონსტიტუციური უფლებების ხელყოფა.

სასამართლომ მიუთითა საქართველოს უზენაესი სასამართლოს 2017 წლის 30 ნოემბრის განმარტებაზე საქმეზე №ბს-792-788(კ-17), სადაც „საკასაციო სასამართლო მიუთითა საქართველოს უზენაესი სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატის მიერ №ბს-103-96(კ-13) ადმინისტრაციულ საქმეზე გაკეთებულ განმარტებებზე და აღნიშნა, რომ საგადასახადო კოდექსის 246-ე მუხლის შინაარსიდან გამომდინარე, ცრუმაგიერ პირებად აღიარებისათვის სახეზე უნდა იყოს გადასახადის გადამხდელის განსხვავების შეუძლებლობა სხვა იმ პირისაგან, რომელიც გამოყენებული არის 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 შეუძლებელი არის მათი განსხვავება.“

საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 4.1. მუხლის თანახმად, გადასახადის გადამხდელისათვის გადასახადის თანხის დარიცხვისა და საგადასახადო ვალდებულების შესახებ საგადასახადო მოთხოვნის წარდგენის ხანდაზმულობის ვადაა 3 წელი, თუ ამ კოდექსით სხვა რამ არ არის გათვალისწინებული. ამ ნორმის მე-2 ნაწილით, ამ მუხლის პირველი ნაწილით განსაზღვრული ვადა აითვლება შესაბამისი საგადასახადო ვალდებულების წარმოშობის კალენდარული წლის დასრულებიდან.

სასამართლომ ყურადღებას მიაქცია იმ ფაქტობრივ გარემოებას, რომ შპს „მ----- ის“, შპს „გ-----ის“ და ი/მ „ე-----ს“, როგორც სამეწარმეო სუბიექტებს და გადასახადის გადამხდელებს, თითოეულს ცალცალკე გააჩნიათ სახელმწიფოს მიმართ აღიარებული საგადასახადო დავალიანება. საგულისხმოა, რომ საქმის მასალებით არ დასტურდება, თითოეული საწარმოს მიმართ გადასახადის დარიცხვისა და საგადასახადო ვალდებულების წარმოშობის პერიოდი.

სასამართლოს მოსაზრებით, ზემოთ მითითებული ფაქტობრივი და სამართლებრივი გარემოებების ურთიერთშეჯერების შედეგად, არ დასტურდება, რომ პრაქტიკულად შეუძლებელია გადასახადის გადამხდელის - შპს „მ----- ის“, შპს „გ-----ის“ და ი/მ „ე-----ს“ ერთიმეორისაგან განსხვავება. აგრეთვე არ დასტურდება, რომ შპს „მ-----“, შპს „გ-----“ და ი/მ ე----- გამოყენებული იქნენ გადასახადის გადახდევინების უზრუნველყოფის

ღონისძიებისაგან თავის არიდების მიზნით.

ამრიგად, სასამართლომ უსაფუძვლობის გამო ვერ გაიზიარა მოსარჩელის მიერ სარჩელში მითითება აღნიშნულზე და მიიჩნია, რომ საქმის მასალებით არ დასტურდება და საქართველოს ადმინისტრაციული საპროცესო კოდექსის 17.1. მუხლისა და საქართველოს სამოქალაქო საპროცესო კოდექსის 102.3. მუხლის მოთხოვნათა შესაბამისად, განსახილველ შემთხვევაში ვერ იქნა წარმოდგენილი რაიმე დამადასტურებელი მტკიცება, რომლითაც უტყუარად დადასტურდებოდა, რომ შპს „მ-----“, შპს „გ-----“ და ი/მ „ე-----“ წარმოადგენენ ერთიმეორის ცრუმაგიერ პირებს.

