



## გ ა ნ ჩ ი ნ ე ბ ა

საქართველოს სახელით

28 ივნისი, 2018 წელი  
ქუთაისი

ქალაქი

### ქუთაისის სააპელაციო სასამართლო

ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატა

მოსამართლეები: ხათუნა ხომერიკი (მომხსენებელი)  
გოჩა აბუსერიძე, მურთაზ მეშველიანი

სხდომის მდივანი ეკატერინე სილაგაძე

**აპელანტი** (მოსარჩელე) - სსიპ შემოსავლების სამსახური

**მოწინააღმდეგე მხარეები** (მოპასუხეები) – შპს „ბ-----“, შპს „ი-----ი“, ბ--- ბ-----ე, შ---  
- კ-----ე (მოპასუხეები)

**დავის საგანი** - ცრუმაგიერ პირებად აღიარება

**გასაჩივრებული გადაწყვეტილება** – საჩხერის რაიონული სასამართლოს 2018 წლის 03 აპრილის გადაწყვეტილება

**აპელანტის მოთხოვნა** - საჩხერის რაიონული სასამართლოს 2018 წლის 03 აპრილის გადაწყვეტილების გაუქმება და სარჩელის დაკმაყოფილება

### 2. გასაჩივრებული გადაწყვეტილების დასკვნებზე მითითება

2017 წლის 02 ოქტომბერს საჩხერის რაიონულ სასამართლოს სარჩელით მიმართა სსიპ შემოსავლების სამსახურმა მოპასუხეების: შპს „ბ-----“-ს, შპს „ი-----ის“, ბ--- ბ-----ის და შ--- კ-----ის მიმართ და მოპასუხეების ერთმანეთის ცრუმაგიერ პირებად ცნობა მოითხოვა.

სარჩელი ეფუძნებოდა იმ გარემოებებს, რომ შპს „ბ-----“-ს 2017 წლის 08 სექტემბრის მდგომარეობით ერიცხება აღიარებული საგადასახადო დავალიანება 18 624.61 ლარის ოდენობით. საწარმოს 100%-იანი წილის მფლობელი და დირექტორია ბ--- ბ-----ე (პ/ნ 3-----), რომლის საქმიანობის სფეროა შერეული საქონლით ვაჭრობა, ფაქტიური მისამართი: თბილისი, დიდუბე-ჩუღურეთის რაიონი, თ----- მ-----ელის N--. საგადასახადო დავალიანება წარმოშობილია საგადასახადო დეკლარირების შედეგად 2016 წლის ივნისი - დეკემბრის დღე-ს დეკლარაციებით და 2015 წლის მოგების დეკლარაციით. 2-----2010წ. საჯარო რეესტრის ეროვნულ სააგენტოში დარეგისტრირდა ი/მ „ბ--- ბ-----ე“ (ს/ნ 3-----), რომელმაც 1-----2014წ რეგისტრაციაში გაატარა სალარო აპარატი (D-----) იმავე მისამართზე, სადაც ფუნქციონირებდა შპს „ბ-----“ (ს/ნ 4-----, თბილისი, თ----- მ--- --ლის ქ. N--) და პარალელურად გააგრძელა იგივე საქმიანობა (შერეული საქონლით

ვაჭრობა).

2017 წლის 01 თებერვალს შ----- კ-----ემ (პ/ნ 3-----) 100%-იანი წილობრივი მონაწილეობით დააფუძნა ახალი საწარმო შპს „ი-----ი“, რომლის საქმიანობის სფეროს წარმოადგენს შერეული საქონლით ვაჭრობა. 2017 წლის 1-----ს, მას შემდეგ რაც შპს „ბ-----მა“ შეწყვიტა სამეწარმეო საქმიანობა შპს „ი-----ის“ სახელზე დარეგისტრირდა საკონტროლო სალარო აპარატი იგივე მისამართზე (თბილისი, თ----- მ-----ლის ქ. N--) და გააგრძელა იგივე სამეწარმეო საქმიანობა.

მოსარჩელის მითითებით, ი/მ „ბ--- ბ-----ემ“ რეგისტრაციაში გაატარა საკონტროლო სალარო აპარატი (D-----), რომელიც რეგისტრირებული იყო ი/მ „შ----- კ-----ის“ სახელზე, ხოლო შპს „ბ-----ის“, რომლის დამფუძნებელი და დირექტორია ბ--- ბ-----ე საკონტაქტო ინფორმაციაში მითითებულია შ----- კ-----ის ელ ფოსტა.

მოსარჩელის მითითებით, შპს „ბ-----ის“ მიერ (რომლის საკონტაქტო ინფორმაციაში მითითებულია შ----- კ-----ის (პ/ნ 3-----) ელ.ფოსტა) საგადასახადო დავალიანების წარმოშობის (დეკლარირების) შემდგომ საქმიანობის შეჩერება, შ----- კ-----ის სახელზე 100%-იანი წილობრივი მონაწილეობით ახალი საწარმოს შპს „ი-----ის“ (ს/კ 4-----) რეგისტრაცია და იმავე მისამართზე პარალელურად იგივე საქმიანობა ი/მ „ბ--- ბ-----ის“ მიერ, რომელმაც რეგისტრაციაში გაატარა ი/მ „შ----- კ-----ის“ სახელზე რეგისტრირებული საკონტროლო სალარო აპარატი (D-----), მიზნად ისახავდა საგადასახადო დავალიანების გადახდევინების ღონისძიებებისაგან თავის არიდებას.

