



გ ა დ ა წ ყ ვ ე ტ ი ლ ე ბ ა

საქართველოს სახელით

შ ე ს ა ვ ა ლ ი

28 თებერვალი, 2019 წელი
თბილისი

ქ.

**თბილისის სააპელაციო სასამართლოს
ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატა**

**თავმჯდომარე - გელა ბადრიაშვილი
მოსამართლეები: ნინო ქადაგიძე
მარიამ ცისკაძე**

სხდომის მდივანი - ნინო პაპინაშვილი

**აპელანტები (მოპასუხეები) – გ-----, რ-----, შპს „-----
წარმომადგენელი - გიორგი ნასყიდაშვილი**

**აპელანტი (მოსარჩელე) - სსიპ შემოსავლების სამსახური
წარმომადგენელი - ნ-----**

**დავის საგანი - ცრუმაგიერ პირებად აღიარება, გადაწყვეტილების
დაუყონებლივ აღსრულება**

**გასაჩივრებული გადაწყვეტილება - ხაშურის რაიონული სასამართლოს
2018 წლის 20 ივნისის გადაწყვეტილება**

**გ-----ის, რ-----ისა და შპს „-----ს“ სააპელაციო საჩივრის
მოთხოვნა**

ხაშურის რაიონული სასამართლოს 2018 წლის 20 ივნისის
გადაწყვეტილების გაუქმება სარჩელის დაკმაყოფილებულ ნაწილში და
ახალი გადაწყვეტილებით სარჩელის დაკმაყოფილებაზე უარის თქმა.

სსიპ შემოსავლების სამსახურის სააპელაციო საჩივრის მოთხოვნა

ხაშურის რაიონული სასამართლოს 2018 წლის 20 ივნისის

გადაწყვეტილების გაუქმება სარჩელის დაუკმაყოფილებელ ნაწილში და ახალი გადაწყვეტილებით სარჩელის სრულად დაკმაყოფილება.

გასაჩივრებული გადაწყვეტილების დასკვნებზე მითითება გასაჩივრებული გადაწყვეტილების სარეზოლუციო ნაწილი

ხაშურის რაიონული სასამართლოს 2018 წლის 20 ივნისის გადაწყვეტილებით სსიპ შემოსავლების სამსახურის სარჩელი დაკმაყოფილდა ნაწილობრივ და რ-----ე (ს/ნ 5-----) და შპს „----“ (ს/ნ/ 4-----) ცნობილ იქნენ ი/მ გ-----ის (ს/ნ 5-----) ცრუმაგიერ პირებად. ამავე გადაწყვეტილებით, სარჩელი რ-----ის და შპს „----ს“ ერთიმეორის ცრუმაგიერ პირებად ცნობის ნაწილში არ დაკმაყოფილდა.

დასკვნები ფაქტობრივ გარემოებებთან დაკავშირებით

სასამართლომ დადგენილად მიიჩნია, რომ მოპასუხეები გიორგი კვინიკაძე (ს/ნ 5-----) და რევაზ კვინიკაძე (პ/ნ 5-----) არიან მამა-შვილი (ს.ფ. 23).

ი/მ გ----- (ს/ნ 5-----) სამეწარმეო რეესტრში რეგისტრირებულია 1996 წლის 27 თებერვლიდან. იურიდიული მისამართია ქალაქი ხაშური, ს----- ქუჩა N18, ხოლო ფაქტობრივი მისამართი (სამეწარმეო საქმიანობის ადგილი) - ქალაქი ხაშური, ი-----ის ქუჩა N21. მისი საქმიანობის სახეა სანტექნიკით და სამშენებლო-სარემონტო საქონლით ვაჭრობა მაღაზიებში (ს.ფ. 21-22, 35-49, ასევე, მხარეთა განმარტება).

2017 წლის 27 ივლისის მდგომარეობით (ჩათვლით) ი/მ გ-----ის საგადასახადო დავალიანება შეადგენს 22856,42 ლარს (ს.ფ. 31).

ი/მ გ-----ის ქონებაზე 2016 წლის 27 იანვრის N----- შეტყობინებით რეგისტრირებულია საგადასახადო გირავნობის/იპოთეკის უფლება, ხოლო 2017 წლის 22 თებერვალს მის მიმართ გამოიცა ბრძანება N----- ქონებაზე ყადაღის დადების შესახებ (ს.ფ. 52).

შემოსავლების სამსახურის 2015 წლის 11 ნოემბრის N----- ბრძანების (მოპასუხეს ჩაბარებული აქვს იმავე დღეს) საფუძველზე, ჩატარდა ი/მ გ-----ის სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობების ინვენტარიზაცია, რომლის შედეგად, 2016 წლის 24 მარტს, მის მიმართ შედგა საგადასახადო სამართალდარღვევის ოქმი N----- და საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 286-ე მუხლის მე-9 ნაწილის შესაბამისად, გადასახდელად დაერიცხა სანქციის თანხა 18774 ლარის ოდენობით (ს.ფ. 50-51).

გ-----ის განმარტებით, მან დაწერა საჩივარი თანხის დარიცხვასთან

დაკავშირებით, თუმცა არ იყო ფორმალურად გამართული და არსებითად არ განხილულა საგადასახადო ორგანოს მიერ. ამის შემდეგ ზემდგომ ორგანოში ან სასამართლოში აღარ გაუსაჩივრებია (იხ. 2018 წლის 5 ივნისის სხდომის ოქმი 16:08:12-16:09:12). მოპასუხეს სასამართლოს სხდომაზე სადავოდ აღარ გაუხდია და დაადასტურა, რომ საგადასახადო დავალიანება აღიარებულია.

გ-----მ 2015 წლის 3 დეკემბერს ქ. ხაშურში მდებარე უძრავი ქონება (საკადასტრო ნომერი 6-----) აჩუქა შვილს - რ-----ეს (ს.ფ. 28-29, ასევე, მხარეთა განმარტება - სარჩელი, შესაგებელი, სხდომის ოქმი).

გ-----ის შვილმა რ-----ემ (პ/ნ 5-----) 2015 წლის 4 დეკემბერს დააფუძნა შპს „----“ (ს/ნ 4-----), დირექტორი და 100% წილის მფლობელია რ-----ე, საწარმოს იურიდიული მისამართი - ქალაქი ხაშური, გ. ს-----ქუჩა N18, ფაქტობრივი საქმიანობის ადგილი - ხაშური, ი-----ის ქ. N21, საქმიანობის სახე - სან-ტექნიკით და სამშენებლო-სარემონტო საქონლით ვაჭრობა (ს.ფ. 19-20, 35-49, ასევე, მხარეთა განმარტება).

ი/მ გ-----ემ სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობების ინვენტარიზაციის დაწყების შემდგომ 2015 წლის 11 დეკემბრიდან 23 დეკემბრის ჩათვლით 5861 ლარის საქონელი ტრანსპორტირების გარეშე ზედნადებით გადააწერა შპს „----ს“ (ს/ნ 4-----). მოპასუხე მხარის მითითებით, განხორციელდა ნაღდი ანგარიშწორება და წარმოდგენილია სალარო აპარატის ჩეკები. ამის შემდგომ გ-----მ შეაჩერა სამეწარმეო საქმიანობა და საქმიანობას აგრძელებს შპს „----“. (ს.ფ.32-49, ასევე, მხარეთა განმარტება). მოპასუხე მხარე ადასტურებს საწარმოთა საქმიანობის იდენტიფიკაციას (იხ. 2018 წლის 5 ივნისის სხდომის ოქმი 16:07:00-16:07:13).

დასკვნები სამართლებრივ გარემოებებთან დაკავშირებით

პირველი ინსტანციის სასამართლოს მითითებით, საქართველოს ადმინისტრაციული საპროცესო კოდექსის 25-ე მუხლის პირველი ნაწილის თანახმად, აღიარებითი სარჩელი შეიძლება აღიძრას აქტის არარად აღიარების, უფლების ან სამართლებრივი ურთიერთობის არსებობა-არარსებობის დადგენის შესახებ, თუ მოსარჩელეს აქვს ამის კანონიერი ინტერესი.

