



გ ა ნ ჩ ი ნ ე ბ ა

საქართველოს სახელით
შ ე ს ა ვ ა ლ ი ნ ა წ ი ლ ი

11 აპრილი, 2019 წელი

ქ. თბილისი

**თბილისის სააპელაციო სასამართლოს
ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატა**

თავმჯდომარე - გელა ბადრიაშვილი

მოსამართლეები: მარიამ ცისკაძე

ნინო ქადაგიძე

სხდომის მდივანი - ნინო პაპინაშვილი

აპელანტი (მოსარჩელე) - სსიპ შემოსავლების სამსახური
წარმომადგენელი - გ-----

მოწინააღმდეგე მხარე (მოპასუხეები) – შპს „ჯ-----“, შპს „ი-----“, რ-----
-----, გ-----ი, უ-----, რ-----
წარმომადგენელი - ი-----

დავის საგანი – ცრუმაგიერ პირებად აღიარება

გასაჩივრებული გადაწყვეტილება – თბილისის საქალაქო სასამართლოს
ადმინისტრაციულ საქმეთა კოლეგიის 2018 წლის 3 აგვისტოს გადაწყვეტილება

აპელანტის მოთხოვნა - თბილისის საქალაქო სასამართლოს
ადმინისტრაციულ საქმეთა კოლეგიის 2018 წლის 3 აგვისტოს
გადაწყვეტილების გაუქმება და ახალი გადაწყვეტილების მიღებით
სარჩელის დაკმაყოფილება

გასაჩივრებული გადაწყვეტილების დასკვნები

გასაჩივრებული გადაწყვეტილების სარეზოლუციო ნაწილი

თბილისის საქალაქო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა კოლეგიის 2018 წლის 3 აგვისტოს გადაწყვეტილებით სსიპ შემოსავლების სამსახურის სარჩელი არ დაკმაყოფილდა.

გასაჩივრებული გადაწყვეტილებით დადგენილი ფაქტები

2015 წლის 23 იანვარს, სსიპ საჯარო რეესტრის ეროვნული სააგენტოს მიერ დარეგისტრირდა შპს „ჯ-----“, რომლის 50%-იანი წილის მფლობელებად და დირექტორებად დარეგისტრირდნენ გ-----ი და რ----- (ს.ფ.17-18).

სსიპ შემოსავლების სამსახურის 2017 წლის 6 სექტემბრის №----- სამსახურებრივი ბარათის მიხედვით, შპს „ჯ-----ის“ (ს/ნ 4-----) მიმართ საგადასახადო დავალიანება წარმოშობილია 2016 წლის მოგების წლიური დეკლარაციის საფუძველზე, რომლითაც გადასახდელად დარიცხულია 10707 ლარი.

საგადასახადო დავალიანების გადახდევინების უზრუნველყოფის ღონისძიებების გატარების მიზნით, შპს „ჯ-----ის“ (ს/ნ 4-----) ქონებაზე 2017 წლის 4 აპრილს №----- შეტყობინებით რეგისტრირებულია საგადასახადო გირავნობის/იპოთეკის უფლება, რომელსაც გადასახადის გადამხდელი ელექტრონულად გაეცნო 2017 წლის 6 აპრილს. აგრეთვე, საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 241-ე მუხლის საფუძველზე, 2017 წლის 18 მაისს, შპს „ჯ-----ის“ (ს/ნ 4-----) მიმართ გამოიცა ქონებაზე ყადაღის დადების შესახებ №----- ბრძანება (ს.ფ.19-22).

2017 წლის 4 აპრილს, გ-----მა თავისი კუთვნილი 50% წილი შპს „ჯ-----სში“ უსასყიდლოდ და საკუთრების უფლებით გადასცა მეორე დამფუძნებელ - რ-----ს.

2017 წლის 24 ივლისის მეწარმეთა და არასამეწარმეო (არაკომერციული) იურიდიული პირების რეესტრიდან ამონაწერის თანახმად, მხოლოდ რ----- - იყო რეგისტრირებული დირექტორად (ს.ფ.19-24).

2016 წლის 24 მაისს, სსიპ საჯარო რეესტრის ეროვნული სააგენტოს მიერ დარეგისტრირდა შპს „ი-----ი“, რომლის 100%-იანი წილის მფლობელად და დირექტორად დარეგისტრირდა უ----- (პ/ნ 1-----4). (ს.ფ.25-26).

2017 წლის 31 აგვისტოს მდგომარეობით შპს „ჯ-----ს“ ერიცხება აღიარებული საგადასახადო დავალიანება 11823.44 ლარის ოდენობით (ს.ფ. 16, 19-22).

2017 წლის 21 აგვისტოს მდგომარეობით შპს „ი-----ს“ ერიცხება ზედმეტობა 783.53 ლარის ოდენობით (ს.ფ.27).

საანგარიშო წლის (თვის) მიხედვით გაცემული თანხების და დაკავებული გადასახადების შესახებ 2017 წლის ივლისის თვის საანგარიშო პერიოდის ინფორმაციის თანახმად, შპს „ი-----ში“ რ-----ს (პ/ნ 5-----) ხელფასის სახით დაერიცხა 1500 ლარი, ე-----ის (პ/ნ 0-----) – 375 ლარი, გ----- (პ/ნ 5-----3) – 187.5 ლარი და ზ----- (პ/ნ 51001000259) – 187.5 ლარი.(ს.ფ.28-29).

საანგარიშო წლის (თვის) მიხედვით გაცემული თანხების და დაკავებული გადასახადების შესახებ 2015 წლის დეკემბრის თვის საანგარიშო პერიოდის ინფორმაციის თანახმად, შპს „ჯ-----ში“ როინ სამუშიას (პ/ნ 5-----) ხელფასის სახით დაერიცხა 800 ლარი, ე-----ის (პ/ნ 0-----) - 250 ლარი, გ-----ს (პ/ნ 4-----) – 1555 ლარი და რ-----ს (პ/ნ 5-----8) – 270 ლარი.(ს.ფ.31-32).

