



გ ა ნ ჩ ი ნ ე ბ ა
საქართველოს სახელით

23 მაისი, 2019 წელი
თბილისი

თბილისის სააპელაციო სასამართლო
ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატა

თავმჯდომარე - გელა ბადრიაშვილი

მოსამართლეები: ნინო ქადაგიძე

მარიამ ცისკაძე

სხდომის მდივანი - ნინო პაპინაშვილი

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

მოწინააღმდეგე მხარეები (მოპასუხეები) – შოთა ნ-----ე, ელდარ ე-----რი,
ფ/პ სალომე ე-----რი, შპს „D- Group“, შპს „O--- Group“

დავის საგანი – ცრუმაგიერ პირებად აღიარება

გასაჩივრებული გადაწყვეტილება – თბილისის საქალაქო სასამართლოს
ადმინისტრაციულ საქმეთა კოლეგიის 2018 წლის 25 ოქტომბრის
გადაწყვეტილება

სასარჩელო მოთხოვნა:

ერთიმეორის ცრუმაგიერ პირებად იქნენ აღიარებული ი.მ. ელდარ ე-----რი
(ნ-----), შპს „D- Group“ (ს/ნ 4-----), ფ/პ სალომე ე-----რი (ნ-----), შპს „O---
Group“ (4-----) და ფ/პ შოთა ნ-----ე (პ/ნ 0-----).

გასაჩივრებული გადაწყვეტილების დასკვნებზე მითითება
გასაჩივრებული გადაწყვეტილების სარეზოლუციო ნაწილი

თბილისის საქალაქო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა კოლეგიის 2018 წლის 25 ოქტომბრის გადაწყვეტილებით, მოსარჩელე სსიპ შემოსავლების სამსახურის სარჩელი, მოპასუხეების - ელდარ ე-----რის (6-----), შპს „D-Group“-ის (ს/ნ 4-----), ფ/პ სალომე ე-----რის (6-----), შპს „O--- Group“-ის (4-----) და ფ/პ შოთა ნ-----ეს (პ/ნ 0-----) ერთიმეორის ცრუმაგიერ პირებად აღიარების თაობაზე არ დაკმაყოფილდა.

დასკვნები ფაქტობრივ გარემოებებთან დაკავშირებით

მეწარმეთა და არასამეწარმეო (არაკომერციული) იურიდიული პირების რეესტრიდან ამონაწერის თანახმად (მომზადების თარიღი 30/12/2010წ), ინდივიდუალური მეწარმე ელდარ ე-----რის სახელმწიფო რეგისტრაციის თარიღია 21/09/1998 წელი.

მეწარმეთა და არასამეწარმეო (არაკომერციული) იურიდიული პირების რეესტრიდან ამონაწერის თანახმად (მომზადების თარიღი 02/06/2016), შპს „D- Group“-ის (4-----) სახელმწიფო რეგისტრაციის თარიღია 12.04.2013 წელი, 100% წილი მესაკუთრე - სალომე ე-----რი (პ/ნ 6-----), დირექტორი 12.04.2013 წლის მდგომარეობით სალომე ე-----რი, 02/06.2016 წლის მდგომარეობით - ელდარ ე-----რი (პ/ნ 6-----). ყადაღა/აკრძალვა რეგისტრირებული არ არის. საგადასახადო გირავნობა/იპოთეკის უფლება რეგისტრირებულია 17/03/2016 წელს, შპს „D- Group“-ის მთელ ქონებაზე. საფუძველი: შეტყობინება N0064708, 17.03.2016წ. შემოსავლების სამსახური.

საქართველოს იუსტიციის სამინისტროს საჯარო რეესტრის ეროვნული სააგენტოს 2016 წლის 10 აგვისტოს N----- წერილის თანახმად, საჯარო რეესტრის ეროვნული სააგენტოს მონაცემებით, სალომე ე-----რი (პ/ნ 6-----) რეგისტრირებულია შეზღუდული პასუხისმგებლობის საზოგადოება „D- Group“-ის (ს/ნ 4-----) კაპიტალში 100%-ანი წილის მესაკუთრედ (იხ. ტ.1. ს.ფ. 33-35).

მეწარმეთა და არასამეწარმეო (არაკომერციული) იურიდიული პირების რეესტრიდან ამონაწერის თანახმად (მომზადების თარიღი 12/04/2013), შპს „O--- Group“-ის (4-----) სახელმწიფო რეგისტრაციის თარიღია 12.04.2013 წელი, 100% წილის მფლობელი, პარტნიორი და დირექტორია შოთა ნ-----ე (პ/ნ 0-----). ყადაღა/აკრძალვა, საგადასახადო გირავნობა/იპოთეკის უფლება რეგისტრირებული არ არის.