აღნიშნული გარემოებები, მოსარჩელის აზრით, წარმოადგენს შპს „ბ-----ის“ (ს/კ 4-----), შპს „ი-----ის“ (ს/კ 4-----), ბ--- ბ-----ის (პ/ნ 3-----) და შ----- კ-----ის (პ/ნ 3-----) ერთმანეთის ცრუმაგიერ პირებად ცნობის საფუძველს.

მოპასუხეებმა პირველი ინსტანციის სასამართლოში სარჩელი არ ცნეს და მისი უარყოფა მოითხოვეს.

### **გასაჩივრებული გადაწყვეტილების სარეზოლუციო ნაწილი**

საჩხერის რაიონული სასამართლოს 2018 წლის 03 აპრილის გადაწყვეტილებით სსიპ შემოსავლების სამსახურის სარჩელი არ დაკმაყოფილდა.

### **დასკვნები ფაქტობრივ გარემოებებთან დაკავშირებით**

სასამართლომ დაადგინა, რომ მეწარმეთა და არასამეწარმეო (არაკომერციული) იურიდიული პირების რეესტრის ამონაწერის შესაბამისად შპს „ბ-----“ (ს/კ 4-----) სამეწარმეო რეესტრში რეგისტრირებულია 2013 წლის 2-----ს, რომლის იურიდიული მისამართია საჩხერე, სოფელი ბ-----ი, 100%-იანი წილის მფლობელი და დირექტორია ბ--- ბ-----ე (პ/ნ 3-----), მისი საქმიანობის სფეროს წარმოადგენს შერეული საქონლით ვაჭრობა. ფაქტიური მისამართია: ქ. თბილისი, დიდუბე-ჩუღურეთის რაიონი, თ----- მ-----ლის ქ. N---.

შემოსავლების სამსახურის ერთიანი ელექტრონული ბაზის მონაცემებით შპს „ბ-----ს“ 2017 წლის 08 სექტემბრის მდგომარეობით ერიცხება აღიარებული საგადასახადო დავალიანება 18 624.61 ლარის ოდენობით. 2016 წლის 1-----ს გადასახადის გადამხდელის ქონებაზე რეგისტრირებულია საგადასახადო გირავნობა/იპოთეკის უფლება, რომელიც გადასახადის გადამხდელს ჩაბარდა ელექტრონულად 2016 წლის 21 ივლისს.

საგადასახდო დავალიანება წარმოშობილია საგადასახდო დეკლარირების შედეგად 2016 წლის თვეების (ივნისი - დეკემბერი) დღგ-ს დეკლარაციებით და 2015 წლის მოგების დეკლარაციით.

2017 წლის 2-----ს ადმინისტრირების დეპარტამენტის მიერ გამოიცა NO----- ბრძანება შპს „ბ-----ის“ (ს/კ 4-----) ქონებაზე ყადაღის დადების შესახებ, რომელსაც გადასახადის გამამხდელი გაცნო ელექტრონულად 2017 წლის 27 იანვარს. დადგენილია, რომ შპს „ბ-----ს“ საკუთრებაში ან/და ბალანსზე რაიმე სახის უძრავ-მოძრავი ქონება, ასევე წილი და აქციები არ გააჩნია. შპს „ბ-----ს“ საკუთრებაში ერიცხება ერთი ერთეული საკონტროლო სალარო აპარატი, რომელიც დაყადაღებულ იქნა 22.02.2017 წელს, და შეფასდა 150 ლარად.

დადგენილია, რომ 2017 წლის 1-----ს, შპს „ბ-----მა“ შეწყვიტა სამეწარმეო საქმიანობა.

2----2010წ. დარეგისტრირდა ინდ.მეწარმე „ბ--- ბ-----ე“ (ს/ნ 3-----), რომელმაც 1---- 2014წ რეგისტრაციაში გაატარა სალარო აპარატი (D-----) იმავე მისამართზე, სადაც ფუნქციონირებდა შპს „ბ-----“ (ს/ნ 4-----), თბილისი, თ----- მ-----ლის ქ. N--) და პარალელურად გააგრძელა იგივე საქმიანობა (შერეული საქონლით ვაჭრობა).

2017 წლის 01 თებერვალს შ----- კ-----ემ (პ/ნ 3-----) 100% - იანი წილობრივი მონაწილეობით დააფუძნა ახალი საწარმო შპს „ი-----ი“, რომლის საქმიანობის სფეროს წარმოადგენს შერეული საქონლით ვაჭრობა. 2017 წლის 1-----ს, მას შემდეგ რაც შპს „ბ-----მა“ შეწყვიტა სამეწარმეო საქმიანობა შპს „ი-----ის“ სახელზე დარეგისტრირდა საკონტროლო სალარო აპარატი იგივე მისამართზე (თბილისი, თ----- მ-----ლის ქ. N--) და საწარმომ გააგრძელა იგივე სამეწარმეო საქმიანობა.

ინდ.მეწარმე „ბ--- ბ-----ემ“ რეგისტრაციაში გაატარა საკონტროლო სალარო აპარატი (D-----), რომელიც რეგისტრირებული იყო ინდ.მეწარმე „შ----- კ-----ის“ სახელზე, ხოლო შპს „ბ-----ის“, რომლის დამფუძნებელი და დირექტორია ბ--- ბ-----ე, საკონტაქტო ინფორმაციაში მითითებულია შ----- კ-----ის ელ.ფოსტა.