საქართველოს კონსტიტუციის 94-ე მუხლით 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.

საქართველოს საგადასახადო 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 მე-5 მუხლის პირველი ნაწილი ადგენს, რომ პირი ვალდებულია გადაიხადოს ამ კოდექსით დაწესებული საერთო- სახელმწიფოებრივი და ადგილობრივი გადასახადები. მე-6 მუხლის პირველი ნაწილის მიხედვით კი, გადასახადი არის ამ კოდექსის მიხედვით სავალდებულო, უპირობო ფულადი შენატანი ბიუჯეტში, რომელსაც იხდის გადასახადის გადამხდელი, გადახდის აუცილებელი, არაეკვივალენტური და უსასყიდლო ხასიათიდან გამომდინარე.

პირველი ინსტანციის სასამართლოს მითითებით, 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 პირველი ნაწილის „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, სასამართლო განმარტავს, რომ გადასახადის გადამხდელის ერთ-ერთ ძირითად ვალდებულებას 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 მე-11 კარით გათვალისწინებული საგადასახადო დავალიანების გადახდევის უზრუნველყოფის ღონისძიებები. კერძოდ, საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 238-ე მუხლის პირველი ნაწილი განსაზღვრავს, რომ საგადასახადო ორგანოს უფლება აქვს, საგადასახადო დავალიანების გადახდევის უზრუნველსაყოფად განახორციელოს შემდეგი ღონისძიებები: ა) საგადასახადო გირავნობა/იპოთეკა; ბ) მესამე პირზე გადახდევის 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 გადახდევის უზრუნველყოფის კანონით დადგენილი ღონისძიებების გამოყენება იწვევს პირის კანონით დაცული უფლებების, მათ შორის, საკუთრებით თავისუფლად სარგებლობისა და განკარგვის შეზღუდვას. ამასთან, პირს ეკისრება აღნიშნულის თმენის 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 გადამხდელისთვის ცნობილი უნდა იყოს, რომ აღნიშნული გამოიწვევს მის მიმართ სათანადო ღონისძიებების გამოყენების შესაძლებლობას კანონის მოთხოვნის აღსრულების მიზნით. 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 გადახდევის მიქცევა ხდება არა გადასახადის გადამხდელის, არამედ მესამე პირის ქონებაზე, როდესაც დასტურდება, რომ აღნიშნული პირი გამოყენებული იყო გადასახადის გადახდევის უზრუნველყოფის ღონისძიებებისთვის თავის არიდებისთვის.

საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 246-ე მუხლის პირველი ნაწილის თანახმად, თუ სასამართლო დაადგენს, რომ პრაქტიკულად შეუძლებელია გადასახადის გადამხდელის განსხვავება სხვა პირისგან და ეს პირი გამოყენებულია გადასახადის გადახდევის უზრუნველყოფის ღონისძიებებისთვის თავის არიდების მიზნით, ითვლება, რომ აღნიშნული

პირები არიან ერთიმეორის ცრუმაგიერი პირები.

სასამართლომ განმარტა, რომ ცრუმაგიერ პირებად აღიარებისათვის სახეზე უნდა იყოს გადასახადის გადამხდელის განსხვავების შეუძლებლობა სხვა იმ პირისაგან, რომელიც გამოყენებული იყო გადასახადის გადახდევინების უზრუნველყოფის ღონისძიებისათვის თავის არიდების მიზნით, ანუ გადასახადის გადამხდელი პირი, რომელსაც გააჩნია საგადასახადო ვალდებულებები, მისი გადახდისაგან თავის არიდების მიზნით ისეთ კავშირში შედის სხვა პირთან, რომ პრაქტიკულად შეუძლებელია მათი განსხვავება. ამ შემთხვევაში, გადასახადის გადამხდელის ცრუმაგიერ პირად აღიარების მიზანია დაცული იქნას საგადასახადო ორგანოს, როგორც კრედიტორის უფლებები. ცრუმაგიერ პირებად აღიარების აღიარება შესაძლებლობას აძლევს საგადასახადო ორგანოს გადასახადის გადამხდელის შეუსრულებელი საგადასახადო ვალდებულების შესრულების უზრუნველყოფის ღონისძიება გამოიყენოს ცრუმაგიერი პირის მიმართ.

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)).

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 გადახდევინების უზრუნველყოფის ღონისძიებისათვის თავის არიდების მიზნით. ცრუმაგიერ პირებად აღიარებისათვის კუმულაციურად უნდა არსებობდეს 2 პირობა: 1. პრაქტიკულად შეუძლებელი უნდა იყოს გადასახადის გადამხდელის განსხვავება სხვა

პირისგან და 2. ეს პირი გამოყენებული უნდა იყოს გადასახადის გადახდევის უზრუნველყოფის ღონისძიებებისთვის თავის არიდების მიზნით.

გადასახადის გადამხდელის განსხვავება სხვა პირისაგან შეუძლებელია, როდესაც სახეზეა: 1. საერთო ფინანსური ანგარიშები და საგადასახადო დეკლარაციების ფაილები (დეკლარაციის ერთობლივად შევსება, ერთიანი დაგეგმვა, საერთო ადმინისტრირება) დამოუკიდებელ კომპანიებში; 2. ერთი კომპანიის ქმედებები არის მეტად განმაპირობებელი (გამიზნული) მეორე კომპანიის ბიზნესის წყაროსი (წარმატების); 3. კომპანია იყენებს სხვა კომპანიის საკუთრებას, როგორც საკუთარს; 4. კორპორაციის ყოველდღიური საქმიანობის ურთიერთაღრევა (ერთობლიობა); 5. შვილობილი კომპანიის ხელმძღვანელების/დასაქმებულების სხვა კომპანიის (მაგ. დედა კომპანიის) საუკეთესო ინტერესებში მოქმედება; 6. ე. წ. ჩრდილოვანი დირექტორის” თეორია.

უზრუნველყოფის ღონისძიებებისაგან თავის არიდების სხვა პირის გამოყენების ფორმებია: 1. კომპანიის არასაკმ-----ი კაპიტალიზაცია (კომპანიას არ გააჩნია საწესდებო კაპიტალი, რაც აუცილებელია საქმიანობის განსახორციელებლად, ანუ კომპანიას არ გააჩნია საკმ-----ი 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.

ყოველივე ზემოაღნიშნულიდან გამომდინარე, 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 გადახდევის უზრუნველყოფის ღონისძიებებისათვის თავის ასარიდებლად შექმნასა თუ გამოყენებას.

სასამართლომ აღნიშნა, რომ 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. ამასთან, ვინაიდან ცრუმაგიერ პირებად ცნობა უშუალოდ არის დაკავშირებული პირის საკუთრების უფლების შეზღუდვასთან, მის ქონებაზე საგადასახადო დავალიანების გადახდევის უზრუნველყოფის ღონისძიებების გამოყენებასთან, აუცილებელია, აღნიშნული გარემოება დადგინდეს კანონით განსაზღვრული ყველა დანაწესის სრული დაცვითა და ფაქტობრივი გარემოებების შესწავლისა და შეფასების შედეგად.

ზემოაღნიშნულიდან გამომდინარე, სასამართლომ განმარტა, რომ სადავო ოპერაციების შეფასებისას, უნდა დადგინდეს საერთო მიზნის განსახორციელებლად მოპასუხეთა მოქმედება - გადასახადების გადახდევის უზრუნველყოფის ღონისძიებებისათვის თავის არიდება. ამასთან, მნიშვნელოვანია თავად სამეურნეო ოპერაციების, ასევე, ქონების გადაცემის სამართლებრივი და ეკონომიკური წინაპირობებისა და შედეგების განხილვა. სასამართლო აღნიშნავს, 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. სასამართლო მიუთითებს საქართველოს საგადასახადო კოდექსის მე-19 მუხლზე, 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 ქმნის მხოლოდ სხვა მტკიცებულებებსა და ფაქტობრივ გარემოებებთან ერთობლიობაში.

