

საქმე № 190310117002060817

საქმე №3ბ/1008-18



გ ა ნ ჩ ი ნ ე ბ ა
საქართველოს სახელით

ი შ ე ს ა ვ ა ლ ი

28 მაისი, 2019 წელი

ქ. თბილისი

**თბილისის სააპელაციო სასამართლოს
ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატა**

**თავმჯდომარე - მანანა ჩოხელი
მოსამართლეები - გიორგი ტყავაძე,
თამარ ონიანი**

სხდომის მდივანი - ნინო პაპინაშვილი

**აპელანტი (მოსარჩელე) - სსიპ შემოსავლების სამსახური
წარმომადგენელი - ნი-----ი**

**მოწინააღმდეგე მხარეები (მოპასუხეები) - შპს „ჯა----“, ად-----ი, ჯა---
-----ი**

წარმომადგენლები - სო-----ე, გი-----ე

დავის საგანი - ცრუმაგიერ პირად ცნობა

**გასაჩივრებული გადაწყვეტილება – რუსთავის საქალაქო სასამართლოს
2018 წლის 28 თებერვლის გადაწყვეტილება**

ი ა ღ წ ე რ ი ლ ო ბ ი თ ი ნ ა წ ი ლ ი

1. აპელანტის მოთხოვნა

აპელანტი ითხოვს გასაჩივრებული გადაწყვეტილების გაუქმებას და ახალი გადაწყვეტილების მიღებით სარჩელის დაკმაყოფილებას.

2. მოწინააღმდეგე მხარის პოზიცია

შპს „ჯა----ის“, ად-----ისა და ჯა-----ის წარმომადგენლები არ დაეთანხმნენ წარმოდგენილ სააპელაციო საჩივრებს და გადაწყვეტილების უცვლელად დატოვება მოითხოვეს.

3. გასაჩივრებული გადაწყვეტილების დასკვნებზე მითითება:

3.1. გასაჩივრებული გადაწყვეტილების სარეზოლუციო ნაწილი:

რუსთავის საქალაქო სასამართლოს 2018 წლის 28 თებერვლის გადაწყვეტილებით სსიპ შემოსავლების სამსახურის სარჩელი არ დაკმაყოფილდა.

3.2. დასკვნები ფაქტობრივ გარემოებებთან დაკავშირებით:

უდავო ფაქტობრივი გარემოებები

შპს „ჯა----ი“ რეგისტრირებულია 2011 წლის 03 ივნისს. მისი დირექტორსა და 100%-იანი წილის მესაკუთრეს წარმოადგენს ად-----ი.

შპს „ჯა----ის“ დავალიანება ბიუჯეტის წინაშე შეადგენს 981204,91 ლარს.

ი/მ ჯა-----ი რეგისტრირებულია 2010 წლის 30 დეკემბერს.

ჯა-----ი არის შპს „ჯა----ის“ დირექტორის - ად-----ის შვილი.

შპს „ჯა----ის“ ქონებაზე 2015 წლის 18 თებერვლის შეტყობინებით რეგისტრირებულია საგადასახადო გირავნობის/იპოთეკის უფლება, ხოლო 01 მაისის №041-173 ბრძანებით ყადაღა დაედო მის ქონებას.

შპს „ჯა----ის“ მიერ 2015 წლის იანვარ-აპრილის თვეში ი/მ ჯა-----ისათვის გადაცემულია 25 000 ლარის საქონელი.

დადგენილი სადავო ფაქტობრივი გარემოებები:

არ არსებობს შპს „ჯა----ის“, ად-----ისა და ი/მ ჯა-----ის ერთმანეთის ცრუმაგიერ პირებად ცნობის საფუძველი.

საქართველოს ადმინისტრაციული საპროცესო კოდექსის მე-17 მუხლის, სამოქალაქო საპროცესო კოდექსის 105-ე მუხლის მე-2 ნაწილის საფუძველზე, სასამართლომ განმარტა, რომ საპროცესო კანონმდებლობით არცერთ მტკიცებულებას არ აქვს წინასწარ დადგენილი სავალდებულო ძალა, რაც გულისხმობს, რომ ყველა მტკიცებულება ექვემდებარება გამოკვლევას და შეფასებას, წინააღმდეგ შემთხვევაში, ადმინისტრაციული წარმოების ჩატარება საერთოდ უშინაარსოდ მიიჩნევა. მოსარჩელე სარჩელის დაკმაყოფილებას ითხოვს იმ საფუძველით, რომ შპს „ჯა----ის“ მესაკუთრე და დირექტორია ად-----ი, ხოლო ი/მ ჯა-----ი ამ უკანასკნელის შვილია, რომელმაც 2015 წლის იანვარ-აპრილის თვეში ი/მ ჯა-----ს გადასცა 25000 ლარის საქონელი. მოპასუხეები სარჩელის დაკმაყოფილებაზე უარის თქმის საფუძველად მიუთითებენ იმ გარემოების შესახებ, რომ ჯა-----ი 2010 წლიდან დამოუკიდებლად და კეთილსინდისიერად ეწევა ეკონომიკურ საქმიანობას, მას არ გააჩნია დავალიანება სახელმწიფო ბიუჯეტის წინაშე, ხოლო შპს „ჯა----ს“, რომელიც ასევე ფუნქციონირებს 2011 წლიდან, დავალიანება წარმოეშვა 2015 წელს. შეუძლებელია მხარეებს წინასწარ განესაზღვრათ რას ჩაიდენდნენ 2015 წელს. მოპასუხეები მათი პოზიციის მართებულობის დასადასტურებლად მიუთითებენ საქართველოს უზენაესი სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატის 2013 წლის 13 ოქტომბრის №ბს-103-96(კ-13) განჩინების შინაარსზე, სადაც სასამართლომ ურთიერთდამოკიდებულ პირებად მიჩნევისათვის განსაკუთრებულ ურთიერთობათა არსებობა ჩათვალა, რომელსაც შეეძლო გავლენა მოეხდინა მათი ან მათ მიერ წარმოდგენილი პირების საქმიანობის პირობებზე და ეკონომიკურ შედეგებზე.

