



გ ა ნ ჩ ი ნ ე ბ ა
საქართველოს სახელით

27 ივნისი, 2019 წელი

თბილისი

თბილისის სააპელაციო სასამართლო
ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატა
შემადგენლობა

თავმჯდომარე - გელა ბადრიაშვილი
მოსამართლეები: ნინო ქადაგიძე
მარიამ ცისკაძე

სხდომის მდივანი - ნინო პაპინაშვილი

აპელანტი (მოსარჩელე) - სსიპ შემოსავლების სამსახური

მოწინააღმდეგე მხარე (მოპასუხეები) – ფ/პ დ-----, შპს „ტ-----“, ტ-----
– მ-----ე

დავის საგანი – ცრუმაგიერ პირებად ცნობა

გასაჩივრებული გადაწყვეტილება – თბილისის საქალაქო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა კოლეგიის 2018 წლის 19 ივლისის გადაწყვეტილება

აპელანტის მოთხოვნა - თბილისის საქალაქო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა კოლეგიის 2018 წლის 19 ივლისის გადაწყვეტილების გაუქმება და ახალი გადაწყვეტილებით სარჩელის სრულად დაკმაყოფილება.

გასაჩივრებული გადაწყვეტილების დასკვნებზე მითითება
გასაჩივრებული გადაწყვეტილების სარეზოლუციო ნაწილი

თბილისის საქალაქო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა კოლეგიის 2018 წლის 19 ივლისის გადაწყვეტილებით, სსიპ შემოსავლების სამსახურის სარჩელი არ დაკმაყოფილდა.

დასკვნები ფაქტობრივ გარემოებებთან დაკავშირებით

2000 წლის 6 იანვარს დ----- (პ/ნ 0-----) დარეგისტრირდა ინდივიდუალურ მეწარმედ გ-----ი-ნაძალადევის სასამართლოს მიერ (ს.ფ.17-18).

დ-----ი მ-----ის (პ/ნ 0-----) დავალიანება 2017 წლის 13 ივლისის მდგომარეობით წარმოადგენდა ძირითადი თანხა 278308.39 ლარი, ჯარიმა - 197588.05 ლარი და საურავი - 394321.04 ლარი (ს.ფ.76).

სსიპ შემოსავლების სამსახურის აუდიტის დეპარტამენტის 2013 წლის 23 მაისის №22427 ბრძანებით დაინიშნა ი/მ „დ-----ი მ-----ის“ (ს/ნ 0-----) საქმიანობის კამერალური საგადასახადო შემოწმება ბიუჯეტთან ანგარიშსწორების კუთხით. შესამოწმებელ პერიოდად განისაზღვრა 2007 წლის პირველი იანვრიდან 2013 წლის 18 მაისამდე პერიოდი.

შემოწმების შედეგებზე გამოიცა სსიპ შემოსავლების სამსახურის აუდიტის დეპარტამენტის 2013 წლის 6 დეკემბრის №1---- საგადასახადო მოთხოვნა, რომლითაც ი/მ „დ-----ს“ სულ დაერიცხა 935416.36 ლარი, მათ შორის, ძირითადი გადასახადი - 408915 ლარი, ჯარიმა - 241808 ლარი და საურავი - 284693.36 ლარი (ს.ფ.77-78).

ი/მ „დ-----მ“ სსიპ შემოსავლების სამსახურის აუდიტის დეპარტამენტის 2013 წლის 6 დეკემბრის №1---- საგადასახადო მოთხოვნა გაასაჩივრა სსიპ შემოსავლების სამსახურში.

სსიპ შემოსავლების სამსახურის 2014 წლის 19 მარტის №1---- ბრძანებით საჩივარი ნაწილობრივ დაკმაყოფილდა. კერძოდ, აუდიტის დეპარტამენტს დაევალა ერთობლივი შემოსავლებიდან დოკუმენტურად დაუდასტურებელი გამოსაქვითი ხარჯების და დასაბეგრი ერთობლივი შემოსავლების განსაზღვრის მიზნით, ეხელმძღვანელა სსიპ შემოსავლების სამსახურის 2012 წლის 2 თებერვლის №1162 ბრძანებით დამტკიცებული №0256 სიტუაციური სახელმძღვანელოს მიხედვით. გადასახადის გადამხდელს მიეცა წინადადება, აუდიტის დეპარტამენტისათვის წარედგინა შესაბამისი დოკუმენტურად დადასტურებული მტკიცებულებები და არგუმენტები, ერთობლივი შემოსავლების და დღგ-ით დასაბეგრი ბრუნვების სწორად განსაზღვრის მიზნით. მიღებული ინფორმაციის გათვალისწინებით, აუდიტის დეპარტამენტს უზრუნველყო გადამხდელის მონაწილეობით სადავო საკითხის შესწავლა. შესწავლის შედეგების გათვალისწინებით, თუ დადგინდებოდა, რომ არსებობდა დასაბეგრი ოპერაციის თანხის კორექტირების საფუძვლები, აუდიტის დეპარტამენტს განეხორციელებინა ერთობლივი შემოსავლების და დღგ-ით დასაბეგრი ბრუნვების კორექტირება და აღნიშნული საფუძვლით დარიცხული თანხების გადაანგარიშება (ს.ფ.81-84)

სსიპ შემოსავლების სამსახურის 2014 წლის 19 მარტის №1---- ბრძანება ი/მ „დ-----მ“ გაასაჩივრა საქართველოს ფინანსთა სამინისტროსთან არსებულ დავების განხილვის საბჭოში, რომელმაც 2014 წლის 26 დეკემბრის გადაწყვეტილებით საჩივარი დატოვა განუხილველი საქართველოს

საგადასახადო კოდექსის 301-ე მუხლის „ე“ ქვეპუნქტის შესაბამისად (ს.ფ.85-88).

სსიპ შემოსავლების სამსახურის აუდიტის დეპარტამენტის 2014 წლის 20 მაისის №2---- ბრძანებითა და №1---- საგადასახადო მოთხოვნით ი/მ „დ-----ს“ დარიცხული საგადასახადო დავალიანება შეუმცირდა სულ 156194.28 ლარით, მათ შორის, ძირითადი გადასახადი 104434.28 ლარი და ჯარიმა 51760 ლარით (ს.ფ.89-95);

ი/მ „დ-----მ“ სსიპ შემოსავლების სამსახურის აუდიტის დეპარტამენტის 2014 წლის 20 მაისის №1---- საგადასახადო მოთხოვნა გაასაჩივრა სსიპ შემოსავლების სამსახურში.

სსიპ შემოსავლების სამსახურის 2015 წლის 23 იანვრის ბრძანებით საჩივარი დარჩა განუხილველი საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 301-ე მუხლის „თ“ ქვეპუნქტით (ს.ფ.96-98).

ი/მ „დ-----მ“ სსიპ შემოსავლების სამსახურის 2015 წლის 23 იანვრის ბრძანება გაასაჩივრა საქართველოს ფინანსთა სამინისტროსთან არსებულ დავების განხილვის საბჭოში, რომლის 2015 წლის 20 ნოემბრის გადაწყვეტილებით საჩივარი არ დაკმაყოფილდა (ს.ფ.99-104).

