

საქმე № 330310117002049049

საქმე №33/2586-18



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

11 ივლისი, 2019 წელი
თბილისი

ქ.

I შ ე ს ა ვ ა ლ ი

თბილისის სააპელაციო სასამართლოს
ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატა

თავმჯდომარე - გიორგი გოგიაშვილი
მოსამართლეები - ილონა თოდუა, შოთა გეწაძე

სხდომის მდივანი - დიანა გონაძე

აპელანტი (მოსარჩელე) - სსიპ შემოსავლების სამსახური;
წარმომადგენლები - მ-----ა, გუ-----ე;

მოწინააღმდეგე მხარე - შპს „ბ-----“, ს-----ა, რ-----ა;
წარმომადგენელი - მანანა გრიგოლია;

დავის საგანი - ცრუმაგიერ პირებად აღიარება;

გასაჩივრებული გადაწყვეტილება - თბილისის საქალაქო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა კოლეგიის 2018 წლის 22 მარტის გადაწყვეტილება;

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

1. აპელანტის მოთხოვნა

1.1. გაუქმდეს თბილისის საქალაქო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა კოლეგიის 2018 წლის 22 მარტის გადაწყვეტილება და ახალი გადაწყვეტილების მიღებით სარჩელი დაკმაყოფილდეს.

2. გასაჩივრებული გადაწყვეტილების დასკვნებზე მითითება:

2.1. გასაჩივრებული გადაწყვეტილების სარეზოლუციო ნაწილი:

თბილისის საქალაქო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა კოლეგიის 2018 წლის 22 მარტის გადაწყვეტილებით, სსიპ შემოსავლების სამსახურის სარჩელი შპს „ბ-----“-ის, ს-----ას და რ-----ას მიმართ არ დაკმაყოფილდა.

2.2. დასკვნები უდავო ფაქტობრივ გარმოებებთან დაკავშირებით:

შპს „ბ-----“-ს ერიცხება აღიარებული საგადასახადო დავალიანება 399 974,38 ლარი (2017 წლის 20 ივლისის მდგომარეობით).

სასამართლო დაეყრდნო შემდეგ მტკიცებულებებს:

- შედარების აქტი (ს.ფ. 20).

ს-----ა არის შპს „ბ-----“-ის 100%-იანი წილის მქონე დამფუძნებელი 2014 წლის 3 ოქტომბრიდან. 2014 წლის 2 ოქტომბრამდე კომპანიის 80%-იანი წილს ფლობდა რ-----ა. წილი უსასყიდლოდ დაუთმო შვილს - ს-----ას.

სასამართლო დაეყრდნო შემდეგ მტკიცებულებებს:

- ამონაწერი მეწარმეთა და არასამეწარმეო (არაკომერციული) იურიდიული პირების რეესტრიდან (ს.ფ. 21-22);
- საჯარო რეესტრის ეროვნული სააგენტოს ვებ-გვერდზე გამოქვეყნებული მონაცემები (იხ. ბმული https://enreg.reestri.gov.ge/main.php?m=new_index&state=search);

შპს „ბ-----“-ს საკუთრებაში ერიცხება მხოლოდ ერთი ცალი საკონტროლო-სალარო აპარატი, რომლის ღირებულებაც შეადგენს 150 ლარს. სხვა უძრავ-მოძრავი ქონება კომპანიას არ ერიცხება.

სასამართლო დაეყრდნო შემდეგ მტკიცებულებებს:

- შპს „ბ-----“-ის დირექტორის 2016 წლის 8 დეკემბრის განცხადება (ს.ფ. 24);
- საჯარო რეესტრის ეროვნული სააგენტოს 2016 წლის 13 დეკემბრის N328736 წერილი (ს.ფ. 25);
- საქართველოს შინაგან საქმეთა სამინისტროს საინფორმაციო-ანალიტიკური დეპარტამენტის საინფორმაციო ცენტრის უფროსის 2016 წლის 8 დეკემბრის წერილი (ს.ფ. 26)

შპს „ბ-----“-მა 2016 წლის 16 სექტემბერს წარადგინა აგვისტოს თვის დღგ-ს და საშემოსავლო გადასახადის დეკლარაციები, რის საფუძველზეც დაერიცხა ჯამში 9291 ლარი. ამ დარიცხვის შემდგომ დარეგისტრირდა საგადასახადო გირავნობა/იპოთეკის უფლება.

2016 წლის სექტემბრის თვეში შპს „ბ-----“-მა მოახდინა უძრავი ქონების გადაცემა შპს „აბ--- 7“-ზე (ს/ნ 2-----). ქონების მიწოდებით შპს „ბ-----“-ს წარმოეშვა საგადასახადო ვალდებულება, რითაც საგადასახადო დავალიანება გაიზარდა და ჯამში შეადგინა 237 159,10 ლარი.

შპს „ბ-----“-მა 2016 წლის 17 ოქტომბერს და 15 ნოემბერს წარადგინა დღგ-ს დეკლარაციები, 2017 წლის 31 მარტს წარადგინა მოგების დეკლარაცია და ქონების დეკლარაცია, რომელთა საფუძველზეც ჯამში დაერიცხა 346 650 ლარი.

სასამართლო დაყრდნო შემდეგ მტკიცებულებებს:

- შპს „ბ-----“-ის დეკლარაციები (ს.ფ. 27-45);
- შედარების აქტი 01.01.2016-დან 20.07.2017-მდე მდგომარეობით (ს.ფ. 95)

2012 წლის 7 მარტს შპს „აბ--- #7“-სა და შპს „ბ-----“-ს შორის გაფორმდა აღნაგობის ხელშეკრულება შპს „აბ--- #7“-ის კუთვნილ მიწის ნაკვეთზე, რომლის საფუძველზეც შპს „ბ-----“-ს გადაეცა მიწის ნაკვეთი, ხელშეკრულებით დადგინდა აღნაგობის საზღაური. არაერთი წერილობითი გაფრთხილების მიუხედავად შპს „ბ-----“-მა არ შეასრულა აღნაგობის საზღაურის გადახდის ვალდებულება, რის გამოც შპს „აბ--- #7“-მა აღნაგობის ხელშეკრულების „4.4.2“ პუნქტზე დაყრდნობით, ცალმხრივად შეწყვიტა აღნაგობის ხელშეკრულება. ხელშეკრულების შეწყვეტის შემდგომ აღნაგობის ხელშეკრულების საფუძველზე შპს „ბ-----“-ის მიერ აშენებული შენობა-ნაგებობა აღირიცხა შპს „აბ--- #7“-ის საკუთრებაში.

სასამართლო დაყრდნო შემდეგ მტკიცებულებებს:

- შპს „აბ--- #7“-ის დირექტორის ვაჟა ჩუბინაშვილის 2016 წლის 15 დეკემბრის #15/12-1 წერილი სსიპ შემოსავლების სამსახურის გადახდეკინების ღონისძიებების სამმართველოსადმი (ს.ფ. 62-63).
- ამონაწერი მეწარმეთა და არასამეწარმეო იურიდიული პირების რეესტრიდან (ს.ფ. 16),
- აღნაგობის ხელშეკრულება, ცვლილება აღნაგობის ხელშეკრულებაში (ს.ფ. 64-80),
- 2016 წლის 26 ოქტომბრის ხელშეკრულება შპს „აბ--- #7“-სა და შპს „ბ-----“-ს შორის 2012 წლის 7 მარტს გაფორმებული აღნაგობის ხელშეკრულებიდან გამომდინარე საკუთრების უფლების გადაცემის თაობაზე (ს.ფ. 81-82),
- ამონაწერი საჯარო რეესტრიდან, მომზად. 31/10/2016 (ს.ფ. 83-84),
- შპს „აბ--- #7“-ის დირექტორის წერილები, მათ შორის - ხელშეკრულების ცალმხრივად შეწყვეტაზე გაფრთხილების შესახებ (ს.ფ. 85-94),
- 2016 წლის 17 ოქტომბრის საგადასახადო ანგარიშფაქტურა (ს.ფ. 242).