3.3. დასკვნები სამართლებრივ გარემოებებთან დაკავშირებით:

პირველი ინსტანციის სასამართლომ მიუთითა საქართველოს კონსტიტუციის 94-ე მუხლზე, საქართველოს საგადასახადო კოდექსის პირველ, მე-5, მე-6 მუხლებზე. სასამართლომ აღნიშნა, რომ გადასახადის გადამხდელის მიერ კუთვნილი საგადასახადო ვალდებულებების შესრულების ვალდებულებაზე მიუთითებს, ასევე, საგადასახადო კოდექსის 43-ე მუხლის პირველი ნაწილის „ა“ და „გ“ ქვეპუნქტები, რომლის თანახმადაც, გადასახადის გადამხდელი ვალდებულია შეასრულოს საგადასახადო ვალდებულებები საქართველოს საგადასახადო კანონმდებლობით დადგენილი წესითა და პირობებით; საგადასახადო ორგანოს საქართველოს კანონმდებლობით დადგენილი წესით წარუდგინოს საგადასახადო დეკლარაციები, გაანგარიშებები და სააღრიცხვო დოკუმენტები.

საქართველოს საგადასახადო კოდექსის მე-8 მუხლის 23-ე ნაწილის შესაბამისად, საგადასახადო დავალიანება არის სხვაობა გადასახადის გადამხდელის მიერ დადგენილ ვადაში გადაუხდელი გადასახადების ან/და სანქციების თანხასა და ზედმეტად გადახდილი გადასახადების ან/და სანქციების თანხას შორის. ამავე ნორმის მე-5 ნაწილის „ბ“ ქვეპუნქტის თანახმად, აღიარებული საგადასახადო დავალიანებაა – საგადასახადო დავალიანება, თუ პირს გაშვებული აქვს საგადასახადო ორგანოს მიერ მისთვის წარდგენილი საგადასახადო მოთხოვნის ან/და დავის განმხილველი ორგანოს გადაწყვეტილების გასაჩივრების ამ კოდექსით დადგენილი ვადა.

დადგენილია, რომ შპს „ჯა----ის“ დავალიანება ბიუჯეტის წინაშე შეადგენს 981 204, 91 ლარს.

საქართველოს საგადასახადო კოდექსის მე-19 მუხლის მეორე ნაწილის „თ“ ქვეპუნქტის თანახმად, განსაკუთრებულ ურთიერთობებს მიეკუთვნება ურთიერთობები, რომელთა დროსაც პირები ნათესავები არიან. ამ ნორმის მე-3 ნაწილით, საქართველოს საგადასახადო კანონმდებლობის მიზნებისათვის ფიზიკური პირის ნათესავებად ითვლებიან: ა) ნათესავების პირველი შტო: მეუღლე, მშობელი, შვილი, და, ძმა; ბ) ნათესავების მეორე შტო: პირველი შტოს თითოეული ნათესავის მეუღლე, მშობელი, შვილი, და, ძმა, გარდა იმ ფიზიკური პირისა, რომელიც უკვე მიეკუთვნა პირველ შტოს; გ) პირები, რომლებიც ხანგრძლივი მეურვეობის შედეგად ერთმანეთთან დაკავშირებული არიან, როგორც მშობლები და შვილები. ამავე ნორმის მე-6 ნაწილით, ამ მუხლის მიზნებისათვის ფიზიკური პირი ითვლება წილის არაპირდაპირ მფლობელად, თუ ამ წილს ფლობს მისი ნათესავი.

„მეწარმეთა შესახებ“ საქართველოს კანონის მესამე მუხლის მეექვსე ნაწილის თანახმად, კომანდიტური საზოგადოების შეზღუდული პარტნიორი, შეზღუდული პასუხისმგებლობის საზოგადოების, სააქციო საზოგადოებისა და კოოპერატივის პარტნიორები საზოგადოების კრედიტორების წინაშე პასუხს აგებენ პირადად, თუ ისინი ბოროტად გამოიყენებენ პასუხისმგებლობის შეზღუდვის სამართლებრივ ფორმებს.