2013 წლის პირველ ივლისს საჯარო რეესტრის მიერ დარეგისტრირდა შეზღუდული პასუხისმგებლობის საზოგადოება „ტ-----“, რომლის 100%-იანი წილის მფლობელად და დირექტორად დარეგისტრირდა ტ----- მ-----ე (ს.ფ.19-20, 22);

დ-----მ შპს „ტ-----ს“ მიაწოდა - 2013 წლის პირველ აგვისტოს 8000 ლარის, 2013 წლის 2 აგვისტოს 2000 ლარის, 2013 წლის 5 აგვისტოს 1600 ლარის, 2013 წლის 31 აგვისტოს 4000 ლარის, 2013 წლის 2 სექტემბერს 12000 ლარის, 2013 წლის 12 სექტემბერს 840 ლარის, 2013 წლის 13 სექტემბერს 4400 ლარის, 2013 წლის 12 ოქტომბერს 16000 ლარის, 2013 წლის 13 ოქტომბერს 4000 ლარის, 2013 წლის 10 დეკემბერს 21660 ლარის, 2014 წლის 12 მარტს 17200 ლარის ღირებულების საქონელი (დახერხილი ხის მასალა დამუშავებით) (ს.ფ. 110-119).

ი/მ „დ-----ი მ-----ის“ (ს/ნ 0-----) ფაქტობრივ საქმიანობის ადგილს წარმოადგენდა თბილისი, აკ.წ-----ს №118 (ს.ფ.122-142).

შპს „ტ-----ს“ ფაქტობრივი საქმიანობის ადგილს წარმოადგენს თბილისი, აკ.წ-----ს №118 (ს.ფ.143-171).

ი/მ „დ-----მ“ შპს „ჯ----- ინჟინირინგს მიაწოდა: 2012 წლის 8 სექტემბერს - 2046 ლარის ღირებულების, 2012 წლის 14 სექტემბერს - 4030 ლარის (დახერხილი ხის მასალა დამუშავებით) და 2688 (დახერხილი ხის მასალა) ლარის ღირებულების, 2012 წლის 15 სექტემბერს - 2560 ლარის ღირებულების, 2012 წლის 16 სექტემბერს 2590 ლარის ღირებულების, 2012 წლის 17 სექტემბერს - 2940 ლარის ღირებულების, 2012 წლის 19 სექტემბერს - 1470 ლარის ღირებულების, 2012 წლის 21 სექტემბერს - 2597 ლარის

ღირებულების, 2012 წლის 22 დეკემბერს - 4087 ლარის ღირებულების, 2013 წლის 11 მარტს - 4032 ლარის ღირებულების, 2013 წლის 15 მარტს - 2240 ლარის ღირებულების, 2013 წლის 27 მარტს - 2400 ლარის ღირებულების, 2013 წლის 3 აპრილს - 1920 ლარის ღირებულების, 2013 წლის 5 ივნისს - 6400 ლარის ღირებულების, 2013 წლის 6 ივნისს - 1920 ლარის ღირებულების, 2013 წლის 19 ივნისს - 1600 ლარის ღირებულების დახერხილი ხის მასალა (ზოგ შემთხვევაში დამუშავებით) (ს.ფ. 125-171).

შპს „ტ-----მ“ შპს „ჯ----- ინჟინირინგს“ მიაწოდა 2013 წლის პირველი აგვისტოს 1024 ლარის ღირებულების დახერხილი ხის მასალა წ/ჯ, 2013 წლის 9 ნოემბერს 1920 ლარის ღირებულების დახერხილი ხის მასალა წ/ჯ, 2013 წლის 22 დეკემბერს 3900 ლარის ღირებულების დახერხილი ხის მასალა, 2014 წლის პირველ ივლისს 5500 ლარის ღირებულების დახერხილი ხის მასალა, 2014 წლის 23 ივლისს 2368 ლარის ღირებულების დახერხილი ხის მასალა, 2015 წლის 16 ოქტომბერს 2588.52 ლარის ღირებულების ძელი, 2015 წლის 20 ოქტომბერს 1500 ლარის ღირებულების ფიცარი, 2015 წლის 26 ოქტომბერს 2120 ლარის ღირებულების ფიცარი, 2015 წლის 28 ოქტომბერს 3027.36 ლარის ღირებულების ფიცარი, 2015 წლის 29 ოქტომბერს 2160 ლარის ღირებულების ფიცარი, 2015 წლის 31 ოქტომბერს 2834.16 ლარის ღირებულების ფიცარი და ძელი, 2015 წლის 2 დეკემბერს 2700 ლარის ღირებულების ფიცარი, 2015 წლის 8 დეკემბერს 2700 ლარის ღირებულების ფიცარი, 2015 წლის 14 დეკემბერს 2700 ლარის ღირებულების ფიცარი (ს.ფ. 152-173).

თბილისის საქალაქო სასამართლოს 2015 წლის 13 მაისის კანონიერ ძალაში შესული განჩინებით ი/მ „დ-----“ გამოცხადდა გაკოტრებულად. საჯარო რეესტრის ეროვნული სააგენტოს 2015 წლის 26 ივნისის №B----- გადაწყვეტილებით, თბილისის საქალაქო სასამართლოს 2015 წლის 13 მაისის განჩინების საფუძველზე და „საჯარო რეესტრის შესახებ“ საქართველოს კანონის შესაბამისად, მიღებულ იქნა გადაწყვეტილება ი/მ „დ-----ი მ-----ის“ რეგისტრაციის გაუქმების შესახებ (ს.ფ.229-233);

საქართველოს შინაგან საქმეთა სამინისტროს საინფორმაციო ანალიტიკური დეპარტამენტის 2016 წლის 14 დეკემბრის №M----- წერილის თანახმად, დ-----ი მ-----ის (პ/ნ0-----) სახელზე ავტოსატრანსპორტო საშუალება რეგისტრირებული არ არის (ს.ფ.23).

საქართველოს შინაგან საქმეთა სამინისტროს საინფორმაციო ანალიტიკური დეპარტამენტის 2017 წლის 15 მარტის №M----- წერილის თანახმად, დ-----ი მ-----ის (პ/ნ 0-----), ტ----- მ-----ისა (პ/ნ 3-----) და შპს „ტ-----ს“ (ს/ნ 4-----) სახელზე რაიმე სახის ცეცხლსასროლი იარაღი რეგისტრირებული არ არის (ს.ფ.32)

საჯარო რეესტრის ეროვნული სააგენტოს 2017 წლის 20 მარტის №90136 წერილის თანახმად, დ-----ი მ-----ის (0-----) საკუთრების უფლება

რეგისტრირებული იყო სამ უძრავ ქონებებზე:

(1) ქალაქი თბილისი, მასივი გ-----ი, მიკრო/რაიონი I. კორპუსი 4. ბინა 47 ფართობით 55/5489: საკადასტრო კოდი: 0-----. გასხვისების თარიღი: 01/07/2011წ.; საფუძველი: ჩუქების ხელშეკრულება. გაფორმების თარიღი: 01/07/2011წ. საქართველოს იუსტიციის სამინისტროს საჯარო რეესტრის ეროვნული სააგენტოს თბილისის სარეგისტრაციო სამსახური;

