



გ ა ნ ჩ ი ნ ე ბ ა
საქართველოს სახელით

28 ივნისი, 2018 წელი

თბილისი

**თბილისის სააპელაციო სასამართლოს
ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატამ
შემდეგი შემადგენლობით:**

**თავმჯდომარე - მერაბ ლომიძე
მოსამართლეები - თეა ძიმისტარაშვილი
მირანდა ერემაძე**

სხდომის მდივანი - ხვთისო აზარაშვილი

აპელანტი (მოსარჩელე) - სსიპ შემოსავლების სამსახური
წარმომადგენლები - მ-----, დ-----

აპელანტები (მოპასუხეები) - რ-----ი, დ-----ი

აპელანტი (მოპასუხე) - თ-----ი
წარმომადგენელი - ი-----ი

დავის საგანი - ცრუმაგიერ პირებად ცნობა

გასაჩივრებული გადაწყვეტილება - ხაშურის რაიონული სასამართლოს 2016 წლის 29 სექტემბრის გადაწყვეტილება

აპელანტ სსიპ შემოსავლების სამსახურის მოთხოვნა - გასაჩივრებული გადაწყვეტილების გაუქმება და ახალი გადაწყვეტილების მიღებით სარჩელის სრულად დაკმაყოფილება

**აპელანტების რ-----ის, დ-----ის და თ-----ის
მოთხოვნა -** გასაჩივრებული გადაწყვეტილების გაუქმება და ახალი გადაწყვეტილების მიღებით სარჩელის დაკმაყოფილებაზე მთლიანად უარის თქმა

2. გასაჩივრებული გადაწყვეტილების დასკვნებზე მითითება

გასაჩივრებული გადაწყვეტილების სარეზოლუციო ნაწილი:

ხაშურის რაიონული სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა კოლეგიის 2016 წლის 29 სექტემბრის გადაწყვეტილებით სსიპ შემოსავლების სამსახურის სარჩელი ნაწილობრივ დაკმაყოფილდა; დ-----ი და თ-----ი აღიარებული იქნენ ერთიმეორის ცრუმაგიერ პირებად. რ-----ი და თ-----ი აღიარებული იქნენ ერთიმეორის ცრუმაგიერ პირებად; მოთხოვნა დ-----ის და რ-----ის ერთიმეორის ცრუმაგიერ პირებად აღიარების შესახებ არ დაკმაყოფილდა; ხაშურის რაიონული სასამართლოს 2016 წლის 16 ივნისის N3-94-2016 განჩინებით გატარებული სარჩელის უზრუნველყოფის ღონისძიება - ქონებაზე ყადაღის დადება - გაუქმდა დ-----ის (პ/ნ 5-----) კუთვნილი შემდეგი ქონების ნაწილში: ხაშური, დ-----ი, მ-----ში მდებარე უძრავი ქონება, საკადასტრო N6-----; დ-----ის (პ/ნ 5-----) კუთვნილი სატრანსპორტო საშუალებები: „O-----“ სახელმწიფო ნომერი A-----; „M-----“ სახელმწიფო ნომერი J----- და მისივე კუთვნილი, დ-----ის სახელზე რეგისტრირებული სატრანსპორტო საშუალებები: „V-----“ სახელმწიფო ნომერი O-----; V-----“ სახელმწიფო ნომერი O-----; ხაშურის რაიონული სასამართლოს 2016 წლის 16 ივნისის N3-94-2016 განჩინებით გატარებული სარჩელის უზრუნველყოფის ღონისძიება ძალაში დარჩა იმ ნაწილში, რომლითაც ყადაღა დაედო დ-----ის (პ/ნ 5-----) კუთვნილ შემდეგ ქონებას: ქ. ბ-----ში, რ-----ში მდებარე უძრავი ქონების 1/3 წილის 1/2 წილს, საკადასტრო N6-----; ქ. ბ-----ში, რ-----ა-ში მდებარე უძრავ ქონებას, საკადასტრო N6-----.

დასკვნები ფაქტობრივ გარემოებებთან დაკავშირებით

2.1. რაიონულმა სასამართლომ დადგენილად მიიჩნია, რომ 2005 წლის 18 თებერვალს თ-----ი დარეგისტრირდა ინდივიდუალურ მეწარმედ. სარეგისტრაციო დოკუმენტებში მის იურიდიულ მისამართად მითითებულია ბ-----ი, რ-----, ხოლო საქმიანობის ტიპად - „მაღაზია“ (ს.ფ. 20-21; 32).

2.2. შემოსავლების სამსახურის აუდიტის დეპარტამენტის 2013 წლის 17 დეკემბრის N----- ბრძანებით დაინიშნა ი/მ თ-----ის საქმიანობის კამერალური საგადასახადო შემოწმება. ამ ბრძანებას თ-----ი გაეცნო ელექტრონულად იმავე დღეს. შემოწმების ვადად განისაზღვრა 2013 წლის 17 დეკემბრიდან 2014 წლის 13 იანვრის ჩათვლით პერიოდი. ეს ვადა რამდენჯერმე გაგრძელდა და საბოლოოდ განისაზღვრა 2014 წლის 30 აპრილით.(ს.ფ. 35-42).

2.3. 2014 წლის 28 თებერვალს თ-----მა მის საკუთრებაში არსებული უძრავი ქონება, მდებარე რ-----ა-ში (მაღაზია) და რ-----ში მდებარე საცხოვრებელი სახლის 1/3 წილის 1/2 წილი 13000 ლარად (4500+8500) მიჰყიდა თავის მეუღლეს დ-----ს (ს.ფ. 47-49).

2.4. 2014 წლის 10 მარტს დ-----მა და თ-----მა მოახდინეს განქორწინების რეგისტრაცია ბ-----ის სამოქალაქო რეესტრის სამსახურში (ს.ფ. 50-51).

2.5. თ-----ის განმარტებით, ქონება, რომელიც მან მეუღლეს მიჰყიდა, მამისგან ჰქონდა მემკვიდრეობით მიღებული და იმიტომ გაყიდა, რომ აპირებდა საზღვარგარეთ წასვლას ძმასთან და სურდა, რომ ერთი პირის სახელზე ყოფილიყო ყველაფერი და მას აღარ უნდოდა თავის სახელზე რაიმე ჰქონოდა.

2.6. 2014 წლის 4 აპრილს თ-----ს შემოსავლების სამსახურის აუდიტის დეპარტამენტმა გასაცნობად გაუგზავნა საგადასახადო შემოწმების აქტის პროექტი, რომელიც ჩაჰბარდა ელექტრონულად 8 აპრილს (ს.ფ. 43-44).

2.7. შემოსავლების სამსახურის აუდიტის დეპარტამენტის 2014 წლის 29 აპრილის N--- ბრძანებით, თ-----ს სახელმწიფო ბიუჯეტში დამატებით გადასახდელად დაერიცხა 23247 ლარი, მათ შორის, ძირითადი გადასახადი 10200 ლარი, ჯარიმა 13047 ლარი. ამ ბრძანებას თ-----ი გაეცნო ელექტრონულად 2014 წლის 30 აპრილს. თ-----ის საგადასახადო დავალიანება 2016 წლის 8 ივნისის მდგომარეობით შეადგენს 29973,63 ლარს (ს.ფ. 45-46; 96).

2.8. თ-----ს 2014 წლის 29 აპრილის ბრძანება არ გაუსაჩივრებია.

2.9. რ-----ი არის თ-----ის შვილი. რ-----ი 2014 წლის 20 მაისს დარეგისტრირდა ინდივიდუალურ მეწარმედ. სარეგისტრაციო დოკუმენტებში მის იურიდიულ მისამართად მითითებულია ბ-----ი, რ-----, ხოლო საქმიანობის ტიპად „მარკეტი“ (ს.ფ. 54-56).

2.10. თ-----მა 2014 წლის 29 და 30 მაისს მის მაღაზიაში არსებული დაახლოებით 6000 ლარის საქონელი სასაქონლო ზედნადებით, ტრანსპორტირების გარეშე, გადასცა რ-----ს (ს.ფ. 52-53, ასევე, მხარეთა ახსნა-განმარტებები).