დადგენილია, რომ შპს „ჯა----ი“ რეგისტრირებულია 2011 წლის 03 ივნისს და მის დირექტორსა და 100%-იანი წილის მესაკუთრეს წარმოადგენს ად-----ი. შპს „ჯა----ის“ დავალიანება ბიუჯეტის წინაშე შეადგენს 981204,91 ლარს. ი/მ ჯა-----ი რეგისტრირებულია 2010 წლის 30 დეკემბერს. ჯა-----ი არის შპს „ჯა----ის“ დირექტორის - ად-----ის შვილი.

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 ნორმის მე-2 ნაწილით, გადასახადის გადამხდელის აღიარებული საგადასახადო დავალიანების გადახდევის მიზნით, საგადასახადო ორგანოს უფლება აქვს, ცრუმაგიერი პირის მიმართ განახორციელოს საგადასახადო დავალიანების გადახდევის უზრუნველყოფის ღონისძიებები. საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 246-ე მუხლის საფუძველზე 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 გადახდევის უზრუნველყოფის ღონისძიებისაგან თავის არიდების მიზნით.

სასამართლოს მოსაზრებით, გადასახადის გადამხდელთა განსხვავება შეუძლებელი უნდა იყოს მათი მიზნიდან გამომდინარე. ფაქტობრივად არსებულ ორ ან მეტ პირს შორის განხორციელებული ოპერაცია მიმართული უნდა იყოს საერთო მიზნის მიღწევისკენ. თუმცა ამავედროულად ეს მიზანი უნდა წარმოადგენდეს საგადასახადო ვალდებულების გადახდევის უზრუნველყოფის ღონისძიებისაგან თავის არიდებას. ამრიგად, უნდა შეფასდეს, შპს „ჯა----ის“ მიერ ი/მ ჯა-----ისათვის 25 000 ლარის ღირებულების პროდუქციის მიწოდება, ემსახურება თუ არა საგადასახადო ვალდებულების გადახდევის უზრუნველყოფის ღონისძიებისგან თავის არიდებას. მოცემული სახის რეგულაცია იძლევა ფართო შეფასების არეალს, ვინაიდან არ არის დაკონკრეტებული, რა გარემოებათა პირობებში, რომელი ქმედება შეიძლება შეფასდეს უზრუნველყოფის ღონისძიებისგან თავის არიდებად. კანონი არ აკონკრეტებს, რომ აღნიშნული მიზანი შესაძლებელია მიღწეული იქნეს დაინტერესებულ პირთა მიერ კანონისმიერი თუ უკანონო გზებით. ასეთ პირობებში კი გადამხდელთა მიერ კანონით ნებადართული ქმედება უფლებამოსილ პირთა მიერ შესაძლებელია შეფასდეს, როგორც უკანონო, რაც გადასახადის გადამხდელს ჩააყენებთ უკიდურესად მძიმე მდგომარეობაში.

სასამართლომ მიიჩნია, რომ სამართლებრივი რეგულაციის მსგავს პირობებში პირთა მიერ განხორციელებული ოპერაციის მიზანი უნდა იქნეს უტყუარად დადგენილი, ეჭვს არ უნდა იწვევდეს გადამხდელთა ქმედება ემსახურება რიგით საფინანსო-სამეურნეო საქმიანობას თუ გადასახადებისგან თავის არიდებას. ვარაუდის საფუძველზე სასამართლოს დაუშვებლად მიაჩნია პირთა ცრუმაგიერად ცნობა, რამაც შედეგობრივად შესაძლებელია გამოიწვიოს პირთა

კონსტიტუციური უფლებების ხელყოფა. ამასთან, შპს „ჯა----ის“ საგადასახადო დავალიანების ოდენობის და გადაცემული საქონლის ღირებულებიდან გამომდინარე შეუძლებელია უტყუარად დადგინდეს გადასახადის გადახდეკინებისაგან თავის არიდების მიზანი.

სასამართლომ განმარტა, რომ ნებისმიერ პირს უფლება აქვს, კანონით დადგენილი წესით დააარსოს იურიდიული პირი და დამოუკიდებლად განსაზღვროს იურიდიული პირის საქმიანობის სფერო. მხოლოდ ის ფაქტი, რომ საწარმოს დირექტორისა და წილის მესაკუთრის შვილი ინდივიდუალური მეწარმეა, თანაც იმაზე ადრე დარეგისტრირებული, ვიდრე შპს „ჯა----ი“ დაფუძნდებოდა, არ გულისხმობს ავტომატურად აღნიშნულ პირთა პრაქტიკულად გამიჯვნის შეუძლებლობას. კანონის ამგვარად გაგება გამოიწვევდა თავისუფალი მეწარმეობის უფლებაში ჩარევას, რომელიც, არ უკრძალავს ოჯახის წევრებს, რომ დააარსონ რამდენიმე იურიდიული პირი, აღნიშნული ვერ გახდება საწარმოთა იდენტურობის დამადასტურებელი გარემოება. ამდენად, იურიდიული პირის დამფუძნებელთა/დირექტორთა ნათესაურ კავშირში ყოფნა ინდივიდუალურ მეწარმესთან დამოუკიდებლად, საკანონმდებლო ნორმით დადგენილი მიზნის დამამტკიცებელი ფაქტობრივი გარემოებების არსებობის გარეშე, არ ქმნის საწარმოთა ცრუმაგიერ პირებად მიჩნევის საფუძველს.

