



გადაწყვეტილება საქართველოს სახელით

27 მარტი, 2019 წელი

ქ.

ქუთაისი

**ქუთაისის სააპელაციო სასამართლო
ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატა
თავმჯდომარე (მომხსენებელი): მურთაზ მეშველიანი
მოსამართლეები: გოჩა აბუსერიძე
ხათუნა ხომერიკი**

სხდომის მდივანი: **ონისე გურეშიძე**

აპელანტი _ სსიპ შემოსავლების სამსახური

მოწინააღმდეგე მხარე _ ინდ.მეწარმე „ს-----ე“; ინდ.მეწარმე „თ-----ე“

დავის საგანი _ ცრუმაგიერ პირებად აღიარება

გასაჩივრებული გადაწყვეტილება _ ფოთის საქალაქო სასამართლოს 2018 წლის 31 მაისის გადაწყვეტილება

აპელანტის მოთხოვნა - ფოთის საქალაქო სასამართლოს 2018 წლის 31 მაისის გადაწყვეტილების გაუქმება და სარჩელის დაკმაყოფილება

2. გასაჩივრებული გადაწყვეტილების დასკვნებზე მითითება

2017 წლის 06 სექტემბერს ფოთის საქალაქო სასამართლოს სარჩელით მიმართა სსიპ შემოსავლების სამსახურმა მოპასუხეების: ინდ.მეწარმე „ს-----ის“ და ინდ.მეწარმე „თ-----ის“ მიმართ და მოპასუხეების ერთიმეორის ცრუმაგიერ პირებად აღიარება მოითხოვა.

სარჩელი ეფუძნებოდა იმ გარემოებებს, რომ 2017 წლის 04 სექტემბრის მდგომარეობით შემოსავლების სამსახურის ერთიანი ელექტრონული ბაზის მონაცემებით ინდ.მეწარმე „ს-----ეს“ (პ/ნ 2-----) ერიცხება აღიარებული საგადასახადო დავალიანება 37264.12 ლარის ოდენობით. საგადასახადო დავალიანების გადახდევინების უზრუნველყოფის ღონისძიებების გატარების

მიზნით, ინდ.მეწარმე „ს-----ეს“ ქონებაზე 2016 წლის 12 ივლისს N0----- შეტყობინებით რეგისტრირებულია საგადასახადო გირავნობის/იპოთეკის უფლება, რომელსაც გადასახადის გადამხდელი ელექტრონულად გაეცნო 2016 წლის 13 ივლისს. აგრეთვე, 2017 წლის 22 თებერვალს შემოსავლების სამსახურის მიერ გამოცემული იყო N0----- ბრძანება ინდ.მეწარმე „ს-----ეს“ ქონებაზე ყადაღის დადების შესახებ, რომელსაც ინდ.მეწარმე „ს-----ეს“ გაეცნო ელექტრონულად 2017 წლის 04 ნოემბერს. გადამხდელს ქონების შესახებ ინფორმაცია არ წარუდგენია, რაზეც შედგა სამართალდარღვევის ოქმი, ასევე მარეგისტრირებული ორგანოებიდან მიღებული ინფორმაციით ქონება არ გააჩნია. ინდ.მეწარმე „ს-----ის“ მიმართ, საგადასახადო დავალიანება წარმოშობილია 2016 წლის 03 ივნისის სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობების ინვენტარიზაციის ჩატარების შესახებ N1---- ბრძანების საფუძველზე, რომელიც ჩაბარდა 2016 წლის 08 ივლისს. ინდ.მეწარმე „ს-----ეს“ რეგისტრირებული იყო სამეწარმეო რეესტრში 2009 წლის 30 დეკემბრიდან, იურიდიული მისამართი იყო ლანჩხუთის რაიონი, სოფელი ნ-----, ხოლო ფაქტობრივი, ქ.ფოთი, ნ----- ქ.ნ-. მისი საქმიანობის სახე იყო საცალო ვაჭრობა არასპეციალიზებულ მაღაზიაში ძირითადად საკვები პროდუქტებით.

მოსარჩელის განმარტებით ინდ.მეწარმე „თ-----ეს“ (პ/ნ 4-----) რეგისტრირებულია სამეწარმეო რეესტრში 2016 წლის 28 ნოემბრიდან, მისი საქმიანობის სახე არის საცალო ვაჭრობა არასპეციალიზებულ მაღაზიაში ძირითადად საკვები პროდუქტებით, რომელიც არის ინდ.მეწარმე „ს-----ის“ შვილის ფ.პ. კ-----ის მეუღლე. ასევე, ფიქსირდება ინდ.მეწარმე „ს-----ის“ მიერ დასაქმებულ ფიზიკურ პირად. ინდ.მეწარმე „თ-----ის“ ფაქტობრივი მისამართია: ქ.ფოთი, ნ----- ქ.ნ-. გამოწერილი ზედნადებებით ამავე მისამართზე მიღებული აქვს იმავე მომწოდებლებისაგან იგივე ტიპის საქონელი, რაც ჰქონდა ინდ.მეწარმე „ს-----ეს“. ინდ.მეწარმე „ს-----ეს“ 2017 წლის 09 თებერვალს რეგისტრაციიდან მოხსნა მის საკუთრებაში არსებული სამივე საკონტროლო სალარო აპარატი და დაარეგისტრირა შვილის მეუღლეზე ინდ.მეწარმე „თ-----ეს“. მისამართზე გამოცხადების შესახებ აქტით დასტურდება, რომ ამავე მისამართზე აღნიშნული პირები კვლავ აგრძელებენ საქმიანობას.

აუდიტის დეპარტამენტის 2017 წლის 27 ივნისის N1---- ბრძანებით ინდ.მეწარმე „ს-----ეს“ ბიუჯეტში გადასახდელად დამატებით დაერიცხა 105 648 ლარი. ყოველივე ზემოაღნიშნულიდან გამომდინარე, ინდ.მეწარმე „ს-----ის“ მიერ საინვენტარიზაციო შემოწმების დასრულების შემდგომ ქონების გადაცემა შვილის მეუღლეზე ინდ.მეწარმე „თ-----ეს“, ხოლო შემდგომ ამისა, საქმიანობის შეჩერება მიზნად ისახავდა საგადასახადო დავალიანების გადახდევის უზრუნველყოფის ღონისძიებებიდან თავის არიდებას.

მოპასუხემა პირველი ინსტანციის სასამართლოში სარჩელი არ ცნო და მისი უარყოფა მოითხოვა.

გასაჩივრებული გადაწყვეტილების სარეზოლუციო ნაწილი

ფოთის საქალაქო სასამართლოს 2018 წლის 31 მაისის გადაწყვეტილებით სსიპ შემოსავლების სამსახურის სარჩელი არ დაკმაყოფილდა.