პირველი ინსტანციის სასამართლოს მითითებით, გადასახადის გადამხდელის მიერ სხვა პირისათვის ქონების გადაცემის საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 246-ე მუხლის ჭრილში განხილვისას, არსებითია, დადგინდეს მხარეთა რეალური ნება, გარიგების დადების მიზანი, რამდენად მოხდა ქონების გადაცემა ან მომსახურების გაწევა შესაბამისი გონივრული შემხვედრი დაკმაყოფილებით, მხარეთა ურთიერთკავშირი, უნდა განისაზღვროს გადაცემის მომენტი, რამდენად ქმნის იგი გონივრულ ეჭვს, რომ გადაცემა მოხდა სამომავლოდ უზრუნველყოფის ღონისძიების გამოყენებისაგან თავის არიდების მიზნით. ამრიგად, გამოკვლეული უნდა იქნას როგორც გადასახადის გადამხდელისა და სავარაუდო ცრუმაგიერი

პირის ურთიერთობა, ისე კონკრეტული ოპერაციის განხორციელების საფუძვლები, წინაპირობები და შედეგები.

სასამართლოს მითითებით, დადგენილია, რომ მოპასუხე მეწარმე სუბიექტს ერთ შემთხვევაში წარმოადგენს მამა - გ-----, ხოლო მეორე შემთხვევაში (შპს „----ს“ მფლობელი და დირექტორი) კი შვილი - რ----- ე. საწარმოთა იურიდიული მისამართი, ფაქტობრივი საქმიანობის ადგილი და საქმიანობის სფერო ერთმანეთის ანალოგიურია.

დადგენილია, რომ სასაქონლო-მატერიალურ ფასეულობათა ინვენტარიზაციის დაწყების შემდგომ (როდესაც გ-----ისათვის უკვე ცნობილი იყო შემოწმების შემდეგ გადასახადის სავარაუდო დარიცხვის შესახებ) ერთმა მეწარმე სუბიექტმა მეორეს გადასცა ქონება ტრანსპორტირების გარეშე. საყურადღებოა, რომ ახალი მეწარმე სუბიექტი დაფუძნდა სწორედ ინვენტარიზაციის დაწყებიდან რამდენიმე დღეში და დაიწყო იგივე საქმიანობა იმავე მისამართზე, რასაც ახორციელებდა ძველი მეწარმე სუბიექტი, რომელმაც ამის შემდეგ შეწყვიტა ეკონომიკური საქმიანობა. დადგენილია, ასევე, ის, რომ მხარეთა შორის დადებული გარიგებით მიღებული თანხა არ არის მიმართული საბიუჯეტო გადასახადის გადასახდელად. ინვენტარიზაციის დაწყების პერიოდს ემთხვევა, ასევე, გ-----ის მიერ შვილისათვის - რ-----ისათვის უძრავი ქონების ჩუქება.

პირველი ინსტანციის სასამართლოს მითითებით, ოჯახის წევრების მიერ დაფუძნებული საწარმოების მიერ ერთმანეთისათვის ქონების გადაცემის, ასევე, ქონების გაჩუქების შესაძლებლობა გათვალისწინებულია მოქმედი კანონმდებლობით, შესაბამისად, პირი უფლებამოსილია, რომ მოახდინოს კანონმდებლობით გათვალისწინებული წესით შესაბამისი გარიგების დადება, თუმცა ცრუმაგიერ პირებად დადგენისათვის მნიშვნელოვანია სწორედ ის ფაქტი, რომ ამგვარი გარიგება ხდება არა იმ მიზნებით, რასაც სამოქალაქო კანონმდებლობა ითვალისწინებს, არამედ საგადასახადო ვალდებულების უზრუნველყოფის ღონისძიების გამოყენებისაგან თავის აცილებისათვის ქონების გარიგების მიზნით, რაც საბოლოოდ საგადასახადო ვალდებულების შესრულებას აღუსრულებელს ხდის.

პირველი ინსტანციის სასამართლოს მითითებით, განსახილველ შემთხვევაში სახეზეა საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 246-ე მუხლით გათვალისწინებული შემთხვევა, ვინაიდან საქმის მასალებით დადასტურებულია, რომ 1. მოპასუხეთა შორის არსებული განსაკუთრებული ურთიერთობები - ფიზიკური პირები ოჯახის წევრებია, ხოლო იურიდიული პირი მათი დაფუძნებული; 2. მატერიალური აქტივების გადაცემა და გასხვისება განხორციელებულია საგადასახადო ვალდებულების წარმოშობის შემდეგ; 3. არ დგინდება ადეკვატური, გონივრული შემხვედრი დაკმაყოფილების განხორციელება, არამედ მოხდა ქონების გადაწერა ერთი

საწარმოდან მეორეზე; 4. ქონების რეალიზაციიდან მიღებული თანხა არ არის მიმართული საგადასახადო დავალიანების დასაფარავად. 5. ხდება დავალიანების მქონე მეწარმის მიერ მისი კუთვნილი უკანასკნელი უძრავი ქონების გაჩუქება ოჯახის წევრზე. 6. დავალიანების მქონე სამეწარმეო სუბიექტმა შეწყვიტა ეკონომიკური საქმიანობა და ახალმა დაიწყო იგივე საქმიანობა იმავე მისამართზე. სასამართლოს მიაჩნია, რომ აღნიშნული გარემოებები, მათ შორის, პირველ ყოვლისა, საგადასახადო ვალდებულების წარმოშობის დროის, უზრუნველყოფის ღონისძიებების გამოყენების თარიღებისა და სადავო ოპერაციების განხორციელების თარიღის ურთიერთმიმართება, ცალსახად მიუთითებს, რომ გარიგებები მიზნად ისახავდა გადასახადის გადახდევინების უზრუნველყოფის ღონისძიებებისთვის თავის არიდებას. შესაბამისად, სასარჩელო მოთხოვნა გ-----ის ცრუმაგიერ პირებად შპს „----ს“ და რ-----ის ცნობის ნაწილში ფაქტობრივ-სამართლებრივად დასაბუთებულია და უნდა დაკმაყოფილდეს.

რაც შეეხება მოთხოვნას შპს „----ს“ და რევაზ კვინიკაძის ერთიმეორის ცრუმაგიერ პირებად ცნობის შესახებ, სასამართლოს მიაჩნია, რომ მოთხოვნა ამ ნაწილში არ უნდა დაკმაყოფილდეს, რადგან, საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 246-ე მუხლის შინაარსიდან გამომდინარე, ცრუმაგიერ პირებად ცნობისათვის სავალდებულოა პირი გამოყენებულ იქნეს გადასახადის გადახდევინებისაგან თავის ასარიდებლად. პირველი ინსტანციის სასამართლოს მითითებით, მოცემულ შემთხვევაში მოსარჩელე არ უთითებს, რომ შპს „----ს“ ან რ-----ის მხრიდან ადგილი აქვს გადასახადის გადახდისაგან თავის არიდებას, ან მათ გააჩნიათ რაიმე საბიუჯეტო დავალიანება. სასამართლოს მითითებით, გ-----, თავისი საგადასახადო ვალდებულებისაგან თავის ასარიდებლად შევიდა გარიგებაში შპს „----სთან“ და რ-----ესთან. შპს „----ს“ და რ-----ის მხრიდან კი რომელიმე მათგანის საგადასახადო დავალიანების გადახდის უზრუნველყოფის ღონისძიებებისაგან თავის არიდების მიზნით, ერთმანეთის გამოყენებას ადგილი არ ჰქონია, შესაბამისად, მათი ერთიმეორის ცრუმაგიერ პირებად ცნობის საფუძველიც არ არსებობს.

გ-----ის, რ-----ისა და შპს „----ს“ სააპელაციო საჩივრის ფაქტობრივი და სამართლებრივი საფუძვლები

სააპელაციო საჩივრის თანახმად, ხაშურის რაიონული სასამართლოს მიერ საქმეში არსებულ ფაქტებს და გარემოებებს მიეცა არასწორი ინტერპრეტაცია. საქმის მასალებით დადგენილია, რომ სსიპ შემოსავლების სამსახურის მოსაზრებით მოპასუხეები შპს იდ.მეწარმე “გ-----“, “მარი“ (რომლის დამფუძნებელი და დირექტორი მართლაც არის რ-----) და რ-----ე წარმოადგენენ ერთმანეთის ცრუმაგიერ პირებს.