სასამართლომ მიუთითა საქართველოს ადმინისტრაციული საპროცესო კოდექსის მე-4 მუხლზე, რომლის მიხედვით, ადმინისტრაციული საქმის განხილვისას მხარეები სარგებლობენ საქართველოს სამოქალაქო საპროცესო კოდექსის მე-4 მუხლით მინიჭებული უფლება-მოვალეობებით. საქართველოს სამოქალაქო საპროცესო კოდექსის მე-4 მუხლით განმტკიცებულია შეჯიბრებითობის პრინციპი. კერძოდ, სამართალწარმოება მიმდინარეობს შეჯიბრებითობის საფუძველზე. მხარეები სარგებლობენ თანაბარი უფლებებითა და შესაძლებლობებით, დაასაბუთონ თავიანთი მოთხოვნები, უარყონ ან გააქარწყლონ მეორე მხარის მიერ წამოყენებული მოთხოვნები, მოსაზრებები თუ მტკიცებულებები. მხარეები თვითონვე განსაზღვრავენ, თუ რომელი ფაქტები უნდა დაედოს საფუძვლად მათ მოთხოვნებს ან რომელი მტკიცებულებებით უნდა იქნეს დადასტურებული ეს ფაქტები. ამავე კოდექსის 102-ე მუხლის თანახმად, თითოეულმა მხარემ უნდა დაამტკიცოს გარემოებანი, რომლებზედაც იგი ამყარებს თავის მოთხოვნებსა და შესაგებელს. ამდენად, მიუთითებს რა კონკრეტულ ფაქტობრივ გარემოებაზე, მხარემ უნდა წარადგინოს შესაბამისი ფაქტის დამადასტურებელი მტკიცებულებები. მტკიცებულებას შეიძლება წარმოადგენდეს მხარეთა ახსნა-განმარტება, მოწმეთა ჩვენება, ფაქტების კონსტატაციის მასალები, წერილობითი თუ ნივთიერი მტკიცებულებები და ექსპერტთა დასკვნები. ამასთან, სამოქალაქო საპროცესო კოდექსის 102-ე მუხლის მე-3 ნაწილით ცალსახადაა განსაზღვრული, რომ საქმის გარემოებები, რომლებიც კანონის თანახმად უნდა

დადასტურდეს გარკვეული სახის მტკიცებულებებით, არ შეიძლება დადასტურდეს სხვა სახის მტკიცებულებებით.

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

სასამართლომ სადავო საკითხთან დაკავშირებით დამატებით განმარტა, რომ მოცემულ შემთხვევაში სახეზეა საქართველოს ადმინისტრაციული საპროცესო კოდექსის 25-ე მუხლით განსაზღვრული აღიარებითი სარჩელი, რომელიც ადგენს მოსარჩელის კანონიერი ინტერესის არსებობისას სასამართლოს უფლებამოსილებას აღიაროს (დაადასტუროს) კონკრეტული სამართლებრივი ურთიერთობის არსებობა-არარსებობა მხოლოდ იმ შემთხვევაში, თუ მოსარჩელე მხარე წარადგენს აღნიშნული გარემოების დამადასტურებელ უდავო მტკიცებულებებს. ამდენად, აღიარებითი სარჩელის სპეციფიკურობა გამომდინარეობს იქიდან, რომ სასამართლო უდავოდ დადგენილი ფაქტობრივი გარემოებებისა და მტკიცებულებების საფუძველზე მხოლოდ აღიარებს (ადასტურებს) კონკრეტული სამართალურთიერთობის არსებობა-არარსებობის ფაქტს. განსახილველ შემთხვევაში, სასამართლომ მიიჩნია, რომ სსიპ შემოსავლების სამსახურის მიერ წარმოდგენილი მტკიცებულებების საფუძველზე, საქმეზე დადგენილი ფაქტობრივი გარემოებები არ ქმნიან მოპასუხეების ცრუმაგიერ პირებად აღიარებისა და შესაბამისად, სარჩელის დაკმაყოფილების საფუძველს.

4.1. სსიპ შემოსავლების სამსახურის სააპელაციო საჩივრის ფაქტობრივი და სამართლებრივი საფუძველები

აპელანტი აღნიშნავს, სარჩელის სასამართლოში წარდგენის მომენტისათვის შპს „ჯა----ის“ აღიარებული საგადასახადო დავალიანება შეადგენდა 981 204.91 ლარს. დავალიანების უდიდესი ნაწილი წარმოშობილია 2015 წლის მარტის

თვის დღგ-ში დეკლარირებული თანხების გადაუხდელობით. საზოგადოების საქმიანობის პროფილური სახე იყო პარფიუმერული და საყოფაცხოვრებო საქონლით ვაჭრობა, შპს „ჯა----ის“ დამფუძნებელი (100% წილის მფლობელი) და დირექტორია ად-----ი. 2015 წლის იანვარ-აპრილში საზოგადოების მიერ ი/მ ჯა-----ზე გადაცემულია 25 000 ლარის საქონელი, რომლის ღირებულების გადახდის დოკუმენტაციაც არ წარმოდგენილა. აღნიშნული მეწარმე სუბიექტი არის შპს „ჯა----ის“ დირექტორის შვილი, რომელიც აგრეთვე რეგისტრირებულია სამეწარმეო რეესტრში 2010 წლის 30 დეკემბრიდან და მისი საქმიანობის სფეროც პარფიუმერული და საყოფაცხოვრებო საქონლით ვაჭრობაა.