(2) ქალაქი თბილისი, მასივი გ-----ი, მიკრო/რაიონი 1, კორპუსი 4, სარდაფი ფართობით 62.4 კვ.მ, საკადასტრო კოდი: 0-----. გასხვისების თარიღი: 21/06/2013წ., საფუძველი - უძრავი ნივთის ნასყიდობის ხელშეკრულება, გაფორმების თარიღი: 21/06/2013წ. საქართველოს იუსტიციის სამინისტროს საჯარო რეესტრის ეროვნული სააგენტო;

(3) რაიონი ხაშური, სოფელი ქ-----ი, 1307.00 კვ.მ., არასასოფლო-სამეურნეო დანიშნულების მიწის ნაკვეთი და მასზე განთავსებული შენობა-ნაგებობები, საკადასტრო კოდი: 6-----. გასხვისების თარიღი: 21.06.2013წ., საფუძველი: ნასყიდობის ხელშეკრულება, გაფორმების თარიღი: 21/06/2013წ. სსიპ საჯარო რეესტრის ეროვნული სააგენტო.

ტ----- მ-----ის (პ/ნ 3-----) და შპს “ტ-----ს“ (ს/ნ 4-----) საკუთრების უფლების რეგისტრაცია უძრავ ნივთზე არ განხორციელებულა (ს.ფ.24, 27).

საჯარო რეესტრის ეროვნული სააგენტოს 2016 წლის 14 დეკემბრის №3----- წერილის თანახმად, დ----- (პ/ნ0-----) არ არის რეგისტრირებული შეზღუდული პასუხისმგებლობის/კომანდიტური საზოგადოების წილობრივ მონაწილედ და/ან სოლიდარული პასუხისმგებლობის საზოგადოების პარტნიორად (ს.ფ.25).

საჯარო რეესტრის ეროვნული სააგენტოს 2017 წლის 20 მარტის №9---- წერილის თანახმად, შპს „ტ-----“ არ არის რეგისტრირებული შეზღუდული პასუხისმგებლობის/კომანდიტური საზოგადოების წილობრივ მონაწილედ და/ან სოლიდარული პასუხისმგებლობის საზოგადოების პარტნიორად (ს.ფ.31).

სახელმწიფო სერვისების განვითარების სააგენტოს 2017 წლის 17 თებერვლის №0----- წერილის თანახმად, ტ----- მ-----ე (პ/ნ3-----) არის დ-----ი მ-----ის (პ/ნ0-----) ცოლის ძმა (ს.ფ.26).

2013 წლის 19 ნოემბერს დ-----ი მ-----ის (პ/ნ0-----) ქონება დაიტვირთა საგადასახადო გირავნობა/იპოთეკით, რომელსაც გადასახადის გადამხდელი გაეცნო 2014 წლის 26 ოქტომბერს (ს.ფ.28).

სსიპ შემოსავლების სამსახურის ადმინისტრირების დეპარტამენტის 2016 წლის 10 მაისის №0----- ბრძანებით დ-----ი მ-----ის (პ/ნ0-----) ქონებას

დაედო ყადაღა (ს.ფ.29).

დასკვნები სამართლებრივ გარემოებებთან დაკავშირებით

პირველი ინსტანციის სასამართლოს მითითებით, „საგადასახადო კოდექსის 246-ე მუხლის შინაარსიდან გამომდინარე, ცრუმაგიერ პირებად აღიარებისათვის სახეზე უნდა იყოს გადასახადის გადამხდელის განსხვავების შეუძლებლობა სხვა იმ პირისაგან, რომელიც გამოყენებული არის გადასახადის გადახდევინების უზრუნველყოფის ღონისძიებისათვის თავის არიდების მიზნით ანუ გადასახადის გადამხდელი პირი, რომელსაც გააჩნია საგადასახადო ვალდებულებები, მისი გადახდისაგან თავის არიდების მიზნით ისეთ კავშირში შედის სხვა პირთან, რომ პრაქტიკულად შეუძლებელი არის მათი განსხვავება.“ (საქართველოს უზენაესი სასამართლოს 2013 წლის 3 ოქტომბრის გადაწყვეტილება საქმეზე №ბს-103-96(კ-13)).

„ცრუმაგიერ პირებად აღიარების შესახებ სარჩელის მიზანია დადგინდეს, რომ სხვა პირი წარმოადგენს საგადასახადო კოდექსით გადასახადის გადახდაზე ვალდებული პირის - გადამხდელის ცრუმაგიერ პირს. ასეთი აღიარება შესაძლებლობას აძლევს საგადასახადო ორგანოს გადასახადის გადამხდელის შეუსრულებელი საგადასახადო ვალდებულების შესრულების უზრუნველყოფის ღონისძიება გამოიყენოს ცრუმაგიერი პირის მიმართ.“ (საქართველოს უზენაესი სასამართლოს 2010 წლის 6 ივლისის გადაწყვეტილება საქმეზე №ბს-1546-1476 (კ-09)).

საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 246-ე მუხლის შინაარსიდან ცხადია, რომ კანონმდებელი არ მიუთითებს კონკრეტულ გარემოებებზე, რომელთა ერთობლიობა ქმნის ცრუმაგიერ პირებად აღიარების საფუძველს. ამასთან, „ცრუმაგიერი პირის დეფინიცია უნდა აკმაყოფილებდეს ორ კრიტერიუმს: ა) რეალური და ცრუმაგიერი პირი ერთმანეთისაგან არ უნდა განსხვავდებოდეს; ბ) ცრუმაგიერი პირი უნდა იყოს გამოყენებული გადასახადის გადახდევინების უზრუნველყოფის ღონისძიებებისათვის თავის არიდების მიზნით (იგულისხმება საგადასახადო კოდექსით განსაზღვრული ღონისძიებები: საგადასახადო გირავნობა ან იპოთეკა, მესამე პირზე გადახდევინების მიქცევა, ქონებაზე ყადაღის დადება, ყადაღადადებული ქონების რეალიზაცია, საბანკო ანგარიშზე საინკასო დავალების წარდგენა, გადასახადის გადამხდელის სალაროდან ნაღდი ფულის ამოღება). ცრუმაგიერ პირს წარმოშობს რეალური პირის ქმედება - თავი აარიდოს გადასახადის გადახდევინების უზრუნველყოფის ღონისძიებას და შესაბამისი ქონება მანამდე გადასცეს ცრუმაგიერ პირს, ვიდრე მის მიმართ განხორციელდება შესაბამისი ღონისძიებები.“ (საქართველოს უზენაესი სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატის 2017 წლის 20 აპრილის განჩინება საქმეზე №ბს-167-165(კ-17)).