უ-----ს (პ/ნ 1-----4) საკუთრების უფლება არის რეგისტრირებული უძრავ ქონებაზე, მდებარე - ქ.ზუგდიდი, ცოტნე დ-----, ფართობი 44.50 კვ.მ, ს/კ 4-----. ასევე, უძრავ ქონებაზე, მდებარე - ქ.თბილისი, გ----- ქ.№34 (მშენებარე, მესამე სართული, ბ.13) , ფართობი 51 კვ.მ, ს/კ 0----- . (ს.ფ.43-46);

გ-----ის (პ/ნ 4-----) სახელზე რეგისტრირებული ავტოსატრანსპორტო საშუალებები: NISSAN MARCH 2004, სახელმწიფო სარეგისტრაციო ნომრით I----- და HONDA FIT 2002, სახელმწიფო სარეგისტრაციო ნომრით O----- (ს.ფ.47-48);

რ-----ს (პ/ნ 5-----) სახელზე რეგისტრირებული ავტოსატრანსპორტო საშუალებები: SUBARU FORESTER 2002, სახელმწიფო სარეგისტრაციო ნომრით V----- და MITSUBISHI DELICA SPACE GEAR 2001, სახელმწიფო სარეგისტრაციო ნომრით O----- . (ს.ფ.33, 35);

რ-----ს (პ/ნ 5-----8) სახელზე რეგისტრირებული ავტოსატრანსპორტო საშუალება - LEXUS GS 450 H 2006, სახელმწიფო სარეგისტრაციო ნომრით Z----- . (ს.ფ.34).

დადგენილი ფაქტები პირველი ინსტანციის სასამართლომ სამართლებრივად შემდეგნაირად შეაფასა

პირველი ინსტანციის სასამართლოს მითითებით, საქართველოს საგადასახადო კოდექსის მე-5 მუხლის პირველი ნაწილი 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.

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.

ზემოაღნიშნულ ნორმათა შესაბამისად, სასამართლომ განმარტა, რომ გადასახადის გადამხდელის უმთავრეს ფუნქციას გადასახადების კანონმდებლობით დადგენილი წესითა და ოდენობით გადახდა წარმოადგენს, ხოლო საგადასახადო ორგანოების კანონისმიერი უფლებამოსილება, უზრუნველყონ გადამხდელთა მიერ აღნიშნული ვალდებულების შესრულებაზე კონტროლი, მოიცავს უფლებას, გაატარონ შესაბამისი ღონისძიებები გადამხდელის მიერ საგადასახადო ვალდებულების შეუსრულებლობისას. საგადასახადო ორგანო უფლებამოსილია, გამოიყენოს საქართველოს საგადასახადო კოდექსის XI კარით გათვალისწინებული საგადასახადო დავალიანების გადახდევინების უზრუნველყოფის ღონისძიებები. კერძოდ, საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 238-ე მუხლის პირველი ნაწილი განსაზღვრავს, რომ საგადასახადო ორგანოს უფლება აქვს, საგადასახადო დავალიანების გადახდევინების უზრუნველსაყოფად განახორციელოს შემდეგი ღონისძიებები: ა) საგადასახადო გირავნობა/იპოთეკა; ბ) მესამე პირზე გადახდევინების მიქცევა; გ) ქონებაზე ყადაღის დადება; დ) ყადაღადადებული ქონების რეალიზაცია; ე) საბანკო ანგარიშზე საინკასო დავალების წარდგენა; ვ) გადასახადის გადამხდელის სალაროდან ნაღდი ფულის ამოღება.

სასამართლომ განმარტა, რომ საგადასახადო დავალიანების გადახდევინების 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 მოვალეობებს, გადასახადის გადამხდელისთვის ცნობილი უნდა იყოს, რომ

აღნიშნული გამოიწვევს მის მიმართ სათანადო ღონისძიებების გამოყენებას, რათა აღსრულდეს კანონით დადგენილი ვალდებულება. სწორედ ამიტომ, საგადასახადო უზრუნველყოფის საგანი ხდება გადამხდელის ქონება. საგადასახადო უზრუნველყოფის საგანი მესამე პირის ქონება ხდება მხოლოდ მაშინ, როდესაც მესამე პირს აქვს გადასახადის გადამხდელის დავალიანება, რომლის გადახდის ვადაც დამდგარია ან როდესაც მესამე პირი იძენს საგადასახადო გირავნობა/იპოთეკით დატვირთულ ქონებას. გარდა აღნიშნულისა, საგადასახადო კანონმდებლობა იცნობს ერთმანეთის ცრუმაგიერ პირებად ცნობის ინსტიტუტს, რომლის დროსაც გადახდევენების მიქცევა ხდება არა გადასახადის გადამხდელის, არამედ მესამე პირის ქონებაზე, როდესაც დასტურდება, რომ აღნიშნული პირი გამოყენებული იყო გადასახადის გადახდევენების უზრუნველყოფის ღონისძიებებისთვის თავის არიდების მიზნით. აღნიშნული მიზნად ისახავს გადასახადების გადახდისაგან თავის არიდების გამორიცხვას, რათა გადასახადის გადამხდელმა ბოროტად არ გამოიყენოს ის გარემოება, რომ მესამე პირის ქონებაზე გადახდევენების მიქცევა არ ხდება და არ მოახდინოს მხოლოდ აღნიშნული მიზნით სხვა პირის შექმნა და მისთვის ქონების გადაცემა გადასახადის გადახდევენების უზრუნველყოფის ღონისძიებებისაგან თავის არიდების მიზნით.

სასამართლომ მიუთითა 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.

„საგადასახადო კოდექსის 246-ე მუხლის შინაარსიდან გამომდინარე, ცრუმაგიერ პირებად აღიარებისათვის სახეზე უნდა იყოს გადასახადის გადამხდელის განსხვავების შეუძლებლობა სხვა იმ პირისაგან, რომელიც გამოყენებული არის გადასახადის გადახდევენების 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 უზენაესი სასამართლოს 2013 წლის 3 ოქტომბრის გადაწყვეტილება საქმეზე №ბს-103-96(კ-13)). „ცრუმაგიერ პირებად აღიარების შესახებ სარჩელის მიზანია დადგინდეს, რომ სხვა პირი წარმოადგენს საგადასახადო კოდექსით გადასახადის გადახდაზე ვალდებული პირის - გადამხდელის ცრუმაგიერ პირს. ასეთი აღიარება შესაძლებლობას აძლევს საგადასახადო ორგანოს გადასახადის

გადამხდელის შეუსრულებელი საგადასახადო ვალდებულების შესრულების უზრუნველყოფის ღონისძიება გამოიყენოს ცრუმაგიერი პირის მიმართ.“ (საქართველოს უზენაესი სასამართლოს 2010 წლის 6 ივლისის გადაწყვეტილება საქმეზე №ბს-1546-1476 (კ-09)).

საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 246-ე მუხლის შინაარსიდან ცხადია, 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 გადახდევინების უზრუნველყოფის ღონისძიებებისათვის თავის არიდების მიზნით (იგულისხმება საგადასახადო კოდექსით განსაზღვრული ღონისძიებები: საგადასახადო გირავნობა ან იპოთეკა, მესამე პირზე გადახდევინების მიქცევა, ქონებაზე ყადაღის დადება, ყადაღადადებული ქონების რეალიზაცია, საბანკო ანგარიშზე საინკასო დავალების წარდგენა, გადასახადის გადამხდელის სალაროდან ნაღდი ფულის ამოღება). ცრუმაგიერ პირს წარმოშობს რეალური პირის ქმედება - თავი აარიდოს გადასახადის გადახდევინების უზრუნველყოფის ღონისძიებას და შესაბამისი ქონება მანამდე გადასცეს ცრუმაგიერ პირს, ვიდრე მის მიმართ განხორციელდება შესაბამისი ღონისძიებები.“ (საქართველოს უზენაესი სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატის 2017 წლის 20 აპრილის განჩინება საქმეზე №ბს-167-165(კ-17)).