საქართველოს იუსტიციის სამინისტროს საჯარო რეესტრის ეროვნული სააგენტოს 2016 წლის 10 აგვისტოს N----- წერილის თანახმად, საჯარო რეესტრის ეროვნული სააგენტოს მონაცემებით, შოთა ნ-----ე (პ/ნ 0-----) რეგისტრირებულია შეზღუდული პასუხისმგებლობის საზოგადოება „O--- Group“-ის (ს/ნ 4-----) კაპიტალში 100%-ანი წილის მესაკუთრედ (იხ. ტ.1. ს.ფ. 24, 37-38);

სსიპ შემოსავლების სამსახურის 2016 წლის 29 ივნისის N----- ბრძანების - ქონებაზე ყადაღის დადების შესახებ - თანახმად, ყადაღა დაედო ელდარ ე----- რის (ს/ნ 6-----) საკუთრებაში არსებულ ან/და ბალანსზე რიცხულ ნებისმიერ ქონებას. განიმარტა გასაჩივრების წესი და ვადა (იხ. ს.ფ. 18).

თბილისის საქალაქო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა კოლეგიის 2016 წლის 18 ოქტომბრის განჩინებით მოსარჩელე სსიპ შემოსავლების სამსახურის შუამდგომლობა სარჩელის უზრუნველყოფის ღონისძიების გამოყენების შესახებ არ დაკმაყოფილდა.

ამავე სასამართლოს 2016 წლის 24 ოქტომბრის განჩინებით, თბილისის საქალაქო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა კოლეგიის 2016 წლის 18 ოქტომბრის განჩინების გაუქმების თაობაზე სსიპ შემოსავლების სამსახურის საჩივარი არ დაკმაყოფილდა. საჩივარი საქმის მასალებთან ერთად გადაეგზავნა თბილისის სააპელაციო სასამართლოს.

თბილისის სააპელაციო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატის 2017 წლის 28 თებერვლის განჩინებით, 1) სსიპ შემოსავლების სამსახურის საჩივარი დაკმაყოფილდა. 2) გაუქმდა თბილისის საქალაქო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა კოლეგიის 2016 წლის 18 ოქტომბრის და 2016 წლის 28 ოქტომბრის განჩინებები. 3) ყადაღა დაედო შოთა ნ-----ის (პ/ნ 0-----) ქონებას: 1. უძრავი ქონება: მისამართი: თბილისი, ვ-----ის მეურნეობა, საკადასტრო კოდი: N8-----; ნაკვეთის წინა ნომერი: 8-----; დაზუსტებული ფართობი 900 კვ.მ. 2. უძრავი ქონება: მისამართი: თბილისი, ვ----- ქუჩა N72 ქალაქი თბილისი, ქუჩა ც-----ი N70, საკადასტრო კოდი: N0-----. სალომე ე-----რის ქონება: 1) 100%-იანი წილი შპს „D- Group“-ში. გაიცა სააღსრულებო ფურცელი (იხ. ტ.1. ს.ფ. 48-51; 61-62, 70-79, 103).

საქმეში წარმოდგენილი შემოსავლების სამსახურის შედარების აქტის მიხედვით, (02.01.2016-16.09.2016) 2016 წლის 15 სექტემბრის მდგომარეობით, ელდარ ე-----რის (პ/ნ 6-----) აღიარებული საგადასახადო დავალიანება შეადგენს ძირითადი -34324.96 ლარი; ჯარიმა - 27680 ლარი; საურავი - 4289.66 ლარი.

საქმეში წარმოდგენილი შემოსავლების სამსახურის შედარების აქტის მიხედვით, (01.01.2018-18.10.2018) 2018 წლის 17 ოქტომბრის მდგომარეობით, ელდარ ე-----რის (პ/ნ 6-----) აღიარებული საგადასახადო დავალიანება შეადგენს ძირითადი -34324.96 ლარი; ჯარიმა - 27680 ლარი; საურავი - 17367.5 ლარი. დამატებით დარიცხული თანხები, რომელიც არ არის აღიარებული - 90665.81 ლარი (იხ. ტ.1. ს.ფ. 28, 338).

საქმეში წარმოდგენილია საქართველოს შინაგან საქმეთა სამინისტროს 2017 წლის 10 მარტის ცნობა, რომელის თანახმადაც, შოთა ვარლამის ძე ნ-----ე (პირადი N0-----) 1999 წლის 5 აგვისტოდან 2004 წლის 29 დეკემბრამდე ნამდვილად მსახურობდა საქართველოს სახელმწიფო უშიშროების სამინისტროში, ხოლო 2005 წლის 1 იანვრიდან 2012 წლის 20 ივნისამდე საქართველოს შინაგან საქმეთა სამინისტროში. აქედან, 2005 წლის 1 იანვრიდან 2006 წლის 15 მარტამდე დაკავებული ჰქონდა: სსიპ - სპეციალური მომზადების ცენტრში - იურისტის თანამდებობა, 2006 წლის 15 მარტიდან 2007 წლის 19 მარტამდე სსიპ - საქართველოს შსს აკადემიის საკადრო და სამართლებრივი უზრუნველყოფის სამსახურის უფროსის თანამდებობა, 2007 წლის 19 მარტიდან 2007 წლის 18 სექტემბრამდე სსიპ- შსს აკადემიის ადმინისტრაციის უფროსის თანამდებობა, ხოლო 2007 წლის 18 სექტემბრიდან 2012 წლის 20 ივნისამდე სსიპ საქართველოს შსს აკადემიაში პრორექტორის თანამდებობა. შოთა ნ-----ე დათხოვნილია 2012 წლის 20 ივნისიდან საქართველოს სამხედრო ძალების თადარიგში „საქართველოს შსს ორგანოებში სამსახურის გავლის წესის შესახებ“ დებულების 67-ე მუხლის „ე“ პუნქტით (სხვა სამსახურში, უწყებაში, სამინისტროში გადასვლასთან დაკავშირებით), სპეციალური წოდებით „პოლიციის ვიცე-პოლკოვნიკი“.