2.11. თ-----ის განმარტებით, დ-----ის და რ-----ის მიერ მისთვის გადახდილი თანხა არ მიუმართავს საგადასახადო დავალიანების დასაფარავად.

2.12. 2014 წლის 14 ივლისს საჯარო რეესტრის ეროვნულმა სააგენტომ მიიღო გადაწყვეტილება თ-----ის, როგორც ინდივიდუალური მეწარმის რეგისტრაციის გაუქმების შესახებ, მისივე განცხადების საფუძველზე (ს.ფ. 34).

2.13. 2014 წლის 27 აგვისტოს შემოსავლების სამსახურმა გამოსცა N----- ბრძანება თ-----ის ქონებაზე ყადაღის დადების შესახებ საგადასახადო დავალიანების გადახდევის უზრუნველსაყოფად. 2014 წლის 8 სექტემბერს აღწერილ იქნა თ-----

-----ის ქონება (ერთი ცალი საკონსტროლო-სალარო აპარატი), რომლის ღირებულებამ შეადგინა 100 ლარი. თ-----ის განცხადებით, მას სხვა უძრავ-მოძრავი ქონება არ გააჩნია (ს.ფ. 58-65).

2.14. სარეგისტრაციო სამსახურის მონაცემებით, თ-----ის და რ-----ის სახელზე რაიმე ქონება არ ირიცხება. დ-----ის საკუთრებაშია: ქ. ბ-----ში, რ-----ში მდებარე უძრავი ქონების 1/3 წილის 1/2 წილი, საკადასტრო N6-----; ქ. ბ-----ში, რ-----ა-ში მდებარე უძრავი ქონება, საკადასტრო N6-----; ხაშური, დ-----ი, მ-----ში მდებარე უძრავი ქონება, საკადასტრო N6-----; სატრანსპორტო საშუალებები: „O-----“ სახელმწიფო ნომერი A-----; „M-----“ სახელმწიფო ნომერი J-----; მისივე კუთვნილია, დ-----ის სახელზე რეგისტრირებული სატრანსპორტო საშუალებები: „V-----“ სახელმწიფო ნომერი O-----; V-----“ სახელმწიფო ნომერი O----- (ს.ფ. 66-68; 70-83; 86-94).

2.15. 2015 წლის აგვისტოდან რ-----ი მუშაობს ბ-----ის ცენტრალურ (ისტორიულ) პარკში (ს.ფ. 85, ასევე, მხარეთა ახსნა-განმარტება).

2.16. 2015 წლის დეკემბრის თვეში რ-----მა მისამართზე ბ-----ი, რ-----, ტრანსპორტირებით, სასაქონლო ზედნადებით, მიიღო სხვადასხვა დასახელების მინერალური, ალკოჰოლური და არალკოჰოლური სასმელების გარკვეული რაოდენობა (იხ. ამონაბეჭდი შემოსავლების სამსახურის ელექტრონული სისტემიდან).

2.17. რ-----ი განმარტავს, რომ იგი ბ-----ის ცენტრალურ პარკში მუშაობს ყოველდღე და მუშაობის დაწყებიდან გააუქმა ინდივიდუალურ მეწარმედ რეგისტრაცია (იხ. სხდომის ოქმი 13.09.2016, 14:42:48-14:43:20). რ-----ს არ წარმოუდგენია მტკიცებულებები რეგისტრაციის გაუქმების შესახებ. შესაბამისად, სასამართლო არ იზიარებს მის ამ პოზიციას. საქმეში არსებული სარეგისტრაციო დოკუმენტების მიხედვით, იგი კვლავ რეგისტრირებულია ინდივიდუალურ მეწარმედ. გადასახადის გადამხდელის პირადი ბარათის თანახმად, მას 2015 წლის დეკემბერშიც აქვს დარიცხული საშემოსავლო გადასახადი წარდგენილი დეკლარაციის მიხედვით (და არა როგორც დაქირავებით დასაქმებულს) და გადახდილი აქვს კიდევ ეს გადასახადი იმავე თვის 25 რიცხვში. ამასვე ადასტურებს რ-----ის მიერ სასაქონლო ზედნადებით სასმელების მიღების ფაქტი 2015 წლის დეკემბერში. ამავე დროს სასამართლო ითვალისწინებს იმ გარემოებას, რომ 2016 წლის 14 აპრილს, როდესაც შემოსავლების სამსახურის თანაშრომლები მივიდნენ თ-----ის ქონების აღწერის მიზნით ბ-----ში, რ-----ში, ამ უკანასკნელმა განუცხადა, რომ სამეწარმეო საქმიანობას ახორციელებდნენ მისი შვილები რ-----ი და გ-----ი (ს.ფ. 69).

დასკვნები სამართლებრივ გარემოებებთან დაკავშირებით

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

2.19. 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 გადახდევინების უზრუნველყოფის ღონისძიებებისთვის თავის არიდების მიზნით, ითვლება, რომ აღნიშნული პირები არიან ერთიმეორის ცრუმაგიერი პირები.

2.20. რაიონულმა სასამართლომ განმარტა, რომ ცრუმაგიერ პირებად აღიარებისათვის სახეზე უნდა იყოს გადასახადის გადამხდელის განსხვავების შეუძლებლობა სხვა იმ პირისაგან, რომელიც გამოყენებული იყო გადასახადის გადახდევინების უზრუნველყოფის ღონისძიებისათვის თავის არიდების მიზნით, ანუ გადასახადის გადამხდელი პირი, რომელსაც გააჩნია საგადასახადო ვალდებულებები, მისი გადახდისაგან თავის არიდების მიზნით ისეთ კავშირში შედის სხვა პირთან, რომ პრაქტიკულად შეუძლებელია მათი განსხვავება.

2.21. იმავე კოდექსის მე-19 მუხლით რეგლამენტირებულია ურთიერთდამოკიდებული პირების დეფინიცია, კერძოდ, ურთიერთდამოკიდებულ პირებად ითვლებიან ის პირები, რომელთა შორის განსაკუთრებულ ურთიერთობათა არსებობამ შეიძლება გავლენა მოახდინოს მათი ან მათ მიერ წარმოდგენილი პირების საქმიანობის პირობებზე ან ეკონომიკურ შედეგებზე.

2.22. იმავე მუხლის მეორე ნაწილის „თ“ ქვეპუნქტის შესაბამისად, განსაკუთრებულ ურთიერთობებს მიეკუთვნება ურთიერთობები, რომელთა დროსაც პირები არიან ნათესავები, ხოლო მე-3 ნაწილის „ა“ ქვეპუნქტის მიხედვით, საქართველოს საგადასახადო კანონმდებლობის მიზნებისათვის ფიზიკური პირის ნათესავებად ითვლებიან: ნათესავების პირველი შტო: მეუღლე, მშობელი, შვილი, და, ძმა.

2.23. მოცემულ შემთხვევაში, სასამართლოს უნდა დაედგინა ის გარემოება, რომ გადასახადის გადამხდელი წარმოადგენს სხვა პირის ცრუმაგიერ პირს, ვინაიდან მისი გამიჯვნა ამ სხვა პირისაგან მთელი რიგი ფაქტობრივი გარემოებების გამო პრაქტიკულად შეუძლებელია და გადასახადის გადამხდელი ამ სხვა პირის მიერ გამოყენებულია გადასახადების გადახდევინების უზრუნველყოფის ღონისძიებებისათვის თავის არიდების მიზნით. ამ შემთხვევაში, გადასახადის გადამხდელის ცრუმაგიერ პირად აღიარების მიზანია დაცული იქნას საგადასახადო ორგანოს, როგორც კრედიტორის უფლებები.

2.24. რაიონული სასამართლოს განმარტებით, 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.

2.25. „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.