შ----- კ-----ემ განცხადებით მიმართა სსიპ შემოსავლების სამსახურს 2013 წლის 28 მარტს ეკონომიური საქმიანობის შეწყვეტის შესახებ. შ----- კ-----ემ საქმიანობა შეწყვიტა და რეგისტრაცია გაუქმდა 2013 წლის 0-----ს. ასევე, შემოსავლების სამსახურის ერთიანი ელექტრონული ბაზის მიხედვით, ბ--- ბ-----ემ საქმიანობა შეწყვიტა 2017 წლის 08 ნოემბერს.

დადგენილია, რომ თ----- მ-----ლის ქ. N--- წარმოადგენს ბაზრობა „თ-----ს“ ტერიტორიას და აღნიშნულ მისამართზე რეგისტრირებულია სხვა სამეწარმეო სუბიექტებიც. 2018 წლის 13 მარტის მდგომარეობით შპს „ბ-----ს“ ერიცხება აღიარებული საგადასახდო დავალიანება 20 097.02 ლარის ოდენობით.

მოსარჩელე თავის მოთხოვნას აფუძნებს შემდეგ ფაქტობრივ გარემოებებზე: შპს „ბ-----“ საკონტაქტო ინფორმაციაში მითითებულია შ----- კ-----ის ელ. ფოსტა. ასევე, საგადასახდო დავალიანების წარმოშობის (დეკლარირების) შემდგომ საქმიანობის შეჩერება, შ----- კ-----ის (პ/ნ 3-----) სახელზე 100% -იანი წილობრივი მონაწილეობით ახალი საწარმოს შპს „ი-----ის“ (ს/კ 4-----) რეგისტრაცია და იმავე მისამართზე იგივე საქმიანობის განხორციელება, პარალელურად იგივე ობიექტზე ინდ.მეწარმე „ბ--- ბ-----ის“ მიერ იგივე პროფილით საქმიანობა, რომელმაც რეგისტრაციაში გაატარა ინდ.მეწარმე „შ----- კ-----ის“ სახელზე რეგისტრირებული საკონტროლო სალარო აპარატი (D-----),

წარმოადგენს მათი ცრუმაგიერობის საფუძველს.

### **დასკვნები სამართლებრივ გარემოებებთან დაკავშირებით**

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

რაიონულმა სასამართლომ აღნიშნა, 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) კონკრეტული სამართალურთიერთობის არსებობა-არარსებობის ფაქტს. მოცემულ შემთხვევაში, მხოლოდ ერთი მხარის განმარტება, უტყუარი მტკიცებულებების გარეშე, არ ქმნის ამა თუ იმ პირთა ერთმანეთის ცრუმაგიერ პირებად მიჩნევის საკმარის საფუძველს,

განსახილველ შემთხვევაში მოსარჩელე ითხოვს სამართლებრივი ურთიერთობის არსებობის აღიარებას, კერძოდ, შპს „ბ-----ის“ (ს/კ 4-----), შპს „ი-----ის“ (ს/კ 4-----), ბ--- ბ-----ის (პ/ნ 3-----) და შ----- კ-----ის (პ/ნ 3-----) ერთმანეთის ცრუმაგიერ პირებად აღიარებას.

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.

სასამართლო აღნიშნავს, რომ სახელმწიფოს წინაშე ნაკისრი საგადასახადო ვალდებულების შესრულების არიდების მიზნით, გარიგების მონაწილეების მოქმედების თვალთმაქცურობა მრავალი ფორმით შეიძლება გამოიხატოს, მათ შორის ერთ-ერთია ცრუმაგიერი მფლობელობა - როდესაც გადასახადის გადამხდელი სხვა პირთან ერთად მოქმედებს იმგვარად, რომ მათი განსხვავება პრაქტიკულად შეუძლებელია (საგადასახადო კოდექსის 246-ე მუხლის პირველი ნაწილი).

სასამართლო განმარტავს, რომ ცრუმაგიერ პირებად აღიარებისათვის სახეზე უნდა იყოს 2 პირობის კუმულაციურად არსებობა: 1. პრაქტიკულად შეუძლებელი უნდა იყოს გადასახადის გადამხდელის განსხვავება სხვა პირისგან და 2. ეს პირი გამოყენებული უნდა იყოს გადასახადის გადახდევინების უზრუნველყოფის ღონისძიებებისთვის თავის არიდების მიზნით.

გადასახადის გადამხდელის განსხვავება სხვა პირისაგან შეუძლებელია, როდესაც სახეზეა: 1. საერთო ფინანსური ანგარიშები და საგადასახადო დეკლარაციების ფაილები (დეკლარაციის ერთობლივად შევსება, ერთიანი დაგეგმვა, საერთო ადმინისტრირება) დამოუკიდებელ კომპანიებში; 2. ერთი კომპანიის ქმედებები არის მეტად განმაპირობებელი (გამიზნული) მეორე კომპანიის ბიზნესის წყაროსი (წარმატების); 3.

კომპანია იყენებს სხვა კომპანიის საკუთრებას, როგორც საკუთარს; 4. კორპორაციის ყოველდღიური საქმიანობის ურთიერთალრევა (ერთობლიობა); 5. შვილობილი კომპანიის ხელმძღვანელების/დასაქმებულების სხვა კომპანიის (მაგ. დედა კომპანიის) საუკეთესო ინტერესებში მოქმედება; 6. ე. წ. ჩრდილოვანი დირექტორის” თეორია.