სადავო საკითხთან დაკავშირებით, სასამართლომ დამატებით განმარტა, რომ განსახილველ შემთხვევაში სახეზეა საქართველოს ადმინისტრაციული საპროცესო კოდექსის 25-ე მუხლით განსაზღვრული აღიარებითი სარჩელი, რომელიც ადგენს მოსარჩელის კანონიერი ინტერესის არსებობისას სასამართლოს უფლებამოსილებას აღიაროს დაადასტუროს) კონკრეტული სამართლებრივი ურთიერთობის არსებობა-არარსებობა, მხოლოდ იმ შემთხვევაში, თუ მოსარჩელე მხარე წარადგენს აღნიშნული გარემოების დამადასტურებელ უდავო მტკიცებულებებს. ამდენად, აღიარებითი სარჩელის სპეციფიკურობა გამომდინარეობს იქიდან, რომ სასამართლო უდავოდ დადგენილი ფაქტობრივი გარემოებებისა და მტკიცებულებების საფუძველზე მხოლოდ აღიარებს (ადასტურებს) კონკრეტული სამართალურთიერთობის არსებობა-არარსებობის ფაქტს. განსახილველ შემთხვევაში, სასამართლოს მიაჩნია, რომ სსიპ შემოსავლების სამსახურის მიერ წარმოდგენილი მტკიცებულებები, საქმეზე დადგენილი ფაქტობრივი გარემოებები არ ქმნიან მოპასუხე იურიდიული და ფიზიკური პირების ერთიმეორის ცრუმაგიერ პირებად აღიარებისა და შესაბამისად, სარჩელის დაკმაყოფილების საფუძველს.

ყოველივე ზემოაღნიშნულიდან გამომდინარე პირველი ინსტანციის სასამართლომ მიიჩნია, რომ განსახილველ შემთხვევაში არ არსებობდა სსიპ შემოსავლების სამსახურის სარჩელის დაკმაყოფილების ფაქტობრივი და სამართლებრივი საფუძვლები.

სსიპ შემოსავლების სამსახურის სააპელაციო საჩივრის საფუძვლები:

ფაქტობრივი და სამართლებრივი საფუძვლები:

აპელანტი არ იზიარებს პირველი ინსტანციის სასამართლოს განმარტებებს და აღნიშნავს, რომ გადასახადების ადმინისტრირების საინფორმაციო სისტემის მონაცემების მიხედვით 2016 წლის 01 აგვისტოს მდგომარეობით შემოსავლების სამსახურის ერთიანი ელექტრონული ბაზის მონაცემებით შპს „გ-----“-ს (ს/ნ 4-----) 100%-იანი წილის მფლობელი და დირექტორია ე----- (პ/ნ 2-----). საწარმოს ერიცხება აღიარებული საგადასახადო დავალიანება 296898 ლარის

ოდენობით, რის გამოც 2013 წლის 21 ნოემბერს რეგისტრირებულია საგადასახადო გირავნობის/იპოთეკის უფლება, რომელსაც გადასახადის გადამხდელი გაეცნო 2013 წლის 26 ნოემბერს. შემოსავლების სამსახურის 2016 წლის 10 მაისს კი გამოიცა N----- ბრძანება საწარმოს ქონებაზე ყადაღის დადების შესახებ. შპს „გ-----“-ს (ს/ნ 4-----) საქმიანობის სფეროს წარმოადგენდა სამეურნეო ინვენტარის რეალიზაცია. მარეგისტრირებული ორგანოებიდან მიღებული ინფორმაციის შესაბამისად საწარმოს ქონება არ გააჩნია.

საგადასახადო ორგანოს იმავე საინფორმაციო სისტემის მონაცემების მიხედვით, შპს „გ-----“-მა (ს/ნ 4-----) არ დაბეგრა დღგ-თ 2013 წლის მაისის, ივნისის და ივლისის თვეების ოპერაციები, შესაბამისად დეკლარაციებში გადასახადის შემცირებისათვის დაერიცხა დამატებით გადასახდელი თანხა ჯამში 77103 ლარი, ხოლო მიღებული შემოსავალი შპს „გ-----“-ს (ს/ნ 4-----) 100%-იანი წილის მფლობელმა და დირექტორმა ე-----მ (პ/ნ 2-----) მიმართა პირად საკუთრებაში უძრავი ქონების შესაძენად, კერძოდ, 2013 წლის 29 ნოემბერს შეიძინა უძრავი ქონება (მიწა, შენობა-ნაგებობები) მისამართზე: ქალაქი თბილისი, ჯ-----ის ქუჩა, კორპუსი N7-ის მიმდებარედ (ნაკვეთი 0-----), საკადასტრო კოდი: 0-----.