საქმეში წარმოდგენილია შპს „კავკასიის უნივერსიტეტი-ს“ 16.04.2018 წლის ცნობა, რომლის თანახმადაც შოთა ნ-----ე (პირადი ნომერი: 0-----) 08.01.2015 წლიდან არის კავკასიის უნივერსიტეტის კავკასიის ტექნოლოგიების სკოლის დეკანი (იხ. ს.ფ. 145-146);

2014 წლის 20 ივნისს, ელდარ ე-----რსა და სს „ბანკი კონსტანტა-ს“ შორის დაიდო საკრედიტო ხელშეკრულება, რომლის თანახმად, ელდარ ე-----რმა სესხის სახით აიღო 35 000 აშშ დოლარი.

2015 წლის 17 აპრილს, ელდარ ე-----რსა და სს „პროგრედიტ ბანკი-ს“ შორის დაიდო საკრედიტო ხელშეკრულება N-----, რომლითაც ელდარ ე-----რმა სესხის სახით აიღო 85 000 ლარი.

2015 წლის 22 ოქტომბრის სესხისა და იპოთეკის ხელშეკრულების თანახმად, შოთა ნ-----ესა და ეკატერინე კორაშვილს შორის გაფორმდა ხელშეკრულება, კერძოდ შოთა ნ-----ემ ეკატერინე კორაშვილისგან ისესხა 32 000 აშშ დოლარი, რომლის უზრუნველსაყოფადაც იპოთეკით დაიტვირთა შპს „სამშენებლო კომპანია მერკური ჯგუფი“-ს კუთვნილი უძრავი ქონება.

2016 წლის 30 სექტემბრის სესხისა და იპოთეკის ხელშეკრულების თანახმად, გოჩა ა-----ას, როგორც ი--- ნ-----ავას წარმომადგენელსა და შოთა ნ-----ეს შორის დაიდო ხელშეკრულება, რომლის შესაბამისადაც სულ სესხისა და ექვსი თვის სარგებელმა შეადგინა 49 450 დოლარი.(იხ. ტ.1. ს.ფ. 151-158, 163-170);

ამონაწერი საჯარო რეესტრიდან - მიწის (უძრავი) ქონების საკადასტრო კოდი N0----- (მომზადების თარიღი 09.11.2015 წელი) - თანახმად, უძრავ ქონებაზე, მდებარე ქალაქ თბილისი, თ---, XI მ/რ, კვარტალი II, სასტუმრო „ა--- ---სთან შპს „დ-----ი-ს“ მიმდებარედ შპს „D- Group-მა“ (ს/ნ 4-----) გააფორმა იჯარის ხელშეკრულება მესაკუთრე რომან საჯაიასთან, N1 შენობა-ნაგებობაზე (კომერციული ფართი: 64კვ.მ.; საზაფხულო ფართი 2.1.კვ.მ. სარდაფი 87.4. კვ.მ) საბოლოო თარიღი 21.12.2019 წელი (ტ.1. იხ.ს.ფ. 32-33).

საქმეში წარმოდგენილი 15.01.2016 წლის საგადასახადო ანგარიშ-ფაქტურის თანახმად, შპს „O--- Group“ (ს/ნ 4-----) ი/მ ელდარ ე-----რისგან შეიძინა 3 დახლ-მაცივარი, საერთო ღირებულებით - 4500 ლარი (686.44ლ. დღგ-ს ჩათვლით). დადასტურების თარიღი: 15.01.2016 წელი.

საქმეში წარმოდგენილი 13.11.2015 წლის საგადასახადო ანგარიშ-ფაქტურის თანახმად, შპს „D- Group“ (ს/ნ 4-----) ი/მ ელდარ ე-----რისგან შეიძინა საქონელი, საერთო ღირებულებით -21 508.47 ლარი (3.280/95ლარის დღგ-ს ჩათვლით). დადასტურების თარიღი: 20.12.2015 წელი (იხ.ტ.1. ს.ფ. 46-47).