2.26. რაიონული სასამართლოს მითითებით, საქმეში არსებული მტკიცებულებებით დადგენილია ფაქტობრივი გარემოება, რომ მოპასუხეებს შორის არსებობს განსაკუთრებული ურთიერთობა, კერძოდ, ი/მ თ-----ი და ი/მ რ-----ი არიან დედა-შვილი, ხოლო დ-----ი - თ-----ის ყოფილი მეუღლე (საგადასახადო შემოწმების დაწყების შემდეგ შეწყვიტეს ქორწინება). ამასთან, საქმის მასალებით დადგენილია, რომ თ-----მა იცოდა რა მის მიერ სამეწარმეო საქმიანობის განხორციელებისას დაშვებული დარღვევების შესახებ, ივარაუდა მოსალოდნელი სანქციები და ვალდებულების შესრულების აუცილებლობა სახელმწიფოს სასარგებლოდ, მასზე რეგისტრირებული უძრავი ქონება - წილი საცხოვრებელ სახლში და მაღაზიის შენობა, მიჰყიდა მეუღლეს დ-----ს, რომელთანაც მალევე - 10 დღეში შეწყვიტა ქორწინება. მაღაზიაში არსებული საქონლის ნაშთი კი მიჰყიდა თავის შვილს - იმავე მისამართზე მეწარმედ რეგისტრირებულ რ-----ს. აღსანიშნავია, რომ ამის შემდეგაც თ-----ი ფაქტობრივად იმავე მისამართზე ცხოვრობს და კვლავაც აგრძელებს სამეწარმეო საქმიანობას ხელშეკრულების გარეშე, რადგან რ-----ი, ბ-----ის პარკში სამსახურის გამო, ფაქტობრივად მთელი დღით დაკავებული იყო და თვითონ უშუალოდ ვერ შეძლებდა მაღაზიაში საქმიანობას. ეს ყველაფერი ადასტურებს გარიგებების ფიქტიურობას. ფაქტობრივად მოპასუხეები წარმოადგენენ ერთ ოჯახს და ეს საქმიანობაც მათი საერთო, საოჯახო საქმიანობას წარმოადგენს.

2.27. რაიონულმა სასამართლომ განმარტა, რომ მოქმედი კანონმდებლობით არ არის აკრძალული ნივთის გაყიდვა. თუმცა, განსახილველ შემთხვევაში გასათვალისწინებელია, რომ ხელშეკრულებას წინ უსწრებდა ი/მ თ-----ის კუთვნილ ობიექტში სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობების ინვენტარიზაციის დანიშვნა, რომლის შედეგადაც გადამხდელს დაერიცხა გადასახადები, ასევე, ის, რომ გაყიდვის შემდეგაც ი/მ თ-----მა გააგრძელა თავისი საქმიანობა გასხვისებულ ქონებაში, რაც სასამართლოს აძლევს საფუძველს მიიჩნიოს, რომ ქონების გასხვისება მიზნად ისახავდა მოსალოდნელი პასუხისმგებლობისაგან

თავის არიდების მიზნით ქონების გარიდებას.

2.28. აღსანიშნავია ასევე ის გარემოება, რომ მოპასუხეები კარგად ჩახედულები არიან ერთმანეთის საქმიანობის დეტალებში, რაც კიდევ ერთხელ მიუთითებს მათ განსაკუთრებულ ურთიერთობაზე. ამ თვალსაზრისით საყურადღებოა ისიც, რომ მათ ერთიანი შესაგებელი შემოიტანეს, სადაც ერთმანეთის ინტერესებს იცავენ. მათი წარმომადგენლები კი უთითებენ, რომ ერთმანეთთან დაძაბული ურთიერთობა აქვთ და ამიტომ შეწყვიტეს ქორწინება.

2.29. აღნიშნულიდან გამომდინარე, რაიონული სასამართლო მივიდა იმ დასკვნამდე, რომ მოპასუხეთა მხრიდან ადგილი ჰქონდა მიზანმიმართულ შეთანხმებულ ქმედებებს, რათა თავი აერიდებინათ სახელმწიფოს წინაშე არსებული საგადასახადო ვალდებულებების შესრულებისათვის.

2.30. რაიონულმა სასამართლომ მიიჩნია, რომ განსახილველ შემთხვევაში ერთიმეორის ცრუმაგიერ პირებად ცნობილი უნდა იქნენ ერთი მხრივ დ-----ი და რ-----ი და მეორე მხრივ თ-----ი.

2.31. რაც შეეხება მოთხოვნას დ-----ისა და რ-----ის ერთიმეორის ცრუმაგიერ პირებად ცნობის შესახებ, რაიონულმა სასამართლომ მიიჩნია, რომ მოთხოვნა ამ ნაწილში არ უნდა დაკმაყოფილდეს, რადგან ცრუმაგიერ პირებად ცნობისათვის სავალდებულოა პირი გამოყენებულ იქნეს გადასახადის გადახდევინებისაგან თავის ასარიდებლად. მოცემულ შემთხვევაში მოსარჩელე არ უთითებს, რომ დ-----ის ან რ-----ის მხრიდან ადგილი აქვს გადასახადის გადახდისაგან თავის არიდებას, ან მათ აქვთ რაიმე საბიუჯეტო დავალიანება. როგორც სასამართლომ დაადგინა, თ-----ი, თავისი საგადასახადო ვალდებულებისაგან თავის ასარიდებლად შევიდა გარიგებაში რ-----თან და დ-----თან. რ-----ის და დ-----ის მხრიდან კი გადასახადის გადახდის უზრუნველყოფის ღონისძიებებისაგან თავის არიდების მიზნით, ერთმანეთის გამოყენებას ადგილი არ ჰქონია, შესაბამისად, მათი ერთიმეორის ცრუმაგიერ პირებად ცნობის საფუძველიც არ არსებობს.

3. რ-----ის, დ-----ის და თ-----ის სააპელაციო საჩივრის ფაქტობრივი და სამართლებრივი საფუძვლები

3.1. აპელანტების მოსაზრებით, გასაჩივრებული გადაწყვეტილება არ არის იურიდიულად საკმარისად დასაბუთებული და ზოგიერთ შემთხვევაში მისი დასაბუთება იმდენად არასრული და ბუნდოვანია, რომ დასაბუთებულობის შემოწმება პრაქტიკულად შეუძლებელია. არასრულად იქნა გამოკვლეული და შესწავლილი საქმის ირგვლივ არსებული ფაქტობრივი გარემოებები და საქმეზე წარდგენილი მტკიცებულებები. სასამართლომ სამართლებრივად არასწორი შეფასება მისცა სადაო საკითხს, რის შედეგადაც საქმეზე მიღებული იქნა არასწორი

და დაუსაბუთებელი გადაწყვეტილება.