შპს „გ-----“-ში საგადასახადო გირავნობის/იპოთეკის უფლების წარმოშობის მომენტში, 2013 წლის 21 ნოემბერს ე-----მ (პ/ნ 2-----) დაარეგისტრირა ახალი საწარმო შპს „მ-----“ (ს/ნ 4-----), სადაც 100%-ანი წილის მფლობელი და დირექტორია. მითითებული საწარმო ფუნქციონირებდა 2013-2015 წლებში. საწარმოს მხრიდან დეკლარირებულია 2015 წლის აპრილ-მაისის თვის ოპერაციები და არ არის გადახდილი კუთვნილი გადასახადი. 2015 წლის 19 მაისს დაარეგისტრირდა საგადასახადო გირავნობის/იპოთეკის უფლება. შპს „მ-----“-ს (ს/ნ 4-----) ბიუჯეტის მიმართ აქვს აღიარებული (დეკლარირებული) საგადასახადო დავალიანება 34590 ლარის ოდენობით.

ი/მ ე-----ს (პ/ნ 2-----) 2008 წლის 05 დეკემბერს (100%-ანი წილის მფლობელი) დაარეგისტრირებული აქვს შპს "ემზარი 555" (ს/ნ 2-----), ხოლო თავად 2002 წლის 23 იანვარს რეგისტრირებულია ინდ. მეწარმედ და საქმიანობას განახორციელებდა 2007-2014 წლებში. ერიცხება დეკლარირებული ანუ აღიარებული საგადასახადო დავალიანება ბიუჯეტის მიმართ 2880 ლარის ოდენობით, ხოლო 2015 წლის 27 აგვისტოდან ქონება დატვირთულია გირავნობა/იპოთეკის უფლებით.

აპელანტის მითითებით, საგადასახადო დავალიანების გადახდეულობის უზრუნველყოფის კანონით დადგენილი ღონისძიებების გამოყენება იწვევს პირის კანონით დაცული უფლებების, მათ შორის, საკუთრებით თავისუფლად სარგებლობისა და განკარგვის შეზღუდვას. ამასთან, პირს ეკისრება აღნიშნულის თემის ვალდებულება, რადგან მსგავსი ღონისძიებების გატარება ემსახურება

საჯარო ლეგიტიმურ მიზანს - საგადასახადო ვალდებულების შესრულებას და მათი გამოყენების საფუძველი სწორედ გადასახადის გადამხდელის ქმედება - საგადასახადო ვალდებულების ჯეროვანი შეუსრულებლობაა. ამრიგად, არ ასრულებს რა ნაკისრ ვალდებულებებს, გადასახადის გადამხდელისათვის ცნობილი უნდა იყოს, რომ აღნიშნული გამოიწვევს მის მიმართ სათანადო ღონისძიებების გამოყენების შესაძლებლობას კანონის მოთხოვნათა აღსრულების მიზნით. სწორედ ამიტომ საგადასახადო უზრუნველყოფის საგანი ხდება გადამხდელის ქონება.

აპელანტი მიიჩნევს, რომ ე----- ტ-----ის (პ/ნ 2-----) მიერ სხვადასხვა საწარმოების დაფუძნება, მიღებული შემოსავლების შემცირება, დეკლარირებული დავალიანებების არ გადახდა და მიღებული შემოსავლების მიმართვა პირად საკუთრებაში ქონებების შესაძენად, მიზნად ისახავდა საგადასახადო დავალიანების გადახდევინების უზრუნველყოფის ღონისძიებებისგან თავიდან არიდებას.

საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 246-ე მუხლის პირველი ნაწილის მიხედვით: "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." საგადასახადო კოდექსის მოცემული ნორმა ითვალისწიებს ორი წინაპირობის კუმულაციურად არსებობას, კერძოდ 1. პრაქტიკულად შეუძლებელი უნდა იყოს გადასახადის გადამხდელის განსხვავება სხვა პირისგან; 2. სხვა პირი გამოყენებული უნდა იყოს გადასახადის გადახდევინების უზრუნველყოფის ღონისძიებებისთვის თავის არიდების მიზნით.

სააპელაციო საჩივრის ავტორი განმარტავს, რომ ყურადღება უნდა მიექციოს იმ ფაქტობრივ გარემოებებს, რომლებიც მიჩნეულ იქნა ე.წ. "alter ego"დამადასტურებელ ფაქტობრივ გარემოებად სხვადასხვა ქვეყნების სასამართლოების მიერ და რომლებიც ასევე რელევანტურია მოცემულ დავასთან მიმართებით:

გადასახადის გადამხდელის განსხვავება სხვა პირისაგან შეუძლებელია, როდესაც სახეზეა:

1) საერთო ფინანსური ანგარიშები და საგადასახადო დეკლარაციის ფაილები (დეკლარაციის ერთობლივად შევსება; ერთიანად 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) შვილობილის (კომპანიის) ხელმძღვანელების/დასაქმებულების სხვა კომპანიის (მაგ. დედა კომპანიის) საუკეთესო ინტერესებში მოქმედება;6) ე.წ. „ჩრდილოვანი დირექტორის“ თეორია;