2016 წლის 16 სექტემბრის #00511964 შეტყობინებით შპს „ბ-----“-ის ქონებაზე გავრცელდა საგადასახადო გირავნობა/იპოთეკის უფლება, რომელსაც

გადასახადის გადამხდელი გაეცნო 2016 წლის 19 სექტემბერს.

სსიპ შემოსავლების სამსახურის 2016 წლის 24 ნოემბრის N011-4935 ბრძანებით ყადაღა დაედო შპს „ბ-----“-ის ქონებას. ბრძანებას გადამხდელი გაეცნო ელექტრონულად 2016 წლის 2 დეკემბერს.

სასამართლო დაეყრდნო შემდეგ მტკიცებულებებს:

- სსიპ შემოსავლების სამსახურის 2016 წლის 24 ნოემბრის N011-4935 ბრძანება (ს.ფ. 23).
- ინფორმაცია გადამხდელის ბარათიდან (ს.ფ. 238)
- შემოსავლების სამსახურის 2016 წლის 16 სექტემბრის #00511964 შეტყობინება (ს.ფ. 237)
- ამონაწერი საჯაროსამართლებრივი შეზღუდვისა და საგადასახადო გირავნობა/იპოთეკის რეესტრიდან (ს.ფ. 239)

უდავო გარემოებაა, რომ რ-----ას 2016 წლის სექტემბრისა და ოქტომბრის თვეებში შპს „ბ-----“-დან ხელფასისა და პროცენტის სახით მიღებული აქვს 89 381,6 ლარი.

2016 წლის სექტემბრის თვეში შპს „ბ-----“-ის კუთვნილი ძირითადი საშუალებები გადაეცა შპს „ბ-----“-ის დამფუძნებლის - ს-----ას მამას - რ-----ას. კერძოდ: 2016 წლის 1 სექტემბრის და 2016 წლის 30 სექტემბრის სასაქონლო ზედნადებებით რ-----ამ შპს „ბ-----“-სგან შეიძინა მოძრავი ნივთები (ძირითადი საშუალებები და რესტორნის ინვენტარი), საერთო ღირებულებით _ 433 542,01 ლარი. სსიპ შემოსავლების სამსახურის აუდიტის დეპარტამენტის მიერ შემოწმდა ფიზიკური პირის _ რ-----ას საქმიანობა 2014-2017 წლების საგადასახადო პერიოდში. შემოწმების აქტში დაფიქსირებულია, რომ შპს „ბოჰემა 2012“-ისგან რევაზ ელიაშვილს სესხის თანხის სანაცვლოდ მიღებული აქვს 433 542 ლარის ინვენტარი. აღნიშნული ოპერაცია შემოწმების აქტით განხილულია მიწოდებად საბაზრო ფასად, რის საფუძველზეც ფიზიკურ პირს დაეკისრა ძირითადი თანხა და ჯარიმა, ამასთან, დღგ-ს გადამხდელად რეგისტრაციის გარეშე საქმიანობისთვის იგი დაჯარიმდა.

სასამართლო დაეყრდნო შემდეგ მტკიცებულებებს:

- ელექტრონული სასაქონლო ზედნადებები #0----- და #0----- (ს.ფ. 240-241);
- ფ/პ რ-----ას 2017 წლის 22 დეკემბრის საგადასახადო შემოწმების აქტი, გვ.10 (ს.ფ. 256)

2.3. დასკვნები სამართლებრივ გარემოებებთან დაკავშირებით:

პირველი ინსტანციის სასამართლომ ყურადღება გაამახვილა საქართველოს საგადასახადო კოდექსზე და განმარტა, რომ გადასახადის გადახდის

ვალდებულება ასახულია საგადასახადო კოდექსის მე-5 მუხლის პირველ ნაწილში, რომლის თანახმად, პირი ვალდებულია გადაიხადოს ამ კოდექსით დაწესებული საერთო-სახელმწიფოებრივი და ადგილობრივი გადასახადები. ამავე კოდექსის მე-6 მუხლის პირველი ნაწილის თანახმად, გადასახადი არის ამ კოდექსის მიხედვით სავალდებულო, უპირობო ფულადი შენატანი ბიუჯეტში, რომელსაც იხდის გადასახადის გადამხდელი, გადახდის აუცილებელი, არაეკვივალენტური და უსასყიდლო ხასიათიდან გამომდინარე. სასამართლო აღნიშნავს, რომ საგადასახადო ვალდებულების შესრულების პროცესში გადასახადის გადამხდელები, ისევე როგორც, საგადასახადო ორგანოები იმყოფებიან სამართლებრივი ბოჭვის პირობებში. აღნიშნული მიზნით მათ მიერ განხორციელებული ნებისმიერი ქმედება შესაბამისობაში უნდა მოდიოდეს შესაბამის კანონმდებლობასთან. კანონი კი თავის მხრივ უნდა იყოს ნათელი, არაორაზროვანი და განჭვრეტადი, რათა მოცემულ ურთიერთობაში მონაწილე ყოველი პირისათვის ნათელი იყოს განხორციელებული ოპერაციის სამართლებრივი შედეგები.

პირველი ინსტანციის სასამართლოს მითითებით, საგადასახადო ვალდებულებისთვის თავის არიდების ერთ - ერთ მექანიზმს შესაძლოა, წარმოადგენდეს შეზღუდული პასუხისმგებლობის ბოროტად გამოყენება კომპანიის დამფუძნებელთა მხრიდან, როდესაც გადასახადის გადამხდელის სუბიექტის მიღმა რეალურად სხვა სუბიექტი მოქმედებს, გადამხდელს კი არ გააჩნია საკმარისი ქონება, რომელზედაც შესაძლებელი იქნებოდა დავალიანების გადახდევის უზრუნველყოფის მიქცევა. ამ დროს რეალურად მოქმედი სუბიექტი „ცრუმაგიერ პირად“ იყენებს ფორმალურად დაფუძნებულ სუბიექტს, რათა სამეწარმეო საქმიანობიდან თავად მიიღოს ფინანსური სარგებელი, გადასახადის გადახდის ვალდებულება კი დაეკისროს ცრუმაგიერ პირს, რომელსაც არ გააჩნია საამისოდ საკმარისი სახსრები. პასუხისმგებლობის შეზღუდვის ბოროტად გამოყენების შემთხვევაში, გამონაკლისის სახით დასაშვებია „კორპორაციული საფარველის“ რღვევა და გამჭოლი პასუხისმგებლობის დაკისრება.