შემოსავლების ორგანოს ძირითადი არგუმენტაცია ეყრდნობა ორ ფაქტობრივ გარემოებას: ა) 2015 წლის 03 დეკემბერს ანუ ინდ. მეწარმე გ-----ის მიმართ საინვენტარიზაციო შემოწმების პერიოდში, გიორგი კვინკაძემ აჩუქა სასოფლო-სამეურნეო მიწის ნაკვეთი თავის შვილს რ-----ეს ბ) 2015 წლის 05 დეკემბერს ანუ ინდ. მეწარმე გიორგი კვინკაძის მიმართ საინვენტარიზაციო შემოწმების პერიოდში, რ-----ემ დააფუძნა იურიდიული პირი შპს “მარი“, რომლის ერთპიროვნული დამფუძნებელი და დირექტორიც დღემდე სწორედ რ-----ეა. ამასთან 2018 წლის 11 დეკემბრიდან - 23 დეკემბრამდე შპს “მარიმ“ შეიძინა ინდ. მეწარმე გ----- --ისაგან 5861,00 ლარის ოდენობის პროდუქცია

სააპელაციო საჩივრის თანახმად, პირველი ინსტანციის სასამართლომ ამ გარემოებათა გათვალისწინებით აღნიშნა (იხ. გადაწყვეტილება, 7.16 პუნქტი), რომ ურთიერთდამოკიდებულ პირებს შორის განსაკუთრებული ურთიერთობა გავლენას ახდენს მათ შორის განხორციელებული ეკონომიკური საქმიანობის საგადასახადო რეგულირებაზე, თუმცაღა იმავდროულად მათი ცრუმაგიერ პირებად აღიარების საფუძველს ქმნის მხოლოდ სხვა მტკიცებულებებსა და ფაქტობრივ გარემოებებთან ერთობლიობაში. სასამართლომ ასევე მიუთითა, რომ (იხ. გადაწყვეტილება, 7.21 პუნქტი) საგადასახადო ვალდებულების წარმოშობის დროის, უზრუნველყოფის ღონისძიებების გამოყენების თარიღებისა და სადავო ოპერაციების განხორციელების თარიღის ურთიერთმიმართება, ცალსახად მიუთითებს, რომ გარიგებები მიზნად ისახავდა გადასახადის გადახდევის უზრუნველყოფის ღონისძიებებისთვის თავის არიდებას.

აპელანტის განმარტებით, მიუხედავად ზემოაღნიშნული განმარტებებისა სასამართლომ ყურადღების მიღმა დატოვა ის უმნიშვნელოვანესო ელემენტი, რომ ჩუქების ხელშეკრულება თავისი ბუნებით წარმოადგენს ცალმხრივ გარიგებას, ანუ ამ შემთხვევაში რ-----ის ნება, რომ დაიდოს მსგავსი ტიპის გარიგება მეორეხარისხოვანია, შესაბამისად რ-----ე, რომელსაც მამა ჩუქნიდა მიწის ნაკვეთს უფლებამოსილი იყო მიღო საჩუქარი ან უარი ეთქვა მასზე, თუმცა რა საფუძველი გვაქვს ვივარაუდოთ, რომ რ-----ე საჩუქარზე დათანხმებით ხელს უწყობდა მისი მამის - გ-----ისაგან ქონების გადინებას, გახლავთ სრულიად წარმოუდგენელი და სახიფათო სამოქალაქო მართლწესრიგისათვის.

რაც შეეხება სასამართლოს მიერ გამოყენებულ სხვა ფაქტობრივ გარემოებებს სააპელაციო საჩივრის ავტორის მითითებით, ხაშურის რაიონული სასამართლო აღნიშნავს (იხ. გადაწყვეტილება, პუნქტი 4.2), რომ “ი/მ გ----- (ს/ნ 5-----) სამეწარმეო რეესტრში რეგისტრირებულია 1996 წლის 27 თებერვლიდან. იურიდიული მისამართია ქალაქი ხაშური, ს----- -- ქუჩა N18, ხოლო ფაქტობრივი მისამართი (სამეწარმეო საქმიანობის ადგილი) - ქალაქი ხაშური, ი-----ის ქუჩა N21. მისი საქმიანობის სახეა სანტექნიკით და სამშენებლო-სარემონტო საქონლით ვაჭრობა მაღაზიებში“ -

თუმცა იგივე სასამართლო არ აღნიშნავს, რომ ს----- ქუჩა N18 წარმოადგენს კვინიკაძეების საცხოვრებელ სახლს, რომელიც მათ შეიძინეს ჯერ კიდევ 2003 წელს ნანი ზარხოზაშვილისაგან, ამიტომ აღნიშნულ მისამართზე რეგისტრაცია არ შეიძლება და წარმოუდგენელია გახდეს რომელიმე იმ ფაქტობრივი გარემოების დადასტურების საფუძველი, რომელსაც მოსარჩელე (შემოსავლების სამსახური უთითებს), შესაბამისად წარმოუდგენელია მათი ცრუმაგიერად ცნობა, როდესაც რ-----ის საკუთრებაშია საცხოვრებელი სახლი, სადაც მის გარდა სხვა პირებიც ცხოვრობენ, მასვე გააჩნია სხვადასხვა ქონება და აქვს ვადლებულებები, რომელიც შემხებლობაში არ არის გ-----ის სამეწარმეო საქმიანობასთან (იხ. დანართი, ამონაწერი საცხოვრებელ სახლზე, მდებარე ს----- ქუჩა N18 და აქ მცხოვრებ პირთა სია). აპელანტის მითითებით, თუ დაუშვებთ, რომ ბიოლოგიური ნათესაობა ცრუმაგიერად ცნობის საფუძველია, მაშინ ნებისმიერი პირი შესაძლებელია აღმოჩნდეს ისეთი საფრთხის ქვეშ, რომელიც მისი საქმიანობიდან არ გამომდინარეობს.

სააპელაციო საჩივრის თანახმად, ხაშურის რაიონული სასამართლო თავის ყუარდლებას მიაქცევს იმ ფაქტებს (იხ. გადაწყვეტილება, პუნქტი 4.4, 4.5), რომ - “ი/მ გ-----ის ქონებაზე 2016 წლის 27 იანვრის N----- შეტყობინებით რეგისტრირებულია საგადასახადო გირავნობის/იპოთეკის უფლება, ხოლო 2017 წლის 22 თებერვალს მის მიმართ გამოიცა ბრძანება N--- ქონებაზე ყადაღის დადების შესახებ (ს.ფ. 52)“, სასამართლო ასევე ადგენს, რომ შემოსავლების სამსახურის 2015 წლის 11 ნოემბრის N----- ბრძანების (მოპასუხეს ჩაბარებული აქვს იმავე დღეს) საფუძველზე, ჩატარდა ი/მ გ-----ის სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობების ინვენტარიზაცია, რომლის შედეგად, 2016 წლის 24 მარტს, მის მიმართ შედგა საგადასახადო სამართალდარღვევის ოქმი N----- და საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 286-ე მუხლის მე-9 ნაწილის შესაბამისად, გადასახდელად დაერიცხა სანქციის თანხა 18774 ლარის ოდენობით (ს.ფ. 50-51).