სხვა პირი გამოყენებულია უზრუნველყოფის ღონისძიებებისაგან თავის არიდების 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;

აპელანტი აღნიშნავს, რომ ჩამოთვლილი ფაქტობრივი გარემოებები არ არის ამომწურავი და ისინი არ გამოიყენება კუმულაციურად, მთავარია სასამართლო, რომელიმე ერთ-ერთი გარემოების (ან საერთოდ სხვა გარემოების, რომელიც აქ არ არის მოცემული) არსებობისას დარწმუნდეს, რომ სახეზე არის ფაქტობრივი გარემოება, რომელიც ადასტურებს: 1. გადასახადის გადამხდელის სხვა პირისგან განსხვავების შეუძლებლობას; 2. ეს პირი გამოყენებულია გადასახადის გადახდევინების უზრუნველყოფის ღონისძიებებისთვის თავის არიდების მიზნით;

სააპელაციო საჩივრის ავტორი მიიჩნევს, რომ საგადასახადო მიზნებისათვის შპს "მ-----", შპს "გ-----" და ი/მ ე----- სსკ-ის 246-ე მუხლის შესაბამისად წარმოადგენენ ერთმანეთის ცრუმაგიერ პირებს. ქმედება შედეგობრივად მიმართულია საგადასახადო ვალდებულებების შეუსრულებლობისაკენ და გადასახადის გადახდევინების უზრუნველყოფის ღონისძიებებისაგან თავის არიდებისაკენ.

გადასახადის გადამხდელის ცრუმაგიერ პირად აღიარების მიზანია, დაცული იქნას საგადასახადო ორგანოს, როგორც კრედიტორის უფლებები. ცრუმაგიერ პირებად აღიარების აღიარება, საგადასახადო ორგანოს შესაძლებლობას აძლევს გადასახადის გადამხდელის შეუსრულებელი საგადასახადო ვალდებულების შესრულების უზრუნველსაყოფის ღონისძიება გამოიყენოს ცრუმაგიერი პირის მიმართ.

აპელანტი ასევე ყურადღებას ამახვილებს საქართველოს უზენაესი სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატის 2017 წლის 20 აპრილის განჩინებაზე საქმე #ბს-167-165(კ-17), რომელშიც სასამართლო მიუთითებს რა საგადასახადო კოდექსის 246-ე მუხლზე, განმარტავს, რომ კანონმდებელი არ მიუთითებს

კონკრეტულ გარემოებებზე, რომელთა ერთობლიობა ქმნის ცრუმაგიერ პირებად აღიარების საფუძველს. ამასთან, ცრუმაგიერი პირის დეფინიცია უნდა აკმაყოფილებდეს ორ კრიტერიუმს: ა) რეალური და ცრუმაგიერი პირი ერთმანეთისაგან არ უნდა განსხვავდებოდეს; ბ) ცრუმაგიერი პირი უნდა იყოს გამოყენებული გადასახადის გადახდევენების უზრუნველყოფის ღონისძიებებისათვის თავის არიდების მიზნით. სასამართლოს განმარტებით, ცრუმაგიერ პირს წარმოშობს რეალური პირის ქმედება - თავი აარიდოს გადასახადის გადახდევენების უზრუნველყოფის ღონისძიებას. და აქვე, გადასახადის გადამხდელის განსხვავების შეუძლებლობა სხვა პირისაგან გაგებულ უნდა იქნას არა ფორმალურად, რადგან სახეზეა ორი ან მეტი სხვადასხვა სუბიექტი, რომელთა ფორმალური ნიშნით განსხვავება ყოველთვის შესაძლებელი იქნება, არამედ შინაარსობრივად. კერძოდ, განმსაზღვრელია აღნიშნულ სუბიექტებს შორის არსებული კავშირისა და მათ მიერ განხორციელებული ოპერაციების მიზნის დადგენა, რამეთუ ცრუმაგიერი პირები ერთსა და იმავე პირებს წარმოადგენენ საგადასახადო ვალდებულებათა შესრულების თვალსაზრისით და მათი ეკონომიკური ინტერესები ერთი და იგივეა.