სასამართლომ ყურადღება გაამახვილა ადამიანის უფლებათა ევროპული სასამართლოს განმარტებაზე, რომლის თანახმად, „როცა შეზღუდული პასუხისმგებლობის კომპანია გამოყენებულია თავისი მეპატრონეების და მენეჯერების მიერ, უბრალოდ, როგორც ფასადი თაღლითური ქმედებებისთვის, ჩარევა კორპორატიულ საიდუმლოებაში/საკუთრებაში შეიძლება იყოს პრობლემის სათანადო გადაჭრა, რათა დაცული იყოს მისი კრედიტორების უფლებები, მათ შორის, სახელმწიფოსიც. თუმცა, უნდა არსებობდეს ნათლად განსაზღვრული წესები.“ (ადამიანის უფლებათა ევროპული სასამართლოს 2013 წლის 25 ივლისის გადაწყვეტილება საქმეზე „ხადარკოვსკი და ლებედევი რუსეთის წინააღმდეგ“).

სასამართლომ განმარტა, რომ ვინაიდან, სარჩელის დაკმაყოფილების შემთხვევაში მოსარჩელე უფლებამოსილი იქნება განახორციელოს უზრუნველყოფის ღონისძიება ყველა მოპასუხე საწარმოსა და მათ დამფუძნებელზე კუთვნილ ქონებაზე, შესაბამისად მნიშვნელოვნად მიიჩნია გამოკვლეულ იქნეს და უტყუარად დადგინდეს მოპასუხეთა ქმედება, რომელიც წინააღმდეგობაში მოვა კანონით დაწესებულ რეგულაციებთან, რათა უსაფუძვლოდ არ მოხდეს პირის კონსტიტუციით დაცული საკუთრების უფლების გაუმართლებელი ხელყოფა.

პირველი ინსტანციის სასამართლოს განმარტებით, ცრუმაგიერ პირად აღიარება, როგორც სამართლებრივი ინსტრუმენტი, მოითხოვს მკაფიოდ გამოხატული კრიტერიუმების განსაზღვრას, რაც მიანიშნებს პასუხისმგებელი სუბიექტის ერთგვარ „ფასადად“ გამოყენებაზე. მტკიცებულებათა ერთობლიობით უნდა დადასტურდეს, რომ რეალურად მოქმედი პირი საქმიანობიდან თავად იღებს სარგებელს, საგადასახადო ურთიერთობებში კი თავისი თავის ნაცვლად რთავს სხვა სუბიექტს, რომელიც ფინანსურად არ არის საკმარისად უზრუნველყოფილი, რათა შეასრულოს ეს ვალდებულებები.

სასამართლომ ყურადღება გაამახვილა საგადასახადო კოდექსის 246-ე მუხლზე და განმარტა, რომ ზემოაღნიშნული მუხლის იმგვარი ფართო განმარტება, რაც გამოიწვევს კომპანიასთან დაკავშირებული ყველა პირის ცრუმაგიერ პირად აღიარებას მხოლოდ იმ გარემოების დადგენის საფუძველზე, რომ ეს პირები (რომლებიც შეიძლება, იყვნენ საწარმოში დასაქმებული ან გარეშე პირები) რაიმე ფორმით გამოყენებულნი იყვნენ გადასახადისგან თავის არიდებაში. ყველა მათგანის უპირობო გაიგივება საწარმოსთან და მის ინტერესებთან გაუმართლებელია, თუკი ისინი მხოლოდ დამხმარე პირებად იყვნენ გამოყენებული.

მიუთითა, რომ ცრუმაგიერ პირებად აღიარების ინსტიტუტი წარმოადგენს საგადასახადო კოდექსით დადგენილ სპეციალურ მექანიზმს, პასუხისმგებლობის შეზღუდვის არამართლობიერი გამოყენების წინააღმდეგ მოქმედ ბერკეტს, რომლის გამოყენების უფლებაც გააჩნია შემოსავლების სამსახურს გადასახადის გადახდევინების მიზნებისთვის. თუმცა, ეს ნორმა გამოყენებული უნდა იქნეს მხოლოდ კონკრეტულ შემთხვევებში, როდესაც დასტურდება სუბიექტების საქმიანობის და ინტერესების ისეთი ხარისხის ურთიერთაღრევა, როცა ისინი მხოლოდ ფორმალური ნიშნებით ემიჯნებიან ერთმანეთს, სინამდვილეში კი ერთ მთლიანობას წარმოადგენენ. დაუშვებელია ამ ინსტიტუტის გამოყენება საგადასახადო ვალდებულებებისგან თავის არიდების ყველა ფორმის მიმართ.

განსახილველ საქმეში სასამართლომ მიუთითა, რომ საგადასახადო ორგანო პირთა ცრუმაგიერად ცნობის ერთ - ერთ ფაქტობრივ საფუძვლად მიუთითებს

შპს „ბ-----“-ის მიერ შენობა - ნაგებობის გადაცემას შპს „აბ---- #7“-ისათვის. საქმის გარემოებების შესწავლის შედეგად სასამართლომ დადგენილად მიიჩნია, რომ აღნიშნული ოპერაცია განხორციელდა მათ შორის 2012 წელს გაფორმებული აღნაგობის ხელშეკრულების შეუსრულებლობიდან გამომდინარე. შპს „აბ---- #7“-მა განხორციელა სამოქალაქო კოდექსის 236-ე მუხლის მე-2 ნაწილით გათვალისწინებული უფლება და შპს „ბ-----“-ის მიერ აღნაგობის სახლაურის გადახდის ვალდებულების ზედიზედ 2 წლის განმავლობაში შეუსრულებლობის გამო ცალმხრივად შეწყვიტა აღნაგობის ხელშეკრულება, რასაც მოჰყვა 234-ე მუხლის მე-3 ნაწილით განსაზღვრული სამართლებრივი შედეგი - შენობა-ნაგებობა გადავიდა მიწის ნაკვეთის მესაკუთრის - შპს „აბ---- #7“-ის საკუთრებაში. სასამართლომ მიიჩნია, რომ აღნიშნული ურთიერთობის ხანგრძლივობის და სპეციფიკის გათვალისწინებით, რაზედაც მიუთითებს საქმეში წარმოდგენილი მიმოწერა ხელშეკრულების მხარეთა შორის, აქარწყლებს მოსარჩელის ვარაუდს, რომ ქონების გადაცემა გადასახადის გადამხდელის მიერ მოხდა განზრახ, საგადასახადო ვალდებულებისგან თავის არიდების მიზნით. ამდენად, აღნიშნული ტრანზაქციის კანონსაწინააღმდეგო ხასიათი პირველი ინსტანციის სასამართლოს მოსაზრებით არ იკვეთება, რაც გამორიცხავს ამ საფუძვლით ცრუმაგიერ პირებად აღიარებას.