ამავე გადაწყვეტილებით გაუქმდა ფოთის საქალაქო სასამართლოს 2017 წლის 06 სექტემბრის N030310117002075412 განჩინება, სარჩელის უზრუნველყოფის ღონისძიების გამოყენების შესახებ (ქუთაისის სააპელაციო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატის 2017 წლის 01 დეკემბრის განჩინებით გაუქმდა ფოთის საქალაქო სასამართლოს 2017 წლის 06 სექტემბრის განჩინება ინდ.მეწარმე „თ-----ის“ სასაქონლო-მატერიალურ ფასეულობებზე ყადაღის დადების ნაწილში).

დასკვნები ფაქტობრივ გარემოებებთან დაკავშირებით

სასამართლომ დაადგინა, რომ მეწარმეთა და არასამეწარმეო (არაკომერციული) იურიდიული პირების რეესტრიდან ამონაწერის შესაბამისად, ს-----ე ინდივიდუალურ მეწარმედ დარეგისტრირდა 2013 წლის 14 მაისს, ხოლო თ----- ---ე ინდივიდუალურ მეწარმედ დარეგისტრირდა 2016 წლის 28 ნოემბერს.

სახელმწიფო სერვისების განვითარების სააგენტოს 2017 წლის 25 აგვისტოს N0----- - მიმართვის თანახმად, შემოსავლების სამსახურს ეცნობა, რომ კ-----ე და თ----- -----ე იმყოფებიან ქორწინებაში.

2017 წლის 04 სექტემბრამდე შედარების აქტით ს-----ის მიერ სახელმწიფოს წინაშე არსებული დავალიანება შეადგენს 37264.48 ლარს, ხოლო დამატებით დარიცხული თანხები რომელიც არ არის აღიარებული 114673.92 ლარს.

შემოსავლების სამსახურის 2017 წლის 22 თებერვლის ქონებაზე ყადაღის დადების შესახებ N0----- ბრძანების თანახმად, ყადაღა დაედო ინდ.მეწარმე „ს-----ის“ საკუთრებაში არსებულ და მის ბალანსზე რიცხულ ნებისმიერ ქონებას.

2017 წლის 30 აგვისტომდე შედარების აქტით ს-----ის მიერ სახელმწიფოს წინაშე არსებული დავალიანება შეადგენს 37240.11 ლარს, ხოლო დამატებით დარიცხული თანხები რომელიც არ არის აღიარებული 114107.62 ლარს.

N C----- საგადასახადო სამართალდარღვევის ოქმის შესაბამისად, შემოსავლების სამსახურის 03.06.2016 წლის N5--- ბრძანების საფუძველზე განხორციელებული ინვენტარიზაციის შედეგად გამოვლინდა 218709.97 ლარის საბაზრო ღირებულების სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობების დანაკლისი, რაც ითვლება მისი აღმოჩენის მომენტში საბაზრო ფასით განხორციელებული მიწოდებად.

N A----- საგადასახადო სამართალდარღვევის ოქმის თანახმად, ინდ.მეწარმე „ს-----ე“ დაჯარიმდა 400 ლარით საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 279-ე მუხლის პირველი ნაწილით.

N C----- საგადასახადო სამართალდარღვევის ოქმის მიხედვით, ინდ.მეწარმე „ს-----ემ“ საკონტროლო შესყიდვის დროს დაარღვია საქართველოს საგადასახადო კოდექსის მოთხოვნები, რისთვისაც საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 281-ე მუხლის მე-2 ნაწილით გათვალისწინებული სანქციის ნაცვლად შეეფარდა

გაფრთხილება.

N C----- საგადასახადო სამართალდარღვევის ოქმის მიხედვით, ინდ.მეწარმე „ს-----
-----ე“ დაჯარიმდა 16373.38 ლარით, საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 286-ე
მუხლის მე-4 ნაწილით.

2017 წლის 25 აგვისტოს აქტის თანახმად, ინდ.მეწარმე „ს-----ის“ ფაქტობრივი
საქმიანობის მისამართზე სამეწარმეო საქმიანობას ახორციელებს ინდ.მეწარმე „თ-----
-----ე“. ობიექტი წარმოადგენს სურსათისა და შერეული საქონლის მაღაზიას.

დასკვნები სამართლებრივ გარემოებებთან დაკავშირებით

დადგენილი ფაქტობრივი გარემოებების სამართლებრივი შეფასებისას საქალაქო
სასამართლომ აღნიშნა, რომ საგადასახადო ვალდებულების შესრულების
პროცესში გადასახადის გადამხდელები, ისევე როგორც, საგადასახადო ორგანოები
იმყოფებიან სამართლებრივი ბოჭვის პირობებში. აღნიშნული მიზნით მათ მიერ
განხორციელებული ნებისმიერი ქმედება შესაბამისობაში უნდა მოდიოდეს
შესაბამის კანონმდებლობასთან. კანონი კი თავის მხრივ უნდა იყოს ნათელი,
არაორაზროვანი და განჭვრეტადი, ვინაიდან მოცემულ ურთიერთობაში მონაწილე
ყოველი პირისათვის ნათელი იყოს განხორციელებული ოპერაციის
სამართლებრივი შედეგები. „განჭვრეტადი და არაორაზროვანი კანონმდებლობა,
ერთი მხრივ, უზრუნველყოფს პირის დაცვას სამართალშემფარდებლის
თვითნებობისგან, მეორე მხრივ კი, ადგენს გარანტიას, რომ პირმა მიიღოს მკაფიო
შეტყობინება სახელმწიფოსგან, რათა მოახერხოს ნორმის სწორი აღქმა,
განსაზღვროს, რომელი ქმედებაა კანონით აკრძალული და რომელ ქმედებას
შეიძლება მოჰყვეს სამართლებრივი პასუხისმგებლობა. პირს უნდა ჰქონდეს
შესაძლებლობა, განჭვრიტოს საკუთარ ქმედებაში აკრძალული ქმედების ნიშნები
და წარმართოს საკუთარი ქცევა კანონმდებლობით დადგენილი წესების
შესაბამისად.“ (საქართველოს საკონსტიტუციო სასამართლოს 2013 წლის 14 მაისის
N2/2/516,542 გადაწყვეტილება საქმეზე საქართველოს მოქალაქეები - აღ-----
----- საქართველოს პარლამენტის
წინააღმდეგ).