აპელანტის მითითებით, სსკ-ს 246-ე მუხლით ცრუმაგიერობის დაკვალიფიცირებისათვის არსებითი არის ის გარემოება, რომ სხვა პირი, რომლის გამიჯვნა გადამხდელისაგან პრაქტიკულად შეუძლებელია, იყოს ჩართული იმ ოპერაციებში ან ოპერაციათა ერთობლიობის ნაწილში, რომელიც მიზნად ისახავს გადასახადის უზრუნველყოფის ღონისძიებისაგან თავის არიდებას. აღნიშნულისგან დამატებით, როდესაც სახეზე არის საგადასახადო კოდექსის 246-ე მუხლით გათვალისწინებული პირველი წინაპირობა და ვალდებული პირი ვერ ასრულებს საგადასახადო ვალდებულებას ამავე სხვა პირთან დადებული გარიგების გამო, ამ დროს ცალსახად დასტურდება, რომ სახეზე არის ცრუმაგიერობა.

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

4. გასაჩივრებული გადაწყვეტილების უცვლელად დატოვების დასაბუთება:

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

საქართველოს სამოქალაქო საპროცესო კოდექსის 377-ე მუხლის პირველი ნაწილის თანახმად, სააპელაციო სასამართლო ამოწმებს გადაწყვეტილებას სააპელაციო საჩივრის ფარგლებში ფაქტობრივი და სამართლებრივი

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

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

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

ფაქტობრივი და სამართლებრივი დასაბუთება:

სააპელაციო სასამართლო ეთანხმება პირველი ინსტანციის სასამართლოს მიერ დადგენილ ფაქტობრივ გარემოებებს, ფაქტობრივი გარემოებების სამართლებრივ შეფასებებს, მიიჩნევს, რომ ქვედა ინსტანციის სასამართლოს მიერ დავის გადაწყვეტა მოხდა მატერიალური ნორმების სწორი გამოყენების საფუძველზე, რაც არ იძლევა სააპელაციო საჩივრის დაკმაყოფილების შესაძლებლობას.

დასაბუთების თვალსაზრისით სააპელაციო სასამართლო შემოიფარგლება გასაჩივრებული გადაწყვეტილების სამოტივაციო ნაწილზე მითითებით და დამატებით აღნიშნავს შემდეგს:

სსიპ შემოსავლების სამსახურის მიერ სარჩელი აღძრულია საქართველოს ადმინისტრაციული საპროცესო კოდექსის 25-ე მუხლის საფუძველზე, რომლითაც მოთხოვნილია შპს „მ-----“, შპს „გ-----“ და ი.მ. „ე-----“ აღიარებულ იქნენ ერთმანეთის ცრუმაგიერ პირებად.

საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 246-ე მუხლის პირველი ნაწილის შესაბამისად, 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 მე-2 ნაწილის თანახმად კი, გადასახადის გადამხდელის აღიარებული საგადასახადო დავალიანების გადახდევინების მიზნით, საგადასახადო ორგანოს უფლება აქვს, ცრუმაგიერი პირის მიმართ განახორციელოს საგადასახადო დავალიანების გადახდევინების

უზრუნველყოფის ღონისძიებები.

სააპელაციო სასამართლო, ზემოაღნიშნული მუხლის მოთხოვნებზე დაყრდნობით, პირთა შორის კავშირის დადგენის თვალსაზრისით, სავალდებულოდ მიიჩნევს დადასტურდეს, რომ გადასახადის გადამხდელის გამიჯვნა ცრუმაგიერი პირისაგან პრაქტიკულად შეუძლებელია რიგი ფაქტობრივი გარემოებების გამო და მათი კავშირი გამოყენებულია გადასახადის გადახდევინების უზრუნველყოფის ღონისძიებისათვის თავის არიდების მიზნით. რისი დადგენაც, სააპელაციო სასამართლოს მოსაზრებით, უნდა მოხდეს იმ სამართლებრივი შედეგების გაანალიზების გზით, რაც მხარეთა შორის კონკრეტული ფაქტების საფუძველზე აღმოცენდა.

საქმეში წარმოდგენილია ამონაწერი მეწარმეთა და არასამეწარმეო (არაკომერციული) იურიდიული პირების რეესტრიდან (მომზადების თარიღი 06/07/2015), რომლითაც დგინდება, რომ შპს „გ-----ის“ (4-----) სახელმწიფო რეგისტრაციის თარიღია 24.08.2010 წელი, 100% წილის მესაკუთრე არის ე----- (3/6 2-----). ვალდებულება, გირავნობა, ყადაღა/აკრძალვა - რეგისტრირებული არ არის. საგადასახადო გირავნობა/იპოთეკის უფლება: საგადასახადო გირავნობა/იპოთეკა 21.11.2013 წელი, საგანი: მთელი ქონება; საფუძველი: შეტყობინება N0-----, 21.11.2013წ. შემოსავლების სამსახური. მოძრავ ნივთებსა და არამატერიალურ ქონებრივ სიკეთეზე გირავნობა/ლიზინგის უფლება, მოვალეთა რეესტრი - რეგისტრირებული არ არის.