აპელანტი აღნიშნავს, დღეის მდგომარეობით შპს „ჯა----ის“ აღიარებული საგადასახადო დავალიანების გადახდევენების მიზნით გატარებული უზრუნველყოფის ღონისძიებები კერ უზრუნველყოფს დავალიანების გადახდევენებას, ამასთან, საზოგადოებას შეწყვეტილი აქვს საქმიანობა.

აპელანტი მიუთითებს, რომ საგადასახადო კოდექსის 246-ე მუხლის მიხედვით, ცრუმაგიერი მფლობელობა სახეზეა მაშინ, როცა ადგილი აქვს ვალდებულების თავიდან აცილების მიზნით სამართლებრივ სიკეთეთა მიმოქცევას სხვადასხვა სამართალსუბიექტის საკუთრებაში, კონკრეტულ შემთხვევაში სახეზეა საგადასახადო კოდექსის მე-19 მუხლით გათვალისწინებული განსაკუთრებული ურთიერთობების, კერძოდ, ნათესაური კავშირის მქონე პირთა შორის სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობების გარიდების ფაქტი, რაც ემსახურება საგადასახადო კოდექსით გათვალისწინებული უზრუნველყოფის ღონისძიებების უარყოფითი შედეგებისაგან ქონების დაცვას. ნათესაური კავშირის მქონე პირთა შორის ქონების გარიდების ფაქტთან დაკავშირებით საყურადღებოა უზენაესი სასამართლოს 2018 წლის 13 მარტის Nბს-763-755(კ-16) გაწყვეტილება, სადაც სასამართლომ განმარტა, რომ გადამხდელის მიმართ გასატარებელი უზრუნველყოფის ღონისძიებების შესახებ ინფორმაციის მიღების შემდგომ ქონების გადაცემა სხვა სამართალსუბიექტისათვის, კერძოდ, ურთიერთდამოკიდებულ პირზე - ნათესავზე ქმნის საგადასახადო კოდექსის 240-ე მუხლის მოცემულობას, ასევე ასეთი ურთიერთობები მხოლოდ ფორმალურია და ატარებს ფიქტიურ ხასიათს, რომელიც მიზნად ისახავს უზრუნველყოფის ღონისძიებების თავიდან აცილებას, აღნიშნული კი მოპასუხეთა ცრუმაგიერობაზე მიუთითებს.

სააპელაციო საჩივრის მიხედვით, როდესაც დავალიანების მქონე სუბიექტი დავალიანების დარიცხვის შემდგომ წყვეტს საქმიანობას და იმავე სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობებით აგრძელებს იმავე საქმიანობას სხვა ორგანიზაციულ-სამართლებრივი ფორმის მეწარმე სუბიექტის მეშვეობით, ნათელია, რომ ასეთ ვითარებაში გადამხდელთა მიზანი ბიუჯეტის წინაშე

არსებული საგადასახადო დავალიანების გადახდეკინების უზრუნველყოფის ღონისძიებებისაგან თავის არიდებაა.

ზემოაღნიშნული გარემოებებიდან გამომდინარე, აპელანტს მიაჩნია, რომ პირველი ინსტანციის სასამართლოს მიერ განხორციელდა საკანონმდებლო დანაწესთა არასწორი ინტერპრეტაცია და ფაქტების არასრული შეფასება, რაც გადაწყვეტილების გაუქმების საფუძველია.

III სამოტივაციო ნაწილი:

5. 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.

5.1. ფაქტობრივი დასაბუთება:

სააპელაციო სასამართლო ეთანხმება რუსთავის საქალაქო სასამართლოს

შეფასებებს და დასკვნებს საქმის ფაქტობრივ გარემოებებთან დაკავშირებით. სააპელაციო პალატის მოსაზრებით, სასამართლომ სწორად დაადგინა საქმის ფაქტობრივი გარემოებები, რასაც იზიარებს სააპელაციო პალატაც.

5.2. სამართლებრივი დასაბუთება:

სააპელაციო სასამართლო იზიარებს პირველი ინსტანციის სასამართლოს მიერ გასაჩივრებული გადაწყვეტილების გამოტანისას გაკეთებულ სამართლებრივ შეფასებებს, მიიჩნევს, რომ სასამართლომ სწორად განმარტა კანონი, სწორი შეფასება მისცა საქმის მასალებს და დავა გადაწყვიტა მოქმედი კანონმდებლობის შესაბამისად, რა დროსაც არ დაურღვევია მატერიალური და საპროცესო სამართლის ნორმები.