სასამართლომ მიუთითა, რომ მოსარჩელე მოპასუხეთა ცრუმაგიერად ცნობის ერთ-ერთ ფაქტობრივ საფუძვლად მიუთითებს საწარმოსა და მის ყოფილ დამფუძნებელს (ამჟამინდელი დამფუძნებლის - სოსო ელიავას მამას) შორის საქონლის რეალიზაციის ოპერაციის განხორციელებას. ასევე - მის მიერ საწარმოდან პროცენტის სახით თანხის მიღებას. ამასთან მიუთითებს, რომ საწარმოს, რომლის მიერ განხორციელდა საქონლის მიწოდება, არ გააჩნია ის მატერიალური აქტივი, რომელიც შეიძლება გამოყენებულ იქნეს საგადასახადო ვალდებულების უზრუნველყოფის ღონისძიების საშუალებად. საქმეში წარდგენილი მტკიცებულებებით სასამართლომ დადგენილად მიიჩნია, რომ საქონლის გადაცემა განხორციელდა ვალის სანაცვლოდ. სასამართლოს განმარტებით, მოსარჩელეს ამ გარემოების გასაქარწყლებლად რაიმე მტკიცებულება არ წარუდგენია. საქმეზე დადგენილი ფაქტები სასამართლოს მოსაზრებით ცალსახად მიუთითებს მოპასუხე პირთა ურთიერთდამოკიდებულებაზე. თუმცა, ეს გარემოება არ წარმოადგენს საკმარის წინაპირობას სასარჩელო მოთხოვნის დაკმაყოფილებისათვის.

სასარჩელო მოთხოვნის საფუძვლად მოსარჩელე მხარის იმ პოზიციაზე, რომ ადგილი ჰქონდა რ-----ას მიერ საწარმოდან ხელფასის სახით თანხის მიღებას, სასამართლომ განმარტა, რომ მის უკანონო ან ფიქტიურ შინაარსზე სარჩელი არ შეიცავს რაიმე მითითებას.

3. სსიპ შემოსავლების სამსახურის სააპელაციო საჩივრის ფაქტობრივი

და სამართლებრივი საფუძვლები:

აპელანტი არ ეთანხმება პირველი ინსტანციის სასამართლოს შედეგს, ასევე არ ეთანხმება სასამართლოს იმ მოსაზრებას, რომ ადმინისტრაციული ორგანოს მიერ არ იქნა წარდგენილი საკმარისი მტკიცებულებები იმისათვის, რაც აუცილებელია საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 246-ე მუხლის მოცემულობების დასადგენად. აპელანტის განმარტებით, სარჩელში მითითებული ფაქტობრივი გარემოებები, ნათლად მიაჩნებენ გადამხდელის მიერ არაკეთილსინდისიერი ქმედებების განხორციელებაზე.

წარმომადგენელი მიუთითებს, რომ 2017 წლის 20 ივლისის მდგომარეობით, შემოსავლების სამსახურის ერთიანი ელექტრონული ბაზის მონაცემებით, შპს „ბ-----“-ის (ს/ნ 4-----) აღიარებული საგადასახადო დავალიანება შეადგენს 399 974. 38 ლარს. საგადასახადო გირავნობის/იპოთეკის უფლება რეგისტრირებულია 2016 წლის 16 სექტემბერს, რომელსაც გადასახადის გადამხდელი გაეცნო 2016 წლის 19 სექტემბერს. ასევე, 2016 წლის 24 ნოემბერს გამოიცა ბრძანება N011-4935 შპს „ბ-----“-ს (ს/ნ 4-----) ქონებაზე ყადაღის დადების შესახებ. მარეგისტრირებული ორგანოებიდან მიღებული და გადასახადის გადამხდელის მიერ წარმოდგენილი ინფორმაციის შესაბამისად, შპს „ბ-----“-ს (ს/ნ 4-----) ერიცხება 1 (ერთი) ცალი საკონტროლო სალარო აპარატი, რომელიც დაყადაღებულია და მისი ღირებულება (150 ლარი) რაც არ არის საკმარისი საგადასახადო დავალიანების დასაფარავად.

შპს „ბ-----“-ს (ს/ნ 4-----) 100%-იანი წილის მქონე დამფუძნებელია ს----- ა (პ/ნ 0-----). შპს „ბ-----“-მა (ს/ნ 4-----) 2016 წლის 16 სექტემბერს წარადგინა აგვისტოს თვის დღგ-ს და საშემოსავლო გადასახადის დეკლარაციები, რის საფუძველზეც დაერიცხა ჯამში 9291 ლარი, აღნიშნული დარიცხვის შემდგომ დარეგისტრირდა საგადასახადო გირავნობა/იპოთეკის უფლება.

2016 წლის სექტემბრის თვეში შპს „ბ-----“-მა (ს/ნ 4-----) მოახდინა უძრავი ქონების რეალიზაცია შ.პ.ს „აბ---- 7“-ზე (ს/ნ 2-----) (ა/ფ სერია ეა-13 N 3324573, 2016 წლის 16 სექტემბერი). აღნიშნული შენობა - ნაგებობის მიწოდების შედეგად წარმოქმნილი საგადასახადო ვალდებულებებით, შპს „ბ-----“-ის (ს/ნ 4-----) საგადასახადო დავალიანება გაიზარდა და ჯამში შეადგინა 237159.10 ლარი.

აპელანტის განმარტებით, შპს „ბ-----“-ს (ს/ნ 4-----) საგადასახადო დავალიანება დეკლარირებულია და ერიცხება მოგების, ქონების და დამატებითი ღირებულების გადასახადებში. 2017 წლის 31 მარტს წარდგენილი მოგების, 2016 წლის 17 ოქტომბერსა 2016 წლის 15 ნოემბერს წარდგენილი დღგ-ს და 2017 წლის 31 მარტს წარდგენილი ქონების დეკლარაციებით ჯამში დაერიცხა 346 650 ლარი. შპს „ბო ჰემა 2012“-ის (ს/ნ 4-----) 100%-იანი წილის

მქონე დამფუძნებლის ს-----ასათვის (3/60-----) ცნობილი იყო რა 2016 წლის ოქტომბერ - ნოემბრის თვეებში წარსადგენი დღგ-ს, ასევე 2017 წლის 01 აპრილამდე, მოგებისა და ქონების გადასახადების დეკლარაციების წარდგენის შედეგად, მოსალოდნელი საგადასახადო ვალდებულების წარმოშობის შესახებ, 2016 წლის სექტემბრის თვეში საწარმოდან განარიდა 433541 ლარის ღირებულების ქონება კერძოდ, ძირითადი საშუალებების გადაწერა განხორციელდა საგადასახადო დავალიანების წარმოშობამდე რამოდენიმე დღით ადრე და მის შემდგომ, შ.პ.ს. „ბ-----“ ის დამფუძნებლის ს-----ას (3/60-----) მამაზე, რ-----აზე (პ.ნ. 0-----) (ელ. ზედნადები N 0----- 01.09.2016 და ელ. ზედნადები N 0----- 30.09.2016 წ.).

ადმინისტრაციული ორგანოს წარმომადგენლის განმარტებით ყურადსაღებია ის ფაქტი, რომ 2014 წლის 03 ოქტომბრამდე რ-----ა იყო შპს „ბ-----“-ს (ს/ნ 4-----) 80%-იანი წილის მფლობელი, რომელმაც მოგვიანებით უსასყიდლოდ დაუთმო წილი შვილს, ს-----ას. წარმომადგენელი ასევე გასათვალისწინებლად მიიჩნევს იმ გარემოებასაც რომ, რ-----ას 2016 წლის სექტემბერსა და ოქტომბრის თვეებში შ.პ.ს. „ბ-----“-დან (ს/ნ 4-----) ხელფასისა და პროცენტის სახით გატანილი აქვს 89381.6 ლარი.