შპს „მ-----“-ის (4-----) სახელმწიფო რეგისტრაციის თარიღია 21.11.2013 წელი, 100% წილის მესაკუთრე ე----- (3/6 2-----). ვალდებულება, გირავნობა, ყადაღა/აკრძალვა, საგადასახადო გირავნობა/იპოთეკის უფლება, მოძრავ ნივთებსა და არამატერიალურ ქონებრივ სიკეთეზე გირავნობა/ლიზინგის უფლება, მოვალეთა რეესტრი - რეგისტრირებული არ არის.

მეწარმეთა და არასამეწარმეო (არაკომერციული) იურიდიულ პირთა რეესტრის მონაცემებით ე----- (3/6 2-----) წარმოდგენს ინდივიდუალურ მეწარმეს. სახელმწიფო რეგისტრაციის ნომერი N---. სახელმწიფო რეგისტრაციის თარიღი 23 იანვარი 2002 წელი.(იხ. ს. ფ. 14-18);

ინდივიდუალური მეწარმე „ე-----ს“ (3/6 2-----) შედარების აქტის (01.01.2017-06.03.2017) თანახმად, 2017 წლის 05 მარტის მდგომარეობით ერიცხება საგადასახადო დავალიანება: ძირითადი - 3527.24 ლარი, ჯარიმა - 0 ლარი, საურავი - 751.39 ლარი. შენიშვნა: ვადაგადაცილებული დავალიანების გამო ქონება დატვირთულია გირავნობა/იპოთეკით.(იხ. ს.ფ. 79-80).

შპს „გეორგია 797“ (ს/ნ 4-----) რეგისტრირებულია გადასახადის გადამხდელად 24.08.2010 წლიდან, დღგ-ს გადამხდელად რეგისტრირებულია 22.07.2011 წელს. სტატუსი - აქტიური.

შპს „გ-----ის“ (ს/ნ 4-----) შედარების აქტის (01.01.2017-06.03.2017) თანახმად, გადასახადის გადამხდელს 2017 წლის 05 მარტის მდგომარეობით ერიცხება საგადასახადო დავალიანება: ძირითადი - 168 871.2 ლარი, ჯარიმა - 43743.49 ლარი, საურავი - 102521.43 ლარი. შენიშვნა: ვადაგადაცილებული დავალიანების გამო ქონება დატვირთულია გირავნობა/იპოთეკით. ვადაგადაცილებული დავალიანების გამო ქონება დაყადაღებულია. (იხ. ს.ფ. 77, 81).

შპს „მადლიანი 2015“ (ს/ნ 4-----) რეგისტრირებულია გადასახადის გადამხდელად 21.11.2013 წლიდან. დღგ-ს გადამხდელად რეგისტრირებულია 17.03.2014 წელს. სტატუსი - აქტიური.

შპს „მ-----ის“ (ს/ნ 4-----) შედარების აქტის (01.01.2017-06.03.2017) თანახმად, 2017 წლის 05 მარტის მდგომარეობით ერიცხება საგადასახადო დავალიანება: ძირითადი - 34 446.74 ლარი, ჯარიმა - 1000 ლარი, საურავი - 7090.77 ლარი. შენიშვნა: ვადაგადაცილებული დავალიანების გამო ქონება დატვირთულია გირავნობა/იპოთეკით. ვადაგადაცილებული დავალიანების გამო ქონება დაყადაღებულია. (იხ. ს.ფ. 78, 82);

დადგენილია, რომ თბილისის საქალაქო სასამართლოს სისხლის სამართლის საქმეთა კოლეგიის 2015 წლის 27 ნოემბრის განაჩენით (საქმე N-----), ე---- ტ----- ე ცნობილი იქნა დამნაშავედ საქართველოს სსკ-ის 2018.1. მუხლით გათვალისწინებული დანაშაულის ჩადენისათვის და სასჯელის სახედ განესაზღვრა ჯარიმა 30000 ლარის ოდენობით, სახელმწიფო ბიუჯეტის სასარგებლოდ.