სააპელაციო საჩივრის ავტორი მიუთითებს, რომ გაურკვეველია თუ რომელი მტკიცებულების საფუძველზე მიიჩნევს, რომ ტრაზაქცია, რომლის საფუძველზეც გ-----მ 2015 წლის 3 დეკემბერს ქ. ხაშურში მდებარე უძრავი ქონება (საკადასტრო ნომერი 6-----) აჩუქა შვილს - რ-----ეს იყო უკანონო, ვინაიდან, როგორც თავად დოკუმენტაციიდან ჩანს, 2015 წლის 03 დეკემბრის მდგომარეობით ინდ/მეწარმე გ-----ის მიმართ საქმეში არსებული გარემოებებით არანაირი საგადასახადო ვალდებულება არ მოქმედებდა, ხოლო 2015 წლის 11 ნოემბრის საინვენტარიზაციო აქტში ასევე აღნიშნული მიწის ნაკვეთი, როგორც ობიექტი შესული არ არის, შესაბამისად იგი ვერც საგადასახადო ვალდებულების თავის არიდების საფუძველად ვერ იქნებოდა გამოყენებული. ამასთან, აღნიშნული მიწის ნაკვეთი წარმოადგენს სასოფლო-სამეურნეო დანიშნულების მიწას, რომელიც საგადასახადო სიის ანუ რეფორმის საფუძველზე გამოეყო კვინიკაძეებს და შესაბამისად მისი

გაიგივება ინდ/მეწარმე გ-----ის საქმიანობასთან წარმოუდგენელი და უსაფუძვლოა (იხ. დანართი, ამინაწერი საკადასტრო კოდზე 6-----).

სააპელაციო საჩივრის ავტორის მითითებით, ხაშურის რაიონული სასამართლომ აღნიშნა (იხ. გადაწყვეტილება, პუნქტი 4.8), რომ გ-----ის შვილმა რ-----ემ (პ/ნ 5-----) 2015 წლის 4 დეკემბერს დააფუძნა შპს „----“ (ს/ნ 4-----), დირექტორი და 100/0 წილის მფლობელია რ-----ე, საწარმოს იურიდიული მისამართი - ქალაქი ხაშური, გ.ს----- ქუჩა N18, ფაქტობრივი საქმიანობის ადგილი - ხაშური, ი-----ის ქ. N21, საქმიანობის სახე - სან-ტექნიკით და სამშენებლო-სარემონტო საქონლით ვაჭრობა (ს.ფ 19-20, 35-49, ასევე, მხარეთა განმარტება) - თუმცა სასამართლო არ მსჯელობს, რომ რ-----ემ იურიდიულ მისამართად მიუთითა ს----- ქუჩა 18, იმიტომ, რომ ეს წარმოადგენს რ-----ის და ასევე გ-----ის საცხოვრებელ ადგილს, შესაბამისად ამ საფუძვლით მათ საწინააღმდეგო გარემოების დადგენა ეწინააღმდეგება ყოველგვარ ლოგიკას და არ ქმნის შემოსავლების სამსახურის უტყუარი მტკიცებულების არანაირ საფუძველს, რომ შპს “მარი” ამ საფუძვლით შესაძლებელია წარმოადგენდეს ინდ/მეწარმე გ-----ის უფლებამონაცვლეს, მით უმეტეს კიდევ უფრო გაურკვეველია, რატომ უნდა იქნეს ცნობილი ამ ფაქტიდან გამომდინარე რ-----ე შპს “მ-----“ და მით უმეტეს გ-----ის უფლებამონაცვლე, როდესაც მას პირადად არანაირი ქონება,რომელიც გამოიყენებოდა ინდ.მეწარმე გ-----ის სამეწარმეო საქმიანობისათვის არ შეუძენია.

სააპელაციო საჩივრის თანახმად, ხაშურის რაიონული სასამართლოს მითითებით, (იხ. გადაწყვეტილება, პუნქტი 4.9), რომ ი/მ გ-----მ სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობების ინვენტარიზაციის დაწყების შემდგომ 2015 წლის 11 დეკემბრიდან 23 დეკემბრის ჩათვლით 5861 ლარის საქონელი ტრანსპორტირების გარეშე ზედნადებით გადააწერა შპს „----ს“ (ს/ნ 4-----). მოპასუხე მხარის მითითებით, განხორციელდა ნაღდი ანგარიშწორება და წარმოდგენილია სალარო აპარატის ჩეკები. ამის შემდგომ გ-----მ შეაჩერა სამეწარმეო საქმიანობა და საქმიანობას აგრძელებს შპს „----“. (ს.ფ.32-49, ასევე, მხარეთა განმარტება). მოპასუხე მხარე ადასტურებს საწარმოთა საქმიანობის იდენტიფიკაციას (იხ. 2018 წლის 5 ივნისის სხდომის ოქმი 16:07:00-16:07:13), ამ შემთხვევაშიც, სრულიად გაუგებარია შპს “მ-----“ და რ-----ის მიმართ რაიმე პრეტენზიის წამოყენება, მით უმეტეს იმ შემთხვევაში, როდესაც დასტურდება ანგარიშწორების ხასიათი და თანხის ინდ.მეწარმე გ-----ის მიერ მიღების ფაქტი.

სააპელაციო საჩივრის თანახმად, დადგენილია, რომ მოპასუხე მეწარმე სუბიექტს ერთ შემთხვევაში წარმოადგენს მამა - გ-----, ხოლო მეორე შემთხვევაში (შპს „----ს“ მფლობელი და დირექტორი) კი შვილი - რ-----ე. საწარმოთა იურიდიული მისამართი, ფაქტობრივი საქმიანობის ადგილი და საქმიანობის სფერო ერთმანეთის ანალოგიურია - აპელანტის

მითითებით, ნათესაური კავშირი, ასევე ერთი და იგივე საცხოვრებელი ადგილი, რომელიც იმთავითვე ბუნებრივია ესე იქნებოდა და მომავალშიც ესე იქნება თუ ეს პირები გადაწყვეტენ საქმიანობას არ შეიძლება ჩაითვალოს მათი შემოსავლების სამსახურის სარჩელის დაკმაყოფილების მიზნებისათვის საკმ----- მტკიცებულებად

სასაქონლო-მატერიალურ ფასეულობათა ინვენტარიზაციის დაწყების შემდგომ (როდესაც გ-----ისათვის უკვე ცნობილი იყო შემოწმების შემდეგ გადასახადის სავარაუდო დარიცხვის შესახებ) ერთმა მეწარმე სუბიექტმა მეორეს გადასცა ქონება ტრანსპორტირების გარეშე, აპელანტის მითითებით, ტრანსპორტირების არსებობა არ შეიძლება გახდეს რომელიმე ფაქტის დადასტურების საფუძველი, ვინაიდან მნიშვნელოვანია ის გარემოება, რომ შპს “მარიმ” გადაიხადა თანხა და ეს ფაქტი არის დადასტურებული, ხოლო ის გარემოება, რომ ინდ/მეწარმე გ-----მ იცოდა სავარაუდო დარიცხვის შესახებ, საერთოდ მოკლებულია ყოველგვარ მტკიცებას და არ გამომდინარეობს საქმეში არსებული გარემოებებიდან.

სააპელაციო საჩივრის თანახმად, პირველი ინსტანციის სასამართლომ მიუთითა, რომ გარიგებები განხორციელდა არა კანონით გათვალისწინებული წესრიგის შესაბამისად, არამედ საგადასახადო ვალდებულების უზრუნველყოფის ღონისძიების გამოყენებისაგან თავის აცილებისათვის ქონების გარიგების მიზნით, რაც საბოლოოდ საგადასახადო ვალდებულების შესრულებას აღუსრულებელს ხდის. აპელანტის მითითებით, რ-----ეს 2015 წლის 03 დეკემბერს ჩუქებით მიღებული სასაოფლო-სამეურნეო მიწის ნაკვეთის გარდა, რომელიც არ წარმოადგენდა სამეწარმეო საქმიანობისათვის განკუთვნილ ობიექტს, პირადად არანაირი მონაწილეობა და არანაირი კავშირი არ დაუმყარებია ინდ. მეწარმე გ----- --ესთან, ხოლო თუ შემოსავლების სამსახურს საეჭვოდ მიაჩნია ხსენებული გარიგება სამოქალაქო და ადმინისტრაციული წესრიგი ითვალისწინების ასეთი გარიგებების (ფარული გარიგება) ბათილად ცნობის საფუძველს და არა მაინც და მაინც ერთმენეთის ცრუმაგიერ პირებად ცნობის აუცილებლობას, ვინაიდან სწორედ 246-ე მუხლის მიზნებიდან გამომდინარე რ-----ე არ წარმოადგენს არც მეწარმე სუბიექტს და შესაბამისად იგი 2015 წლის 03 დეკემბრის მდგომარეობით შეუძლებელია ითვალისწინებდეს იმ გარემოებას, რომ მისთვის ჩუქებით მიღებული მიწის ნაკვეთი, შესაძლებელია ყოფილიყო საგადასახადო ვალდებულებისაგან თავის არიდების მიზნით გამოყენების ობიექტი.