3.2. აპელანტები განმარტავენ, რომ საგადასახადო კოდექსის 246-ე მუხლის შესაბამისად, თუ პრაქტიკულად შეუძლებელია გადასახადის გადამხდელის განსხვავება სხვა პირისაგან და ეს პირი გამოყენებულია გადასახადის გადახდევის უზრუნველყოფის ღონისძიებისათვის თავის არიდების მიზნით, ითვლება, რომ აღნიშნული პირები არიან ერთმანეთის ცრუმაგიერი პირები. იმავე მუხლის მე-2 პუნქტის თანახმად, გადასახადის გადამხდელის აღიარებული საგადასახადო დავალიანების გადახდევის მიზნით, საგადასახადო ორგანოს უფლება აქვს ცრუმაგიერი პირების მიმართ განახორციელოს საგადასახადო დავალიანების გადახდევის უზრუნველყოფის ღონისძიებები. მითითებული ნორმიდან გამომდინარე, პირების ერთმანეთის ცრუმაგიერად აღიარებისათვის აუცილებელია ორი პირობის ერთდროულად არსებობა, კერძოდ, შეუძლებელი უნდა იყოს პირების ერთმანეთისაგან განსხვავება და ამავედროულად პირი გამოყენებული უნდა იყოს გადასახადების გადახდევის უზრუნველყოფის ღონისძიებისათვის თავის არიდების მიზნით. ამდენად, ერთ-ერთი პირობის არარსებობა გამორიცხავს სსიპ შემოსავლების სამსახურის სარჩელის საფუძვლიანობას. აპელანტების მოსაზრებით, სსიპ შემოსავლების სამსახურმა საქართველოს სამოქალაქო საპროცესო კოდექსის 102-ე მუხლის მე-3 ნაწილისა და ადმინისტრაციული საპროცესო კოდექსის მე-17 მუხლით განსაზღვრული ვალდებულების შესაბამისად ვერ უზრუნველყო მტკიცებულებების წარმოდგენა სასამართლო პროცესზე, რომლითაც შესაძლებელი იქნებოდა იმ გარემოების დადასტურება, რომ თ-----ის მიერ დ-----ი და ასევე რ-----ი გამოყენებულია გადასახადის გადახდევის უზრუნველყოფის ღონისძიებისათვის თავის არიდების მიზნით. სსიპ შემოსავლების სამსახურის მიერ მითითებული პირობის არსებობის დადასტურების მიზნით, საქართველოს საგადასახადო კოდექსის მე-19 მუხლზე მითითება სრულიად არალოგიკური და უსაფუძვლოა, რამდენადაც ამ მუხლის შესაბამისად, ურთიერთდამოკიდებულ პირებად ითვლებიან ის პირები, რომელთა შორის განსაკუთრებულ ურთიერთობათა არსებობამ შეიძლება გავლენა მოახდინოს მათი ან მათ მიერ წარმოდგენილი პირების საქმიანობის პირობებზე და შედეგებზე, ხოლო ასეთი ურთიერთდამოკიდებულების არსებობა არ ქმნის ამ პირების ცრუმაგიერ პირებად აღიარების საფუძველს (საქართველოს უზენაესი სასამართლოს განჩინება ბს-103-96 (კ13), 03.10.2013წ.). აპელანტთა განმარტებით, საქმის მასალებიდან ნათლად ჩანს, რომ მათი საქმიანობის სფეროები და საქმიანობის რეჟიმები განსხვავებულია, შესაბამისად, სახეზე არ არის მათ შორის ისეთი კავშირის შექმნა, რომ საგადასახადო ორგანო ვერ ახდენდეს მათი, როგორც გადასახადის გადამხდელი პირების იდენტიფიცირებას. აღნიშნული არაეთგზის დაადასტურა პროცესებზე შემოსავლების სამსახურის წარმომადგენელმა, მაგრამ რატომღაც სასამართლო არ საუბრობს ამაზე თავის გადაწყვეტილებაში.

3.3. აპელანტების მითითებით, სასამართლო პროცესი მიმდინარეობდა აშკარად მიკერძოებულად, ცალმხრივი ინტერესების გათვალისწინებით. პროცესების

მიმდინარეობისას მოსამართლე ფაქტიურად ეხვეწებოდა შემოსავლების სამსახურის წარმომადგენელს დამატებითი მტკიცებულებების წარმოდგენას სასარჩელო მოთხოვნის გასამყარებლად, მაგრამ მიუხედავად ამისა, მოსარჩელემ დამატებით ვერ წარმოადგინა ვერანაირი მტკიცებულება სასარჩელო მოთხოვნის გასამყარებლად. გადაწყვეტილების სარეზოლუციო ნაწილის გამოცხადება გაჭიანურდა შეუსაბამოდ დიდი ხნით და გამოცხადების დღე არც კი იყო მოსარჩელებისათვის ცნობილი. აპელანტების მითითებით, სასამართლო გადაწყვეტილებაში აპელირებს იმ გარემოებაზე, რომ მათ როგორც მოპასუხეებს პროცესზე ჰყავდათ ერთი წარმომადგენელი და ეს წარმოადგენს თითქოს იმის საფუძველს, რომ ცნობილი უნდა იქნენ ურთიერთცრუმაგიერ პირებად, რადგან ამ ფაქტით კიდევ ერთხელ დასტურდება მათი ურთიერთდამოკიდებულება და კავშირი აღიარებული საგადასახადო დავალიანების გადახდისგან თავის არიდებისთვის. საინტერესოა რომელ სამართლებრივ ნორმას დაეყრდნო სასამართლო ამ მსჯელობისას. სასამართლო გადაწყვეტილების სამოტივაციო ნაწილის ყველა პუნქტი ემყარება ვარაუდებს და არა მტკიცებულებებს. სასამართლო ფაქტიურად მტკიცებულებების გარეშე ეყრდნობა და ურთიერთში იმეორებს მოსარჩელის მიერ სარჩელში მოყვანილ სადაო ფაქტობრივ გარემოებებს, რითიც ფაქტიურად უდაოდ იზიარებს მოსარჩელის შეხედულებასა და პოზიციას.

3.4. აპელანტების განმარტებით, სასამართლო პრაქტიკიდან გამომდინარე და საგადასახადო კოდექსის 246-ე მუხლის განმარტებით, ურთიერთცრუმაგიერ პირებად შესაძლებელია სასამართლომ ცნოს ის პირები, რომლებიც ეწევიან სამეწარმეო საქმიანობას და გადასახადებისგან თავის არიდების მიზნით ქმნიან ისეთ ურთიერთკავშირს, რის შედეგადაც საგადასახადო ორგანო პრაქტიკულად ვერ ახერხებს გადასახადის გადამხდელის იდენტიფიცირებას. აპელანტთა განმარტებით, მათ შემთხვევაში მსგავსი რამ არ არსებობს. საგადასახადო ორგანოებისთვის იდენტიფიცირებული და ცნობილია მათი, როგორც ინდივიდუალური მეწარმეების, თუ გადასახადის გადამხდელი ფიზიკური პირების სამეწარმეო საქმიანობის შესახებ და არც ამ შემთხვევაშია გადასახადის გადამხდელის იდენტიფიცირების პრობლემა. მარტო ის ფაქტი, რომ შესაძლებელია იყვნენ ერთმანეთთან დაკავშირებული ეკონომიკური საქმიანობით და წარმოადგენდნენ ოჯახის წევრებს (ან ყოფილ წევრებს), არ იძლევა მათი ურთიერთცრუმაგიერ პირებად ცნობის საფუძველს. ქორწინების შეწყვეტა, ქონების გაყოფა და ასე შემდეგ ის პროცესებია, რომლებიც განხორციელდა მანამდე, სანამ საგადასახადო ორგანო დაასრულებდა ინდ. მეწარმე თ-----ის კამერალურ შემოწმებას და დადებდა საბოლოო გადაწყვეტილებას აღნიშნულზე. შემოსავლების სამსახური და ასევე სასამართლო საგადასახადო კოდექსის 246-ე მუხლის არასწორი ინტერპრეტაციით და განმარტებით და აპელანტთა ურთიერთცრუმაგიერ პირებად ცნობით ცდილობს დავალიანების გადახდევინებას იმ ქონების რეალიზაციით, რომელსაც, როგორც აღინიშნა არანაირი კავშირი არ აქვს ინდ. მეწარმე თ-----ის საქმიანობასთან და არსებულ საგადასახადო დავალიანებასთან. ქონება, რომელიც გამოყენებულია სარჩელის უზრუნველყოფისთვის, წარმოადგენს დ-----ის საკუთრებას და იგი არ

უნდა იქნეს გამოყენებული სასარჩელო მოთხოვნის უზრუნველსაყოფად. მითუმეტეს, რომ ქონება, რომელიც გამოყენებული იქნება სასარჩელო მოთხოვნის უზრუნველსაყოფად, სარჩელის დაკმაყოფილების შემთხვევაში პირდაპირ კავშირში უნდა იყოს სასამართლო გადაწყვეტილების აღსრულებასთან.

3. სსიპ შემოსავლების სამსახურის სააპელაციო საჩივრის ფაქტობრივი და სამართლებრივი საფუძვლები

3.5. აპელანტის მოსაზრებით, გასაჩივრებული გადაწყვეტილება არის უკანონო, უსაფუძვლო და იურიდიულად დაუსაბუთებელი, შესაბამისად, იგი შეიცავს გაუქმების აბსოლუტურ საფუძვლებს, ხოლო ფ/პ თ-----ი (პ/ნ 1-----) დ-----ი (პ/ნ 5-----) და რ-----ი (ს/ნ 5-----) წარმოადგენენ ერთმანეთის ცრუმაგიერ პირებს საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 246-ე მუხლის საფუძველზე. სასამართლომ თავისი გადაწყვეტილებით ფ/პ თ-----ის (პ/ნ 1-----) ცრუმაგიერ პირად ცნო დ-----ი (პ/ნ 5-----) და რ-----ი (ს/ნ 5-----), თუმცა აღნიშნული ორი პირი არ ცნო ერთმანეთის ცრუმაგიერ პირად. იმ გარემოებიდან გამომდინარე, რომ სახეზე არის გარიდების ერთი სქემით მოქმედი პირები, სახეზე არიან ერთმანეთის ცრუმაგიერი სუბიექტები და კონკრეტული ქონების დანაწევრებულად გარიდება განხორციელდა იმ მიზნით, რომ მაქსიმალურად მომხდარიყო გარიდებული ქონების გადაფარვა და ერთმანეთის დამოუკიდებელი სუბიექტის სტატუსის გამოყენება.