განაჩენის მიხედვით, ე---- ტ-----ემ, როგორც შპს „გ-----ის“ დამფუძნებელმა და დირექტორმა 2013 წლის მაისის თვეში განიზრახა სახელმწიფო ბიუჯეტის კუთვნილი დიდი ოდენობით დღგ-ს გადასახადისაგან თავის არიდება. განზრახვის სისრულეში მოყვანის მიზნით შეამცირა 2013 წლის აპრილის, მაისის, ივნისის თვეების დღგ-ს დეკლარაციები, თავი აარიდა გადასახადის გადახდას. სსიპ შემოსავლების სამსახურის 23.12.2013 წლის ბრძანებით დაერიცხა ბიუჯეტში ძირითადი გადასახადის სახით 51 402,19 ლარი. რაც არ იქნა გადახდილი. აღნიშნულის გამო წარედგინა ბრალი საქართველოს სსკ-ის 2018.1. მუხლით. (იხ. ს.ფ. 104-106).

სააპელაციო სასამართლო ყურადღებას მიაქცევს საქმეში წარმოდგენილ სააპელაციო საჩივარს და პრინციპულად მიიჩნევს იმ გარემოებაზე ხაზგასმას, რომ სააპელაციო საჩივარში ადმინისტრაციული ორგანო მიუთითებს იმ კრიტერიუმებს, რომელიც გავრცელებული კონცეფციების თანახმად, ფორმალურად, შესაძლოა, მართლაც ქმნიდეს პირთა შორის იმგვარი კავშირების დადგენის შესაძლებლობას, როცა მათ შორის მიჯნის გავლება ხდება შეუძლებელი, ნიღბავს ნამდვილ მესაკუთრეს და ხელს უწყობს საგადასახადო

ვალდებულებისათვის თავის არიდებას, თუმცა, სააპელაციო საჩივარი არ შეიცავს კონკრეტულ მტკიცებულებებს, რაც სასამართლოს მისცემს პირთა შორის მსგავსი კავშირების დადასტურების შესაძლებლობას. აპელანტი ვერ უთითებს, რა გარემოებით დასტურდება, რომ მოპასუხეები საერთო ეკონომიკური ინტერესების საფუძველზე შეთანხმებულად მოქმედებდნენ გადახდევის უზრუნველყოფის ღონისძიებისათვის თავის არიდების მიზნით.

სააპელაციო სასამართლოს მოსაზრებით, პრინციპული და არსებითია ის გარემოება, რომ შპს „მ-----ს“, შპს „გ-----ს“ და ი/მ „ე-----ს“, როგორც სამეწარმეო სუბიექტებს და გადასახადის გადამხდელს, თითოეულს ცალცალკე გააჩნია სახელმწიფოს მიმართ აღიარებული საგადასახადო დავალიანება. ამასთან, საქმის მასალებით არ დასტურდება, თითოეული საწარმოს მიმართ გადასახადის დარიცხვისა და საგადასახადო ვალდებულების წარმოშობის პერიოდი. როგორც საქმის მასალებით დგინდება, მოპასუხედ მითითებული პირების შპს „გ-----“-ის და შპს „მ-----“-ის საქმიანობის სახე არის სხვადასხვა.

საქმეში წარმოდგენილი არ არის არცერთი მტკიცებულება, რომლითაც დადასტურდება, რომ მითითებულ სუბიექტებს შორის ადგილი ჰქონდა რაიმე შინაარსის აქტივობებს, არ ვლინდება ქონების, აქტივების ურთიერთგადაცემის ან განრიდების ფაქტები, რაც შეუძლებელს ხდის კავშირების დადგენისა და დადასტურების შესაძლებლობას, მით უფრო იმ პირობებში, თუ მხედველობაში იქნება მიღებული საქმეში წარმოდგენილი განაჩენის შინაარსი.

საქართველოს სამოქალაქო საპროცესო კოდექსის 102-ე მუხლის შესაბამისად, თითოეულმა მხარემ უნდა დაამტკიცოს გარემოებანი, რომლებზედაც იგი ამყარებს თავის მოთხოვნებსა და შესაგებელს. ამ გარემოებათა დამტკიცება შეიძლება თვით მხარეთა (მესამე პირთა) ახსნა-განმარტებით, მოწმეთა ჩვენებით, ფაქტების კონსტატაციის მასალებით, წერილობითი თუ ნივთიერი მტკიცებულებებითა და ექსპერტთა დასკვნებით. საქმის გარემოებები, რომლებიც კანონის თანახმად უნდა დადასტურდეს გარკვეული სახის მტკიცებულებებით, არ შეიძლება დადასტურდეს სხვა სახის მტკიცებულებებით.