გადასახადის გადამხდელთა მხრიდან კონსტიტუციური ვალდებულების -
საგადასახადო დავალიანების შესრულების ეტაპზე შესაძლოა წარმოიშვას
გარკვეული სახის დაბრკოლებები, რამაც შეაფერხოს აღნიშნული ვალდებულების
შესრულება, თუმცა გარკვეულ შემთხვევებში შესაძლოა გადამხდელთა მიერ
შეგნებულად, მიზანმიმართულად იქნეს არიდებული კუთვნილი
ვალდებულებების შესრულება. ასეთ შემთხვევათა პრევენციის მიზნით
საგადასახადო კანონმდებლობით გათვალისწინებულ იქნა გადამხდელთა ქონების
მეშვეობით საგადასახადო დავალიანების შესრულების უზრუნველყოფა.
საგადასახადო დავალიანების გადახდევინების უზრუნველყოფის ძირითადი
პრინციპები გათვალისწინებულია საგადასახადო კოდექსის 35-ე თავში. მოცემული
ნორმატიული აქტის 238-ე მუხლის პირველი ნაწილის თანახმად, საგადასახადო
ორგანოს უფლება აქვს, საგადასახადო დავალიანების გადახდევინების
უზრუნველსაყოფად განახორციელოს შემდეგი ღონისძიებები: ა) საგადასახადო

გირავნობა/იპოთეკა; ბ) მესამე პირზე გადახდევენების მიქცევა; გ) ქონებაზე ყადაღის დადება; დ) ყადაღადადებული ქონების რეალიზაცია; ე) საბანკო ანგარიშზე საინკასო დავალების წარდგენა; ვ) გადასახადის გადამხდელის სალაროდან ნაღდი ფულის ამოღება.

მითითებული ნორმა ცხადყოფს, რომ საგადასახადო ვალდებულების წარმოშობის შემთხვევაში საგადასახადო ორგანო უფლებამოსილია ვალდებულების უზრუნველყოფა განახორციელოს გადასახადის გადამხდელის კუთვნილი ქონებით, ამა თუ იმ უზრუნველყოფის ღონისძიების გამოყენების მეშვეობით.

სასამართლომ აღნიშნა, რომ საგადასახადო კოდექსით ზემოაღნიშნულ უზრუნველყოფის ღონისძიებათა გამოყენება გათვალისწინებულია, როგორც გადასახადის გადამხდელთა ქონების მიმართ, ასევე, მესამე პირთა მიმართ, რომელთაც გააჩნიათ გადასახადის გადამხდელთა ვადამოსული დავალიანება (240-ე მუხლი). გარდა აღნიშნულისა საგადასახადო კოდექსი წინასწარ დადგენილ გარემოებათა დადასტურების შემთხვევაში საგადასახადო ორგანოს ანიჭებს უფლებამოსილებას განახორციელოს უზრუნველყოფის ღონისძიებები სხვა მესამე პირთა მიმართაც.

საგადასახადო კოდექსის 246-ე მუხლის პირველი ნაწილის თანახმად, თუ სასამართლო დაადგენს, რომ პრაქტიკულად შეუძლებელია გადასახადის გადამხდელის განსხვავება სხვა პირისგან და ეს პირი გამოყენებულია გადასახადის გადახდევენების უზრუნველყოფის ღონისძიებებისთვის თავის არიდების მიზნით, ითვლება, რომ აღნიშნული პირები არიან ერთიმეორის ცრუმაგიერი პირები. ამავე მუხლის მე-2 ნაწილის თანახმად, გადასახადის გადამხდელის აღიარებული საგადასახადო დავალიანების გადახდევენების მიზნით, საგადასახადო ორგანოს უფლება აქვს, ცრუმაგიერი პირის მიმართ განახორციელოს საგადასახადო დავალიანების გადახდევენების უზრუნველყოფის ღონისძიებები. ამდენად, მოცემული ნორმა პირთა ცრუმაგიერად ცნობის კომპეტენციას მიაკუთვნებს სასამართლოს. სასამართლოს მიერ პირთა ცრუმაგიერად ცნობის შემთხვევაში, კი საგადასახადო ორგანო უფლებამოსილია განახორციელოს კანონით გათვალისწინებული ნებისმიერი უზრუნველყოფის ღონისძიება ამ პირთა მიმართ.

საქართველოს უზენაესი სასამართლოს 2013 წლის 03 ოქტომბრის Nბს-103-96(კ-13) განჩინებით განიმარტა, რომ პირთა ცრუმაგიერად აღიარების მოთხოვნისას სახეზეა საქართველოს ადმინისტრაციული საპროცესო კოდექსის 25-ე მუხლით განსაზღვრული აღიარებითი სარჩელი. საკასაციო სასამართლო აღნიშნავს, რომ საქართველოს ადმინისტრაციული საპროცესო კოდექსის 25-ე მუხლის შესაბამისად, მოსარჩელის კანონიერი ინტერესის არსებობისას სასამართლო უფლებამოსილია აღიაროს (დაადასტუროს) კონკრეტული სამართლებრივი ურთიერთობის არსებობა-არარსებობა, მხოლოდ იმ შემთხვევაში, თუ მოსარჩელე მხარე წარადგენს აღნიშნული გარემოების დამადასტურებელ უდავო მტკიცებულებებს. ამდენად, აღიარებითი სარჩელის სპეციფიურობა გამომდინარეობს იქიდან, რომ სასამართლო უდავოდ დადგენილი ფაქტობრივი გარემოებებისა და მტკიცებულებების საფუძველზე მხოლოდ აღიარებს

(ადასტურებს) სამართალურთიერთობის არსებობა-არარსებობის ფაქტს.

სასამართლომ მიიჩნია, რომ მნიშვნელოვანია განისაზღვროს ცრუმაგიერად ცნობის კონკრეტული წინაპირობები. ზემოაღნიშნული ნორმის თანახმად, პირები ცრუმაგიერად მიიჩნევიან თუკი 1) პრაქტიკულად შეუძლებელია გადასახადის გადამხდელის განსხვავება სხვა პირისგან, ამასთან 2) ეს პირი გამოყენებულია გადასახადის გადახდევინების უზრუნველყოფის ღონისძიებისაგან თავის არიდების მიზნით. ამდენად, არსებული რეგულაცია ადგენს ორ ძირითად პირობას, რომელიც უნდა არსებობდეს ერთობლიობაში, რათა დადგინდეს პირთა ცრუმაგიერობა. ნორმის დეფინიციიდან გამომდინარე, შეუძლებელი უნდა იყოს პირთა განსხვავება ერთმანეთისგან. ფაქტობრივად არსებულ ორ ან მეტ პირს შორის განხორციელებული ოპერაცია მიმართული უნდა იყოს საერთო მიზნის მიღწევისკენ. თუმცა ამავედროულად ეს მიზანი უნდა წარმოადგენდეს საგადასახადო ვალდებულების გადახდევინების უზრუნველყოფის ღონისძიებისაგან თავის არიდებას. ამრიგად, განხორციელებული კონკრეტული ოპერაცია უნდა შეფასდეს, ემსახურება თუ არა იგი უზრუნველყოფის ღონისძიებისგან თავის არიდებას. მოცემული სახის რეგულაცია იძლევა ფართო შეფასების არეალს, ვინაიდან არ არის დაკონკრეტებული თუ რა გარემოებათა პირობებში, რომელი ქმედება შეიძლება შეფასდეს უზრუნველყოფის ღონისძიებისგან თავის არიდებად. კანონი არ აკონკრეტებს, რომ აღნიშნული მიზანი შესაძლებელია მიღწეულ იქნეს დაინტერესებულ პირთა მიერ კანონისმიერი თუ უკანონო გზებით. სასამართლოს მოსაზრებით, სამართლებრივი რეგულაციის მსგავს პირობებში, პირთა მიერ განხორციელებული ოპერაციის მიზანი უნდა იქნას **უტყუარად დადგენილი**, ეჭვს არ უნდა იწვევდეს გადამხდელთა ქმედება ემსახურება რიგით საფინანსო-სამეურნეო საქმიანობას თუ გადასახადებისგან თავის არიდებას.