3.6. აპელანტი განმარტავს, რომ კონკრეტულ საქმეზე სახეზეა საგადასახადო კოდექსის მე-19 მუხლით განსაზღვრული ურთიერთდამოკიდებულება: 1. „ურთიერთდამოკიდებულ პირებად ითვლებიან ის პირები, რომელთა შორის განსაკუთრებულ ურთიერთობათა არსებობამ შეიძლება გავლენა მოახდინოს მათი ან მათ მიერ წარმოდგენილი პირების საქმიანობის პირობებზე ან ეკონომიკურ შედეგებზე. 2. განსაკუთრებულ ურთიერთობებს მიეკუთვნება ურთიერთობები, რომელთა დროსაც: ა) პირები არიან ერთი საწარმოს დამფუძნებლები (მონაწილეები), თუ მათი ჯამური წილი არანაკლებ 20 პროცენტია; ბ) ერთი პირი პირდაპირ ან არაპირდაპირ მონაწილეობს მეორე პირის საწარმოში, თუ ასეთი მონაწილეობის წილი არანაკლებ 20 პროცენტია; გ) პირი ახორციელებს საწარმოს კონტროლს; დ) ფიზიკური პირი თანამდებობრივად ექვემდებარება სხვა ფიზიკურ პირს; ე) ერთი პირი პირდაპირ ან არაპირდაპირ აკონტროლებს მეორე პირს; ვ) პირებს პირაპირ ან არაპირდაპირ აკონტროლებს მესამე პირი; ზ) პირები ერთად, პირდაპირ ან არაპირდაპირ აკონტროლებენ მესამე პირს; თ) პირები ნათესავები არიან; ი) პირები ამხანაგობის წევრები არიან. 3. 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 მიეკუთვნება პირველ შტოს; გ) პირები, რომლებიც ხანგრძლივი მეურვეობის შედეგად ერთმანეთთან დაკავშირებული არიან, როგორც

მშობლები და შვილები. 4. ნათესაობის განსაზღვრისას გერი დები (ძმები) გათანაბრებული არიან ღვიძლ დებთან (ძმებთან), ხოლო შვილად აყვანილები - ღვიძლ შვილებთან. ამასთანავე, სამეურვეო ურთიერთობები გათანაბრებულია საოჯახო ერთობასთან (რომლის დროსაც პირები ერთამენთთან დაკავშირებული არიან, როგორც მშობლები და შვილები), რომელიც, თავის მხრივ, უთანაბრდება ნათესაურ ურთიერთობას. აღნიშნულ პირებს შორის საოჯახო ერთობის შეწყვეტა მხედველობაში არ მიიღება მათ შორის მშობლისა და შვილის ურთიერთობის შენარჩუნებისას ამ მუხლის მე-3 ნაწილის „გ“ ქვეპუნქტის მიხედვით. 5. ამ მუხლის მიზნებისათვის კონტროლი გულისხმობს: სამეთვალყურეო საბჭოს წევრობას, დირექტორობას და ამ თანამდებობაზე პირების დანიშვნის უფლებას; ხმის უფლების მქონე წილის ან აქციების 20 პროცენტის ფლობას. 6. ამ მუხლის მიზნებისათვის ფიზიკური პირი ითვლება წილის არაპირდაპირ მფლობელად, თუ ამ წილს ფლობს მისი ნათესავი. ურთიერთდამოკიდებულება კონკრეტულ შემთხვევაში, როდესაც სახეზე არის მეწარმე სუბიექტების საქმიანობის (დასტურდება წარმოდგენილი ზედნადებებით) დამთხვევა, მითუმეტეს, როდესაც ურთიერთდამოკიდებული პირი იგივე საქმიანობას აგრძელებს იმავე მისამართზე, როდესაც ერთი წყვეტს საქმიანობას ისე, რომ იტოვებს საგადასახადო ვალდებულებებს, იმდაგვარად, რომ ქონების გარიდებიდან ცოტა ხანში მოხდეს მასზე ვალდებულების დარიცხვა, რომელიც ვერ იქნა ამოღებული ცალსახად მიუთითებს კონკრეტულ პირთა ცრუმაგიერობაზე.

3.7. აპელანტის განმარტებით, თ-----მა იცოდა რა სავარაუდო დარიცხვის შესახებ (რაც დასტურდება მისთვის აქტის პროექტის ჩაბარებით და ამასთან მის მიერ დარიცხული გადასახადების გაუსჩივრებით, რაც ადასტურებს რომ იგი ეთანხმება დარიცხვას და იცოდა თანხების დამალვის შესახებ), 2014 წლის 28 თებერვალს მან საკუთრებაში არსებული ქონება ნასყიდობის ხელშეკრულებით გადასცა მეუღლეს დ-----ს (3/6 5-----), რომელის შემდეგ 2014 წლის 10 მარტს მოახდინა განოქორწინების აქტის რეგისტრაცია. იმ გარემოებას, რომ მოცემულ პირთა გამიჯვნა შეუძლებელია და რეალურად განხორციელდა ქონების გარიდება, ადასტურებს შემდეგი გარემოებები: მიღებული ნასყიდობის თანხა გადასახდადების გადახდას არ მოხმარებია, ამასთან, დ-----ს (3/6 5-----), რომელმაც თავისი მეუღლისაგან შეიძინა ბინა, შეძენამდე არანაირი შემოსავლები არ უფიქსირდება არცერთ წელზე, რაც დასტურდება ბაზიდან წარმოდგენილი ამონაწერით. ყველა გარემოება უნდა შეფასდეს სრულყოფილი სურათის დანახვის შემდეგ, რაც კონკრეტულ საქმეზე ცალსახად ქმნის ცრუმაგიერობის დადგენის საფუძველს. ასევე არ ჩანს, თუ საიდან მიიღო ფულადი სახსრები დ-----მა, რომ შეეძინა მის საკუთრებაში არსებული 4 სატრანსპორტო საშუალება, თუ არა მეუღლისგან, რომელიც ამ დროს ეწეოდა სამეწარმეო საქმიანობას სოლიდური შემოსავლებით, რასაც გარდა მის მიერ დეკლარირებული თანხებისა, მოწმობს შემოწმების აქტი და დარიცხული თანხების ოდენობა.