ამდენად, ცრუმაგიერ პირებად ცნობის შესახებ სარჩელის წარდგენისას სასამართლომ კონკრეტული გარემოებების შეფასების შედეგად მოცემული ნორმის საკანონმდებლო მიზნის - უზრუნველყოფილ იქნას აღიარებული საგადასახადო ვალდებულების შესრულება - გათვალისწინებით უნდა დაადგინოს და საგადასახადო ორგანომ უნდა დაამტკიცოს მოპასუხეთა ქმედებების ისეთი ჯაჭვის არსებობა, რაც დაადასტურებს რეალური და ცრუმაგიერი პირების განსხვავების შეუძლებლობასა და ცრუმაგიერი პირის გადასახადის გადახდევინების უზრუნველყოფის ღონისძიებებისათვის თავის ასარიდებლად შექმნასა თუ გამოყენებას.

სასამართლომ აღნიშნა, რომ ვინაიდან ცრუმაგიერ პირებად ცნობა უშუალოდ არის დაკავშირებული პირის საკუთრების უფლების შეზღუდვასთან, მის ქონებაზე საგადასახადო დავალიანების გადახდევინების უზრუნველყოფის ღონისძიებების გამოყენებასთან, აუცილებელია, რომ აღნიშნული ფაქტი დადგინდეს კანონით დადგენილი ყველა დანაწესის სრული დაცვითა და ფაქტობრივი გარემოებების შესწავლისა და შეფასების შედეგად. აღნიშნული, ასევე, დაკავშირებული არის სამართლებრივი სახელმწიფოს პრინციპთან, რამეთუ მხოლოდ კონკრეტული ერთი ფაქტის საფუძველზე პირთა ერთმანეთის ცრუმაგიერად ცნობამ შეიძლება გამოიწვიოს მისი დაუცველ მდგომარეობაში ყოფნა, მისი უფლებებისა და კანონით დაცული ინტერესების

უკანონო ხელყოფა.

პირველი ინსტანციის სასამართლოს მითითებით, განსახილველ შემთხვევაში 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 კომპანიებს არ გააჩნია რეალური დამოუკიდებლობა, შექმნილია ფორმალურად, საწარმო გამოიყენება სხვა საწარმოს ვალდებულებების დასაფარავად და საწარმოების დამოუკიდებლობის ხარისხი არ იძლევა მათი გამიჯვნის შესაძლებლობას.

მოსარჩელე ითხოვს შპს „ჯ-----“, შპს „ი-----ი“, რ-----, გ-----, ი, უტა ჭანტურია და რ----- ცნობილ იქნან ერთმანეთის ცრუმაგიერ პირებად. საგადასახადო ორგანო აპელირებს იმ გარემოებაზე, რომ შპს „ი-----ი“ დაფუძნებულია შპს „ჯ-----ის“ მიმართ განხორციელებული გადასახადის გადახდევის ღონისძიებებისათვის თავის არიდების მიზნით.

პირველი ინსტანციის სასამართლოს მითითებით, სადავო პერიოდში მოქმედ, საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 153-ე მუხლის პირველი ნაწილზე, რომლის თანახმად, საშემოსავლო გადასახადისა და მოგების გადასახადის შესახებ დეკლარაციას საგადასახადო აღრიცხვის ადგილის მიხედვით საგადასახადო ორგანოს საანგარიშო წლის მომდევნო წლის პირველ აპრილამდე წარუდგენენ: ა) რეზიდენტი ფიზიკური პირები, რომელთა შემოსავლებიც არ ექვემდებარება დაბეგვრას საქართველოში არსებულ გადახდის წყაროსთან; ბ) საქართველოს საწარმოები; გ) არარეზიდენტი ფიზიკური პირები და არარეზიდენტი საწარმოები, რომლებიც შემოსავლებს იღებენ საქართველოში არსებული წყაროდან და არ იბეგრებიან გადახდის წყაროსთან.

საქმის მასალებით დადგენილია, რომ შპს „ჯ-----ის“ (ს/ნ 4-----) მიმართ საგადასახადო დავალიანება წარმოშობილია 2016 წლის მოგების წლიური დეკლარაციის საფუძველზე, რომლითაც გადასახდელად დარიცხულია 10707 ლარი. საგადასახადო დავალიანების გადახდევის უზრუნველყოფის ღონისძიებების გატარების მიზნით, შპს „ჯ-----ის“ (ს/ნ 4-----) ქონებაზე 2017 წლის 4 აპრილს №----- შეტყობინებით რეგისტრირებულია საგადასახადო გირავნობის/იპოთეკის უფლება, რომელსაც გადასახადის გადამხდელი ელექტრონულად გაეცნო 2017 წლის 6 აპრილს. აგრეთვე, საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 241-ე მუხლის საფუძველზე 2017 წლის 18 მაისს შპს „ჯ-----ის“ (ს/ნ 4-----) მიმართ გამოიცა ქონებაზე ყადაღის დადების შესახებ №----- ბრძანება.

პირველი ინსტანციის სასამართლოს მითითებით, სადავო პერიოდში გადასახადის გადამხდელი ვალდებული იყო 2016 წლის საანგარიშო წლის საგადასახადო ანგარიშგება განეხორციელებინა 2017 წლის პირველ აპრილამდე, ხოლო შპს „ი-----ი“ სსიპ საჯარო რეესტრის ეროვნული სააგენტოს მიერ დარეგისტრირდა 2016 წლის 24 მაისს. შესაბამისად, სასამართლო ხაზს უსვამს იმ ფაქტს, რომ ცრუმაგიერ პირებად ცნობის ნორმატიული რეგულირების საბოლოო მიზანს წარმოადგენს გადასახადის გადამხდელის აღიარებული საგადასახადო დავალიანების გადახდევენების მიზნით ცრუმაგიერი პირის მიმართ საგადასახადო დავალიანების გადახდევენების უზრუნველყოფის ღონისძიებების განხორციელების შესაძლებლობა, რასაც საგადასახადო ორგანო ვერ ადასტურებს განსახილველ შემთხვევაში.