დასკვნები სამართლებრივ გარემოებებთან დაკავშირებით:

პირველი ინსტანციის სასამართლოს მითითებით, საქმის მასალებით დასტურდება და მხარეებიც სადავოდ არ ხდიან იმ ფაქტობრივ გარემოებებს, რომ მოპასუხე ელდარ ე-----რი რეგისტრირებულია ინდივიდუალურ მეწარმედ 21.09.1998 წლიდან (სახელმწიფო რეგისტრაციის N/-----). ამასთან, ელდარ ე-----რი არის მოპასუხე სალომე ე-----რის მამა, მოპასუხე შოთა ნ-----ის (სალომე ე-----რის მეუღლე) სიმამრი და შპს „D- Group-ის“ (ს/ნ 4-----) დირექტორი 02.06.2016 წლის მონაცემებით. სალომე ე-----რი არის შპს „D- Group-ის“ დამფუძნებელი (სახელმწიფო რეგისტრაციის თარიღი 12/04/2013წ.), 100% წილის მფლობელი. დირექტორი (12/04/2013 წლის მონაცემებით.) მოპასუხე შოთა ნ-----ე არის მოპასუხე სალომე ე-----რის მეუღლე, მოპასუხე ელდარ ე-----რის სიძე (ქალიშვილის მეუღლე) და შპს „O--- Group-ის“ (4-----) (სახელმწიფო რეგისტრაციის თარიღი 12/04/2013წ) დამფუძნებელი, 100% წილის მფლობელი და დირექტორი.

სასამართლომ ყურადღება გაამახვილა იმ ფაქტობრივ გარემოებაზე, რომ ინდივიდუალურ მეწარმე ელდარ ე-----რის საგადასახადო შემოწმება და სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობების ინვენტარიზაცია ჩატარდა საგადასახადო მონიტორინგის დეპარტამენტის 2016 წლის 04 მარტის N5--- ბრძანებით. შემოწმების შედეგად გადასახადის გადამხდელს წარედგინა 01.04.2016 წლის „საგადასახადო მოთხოვნა.“ სსიპ შემოსავლების სამსხურის 2016 წლის 29 ივნისის N----- ბრძანებით ყადაღა დაედო ელდარ ე-----რის (ს/ნ 6-----) საკუთრებაში არსებულ ან/და ბალანსზე რიცხულ ნებისმიერ ქონებას. ი/მ ელდარ ე-----რის საკონტროლო სალარო აპარატის ფისკალური

მეხსიერების მონაცემებით, ი/მ ელდარ ე-----რმა საქმიანობა შეწყვიტა 2015 წლის ნოემბერში. შპს „D- Group-მა“ 13.11.2015 წელს შეიძინა ელდარ ე-----რისაგან საქონელი, ხოლო შპს „O--- Group-მა“ ს/ნ 4-----) ი/მ ელდარ ე-----რისგან შეიძინა საქონელი 15.01.2016 წელს. შპს „D- Group“ საქმიანობას ეწეოდა ელდარ ეუმხვარის მიერ იჯარით აღებული ფართის ნაწილში.

პირველი ინსტანციის სასამართლოს მითითებით, საქმის მასალებით დადასტურებულია, რომ გადასახადის გადამხდელმა ი/მ ელდარ ე-----რმა საკუთრებაში არსებული ინვენტარის გაასხვისა 13.11.2015 წელს შპს „D- Group-ზე“, ხოლო შპს „O--- Group-ზე“ 15.01.2016 წელს, ხოლო ი/მ ელდარ ე-----რის საგადასახადო შემოწმება/ინვენტარიზაცია განხორციელდა 2016 წლის 04 მარტის N5--- ბრძანების საფუძველზე. შემოწმების შედეგად, ინდ. მეწარმეს საგადასახადო მოთხოვნა წარედგინა 01.04.2016 წელს.

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

სასამართლოს მოსაზრებით, ის გარემოება, რომ ი/მ ელდარ ე-----რმა არ წარადგინა დეკლარაციები, ამასთან, ელდარ ე-----რი, სალომე ე-----რი, შოთა ნ-----ე, საგადასახადო კოდექსის მოთხოვნათა შესაბამისად, წარმოადგენენ ნათესავებს, ხოლო ელდარ ე-----რი, სალომე ე-----რი, შოთა ნ-----ე, შპს „D- Group“, შპს „O--- Group“ საგადასახადო კოდექსის მოთხოვნათა შესაბამისად, წარმოადგენენ განსაკუთრებულ ურთიერთობებში მყოფ პირებს, არ ქმნის ფაქტობრივ და სამართლებრივ საფუძველს ამ პირების ცრუმაგიერ პირებად აღიარებისათვის, რამდენადაც ცრუმაგიერ პირებად აღიარება გავლენას ახდენს ამ პირების მიერ განხორციელებული ეკონომიკური საქმიანობის საგადასახადო რეგულირებაზე (მათი დაბეგვრა მოხდება საერთო ეკონომიკური პირობების გათვალისწინებით და არა იმ პირობების გათვალისწინებით, რაც დადგენილია მოქმედი კანონმდებლობით). ამასთანავე ცრუმაგიერ პირებად აღიარებისათვის სახეზე უნდა იყოს გადასახადის გადამხდელის განსხვავების შეუძლებლობა იმ სხვა პირისაგან, რომელსაც იგი იყენებს გადასახადის გადახდევინების უზრუნველყოფის ღონისძიებისათვის თავის არიდების მიზნით, ხოლო ის გარემოება, რომ გადასახადის გადამხდელი გადასახადის გადახდევინების უზრუნველყოფის ღონისძიებისათვის თავის არიდების მიზნით, ისეთ კავშირში შედის სხვა პირთან, ისე რომ პრაქტიკულად შეუძლებელია მათი განსხვავება, უნდა