აპელანტი ადმინისტრაციული ორგანო არ ეთანხმება პირველი ინსტანციის მსჯელობას და მიიჩნევს, რომ სასამართლომ უსაფუძვლოდ არ გაითვალისწინა კონკრეტულ საქმეზე შემოსავლების სამსახურის მიერ წარდგენილი არგუმენტები რაც ერთიანობაში შეფასების შედეგად, პირთა ცრუმაგიერ მფლობელობაზე მიუთითებდა.

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

4. გასაჩივრებული გადაწყვეტილების გაუქმებისა და ახალი გადაწყვეტილების მიღების დასაბუთება:

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

საქართველოს სამოქალაქო საპროცესო კოდექსის 377-ე მუხლის პირველი ნაწილის თანახმად, სააპელაციო სასამართლო ამოწმებს გადაწყვეტილებას სააპელაციო საჩივრის ფარგლებში ფაქტობრივი და სამართლებრივი თვალსაზრისით. ამავე მუხლის მეორე ნაწილის შესაბამისად, სამართლებრივი თვალსაზრისით შემოწმებისას სასამართლო ხელმძღვანელობს 393-ე და 394-ე მუხლების მოთხოვნებით.

სააპელაციო პალატა მიიჩნევს, რომ აპელანტის მიერ სააპელაციო საჩივარში

მითითებული ფაქტობრივი და სამართლებრივი საფუძვლები ქმნიან სამოქალაქო საპროცესო კოდექსის 393-ე და 394-ე მუხლების შემადგენლობას, რაც გასაჩივრებული გადაწყვეტილების გაუქმების პროცესუალურ - სამართლებრივი საფუძველია.

პალატა დადგენილად მიიჩნევს შემდეგ ფაქტობრივ გარემოებებს:

შპს „ბ-----“-ს ერიცხება აღიარებული საგადასახადო დავალიანება 399 974,38 ლარი (2017 წლის 20 ივლისის მდგომარეობით). ასევე დადგენილია, რომ ს-----ა არის შპს „ბ-----“-ის 100%-იანი წილის მქონე დამფუძნებელი 2014 წლის 3 ოქტომბრიდან. 2014 წლის 2 ოქტომბრამდე კომპანიის 80%-იანი წილს ფლობდა რ-----ა. წილი უსასყიდლოდ დაუთმო შვილს - ს-----ას.

პალატა დადგენილად მიიჩნევს, რომ შპს „ბ-----“-ს საკუთრებაში ერიცხება მხოლოდ ერთი ცალი საკონტროლო - სალარო აპარატი, რომლის ღირებულებაც შეადგენს 150 ლარს. სხვა უძრავ-მოძრავი ქონება კომპანიას არ ერიცხება.

დადგენილია, რომ შპს „ბ-----“-მა 2016 წლის 16 სექტემბერს წარადგინა აგვისტოს თვის დღგ-ს და საშემოსავლო გადასახადის დეკლარაციები, რის საფუძველზეც დაერიცხა ჯამში 9291 ლარი. ამ დარიცხვის შემდგომ დარეგისტრირდა საგადასახადო გირავნობა/იპოთეკის უფლება. 2016 წლის სექტემბრის თვეში შპს „ბ-----“-მა მოახდინა უძრავი ქონების გადაცემა შპს „აბ---- 7“-ზე (ს/ნ 2-----). ქონების მიწოდებით, შპს „ბ-----“-ს წარმოეშვა საგადასახადო ვალდებულება, რითაც საგადასახადო დავალიანება გაიზარდა და ჯამში შეადგინა 237 159,10 ლარი. შპს „ბ-----“-მა 2016 წლის 17 ოქტომბერს და 15 ნოემბერს წარადგინა დღგ-ს დეკლარაციები, 2017 წლის 31 მარტს წარადგინა მოგების დეკლარაცია და ქონების დეკლარაცია, რომელთა საფუძველზეც ჯამში დაერიცხა 346 650 ლარი.

პალატა დადგენილად მიიჩნევს, რომ 2012 წლის 7 მარტს შპს „აბ---- N7“-სა და შპს „ბ-----“-ს შორის გაფორმდა აღნაგობის ხელშეკრულება შპს „აბ---- #7“-ის კუთვნილ მიწის ნაკვეთზე, რომლის საფუძველზეც შპს „ბ-----“-ს გადაეცა მიწის ნაკვეთი, ხელშეკრულებით დადგინდა აღნაგობის საზღაური. ხელშეკრულების შეწყვეტის შემდგომ აღნაგობის ხელშეკრულების საფუძველზე შპს „ბ-----“-ის მიერ აშენებული შენობა-ნაგებობა აღირიცხა შპს „აბ---- #7“-ის საკუთრებაში.

2016 წლის 16 სექტემბრის #00511964 შეტყობინებით, პალატა დადგენილად მიიჩნევს, რომ შპს „ბ-----“-ის ქონებაზე გავრცელდა საგადასახადო გირავნობა/იპოთეკის უფლება, რომელსაც გადასახადის გადამხდელი გაეცნო 2016 წლის 19 სექტემბერს. სსიპ შემოსავლების სამსახურის 2016 წლის 24 ნოემბრის N011-4935 ბრძანებით, ყადაღა დაედო შპს „ბ-----“-ის ქონებას.

ბრძანებას გადამხდელი გაეცნო ელექტრონულად 2016 წლის 2 დეკემბერს.

საქმის მასალებით დადგენილია და მხარეებს სადავოდ არ გაუხდიათ ის გარემოება, რომ რ-----ას 2016 წლის სექტემბრისა და ოქტომბრის თვეებში შპს „ბ-----“-დან ხელფასისა და პროცენტის სახით მიღებული აქვს 89 381,6 ლარი.

2016 წლის სექტემბრის თვეში შპს „ბ-----“-ის კუთვნილი ძირითადი საშუალებები გადაეცა შპს „ბ-----“-ის დამფუძნებლის - ს-----ას მამას - რ-----ას. კერძოდ: 2016 წლის 1 სექტემბრის და 2016 წლის 30 სექტემბრის სასაქონლო ზედნადებებით რ-----ამ შპს „ბ-----“-სგან შეიძინა მოძრავი ნივთები (ძირითადი საშუალებები და რესტორნის ინვენტარი), საერთო ღირებულებით - 433 542,01 ლარი. სსიპ შემოსავლების სამსახურის აუდიტის დეპარტამენტის მიერ შემოწმდა ფიზიკური პირის - რ-----ას საქმიანობა 2014-2017 წლების საგადასახადო პერიოდში. შემოწმების აქტში დაფიქსირებულია, რომ შპს „ბოჰემა 2012“-ისგან რევაზ ელიაშვილს სესხის თანხის სანაცვლოდ მიღებული აქვს 433 542 ლარის ინვენტარი. აღნიშნული ოპერაცია შემოწმების აქტით განხილულია მიწოდებად საბაზრო ფასად, რის საფუძველზეც ფიზიკურ პირს დაეკისრა ძირითადი თანხა და ჯარიმა, ამასთან, დღგ-ს გადამხდელად რეგისტრაციის გარეშე საქმიანობისთვის იგი დაჯარიმდა.