სააპელაციო სასამართლოს თვლის, ცრუმაგიერ მფლობელად შეიძლება მიჩნეულ იქნას ის პირი, რომლის სახელზეც ირიცხება ქონება, თუმცა იგი არ არის სარგებლის რეალური მიმღები, სარგებლის მიმღებად რჩება გადასახადის გადამხდელი, რომელიც ცრუმაგიერ პირზე ქონების გადაცემით თავს არიდებს საგადასახადო პასუხისმგებლობას. ამისათვის კი ერთ-ერთ, თუ არა განმსაზღვრელ პირობას წარმოადგენს იმ გარემოების დადასტურება, რომ სუბიექტთა შორის ადგილი აქვს ქონების გადაცემას რაიმე ტიპის შემხვედრი დაკმაყოფილების გარეშე. როგორც აღინიშნა, ამ შემთხვევაში საქონლის, უძრავი ქონების, ფულადი სახსრების ან რაიმე აქტივების გადაცემა საქმის მასალების

საფუძველზე ვერ დგინდება, თითოეული საწარმო რეგისტრირებულია როგორც გადასახადის გადამხდელი იურიდიული პირი და ერიცხება დამოუკიდებელი საგადასახადო ვალდებულებები. შესაბამისად, აპელანტის არგუმენტაცია, სააპელაციო სასამართლოს მოსაზრებით, არ წარმოშობს ცრუმაგიერ პირებად ცნობის საკმარის სამართლებრივ საფუძველს.

სააპელაციო სასამართლო თვლის, რომ საქმეში წარმოდგენილი მტკიცებულებები არ ქმნის პირთა შორის საგადასახადო კოდექსის 246-ე მუხლით განსაზღვრული კავშირის დადგენის საფუძველს და მტკიცებულებების არსებობის პირობებში გამორიცხავს ამ ტიპის კავშირების დადასტურების შესაძლებლობას.

ყოველივე ზემოაღნიშნულიდან გამომდინარე სააპელაციო სასამართლო მოთხოვნას მიიჩნევს დაუსაბუთებლად და თვლის, რომ შემოსავლების სამსახურს პირველი ინსტანციის სასამართლოს მიერ სარჩელის დაკმაყოფილებაზე უარი ეთქვა კანონმდებლობის მოთხოვნათა დაცვით, რაც გამორიცხავს სააპელაციო საჩივრის დაკმაყოფილებისა და გასაჩივრებული გადაწყვეტილების გაუქმების შესაძლებლობას.

საპროცესო ხარჯები:

„სახელმწიფო ბაჟის შესახებ“ საქართველოს კანონის მე-5 მუხლის „უ“ ქვეპუნქტის თანახმად, აპელანტები განთავისუფლებულნი არიან სახელმწიფო ბაჟის გადახდისაგან.

IV ს ა რ ე ზ ო ლ უ ც ი ო ნ ა წ ი ლ ი:

სააპელაციო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატამ

იხელმძღვანელა საქართველოს ადმინისტრაციული საპროცესო კოდექსის 1-ლი, მე-12, 34-ე მუხლებით, საქართველოს სამოქალაქო საპროცესო კოდექსის 257-ე, 372-ე, 386-ე, 390-ე, 391-ე, 395-ე, 397-ე მუხლებით და

დ ა ა დ გ ი ნ ა:

1. სსიპ შემოსავლების სამსახურის სააპელაციო საჩივარი არ დაკმაყოფილდეს;
2. უცვლელად დარჩეს თბილისის საქალაქო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა კოლეგიის 2017 წლის 20 ნოემბრის გადაწყვეტილება;
3. განჩინება შეიძლება გასაჩივრდეს კასაციის წესით, საქართველოს უზენაესი სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატაში (ქ. თბილისი, ძმები ზუბალაშვილების ქ. №32), დასაბუთებული განჩინების მხარეთათვის გადაცემიდან 21 (ოცდაერთი) დღის ვადაში, თბილისის სააპელაციო სასამართლოს მეშვეობით (ქ. თბილისი, გრ. რობაქიძის გამზირი №7ა).

თავმჯდომარე

ნინო ქადაგიძე

მოსამართლეები:

გელა ბადრიაშვილი

მარიამ ცისკაძე