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

რაიონულმა სასამართლომ მიიჩნია, რომ სსიპ შემოსავლების სამსახურის მიერ წარმოდგენილი მტკიცებულებები არ ქმნიან საფუძველს იმისათვის, რომ მოპასუხეები აღიარებული იქნენ ერთმანეთის ცრუმაგიერ პირებად. საქმეზე დადგენილი ფაქტობრივი გარემოებების სამართლებრივი კვალიფიკაცია არ არის საკმარისი იმისათვის, რომ მოპასუხეები საგადასახადო კოდექსის 246-ე მუხლის საფუძველზე სასამართლოს მიერ აღიარებულნი იქნენ ერთიმეორის ცრუმაგიერ პირებად.

სასამართლომ მიუთითა, რომ მოპასუხე პირებს შორის არ განხორციელებულა არავითარი საგადასახადო ოპერაცია. ამასთან, თ----- მ-----ლის ქუჩა N-- წარმოადგენს ბაზრობა „თ-----ს“ ტერიტორიას და აღნიშნულ მისამართზე რეგისტრირებულია სხვა სამეწარმეო სუბიექტებიც. მოსარჩელის მითითება - შ----- კ-----ის (პ/ნ 3-----) სახელზე 100%-იანი წილობრივი მონაწილეობით ახალი საწარმოს შპს „ი-----ის“ (ს/კ 4-----) რეგისტრაცია და იმავე მისამართზე იგივე საქმიანობის განხორციელება პარალელურად იგივე ობიექტზე ინდ.მეწარმე „ბ--- ბ-----ის“ მიერ იგივე პროფილით საქმიანობა იმავე ფაქტობრივ მისამართზე, - არ ქმნის მათ ურთიერთდამოკიდებულ პირებად მიჩნევის საკმარის საფუძველს, რადგან ცალკე აღებული ეს ქმედებები, სხვა გარემოებების გარეშე, წარმოადგენს ჩვეულებრივ სამეწარმეო საქმიანობას.

„მეწარმეთა შესახებ“ საქართველოს კანონის მე-2 მუხლის შესაბამისად, ინდივიდუალური მეწარმე, როგორც ამ კანონით გათვალისწინებულ უფლება-მოვალეობათა სუბიექტი, წარმოიშობა მხოლოდ მეწარმეთა და არასამეწარმეო (არაკომერციული) იურიდიული პირების რეესტრში რეგისტრაციის მომენტიდან. თუ რეგისტრაციამდე მეწარმე სუბიექტის სახელით რაიმე მოქმედება შესრულდა, მე-3 მუხლის შესაბამისად ინდივიდუალური მეწარმე თავისი სამეწარმეო საქმიანობიდან წარმოშობილი ვალდებულებებისათვის კრედიტორების წინაშე პასუხს აგებს პირადად, მთელი თავისი ქონებით. 44-ე მუხლის შესაბამისად შეზღუდული პასუხისმგებლობის საზოგადოება არის საზოგადოება, რომლის პასუხისმგებლობა მისი კრედიტორების წინაშე შემოიფარგლება მთელი მისი ქონებით. ასეთი საზოგადოების დაფუძნება შეუძლია ერთ პირსაც. საწარმოს პარტნიორთა შეთანხმება პასუხისმგებლობის შემცირებაზე ბათილია მესამე პირებისათვის. 47-ე მუხლის შესაბამისად, საწარმოს პარტნიორები მმართველობით უფლებამოსილებას ახორციელებენ პარტნიორთა საერთო კრების მეშვეობით, თუ წესდებით სხვა რამ არ არის დადგენილი. პარტნიორთა კრების კომპეტენცია, კრების ჩატარების წესი და გადაწყვეტილების მიღების პროცედურა განისაზღვრება ამ კანონით ან/და საწარმოს წესდებით. დირექტორის კომპეტენცია და პასუხისმგებლობის მოცულობა განისაზღვრება ამ კანონით ან/და საწარმოს წესდებით.

საწარმოს მართვის ორგანოების სტრუქტურა, შემადგენლობა და საქმიანობის წესი განისაზღვრება მისი წესდებით.

სასამართლოს განმარტებით, 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 ნაწილის შესაბამისად განსაკუთრებულ ურთიერთობებს მიეკუთვნება ურთიერთობები, რომელთა დროსაც „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;

კონტროლისა და ქვემდებარეობის ფაქტი მოცემულ შემთხვევაში მიბმული უნდა იყოს გავლენასთან რაც დაკავშირებულია პირების საქმიანობის პირობებთან ან ეკონომიკურ შედეგებთან. ასეთი მტკიცებულება კი არ არსებობს.

რაიონულმა სასამართლომ განმარტა, რომ განსხვავების პრაქტიკულად შეუძლებლობა დადგენილი უნდა იყოს არა ეჭვის დონეზე არამედ ეს ფაქტი უტყუარი მტკიცებულებით უნდა იყოს უტყუარად დადასტურებული ერთობლიობაში.

სასამართლომ დამატებით განმარტა, რომ 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. ბ--- ბ-----ის, შ----- კ-----ის, შპს „ბ-----ის“ ან შპს „ი-----ის“ მიერ ქონების გადაცემის ფაქტი ან ერთმანეთთან რაიმე ეკონომიკური საქმიანობის ფარგლები არ დასტურდება.