სააპელაციო საჩივრის ფარგლებში, სადავოა შპს „ჯა-----ის“, ად-----ისა და ჯა-----ის ცრუმაგიერ პირებად ცნობის საკითხი. ამასთან, პალატა განმარტავს, რომ მოცემულ შემთხვევაში სახეზეა საქართველოს ადმინისტრაციული საპროცესო კოდექსის 25-ე მუხლით განსაზღვრული აღიარებითი სარჩელი, რომელიც ადგენს მოსარჩელის კანონიერი ინტერესის არსებობისას სასამართლოს უფლებამოსილებას, აღიაროს (დაადასტუროს) კონკრეტული სამართლებრივი ურთიერთობის არსებობა-არარსებობა მხოლოდ იმ შემთხვევაში, თუ მოსარჩელე მხარე წარადგენს აღნიშნული გარემოების დამადასტურებელ უდავო მტკიცებულებებს. ამდენად, აღიარებითი სარჩელის სპეციფიკურობა გამომდინარეობს იქიდან, რომ სასამართლო უდავოდ დადგენილი ფაქტობრივი გარემოებებისა და მტკიცებულებების საფუძველზე მხოლოდ აღიარებს (ადასტურებს) კონკრეტული სამართალურთიერთობის არსებობა-არარსებობის ფაქტს.

სააპელაციო სასამართლო მიუთითებს საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 246-ე მუხლის პირველ ნაწილზე, რომლის თანახმად, თუ სასამართლო დაადგენს, რომ პრაქტიკულად შეუძლებელია გადასახადის გადამხდელის განსხვავება სხვა პირისგან და ეს პირი გამოყენებულია გადასახადის 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.

საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 246-ე მუხლის შინაარსიდან ცხადია, რომ კანონმდებელი არ მიუთითებს კონკრეტულ გარემოებებზე, რომელთა

ერთობლიობა ქმნის ცრუმაგიერ პირებად აღიარების საფუძველს. ამასთან, „საგადასახადო კოდექსის ზემოაღნიშნული მუხლის შინაარსიდან გამომდინარე, ცრუმაგიერ პირებად აღიარებისათვის, სახეზე უნდა იყოს გადასახადის გადამხდელის განსხვავების შეუძლებლობა სხვა იმ პირისაგან, რომელიც გამოყენებული არის გადასახადის გადახდევის უზრუნველყოფის ღონისძიებისათვის თავის არიდების მიზნით, ანუ გადასახადის გადამხდელი პირი, რომელსაც გააჩნია საგადასახადო ვალდებულებები, მისი გადახდისაგან თავის არიდების მიზნით „ისეთ კავშირში შედის სხვა პირთან, რომ პრაქტიკულად შეუძლებელი არის მათი განსხვავება.“ (საქართველოს უზენაესი სასამართლოს 2013 წლის 3 ოქტომბრის გადაწყვეტილება საქმეზე №ბს-103-96(კ-13)). „ცრუმაგიერ პირებად აღიარების შესახებ სარჩელის მიზანია დადგინდეს, რომ სხვა პირი წარმოადგენს საგადასახადო კოდექსით გადასახადის გადახდაზე ვალდებული პირის - გადამხდელის ცრუმაგიერ პირს. ასეთი აღიარება შესაძლებლობას აძლევს საგადასახადო ორგანოს გადასახადის გადამხდელის შეუსრულებელი საგადასახადო ვალდებულების შესრულების უზრუნველყოფის ღონისძიება გამოიყენოს ცრუმაგიერი პირის მიმართ.“ (საქართველოს უზენაესი სასამართლოს 2010 წლის 6 ივლისის გადაწყვეტილება საქმეზე №ბს-1546-1476 (კ-09)). შესაბამისად, „ცრუმაგიერი პირის დეფინიცია უნდა აკმაყოფილებდეს ორ კრიტერიუმს: ა) რეალური და ცრუმაგიერი პირი ერთმანეთისაგან არ უნდა განსხვავდებოდეს; ბ) ცრუმაგიერი პირი უნდა იყოს გამოყენებული გადასახადის გადახდევის უზრუნველყოფის ღონისძიებებისათვის თავის არიდების მიზნით (იგულისხმება საგადასახადო კოდექსით განსაზღვრული ღონისძიებები: საგადასახადო გირავნობა ან იპოთეკა, მესამე პირზე გადახდევის 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 გადახდევის 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 (უზრუნველყოფილი 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. ამასთანავე, სააპელაციო სასამართლო აღნიშნავს, რომ ვინაიდან ცრუმაგიერ პირებად ცნობა უშუალოდ არის დაკავშირებული პირის საკუთრების უფლების შეზღუდვასთან, მის ქონებაზე საგადასახადო დავალიანების გადახდევინების უზრუნველყოფის ღონისძიებების გამოყენებასთან, აუცილებელია, რომ აღნიშნული ფაქტი დადგინდეს კანონით დადგენილი ყველა დანაწესის სრული დაცვითა და ფაქტობრივი გარემოებების შესწავლისა და შეფასების შედეგად.