სსიპ შემოსავლების სამსახურის სააპელაციო საჩივრის ფაქტობრივი და სამართლებრივი საფუძველები

სსიპ შემოსავლების სამსახურის სააპელაციო საჩივრის თანახმად, აპელანტი სარჩელის დაუკმაყოფილებელ ნაწილში არ ეთანხმება ხაშურის რაიონული სასამართლოს გადაწყვეტილებას, ვინაიდან წარმოდგენილი

მტკიცებულებებით ნათლად იკვეთება რ-----ის მიერ შპს „----ს“, როგორც შეზღუდული პასუხისმგებლობის საზოგადოების სამართლებრივი ბუნების არაკეთილსინდისიერად გამოყენება.

აპელანტის მითითებით, საგადასახადო დავალიანების მქონე გ-----ის შვილმა რ-----ემ დააფუძნა შპს „----“ (ს.ნ. 4-----) იმავე იურიდიულ მისამართზე - ხაშური, გიორგი ს----- ქ. N18, იმავე საქმიანობის განსახორციელებლად და იმავე ფაქტობრივ მისამართზე (ქ. ხაშური, ი-----ის ქ. N21), რაც დასტურდება გამოწერილი სასაქონლო ზედნადებებით. ამასთან გ-----ის მიერ გამოწერილი ზედნადებების მიხედვით, შპს „----მ“ მიიღო 5861 ლარის ღირებულების სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობები, იმისთვის რომ აღნიშნული ოპერაციები განხორციელებულიყო და აღნიშნული მატერიალური სიკეთე არ მოქცეულიყო პირადი პასუხისმგებლობის ფარგლებში, რ-----ემ დააფუძნა ორგანიზაციულ-სამართლებრივი ფორმის მქონე სამართლის სუბიექტი, რომელიც იმართება ერთი ოჯახის საერთო მოგების მიღების მიზნით. რ-----ეს, როგორც დირექტორსა და საწარმოზე პასუხისმგებელ პირს აქვს ვალდებულება იმოქმედოს საწარმოს საუკეთესო ინტერესების შესაბამისად და საზოგადოების სახელით არ შევიდეს ისეთ ურთიერთობებში, რომელიც არაკეთილსინდისიერად აქცევს, როგორც საკუთარ სტატუსს ასევე მის დაფუძნებულ საწარმოს.

სააპელაციო საჩივრის თანახმად, კონკრეტულ შემთხვევაში სახეზეა, როგორც გ-----ის, ასევე მისი ურთიერთდამოკიდებული პირის რ-----ის მიერ შპს „----ს“ გამოყენება, როგორც უზრუნველყოფის თავიდან აცილების საუკეთესო საშუალება, რაც რა თქმა უნდა შეუძლებელი იქნებოდა საწარმოს დირექტორის მონაწილეობის გარეშე. სააპელაციო საჩივრის თანახმად, მიუხედავად იმისა, რომ სახეზე არ არის რ-----ისა და შპს „----ს“ საგადასახადო დავალიანება, დადგენილია, რომ ამ ორი სუბიექტის ურთიერთმიმართება წარმოშობილ იქნა მაშინ, როდესაც არსებობდა რისკი იმისა, რომ საფრთხე შეექმნებოდა ოჯახის ბიზნესს, ამიტომ საწარმოს საფუძნებას რ-----ის მიერ, საფუძვლად დაედო გ-----ის მიერ დავალიანების უზრუნველყოფის ღონისძიების აცილების ხელშეწყობის მიზანი, რომელმაც უზრუნველყო მატერიალურ სიკეთეთა განრიდება და საგადასახადო კონტროლის ფარგლებიდან მათი გატანა.

ს ა მ ო ტ ი ვ ა ც ი ო ნ ა წ ი ლ ი

გასაჩივრებული გადაწყვეტილების გაუქმების და ახალი გადაწყვეტილების მიღების დასაბუთება

საქართველოს ადმინისტრაციული საპროცესო კოდექსის პირველი მუხლის მე-2 ნაწილის მიხედვით, თუ ამ კოდექსით სხვა რამ არ არის დადგენილი,

ადმინისტრაციულ სამართალწარმოებაში გამოიყენება საქართველოს სამოქალაქო საპროცესო კოდექსის დებულებანი.

საქართველოს სსკ-ის 377-ე მუხლის პირველი ნაწილის თანახმად, სააპელაციო სასამართლო, ამოწმებს გადაწყვეტილებას სააპელაციო საჩივრის ფარგლებში, ფაქტობრივი და სამართლებრივი თვალსაზრისით. ამავე მუხლის მეორე ნაწილით სამართლებრივი თვალსაზრისით შემოწმებისას, სასამართლო ხელმძღვანელობს საქართველოს სსკ-ის 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.

ფაქტობრივი და სამართლებრივი დასაბუთება

სააპელაციო პალატა, სააპელაციო საჩივრების ფარგლებში დადგენილად მიიჩნევს შემდეგ ფაქტობრივ გარემოებებს:

დადგენილია, რომ გიორგი კვინიკაძე (ს/ნ 5-----) და რევაზ კვინიკაძე (პ/ნ 5-----) არიან მამა-შვილი (ს.ფ. 23).

ი/მ გ----- (ს/ნ 5-----) სამეწარმეო რეესტრში მეწარმედ რეგისტრირებულია 1996 წლის 27 თებერვლიდან. იურიდიული მისამართია ქალაქი ხაშური, ს----- ქუჩა N18, ხოლო ფაქტობრივი მისამართი (სამეწარმეო საქმიანობის ადგილი) - ქალაქი ხაშური, ი-----ის ქუჩა N21. მისი საქმიანობის სახეა სან-ტექნიკით და სამშენებლო-სარემონტო საქონლით ვაჭრობა მაღაზიებში (ს.ფ. 21-22, 35-49, ასევე, მხარეთა განმარტება).

2017 წლის 27 ივლისის მდგომარეობით (ჩათვლით) ი/მ გ-----ის საგადასახადო დავალიანება შეადგენს 22856,42 ლარს (ს.ფ. 31).

ი/მ გ-----ის ქონებაზე 2016 წლის 27 იანვრის N----- შეტყობინებით რეგისტრირებულია საგადასახადო გირავნობის/იპოთეკის უფლება, ხოლო 2017 წლის 22 თებერვალს მის მიმართ გამოიცა ბრძანება N----- ქონებაზე ყადაღის დადების შესახებ (ს.ფ. 52).

შემოსავლების სამსახურის 2015 წლის 11 ნოემბრის N----- ბრძანების (მოპასუხეს ჩაბარებული აქვს იმავე დღეს) საფუძველზე, ჩატარდა ი/მ გ-----

-----ის სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობების ინვენტარიზაცია, რომლის შედეგად, 2016 წლის 24 მარტს, მის მიმართ შედგა საგადასახადო სამართალდარღვევის ოქმი N----- და საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 286-ე მუხლის მე-9 ნაწილის შესაბამისად, გადასახდელად დაერიცხა სანქციის თანხა 18774 ლარის ოდენობით (ს.ფ. 50-51).

გ-----ის განმარტებით, მან საჩივარი დაწერა თანხის დარიცხვასთან დაკავშირებით, თუმცა არ იყო ფორმალურად გამართული და არსებითად არ განხილულა საგადასახადო ორგანოს მიერ. ამის შემდეგ ზემდგომ ორგანოში ან სასამართლოში აღარ გაუსაჩივრებია (იხ. 2018 წლის 5 ივნისის სხდომის ოქმი 16:08:12-16:09:12). მოპასუხეს სასამართლოს სხდომაზე სადავოდ აღარ გაუხდია და დაადასტურა, რომ საგადასახადო დავალიანება აღიარებულია.