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.

სასამართლომ განმარტა, რომ აღიარებით სარჩელი წარმოადგენს პროცესუალური დაცვის ერთ-ერთ მყარ სამართლებრივ ინსტიტუტს და ის გამომდინარეობს მოსარჩელის მატერიალური უფლების უშუალო განხორციელებიდან. აღიარებითი სარჩელის დავის საგანია უფლების ან სამართლებრივი ურთიერთობის არსებობა-არარსებობის დადგენა. მოცემულ შემთხვევაში მოსარჩელე ითხოვს სამართლებრივი ურთიერთობის არსებობის აღიარებას, კერძოდ, დადასტურებულად იქნას ცნობილი, რომ ინდ.მეწარმე „ს-----“ (პ/ნ 2-----) და ინდ.მეწარმე „თ-----“ (პ/ნ 4-----) წარმოადგენენ ერთმანეთის ცრუმაგიერ პირებს.

საქართველოს საგადასახადო 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. ამავე მუხლის მე-2 ნაწილით, 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 პირ 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 პირდაპირ ან არაპირდაპირ აკონტროლებს მესამე პირი; ზ) პირები ერთად, პირდაპირ ან არაპირდაპირ აკონტროლებენ მესამე პირს; თ) პირები ნათესავები არიან; ი) პირები ამხანაგობის წევრები არიან.

ამავე 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. მე-5 ნაწილის თანახმად, ამ მუხლის მიზნებისათვის კონტროლი გულისხმობს: სამეთვალყურეო საბჭოს წევრობას, დირექტორობას და ამ თანამდებობებზე პირების დანიშვნის უფლებას; ხმის უფლების მქონე წილის ან აქციების 20 პროცენტის ფლობას, ხოლო მე-6 ნაწილით, ამ მუხლის მიზნებისათვის ფიზიკური პირი ითვლება წილის არაპირდაპირ მფლობელად, თუ ამ წილს ფლობს მისი ნათესავი.

ურთიერთდამოკიდებულ პირებს შორის არსებული ეკონომიკური ურთიერთობა იმავდროულად, არ ქმნის ფაქტობრივ და სამართლებრივ საფუძველს ამ პირების ცრუმაგიერ პირებად აღიარებისათვის, რამდენადაც ცრუმაგიერ პირებად აღიარებისათვის სახეზე უნდა იყოს, ასევე, გადასახადის გადამხდელის განსხვავების შეუძლებლობა იმ სხვა პირისაგან, რომელიც მის მიერ გამოყენებულია გადასახადის გადახდევინების უზრუნველყოფის ღონისძიებისათვის თავის არიდების მიზნით, ხოლო ის გარემოება, რომ გადასახადის გადამხდელი გადასახადის გადახდევინების უზრუნველყოფის ღონისძიებისათვის თავის არიდების მიზნით, ისეთ კავშირში შედის სხვა პირთან, ისე, რომ პრაქტიკულად შეუძლებელია მათი განსხვავება, უნდა დასტურდებოდეს მთელი რიგი ფაქტობრივი გარემოებებით. განსახილველ შემთხვევაში საქმის მასალებით სწორედ ეს გარემოება არ დასტურდება უდავოდ, რაც უსაფუძვლოს ხდის აღიარებით სარჩელს.

ამდენად სასამართლომ მიიჩნია, რომ საქმის მასალებით არ დასტურდებოდა, რომ ინდ.მეწარმე „ს-----ე“ და ინდ.მეწარმე „თ-----ე“ მოქმედებდნენ საერთო - მოსალოდნელი უზრუნველყოფის ღონისძიებებისათვის თავის არიდების მიზნით გაერიდებიანთ ქონება. მარტოოდენ ის ფაქტი, რომ სალარო აპარატები გადასცა ინდ.მეწარმე „ს-----ემ“ ინდ.მეწარმე „თ-----ეს“ არ შეიძლება მიჩნეულ იქნეს კანონსაწინააღმდეგო მიზნის მისაღწევად განხორციელებულ ოპერაციად.

ოპერაციის ასეთი კვალიფიკაცია წარმოქმნის მნიშვნელოვან სამართლებრივ შედეგებს, რაც მჭიდროდ არის დაკავშირებული კონსტიტუციით დაცულ უფლებასთან - საკუთრების უფლებასთან. შესაბამისად, დაუშვებელია ვარაუდის საფუძველზე პირები ცნობილ იქნენ ცრუმაგიერ პირებად, მაშინ როდესაც აღნიშნულის დამადასტურებელი უტყუარი მტკიცებულება ან/და დასაბუთება საქმეში არ არის წარმოდგენილი, რაც ცრუმაგიერ პირებად აღიარებისათვის არასაკმარისია, რამეთუ ის სავარაუდო ხასიათისაა და საქმის განხილვის დროს მოსარჩელემ ვერ შეძლო ამ ნაკლოვანების აღმოფხვრა და დასაშვები სტანდარტით (არა ვარაუდზე აგებული) დასაბუთება. კერძოდ, არ არის დადგენილი, რომ ინდ.მეწარმე „ს-----ის“ საქმიანობა გააგრძელა ინდ.მეწარმე „თ-----ემ“, როცა ეს უკანასკნელი თავისი საქონლით ვაჭრობდა და აგრძელებს მის საქმიანობას, ერთმანეთის ჩანაცვლების ფაქტი არ არის დაფიქსირებული, შესაბამისად არც ერთის მიერ მეორის საქონლის მიღება და ვაჭრობა.