განსახილველ შემთხვევაში, საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 246-ე მუხლის დისპოზიციიდან გამომდინარე, იმისათვის, რომ დადასტურდეს ცრუმაგიერი მფლობელობის ფაქტი, სავალდებულოა დადგინდეს, რომ მოპასუხეები საერთო ეკონომიური ინტერესების საფუძველზე მოქმედებდნენ გადახდევინების უზრუნველყოფის ღონისძიებისათვის თავის არიდების მიზნით. აღნიშნული გარემოების დადგენის თვალსაზრისით, პრინციპული მნიშვნელობა ენიჭება იმ ფაქტის დადასტურებას, რომ მეწარმედ რეგისტრირებულ პირს 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.

სააპელაციო სასამართლო, პირველ ყოვლისა, ყურადღებას ამახვილებს მოპასუხეთა ურთიერთდამოკიდებულებაზე. კერძოდ, საქართველოს საგადასახადო კოდექსის მე-19 მუხლის პირველი ნაწილის თანახმად, ურთიერთდამოკიდებულ პირებად ითვლებიან ის პირები, რომელთა შორის განსაკუთრებულ ურთიერთობათა არსებობამ შეიძლება გავლენა მოახდინოს მათი ან მათ მიერ წარმოდგენილი პირების საქმიანობის პირობებზე ან ეკონომიკურ შედეგებზე. ამდენად, სააპელაციო პალატა განმარტავს, რომ ურთიერთდამოკიდებულ პირებს შორის განსაკუთრებული ურთიერთობა გავლენას ახდენს მათ შორის განხორციელებული ეკონომიკური საქმიანობის საგადასახადო რეგულირებაზე, ეკონომიკურ შედეგებსა და საგადასახადო ტვირთის ოდენობის განსაზღვრაზე, რაც არ ქმნის იმავდროულად მათი ცრუმაგიერ პირებად აღიარების საფუძველს. შესაბამისად, მხოლოდ ის ფაქტი, რომ ჯა-----ი არის ად-----ის შვილი, ხოლო საგადასახადო კოდექსის მე-19 მუხლის მე-2 ნაწილის „თ“ ქვეპუნქტის მიხედვით, განსაკუთრებულ ურთიერთობებს მიეკუთვნება ურთიერთობები, რომელთა დროსაც პირები ნათესავები არიან, არ ნიშნავს, რომ ისინი იმავდროულად ერთმანეთის ცრუმაგიერი პირები არიან.

რაც შეეხება სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობების გადაცემას,

სააპელაციო სასამართლო მიუთითებს, რომ გადასახადის გადამხდელის მიერ სხვა პირისათვის ქონების გადაცემის საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 246-ე მუხლის ჭრილში განხილვისას, არსებითია, დადგინდეს მხარეთა რეალური ნება, მიზანი, სამართლებრივი საფუძვლები, ქონების გადაცემის კანონმდებლობით დადგენილი წესების დაცვა, ქონების რეალურად გადაცემა, მისი სასყიდლიანობა, ხელშეკრულების შესრულება, ხელშეკრულების დადებისა და საგადასახადო ვალდებულების წარმოშობის ვადები.

დადგენილია, რომ ძირითადად საქონლის მიწოდება მოპასუხეთა შორის განხორციელებულია 2015 წლის იანვარ-თებერვალში. სააპელაციო პალატა აღნიშნავს, ერთი მხრივ, ადგილი ჰქონდა სასყიდლიან მიწოდებას, მეორე მხრივ, მოპასუხეები განმარტავენ, რომ საქონლის ღირებულება გადახდილია, ხოლო შემოსავლების სამსახურს მითითებული ფაქტი არ გამოუკვლევია, არ შეუფასებია და საწინააღმდეგოს დადასტურებას ვერ ახდენს.