გ-----მ 2015 წლის 3 დეკემბერს ქ. ხაშურში მდებარე უძრავი ქონება (საკადასტრო ნომერი 6-----) აჩუქა შვილს - რ-----ეს (ს.ფ. 28-29, ასევე, მხარეთა განმარტება - სარჩელი, შესაგებელი, სხდომის ოქმი).

გ-----ის შვილმა რ-----ემ (პ/ნ 5-----) 2015 წლის 4 დეკემბერს დააფუძნა შპს „----“ (ს/ნ 4-----), დირექტორი და 100% წილის მფლობელია რ-----ე, საწარმოს იურიდიული მისამართი - ქალაქი ხაშური, გ. ს----- ქუჩა N18, ფაქტობრივი საქმიანობის ადგილი - ხაშური, ი-----ის ქ. N21, საქმიანობის სახე - სან-ტექნიკით და სამშენებლო-სარემონტო საქონლით ვაჭრობა (ს.ფ. 19-20, 35-49, ასევე, მხარეთა განმარტება).

ი/მ გ-----ემ სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობების ინვენტარიზაციის დაწყების შემდგომ 2015 წლის 11 დეკემბრიდან 23 დეკემბრის ჩათვლით 5861 ლარის საქონელი ტრანსპორტირების გარეშე ზედნადებით გადააწერა შპს „----ს“ (ს/ნ 4-----). მოპასუხე მხარის მითითებით, განხორციელდა ნაღდი ანგარიშწორება და წარმოდგენილია სალარო აპარატის ჩეკები. ამის შემდგომ გ-----მ შეაჩერა სამეწარმეო საქმიანობა და საქმიანობას აგრძელებს შპს „----“. (ს.ფ. 32-49, ასევე, მხარეთა განმარტება). მოპასუხე მხარე ადასტურებს საწარმოთა საქმიანობის იდენტიურობას (იხ. 2018 წლის 5 ივნისის სხდომის ოქმი 16:07:00-16:07:13).

სააპელაციო სასამართლო, სააპელაციო საჩივრების განხილვის ფარგლებში, მიიჩნევს, რომ პირველი ინსტანციის სასამართლომ სწორად დაადგინა საქმეში არსებული ფაქტობრივი გარემოებები, თუმცა დადგენილ ფაქტობრივ გარემოებებს მისცა არასწორი სამართლებრივი შეფასება, არასწორად განმარტა კანონი, რამაც საბოლოოდ არასწორ გადაწყვეტილებამდე მიიყვანა პირველი ინსტანციის სასამართლო, რაც განაპირობებს გასაჩივრებული გადაწყვეტილების გაუქმებას.

სააპელაციო საჩივრის ფარგლებში, სადავოა გ-----ის, რ-----ისა და შპს „----ს“ ცრუმაგიერ პირებად ცნობის საკითხი. ამასთან, პალატა განმარტავს, რომ 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.

სააპელაციო პალატა მიუთითებს 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 გადახდევის უზრუნველყოფის ღონისძიებებისთვის თავის არიდების მიზნით, ითვლება, რომ აღნიშნული პირები არიან ერთიმეორის ცრუმაგიერი პირები. ამავე მუხლის მეორე ნაწილის მიხედვით კი, გადასახადის გადამხდელის აღიარებული საგადასახადო დავალიანების გადახდევის მიზნით, საგადასახადო ორგანოს უფლება აქვს, ცრუმაგიერი პირის მიმართ განახორციელოს საგადასახადო დავალიანების გადახდევის 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 გადახდევის 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 გადახდევენების უზრუნველყოფის ღონისძიებებისათვის თავის არიდების მიზნით (იგულისხმება საგადასახადო კოდექსით განსაზღვრული ღონისძიებები: საგადასახადო გირავნობა ან იპოთეკა, მესამე პირზე გადახდევენების მიქცევა, ქონებაზე ყადაღის დადება, ყადაღადადებული ქონების რეალიზაცია, საბანკო ანგარიშზე საინკასო დავალების წარდგენა, გადასახადის გადამხდელის სალაროდან ნაღდი ფულის ამოღება). ცრუმაგიერ პირს წარმოშობს პირის ქმედება - თავი აარიდოს გადასახადის გადახდევენების უზრუნველყოფის ღონისძიებას და შესაბამისი ქონება მანამდე გადასცეს ცრუმაგიერ პირს, ვიდრე მის მიმართ განხორციელდება შესაბამისი ღონისძიებები.

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

სააპელაციო პალატა აღნიშნავს, რომ ვინაიდან ცრუმაგიერ პირებად ცნობა უშუალოდ არის დაკავშირებული პირის საკუთრების უფლების შეზღუდვასთან, მის ქონებაზე საგადასახადო დავალიანების გადახდევენების უზრუნველყოფის ღონისძიებების გამოყენებასთან, აუცილებელია, რომ აღნიშნული ფაქტი დადგინდეს კანონით დადგენილი ყველა დანაწესის სრული დაცვითა და ფაქტობრივი გარემოებების შესწავლისა და შეფასების შედეგად. აღნიშნული, ასევე, დაკავშირებულია 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.

განსახილველ შემთხვევაში, საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 246-ე მუხლის დისპოზიციიდან გამომდინარე, იმისათვის, რათა დადასტურდეს ცრუმაგიერი მფლობელობის ფაქტი, სავალდებულოა დადგინდეს, რომ

აპელანტები საერთო ეკონომიკური ინტერესების საფუძველზე მოქმედებდნენ გადახდევინების უზრუნველყოფის ღონისძიებისათვის თავის არიდების მიზნით. სსიპ შემოსავლების სამსახური მიუთითებს მათ ურთიერთდამოკიდებულებასა და ჩუქების ხელშეკრულების დადების პერიოდსა და შედეგებზე.

სააპელაციო სასამართლო, პირველ ყოვლისა, აღნიშნავს, რომ საქართველოს საგადასახადო კოდექსის მე-19 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. ამდენად, ურთიერთდამოკიდებულ პირებს შორის განსაკუთრებული ურთიერთობა გავლენას ახდენს მათ შორის განხორციელებული ეკონომიკური საქმიანობის საგადასახადო რეგულირებაზე, ეკონომიკურ შედეგებსა და საგადასახადო ტვირთის ოდენობის განსაზღვრაზე, რაც არ ქმნის იმავდროულად მათი ცრუმაგიერ პირებად აღიარების საფუძველს.

რაც შეეხება ჩუქების ხელშეკრულების დადებას, სააპელაციო სასამართლო მიუთითებს, რომ გადასახადის გადამხდელის მიერ სხვა პირისათვის ქონების გადაცემის საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 246-ე მუხლის ჭრილში განხილვისას, არსებითია, დადგინდეს მხარეთა რეალური ნება, მიზანი, სამართლებრივი საფუძვლები, ქონების გადაცემის კანონმდებლობით დადგენილი წესების დაცვა. სააპელაციო პალატა ითვალისწინებს რა აპელანტების ურთიერთკავშირს (მამა-შვილი) მიიჩნევს, რომ მათ შორის ჩუქების ხელშეკრულების დადება, მისი უსასყიდლო ხასიათი, ავტორმატურად არ მიუთითებს, რომ გარიგება დაიდო არა საკუთრების უფლების გადაცემის მიზნით, არამედ მოჩვენებით, გადასახადების გადახდისაგან თავის არიდების მიზნით.

განსახილველ შემთხვევაში, მხარეთა ახსნა - განმარტებებით დადგენილია, რომ გ-----ის მიერ რ-----ისათვის ჩუქების გზით გადაცემული მიწის ნაკვეთი (ს.კ. ნ-----) გ-----ს მიღებული ჰქონდა პრივატიზაციის წესით და აღნიშნული ქონება გ-----ის სამეწარეო საქმიანობასთან დაკავშირებული არ ყოფილა. ასევე აღნიშნულ ქონებაზე არ ყოფილა გავრცელებული უზრუნველყოფის ღონისძიება. შესაბამისად, მისი განკარგვა მესაკუთრეს მისი ნების შესაბამისად, ნებისმიერ დროს შეუზღუდავად შეეძლო. საქმის მასალებით ასევე დადგენილია, რომ 2015 წლის 03 დეკემბრის მდგომარეობით ი.მ. გ-----ის მიმართ არანაირი საგადასახადო ვალდებულება არ მოქმედებდა. ამდენად, არ დგინდება ჩუქების ხელშეკრულების დადება შესაბამისი საფუძვლებისა თუ მიზნის გარეშე და არ იკვეთება ხელშეკრულების უკანონო ხასიათი.