ამდენად, ცრუმაგიერ პირებად ცნობის შესახებ სარჩელის წარდგენისას სასამართლომ კონკრეტული გარემოებების შეფასების შედეგად მოცემული

ნორმის საკანონმდებლო მიზნის - უზრუნველყოფილ იქნას აღიარებული საგადასახადო ვალდებულების შესრულება გათვალისწინებით უნდა დაადგინოს და საგადასახადო ორგანომ უნდა დაამტკიცოს მოპასუხეთა ქმედებების ისეთი ჯაჭვის არსებობა, რაც დაადასტურებს რეალური და ცრუმაგიერი პირების განსხვავების შეუძლებლობასა და ცრუმაგიერი პირის გადასახადის გადახდევის უზრუნველყოფის ღონისძიებებისათვის თავის ასარიდებლად შექმნასა თუ გამოყენებას.

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

პირველი ინსტანციის სასამართლოს მითითებით, საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 246-ე მუხლის დისპოზიციიდან გამომდინარე, იმისათვის, რომ დადასტურდეს ცრუმაგიერი მფლობელობის ფაქტი, სავალდებულოა დადგინდეს, რომ მოპასუხეები საერთო ეკონომიური ინტერესების საფუძველზე მოქმედებდნენ გადახდევის უზრუნველყოფის ღონისძიებისათვის თავის არიდების მიზნით. აღნიშნული გარემოების დადგენის თვალსაზრისით, პრინციპული მნიშვნელობა ენიჭება იმ ფაქტის დადასტურებას, რომ დაფუძნებულ კომპანიებს არ გააჩნია რეალური დამოუკიდებლობა, შექმნილია ფორმალურად, საწარმო გამოიყენება სხვა საწარმოს ვალდებულებების დასაფარავად და საწარმოების დამოუკიდებლობის ხარისხი არ იძლევა მათი გამიჯვნის შესაძლებლობას.

სასამართლოს მითითებით, განსახილველ შემთხვევაში მოსარჩელე ითხოვს ფ/პ დ-----, შპს „ტ-----“ და ტ----- მ-----ე ცნობილ იქნან ერთმანეთის ცრუმაგიერ პირებად. საგადასახადო ორგანო აპელირებს იმ გარემოებაზე, რომ დ-----ი მ-----ის მიერ შემოწმების დაწყების შემდგომ მასთან ნათესაურ კავშირში მყოფი პირის, ტ----- მ-----ის 100%-იანი წილობრივი მონაწილეობით ახალი საწარმოს დაფუძნება, ქონების გადაცემა, საქმიანობის შეჩერება და ახალი საწარმოს მეშვეობით იმავე მისამართზე ანალოგიური საქმიანობის გაგრძელება მიზნად ისახავდა საგადასახადო დავალიანების გადახდევის უზრუნველყოფის ღონისძიებებისგან თავის არიდებას.

საქმის მასალებით, დადგენილია, რომ 2000 წლის 6 იანვარს დ----- (პ/ნ 0-----) დარეგისტრირდა ინდივიდუალურ მეწარმედ გ-----ი-ნაძალადევის

სასამართლოს მიერ. დ-----ი მ-----ის (პ/ნ 0-----) დავალიანება კი 2017 წლის 13 ივლისის მდგომარეობით, წარმოადგენდა ძირითადი თანხა 278308.39 ლარს, ჯარიმა - 197588.05 ლარს და საურავი - 394321.04 ლარს. ამასთან, თბილისის საქალაქო სასამართლოს 2015 წლის 13 მაისის კანონიერ ძალაში შესული განჩინებით ი/მ „დ-----“ გამოცხადდა გაკოტრებულად, ხოლო საჯარო რეესტრის ეროვნული სააგენტოს 2015 წლის 26 ივნისის №B----- გადაწყვეტილებით გაუქმდა ი/მ „დ-----ი მ-----ის“ რეგისტრაცია.

სასამართლომ მიუთითა „მეწარმეთა შესახებ“ საქართველოს კანონზე, რომელიც აწესრიგებს სამეწარმეო საქმიანობის სუბიექტთა სამართლებრივ ფორმებს. მითითებული კანონის მე-2 მუხლის პირველი პუნქტის თანახმად, მეწარმე სუბიექტები არიან: ინდივიდუალური მეწარმე, სოლიდარული პასუხისმგებლობის საზოგადოება (სპს), კომანდიტური საზოგადოება (კს), შეზღუდული პასუხისმგებლობის საზოგადოება (შპს), სააქციო საზოგადოება (სს, კორპორაცია) და კოოპერატივი. ამავე მუხლის მე-2 პუნქტის თანახმად, ინდივიდუალური მეწარმე, როგორც ამ კანონით გათვალისწინებულ უფლება-მოვალეობათა სუბიექტი, წარმოიშობა მხოლოდ მეწარმეთა და არასამეწარმეო (არაკომერციული) იურიდიული პირების რეესტრში რეგისტრაციის მომენტიდან. მითითებული მუხლის მე-3 პუნქტის თანახმად, სოლიდარული პასუხისმგებლობის საზოგადოება, კომანდიტური საზოგადოება, შეზღუდული პასუხისმგებლობის საზოგადოება, სააქციო საზოგადოება და კოოპერატივი არიან იურიდიული პირის სტატუსის მქონე საწარმოები (კომპანიები). ამ კანონით განსაზღვრული ინდივიდუალური მეწარმე არ არის იურიდიული პირი. ინდივიდუალური მეწარმე საქმიან ურთიერთობებში თავის უფლებებს ახორციელებს და მოვალეობებს ასრულებს, როგორც ფიზიკური პირი.

„მეწარმეთა შესახებ“ საქართველოს კანონის მე-3 მუხლის პირველი პუნქტის შესაბამისად, ინდივიდუალური მეწარმე თავისი სამეწარმეო საქმიანობიდან წარმოშობილი ვალდებულებებისათვის კრედიტორების წინაშე პასუხს აგებს პირადად, მთელი თავისი ქონებით. ამავე კანონის 14^ე მუხლის მე-3 პუნქტით დადგენილია, რომ ინდივიდუალური მეწარმის რეგისტრაციის გაუქმების შემთხვევაში მისი უფლებამონაცვლეა შესაბამისი ფიზიკური პირი.

სასამართლომ განმარტა, რომ „მეწარმეთა შესახებ“ საქართველოს კანონი აწესრიგებს მეწარმე სუბიექტთა სამართლებრივ ფორმებს, ახდენს მეწარმეთა ორგანიზაციულ-სამართლებრივი ფორმების ამომწურავ ჩამონათვალს, რომელთაგან მხოლოდ ინდივიდუალური მეწარმეა ფიზიკური პირი. ინდივიდუალურ მეწარმედ რეგისტრაცია წარმოადგენს სამეწარმეო საქმიანობის კანონმდებლობით დადგენილი წესით განხორციელების აუცილებელ შემადგენელ ნაწილს, ამასთან, კანონმდებელი ცალსახად აღნიშნავს, რომ ინდივიდუალური მეწარმე საქმიან ურთიერთობებში თავის უფლებებს ახორციელებს და მოვალეობებს ასრულებს, როგორც ფიზიკური

პირი. შესაბამისად, ინდივიდუალური მეწარმის რეგისტრაციის გაუქმების შემთხვევაში კანონი დასაშვებად მიიჩნევა უფლებამონაცვლეობას და ასეთად ადგენს შესაბამის ფიზიკური პირს, რომელსაც გადაეცემა ინდივიდუალური მეწარმის რეგისტრაციის გაუქმების მომენტისთვის არსებული როგორც უფლებები, ისე მოვალეობები, ამდენად, სასამართლომ უნდა იმსჯელოს ფიზიკური პირი დ-----ი მ-----ის მიმართ ცრუმაგიერობის ფაქტის დადგენაზე, როგორც ი/მ „დ-----ი მ-----ის“ უფლებამონაცვლეზე.