პირველი ინსტანციის სასამართლომ განმარტა, რომ ნებისმიერ პირს უფლება აქვს, კანონით დადგენილი წესით დააარსოს იურიდიული პირი და დამოუკიდებლად განსაზღვროს იურიდიული პირის საქმიანობის სფერო. ამასთან, საქართველოს კონტიტუციის 30-ე მუხლის პირველი პუნქტის მიხედვით, შრომა თავისუფალია, რაც გულისხმობს პროფესიისა და საქმიანობის თავისუფალ არჩევას. შესაბამისად, მხოლოდ ის ფაქტი, რომ პირი ორ საწარმოში მუშაობდა არ გულისხმობს ავტომატურად აღნიშნულ პირთა პრაქტიკულად გამიჯვნის შეუძლებლობას. კანონის ამგვარად გაგება გამოიწვევდა თავისუფალი მეწარმეობის უფლებაში ჩარევას. აღნიშნული გარემოება, დამოუკიდებლად, საკანონმდებლო ნორმით დადგენილი მიზნის დამამტკიცებელი ფაქტობრივი გარემოებების არსებობის გარეშე, არ ქმნის საწარმოთა ცრუმაგიერ პირებად მიჩნევის საფუძველს.

სასამართლომ მიუთითა საქართველოს ადმინისტრაციული საპროცესო კოდექსის მე-4 მუხლზე, რომლის მიხედვითაც, ადმინისტრაციული საქმის განხილვისას მხარეები სარგებლობენ საქართველოს სამოქალაქო საპროცესო კოდექსის მე-4 მუხლით მინიჭებული უფლება-მოვალეობებით, ამასთან, სასამართლო უფლებამოსილია თავისი ინიციატივით მიიღოს გადაწყვეტილება დამატებითი ინფორმაციის ან მტკიცებულების წარმოსადგენად. ამავე კოდექსის მე-17 მუხლის პირველი ნაწილის თანახმად, მოსარჩელე ვალდებულია დაასაბუთოს თავისი სარჩელი და წარადგინოს შესაბამისი მტკიცებულებები. მოპასუხე ვალდებულია წარადგინოს წერილობითი პასუხი (შესაგებელი) და შესაბამისი მტკიცებულებები.

სამოქალაქო საპროცესო კოდექსის მე-4 მუხლით განმტკიცებულია შეჯიბრებითობის პრინციპი. კერძოდ, სამართალწარმოება მიმდინარეობს შეჯიბრებითობის საფუძველზე. მხარეები სარგებლობენ თანაბარი უფლებებითა და შესაძლებლობებით, დაასაბუთონ თავიანთი მოთხოვნები, უარყონ ან გააქარწყლონ მეორე მხარის მიერ წამოყენებული მოთხოვნები, მოსაზრებები თუ მტკიცებულებები. მხარეები თვითონვე განსაზღვრავენ, თუ რომელი ფაქტები უნდა დაედოს საფუძვლად მათ მოთხოვნებს ან რომელი

მტკიცებულებებით უნდა იქნეს დადასტურებული ეს ფაქტები. ამავე კოდექსის 102-ე მუხლის თანახმად, თითოეულმა მხარემ უნდა დაამტკიცოს გარემოებანი, რომლებზედაც იგი ამყარებს თავის მოთხოვნებსა და შესაგებელს. 105-ე მუხლის მე-2 ნაწილით კი განსაზღვრულია, რომ სასამართლო აფასებს მტკიცებულებებს თავისი შინაგანი რწმენით, რომელიც უნდა ემყარებოდეს მათ ყოველმხრივ, სრულ და ობიექტურ განხილვას, რის შედეგადაც მას გამოაქვს დასკვნა საქმისათვის მნიშვნელობის მქონე გარემოებების არსებობის ან არარსებობის შესახებ.

ამრიგად, პირველი ინსტანციის სასამართლოს მითითებით, ადმინისტრაციული თუ სასამართლო წარმოებისას მიღებული გადაწყვეტილება ეფუძნება მხარეთა მიერ წარდგენილი მტკიცებულებების სრულად, ყოველმხრივ და ობიექტურად გამოკვლევას, შესწავლასა და შეფასებას. ამდენად, მიუთითებს რა კონკრეტულ ფაქტობრივ გარემოებაზე, მხარემ უნდა წარადგინოს შესაბამისი ფაქტის დადასტურებელი მტკიცებულებები. მტკიცებულებას შეიძლება წარმოადგენდეს მხარეთა ახსნა-განმარტება, მოწმეთა ჩვენება, ფაქტების კონსტატაციის მასალები, წერილობითი თუ ნივთიერი მტკიცებულებები და ექსპერტთა დასკვნები. ამასთან, სამოქალაქო საპროცესო კოდექსის 102-ე მუხლის მე-3 ნაწილით ცალსახადაა განსაზღვრული, რომ საქმის გარემოებები, რომლებიც კანონის თანახმად უნდა დადასტურდეს გარკვეული სახის მტკიცებულებებით, არ შეიძლება დადასტურდეს სხვა სახის მტკიცებულებებით.

განსახილველ შემთხვევაში მოსარჩელის მიერ მითითებული ფაქტების ერთობლიობა არ ქმნის საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 246-ე მუხლით გათვალისწინებული ცრუმაგიერი პირების დადგენის სამართლებრივ საფუძველს, ვინაიდან მოცემულ შემთხვევაში სახეზე არ არის და საქმის მასალებით არ დასტურდება, მოპასუხეთა ქმედებების ისეთი ერთობლიობა და უწყვეტი ჯაჭვი, რომელიც გააჩენდა გონივრულ ეჭვს კონკრეტული ოპერაციის გადასახადების გადახდევინების უზრუნველყოფის ღონისძიების შესაძლო გამოყენებისაგან ქონების გარიდების მიზნით განხორციელების შესახებ, ასევე, არ დასტურდება მოპასუხეთა მიერ ურთიერთშორის ისეთი კავშირის შექმნა, რომ საგადასახადო ორგანო ვერ ახდენს გადასახადის გადამხდელი პირის იდენტიფიცირებას კონკრეტულ დასაბეგრ ოპერაციებზე. შესაბამისად, მოპასუხეთა ერთმანეთის ცრუმაგიერ პირებად აღიარებისთვის სახეზე არ არის მტკიცებულებათა ერთობლიობა, რომელიც დაადასტურებდა, რომ მოპასუხეები მათ მიერ განხორციელებული ოპერაციების ერთობლიობით მოქმედებდნენ კუთვნილი საგადასახადო ვალდებულებების თავიდან აცილების მიზნით.

პირველი ინსტანციის სასამართლოს განმარტებით, მოცემულ 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 მტკიცებულებების საფუძველზე, საქმეზე დადგენილი ფაქტობრივი გარემოებები არ ქმნიან მოპასუხეების ცრუმაგიერ პირებად აღიარებისა და შესაბამისად, სარჩელის დაკმაყოფილების საფუძველს.