სასამართლო სადავო საკითხთან დაკავშირებით დამატებით განმარტავს, რომ განსახილველ 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, სასამართლოს მიაჩნია, რომ სსიპ შემოსავლების სამსახურის მიერ ვერ იქნა წარმოდგენილი უდავო მტკიცებულებები რომელთა საფუძველზე დადგინდებოდა მოპასუხეების ცრუმაგიერობა, ის ფაქტი, რომ მოპასუხეები არიან ერთმანეთის ნათესავები და ინდ.მეწარმე „ს-----ემ“ ინდ.მეწარმე „თ-----ეს“ გადასცა სალარო აპარატები, რომლითაც ფიქსირდება საქონელი, მისი რაოდენობა და ფასი, ვერ ადასტურებს მათ ცრუმაგიერობას, რადგან სახეზე არ არის ის ფაქტობრივი გარემოება (მტკიცებულების მინიმალური სტანდარტიც), რომ ი.მ. „ს-----ე“ უზრუნველყოფის ღონისძიებისათვის თავის არიდების მიზნით, ისეთ კავშირში შევიდა ი.მ. „თ-----ესთან“ (დაუდგენელია ერთად საქმიანობა, ერთის საქონლით მეორის ვაჭრობა და ა.შ.), რომ პრაქტიკულად შეუძლებელია მათი განსხვავება. შესაბამისად, აღიარებითი სარჩელის დაკმაყოფილების საფუძველი არ არსებობს.

ზემოაღნიშნულიდან გამომდინარე სასამართლოს მიაჩნია, რომ განსახილველ შემთხვევაში არ არსებობს სსიპ შემოსავლების სამსახურის სარჩელის დაკმაყოფილების ფაქტობრივი და სამართლებრივი საფუძველები, შესაბამისად, აღიარებითი სარჩელი არ უნდა დაკმაყოფილდეს უსაფუძვლობის - შესაბამისი სტანდარტის მქონე მტკიცებულებების არარსებობის გამო.

3. სააპელაციო საჩივრის საფუძვლები

ფოთის საქალაქო სასამართლოს 2018 წლის 31 მაისის გადაწყვეტილება სააპელაციო წესით გაასაჩივრა სსიპ შემოსავლების სამსახურმა. აპელანტი ითხოვს პირველი ინსტანციის სასამართლოს გადაწყვეტილების გაუქმებას და სარჩელის დაკმაყოფილებას.

აპელანტის განმარტებით სასამართლომ არასწორად მისცა შეფასება საქმეში არსებულ ფაქტობრივ გარემოებებს. კანონმდებლობით განსაზღვრული მოცემულობით არის დათქმა რომ ცრუმაგიერ პირებად აღიარების საფუძველი არის ზუსტად ის მოქმედებები, როცა ერთ მხარეს აქვს საგადასახადო ვალდებულება, ხოლო სხვებს არა, რითაც მხარეები ცდილობენ ერთ მხარეს დარჩეს შეუსრულებელი ვალდებულებები, ხოლო მეორე მხარე გათავისუფლებულია ასეთი ვალდებულების შესრულებისაგან ვალდებულების არარსებობის გამო. კანონმდებლობით განსაზღვრული ასეთი სახის ფაქტობრივი გარემოება განსახილველ საქმეში არსებობს, თუმცა ეს ფაქტი სასამართლომ არ გაითვალისწინა. შემოსავლების სამსახურის სასარჩელო მოთხოვნის სამართლებრივ საფუძვლებს წარმოადგენს საქართველოს ადმინისტრაციული საპროცესო კოდექსის 25-ე მუხლი, საგადასახადო კოდექსის მე-19 და 246-ე მუხლები. საქმის მასალებით იკვეთება, რომ შეუძლებელია გადასახადის გადამხდელის განსხვავება სხვა პირისაგან და ეს პირი გამოიყენება კუთვნილი საგადასახადო ვალდებულების შესრულების თავიდან ასაცილებლად. ამდენად, ადგილი აქვს სსკ 246-ე მუხლით გათვალისწინებულ შემთხვევას – ცრუმაგიერ მფლობელობას გადასახადის გადახდევინების უზრუნველყოფის ღონისძიებებისთვის თავის არიდების მიზნით.

ყოველივე ზემოაღნიშნულიდან გამომდინარე, აპელანტ მხარეს მიაჩნია, რომ საქალაქო სასამართლოს გადაწყვეტილება დაუსაბუთებელი, უსაფუძვლო და კანონშეუსაბამოა. შესაბამისად ითხოვს გასაჩივრებული გადაწყვეტილების გაუქმებას და სარჩელის დაკმაყოფილებას.

4. გასაჩივრებული გადაწყვეტილების შეცვლის დასაბუთება:

სააპელაციო სასამართლო საქმის მასალათა გაცნობის, მხარეთა ახსნა-განმარტებების მოსმენის და გასაჩივრებული გადაწყვეტილების ფაქტობრივი და სამართლებრივი საფუძვლიანობის შემოწმების შედეგად მიიჩნევს, რომ უნდა გაუქმდეს ფოთის საქალაქო სასამართლოს 2018 წლის 31 მაისის გადაწყვეტილება, შემდეგ გარემოებათა გამო:

საქართველოს ადმინისტრაციულ საპროცესო კოდექსის პირველი მუხლის მე-2 ნაწილის თანახმად, 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 მიხედვით, სააპელაციო სასამართლო ამოწმებს გადაწყვეტილებას სააპელაციო საჩივრის ფარგლებში ფაქტობრივი და სამართლებრივი თვალსაზრისით. იმავე

მუხლის მე-2 ნაწილის შესაბამისად, სამართლებრივი თვალსაზრისით შემოწმებისას სასამართლო ხელმძღვანელობს 393-ე და 394-ე მუხლების მოთხოვნებით.

საქართველოს სამოქალაქო საპროცესო კოდექსის 385-ე მუხლის პირველი ნაწილის "ა" ქვეპუნქტის თანახმად, სააპელაციო სასამართლო აუქმებს გადაწყვეტილებას და საქმეს უბრუნებს პირველი ინსტანციის სასამართლოს ხელახლა განსახილველად, თუ ადგილი აქვს 394-ე მუხლით გათვალისწინებულ შემთხვევებს. ამავე მუხლის მე-2 ნაწილის მიხედვით, სააპელაციო სასამართლოს შეუძლია არ გადააგზავნოს საქმე უკან და თვითონ გადაწყვიტოს იგი.

სააპელაციო სასამართლო მიიჩნევს, რომ ადგილი აქვს საქართველოს სამოქალაქო საპროცესო კოდექსის 394-ე მუხლის „ე“ ქვეპუნქტით განსაზღვრულ შემთხვევას - გასაჩივრებული გადაწყვეტილება სარჩელის არ დაკმაყოფილების თაობაზე იურიდიულად არ არის საკმარისად დასაბუთებული, რაც მისი გაუქმების აბსოლუტური საფუძველია. შესაბამისად, სააპელაციო პალატა უფლებამოსილია, საქმის პირველი ინსტანციისათვის დაბრუნების გარეშე, თვითონ მიიღოს გადაწყვეტილება მოცემულ დავაზე.