სასამართლომ ასევე მოიხმო საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 268-ე მუხლის პირველი ნაწილი, რომლის მიხედვით, საგადასახადო ორგანოს უფლებამოსილი პირი იღებს საგადასახადო შემოწმების აქტის საფუძველზე გადასახადების ან/და სანქციების დარიცხვის ან არდარიცხვის შესახებ გადაწყვეტილებას, რომლის ასლი წარედგინება გადასახადის გადამხდელს შესაბამის საგადასახადო მოთხოვნასთან ერთად, ხოლო ამავე კოდექსის 64-ე მუხლის პირველი ნაწილის შესაბამისად, საგადასახადო მოთხოვნა არის საგადასახადო ორგანოს ინდივიდუალური ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტი, რომლის შესრულებაც სავალდებულოა ამ კოდექსით დადგენილი წესით. შესაბამისად, საგადასახადო შემოწმების მიმდინარეობა ავტომატურად არ ნიშნავს პირისათვის საგადასახადო ვალდებულების განსაზღვრას, რომლის გადახდის უზრუნველყოფის ღონისძიებების გატარებისაგან თავის ასარიდებლადაც მოქმედებენ ცრუმაგიერი პირები.

სასამართლოს მითითებით, სსიპ შემოსავლების სამსახურის აუდიტის დეპარტამენტის 2013 წლის 23 მაისის №22427 ბრძანებით დაინიშნა ი/მ „დ-----ი მ-----ის“ (ს/ნ 0-----) საქმიანობის კამერალური საგადასახადო შემოწმება ბიუჯეტთან ანგარიშსწორების კუთხით. შესამოწმებელ პერიოდად განისაზღვრა 2007 წლის პირველი იანვრიდან 2013 წლის 18 მაისამდე პერიოდი. შემოწმების შედეგებზე გამოიცა სსიპ შემოსავლების სამსახურის აუდიტის დეპარტამენტის 2013 წლის 6 დეკემბრის №1---- საგადასახადო მოთხოვნა, რომლითაც ი/მ „დ-----ს“ სულ დაერიცხა 935416.36 ლარი. სსიპ შემოსავლების სამსახურის აუდიტის დეპარტამენტის 2014 წლის 20 მაისის №2---- ბრძანებითა და №1---- საგადასახადო მოთხოვნით ი/მ „დ-----ს“ დარიცხული საგადასახადო დავალიანება შეუმცირდა სულ 156194.28 ლარით, რაც გადასახადის გადამხდელის მიერ გასაჩივრდა სსიპ შემოსავლების სამსახურში, რომელმაც 2015 წლის 23 იანვრის ბრძანებით საჩივარი დატოვა განუხილველი. აღნიშნული ბრძანება დ-----მ გაასაჩივრა საქართველოს ფინანსთა სამინისტროსთან არსებულ დავების განხილვის საბჭოში, რომლის 2015 წლის 20 ნოემბრის გადაწყვეტილებით საჩივარი არ დაკმაყოფილდა.

საქმის მასალებით დადგენილია, რომ დ-----მ შპს „ტ----ს“ დახერხილი ხის მასალა მიაწოდა 2013 წლის აგვისტოს, სექტემბრის, ოქტომბრის, დეკემბერსა და 2014 წლის მარტის თვეებში. ამასთან, დ-----ი მ-----ის (პ/ნ 0-----) ქონება დაიტვირთა საგადასახადო გირავნობა/იპოთეკით 2013 წლის 19

ნოემბერს, რომელსაც გადასახადის გადამხდელი გაეცნო 2014 წლის 26 ოქტომბერს. სსიპ შემოსავლების სამსახურის ადმინისტრირების დეპარტამენტის 2016 წლის 10 მაისის №0----- ბრძანებით კი დ-----ი მ-----ის (პ/ნ0-----) ქონებას დაედო ყადაღა.

სასამართლოს მითითებით, მართალია, დ-----ი მ-----ის მიერ შპს „ტ-----სთვის“ საქონლის მიწოდება მოხდა საგადასახადო შემოწმების დაწყების შემდგომ, თუმცა მნიშვნელოვანია, რომ აღნიშნული ოპერაცია განხორციელებულია დ-----ი მ-----ისათვის კორექტირებული საგადასახადო მოთხოვნის წარდგენამდე. სასამართლო განმარტავს, რომ საგადასახადო შემოწმების მიმდინარეობა ავტომატურად არ ნიშნავს პირისათვის საგადასახადო ვალდებულების განსაზღვრას, რომლის გადახდის უზრუნველყოფის ღონისძიებების გატარებისაგან თავის ასარიდებლად მოქმედებენ ცრუმაგიერი პირები. სასამართლო ხაზს უსვამს იმ ფაქტს, რომ ცრუმაგიერ პირებად ცნობის ნორმატიული რეგულირების საბოლოო მიზანს წარმოადგენს გადასახადის გადამხდელის აღიარებული საგადასახადო დავალიანების გადახდევინების მიზნით, ცრუმაგიერი პირის მიმართ საგადასახადო დავალიანების გადახდევინების უზრუნველყოფის ღონისძიებების განხორციელების შესაძლებლობა, რასაც საგადასახადო ორგანო ვერ ადასტურებს განსახილველ შემთხვევაში.

გადასახადის გადამხდელის მიერ სხვა პირისათვის, მათ შორის, ურთიერთდამოკიდებულ პირზე, საქონლის გადაწერა ავტომატურად არ ნიშნავს, რომ ასეთი მიწოდების ოპერაცია განხორციელებულია ფორმალურად და რეალურად მიზნად არ ისახავს იმ სამართლებრივი შედეგის მიღწევას, რომელსაც ითვალისწინებს შესაბამისი გარიგების ფორმა. სასამართლო განმარტავს, რომ აღნიშნულს ადასტურებს საქართველოს საგადასახადო კოდექსის მე-19 მუხლიც, 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, საქმისათვის მნიშვნელოვანი სხვა გარემოებების დადასტურების გარეშე, არ ქმნის.