### **3. სააპელაციო საჩივრის საფუძვლები**

საჩხერის რაიონული სასამართლოს 2018 წლის 03 აპრილის გადაწყვეტილება სააპელაციო წესით გაასაჩივრა სსიპ შემოსავლების სამსახურმა. აპელანტი ითხოვს პირველი ინსტანციის სასამართლოს გადაწყვეტილების გაუქმებას და სარჩელის დაკმაყოფილებას.

აპელანტის განმარტებით გამჭოლი პასუხისმგებლობა არის სამოქალაქო სამართალში დამკვიდრებული სამართლებრივი ინსტიტუტი (სამართლებრივი ტერმინი), რომელიც ასევე მიღებულია საგადასახადო სამართალში ცრუმაგიერი მფლობელობის სახით, რომლის საფუძველზეც კომპანიის ვალდებულებები გადადის ასევე სხვა პირზე.

საგადასახადო კოდექსის 246-ე მუხლის, პირველი ნაწილის შესაბამისად, 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.

საგადასახადო კოდექსის მოცემული ნორმა ითვალისწინებს ორი წინაპირობის კუმულაციურად არსებობას, კერძოდ - 1. პრაქტიკულად შეუძლებელი უნდა იყოს

გადასახადის გადამხდელის განსხვავება სხვა პირისგან; 2.სხვა პირი გამოყენებული უნდა იყოს გადასახადის გადახდევინების უზრუნველყოფის ღონისძიებებისთვის თავის არიდების მიზნით. გადასახადის გადამხდელის განსხვავება სხვა პირისაგან შეუძლებელია, როდესაც სახეზეა: 1) საერთო ფინანსური ანგარიშები და საგადასახადო დეკლარაციის ფაილები (დეკლარაციის ერთობლივად შევსება; ერთიანად დაგეგმვა, საერთო ადმინისტრირება) დამოუკიდებელ კომპანიებში; 2) ერთი კომპანიის ქმედებები არის მეტად განმაპირობებელი (გამიზნული) მეორე კომპანიის ბიზნესის წყაროსი (წარმატების); 3) კომპანია იყენებს სხვა კომპანიის საკუთრებას, როგორც საკუთარს; 4) კორპორაციის ყოველდღიური საქმიანობის ურთიერთაღრევა (ერთობლიობა); 5) შვილობილის (კომპანიის) ხელმძღვანელების/დასაქმებულების სხვა კომპანიის (მაგ. დედა კომპანიის) საუკეთესო ინტერესებში მოქმედება; 6) ე.წ. „ჩრდილოვანი დირექტორის“ თეორია;

სხვა პირი გამოყენებულია უზრუნველყოფის ღონისძიებებისაგან თავის არიდების მიზნით ნიშნავს: 1) კომპანიის არასაკმარისი კაპიტალიზაცია - კომპანიას არ გააჩნია საწესდებო კაპიტალი, რაც აუცილებელია საქმიანობის განსახორციელებლად, ანუ კომპანიას არ გააჩნია საკმარისი საწესდებო კაპიტალი მოსალოდნელი მოთხოვნების უზრუნველსაყოფად; 2) კომპანიასა და დამფუძნებელს (პარტნიორს), სხვა პირებს შორის დადებულ გარიგებებს არ გააჩნიათ გარიგების ისეთი ხასიათი, რომელიც ჩვეულებრივ პირობებში დადებული იქნებოდა ორ დამოუკიდებელ პირს შორის და აღნიშნული განპირობებულია უზრუნველყოფის ღონისძიებებისაგან თავის არიდების მიზნით; თუმცა, აქვე უნდა აღინიშნოს, რომ ჩამოთვლილი ფაქტობრივი გარემოებები არ არის ამომწურავი და ისინი არ გამოიყენება კუმულაციურად, მთავარია სასამართლო, რომელიმე ერთ-ერთი გარემოების (ან საერთოდ სხვა გარემოების, რომელიც აქ არ არის მოცემული) არსებობისას დარწმუნდეს, რომ სახეზე არის ფაქტობრივი გარემოება, რომელიც ადასტურებს: 1. გადასახადის გადამხდელის სხვა პირისგან განსხვავების შეუძლებლობას; 2. ეს პირი გამოყენებულია გადასახადის გადახდევინების უზრუნველყოფის ღონისძიებებისთვის თავის არიდების მიზნით.