სსიპ შემოსავლების სამსახურის სააპელაციო საჩივრის ფაქტობრივი და სამართლებრივი საფუძვლები

აპელანტის მითითებით, როგორც საქმის ირგვლივ არსებული მტკიცებულებებიდან ირკვევა, შპს „ჯ-----“ (ს/ნ 4-----) ერიცხება აღიარებული საგადასახადო დავალიანება 11 823.44 ლარის ოდენობით, რომელიც დღემდე არ არის დაფარული და ერიცხება საურავი. აღნიშნული საგადასახადო დავალიანება წარმოშობილია 2016 წლის მოგების წლიური დეკლარაციის საფუძველზე, რომლითაც გადასახდელად დარიცხულია 10 707 ლარი. 2016 წლის 24 მაისს უ-----მ (პ/ნ 1-----4) სამეწარმეო რეესტრში დაარეგისტრირა შპს „ი-----ი“ (ს/ნ 4----- რომლის დირექტორად და 100% წილის მფლობელად ფიქსირდება თავად. იურიდიული მისამართი ქ.ზუგდიდი, ც-----, ბ. 63. შპს „ი-----ი“-ს (ს/ნ 4----- საქმიანობას წარმოადგენს შპს „ჯ-----“-ის (ს/ნ 4-----) ანალოგიური საქმიანობა, სამრეწველო ტექნიკისა და მოწყობილობების მონტაჟი. მნიშვნელოვანია ის ფაქტი, რომ შპს „ჯ-----“-ის (ს/ნ 4-----) მიერ ყველა გამოწერილ სასაქონლო ზედნადებში(ტრანსპორტირებით) მძღოლის გრაფაში მითითებულნი არიან რ----- (პ/ნ 5-----) და გ-----ი (პ/ნ 4-----), ხოლო შპს „ი-----ი“-ს (ს/ნ 4----- მიერ გამოწერილ ზედნადებებში მხოლოდ რ----- (პ/ნ 5-----), რაც ადასტურებს იმას, რომ უ----- (პ/ნ 1-----4) არის შპს „ი-----ი“-ს (ს/ნ 4----- ფიქტიური მფლობელი, ხოლო რეალურად საქმიანობას ეწევა რ----- (პ/ნ 5-----).

აპელანტის მითითებით, საყურადღებოა ის ფაქტი, რომ შპს „ჯ-----“-ის (ს/ნ 4-----) ერთ-ერთი დამფუძნებლის რ-----ს (პ/ნ 5-----) ძმა რ----- (პ/ნ 5-----8) დასაქმებულია შპს „რ-----“-ში (ს/ნ 2-----), რომელიც იყო ძირითადი დამკვეთი შპს „ჯ-----“-ის (ს/ნ 4-----) და მისი მომსახურების შემსყიდველი. შპს „ჯ-----“-ის (ს/ნ 4-----) საქმიანობის შეწყვეტის შემდეგ ანალოგიურ ტექნიკურ სამუშაოებს შპს „რ-----“-ს (ს/ნ 2-----) უწევს შპს „ი-----ი“ (ს/ნ 4-----, რომელშიც დასაქმებულია და შემოსავლების სამსახურის ერთიანი ელექტრონული ბაზიდან მიღებული განაცემების შესახებ ინფორმაციის მიხედვით ხელფასს იღებს რ----- (პ/ნ 5-----).

-----) და ე-----ე (პ/ნ 0-----) , რომელნიც ასევე ხელფასს იღებდნენ შპს „ჯი არ სისტემისაგან“ (ს/ნ 4-----).

აპელანტის მითითებით, ყოველივე ზემოხსენებული კიდეც ერთხელ ადასტურებს იმას, რომ შპს „ჯ-----“-ის (ს/ნ 4-----) საქმიანობას აგრძელებს შპს „ი-----ი“ (ს/ნ 4-----). აღნიშნული საწარმოებით ფაქტიურად საქმიანობას ეწევა რ----- (პ/ნ 5-----), რომელიც უშუალოდ ახორციელებს სამრეწველო ტექნიკისა და მოწყობილობების მონტაჟს დამკვეთების ობიექტებზე რასაც, როგორც ზემოთ აღვნიშნეთ ძირითადად ახორციელებდა შპს „რ-----“ (ს/ნ 2-----) კუთვნილ ობიექტებზე, საქმიანობიდან გამოდინარე ხდებოდა მოწყობილობების ტრანსპორტირება უშუალოდ ობიექტებამდე და მათი მონტაჟი, რა დროსაც მოწყობილობების ტრანსპორტირების ოპერაციაზე გამოწერილია სასაქონლო ზედნადებები სადაც მძღოლის გრაფაში მოწყობილობების უშუალოდ გადამტანად ორივე შპს-ის მიერ განხორციელებულ ოპერაციებზე მითითებულია რ----- (პ/ნ 5-----), ხოლო შპს „ჯ-----“-ის (ს/ნ 4-----) შემთხვევაში რ-----სთან (პ/ნ 5-----) ერთად რიგ ოპერაციებზე მითითებულია გ-----ი (პ/ნ 4-----). რაც შეეხება შპს „ი-----ი“-ს (ს/ნ 4-----) უ----- (პ/ნ 1-----4) ასეთ ოპერაციებში არსად ფიგურირებს, რითაც ცალსახად დასტურდება ის ფაქტი, რომ რ-----ს (პ/ნ 5-----) მიერ ფაქტიურად ხდებოდა შპს-ებით საქმიანობა და უ----- (პ/ნ 1-----4) არის მხოლოდ შპს „ი-----ი“-ს (ს/ნ 4-----) ფსევდო დირექტორი და დამფუძნებელი, აღნიშნულს ადასტურებს ის ფაქტიც, რომ შემოსავლების სამსახურის ერთიანი ელექტრონული ბაზიდან მიღებული განაცემების შესახებ ინფორმაციის მიხედვით უ-----ს (პ/ნ 1-----4) შპს „ი-----ი“-სგან (ს/ნ 4-----) -- ხელფასის სახით შემოსავლის მიღების ფაქტი არ უფიქსირდება მაშინ როცა ხელფასს იღებს რ----- (პ/ნ 5-----) და ე-----ე (პ/ნ 0-----). მნიშვნელოვანია ის ფაქტი, რომ რ-----მ (პ/ნ 5-----) 2017 წლის 29 მარტს შეიძინა ორი ავტომობილი SUBARU FORESTER სახ. ნომრით VQ-621-OV და ავტომობილი MITSUBISHI DELICA SPACE GEAR სახ. ნომრით O-----, ხოლო მისმა ძმამ რ-----მ (პ/ნ 5-----8) ავტომობილი LEXUS GS 450 H სახ. ნომრით ZZ-541-GG.