3.8. აპელანტის მითითებით, რაც შეეხება გარიდებული ქონების მეორე ნაწილს, ამ შემთხვევაში თ-----მა 2014 წლის 29 და 30 მაისს ელექტრონული ზედნადების

გამოწერით მასზე დარიცხული სასაქონლო მატერიალური ფასეულობები მიაწოდა (ტრანსპორტირების გარეშე) იმავე მისამართზე რეგისტრირებულ მის შვილს ი/მ რ-----ს (პ/ნ 5-----), რომელიც 2014 წლის 20 მაისიდან რეგისტრირებულია ინდივიდუალურ მეწარმედ. რ-----ის საქმიანობის სახე საჯარო რეესტრის მონაცემებით წარმოადგენს „მარკეტი“ ხოლო ფაქტიურ და იურიდიულ მისამართს წარმოადგენს ქ. ბ-----ი, შ. რ-----ი. გარდა იმ გარემოებისა, რომ პირები წარმოადგენენ ურთიერთდამოკიდებულ პირებს, ერთი წარმოადგენს მეორე საქმიანობის გაგრძელებას იმავე მისამართზე, ასევე რ-----ს, რომელმაც ზედნადებით ქონება მიიღო დედისგან, ქონების მიღებამდე არანაირი შემოსავალი არ უფიქსირდება, რითაც შეძლებდა ამ ქონების შეძენას. დამატებით გადახდილი თანხა თ-----ის მიერ გადასახადებს არ მოხმარებია. ამასთან, რ-----ი მუშაობს ბ-----ის ცენტრალურ (ისტორიულ) პარკში 2015 წლის აგვისტოდან, მის მიერ, როგორც მეწარმე სუბიექტის მიერ, საგადასახადო აგენტის მიერ არ არის დაფიქსირებული თანხების გაცემა სხვა პირზე, რომელიც ამუშავებს მის სამეწარმეო ობიექტს, ხოლო შემოსავლების მიღება ამ ობიექტიდან უფიქსირდება, რაც კიდევ ერთხელ უთითებს მის მიერ სამეწარმეო საქმიანობის განხორციელების ფაქტიურობაზე, ხოლო მისი საქმიანობის ისევ თ-----ის მიერ გაძლოლზე. ზემოაღნიშნულიდან გამომდინარე, შემოსავლების სამსახური ითხოვს ერთმანეთის ცრუმაგიერ პირებად იქნენ ცნობილი ფ/პ თ-----ი (პ/ნ 1-----), დ-----ი (პ/ნ 5-----) და რ-----ი (პ/ნ 5-----).

4. გასაჩივრებული გადაწყვეტილების უცვლელად დატოვების დასაბუთება:

სააპელაციო პალატამ განიხილა საქმის მასალები, მოისმინა მხარეთა ახსნა-განმარტებები, შეამოწმა გადაწყვეტილების კანონიერება-დასაბუთებულობა და მიიჩნევს, რომ სააპელაციო საჩივრები არ უნდა დაკმაყოფილდეს შემდეგ გარემოებათა გამო:

სააპელაციო პალატა თვლის, რომ სააპელაციო საჩივრებში მითითებული გარემოებები არ ქმნიან სამოქალაქო საპროცესო კოდექსის 393-ე და 394-ე მუხლებით გათვალისწინებულ შემადგენლობას და შესაბამისად, გადაწყვეტილების გაუქმების პროცესუალურ-სამართლებრივ საფუძვლებს.

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. იმავე მუხლის მეორე ნაწილის შესაბამისად, სამართლებრივი თვალსაზრისით შემოწმებისას სასამართლო ხელმძღვანელობს 393-ე და 394-ე მუხლების მოთხოვნებით. 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 დასაბუთება

4.1. სააპელაციო სასამართლო სრულად ეთანხმება პირველი ინსტანციის სასამართლოს შეფასებებს და დასკვნებს საქმის ფაქტობრივ გარემოებებთან დაკავშირებით. სააპელაციო პალატის მოსაზრებით, რაიონულმა სასამართლომ სწორად დაადგინა საქმის ფაქტობრივი გარემოებები, რასაც იზიარებს სააპელაციო პალატაც.

4.2. საქმის მასალებით დადგენილია, რომ 2005 წლის 18 თებერვალს თ-----ი დარეგისტრირდა ინდივიდუალურ მეწარმედ. სარეგისტრაციო დოკუმენტებში მის იურიდიულ მისამართად მითითებულია ბ-----ი, რ-----, ხოლო საქმიანობის ტიპად - „მაღაზია“ (ს.ფ. 20-21; 32).

4.3. შემოსავლების სამსახურის აუდიტის დეპარტამენტის 2013 წლის 17 დეკემბრის N- ---- ბრძანებით დაინიშნა ი/მ თ-----ის საქმიანობის კამერალური საგადასახადო შემოწმება. ამ ბრძანებას თ-----ი გაეცნო ელექტრონულად იმავე დღეს. შემოწმების ვადად განისაზღვრა 2013 წლის 17 დეკემბრიდან 2014 წლის 13 იანვრის ჩათვლით პერიოდი. ეს ვადა რამდენჯერმე გაგრძელდა და საბოლოოდ განისაზღვრა 2014 წლის 30 აპრილით.(ს.ფ. 35-42).

4.4. 2014 წლის 28 თებერვალს თ-----მა მის საკუთრებაში არსებული უძრავი ქონება, მდებარე რ-----ა-ში (მაღაზია) და რ-----ში მდებარე საცხოვრებელი სახლის 1/3 წილის 1/2 წილი 13000 ლარად (4500+8500) მიჰყიდა თავის მეუღლეს დ-----ს (ს.ფ. 47-49).

4.5. 2014 წლის 10 მარტს დ-----მა და თ-----მა მოახდინეს განქორწინების რეგისტრაცია ბ-----ის სამოქალაქო რეესტრის სამსახურში (ს.ფ. 50-51).

4.6. თ-----ის განმარტებით, ქონება, რომელიც მან მეუღლეს მიჰყიდა, მამისგან ჰქონდა მემკვიდრეობით მიღებული და იმიტომ გაყიდა, რომ აპირებდა საზღვარგარეთ წასვლას ძმასთან და სურდა, რომ ერთი პირის სახელზე ყოფილიყო ყველაფერი და მას აღარ უნდოდა თავის სახელზე რაიმე ჰქონოდა.

4.7. 2014 წლის 4 აპრილს თ-----ს შემოსავლების სამსახურის აუდიტის დეპარტამენტმა გასაცნობად გაუგზავნა საგადასახადო შემოწმების აქტის პროექტი, რომელიც ჩაჰბარდა ელექტრონულად 8 აპრილს (ს.ფ. 43-44).

4.8. შემოსავლების სამსახურის აუდიტის დეპარტამენტის 2014 წლის 29 აპრილის N--- ბრძანებით, თ-----ს სახელმწიფო ბიუჯეტში დამატებით გადასახდელად დაერიცხა 23247 ლარი, მათ შორის, ძირითადი გადასახადი 10200 ლარი, ჯარიმა 13047 ლარი. ამ ბრძანებას თ-----ი გაეცნო ელექტრონულად 2014 წლის 30 აპრილს. თ-----ის საგადასახადო დავალიანება 2016 წლის 8 ივნისის მდგომარეობით შეადგენს 29973,63 ლარს (ს.ფ. 45-46; 96).

4.9. თ-----ს 2014 წლის 29 აპრილის ბრძანება არ გაუსაჩივრებია.

4.10. რ-----ი არის თ-----ის შვილი. რ-----ი 2014 წლის 20 მაისს დარეგისტრირდა ინდივიდუალურ მეწარმედ. სარეგისტრაციო დოკუმენტებში მის იურიდიულ მისამართად მითითებულია ბ-----ი, რ-----, ხოლო საქმიანობის ტიპად „მარკეტი“ (ს.ფ. 54-56).

4.11. თ-----მა 2014 წლის 29 და 30 მაისს მის მაღაზიაში არსებული დაახლოებით 6000 ლარის საქონელი სასაქონლო ზედნადებით, ტრანსპორტირების გარეშე, გადასცა რ-----ს (ს.ფ. 52-53, ასევე, მხარეთა ახსნა-განმარტებები).

4.12. თ-----ის განმარტებით, დ-----ის და რ-----ის მიერ მისთვის გადახდილი თანხა არ მიუმართავს საგადასახადო დავალიანების დასაფარავად.

4.13. 2014 წლის 14 ივლისს საჯარო რეესტრის ეროვნულმა სააგენტომ მიიღო გადაწყვეტილება თ-----ის, როგორც ინდივიდუალური მეწარმის რეგისტრაციის გაუქმების შესახებ, მისივე განცხადების საფუძველზე (ს.ფ. 34).

4.14. 2014 წლის 27 აგვისტოს შემოსავლების სამსახურმა გამოსცა N----- ბრძანება თ-----ის ქონებაზე ყადაღის დადების შესახებ საგადასახადო დავალიანების გადახდეუნიების უზრუნველსაყოფად. 2014 წლის 8 სექტემბერს აღწერილ იქნა თ-----ის ქონება (ერთი ცალი საკონსტროლო-საღარი აპარატი), რომლის ღირებულებამ შეადგინა 100 ლარი. თ-----ის განცხადებით, მას სხვა უძრავ-მოდრავი ქონება არ გააჩნია (ს.ფ. 58-65).