დასტურდებოდეს მთელი რიგი ფაქტობრივი გარემოებებით, რაც განსახილველ შემთხვევაში საქმის მასალებით არ დასტურდება.

სსიპ შემოსავლების სამსახურის სააპელაციო საჩივრის საფუძვლები:

ფაქტობრივი და სამართლებრივი საფუძვლები:

სააპელაციო საჩივრის თანახმად, ი/მ „ელდარ ე-----რის“ სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობების ინვენტარიზაცია ჩატარდა საგადასახადო მონიტორინგის დეპარტამენტის 2016 წლის 04 მარტის N5--- ბრძანების საფუძველზე, რის შედეგადაც გამოვლინდა დანაკლისი საბაზრო ფასებით 256 091,99 ლარი, რაც დაექვემდებარა საგადასახადო სანქციას თანხით 25 609.2 ლარი, რაზედაც გაეგზავნა „საგადასახადო მოთხოვნა“. საკონტროლო სალარო აპარატის ფისკალური მექანიზმების მონაცემების შესაბამისად ელდარ ე-----რის საქმიანობა შეწყვიტა 2015 წლის ნოემბერში. 2015 წლის პირველი იანვრიდან 2016 წლის სექტემბრამდე ელდარ ე-----რის ბიუჯეტში თანხა არ გადაუხდია, მიუხედავად იმისა, რომ სალარო აპარატის ბრუნვა ამავე პერიოდში შეადგენს 550 000 ლარს. საქმიანობის შეწყვეტის შემდგომ პერიოდში გადამხდელმა მოახდინა მის სახელზე რიცხული ძირითადი საშუალებების მიწოდება ურთიერთდამოკიდებულ საწარმოებზე. კერძოდ, 2015 წლის ნოემბრის თვეში ელდარ ე-----რმა 21 508.87 ლარის ღირებულების ძირითადი საშუალებები მიაწოდა შპს „D- Group“-ს (ს/ნ 4-----), რომლის დირექტორი არის თავად, ხოლო 100%-იანი წილის მფლობელი - მისი შვილი სალომე ე-----რია (პ/ნ 6-----). აღნიშნული ოპერაცია ელდარ ე-----რმა არ დაადეკლარირა, ხოლო შპს „D- Group“-მა (ს/ნ 4-----) შესაბამისად შეიმცირა გადასახდელი თანხა (ჩაითვალა დღგ). ი.მ. „ელდარ ე-----რი“ და „D- Group“ (ს/ნ 4-----) ფუნქციონირებდნენ ერთსა და იგივე მისამართზე: ქალაქი თბილისი, დასახლება თ-----, მიკრო/რაიონი XI, კვარტალი II, სასტუმრო „ა-----სთან“ შპს „დ-----ი-ს“ (ს/ნ 0-----), სადაც ელდარ ე-----რის მიერ ფაქტობრივი საქმიანობის შეწყვეტის შემდეგ იჯარის ხელშეკრულება გააფორმა შპს „D- Group“-მა 2015 წლის 09 ნოემბერს. ანალოგიურად, 2016 წლის იანვრის თვეში 4500 ლარის ღირებულების ძირითადი საშუალებები მიაწოდა შპს „O--- Group“-ს (ს/ნ 4-----), სადაც დირექტორი და 100%-იანი წილის მფლობელია ელდარ ე-----რის სიძე, შვილის - სალომე ე-----რის მეუღლე, შოთა ნ-----ე. ელდარ ე-----რის მიერ არ მომხდარა არც ამ ოპერაციის დაბეგვრა (არ წარადგინა დეკლარაცია). 2016 წლის 29 ივნისს ქონებაზე ყადაღის დადების შესახებ N----- ბრძანების საფუძველზე ყადაღა დაედო ი/მ ელდარ ე-----რის (პ/ნ 6-----) მთელ ქონებას აღიარებული საგადასახადო დავალიანების უზრუნველყოფის მიზნით. გადასახადის გადამხდელის მიერ მოწოდებული და მარეგისტრირებული ორგანოებიდან მიღებული ინფორმაციით, ელდარ ე-----რის (ს/ნ 6-----) საკუთრებაში გააჩნია მხოლოდ ერთი ერთეული ცეცხლსასროლი IZH 27-E და 1986 წელს გამოშვებული M-2140, სედანი, რაც

არ არის საკმარისი საგადასახადო დავალიანების უზრუნველსაყოფად.