სასამართლომ, ასევე, აღნიშნა, რომ დ-----ი მ-----ისა და ტ----- მ-----ის მიერ რომელიც წარმოდგენს შპს „ტ-----ს“ 100%-იანი წილის მფლობელს, ერთი და იგივე საქმიანობის სფეროს არჩევა, მისი განხორციელება ერთსა და იმავე ადგილას, საქონლის მიწოდება ერთი და იმავე მყიდველისათვის, ავტომატურად, არ გულისხმობს აღნიშნულ პირთა პრაქტიკულად გამიჯვნის შეუძლებლობას. სასამართლო განმარტავს, რომ ნებისმიერ პირს უფლება აქვს,

კანონით დადგენილი წესით დააარსოს იურიდიული პირი და დამოუკიდებლად განსაზღვროს იურიდიული პირის საქმიანობის სფერო. კანონის სხვაგვარი გაგება გამოიწვევდა თავისუფალი მეწარმეობის უფლებაში ჩარევას, რომელიც, კანონით გათვალისწინებული შემთხვევების გარდა, არ უკრძალავს პირს, რომ დააარსოს რამდენიმე იურიდიული პირი, იყოს რამდენიმე საწარმოს დირექტორი და თუკი აღნიშნული იწვევს ინტერესთა კონფლიქტს, საწარმოს წარმოექმნება უფლება, რომ მიმართოს საქართველოს სამოქალაქო კოდექსითა და „მეწარმეთა შესახებ“ საქართველოს კანონით გათვალისწინებულ საკუთარი უფლებების დაცვის საშუალებებს, მაგრამ მოცემული ვერ გახდება იურიდიულ პირთა იდენტურობის დამადასტურებელი გარემოება.

სსიპ შემოსავლების სამსახურის სააპელაციო საჩივრის საფუძვლები

აპელანტის მითითებით, სსიპ შემოსავლების სამსახურის მიერ მოძიებული ინფორმაციის თანახმად, მოპასუხე პირთა სამეწარმეო საქმიანობა იყო ერთი და იგივე. კერძოდ, შემოსავლების სამსახურის მონაცემთა ბაზაში შპს „ტ-----ს“ სამეწარმეო საქმიანობის სახედ მითითებულია საბითუმო ვაჭრობა ხე-ტყის მასალის, რაც დასტურდება მის მიერ გამოწერილი სასაქონლო ზედნადებებითაც. ი/მ დ-----ი მ-----ის მიერ გამოწერილი სასაქონლო ზედნადებების თანახმად კი დგინდება, რომ იგი ახორციელებდა ხე-ტყის მასალით ვაჭრობას, რაც იძლევა ფაქტობრივ საფუძველს, რომ მოცემულ პირთა სამეწარმეო საქმიანობის სახე მიჩნეულ იქნას იდენტურად.

სსიპ შემოსავლების სამსახურის წარმომადგენელი მიუთითებს იმ ფაქტზე, რომ ი/მ დ-----მ 2014 წლიდან შეწყვიტა სამეწარმეო საქმიანობა (აღარ ფიქსირდება ზედნადებების გამოწერა), რის შემდგომაც იმავე მისამართზე სამეწარმეო საქმიანობა განაგრძო შპს „ტ-----მ“. საქმეში წარმოდგენილი სასაქონლო ზედნადებებიდან დასტურდება, რომ დ-----ი მ-----ე სამეწარმეო საქმიანობას ახორციელებდა თბილისში, კერძოდ წ-----ს გამზ. N118-ში. შემოსავლების სამსახურის მიერ წარმოდგენილია შპს „ტ-----ს“ მიერ გამოწერილი სასაქონლო ზედნადებები, რომლებშიც, ფაქტობრივ, სამეწარმეო საქმიანობის განხორციელების, ქონების გადაცემის, ადგილად მითითებულია წ-----ს გამზ. N118. შესაბამისად, დადასტურებულია, რომ შპს „ტ-----“ საქმიანობს იმავე მისამართზე, რომელზეც საქმიანობის შეწყვეტამდე საქმიანობდა დ-----.

აპელანტის მითითებით, ი/მ დ-----სა და შპს „ტ-----ს“ ძირითადი კონტრაქტენტი არის ერთიდაიგივე პირი. კერძოდ, შპს „ჯ----- ი-----“ (ს/ნ 2-----) მიერ ი/მ დ-----ი მ-----ისგან 2012-2013 წლებში ხორციელდებოდა ხე-ტყის მასალის დიდი რაოდენობით შესყიდვა, ხოლო 2013-2016 წლებში შპს „ჯ----- ი-----“ (ს/ნ 2-----) მიერ ხორციელდებოდა იმავე ტიპის საქონლის შესყიდვა შპს „ტ-----სგან“.

შემოსავლების სამსახურის მიერ ასევე მოძიებულ იქნა ამონაწერები მოპასუხეთა საკონტაქტო ინფორმაციის შესახებ, რომელთა თანახმადაც დადასტურდა, რომ ი/მ დ-----სა და შპს „ტ-----ს“ შემოსავლების სამსახურთან ურთიერთობაში გააჩნიათ ერთიდაიგივე საკონტაქტო ნომერი, რაც მიუთითებს საერთო ადმინისტრირებაზე, როგორც ცრუმაგიერობის ერთ-ერთ ნიშანზე.

ზემოაღნიშნულ გარემოებათა გათვალისწინებით, მოძიებული ფაქტობრივ გარემოებათა ანალიზი ცხადყოფს, რომ მოპასუხე პირთა, ი/მ დ-----ი მ-----ის, შპს „ტ-----ს“ და ტ----- მ-----ის, ერთმანეთისაგან გამიჯვნა, ფაქტობრივად, შეუძლებელია.

აპელანტის მითითებით, აღნიშნულთან ერთად მნიშვნელოვანია ის გარემოებაც, რომ პირთა ცრუმაგიერობის საკითხის დადგენისას პირი გამოყენებული უნდა იყოს უზრუნველყოფის ღონისძიებებისაგან თავის არიდების მიზნით. მოცემულ შემთხვევაში კი, საქმეში წარმოდგენილი დოკუმენტებითა და სასაქონლო ზედნადებებით დასტურდება, რომ ი/მ დ-----ი მ-----ის მიერ 2013 წლის აგვისტოდან 2014 წლის მარტამდე პერიოდში გადაწერილია 91700 ლარის ღირებულების ხის მასალა, რის შემდგომაც მან შეწყვიტა სამეწარმეო საქმიანობა. ფაქტობრივად, მოპასუხის მიერ განხორციელებულია ქონების გარიდება, რაც მიმართული იყო გადასახადის გადახდევის უზრუნველყოფის ღონისძიებებისაგან თავის არიდებისაკენ.

აპელანტის მითითებით, 2013 წლის მაისში დ-----ი მ-----ისათვის ცნობილი იყო, რომ საწარმოში ჩატარდებოდა კამერალური შემოწმება და არსებობდა საგადასახადო დარიცხვის საფუძვლები. აქედან გამომდინარე მისი ნათესავის მიერ დაფუძნებულმა საწარმომ 2013 წლის 01 ივლისიდან დაიწყო ფუნქციონირება, რომელზე ხე-ტყის მასალის გადაწერაც ი/მ დ-----მ განახორციელა შემდგომი საგადასახადო დავალიანების გადხდისაგან თავის არიდების მიზნით.

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.