აპელანტის განმაცემით, საქმეში არსებული მტკიცებულებებით დასტურდება, შპს "ბ-----ს" (ს/ნ 4-----) ერიცხება აღიარებული საგადასახადო დავალიანება. 2016 წლის 1-----ს მის ქონებაზე რეგისტრირებულია საგადასახადო გირავნობის/იპოთეკის უფლება, რომელიც გადასახადის გადამხდელს ჩაბრადა ელექტრონულად 2016 წლის 21 ივლისს. 2017 წლის 2-----ს ადმინისტრირების დეპარტამენტის მიერ გამოიცა NO----- ბრძანება შპს "ბ-----ის" ქონებაზე ყადაღის დადების შესახებ, რომელსაც გადასახადის გადამხდელი გაეცნო ელექტრონულად 2017 წლის 27 იანვარს. მარეგისტრირებული ორგანოებიდან მიღებული ინფორმაციის შესაბამისად შპს "ბ-----" საკუთრებაში ან/და ბალანსზე რაიმე სახის უძრავ-მოძრავი ქონება, ასევე წილი და აქციები მიმდინარე პერიოდისათვის არ გააჩნია, გადასახადის გადამხდელის მიერ წარმოდგენილი ინფორმაციის შესაბამისად შპს "ბ-----" საკუთრებაში ერიცხება ერთი ერთეული საკონტროლო სალარო აპარატი, რომელიც დაყადაღებულ იქნა 22.02.2017 წელს და შეფასდა 150 ლარად. შპს "ბ-----ის" 100%-იანი წილის მფლობელი და დირექტორია ბ--- ბ-----ე (პ/ნ. 3-----), საქმიანობის სფეროს წარმოადგენს შერეული საქონლით ვაჭრობა, ფაქტიური მისამართია - თბილისი, დიდუბე-ჩუღურეთის რაიონი, თ----- მ-----ლის ქუჩა N--. შპს "ბ-----ის" საგადასახადო დავალიანება წარმოშობილია საგადასახადო დეკლარირების შედეგად 2016 წლის ივნისი-დეკემბრის დღე-ს დეკლარაციებით და 2015 წლის მოგების დეკლარაციით.

აპელანტის განმარტებით, 2010 წლის 21 მაისს საჯარო რეესტრის ეროვნულ სააგენტოში

დარეგისტრირდა ინდივიდუალური მეწარმე „ბ--- ბ-----ე“ (ს/ნ. 3-----), რომელმაც 2014 წლის 11 აგვისტოს რეგისტრაციაში გაატარა სალარო აპარატი (D-----) იმავე მისამართზე, სადაც ფუნქციონირებდა შპს „ბ-----“ (ს/ნ 4-----, თბილისი, დიდუბე-ჩუღურეთის რაიონი, თ----- მ-----ლის ქუჩა N--) და პარალელურად გააგრძელა იგივე საქმიანობა (შერეული საქონლით ვაჭრობა). 2017 წლის 01 თებერვალს შ----- კ-----ის (პ/ნ 3-----) სახელზე 100%-იანი წილობრივი მონაწილეობით დარეგისტრირდა ახალი საწარმო შპს „ი-----ი“ (ს/ნ 4-----), რომლის საქმიანობის სფეროს, წარმოადგენს ასევე შერეული საქონლით ვაჭრობა. 2017 წლის 1-----ს, მას შემდეგ რაც შპს „ბ-----“-მა (ს/ნ 4-----) შეწყვიტა სამეწარმეო საქმიანობა შპს „ი-----ის“ (ს/ნ 4-----) სახელზე დარეგისტრირდა საკონტროლო სალარო აპარატი იგივე მისამართზე (თბილისი, დიდუბე-ჩუღურეთის რაიონი, თ----- მ-----ლის ქუჩა N--) და გაგრძელდა იგივე პროფილით სამეწარმეო საქმიანობა.

საგულისხმოა ის ფაქტი რომ ინდ.მეწარმე „ბ--- ბ-----ემ“ (ს/ნ 3-----) რეგისტრაციაში გაატარა საკონტროლო სალარო აპარატი (D-----), რომელიც რეგისტრირებული იყო ინდ.მეწარმე „შ----- კ-----ის“ (ს/ნ 3-----) სახელზე. ხოლო შპს „ბ-----“-ის (ს/ნ 4-----), რომლის დამფუძნებელი და დირექტორია ბ--- ბ-----ე (პ/ნ 3-----) საკონტაქტო ინფორმაციაში მითითებულია შ----- კ-----ის ელ. ფოსტა ([k-----@yahoo.com](mailto:k-----@yahoo.com)). შპს „ბ---“ (ს/ნ 4-----) მიერ (რომლის საკონტაქტო ინფორმაციაში მითითებულია შ----- კ-----ის (პ/ნ 3-----) ელ.ფოსტა) საგადასახადო დავალიანების წარმოშობის (დეკლარირების) შემდგომ საქმიანობის შეჩერება, შ----- კ-----ეს (პ/ნ 3-----) სახელზე 100%-იანი წილობრივი მონაწილეობით ახალი საწარმოს შპს „ი-----ის“ (ს/ნ 4-----) რეგისტრაცია და იმავე მისამართზე იგივე საქმიანობის განხორციელება, პარალელურად იგივე ობიექტზე ინდ.მეწარმე „ბ--- ბ-----ის“ (ს/ნ 3-----) იგივე პროფილით საქმიანობა, რომელმაც რეგისტრაციაში გაატარა ინდ.მეწარმე „შ----- კ-----ის“ (ს/ნ 3-----) სახელზე რეგისტრირებული საკონტროლო სალარო აპარატი (D-----) მიზნად ისახავდა საგადასახადო დავალიანების გადახდევის ღონისძიებისაგან თავის არიდებას. რაიონულმა სასამართლომ კი სრულიად უსაფუძვლოდ აღნიშნა გადაწყვეტილებაში, რომ შ----- კ-----ის სახელზე 100%-იანი წილობრივი მონაწილეობით ახალი საწარმოს შპს „ი-----ის“ რეგისტრაცია და იმავე მისამართზე იგივე საქმიანობის განხორციელება, პარალელურად, ინდ.მეწარმე „ბ--- ბ-----ის“ მიერ იგივე პროფილით საქმიანობა იმავე ფაქტობრივ მისამართზე, არ ქმნის მათ ურთიერთდამოკიდებულ პირებად მიჩნევის საკმარის საფუძველს, რადგან სასამართლოს განმარტებით ცალკე აღებული ეს ქმედებები, სხვა გარემოების გარეშე, წარმოადგენს ჩვეულებრივ სამეწარმეო საქმიანობას.