აპელანტის მითითებით, საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 246-ე მუხლის პირველი ნაწილის მიხედვით, თუ სასამართლო დაადგენს, რომ პრაქტიკულად შეუძლებელია გადასახადის გადამხდელის განსხვავება სხვა პირისაგან და ეს პირი გამოყენებულია გადასახადის გადახდევენების ღონისძიებებისათვის თავის არიდების მიზნით, ითვლება რომ აღნიშნული პირები არიან ერთმანეთის ცრუმაგიერი პირები. საგადასახადო კოდექსის მოცემული ნორმა ითვალისწინებს ორი წინაპირობის კუმულაციურად არსებობას, კერძოდ 1) პრაქტიკულად შეუძლებელია გადასახადის გადამხდელის განსხვავება სხვა პირისგან; 2) ეს პირი გამოყენებულია გადასახადის გადახდევენების უზრუნველყოფის ღონისძიებებისაგან თავის არიდების მიზნით.

სააპელაციო საჩივრის თანახმად, სხვა პირის გამოყენებით უზრუნველყოფის ღონისძიებებისაგან თავის არიდების ფორმებია:

- 1) კომპანიის არასაკმარისი კაპიტალიზაცია - კომპანიას არ გააჩნია საწესდებო კაპიტალი, რაც აუცილებელია საქმიანობის განსახორციელებლად, ანუ კომპანიას არ გააჩნია საკმარისი საწესდებო კაპიტალი მოსალოდნელი მოთხოვნების უზრუნველსაყოფად.
- 2) კომპანიასა და დამფუძნებელს (პარტნიორს), სხვა პირებს შორის დადებულ გარიგებებს არ გააჩნიათ გარიგების ისეთი ხასიათი, რომელიც ჩვეულებრივ პირობებში დადებულ იქნებოდა ორ დამოუკიდებელ პირს შორის და აღნიშნული განპირობებულია უზრუნველყოფის ღონისძიებებისაგან თავის არიდების მიზნით;

აპელანტის მითითებით, ჩამოთვლილი ფაქტობრივი გარემოებები არ არის ამომწურავი და ისინი არ გამოიყენება კუმულაციურლად, მთავარია სასამართლო რომელიმე ერთ-ერთი გარემოების (ან სხვა გარემოების) არსებობისას დარწმუნდეს, რომ სახეზე არის ფაქტობრივი გარემოება, რომელიც ადასტურებს, რომ პირი გამოყენებულია გადასახადის გადახდევენების უზრუნველყოფის ღონისძიებებისათვის თავის არიდების მიზნით.

სსიპ შემოსავლების სამსახური მიიჩნევს, რომ საგადასახადო მიზნებისათვის შოთა ნ-----ე, ელდარ ე-----რი, ფ/პ სალომე ე-----რი, შპს „D- Group“, შპს „O--- Group“ ზემოაღნიშნული ოპერაციის ფარგლებში სსკ 246-ე მუხლის შესაბამისად, წარმოადგენენ ერთმანეთის ცრუმაგიერ პირებს. მათი ქმედება მიმართული იყო საწარმოდან ფულადი სახსრების გატანის გზით ელდარ ე-----რის კუთვნილი საგადასახადო ვალდებულებების შეუსრულებლობისაკენ და გადასახადის გადახდევენების ღონისძიებებისაგან თავის არიდებისაკენ.

აპელანტის მითითებით, სასამართლოს მიერ მოპასუხე პირთა ცრუმაგიერ პირებად ცნობა მნიშვნელოვანია, ვინაიდან მოხდება ხსენებული

ურთიერთდამოკიდებული პირების საგადასახადო ვალდებულებების სწორად განსაზღვრა და გადასახადის გადახდევინების უზრუნველყოფის ღონისძიებების გამოყენება იმ პირების ქონებაზეც, რომლებიც პასუხისმგებელნი არიან ელდარ ე-----რის საგადასახადო ვალდებულების შესრულებაზე.

III ს ა მ ო ტ ი ვ ა ც ი ო ნ ა წ ი ლ ი

გასაჩივრებული გადაწყვეტილების უცვლელად დატოვების დასაბუთება

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

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

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

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

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

დასაბუთების თვალსაზრისით სააპელაციო სასამართლო შემოიფარგლება

გასაჩივრებული გადაწყვეტილების სამოტივაციო ნაწილზე მითითებით და დამატებით აღნიშნავს შემდეგს:

სააპელაციო პალატის შეფასებით, სარჩელის საფუძვლად მითითებული ფაქტობრივი გარემოებების სამართლებრივი კვალიფიკაცია არ ქმნის საფუძველს იმისათვის, რომ მოპასუხეები: შოთა ნ-----ე, ელდარ ე-----რი, ფ/პ სალომე ე-----რი, შპს „D- Group“, შპს „O--- Group“ საგადასახადო კოდექსის 246-ე მუხლის საფუძველზე სასამართლოს მიერ აღიარებულნი იქნან ერთიმეორის ცრუმაგიერ პირებად.