სააპელაციო საჩივრის თანახმად, პირველი ინსტანციის სასამართლოს მიერ არასათანადოდ იქნა შეფასებული ფაქტობრივი გარემოებები. კერძოდ, მოპასუხე პირების მიერ განხორციელებული ქმედებები, რაც გამოხატულია საწარმოს მიერ საქმიანობის შეწყვეტაში, სხვა საწარმოს მიერ იმავე საქმიანობის გარგძელებაში, დასაქმებულების მიერ ხელფასების მიღებაში და სხვ. ერთობლიობაში ქმნის სსკ-ის 246-ე მუხლით გათვალისწინებულ ცრუმაგიერობის შემადგენლობას. აპელანტის მითითებით, კანონით ზუსტად არ არის განსაზღვრული თუ კონკრეტულად რა ქმედება შეიძლება ჩაითვალოს ცრუმაგიერ პირებად ცნობის საფუძვლად. გადაწყვეტილებაში მითითებულია, რომ ნებისმიერ პირს აქვს უფლება კანონით დადგენილი წესით დააარსოს იურიდიული პირი და დამოუკიდებლად განსაზღვროს იურიდიული პირის საქმიანობის სფერო, რასაც, აპელანტი არ ეთანხმება და თვლის, რომ

ცრუმაგიერობის საფუძველი აუცილებლად კანონსაწინააღმდეგო ქმედება შეიძლება იყოს. ასეთ შემთხვევაში, გადამხდელს სხვა სახის პასუხისმგებლობა დაეკისრებოდათ. აპელანტის მოსაზრებით, მოპასუხეები კანონიერი გზებით ცდილობენ დავალიანების გადახდევინების უზრუნველყოფის ღონისძიებებისათვის თავის არიდებას და ამიტომ აუცილებელია არსებული ფაქტობრივი გარემოებების ერთობლიობაში განხილვა და შესაბამისი დასკვნის გაკეთება. მოცემულ შემთხვევაშიც, მოპასუხე პირების მიზანს წარმოადგენდა უზრუნველყოფის ღონისძიებებისათვის თავის არიდება. ყოველივე ზემოაღნიშნული ფაქტობრივი და სამართლებრივი არგუმენტაციის გათვალისწინებით, აპელანტის მოსაზრებით თბილისის საქალაქო სასამართლოს მიერ მიღებული გადაწყვეტილება შეიცავს კანონით გათვალისწინებულ გაუქმების აბსოლუტურ საფუძველს.

გასაჩივრებული გადაწყვეტილების უცვლელად დატოვების დასაბუთება

სააპელაციო სასამართლოს მიაჩნია, რომ გასაჩივრებული გადაწყვეტილების გამოტანისას არ დარღვეულა მატერიალური და საპროცესო სამართლის ნორმები, სასამართლომ გამოიყენა კანონი, რომელიც უნდა გამოეყენებინა, სწორი შეფასება მისცა საქმის მასალებს, საქმეზე ფაქტობრივი გარემოებები დადგენილია სრულყოფილად, რაც არ იძლევა გადაწყვეტილების გაუქმებისა და სააპელაციო საჩივრის დაკმაყოფილების საფუძველს.

სააპელაციო სასამართლო იზიარებს პირველი ინსტანციის სასამართლოს მიერ დადგენილ ფაქტობრივ გარემოებებს, მათ სამართლებრივ შეფასებებს, მიუთითებს მათზე და 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 ღონისძიებებისათვის 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 პირისაგან, რომელიც გამოყენებულია გადასახადის გადახდევინების უზრუნველყოფის ღონისძიებისათვის თავის არიდების მიზნით, ანუ გადასახადის გადამხდელი პირი, რომელსაც გააჩნია საგადასახადო ვალდებულებები, მისი გადახდისაგან თავის არიდების მიზნით ისეთ კავშირში შედის სხვა პირთან, რომ პრაქტიკულად შეუძლებელია მათი განსხვავება.

სააპელაციო პალატა განმარტავს, რომ პირთა ცრუმაგიერად ცნობა წარმოადგენს საგადასახადო დავალიანების გადახდევინებისათვის უზრუნველყოფის ღონისძიების გამოყენების ერთ-ერთ მნიშვნელოვან ინსტრუმენტს. აღიარებითი სარჩელის დაკმაყოფილების პირობებში საგადასახადო ორგანოს წარმოეშება სამართლებრივი საფუძველი აამოქმედოს კოდექსით გათვალისწინებული უზრუნველყოფის ნებისმიერი ღონისძიება ცრუმაგიერ პირთა მიმართ. უზრუნველყოფის ღონისძიების კანონდარღვევით გამოყენებამ შესაძლებელია გამოიწვიოს ერთის მხრივ, გადასახადის გადამხდელის საქართველოს კონსტიტუციით გარანტირებული საკუთრების უფლების გაუმართლებელი ხელყოფა, ხოლო მეორეს მხრივ, კონფლიქტში მოვიდეს ამავე კონსტიტუციის იმპერატიულ დანაწესთან გადასახადების სავალდებულო წესით გადახდასთან დაკავშირებით. კონსტიტუციის 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.

მოცემულ შემთხვევაში, საქმის მასალებით დადგენილია, რომ 2015 წლის 23 იანვარს, სსიპ საჯარო რეესტრის ეროვნული სააგენტოს მიერ დარეგისტრირდა შპს „ჯ-----“, რომლის 50-50%-იანი წილის მფლობელებად და დირექტორებად დარეგისტრირდნენ გ-----ი და რ----- (ს.ფ.17-18).

სსიპ შემოსავლების სამსახურის 2017 წლის 6 სექტემბრის №----- სამსახურებრივი ბარათის მიხედვით, შპს „ჯ-----ის“ (ს/ნ 4-----) მიმართ საგადასახადო დავალიანება წარმოშობილია 2016 წლის მოგების წლიური დეკლარაციის საფუძველზე, რომლითაც გადასახდელად დარიცხულია 10707 ლარი.

საგადასახადო დავალიანების გადახდევის უზრუნველყოფის ღონისძიებების გატარების მიზნით, შპს „ჯ-----ის“ (ს/ნ 4-----) ქონებაზე 2017 წლის 4 აპრილს №----- შეტყობინებით რეგისტრირებულია საგადასახადო გირავნობის/იპოთეკის უფლება, რომელსაც გადასახადის გადამხდელი ელექტრონულად გაეცნო 2017 წლის 6 აპრილს. აგრეთვე, საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 241-ე მუხლის საფუძველზე, 2017 წლის 18 მაისს, შპს „ჯ-----ის“ (ს/ნ 4-----) მიმართ გამოიცა ქონებაზე ყადაღის დადების შესახებ №----- ბრძანება (ს.ფ.19-22).