4.15. სარეგისტრაციო სამსახურის მონაცემებით, თ-----ის და რ-----ის სახელზე რაიმე ქონება არ ირიცხება. დ-----ის საკუთრებაშია: ქ. ბ-----ში, რ-----ში მდებარე უძრავი ქონების 1/3 წილის 1/2 წილი, საკადასტრო N6-----; ქ. ბ-----ში, რ-----ა-ში მდებარე უძრავი ქონება, საკადასტრო N6-----; ხაშური, დ-----ი, მ-----ში მდებარე უძრავი ქონება, საკადასტრო N6-----; სატრანსპორტო საშუალებები: „O-----“ სახელმწიფო ნომერი A-----; „M-----“ სახელმწიფო ნომერი J-----; მისივე კუთვნილია, დ-----ის სახელზე რეგისტრირებული სატრანსპორტო საშუალებები: „V-----“ სახელმწიფო ნომერი O-----; V-----“ სახელმწიფო ნომერი O-----

---- (ს.ფ. 66-68; 70-83; 86-94).

4.16. 2015 წლის აგვისტოდან რ-----ი მუშაობს ბ-----ის ცენტრალურ (ისტორიულ) პარკში (ს.ფ. 85, ასევე, მხარეთა ახსნა-განმარტება).

4.17. 2015 წლის დეკემბრის თვეში რ-----მა მისამართზე ბ-----ი, რ-----, ტრანსპორტირებით, სასაქონლო ზედნადებით, მიიღო სხვადასხვა დასახელების მინერალური, ალკოჰოლური და არალკოჰოლური სასმელების გარკვეული რაოდენობა (იხ. ამონაბეჭდი შემოსავლების სამსახურის ელექტრონული სისტემიდან).

4.18. რ-----ის განმარტებით, იგი ბ-----ის ცენტრალურ პარკში მუშაობს ყოველდღე და მუშაობის დაწყებიდან გააუქმა ინდივიდუალურ მეწარმედ რეგისტრაცია (იხ. სხდომის ოქმი 13.09.2016, 14:42:48-14:43:20). რ-----ს არ წარმოუდგენია მტკიცებულებები რეგისტრაციის გაუქმების შესახებ. შესაბამისად, სააპელაციო პალატაც არ იზიარებს მის ამ პოზიციას. საქმეში არსებული სარეგისტრაციო დოკუმენტების მიხედვით, იგი კვლავ რეგისტრირებულია ინდივიდუალურ მეწარმედ. გადასახადის გადამხდელის პირადი ბარათის თანახმად, მას 2015 წლის დეკემბერშიც აქვს დარიცხული საშემოსავლო გადასახადი წარდგენილი დეკლარაციის მიხედვით (და არა როგორც დაქირავებით დასაქმებულს) და გადახდილი აქვს კიდევ ეს გადასახადი იმავე თვის 25 რიცხვში. ამასვე ადასტურებს რ-----ის მიერ სასაქონლო ზედნადებით სასმელების მიღების ფაქტი 2015 წლის დეკემბერში. ამავე დროს რაიონულმა სასამართლომ სწორად გაითვალისწინა ის გარემოებაც, რომ 2016 წლის 14 აპრილს, როდესაც შემოსავლების სამსახურის თანაშრომლები მივიდნენ თ-----ის ქონების აღწერის მიზნით ბ-----ში, რ-----ში, ამ უკანასკნელმა განუცხადა, რომ სამეწარმეო საქმიანობას ახორციელებდნენ მისი შვილები რ-----ი და გ-----ი (ს.ფ. 69).

სამართლებრივი დასაბუთება

4.19. სააპელაციო სასამართლო ასევე სრულად იზიარებს პირველი ინსტანციის სასამართლოს შეფასებებს და დასკვნებს საქმის სამართლებრივ საკითხებთან დაკავშირებით. სააპელაციო პალატის მოსაზრებით, რაიონულმა სასამართლომ სწორი სამართლებრივი შეფასება მისცა საქმეში წარმოდგენილ მტკიცებულებებს.

4.20. სააპელაციო პალატა სრულად იზიარებს რაიონული სასამართლოს მსჯელობას მასზედ, რომ საქართველოს ადმინისტრაციული საპროცესო კოდექსის 25-ე მუხლის პირველი ნაწილის თანახმად, აღიარებითი სარჩელი შეიძლება აღიძრას აქტის არარად აღიარების, უფლების ან სამართლებრივი ურთიერთობის არსებობა-არარსებობის დადგენის შესახებ, თუ მოსარჩელეს აქვს ამის კანონიერი ინტერესი. საქართველოს 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. რაიონულმა სასამართლომ მართებულად განმარტა, რომ ცრუმაგიერ პირებად აღიარებისათვის სახეზე უნდა იყოს გადასახადის გადამხდელის განსხვავების შეუძლებლობა სხვა იმ პირისაგან, რომელიც გამოყენებული იყო 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. იმავე კოდექსის მე-19 მუხლით რეგლამენტირებულია ურთიერთდამოკიდებული პირების დეფინიცია, კერძოდ, ურთიერთდამოკიდებულ პირებად ითვლებიან ის პირები, რომელთა შორის განსაკუთრებულ ურთიერთობათა არსებობამ შეიძლება გავლენა მოახდინოს მათი ან მათ მიერ წარმოდგენილი პირების საქმიანობის პირობებზე ან ეკონომიკურ შედეგებზე. იმავე მუხლის მეორე ნაწილის „თ“ ქვეპუნქტის შესაბამისად, განსაკუთრებულ ურთიერთობებს მიეკუთვნება ურთიერთობები, რომელთა დროსაც პირები არიან ნათესავები, ხოლო მე-3 ნაწილის „ა“ ქვეპუნქტის მიხედვით, საქართველოს საგადასახადო კანონმდებლობის მიზნებისათვის ფიზიკური პირის ნათესავებად ითვლებიან: ნათესავების პირველი შტო: მეუღლე, მშობელი, შვილი, და, ძმა. მოცემულ შემთხვევაში, რაიონულმა სასამართლომ სწორად დაადგინა ის გარემოება, რომ გადასახადის გადამხდელი წარმოადგენს სხვა პირის ცრუმაგიერ პირს, ვინაიდან მისი გამიჯვნა ამ სხვა პირისაგან მთელი რიგი ფაქტობრივი გარემოებების გამო პრაქტიკულად შეუძლებელია და გადასახადის გადამხდელი ამ სხვა პირის მიერ გამოყენებულია გადასახადების გადახდევის უზრუნველყოფის ღონისძიებებისათვის თავის არიდების მიზნით. ამ შემთხვევაში, გადასახადის გადამხდელის ცრუმაგიერ პირად აღიარების მიზანია დაცული იქნას საგადასახადო ორგანოს, როგორც კრედიტორის უფლებები.

4.21. რაიონულმა სასამართლომ ასევე მართებულად განმარტა, რომ 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. „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. სააპელაციო პალატის მოსაზრებითაც, განსახილველ შემთხვევაში საქმეში არსებული მტკიცებულებებით დადგენილია, რომ მოპასუხეებს შორის არსებობს განსაკუთრებული ურთიერთობა, კერძოდ, ი/მ თ-----ი და ი/მ რ-----ი არიან დედა-შვილი, ხოლო დ-----ი - თ-----ის ყოფილი მეუღლე (საგადასახადო

შემოწმების დაწყების შემდეგ შეწყვიტეს ქორწინება). ამასთან, საქმის მასალებით დადგენილია, რომ თ-----მა იცოდა რა მის მიერ სამეწარმეო საქმიანობის განხორციელებისას დაშვებული დარღვევების შესახებ, ივარაუდა მოსალოდნელი სანქციები და ვალდებულების შესრულების აუცილებლობა სახელმწიფოს სასარგებლოდ, მასზე რეგისტრირებული უძრავი ქონება - წილი საცხოვრებელ სახლში და მაღაზიის შენობა, მიჰყიდა მეუღლეს დ-----ს, რომელთანაც მალევე - 10 დღეში შეწყვიტა ქორწინება. მაღაზიაში არსებული საქონლის ნაშთი კი მიჰყიდა თავის შვილს - იმავე მისამართზე მეწარმედ რეგისტრირებულ რ-----ს. აღსანიშნავია, რომ ამის შემდეგაც თ-----ი ფაქტობრივად იმავე მისამართზე ცხოვრობს და კვლავაც აგრძელებს სამეწარმეო საქმიანობას ხელშეკრულების გარეშე, რადგან რ-----ი, ბ-----ის პარკში სამსახურის გამო, ფაქტობრივად მთელი დღით დაკავებული იყო და თვითონ უშუალოდ ვერ შეძლებდა მაღაზიაში საქმიანობას. ეს ყველაფერი, სააპელაციო პალატის მოსაზრებითაც, ადასტურებს გარიგებების ფიქტიურობას. ფაქტობრივად მოპასუხეები წარმოადგენენ ერთ ოჯახს და ეს საქმიანობაც მათი საერთო, საოჯახო საქმიანობას წარმოადგენს.