მოცემულ ფაქტობრივ გარემოებასთან მიმართებით, პალატა ყურადღებას ამახვილებს სსიპ შემოსავლების სამსახურის იმ განმარტებაზე, რომ შპს „ბ-----“-ს (ს/ნ 4-----) საგადასახადო დავალიანება დეკლარირებულია და ერიცხება მოგების, ქონების და დამატებითი ღირებულების გადასახადებში. 2017 წლის 31 მარტს წარდგენილი მოგების, 2016 წლის 17 ოქტომბერსა 2016 წლის 15 ნოემბერს წარდგენილი დღგ-ს და 2017 წლის 31 მარტს წარდგენილი ქონების დეკლარაციებით ჯამში დაერიცხა 346 650 ლარი. შპს „ბოჰემა 2012“-ის (ს/ნ 4-----) 100%-იანი წილის მქონე დამფუძნებლის ს-----ასათვის (პ/ნ 0-----) ცნობილი იყო რა 2016 წლის ოქტომბერ - ნოემბრის თვეებში წარსადგენი დღგ-ს, ასევე 2017 წლის 01 აპრილამდე, მოგებისა და ქონების გადასახადების დეკლარაციების წარდგენის შედეგად, მოსალოდნელი საგადასახადო ვალდებულების წარმოშობის შესახებ, 2016 წლის სექტემბრის თვეში საწარმოდან განარიდა 433541 ლარის ღირებულების ქონება კერძოდ, ძირითადი საშუალებების გადაწერა განხორციელდა საგადასახადო დავალიანების წარმოშობამდე რამოდენიმე დღით ადრე და მის შემდგომ, შპს „ბ-----“ ის დამფუძნებლის ს-----ას (პ/ნ 0-----) მამაზე, რ-----აზე (პ.ნ. 0-----) (ელ. ზედნადები N 0----- 01.09.2016 და ელ. ზედნადები N 0----- 30.09.2016 წ.).

პალატა ასევე მნიშვნელოვნად მიიჩნევს იმ გარემოებაზე ყურადღების გამახვილებას, რომ 2014 წლის 03 ოქტომბრამდე რ-----ა იყო შპს „ბ-----“-ს (ს/ნ 4-----) 80%-იანი წილის მფლობელი, რომელმაც მოგვიანებით

უსასყიდლოდ დაუთმო წილი შვილს, ს-----ას. ასევე გასათვალისწინებელი ის გარემოება, რომ რ-----ას 2016 წლის სექტემბერსა და ოქტომბრის თვეებში შ.პ.ს. „ბ-----“-დან (ს/ნ 4-----) ხელფასისა და პროცენტის სახით გატანილი აქვს 89381.6 ლარი.

პალატა მიუთითებს, რომ განსახილველი დავის საგანს წარმოადგენს პირთა ცრუმაგიერად აღიარება, რასაც არეგულირებს საქართველოს საგადასახადო კანონმდებლობა. საგადასახადო კოდექსის 246-ე მუხლის პირველი ნაწილის თანახმად, თუ სასამართლო დაადგენს, რომ პრაქტიკულად შეუძლებელია გადასახადის გადამხდელის განსხვავება სხვა პირისგან და ეს პირი გამოყენებულია გადასახადის გადახდევინების უზრუნველყოფის ღონისძიებებისთვის თავის არიდების მიზნით, ითვლება, რომ აღნიშნული პირები არიან ერთიმეორის ცრუმაგიერი პირები. ამავე მუხლის მეორე ნაწილის მიხედვით კი, გადასახადის გადამხდელის აღიარებული საგადასახადო დავალიანების გადახდევინების მიზნით, საგადასახადო ორგანოს უფლება აქვს, ცრუმაგიერი პირის მიმართ განახორციელოს საგადასახადო დავალიანების გადახდევინების უზრუნველყოფის ღონისძიებები.

მითითებული ნორმის შინაარსის გათვალისწინებით სააპელაციო სასამართლო აღნიშნავს, რომ კანონმდებელი არ მიუთითებს კონკრეტულ ფაქტობრივ გარემოებებზე, რომელთა ერთობლიობა ქმნის ცრუმაგიერ პირებად აღიარების საფუძველს. სასამართლომ კონკრეტული გარემოებების შეფასების შედეგად უნდა განსაზღვროს მოცემული ნორმის საკანონმდებლო მიზანი. ცალსახაა, რომ ცრუმაგიერ პირებად აღიარებისათვის სახეზე უნდა იყოს გადასახადის გადამხდელის განსხვავების შეუძლებლობა სხვა იმ პირისაგან, რომელიც გამოყენებულია გადასახადის გადახდევინების უზრუნველყოფის ღონისძიებისათვის თავის არიდების მიზნით, ანუ გადასახადის გადამხდელი პირი, რომელსაც გააჩნია საგადასახადო ვალდებულებები, მისი გადახდისაგან თავის არიდების მიზნით ისეთ კავშირში შედის სხვა პირთან, რომ პრაქტიკულად შეუძლებელია მათი განსხვავება.

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

გადასახადების სავალდებულო წესით გადახდასთან დაკავშირებით. მოცემული დავის მნიშვნელობა განსაკუთრებულია, ვინაიდან გადაწყვეტილების შედეგით არ უნდა მოხდეს ბალანსის დარღვევა როგორც საჯარო და კერძო ინტერესებს შორის, ასევე, სახელმწიფოს, როგორც კრედიტორის და გადასახადის გადამხდელის, როგორც მოვალის კანონიერ ინტერესებს შორის. სადავო ურთიერთობის მარეგულირებელი ნორმა იცავს სახელმწიფოს კანონიერ ინტერესს და გადასახადის გადამხდელთ უზღუდავს შესაძლებლობას თავი აარიდონ მათზე დაკისრებულ ვალდებულებას - სახელმწიფო ბიუჯეტში სავალდებულო შენატანს.

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

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

განსახილველ შემთხვევაში მოწინააღმდეგე (მოპასუხე) პირებად წარმოდგენილნი არიან პირები, რომელთა შორის ნათესაური კავშირის არსებობა სადავო გარემოებას არ წარმოადგენს. კერძოდ: შპს „ბ-----“ -ის 80 %-იანი წილის მფლობელმა რ-----ამ, რომელმაც უსასყიდლოდ დაუთმო წილი ს-----ას არის მისი მამა.

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

პალატა ყურადღებას ამახვილებს პირველი ინსტანციის სასამართლოს გადაწყვეტილებაში განვითარებულ მსჯელობაზე შპს „ბ-----“-ის მიერ შპს „აბ---- #7“-ისათვის შენობა-ნაგებობის გადაცემის ფაქტზე, სადაც სასამართლომ მიუთითა, რომ აღნიშნული ოპერაცია განხორციელდა მათ შორის 2012 წელს გაფორმებული აღნაგობის ხელშეკრულების შეუსრულებლობიდან გამომდინარე. შპს „აბ---- #7“-მა განახორციელა სამოქალაქო კოდექსის 236-ე მუხლის მე-2 ნაწილით გათვალისწინებული უფლება და შპს „ბ-----“-ის მიერ აღნაგობის სახლაურის გადახდის ვალდებულების ზედიხედ 2 წლის განმავლობაში შეუსრულებლობის გამო ცალმხრივად შეწყვიტა აღნაგობის ხელშეკრულება, რასაც მოჰყვა 234-ე მუხლის მე-3 ნაწილით განსაზღვრული სამართლებრივი შედეგი - შენობა-ნაგებობა გადავიდა მიწის ნაკვეთის მესაკუთრის - შპს „აბ---- #7“-ის საკუთრებაში. პალატა ვერ გაიზიარებს და ვერ

დაეთანხმება პირველი ინსტანციის სასამართლოს იმ მოსაზრებას, რომ აღნიშნული ურთიერთობის ხანგრძლივობის და სპეციფიკის გათვალისწინებით, რაზედაც მიუთითებს საქმეში წარმოდგენილი მიმოწერა ხელშეკრულების მხარეთა შორის, აქარწყლებს მოსარჩელის ვარაუდს, რომ ქონების გადაცემა გადასახადის გადამხდელის მიერ მოხდა განზრახ, საგადასახადო ვალდებულებისგან თავის არიდების მიზნით. ასევე ვერ გაიზიარებს სასამართლოს იმ მოსაზრებას, აღნიშნული ტრანზაქციის კანონსაწინააღმდეგო ხასიათი არ იკვეთება.