სააპელაციო პალატა განმარტავს, რომ ცრუმაგიერ პირებად აღიარებას 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. იმავე მუხლის მეორე ნაწილის მიხედვით კი, გადასახადის გადამხდელის აღიარებული საგადასახადო დავალიანების გადახდევინების მიზნით, საგადასახადო ორგანოს უფლება აქვს, ცრუმაგიერი პირის მიმართ განახორციელოს საგადასახადო დავალიანების გადახდევინების უზრუნველყოფის ღონისძიებები.

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

სააპელაციო პალატა განმარტავს, რომ პირთა ცრუმაგიერად ცნობა წარმოადგენს საგადასახადო დავალიანების გადახდევინებისათვის უზრუნველყოფის ღონისძიების გამოყენების ერთ-ერთ მნიშვნელოვან ინსტრუმენტს. აღიარებითი სარჩელის დაკმაყოფილების პირობებში საგადასახადო ორგანოს წარმოეშობა 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. კონსტიტუციის 21-ე მუხლი (სადავო პერიოდში მოქმედი რედაქციით) წარმოადგენს საკუთრების უფლების დაცვის გარანტს, ისევე როგორც 94-ე მუხლი ადგენს გადასახადთა გადახდის გარდუვალობას. მოცემული დავის მნიშვნელობა განსაკუთრებულია, ვინაიდან გადაწყვეტილების შედეგით არ უნდა მოხდეს ბალანსის დარღვევა როგორც საჯარო და კერძო ინტერესებს შორის, ისე 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.

სააპელაციო 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 გადამხდელის სურვილთან/მიზანთან თავი აარიდოს გადასახადის გადახდევინების ღონისძიებას. სწორედ პირთა ცრუმაგიერად ცნობის ბედს განსაზღვრავს გადამხდელის მიზნის დადგენა. 246-ე მუხლის დეფინიციაც აქცენტს აკეთებს გადამხდელის მიზანზე. თუ გადამხდელი სხვა პირთან ერთად მოქმედებს იმ მიზნით, რომ შექმნას იმგვარი ფაქტობრივი თუ სამართლებრივი მოცემულობა, რომ შეუძლებელი გახდეს საგადასახადო დავალიანებაზე უზრუნველყოფის ღონისძიების გამოყენება, ისინი აკმაყოფილებენ ცრუმაგიერად ცნობის წინაპირობებს.

სააპელაციო პალატა აღნიშნავს, რომ როგორც საქმის მასალებით დასტურდება, მოპასუხე ელდარ ე-----რი ინდივიდუალურ მეწარმედ რეგისტრირებულია 21.09.1998 წლიდან (სახელმწიფო რეგისტრაციის N/-----). ამასთან, ელდარ ე-----რი არის მოპასუხე სალომე ე-----რის მამა, მოპასუხე შოთა ნ-----ის (სალომე ე-----რის მეუღლე) სიმამრი და შპს „D- Group-ის“ (ს/ნ 4-----) დირექტორი 02.06.2016 წლის მონაცემებით. სალომე ე-----რი არის შპს „D- Group-ის“ დამფუძნებელი (სახელმწიფო რეგისტრაციის თარიღი 12/04/2013წ.), 100% წილის მფლობელი. დირექტორი (12/04/2013 წლის მონაცემებით). მოპასუხე შოთა ნ-----ე არის მოპასუხე სალომე ე-----რის მეუღლე, მოპასუხე ელდარ ე-----რის სიძე (ქალიშვილის მეუღლე) და შპს „O--- Group-ის“ (4-----)

(სახელმწიფო რეგისტრაციის თარიღი 12/04/2013წ) დამფუძნებელი, 100% წილის მფლობელი და დირექტორი.