2017 წლის 4 აპრილს, გ-----მა თავისი კუთვნილი 50% წილი შპს „ჯ-----სში“ უსასყიდლოდ და საკუთრების უფლებით გადასცა მეორე დამფუძნებელ რ-----ს.

2017 წლის 24 ივლისის მეწარმეთა და არასამეწარმეო (არაკომერციული) იურიდიული პირების რეესტრიდან ამონაწერის თანახმად, მხოლოდ რ----- იყო რეგისტრირებული დირექტორად (ს.ფ.19-24).

2016 წლის 24 მაისს, სსიპ საჯარო რეესტრის ეროვნული სააგენტოს მიერ დარეგისტრირდა შპს „ი-----ი“, რომლის 100%-იანი წილის მფლობელად და დირექტორად დარეგისტრირდა უ----- (პ/ნ 1-----4) (ს.ფ.25-26).

2017 წლის 31 აგვისტოს მდგომარეობით შპს „ჯ-----ს“ ერიცხება აღიარებული საგადასახადო დავალიანება 11823.44 ლარის ოდენობით (ს.ფ. 16, 19-22).

2017 წლის 21 აგვისტოს მდგომარეობით შპს „ი-----ს“ ერიცხება ზედმეტობა 783.53 ლარის ოდენობით (ს.ფ.27).

საანგარიშო წლის (თვის) მიხედვით გაცემული თანხების და დაკავებული გადასახადების შესახებ 2017 წლის ივლისის თვის საანგარიშო პერიოდის ინფორმაციის თანახმად, შპს „ი-----ში“ რ-----ს (პ/ნ 5-----) ხელფასის სახით დაერიცხა 1500 ლარი, ე-----ეს (პ/ნ 0-----) – 375 ლარი, გ----- (პ/ნ 5-----3) – 187.5 ლარი და ჭ----- (პ/ნ 51001000259) – 187.5 ლარი (ს.ფ.28-29).

საანგარიშო წლის (თვის) მიხედვით გაცემული თანხების და დაკავებული გადასახადების შესახებ 2015 წლის დეკემბრის თვის საანგარიშო პერიოდის ინფორმაციის თანახმად, შპს „ჯი არ სისტემსში“ რ-----ს (პ/ნ 5-----) ხელფასის სახით დაერიცხა 800 ლარი, ე-----ეს (პ/ნ 0-----) - 250 ლარი, გ-----ს (პ/ნ 4-----) – 1555 ლარი და რ-----ს (პ/ნ 5-----8) – 270 ლარი (ს.ფ.31-32).

უ-----ს (პ/ნ 1-----4) საკუთრების უფლება არის რეგისტრირებული უძრავ ქონებაზე, მდებარე - ქ. ზუგდიდი, ცოტნე დ-----, ფართობი 44.50

კვ.მ, ს/კ 4-----. ასევე, უძრავ ქონებაზე, მდებარე - ქ.თბილისი, გ-----
----- ქ.№34 (მშენებარე, მესამე სართული, ბ.13) , ფართობი 51 კვ.მ, ს/კ 0-----
----- (ს.ფ.43-46).

გ-----ის (პ/ნ 4-----) სახელზე რეგისტრირებული ავტოსატრანსპორტო საშუალებები: NISSAN MARCH 2004, სახელმწიფო სარეგისტრაციო ნომრით I----- და HONDA FIT 2002, სახელმწიფო სარეგისტრაციო ნომრით OCC705 (ს.ფ.47-48).

რ-----ს (პ/ნ 5-----) სახელზე რეგისტრირებული ავტოსატრანსპორტო საშუალებები: SUBARU FORESTER 2002, სახელმწიფო სარეგისტრაციო ნომრით V----- და MITSUBISHI DELICA SPACE GEAR 2001, სახელმწიფო სარეგისტრაციო ნომრით O----- (ს.ფ.33, 35).

რ-----ს (პ/ნ 5-----8) სახელზე რეგისტრირებული ავტოსატრანსპორტო საშუალება - LEXUS GS 450 H 2006, სახელმწიფო სარეგისტრაციო ნომრით Z----- (ს.ფ.34).

განსახილველ შემთხვევაში საქმის მასალებითა და მხარეთა ახსნა - განმარტებებით დადასტურებულია, რომ რომ მოპასუხედ მითითებულ პირები ერთმანეთის ნათესავებს არ წარმოადგენენ.

სააპელაციო პალატა ეთანხმება და იზიარებს პირველი ინსტანციის სასამართლოს მითითებას, რომ სადავო პერიოდში გადასახადის გადამხდელი ვალდებული იყო 2016 წლის საანგარიშო წლის საგადასახადო ანგარიშგება განეხორციელებინა 2017 წლის პირველ აპრილამდე, ხოლო შპს „ი-----“ სსიპ საჯარო რეესტრის ეროვნული სააგენტოს მიერ დარეგისტრირდა 2016 წლის 24 მაისს. შესაბამისად, სასამართლო ხაზს უსვამს იმ ფაქტს, რომ ცრუმაგიერ პირებად ცნობის ნორმატიული რეგულირების საბოლოო მიზანს წარმოადგენს გადასახადის გადამხდელის აღიარებული საგადასახადო დავალიანების გადახდეულების მიზნით ცრუმაგიერი პირის მიმართ საგადასახადო დავალიანების გადახდეულების უზრუნველყოფის ღონისძიებების განხორციელების შესაძლებლობა, რასაც განსახილველ შემთხვევაში, საგადასახადო ორგანო ვერ ადასტურებს.

სააპელაციო პალატა განმარტავს, რომ ნებისმიერ პირს უფლება აქვს, კანონით დადგენილი წესით დააარსოს იურიდიული პირი და დამოუკიდებლად განსაზღვროს იურიდიული პირის საქმიანობის სფერო. ამასთან, საქართველოს კონსტიტუციის 30-ე მუხლის პირველი პუნქტის მიხედვით, შრომა თავისუფალია, რაც გულისხმობს პროფესიისა და საქმიანობის თავისუფალ არჩევას. შესაბამისად, მხოლოდ ის ფაქტი, რომ პირი ორ საწარმოში მუშაობდა, არ გულისხმობს ავტომატურად აღნიშნულ პირთა პრაქტიკულად გამიჯვნის შეუძლებლობას. კანონის ამგვარად გაგება გამოიწვევდა თავისუფალი მეწარმეობის უფლებაში ჩარევას. აღნიშნული გარემოება, დამოუკიდებლად,

საკანონმდებლო ნორმით დადგენილი მიზნის დამამტკიცებელი ფაქტობრივი გარემოებების არსებობის გარეშე, არ ქმნის საწარმოთა ცრუმაგიერ პირებად მიჩნევის საფუძველს.