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

განსახილველ შემთხვევაში მოწინააღმდეგე (მოპასუხე) პირებად წარმოდგენილნი არიან პირები, რომელთა შორის ნათესაური კავშირის არსებობა სადავო გარემოებას არ წარმოადგენს. საგადასახადო ორგანო უთითებს კონკრეტულ ქმედებებზე, რაც ადმინისტრაციული ორგანოს წარმომადგენლის აზრით, გავლენას ახდენს მათი საქმიანობის ეკონომიკურ შედეგებზე. აღნიშნულ პირობებში პალატას მიაჩნია, რომ წარმოდგენილი პირები საგადასახადო კოდექსის მიზნებისათვის მიიჩნევიან ურთიერთდამოკიდებულ პირებად. მათ შორის არსებულმა განსაკუთრებულმა ურთიერთობამ გავლენა ჰპოვა თუ არა კანონით აკრძალული მიზნის/შედეგის დადგომაში, წარმოადგენს სასამართლოს შემდგომი კვლევის საგანს.

სააპელაციო პალატის მოსაზრებით, მე-19 მუხლში ასახული ჩამონათვალი ცხადყოფს, რომ ურთიერთდამოკიდებულ პირებს გააჩნიათ ერთმანეთთან მჭიდრო კავშირი, იქნება ეს ეკონომიკური თუ ნათესაური კავშირი. პირთა ცრუმაგიერად დადგენის ეტაპზე განსაკუთრებული ყურადღება უნდა მიექცეს

მათ ურთიერთდამოკიდებულების საკითხსაც, ვინაიდან პირთა შორის ახლო კავშირი მაღალი რისკის მატარებელია იმ კუთხით, რომ არსებობს დიდი შანსი ამგვარმა კავშირმა გავლენა იქონიოს გარიგების შინაარსზე და მის სამართლებრივ შედეგებზე. სასამართლომ ჯეროვანი ანალიზის საფუძველზე უნდა განსაზღვროს სახეზეა თუ არა ურთიერთდამოკიდებულების გავლენა მხარეებს შორის ჩამოყალიბებულ სამართლებრივ ურთიერთობებზე. ასეთ შემთხვევებში უნდა შეფასდეს გადასახადის გადამხდელის საქმიანობის ისტორია, მის მიერ განხორციელებული ოპერაციები, ამ ოპერაციების შედეგის მიმართ კონკრეტულ პირთა ინტერესი, როგორი ეკონომიკური ეფექტის მომტანი იქნება იგი თითოეული მხარისთვის და რა უფლება-ვალდებულებები წარმოეშობა თითოეულ პირს საქმიანობის განმახორციელების შედეგად.

პალატა განმარტავს, რომ საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 246-ე მუხლის დისპოზიციიდან გამომდინარე, იმისათვის, რომ დადასტურდეს ცრუმაგიერი მფლობელობის ფაქტი, სავალდებულოა დადგინდეს, რომ მოპასუხეები საერთო ეკონომიური ინტერესების საფუძველზე მოქმედებდნენ გადახდევინების უზრუნველყოფის ღონისძიებისათვის თავის არიდების მიზნით. აღნიშნული გარემოების დადგენის თვალსაზრისით, პრინციპული მნიშვნელობა ენიჭება იმ ფაქტის დადასტურებას, რომ დაფუძნებულ კომპანიას არ გააჩნია რეალური დამოუკიდებლობა, შექმნილია ფორმალურად, სხვა მეწარმე სუბიექტები თუ ფიზიკური პირები მოქმედებენ ერთი და იგივე მიზნით - სამეწარმეო საქმიანობა განხორციელდეს იმგავრად, რომ აქტივი (მატერიალური სიკეთეები) დარჩეს ცალკეულ პირებს, ხოლო ვალდებულებები - დარეგისტრირებულ მეწარმე სუბიექტს, რომელიც ქონების არარსებობის გამო ვერ უზრუნველყოფს დავალიანების დაფარვას. აღნიშნული ფორმით პირებს ეძლევათ შესაძლებლობა განახორციელონ სამეწარმეო საქმიანობა კუთვნილი საგადასახადო ვალდებულების შესრულების გარეშე. ამასთან, პალატას მიაჩნია, რომ ამგვარი მოცემულობის შექმნა შესაძლებელია წინ უსწრებდეს დავალიანების წარმოშობას. გადამხდელი იმ მოლოდინით, რომ წარმოეშება საგადასახადო ვალდებულება მისგან თავის არიდების მიზნით ახორციელებს კონკრეტულ ქმედებებს იქნება ეს აქტივების გარიდება, საწარმოს საქმიანობის დანაწევრება თუ სხვა. საგადასახადო ვალდებულების არსებობის პირობებში, გადასახადის გადამხდელი, ფაქტობრივად, მოკლებულია შესაძლებლობას გაარიდოს აქტივი, ვინაიდან კანონმდებლობა დავალიანების წარმოშობის მომენტიდანვე ითვალისწინებს უზრუნველყოფის ღონისძიების გავრცელებას გადამხდელის სრულ ქონებაზე და როგორც წესი, ამგვარი ღონისძიების გავრცელებას ადგილი აქვს ავტომატურ რეჟიმში. შემოსავლების სამსახურში არსებული გადასახადის გადამხდელთა მონაცემთა ელექტრონული ბაზა უზრუნველყოფს უზრუნველყოფის ღონისძიების გავრცელებას საგადასახადო დავალიანების წარმოშობის მომენტიდანვე. შესაბამისად, პალატას მიაჩნია, რომ ცრუმაგიერი მფლობელობის ნორმა ვრცელდება არამარტო იმ პირთა მიმართ ვინც საგადასახადო ვალდებულებათა

თავის არიდების მიზნით განახორციელეს კონკრეტული ოპერაციები დავალიანების წარმოშობის შემდგომ, არამედ ამ დავალიანების წარმოშობის მომენტამდეც. მოცემულ შემთხვევაში მნიშვნელოვანია გადასახადის გადამხდელის მიზანი - მოქმედებს თუ არა იგი საგადასახადო ვალდებულების გადახდევინებისაგან თავის არიდები მიზნით, იქნება ეს უკვე წარმოშობილი თუ მოსალოდნელი ვალდებულების პირობებში. თუმცა აქვე უნდა აღინიშნოს, რომ მოსალოდნელი საგადასახადო ვალდებულების თავის არიდების შემთხვევებში, საგადასახადო ორგანოს ეკისრება მტკიცების ტვირთი დაადასტუროს, რომ ქონების გარიდების მომენტში გადამხდელმა იცოდა მოსალოდნელი დავალიანების შესახებ და სწორედ მისგან თავის არიდების მიზნით განახორციელა კონკრეტული ოპერაცია.