რაც შეეხება გ-----ის, რ-----ისა და შპს „----ს“ ერთსა და იმავე

იურიდიულ მისამართს, კერძოდ, ქალაქი ხაშური, გ.ს----- ქუჩა N18, სააპელაციო სასამართლო მიუთითებს, რომ ვერც ეს ფაქტი გახდება აპელანტთა ცრუმაგიერ პირებად მიჩნევის საფუძველი, ვინაიდან როგორც საქმის მასალებითა და მხარეთა ახსნა - განმარტებებით დასტურდება, აღნიშნულ მისამართზე მდებარეობს ის საცხოვრებელი სახლი, სადაც გ-----
----- ოჯახთან ერთად, მათ შორის შვილთან - რ-----ესთან ერთად ცხოვრობს, ხოლო იდენტურ ფაქტობრივ საქმიანობის ადგილთან (ხაშური, ი-----ის ქ. N21) და საქმიანობის სახესთან მიმართებით, (სან-ტექნიკით და სამშენებლო-სარემონტო საქონლით ვაჭრობა) სააპელაციო სასამართლო მიუთითებს, რომ მხარეთა ახსნა - განმარტების თანახმად, რ-----ის მიერ ქ.ხაშური, ი-----ის ქ. N21, საწარმოს ფაქტობრივი საქმიანობის ადგილად შეირჩა ცნობადობის გამო, ვინაიდან აღნიშნულ ადგილას წლების განმავლობაში განთავსებული იყო სანტექნიკის მაღაზიები და ამ ადგილას სანტექნიკის მაღაზიის განთავსება მომხმარებელთა მოზიდვის გაადვილებით იყო განპირობებული.

განსახილველ შემთხვევაში, საქმის მასალებით ასევე დადგენილია, რომ ი/მ გ-----მ სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობების ინვენტარიზაციის დაწყების შემდგომ, 2015 წლის 11 დეკემბრიდან 23 დეკემბრის ჩათვლით 5861 ლარის საქონელი ტრანსპორტირების გარეშე, ზედნადებით გადააწერა შპს „----ს“ (ს/ნ 4-----). სააპელაციო პალატა მიუთითებს, რომ სალარო აპარატის ჩეკებით უდავოდ დასტურდება შპს „----ს“ მიერ ი.მ. გ-----ის კუთვნილი საქონლის შეძენა, ხოლო ტრანსპორტირების განუხორციელებლობა მისამართის იდენტურობის გამო, იმთავითვე ვერ განხორციელდებოდა, რაც ასევე არ ქმნის პირთა ცრუმაგიერობის მტკიცებულებას.

პალატა მიუთითებს 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.

საქართველოს 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, 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 დამადასტურებელი 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, შემოსავლების სამსახურის მიერ მითითებული ფაქტების ერთობლიობა არ ქმნის საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 246-ე მუხლით გათვალისწინებული ცრუმაგიერი პირების დადგენის სამართლებრივ საფუძველს, ვინაიდან სახეზე არ არის და საქმის მასალებით არ დასტურდება გ-----ის, რ-----ისა და შპს „-----“ ქმედებების ისეთი ერთობლიობა და უწყვეტი ჯაჭვი, რომელიც გააჩენდა გონივრულ ეჭვს კონკრეტული ოპერაციის გადასახადების გადახდევინების უზრუნველყოფის ღონისძიების შესაძლო გამოყენებისაგან ქონების გარიდების მიზნით განხორციელების შესახებ. ამდენად, აპელანტთა ერთმანეთის ცრუმაგიერ პირებად აღიარებისთვის სახეზე არ არის მტკიცებულებათა ერთობლიობა, რომელიც დაადასტურებდა, რომ გ-----, რ-----ე და შპს „-----“ მათ მიერ განხორციელებული ოპერაციების ერთობლიობით მოქმედებდნენ კუთვნილი საგადასახადო ვალდებულებების თავიდან აცილების მიზნით.

ყოველივე აღნიშნულიდან გამომდინარე, სააპელაციო პალატა მიიჩნევს, რომ გ-----ის, რ-----ისა და შპს „-----ს“ მიერ წარმოდგენილი სააპელაციო საჩივარი ქმნის სამოქალაქო საპროცესო კოდექსის 393-ე და 394-ე მუხლების შემადგენლობას და გასაჩივრებული გადაწყვეტილების გაუქმების პროცესუალურ-სამართლებრივ საფუძველს. გ-----ის, რ-----

-----ისა და შპს „----ს“ სააპელაციო საჩივარი უნდა დაკმაყოფილდეს, ხოლო სსიპ შემოსავლების სამსახურის სააპელაციო საჩივარი არ უნდა დაკმაყოფილდეს. შესაბამისად, უნდა გაუქმდეს ხაშურის რაიონული სასამართლოს 2018 წლის 20 ივნისის გადაწყვეტილება და მიღებული უნდა იქნას ახალი გადაწყვეტილება, რომლითაც სსიპ შემოსავლების სამსახურის სარჩელი გ-----ის, რ-----ისა და შპს „----ს“ ცრუმაგიერ პირებად ცნობის შესახებ არ დაკმაყოფილდება.

საპროცესო ხარჯები

საქართველოს სამოქალაქო საპროცესო კოდექსის 53-ე მუხლის პირველი ნაწილის თანახმად, იმ მხარის მიერ გაღებული ხარჯების გადახდა, რომლის სასარგებლოდაც იქნა გამოტანილი გადაწყვეტილება, ეკისრება მეორე მხარეს, თუნდაც ეს მხარე განთავისუფლებული იყოს სახელმწიფო ბიუჯეტში სასამართლო ხარჯების გადახდისაგან. ამდენად, სსიპ შემოსავლების სამსახურს გ-----ის, რ-----ისა და შპს „----ს“ სასარგებლოდ უნდა დაეკისროს სააპელაციო საჩივარზე გადახდილი ბაჟის - 150 (ას ორმოცდაათი) ლარის ანაზღაურება.

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, 384-ე, 389-ე მუხლებით და

გ ა დ ა წ ყ ვ ი ტ ა:

1. სსიპ შემოსავლების სამსახურის სააპელაციო საჩივარი **არ დაკმაყოფილდეს;**
2. გ-----ის, რ-----ის და შპს „----ს“ სააპელაციო საჩივარი **დაკმაყოფილდეს;**
2. გაუქმდეს ხაშურის რაიონული სასამართლოს 2018 წლის 20 ივნისის გადაწყვეტილება რ-----ის და შპს „----ს“ გ-----ის ცრუმაგიერ პირებად ცნობის შესახებ და მიღებულ იქნეს ახალი გადაწყვეტილება;
3. სსიპ შემოსავლების სამსახურის სარჩელი გ-----ის, რ-----ის და შპს „----ს“ ერთმანეთის ცრუმაგიერ პირებად ცნობის შესახებ **არ დაკმაყოფილდეს;**
4. სსიპ შემოსავლების სამსახურს დაეკისროს გ-----ის, რ-----ის

და შპს „----ს“ სასარგებლოდ სააპელაციო საჩივარზე სახელმწიფო ბაჟის სახით გადახდილი 150 ლარის გადახდა;

5. გადაწყვეტილება შეიძლება გასაჩივრდეს **საკასაციო საჩივრით** საქართველოს უზენაესი სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატაში (ქ.თბილისი, ძმ. ზუბალაშვილების ქ.N32), თბილისის სააპელაციო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატის მეშვეობით (თბილისი, გრ. რობაქიძის გამზ.N7ა), მხარეთათვის დასაბუთებული გადაწყვეტილების ჩაბარებიდან 21 დღის ვადაში.

თავმჯდომარე
ბადრი აშვილი

ბელა

მოსამართლეები:
ქადაგიძე

ნინო

მარიამ ცისკაძე