ფაქტობრივი და სამართლებრივი დასაბუთება

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

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

განსახილველ შემთხვევაში სსიპ შემოსავლების სამსახურის მიერ სარჩელი აღძრულია საქართველოს ადმინისტრაციული საპროცესო კოდექსის 25-ე მუხლის საფუძველზე, რომლითაც მოთხოვნილია მოპასუხეები ფ/პ დ-----, შპს „ტ-----“, ტ----- მ-----ე აღიარებულ იქნენ ერთმანეთის ცრუმაგიერ პირებად. საარჩელო მოთხოვნის საფუძვლიანობის დასადასტურებლად საგადასახადო ორგანო მიუთითებს იმ გარემოებაზე, რომ დ-----ი მ-----ის მიერ შემოწმების დაწყების შემდგომ მასთან ნათესაურ კავშირში მყოფი პირის, ტ----- მ-----ის 100%-იანი წილობრივი მონაწილეობით ახალი საწარმოს დაფუძნება, ქონების გადაცემა, საქმიანობის შეჩერება და ახალი საწარმოს მეშვეობით იმავე მისამართზე ანალოგიური საქმიანობის გაგრძელება მიზნად ისახავდა საგადასახადო დავალიანების გადახდევის უზრუნველყოფის ღონისძიებებისგან თავის არიდებას.

სააპელაციო პალატა მიუთითებს, რომ პირთა ცრუმაგიერად აღიარებას არეგულირებს საქართველოს საგადასახადო კანონმდებლობა. კერძოდ, 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. 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.

მითითებული ნორმის შინაარსის გათვალისწინებით სააპელაციო სასამართლო აღნიშნავს, რომ კანონმდებელი არ მიუთითებს კონკრეტულ 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 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 შეუძლებელია მათი განსხვავება.

სააპელაციო პალატა განმარტავს, რომ პირთა ცრუმაგიერად ცნობა წარმოადგენს საგადასახადო დავალიანების გადახდევისათვის 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 მე-19 მუხლი წარმოადგენს საკუთრების უფლების დაცვის გარანტს, ისევე როგორც 94-ე მუხლი ადგენს გადასახადთა გადახდის გარდუვალობას. მოცემული დავის მნიშვნელობა განსაკუთრებულია, ვინაიდან გადაწყვეტილების შედეგით არ უნდა მოხდეს ბალანსის დარღვევა როგორც საჯარო და კერძო ინტერესებს შორის, ასევე, სახელმწიფოს, როგორც კრედიტორის და გადასახადის გადამხდელის, როგორც მოვალის კანონიერ ინტერესებს შორის. სადავო ურთიერთობის მარეგულირებელი ნორმა იცავს სახელმწიფოს კანონიერ ინტერესს და გადასახადის გადამხდელთ უზღუდავს შესაძლებლობას თავი აარიდონ მათზე დაკისრებულ ვალდებულებას - სახელმწიფო ბიუჯეტში

სავალდებულო შენატანს.

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 გადახდევის 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 კუთვნილი საგადასახადო ვალდებულებების გადახდევისთვის მის მიმართ უზრუნველყოფის ღონისძიების გამოყენება, ისინი აკმაყოფილებენ ცრუმაგიერად ცნობის პირობებს.

ამდენად, „საქართველოს საგადასახადო კოდექსის“ 246-ე მუხლის დისპოზიციიდან გამომდინარე, იმისათვის, რომ დადასტურდეს ცრუმაგიერი მფლობელობის ფაქტი, სავალდებულოა დადგინდეს, რომ მოპასუხეები საერთო ეკონომიური ინტერესების საფუძველზე მოქმედებდნენ გადახდევის უზრუნველყოფის ღონისძიებისათვის თავის არიდების მიზნით. აღნიშნული გარემოების დადგენის თვალსაზრისით, პრინციპული მნიშვნელობა ენიჭება იმ ფაქტის დადასტურებას, რომ დაფუძნებულ კომპანიას არ გააჩნია რეალური დამოუკიდებლობა, შექმნილია ფორმალურად, საწარმოები შექმნილია ერთი და იგივე გარიგებების განხორციელების მიზნით, ერთ საწარმოზე ფორმდება აქტივები, ხოლო მეორეზე ვალდებულებები, საწარმო გამოიყენება სხვა საწარმოს ან პარტნიორის ვალდებულებების დასაფარავად და საწარმოების დამოუკიდებულების ხარისხი არ იძლევა მათი გამიჯვნის შესაძლებლობას.

განსახილველ შემთხვევაში, როგორც საქმეში დაცული მასალებით დასტურდება, 2000 წლის 6 იანვარს დ----- დარეგისტრირდა ინდივიდუალურ მეწარმედ გ-----ი-ნაძალადევის სასამართლოს მიერ. დ-----ი მ-----ის (პ/ნ 0-----) დავალიანება კი 2017 წლის 13 ივლისის მდგომარეობით, წარმოადგენდა ძირითადი თანხა 278308.39 ლარს, ჯარიმა - 197588.05 ლარს და საურავი - 394321.04 ლარს. ამასთან, თბილისის საქალაქო სასამართლოს 2015 წლის 13 მაისის კანონიერ ძალაში შესული განჩინებით ი/მ „დ-----“ გამოცხადდა გაკოტრებულად, ხოლო საჯარო რეესტრის ეროვნული სააგენტოს 2015 წლის 26 ივნისის №B----- გადაწყვეტილებით გაუქმდა ი/მ „დ-----ი მ-----ის“ რეგისტრაცია.

„მეწარმეთა შესახებ“ საქართველოს კანონის მე-3 მუხლის პირველი პუნქტის შესაბამისად, ინდივიდუალური მეწარმე თავისი სამეწარმეო საქმიანობიდან

წარმოშობილი ვალდებულებებისათვის კრედიტორების წინაშე პასუხს აგებს პირადად, მთელი თავისი ქონებით. ამავე კანონის 14^ე მუხლის მე-3 პუნქტით დადგენილია, რომ ინდივიდუალური მეწარმის რეგისტრაციის გაუქმების შემთხვევაში მისი უფლებამონაცვლეა შესაბამისი ფიზიკური პირი.

ზემოაღნიშნულიდან გამომდინარე, უდავოა, რომ ფიზიკური პირი დ-----ი მ-----ე წარმოადგენს ი/მ „დ-----ი მ-----ის“ უფლებამონაცვლეს.

საქმის მასალებით დადგენილია, რომ სსიპ შემოსავლების სამსახურის აუდიტის დეპარტამენტის 2013 წლის 23 მაისის №22427 ბრძანებით დაინიშნა ი/მ „დ-----ი მ-----ის“ (ს/ნ 0-----) საქმიანობის კამერალური საგადასახადო შემოწმება ბიუჯეტთან ანგარიშსწორების კუთხით. შესამოწმებელ პერიოდად განისაზღვრა 2007 წლის პირველი იანვრიდან 2013 წლის 18 მაისამდე პერიოდი. შემოწმების შედეგებზე გამოიცა სსიპ შემოსავლების სამსახურის აუდიტის დეპარტამენტის 2013 წლის 6 დეკემბრის №1---- საგადასახადო მოთხოვნა, რომლითაც ი/მ „დ-----ს“ სულ დაერიცხა 935416.36 ლარი. სსიპ შემოსავლების სამსახურის აუდიტის დეპარტამენტის 2014 წლის 20 მაისის №2---- ბრძანებითა და №1---- საგადასახადო მოთხოვნით ი/მ „დ-----ს“ დარიცხული საგადასახადო დავალიანება შეუმცირდა სულ 156194.28 ლარით, რაც გადასახადის გადამხდელის მიერ გასაჩივრდა სსიპ შემოსავლების სამსახურში, რომელმაც 2015 წლის 23 იანვრის ბრძანებით საჩივარი დატოვა განუხილველი. აღნიშნული ბრძანება დ-----მ გაასაჩივრა საქართველოს ფინანსთა სამინისტროსთან არსებულ დავების განხილვის საბჭოში, რომლის 2015 წლის 20 ნოემბრის გადაწყვეტილებით საჩივარი არ დაკმაყოფილდა.