ამონაწერით მეწარმეთა და არასამეწარმეო (არაკომერციული) იურიდიული პირების რეესტრიდან ირკვევა, რომ ინდ.მეწარმე „ს-----ე“ (ს/ნ. 2-----) 2009 წლის 30 დეკემბრიდან რეგისტრირებულია სამეწარმეო რეესტრში. იურიდიულ მისამართად მითითებულია, ლანჩხუთის რ-ნი სოფ. ნ-----, ხოლო ფაქტიური მისამართად - ქ. ფოთი, ნ----- ქუჩა N-. საქმიანობის სახეა - საცალო ვაჭრობა არასპეციალიზებულ მაღაზიაში ძირითადად საკვები პროდუქტებით;

2017 წლის 25 აგვისტოს შემოსავლების სამსახურის გადასახადების ადმინისტრირების საინფორმაციო სისტემის მონაცემებით ინდ.მეწარმე „ს-----ეს“ (ს/ნ. 2-----) ერიცხება აღიარებული საგადასახადო დავალიანება 37 216 ლარის ოდენობით.

საგადასახადო დავალიანების გადახდევინების უზრუნველყოფის ღონისძიებების გატარების მიზნით, ინდ.მეწარმე „ს-----ის“ ქონებაზე 2016 წლის 12 ივლისს N0---- შეტყობინებით დარეგისტრირდა საგადასახადო გირავნობის/იპოთეკის უფლება, რომელსაც გადასახადის გადამხდელი ელექტრონულად გაეცნო 2016 წლის 13 ივლისს.

2017 წლის 22 თებერვალს შემოსავლების სამსახურმა გამოსცა N0----- ბრძანება ინდ.მეწარმე „ს-----ის“ ქონებაზე ყადაღის დადების შესახებ, რომელსაც ინდ.მეწარმე „ს-----ე“ ელექტრონულად გაეცნო 2017 წლის 04 ნოემბერს.

2017 წლის 30 აგვისტოს NA----- ოქმით ინდ.მეწარმე „ს-----ე“ მის საკუთრებაში ან/და ბალანსზე რიცხული ქონების ნუსხის წარმოუდგენლობის გამო დაჯარიმდა 400 ლარით.

2016 წლის 25 ივლისს საგადასახადო ორგანოს მიერ განხორციელებული იქნა საკონტროლო შესყიდვა, სადაც ინდ.მეწარმე „ს-----ის“ მიერ დარღვეულ იქნა საგადასახადო კოდექსის 281-ე მუხლის მე-3 ნაწილის მოთხოვნები და მის მიმართ

შედგა საგადასახადო სამართალდარღვევის NC----- ოქმი.

ინდ.მეწარმე „ს-----ის“ საგადასახადო დავალიანება ბიუჯეტის მიმართ წარმოშობილია 2016 წლის 03 ივნისის სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობების ინვენტარიზაციის ჩატარების შესახებ N1---- ბრძანების საფუძველზე, რომელიც მას ჩაბარდა 2016 წლის 08 ივლისს.

2016 წლის 08 ივლისს საგადასახადო ორგანოს მიერ სააღრიცხვო დოკუმენტებში აღურიცხავი და პირველადი საგადასახადო დოკუმენტების გარეშე გამოვლენილი სასაქონლო მატერიალური ფასეულობებისათვის ინდ.მეწარმე „ს-----ე“, რომელიც დაჯარიმებულ იქნა 22746.76 ლარით.

2016 წლის 08 ივლისს საგადასახადო ორგანოს მიერ ასევე ინვენტარიზაციის შედეგად გამოვლენილი დანაკლისის გამო ინდ.მეწარმე „ს-----ის“ მიმართ, შედგენილი იქნა საგადასახადო სამართალდარღვევის NC----- ოქმი და ს-----ე დაჯარიმებულ იქნა 21 871 ლარით.

2017 წლის 04 სექტემბრის მდგომარეობით შემოსავლების სამსახურის ერთიანი ელექტრონული ბაზის მონაცემებით ინდ.მეწარმე „ს-----ეს“ ერიცხება აღიარებული საგადასახადო დავალიანება 37 264.12 ლარის ოდენობით (შედარების აქტი).

ინდ.მეწარმე „თ-----ე“ (ს/ნ 4-----) სამეწარმეო რეესტრში რეგისტრირებულია 2016 წლის 28 ნოემბრიდან, მისი საქმიანობის სახე არის საცალო ვაჭრობა არასპეციალიზებულ მაღაზიაში ძირითადად საკვები პროდუქტებით.

ინდ.მეწარმე „თ-----ე“ არის „ს-----ის“ შვილის ფ/პ. კ-----ის (პ/ნ. 2-----) მეუღლე.

ფ.პ კ-----ე ფიქსირდება ინდ.მეწარმე „ს-----ის“ მიერ დასაქმებულ ფიზიკურ პირად.

ინდ.მეწარმე „თ-----ეს“ ფაქტიური მისამართია ქ. ფოთი, ნ----- ქ.N-.

გამოწერილი ზედნადებებით ამავე მისამართზე მიღებული აქვს ერთიდაიმავე მომწოდებლებისაგან იგივე ტიპის საქონელი, რაც ჰქონდა ინდ.მეწარმე „ს-----ეს“.

ინდ.მეწარმე „ს-----ემ“ 2017 წლის 09 თებერვალს რეგისტრაციიდან მოხსნა მის საკუთრებაში არსებული სამივე საკონტროლო სალარო აპარატები: D----- და დაარეგისტრირა შვილის მეუღლეზე ინდ.მეწარმე „თ-----ეზე“ (პ/ნ 4-----).

მისამართზე გამოცხადების შესახებ აქტით ირკვევა, რომ ამავე მისამართზე აღნიშნული პირები ინდ.მეწარმე „ს-----ე“, ინდ.მეწარმე „თ-----ე“ და ფ.პ კ-----ე (თ-----ის მეუღლე) კვლავ აგრძელებენ საქმიანობას.

ინდ.მეწარმე „ს-----ის“ მიერ წარმოდგენილი წლიური დეკლარაციით მისმა ერთობლივმა შემოსავალმა შეადგენდა 1 059 378.25 ლარი, ხოლო ბიუჯეტში

გადახდილმა თანხამ შეადგინა - 8195 ლარი.

ინდ.მეწარმე „თ-----ეს“ (ს/ნ 4-----) – სალარო აპარატით რეგისტრაციიდან დღემდე ნაღდი ანგარიშსწორებით მიღებული აქვს 2 291 191 ლარი, ხოლო ბიუჯეტში გადახდილი აქვს - 27 755.25 ლარი, გარდა ამისა ინდ.მეწარმე „თ-----ეს“ (ს/ნ 4-----) 2017 წლის 18 აპრილს ნასყიდობის ხელშეკრულებით შეძენილი აქვს უძრავი ქონება.

აუდიტის დეპარტამენტის 2017 წლის 27 ივნისის N1---- ბრძანებით ინდ.მეწარმე „ს-----ეს“ ბიუჯეტში გადასახდელად დამატებით დაერიცხა 105 648 ლარი.