გარდა ამისა, სააპელაციო სასამართლო ყურადღებას გაამახვილებს საქმეში წარმოდგენილ, შპს „ჯა-----ის“ პირადი აღრიცხვის ბარათზე (ს.ფ. 25). მოცემული ბარათით დგინდება, რომ 2015 წლის იანვარ-თებერვალში, როდესაც განხორციელებულია საქონლის მიწოდება, საწარმოს დავალიანება არ ერიცხება. კერძოდ, დგინდება, რომ კომპანიას 2015 წლის 15 იანვარს გადასახდელად დაერიცხა 19807 ლარი, აღნიშნული თანხის დასაფარად გადახდილია 29261 ლარი, რამაც გადამხდელის პირადი აღრიცხვის ბარათზე წარმოშვა ზედმეტობა. ამის შემდგომ, 2015 წლის 16 თებერვალს კომპანიას გადასახდელად დაერიცხა 1353 ლარი და 7083 ლარი, რომელიც დაფარულია საწარმოს ბალანსზე არსებული ზედმეტობით. ამდენად, საქონლის მიწოდების პერიოდში შპს „ჯა-----ს“ არ გააჩნდა საგადასახადო დავალიანება, უფრო მეტიც, ერიცხებოდა ზედმეტობა. დამატებით საყურადღებოა, რომ საწარმოს სადავო საგადასახადო დავალიანება წარმოშობილია არა საგადასახადო შემოწმების, არამედ თავად გადამხდელის მიერ დაზუსტებული დეკლარაციების წარდგენის შემდეგ. პალატა ასევე მიუთითებს, რომ წარმოშობილი დავალიანება გაცილებით აღემატება 25000 ლარს, რაც სადავო პერიოდში საგადასახადო დავალიანების არარსებობის პირობებში, ასევე არ ქმნის სადავო ოპერაციის იმგვარად შეფასების შესაძლებლობას, რომ მისი მეშვეობით შპს „ჯა-----მა“ მოახდინა სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობების სრული გადაცემა და ქონება განზრახ განარიდა უზრუნველყოფის ღონისძიებების გამოყენების თავის ასარიდებლად. ამდენად, არ დგინდება ქმედებების ისეთი ერთობლიობა და უწყვეტი ჯაჭვი, რომელიც გააჩენდა გონივრულ ეჭვს კონკრეტული ოპერაციის გადასახადების გადახდევინების უზრუნველყოფის ღონისძიების შესაძლო გამოყენებისაგან ქონების გარიდების მიზნით განხორციელების შესახებ.

ყოველივე ზემოაღნიშნულიდან გამომდინარე, განსახილველ შემთხვევაში სააპელაციო სასამართლო მიიჩნევს, რომ შემოსავლების სამსახურის მიერ მითითებული ფაქტები არც ცალ-ცალკე და არც ერთობლიობაში არ ქმნის საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 246-ე მუხლით გათვალისწინებული ცრუმაგიერი პირების დადგენის სამართლებრივ საფუძველს, ვინაიდან არ დასტურდება მოპასუხეთა მიერ ურთიერთშორის ისეთი კავშირის შექმნა, რომ საგადასახადო ორგანო ვერ ახდენდეს გადასახადის გადამხდელი პირის იდენტიფიცირებას კონკრეტულ დასაბეგრ ოპერაციებზე. ასევე, სახეზე არ არის მტკიცებულებათა ერთობლიობა, რომელიც დაადასტურებდა, რომ მოპასუხეები მათ მიერ განხორციელებული ოპერაციების ერთობლიობით მოქმედებდნენ კუთვნილი საგადასახადო ვალდებულებების თავიდან აცილების მიზნით. ამდენად, არ არსებობდა სარჩელის დაკმაყოფილების ფაქტობრივ-სამართლებრივი საფუძვლები.

6. შემაჯამებელი სასამართლო დასკვნა:

სააპელაციო პალატა მიიჩნევს, რომ პირველი ინსტანციის სასამართლომ საქმე განიხილა არსებითი საპროცესო დარღვევების გარეშე, სწორად დაადგინა საქმეზე ფაქტობრივი გარემოებები და სწორი სამართლებრივი შეფასება მისცა მათ. შესაბამისად, სახეზე არ არის გასაჩივრებული გადაწყვეტილების გაუქმების სამოქალაქო საპროცესო კოდექსის 393-ე და 394-ე მუხლებით გათვალისწინებული ფაქტობრივი და სამართლებრივი საფუძვლები, რის გათვალისწინებითაც სააპელაციო საჩივარი არ უნდა დაკმაყოფილდეს და უცვლელად უნდა დარჩეს რუსთავის საქალაქო სასამართლოს 2018 წლის 28 თებერვლის გადაწყვეტილება.

7. საპროცესო ხარჯები:

აპელანტი გათავისუფლებულია სააპელაციო საჩივარზე სახელმწიფო ბაჟის გადახდისაგან, „სახელმწიფო ბაჟის შესახებ“ საქართველოს კანონის მე-5 მუხლის პირველი ნაწილის „ღ“ ქვეპუნქტის შესაბამისად.

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 1-ლი, მე-12 მუხლებით, საქართველოს სამოქალაქო საპროცესო კოდექსის 257-ე, 372-ე, 386-ე, 390-391-ე, 397-ე მუხლებით და

და ა დ გ ი ნ ა :

1. სსიპ შემოსავლების სამსახურის სააპელაციო საჩივარი არ დაკმაყოფილდეს;

2. უცვლელად დარჩეს რუსთავის საქალაქო სასამართლოს 2018 წლის 28 თებერვლის გადაწყვეტილება;

3. განჩინება შეიძლება გასაჩივრდეს კასაციის წესით, საქართველოს უზენაესი სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატაში (მდებარე: ქ. თბილისი, ძმები ზუბალაშვილების ქ. №32), დასაბუთებული განჩინების მხარეთათვის გადაცემიდან 21 (ოცდაერთი) დღის ვადაში, თბილისის სააპელაციო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატის მეშვეობით (მდებარე: ქ. თბილისი, გრ. რობაქიძის გამზირი №7ა).

თავმჯდომარე:
ჩოხელი

მანანა

მოსამართლეები:

გიორგი ტყავაძე

თამარ ონიანი