აპელანტი მხარე ზემოაღნიშნულ მსჯელობას არ ეთანხმება და მიაჩნია სრულიად უსაფუძვლოდ, ვინაიდან ზემოაღნიშნული ფაქტობრივი გარემოებების ჯაჭვი განხილული უნდა იქნას ერთობლიობაში და სწორედ განხორციელებული ქმედებების ერთობლიობაში განხილვით უნდა იქნა გადაწყვეტილება მიღებული.

#### **4. გასაჩივრებული გადაწყვეტილების უცვლელად დატოვების ფაქტობრივი და სამართლებრივი დასაბუთება**

სააპელაციო სასამართლო გამოცხადებულ მხარეთა მოსაზრებების მოსმენის, საქმეში წარმოდგენილი მტკიცებულებების გაანალიზების, პირველი ინსტანციის სასამართლოს გადაწყვეტილებისა და სააპელაციო და საჩივრის საფუძვლიანობა-დასაბუთებულობის შემოწმების შედეგად, მიიჩნევს, რომ აპელანტის მოთხოვნა არ უნდა დაკმაყოფილდეს, უცვლელად უნდა დარჩეს საჩივრის რაიონული სასამართლოს 2018 წლის 03 აპრილის გადაწყვეტილება, შემდეგ გარემოებათა გამო:

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

საქართველოს სამოქალაქო საპროცესო კოდექსის 377-ე მუხლის პირველი ნაწილის შესაბამისად, სააპელაციო სასამართლო ამოწმებს გადაწყვეტილებას სააპელაციო საჩივრის ფარგლებში, ფაქტობრივი და სამართლებრივი თვალსაზრისით. იმავე მუხლის მე-2 ნაწილით, სამართლებრივი თვალსაზრისით შემოწმებისას, სასამართლო ხელმძღვანელობს საქართველოს სამოქალაქო საპროცესო კოდექსის 393-ე და 394-ე მუხლების მოთხოვნებით. საქართველოს სამოქალაქო საპროცესო კოდექსის 382-ე მუხლის მე-2 ნაწილით, სააპელაციო სასამართლოს შეუძლია გაიზიაროს პირველი ინსტანციის სასამართლოს მიერ მტკიცებულებათა გამოკვლევის შედეგები მთლიანად ან ნაწილობრივ. საქართველოს სამოქალაქო საპროცესო კოდექსის 390-ე მუხლის მე-2 ნაწილის „გ“ ქვეპუნქტით, სააპელაციო სასამართლოს განჩინება აღწერილობითი და სამოტივაციო ნაწილების ნაცვლად უნდა შეიცავდეს მოკლე დასაბუთებას გასაჩივრებული გადაწყვეტილების გაუქმების ან უცვლელად დატოვების შესახებ. თუ სააპელაციო სასამართლო ეთანხმება პირველი ინსტანციის სასამართლოს შეფასებასა და დასკვნებს, საქმის ფაქტობრივ ან/და სამართლებრივ საკითხებთან დაკავშირებით, მაშინ დასაბუთება იცვლება მათზე მითითებით.

სააპელაციო სასამართლო ეთანხმება პირველი ინსტანციის სასამართლოს შეფასებასა და დასკვნებს, საქმის ფაქტობრივ საკითხებთან დაკავშირებით, შესაბამისად, სააპელაციო პალატა დამტკიცებულად მიიჩნევს საქმის ფაქტობრივ გარემოებებს, რაც არის დადგენილად მიჩნეული საჩხერის რაიონული სასამართლოს 2018 წლის 03 აპრილის გადაწყვეტილებით და როგორი სახითაც არის ისინი მითითებული წინამდებარე განჩინებაში გასაჩივრებული გადაწყვეტილების დასკვნების კონსტატირებისას. საქალაქო სასამართლოს დასკვნები საქმის ფაქტობრივ გარემოებებთან დაკავშირებით გაკეთებულია საქართველოს სამოქალაქო საპროცესო კოდექსის 105-ე მუხლის შესაბამისად, საქმეში წარმოდგენილი მტკიცებულებების ურთიერთშეჯერების შედეგად და მტკიცების ტვირთიც, იმავე კოდექსის 102-ე მუხლისა და საქართველოს ადმინისტრაციული საპროცესო კოდექსის მე-17 მუხლის მე-2 ნაწილის საფუძველზე, მხარეებზე განაწილებულია სწორად.