სამართლებრივი დასაბუთება:

სააპელაციო სასამართლო თავდაპირველად მიუთითებს საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 246-ე მუხლზე, რომელიც შეიცავს ცრუმაგიერი მფლობელობის დეფინიციას, რომლის მიხედვითაც, 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. გადასახადის გადამხდელის აღიარებული საგადასახადო დავალიანების გადახდევის მიზნით, საგადასახადო ორგანოს უფლება აქვს, ცრუმაგიერი პირის მიმართ განახორციელოს საგადასახადო დავალიანების გადახდევის უზრუნველყოფის ღონისძიებები.

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. აღიარებითი სარჩელის სპეციფიურობა გამომდინარეობს იქიდან, რომ სასამართლო უდავოდ დადგენილი ფაქტობრივი გარემოებებისა და მტკიცებულებების საფუძველზე ადასტურებს კონკრეტული სამართალურითიერობის არსებობა-არარსებობის ფაქტს.

ცრუმაგიერი პირების დადგენა სასამართლოს პრეროგატივაა და ამ სამართლებრივი ინსტრუმენტის მიზანია დაიცვას საგადასახადო ორგანოს, როგორც კრედიტორის, უფლებები.

სააპელაციო სასამართლო მიუთითებს, რომ საგადასახადო კოდექსის მე-19 მუხლით რეგლამენტირებულია ასევე 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. ამავე მუხლის მე-2 ნაწილის „თ“ ქვეპუნქტის შესაბამისად, განსაკუთრებულ ურთიერთობებს მიეკუთვნება ურთიერთობები,

რომელთა დროსაც პირები არიან ნათესავები; ხოლო მე-3 ნაწილის შესაბამისად, 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.

პალატა ვერ გაიზიარებს ფოთის საქალაქო სასამართლოს მსჯელობას, რომლითაც იგი მოცემულ შემთხვევაში გამორიცხავს პირების ურთიერთდამოკიდებულებას იმ თვალსაზრისით, რომ აღიარებითი სარჩელის პირობებში უდაოდ არ არის დადასტურებული ინდ.მეწარმე „ს-----ისა“ და ინდ.მეწარმე „თ-----ის“ ურთიერთდამოკიდებულების ფაქტი საქალაქო სასამართლოს მითითებით, საქმეში წარმოდგენილი მტკიცებულებები არ ქმნის ზემოთაღნიშნული მეწარმე სუბიექტების ცრუმაგიერ პირებად აღიარების საფუძველს.

სააპელაციო სასამართლოს მოსაზრებით, განსახილველ საქმეზე შეუძლებელია დასახელებული პირების ერთმანეთისაგან განსხვავება, კერძოდ, სასამართლომ ამა თუ იმ პირების ცრუმაგიერობის შესამოწმებლად მხედველობაში უნდა მიიღოს არა ის გარემოება, თუ რამდენად შესაძლებელია გვაროვნულად, სამართლებრივი ფორმით ან საიდენტიფიკაციო ნომრით სუბიექტების ერთმანეთისაგან განსხვავება, არამედ ამოსავალი და უმნიშვნელოვანესი უნდა იყოს ის ბიზნესაქტივობა, რომელიც განაპირობებს შემოსავლის მიღებას. უმნიშვნელოვანესია, რომ ცრუმაგიერობის დასადგენად შეფასდეს, თუ რამდენად არის შესაძლებელი დაირღვეს მიჯნა სხვადასხვა იურიდიული/ფიზიკური პირების ბიზნესსაქმიანობას შორის. ამგვარი შეფასების გარეშე, ცხადია, ძალიან მარტივია განისაზღვროს და ითქვას, რომ ფიზიკური პირისა და იურიდიული პირის ერთმანეთისაგან განსხვავება შესაძლებელია, თუნდაც მათი მახასიათებლების და მათი სამართლებრივი ფორმის გათვალისწინებით. აღნიშნული არ გამომდინარეობს კანონმდებლის ნებიდან, ვინაიდან კანონმდებლის ნებას წარმოადგენს დაიცვას საჯარო ინტერესი და არ მისცეს ამა თუ იმ პირებს გადასახადებისაგან თავის არიდების საშუალება. სწორედ ზემოაღნიშნული მსჯელობის შესაბამისად, პალატას მიაჩნია, რომ ინდ.მეწარმე „ს-----ე“ და ინდ.მეწარმე „თ-----ე“ წარმოადგენენ ერთმანეთის ცრუმაგიერ პირებს. საქმეში წარმოდგენილი მტკიცებულებები ცალსახად ადასტურებენ დასახელებული პირების ერთმანეთისაგან გამიჯვნის შეუძლებლობას, საქმეზე დადგენილი გარემოებები ნათლად ადასტურებს, რომ დასახელებული პირების ერთმანეთისაგან განსხვავება მოცემული სამეწარმეო საქმიანობიდან გამომდინარე, შეუძლებელია.

სააპელაციო სასამართლო განმარტავს, რომ საგადასახადო კოდექსის 246-ე მუხლის შინაარსიდან გამომდინარე, იმ გარემოების დადასტურების მიზნით, რომ გადასახადის გადამხდელი წარმოადგენს სხვა პირის ცრუმაგიერ პირს, სავალდებულოა დადასტურდეს, რომ გადასახადის გადამხდელის გამიჯვნა ამ სხვა

პირისაგან რიგი ფაქტობრივი გარემოებების გამო პრაქტიკულად შეუძლებელია და კონკრეტული ერთი პირი ამ სხვა პირის მხრიდან გამოყენებულია გადასახადის გადახდევინების უზრუნველყოფის ღონისძიებისათვის თავის არიდების მიზნით. აღნიშნული სამართლებრივი ინსტრუმენტის მიზანია დაიცვას საგადასახადო ორგანოს, როგორც კრედიტორის უფლებები. საქმის მასალებში წარმოდგენილი მტკიცებულებებით დასტურდება ზემოაღნიშნული ნორმით ცრუმაგიერ პირად აღიარებისათვის სავალდებულო ორი პირობის არსებობა, კერძოდ, საწარმოები დაფუძნებული არიან გადასახადის გადახდევინების უზრუნველყოფის ღონისძიებისათვის თავის არიდების მიზნით, ამასთან, ინდ.მეწარმე „ს-----ის“ და ინდ.მეწარმე „თ-----ის“ ძირითადი საქმიანობა არსებითად არ განსხვავდება ერთმანეთისაგან, რაც ქმნის სსიპ შემოსავლების სამსახურის სარჩელი საფუძვლიანობას. ამასთან, საქმეში არსებული ფაქტობრივი გარემოებებით დადგენილია, რომ **მოპასუხეებს შორის არსებობს განსაკუთრებული ურთიერთობა, ეწევიათ ერთი და იმავე სამეწარმეო საქმიანობას, ამასთან ინდ.მეწარმე „თ-----ე“ არის ინდ.მეწარმე „ს-----ის“ შვილის - კ-----ის მეუღლე. თ-----ე ინდ.მეწარმედ დარეგისტრირდა მას შემდეგ, რაც ინდ.მეწარმე „ს-----ეს“ საინვენტარიზაციო შემოწმების დასრულების შემდგომ სახელმწიფოს წინაშე წარმოეშვა გარკვეული საგადასახადო დავალიანებები და შეწყვიტა საქმიანობა, ხოლო უნდ.მეწარმე „თ-----ემ“ სამეწარმეო საქმიანობა გააგრძელა ს-----ის სახელზე რიცხული საკონტროლო სალარო აპარატების (3 ცალი) გამოყენებით. კერძოდ: ინდ.მეწარმე „ს-----ემ“ 2017 წლის 09 თებერვალს რეგისტრაციიდან მოხსნა მის საკუთრებაში არსებული სამივე საკონტროლო სალარო აპარატები: D----- და დაარეგისტრირა შვილის მეუღლეზე ინდ.მეწარმე „თ-----ეზე“ (3/5 4-----).**

სააპელაციო სასამართლო განმარტავს, რომ 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.