4.22. რაიონულმა სასამართლომ სწორად განმარტა, რომ მოქმედი კანონმდებლობით არ არის აკრძალული ნივთის გაყიდვა. თუმცა, განსახილველ შემთხვევაში გასათვალისწინებელია, რომ ხელშეკრულებას წინ უსწრებდა ი/მ თ-----ის კუთვნილ ობიექტში სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობების ინვენტარიზაციის დანიშვნა, რომლის შედეგადაც გადამხდელს დაერიცხა გადასახადები, ასევე, ის, რომ გაყიდვის შემდეგაც ი/მ თ-----მა გააგრძელა თავისი საქმიანობა გასხვისებულ ქონებაში, რაც სააპელაციო სასამართლოსაც აძლევს საფუძველს მიიჩნიოს, რომ ქონების გასხვისება მიზნად ისახავდა მოსალოდნელი პასუხისმგებლობისაგან თავის არიდების მიზნით ქონების გარიდებას. რაიონულმა სასამართლომ ასევე სწორად აღნიშნა, რომ მოპასუხეები კარგად ჩახედულები არიან ერთმანეთის საქმიანობის დეტალებში, რაც კიდევ ერთხელ მიუთითებს მათ განსაკუთრებულ ურთიერთობაზე. ამდენად, სააპელაციო პალატაც მიიჩნევს, რომ მოპასუხეთა მხრიდან ადგილი ჰქონდა მიზანმიმართულ შეთანხმებულ ქმედებებს, რათა თავი აერიდებინათ სახელმწიფოს წინაშე არსებული საგადასახადო ვალდებულებების შესრულებისათვის. შესაბამისად, ერთიმეორის ცრუმაგიერ პირებად სწორად არიან ცნობილი ერთი მხრივ დ-----ი და რ-----ი და მეორე მხრივ თ-----ი.

4.23. რაც შეეხება მოთხოვნას დ-----ისა და რ-----ის ერთიმეორის ცრუმაგიერ პირებად ცნობის შესახებ, რაიონულმა სასამართლომ სწორად მიიჩნია, რომ მოთხოვნა ამ ნაწილში არ უნდა დაკმაყოფილდეს, რადგან ცრუმაგიერ პირებად ცნობისათვის სავალდებულოა პირი გამოყენებულ იქნეს გადასახადის გადახდევისაგან თავის ასარიდებლად. მოცემულ შემთხვევაში მოსარჩელე არ უთითებს, რომ დ-----ის ან რ-----ის მხრიდან ადგილი აქვს გადასახადის გადახდისაგან თავის არიდებას, ან მათ აქვთ

რაიმე საბიუჯეტო დავალიანება. როგორც საქმის მასალებით დგინდება, თ-----
---ი, თავისი საგადასახადო ვალდებულებისაგან თავის ასარიდებლად შევიდა
გარიგებაში რ-----თან და დ-----თან. რ-----
-----ის და დ-----ის მხრიდან კი გადასახადის გადახდის
უზრუნველყოფის ღონისძიებებისაგან თავის არიდების მიზნით, ერთმანეთის
გამოყენებას ადგილი არ ჰქონია, შესაბამისად, სააპელაციო პალატის მოსაზრებითაც,
მათი ერთიმეორის ცრუმაგიერ პირებად ცნობის საფუძველი არ არსებობს.

5. შემაჯამებელი სასამართლო დასკვნა

ყოველივე ზემოაღნიშნულიდან გამომდინარე, სააპელაციო პალატა მიიჩნევს, რომ
სახეზე არ არის გასაჩივრებული გადაწყვეტილების გაუქმების სამოქალაქო
საპროცესო კოდექსის 393-ე და 394-ე მუხლებით გათვალისწინებული საფუძველები
ფაქტობრივი და სამართლებრივი თვალსაზრისით, მხარის მიერ არ ყოფილა
წარმოდგენილი საქართველოს სამოქალაქო საპროცესო კოდექსის 102-ე მუხლის მე-3
ნაწილის შესაბამისად მტკიცებულებები, რომლებიც გააბათილებდა პირველი
ინსტანციის სასამართლოს გადაწყვეტილებით დადგენილ გარემოებებს და
გაკეთებულ სამართლებრივ დასკვნებს.

6. საპროცესო ხარჯები

სააპელაციო პალატა განმარტავს, რომ „სახელმწიფო ბაჟის შესახებ“ საქართველოს
კანონის მე-5 მუხლის პირველი პუნქტის „ლ“ ქვეპუნქტის თანახმად, აპელანტი სსიპ
შემოსავლების სამსახური გათავისუფლებულია სახელმწიფო ბიუჯეტის
სასარგებლოდ სახელმწიფო ბაჟის გადახდის მოვალეობისაგან, ხოლო საქართველოს
სამოქალაქო საპროცესო კოდექსის 53-ე-55-ე მუხლების შესაბამისად, აპელანტების თ-
-----ის, რ-----ის და დ-----ის მიერ სააპელაციო
საჩივარზე გადახდილი ბაჟი უნდა ჩაითვალოს სახელმწიფო ბიუჯეტის
სასარგებლოდ გადახდილად.

ს ა რ ე ზ ო ლ უ ც ი ო ნ ა წ ი ლ ი

თბილისის სააპელაციო სასამართლომ იხელმძღვანელა საქართველოს
ადმინისტრაციული საპროცესო კოდექსის პირველი მუხლის მე-2 ნაწილით,
საქართველოს სამოქალაქო საპროცესო კოდექსის 257-ე, 372-ე, 386-ე, 390-ე, 391-ე, 395-
ე, 397-ე მუხლებით და

დ ა ა დ გ ი ნ ა :

1. სსიპ შემოსავლების სამსახურის, თ-----ის, რ-----ის და დ-----
-----ის სააპელაციო საჩივრები არ დაკმაყოფილდეს;
2. უცვლელად დარჩეს ხაშურის რაიონული სასამართლოს 2016 წლის 29 სექტემბრის
გადაწყვეტილება;
3. აპელანტი სსიპ შემოსავლების სამსახური განთავისუფლებულია სახელმწიფო
ბიუჯეტის სასარგებლოდ სახელმწიფო ბაჟის გადახდის მოვალეობისაგან;
4. აპელანტების თ-----ის, რ-----ის და დ-----ის

მიერ სააპელაციო საჩივარზე გადახდილი ბაჟი ჩაითვალოს სახელმწიფო ბიუჯეტის სასარგებლოდ გადახდილად;

5. განჩინება შეიძლება გასაჩივრდეს საკასაციო წესით მხარეებისათვის დასაბუთებული განჩინების კანონით დადგენილი წესით ჩაბარებიდან 21 (ოცდაერთი) დღის ვადაში საქართველოს უზენაეს სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატაში (მდებარე: ქ. თბილისი ძმ. ზუბალაშვილების ქუჩა №32) თბილისის სააპელაციო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატის (მდებარე: ქ. თბილისი, გრ. რობაქიძის 7ა) მეშვეობით.

თავმჯდომარე

მერაბ ლომიძე

მოსამართლეები

თეა

დიმისტარაშვილი

მირანდა ერემაძე