საქმის მასალებით დადასტურებულია, რომ ინდივიდუალურ მეწარმე ელდარ ე-----რის საგადასახადო შემოწმება და სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობების ინვენტარიზაცია ჩატარდა **საგადასახადო მონიტორინგის დეპარტამენტის 2016 წლის 04 მარტის N5--- ბრძანებით**. შემოწმების შედეგად გადასახადის გადამხდელს **წარედგინა 01.04.2016 წლის „საგადასახადო მოთხოვნა“**. სსიპ შემოსავლების სამსახურის **2016 წლის 29 ივნისის N----- ბრძანებით** ყადაღა დაედო ელდარ ე-----რის (ს/ნ 6-----) საკუთრებაში არსებულ ან/და ბალანსზე რიცხულ ნებისმიერ ქონებას. ი/მ ელდარ ე-----რის საკონტროლო საღარო აპარატის ფისკალური მექანიზმების მონაცემებით, **ი/მ ელდარ ე-----რმა საქმიანობა შეწყვიტა 2015 წლის ნოემბერში**. შპს „D- Group-მა“ **13.11.2015 წელს შეიძინა ელდარ ე-----რისაგან საქონელი**, ხოლო **შპს „O--- Group-მა (ს/ნ 4-----) ი/მ ელდარ ე-----რისგან შეიძინა საქონელი 15.01.2016წელს**. შპს „D- Group“ საქმიანობას ეწეოდა ელდარ ე-----რის მიერ იჯარით აღებულ ფართის ნაწილში. ამდენად, ი.მ. ელდარ ე-----რის მიერ ინვენტარის გასხვისება წინ უსწრებდა ელდარ ე-----რის საგადასახადო შემოწმება/ინვენტარიზაციას და მის ქონებაზე ყადაღის დადებას.

საგულისხმოა ის გარემოებაც, რომ შპს „D- Group“ დაფუძნდა 2013 წლის 12 აპრილს და 2016 წლის 02 ივნისამდე აღნიშნული შპს დირექტორი და 100%-იანი წილის მფლობელი იყო სალომე ე-----რი. ამდენად, შპს „D- Group“-ზე ინვენტარის გასხვისების დროს ელდარ ე-----რი აღნიშნული შპს-ს დირექტორს არ წარმოადგენდა.

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

სააპელაციო სასამართლო ყურადღებას მიაქცევს საქმეში წარმოდგენილ სააპელაციო საჩივარს და პრინციპულად მიიჩნევს იმ გარემოებაზე ხაზგასმას, რომ სააპელაციო საჩივარში ადმინისტრაციული ორგანო მიუთითებს იმ კრიტერიუმებს, რომელიც გავრცელებული კონცეფციების თანახმად, ფორმალურად, შესაძლოა, მართლაც ქმნიდეს პირთა შორის იმგვარი

კავშირების დადგენის შესაძლებლობას, როცა მათ შორის მიჯნის გავლება ხდება შეუძლებელი, ნიღბავს ნამდვილ მესაკუთრეს და ხელს უწყობს საგადასახადო ვალდებულებისათვის თავის არიდებას, თუმცა, სააპელაციო საჩივარი არ შეიცავს კონკრეტულ მტკიცებულებებს, რაც სასამართლოს მისცემს პირთა შორის მსგავსი კავშირების დადასტურების შესაძლებლობას. აპელანტი ვერ უთითებს, რა გარემოებით დასტურდება, რომ მოპასუხეები საერთო ეკონომიკური ინტერესების საფუძველზე შეთანხმებულად მოქმედებდნენ გადახდევის უზრუნველყოფის ღონისძიებისათვის თავის არიდების მიზნით.

სააპელაციო სასამართლო განმარტავს: დამკვიდრებული კონცეფციის თანახმად, ასეთი ტიპის აღიარებითი სარჩელის პირობებში საჭიროა დადგინდეს, რომ კომპანია ფაქტობრივად წარმოადგენს მაკონტროლებელი ბენეფიციარის „მეორე მეს“ და მისი დამოუკიდებულების ხარისხი არ იძლევა მისი გამიჯვნის შესაძლებლობას. განსახილველ შემთხვევაში, საქმის მასალებით აპელანტმა ვერ მოახდინა იმ გარემოების დადასტურება, რომ სუბიექტთა შორის ადგილი აქვს ქონების გადაცემას რაიმე ტიპის შემხვედრი დაკმაყოფილების გარეშე. საქმეში წარმოდგენილი არცერთი მტკიცებულება არ ქმნის მითითებული ფაქტის დადასტურების შესაძლებლობას, რაც მოთხოვნას აქცევს დაუსაბუთებლად.

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

საპროცესო ხარჯები:

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

IV ს ა რ ე ზ ო ლ უ ც ი ო ნ ა წ ი ლ ი

სააპელაციო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატამ

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

და ა დ გ ი ნ ა:

1. სსიპ შემოსავლების სამსახურის სააპელაციო საჩივარი არ დაკმაყოფილდეს;
2. თბილისის საქალაქო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა კოლეგიის 2018 წლის 25 ოქტომბრის გადაწყვეტილება დარჩეს უცვლელად;
3. განჩინება შეიძლება გასაჩივრდეს საკასაციო საჩივრით საქართველოს უზენაესი სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატაში (ქ. თბილისი, ძმები ზუბალაშვილების ქ. №32), თბილისის სააპელაციო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატის მეშვეობით (ქ. თბილისი, გრ. რობაქიძის გამზირი №7ა) მხარეთათვის დასაბუთებული განჩინების ჩაბარებიდან 21 (ოცდაერთი) დღის ვადაში.

თავმჯდომარე
ბადრიაშვილი

ბელა

მოსამართლეები:

ნინო ქადაგიძე

მარიამ ცისკაძე