ამდენად, დადგენილი ფაქტობრივი გარემოებები ნათლად ადასტურებენ იმ ფაქტს, რომ დასახელებული პირების ერთმანეთისგან განსხვავება მოცემული სამეწარმეო აქტივობიდან გამომდინარე, შეუძლებელია. შესაბამისად, აბსოლუტურად დასაბუთებულია სააპელაციო საჩივრის მოსაზრება მითითებული პირების

ერთმანეთისაგან განსხვავების შეუძლებლობისა და მათი ერთ მეწარმე სუბიექტად განხილვის თაობაზე, რის გამოც მათ ერთობლივად უნდა აგონ პასუხი იმ საგადასახადო ვალდებულებისათვის, რომლის გადაუხდელობასაც აქვს ადგილი.

პალატა მიიჩნევს, რომ ინდ.მეწარმე „ს-----ის“ და ინდ.მეწარმე „თ-----ის“ მიერ განხორციელებული ქმედებათა ჯაჭვი მიზანმიმართულია გადასახადებისა და საგადასახადო დავალიანების უზრუნველყოფის ღონისძიებების თავის არიდებისათვის, რაც ქმნის ინდ.მეწარმე „ს-----ის“ და ინდ.მეწარმე „თ-----ის“ ერთმანეთის ცრუმაგიერ პირებად აღიარების საფუძველს.

5. შემაჯამებელი სასამართლო დასკვნა

ზემოაღნიშნული გარემოებებიდან გამომდინარე, სააპელაციო პალატა მივიდა დასკვნამდე, სსიპ შემოსავლების სამსახურმა შეძლო წარმოედგინა დასაბუთებული სააპელაციო პრეტენზია, შესაბამისად, პირველი ინსტანციის სასამართლოს გადაწყვეტილების შეცვლით მიღებულ უნდა იქნეს ახალი გადაწყვეტილება, რომლითაც სსიპ შემოსავლების სამსახურის სააპელაციო საჩივარი დაკმაყოფილდება, საქმეზე მიღებული ახალი გადაწყვეტილებით სსიპ შემოსავლების სამსახურის სარჩელი დაკმაყოფილდება სრულად და ინდ.მეწარმე „თ-----ე“ აღიარებულ იქნას ინდ.მეწარმე „ს-----ის“ ცრუმაგიერ პირად.

სასამართლო ხარჯები:

საქართველოს სამოქალაქო საპროცესო კოდექსის 53-ე მუხლის პირველი ნაწილის თანახმად, იმ მხარის მიერ გაწეული ხარჯების გადახდა, რომლის სასარგებლოდაც იქნა გამოტანილი გადაწყვეტილება, ეკისრება მეორე მხარეს, თუნდაც ეს მხარე გათავისუფლებული იყოს სახელმწიფო ბიუჯეტში სასამართლო ხარჯების გადახდისაგან.

ამავე კოდექსის 55-ე მუხლის პირველი ნაწილის მიხედვით, სასამართლოს მიერ საქმის განხილვასთან დაკავშირებით გაწეული ხარჯები და სახელმწიფო ბაჟი, რომელთა გადახდისაგან განთავისუფლებული იყო მოსარჩელე, გადახდება მოპასუხეს ბიუჯეტის შემოსავლის სასარგებლოდ, მოთხოვნათა იმ ნაწილის პროპორციულად, რომელიც დაკმაყოფილებულია.

იმის გათვალისწინებით, რომ სარჩელი დაკმაყოფილდა ინდ.მეწარმე „ს-----ეს“ და ინდ.მეწარმე „თ-----ეს“ თანაბარწილად უნდა დაეკისროთ სახელმწიფო ბიუჯეტის სასარგებლოდ სააპელაციო წარმოებისათვის გადასახდელი სახელმწიფო ბაჟი 150-150 (ასორმოცდაათ- ასორმოცდაათი) ლარის ოდენობით

ს ა რ ე ზ ო ლ უ ც ი ო ნ ა წ ი ლ ი:

სააპელაციო პალატამ იხელმძღვანელა ადმინისტრაციული საპროცესო კოდექსის პირველი მუხლის მე-2 ნაწილით, საქართველოს სამოქალაქო საპროცესო კოდექსის 257-ე, 386-ე, 389-ე მუხლებით

გ ა დ ა წ ყ ვ ი ტ ა:

1. სსიპ შემოსავლების სამსახურის სააპელაციო საჩივარი დაკმაყოფილდეს;

2.გაუქმდეს ფოთის საქალაქო სასამართლოს 2018 წლის 31 მაისის გადაწყვეტილება და მიღებული იქნეს ახალი გადაწყვეტილება;

3. სსიპ შემოსავლების სამსახურის სარჩელი დაკმაყოფილდეს;

4.ი/მ „ს-----ის“ ცრუმაგიერ პირად ცნობილი იქნეს ი/მ „თ-----ე“;

5. ი/მ „ს-----ეს“ და ი/მ „თ-----ეს“ თანაბარწილად დაეკისროთ სააპელაციო წარმოებისათვის სახელმწიფო ბაჟი 150 (ას ორმოცდაათი) ლარი;

6.გადაწყვეტილება შეიძლება გასაჩივრდეს საკასაციო წესით საქართველოს უზენაესი სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატაში (მისამართი: თბილისი, ძმები ზუბალაშვილების ქუჩა №32), დასაბუთებული გადაწყვეტილების ასლის მხარისათვის საქართველოს კანონმდებლობით დადგენილი წესით ჩაბარებიდან 21(ოცდაერთი) დღის ვადაში, ქუთაისის სააპელაციო სასამართლოს მეშვეობით (მისამართი: ქუთაისი, ნიუ-პორტის ქუჩა №32).

თავმჯდომარე:

მურთაზ მეშველიანი

მოსამართლეები:

გოჩა აბუსერიძე

ხათუნა ხომერიკი