საქმის მასალებით ასევე დადგენილია, რომ დ-----მ შპს „ტ-----ს“ დახერხილი ხის მასალა მიაწოდა 2013 წლის აგვისტოს, სექტემბრის, ოქტომბრის, დეკემბერსა და 2014 წლის მარტის თვეებში. ამასთან, დ-----ი მ-----ის (პ/ნ0-----) ქონება დაიცვირთა საგადასახადო გირავნობა/იპოთეკით 2013 წლის 19 ნოემბერს, რომელსაც გადასახადის გადამხდელი გაეცნო 2014 წლის 26 ოქტომბერს. სსიპ შემოსავლების სამსახურის ადმინისტრირების დეპარტამენტის 2016 წლის 10 მაისის №0----- ბრძანებით კი დ-----ი მ-----ის (პ/ნ0-----) ქონებას დაედო ყადაღა.

პალატა ყურადღებას ამახვილებს იმ გარემოებაზე, რომ მართალია, დ-----ი მ-----ის მიერ შპს „ტ-----ს-თვის“ საქონლის მიწოდება მოხდა საგადასახადო შემოწმების დაწყების შემდგომ, თუმცაღა აღნიშნული ოპერაცია განხორციელებულია დ-----ი მ-----ისათვის კორექტირებული საგადასახადო მოთხოვნის წარდგენამდე. პალატა იზიარებს პირველი ინსტანციის სასამართლოს განმარტებას, რომ საგადასახადო შემოწმების მიმდინარეობა ავტომატურად არ ნიშნავს პირისათვის საგადასახადო ვალდებულების განსაზღვრას, რომლის გადახდის უზრუნველყოფის ღონისძიებების გატარებისაგან თავის ასარიდებლადაც მოქმედებენ ცრუმაგიერი პირები.

გარდა ამისა, პალატა განმარტავს, რომ გადასახადის გადამხდელის მიერ სხვა პირისათვის, მათ შორის, ურთიერთდამოკიდებულ პირზე, საქონლის გადაწერა ავტომატურად არ ნიშნავს, რომ ასეთი მიწოდების ოპერაცია განხორციელებულია ფორმალურად და რეალურად მიზნად არ ისახავს იმ სამართლებრივი შედეგის მიღწევას, რომელსაც ითვალისწინებს შესაბამისი გარიგების ფორმა. სასამართლო განმარტავს, რომ აღნიშნულს ადასტურებს საქართველოს საგადასახადო კოდექსის მე-19 მუხლიც, 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, საქმისათვის მნიშვნელოვანი სხვა გარემოებების დადასტურების გარეშე, არ ქმნის, განსაკუთრებით იმ პირობებში, როდესაც საქონლის გადაცემა მოხდა ზედნადებების საფუძველზე, ხოლო საგადასახადო ორგანოს სადავოდ არ გაუხდია ნასყიდობის საგნის ღირებულება.

რაც შეეხება იმ გარემოებას, რომ დ-----ი მ-----ისა და გ----- მ-----ის მიერ რომელიც წარმოადგენს შპს „გ-----ს“ 100%-იანი წილის მფლობელს, არჩეულ იქნა ერთი და იმავე საქმიანობის სფერო, საქმიანობის განხორციელება ხდება ერთსა და იმავე ადგილას და საქონლის მიწოდება ხდება ერთი და იმავე მყიდველისათვის, პალატა განმარტავს, რომ აღნიშნული ავტომატურად, არ გულისხმობს მოპასუხე პირთა პრაქტიკულად გამიჯვნის შეუძლებლობას. სასამართლო განმარტავს, რომ ნებისმიერ პირს უფლება აქვს, კანონით დადგენილი წესით დააარსოს იურიდიული პირი და დამოუკიდებლად განსაზღვროს იურიდიული პირის საქმიანობის სფერო. კანონის სხვაგვარი გაგება გამოიწვევდა თავისუფალი მეწარმეობის უფლებაში ჩარევას, რომელიც, კანონით გათვალისწინებული შემთხვევების გარდა, არ უკრძალავს პირს, დააარსოს რამდენიმე იურიდიული პირი, თავისუფლად განსაზღვროს იურიდიული პირის საქმიანობის სფერო და ხელშეკრულების კონტრაქტები, ასევე იყოს რამდენიმე საწარმოს დირექტორი და თუკი აღნიშნული იწვევს ინტერესთა კონფლიქტს, საწარმოს წარმოექმნება უფლება, რომ მიმართოს საქართველოს სამოქალაქო კოდექსითა და „მეწარმეთა შესახებ“ საქართველოს კანონით გათვალისწინებულ საკუთარი უფლებების დაცვის საშუალებებს, მაგრამ მოცემული ვერ გახდება იურიდიულ პირთა იდენტურობის დამადასტურებელი გარემოება.

საქართველოს სამოქალაქო საპროცესო კოდექსის 102-ე მუხლის შესაბამისად, თითოეულმა მხარემ უნდა დამტკიცოს 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 მიიჩნევს, რომ საქმეში წარმოდგენილი მტკიცებულებები არ ქმნის პირთა შორის საგადასახადო კოდექსის 246-ე მუხლით განსაზღვრული კავშირის დადგენის საფუძველს და გამორიცხავს ამ ტიპის კავშირების დადასტურების შესაძლებლობას.

ყოველივე ზემოაღნიშნულიდან გამომდინარე სააპელაციო სასამართლო მოთხოვნას მიიჩნევს დაუსაბუთებლად და მიუთითებს, 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 გათავისუფლებულია 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 19 ივლისის გადაწყვეტილება დარჩეს უცვლელად.
3. განჩინება შეიძლება გასაჩივრდეს **საკასაციო საჩივრით** საქართველოს უზენაესი სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატაში (თბილისი, ძმები ზუბალაშვილების ქ. №32) თბილისის სააპელაციო სასამართლოს

ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატის მეშვეობით (თბილისი, გრ. რობაქიძის გამზ. №7ა) მხარეთათვის დასაბუთებული განჩინების ჩაბარებიდან 21 (ოცდაერთი) დღის ვადაში.

თავმჯდომარე

გელა ბადრიაშვილი

მოსამართლეები:

ნინო ქადაგიძე

მარიამ ცისკაძე