სააპელაციო სასამართლო ყურადღებას ამახვილებს იმ გარემოების შესახებ, რომ სააპელაციო საჩივარში მითითებული ფაქტობრივი გარემოებების დამადასტურებელი მტკიცებულებები საქმეში წარმოდგენილი არ არის. კერძოდ, საქმეში არ არის წარმოდგენილი დოკუმენტი, რომლითაც დადასტურდებოდა რ-----ს ძმის რ-----ს შპს „რ-----ში“ დასაქმების ფაქტი. გარდა ამისა, საქმის მასალებში ასევე არ არის წარმოდგენილი სასაქონლო ზედნადებები, სადაც მძღოლის გრაფაში მოწყობილობის გადამტანად შპს „ი-----ისა“ და შპს „ჯი არ სისტემის“ მიერ განხორციელებულ ოპერაციებზე მითითებულია რ-----, ხოლო შპს „ჯ-----ის“ შემთხვევაში რ----- და გ-----ი.

სააპელაციო სასამართლო მიუთითებს სსსკ-ის 102-ე მუხლის პირველ ნაწილზე, რომელიც ადგენს მტკიცების ტვირთისა და მტკიცებულებათა დასაშვებობის პირობებს. მითითებული მუხლის პირველი ნაწილის თანახმად, თითოეულმა მხარემ უნდა დაამტკიცოს გარემოებანი, რომლებზედაც იგი ამყარებს თავის მოთხოვნებსა და შესაგებელს. ამავე მუხლის მე-3 ნაწილის თანახმად კი, საქმის გარემოებები, რომლებიც კანონის თანახმად უნდა დადასტურდეს გარკვეული სახის მტკიცებულებებით, არ შეიძლება დადასტურდეს სხვა სახის მტკიცებულებებით.

სააპელაციო სასამართლო, მიუთითებს სსსკ-ის 102-ე მუხლის პირველ ნაწილზე, რომელიც ადგენს მტკიცების ტვირთისა და მტკიცებულებათა დასაშვებობის პირობებს. მითითებული მუხლის პირველი ნაწილის თანახმად, თითოეულმა მხარემ უნდა დაამტკიცოს გარემოებანი, რომლებზედაც იგი ამყარებს თავის მოთხოვნებსა და შესაგებელს. ამავე მუხლის მე-3 ნაწილის თანახმად კი, საქმის გარემოებები, რომლებიც კანონის თანახმად უნდა დადასტურდეს გარკვეული სახის მტკიცებულებებით, არ შეიძლება დადასტურდეს სხვა სახის მტკიცებულებებით.

სააპელაციო სასამართლო მიუთითებს, რომ აპელანტის მიერ მითითებული ფაქტების ერთობლიობა არ ქმნის საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 246-ე მუხლით გათვალისწინებული ცრუმაგიერი პირების დადგენის სამართლებრივ საფუძველს, ვინაიდან მოცემულ შემთხვევაში, სახეზე არ არის და საქმის მასალებით არ დასტურდება, მოპასუხეთა ქმედებების ისეთი ერთობლიობა და უწყვეტი ჯაჭვი, რომელიც გააჩენდა გონივრულ ეჭვს კონკრეტული ოპერაციის გადასახადების გადახდევინების უზრუნველყოფის ღონისძიების შესაძლო გამოყენებისაგან ქონების გარიდების მიზნით განხორციელების შესახებ. ასევე, არ დასტურდება მოპასუხეთა მიერ ურთიერთშორის ისეთი კავშირის შექმნა, რომ საგადასახადო ორგანო ვერ ახდენდეს გადასახადის გადამხდელი პირის იდენტიფიცირებას კონკრეტულ

დასაბეგრ ოპერაციებზე. შესაბამისად, მოპასუხეთა ერთმანეთის ცრუმაგიერ პირებად აღიარებისთვის სახეზე არ არის მტკიცებულებათა ერთობლიობა, რომელიც დაადასტურებდა, რომ მოპასუხეები მათ მიერ განხორციელებული ოპერაციების ერთობლიობით მოქმედებდნენ კუთვნილი საგადასახადო ვალდებულებების თავიდან აცილების მიზნით.

ყოველივე ზემოაღნიშნულიდან გამომდინარე, საპელაციო პალატა მიიჩნევს, რომ საქართველოს ადმინისტრაციული საპროცესო კოდექსის მე-17 მუხლით და საქართველოს სამოქალაქო საპროცესო კოდექსის 102-ე მუხლით განსაზღვრული ვალდებულების შესაბამისად აპელანტმა ვერ უზრუნველყო იმ გარემოებების დამადასტურებელი მტკიცებულებების წარმოდგენა, რომლებიც ის ამყარებდა თავის სასარჩელო მოთხოვნებს და რომლებიც დაადასტურებდნენ მის მიერ მოხმობილი ფაქტობრივი გარემოებების სამართლებრივ სისწორეს და შესაბამისად, მოთხოვნის კანონიერებას.

საპელაციო პალატა მიიჩნევს, რომ საქალაქო სასამართლომ არსებითად სწორად გადაწყვიტა დავა, აპელანტის მიერ არ ყოფილა მითითებული გარემოებებზე და წარმოდგენილი საქართველოს სამოქალაქო საპროცესო კოდექსის 102.3-ე მუხლის შესაბამისად მტკიცებულებები, რომლებიც გააბათილებდა პირველი ინსტანციის სასამართლოს გადაწყვეტილებით გაკეთებულ სამართლებრივ დასკვნებს. შესაბამისად, სახეზე არ არის გასაჩივრებული გადაწყვეტილების გაუქმების სამოქალაქო საპროცესო კოდექსის 393-ე და 394-ე მუხლებით გათვალისწინებული გარემოებები, რის გათვალისწინებითაც უცვლელად უნდა დარჩეს თბილისის საქალაქო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა კოლეგიის 2018 წლის 03 აგვისტოს გადაწყვეტილება.

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

ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატამ იხელმძღვანელა საქართველოს ადმინისტრაციული საპროცესო კოდექსის პირველი მუხლის მე-2 ნაწილით, საქართველოს სამოქალაქო საპროცესო კოდექსის 257-ე, 372-ე, 390-ე მუხლებით და

დ ა ა დ გ ი ნ ა :

1. სსიპ შემოსავლების სამსახურის საპელაციო საჩივარი **არ დაკმაყოფილდეს;**

2. თბილისის საქალაქო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა კოლეგიის 2018 წლის 3 აგვისტოს გადაწყვეტილება **დარჩეს უცვლელად**;

3. განჩინება 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 განჩინების ჩაბარებიდან 21 (ოცდაერთი) დღის ვადაში.

თავმჯდომარე

გელა ბადრიაშვილი

მოსამართლეები:

მარიამ ცისკაძე

ნინო ქადაგიძე