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

განსახილველ შემთხვევაში პალატა ცალსახად მიიჩნევს, რომ შპს „ბ-----“-ს (ს/ნ 4-----) საგადასახადო დავალიანება დეკლარირებულია და ერიცხება მოგების, ქონების და დამატებითი ღირებულების გადასახადებში. 2017 წლის 31 მარტს წარდგენილი მოგების, 2016 წლის 17 ოქტომბერსა 2016 წლის 15 ნოემბერს წარდგენილი დღგ-ს და 2017 წლის 31 მარტს წარდგენილი ქონების დეკლარაციებით ჯამში დაერიცხა 346 650 ლარი. შპს „ბ-----“-ის (ს/ნ 4-----) 100%-იანი წილის მქონე დამფუძნებელის ს-----ასათვის (პ/ნ0-----) ცნობილი იყო რა 2016 წლის ოქტომბერ - ნოემბრის თვეებში წარსადგენი დღგ-ს, ასევე 2017 წლის 01 აპრილამდე, მოგებისა და ქონების გადასახადების დეკლარაციების წარდგენის შედეგად, მოსალოდნელი საგადასახადო ვალდებულების წარმოშობის შესახებ, 2016 წლის სექტემბრის თვეში საწარმოდან განარიდა 433541 ლარის ღირებულების ქონება კერძოდ, ძირითადი საშუალებების გადაწერა განხორციელდა საგადასახადო დავალიანების წარმოშობამდე რამოდენიმე დღით ადრე და მის შემდგომ, შპს „ბ-----“-ის დამფუძნებლის ს-----ას (პ/ნ0-----) მამაზე, რ-----აზე (პ.ნ. 0-----) (ელ. ზედნადები N 0----- 01.09.2016 და ელ. ზედნადები N 0----- 30.09.2016 წ.).

პალატა ყურადღებას ამახვილებს იმ ფაქტობრივ გარემოებაზე, რომ 2014 წლის 03 ოქტომბრამდე რ-----ა იყო შპს „ბ-----“-ს (ს/ნ 4-----) 80%-იანი წილის მფლობელი, რომელმაც მოგვიანებით უსასყიდლოდ დაუთმო წილი შვილს, ს-----ას. ასევე ყურადსაღებია იმ გარემოებასაც რომ, რ-----ას 2016 წლის სექტემბერსა და ოქტომბრის თვეებში შპს „ბ-----“-დან (ს/ნ 4-----) ხელფასისა და პროცენტის სახით გატანილი აქვს 89381.6 ლარი.

პალატა აქვე ყურადღებას ამახვილებს საქმის სააპელაციო სასამართლოში განხილვის დროს წარმოდგენილ შემოსავლების სამსახურის 2019 წლის 10 ივლისის ცნობაზე, სადაც მითითებულია, რომ შემოსავლების სამსახურის ერთიანი ელექტრონული ბაზის მონაცემების მიხედვით, 2019 წლის 10 ივლისის 12:42 საათის მდგომარეობით რ-----ას ერიცხება სალდირებული ზედმეტობა 159238.07 ლარი.

ასევე სხდომაზე წარმოდგენილი ფინანსთა სამინისტროს შემოსავლების სამსახურის 2019 წლის 11 ივლისის შედარების აქტით დგინდება, რომ შპს „ბ-----“-ს 2019 წლის 11 ივლისის მდგომარეობით ერიცხება გადასახადი 276545.22, ჯარიმა 1113 ლარი, საურავი 137828.88 ლარი.

პალატა საქმეში წარმოდგენილი მტკიცებულებებითა და მხარეთა ახსნა - განარტვებით დადასტურებულად მიიჩნევს, რომ საქართველოს საგადასახადო კოდექსის მე-19 მუხლის მე-2 ნაწილის „თ“ ქვეპუნქტით გათვალისწინებულ პირებს შორის განხორციელებული ოპერაციები ემსახურებოდა გადასახადის გადახდევის უზრუნველყოფის ღონისძიებებისაგან თავის არიდებას.

პალატის მოსაზრებით, ზემოაღნიშნული ქმედებები ცალსახად მიზნად ისახავდა შემოსავლების სამსახურის მიერ დანიშნული შპს „ბ-----“-ის საქმიანობის საგადასახადო შემოწმების შედეგად მოსალოდნელი საგადასახადო ვალდებულების გადახდევის უზრუნველყოფის ღონისძიებისაგან თავის არიდებას. მოპასუხე პირთა შორის არსებულმა განსაკუთრებულმა ურთიერთობამ მოახდინა გავლენა მასზედ, რომ განხორციელებინათ საგადასახადო ვალდებულების გადახდევის უზრუნველყოფის ღონისძიებისაგან თავის არიდება. პალატა განმარტავს, რომ კანონით ნებადართული ქმედების განხორციელებაც კი თუკი იგი ისახავს კანონსაწინააღმდეგო მიზანს - გადასახადებისაგან თავის არიდებას, წარმოადგენს პირთა ცრუმაგიერ მფლობელად აღიარების წინაპირობას. სააპელაციო პალატის მოსაზრებით საგადასახადო ორგანომ დაძლია მასზედ დაკისრებული მტკიცების ტვირთი.

ყოველივე ზემოაღნიშნული სააპელაციო სასამართლოს აძლევს საფუძველს გაიზიაროს აპელანტის პოზიცია შპს „ბ-----“-ის, ს-----ას, რ-----ას ცრუმაგიერ პირებად ცნობის შესახებ. სააპელაციო სასამართლო მიიჩნევს, რომ უნდა გაუქმდეს გასაჩივრებული თბილისის საქალაქო სასამართლოს

ადმინისტრაციულ საქმეთა კოლეგიის 2018 წლის 22 მარტის გადაწყვეტილება და უნდა დაკმაყოფილდეს სსიპ შემოსავლების სამსახურის როგორც სააპელაციო საჩივარი, ასევე სარჩელი.

5. საპროცესო ხარჯები:

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

IV ს ა რ ე ზ ო ლ უ ც ი ო ნ ა წ ი ლ ი:

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

სააპელაციო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატამ

გ ა დ ა წ ყ ვ ი ტ ა :

1. სსიპ შემოსავლების სამსახურის სააპელაციო საჩივარი დაკმაყოფილდეს.
2. გაუქმდეს თბილისის საქალაქო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა კოლეგიის 2018 წლის 22 მარტის გადაწყვეტილება.
3. სსიპ შემოსავლების სამსახურის სააპელაციო საჩივარი დაკმაყოფილდეს.
4. შპს „ბ-----“, ს-----ა, რ-----ა ცნობილი იქნენ ერთმანეთის ცრუმადგენ პირებად.
5. გადაწყვეტილება შეიძლება გასაჩივრდეს საკასაციო საჩივრით საქართველოს უზენაესი სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატაში (თბილისი, ძმები ზუბალაშვილების ქ. N32) თბილისის სააპელაციო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატის მეშვეობით (თბილისი, გრ. რობაქიძის გამზ. N7ა) მხარეთათვის დასაბუთებული გადაწყვეტილების ასლის ჩაბარებიდან 21 (ოცდაერთი) დღის ვადაში.

თავმჯდომარე :

გიორგი

გოგიაშვილი

მოსამართლეები :

ილონა თოდუა

შოთა გეჭაძე