სააპელაციო პალატა ეთანხმება პირველი ინსტანციის სასამართლოს შეფასებასა და დასკვნებს საქმის სამართლებრივ საკითხებთან დაკავშირებით და განმარტავს, რომ საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 20.1 მუხლით, გადასახადის გადამხდელი არის პირი, რომელსაც აქვს ამ კოდექსით დადგენილი გადასახადის გადახდის ვალდებულება. იმავე კოდექსის 41.2 მუხლით გარანტირებულია გადასახადის გადამხდელის უფლებებისა და კანონიერი ინტერესების ადმინისტრაციული სამართალწარმოების წესითა და სასამართლო წესით დაცვა. 49.1 მუხლის „ზ“ ქვეპუნქტით, ამ კოდექსის დებულებათა გათვალისწინებით საგადასახადო ორგანოებს თავიანთი კომპეტენციის ფარგლებში და საქართველოს კანონმდებლობით დადგენილი წესით უფლება აქვთ გადასახადის გადამხდელისაგან საგადასახადო ვალდებულების შესრულების უზრუნველყოფის ღონისძიებებით დადგენილ ვადაში ამოიღონ გადაუხდელი გადასახადი ან/და სანქციის სახით დაკისრებული თანხა. 51.1. მუხლის „ა“ და „ბ“ ქვეპუნქტებით, საგადასახადო ორგანოები ვალდებული არიან თავიანთი კომპეტენციის ფარგლებში: დაიცვან საქართველოს საგადასახადო კანონმდებლობა, იმოქმედონ ამ კოდექსისა და საქართველოს საგადასახადო კანონმდებლობის სხვა აქტების მოთხოვნათა შესაბამისად და მონაწილეობა

მიიღონ სახელმწიფო საგადასახადო პოლიტიკის განხორციელებაში; დაიცვან გადასახადის გადამხდელთა უფლებები და სახელმწიფოს ინტერესები.

საქართველოს საგადასახადო კოდექსის XI კარი ეძღვნება საგადასახადო დავალიანების გადახდევის უზრუნველყოფას და მასში შედის თავი XXXV – „საგადასახადო დავალიანების გადახდევის უზრუნველყოფა“, რომლის 246-ე მუხლი ეხება ცრუმაგიერ მფლობელობას. ხსენებული ნორმის 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. გადასახადის გადამხდელის აღიარებული საგადასახადო დავალიანების გადახდევის მიზნით, საგადასახადო ორგანოს უფლება აქვს, ცრუმაგიერი პირის მიმართ განახორციელოს საგადასახადო დავალიანების გადახდევის უზრუნველყოფის ღონისძიებები.

სააპელაციო პალატას მიაჩნია, რომ სარჩელის საფუძვლად მითითებული ფაქტობრივი გარემოებების სამართლებრივი კვალიფიკაცია არ ქმნის საფუძველს იმისათვის, რომ მოპასუხეები: შპს „ბ-----“, შპს „ი-----ი“, ბ--- ბ-----ე, შ--- კ-----ე საგადასახადო კოდექსის 246-ე მუხლის საფუძველზე სასამართლოს მიერ აღიარებულნი იქნენ ერთიმეორის ცრუმაგიერ პირებად.

მოსარჩელე მხარე მოპასუხეების ცრუმაგიერ პირებად აღიარების საფუძვლად მიუთითებს იმ გარემოებაზე, რომ შპს „ბ-----ს“ 2017 წლის 08 სექტემბრის მდგომარეობით ერიცხება აღიარებული საგადასახადო დავალიანება 18 624.61 ლარის ოდენობით. საწარმოს 100%-იანი წილის მფლობელი და დირექტორია ბ--- ბ-----ე (პ/ნ 3-----), რომლის საქმიანობის სფეროა შერეული საქონლით ვაჭრობა, ფაქტიური მისამართი - თბილისი, დიდუბე - ჩუღურეთის რაიონი, თ----- მ-----ლის N--. საგადასახადო დავალიანება წარმოშობილია 2016 წლის ივნისი - დეკემბრის დღე-ს დეკლარაციებისა და 2015 წლის მოგების დეკლარაციების საფუძველზე. 2-----2010წ. დარეგისტრირდა ინდ. მეწარმე „ბ--- ბ-----ე“ (ს/ნ 3-----), რომელმაც 1-----2014წ. რეგისტრაციაში გაატარა სალარო აპარატი (D-----) იმავე მისამართზე, სადაც ფუნქციონირებდა შპს „ბ-----“ (ს/ნ 4-----, თბილისი, თ----- მ-----ლის ქ. N--) და პარალელურად გააგრძელა იგივე საქმიანობა (შერეული საქონლით ვაჭრობა). 2017 წლის 01 თებერვალს შ--- კ-----ემ (პ/ნ 3-----) 100% - იანი წილობრივი მონაწილეობით დააფუძნა ახალი საწარმო შპს „ი-----ი“, რომლის საქმიანობის სფეროს წარმოადგენს შერეული საქონლით ვაჭრობა. 2017 წლის 1-----ს, მას შემდეგ, რაც შპს „ბ-----მა“ შეწყვიტა სამეწარმეო საქმიანობა, შპს „ი-----ის“ სახელზე დარეგისტრირდა საკონტროლო სალარო აპარატი იგივე მისამართზე (თბილისი, თ----- მ-----ლის ქ. N--) და გააგრძელა იგივე სამეწარმეო საქმიანობა. ინდ.მეწარმე „ბ--- ბ-----ემ“ რეგისტრაციაში გაატარა საკონტროლო სალარო აპარატი (D-----), რომელიც რეგისტრირებული იყო ინდ.მეწარმე „შ--- კ-----ის“ სახელზე, ხოლო შპს „ბ-----ს“, რომლის დამფუძნებელი და დირექტორია ბ--- ბ-----ე, საკონტაქტო ინფორმაციაში მითითებული აქვს შ--- კ-----ის ელ.ფოსტა. შპს „ბ-----ის“ მიერ საგადასახადო დავალიანების წარმოშობის (დეკლარირების) შემდგომ საქმიანობის შეჩერება, შ--- კ-----ის სახელზე 100%-იანი წილობრივი მონაწილეობით ახალი საწარმოს, შპს „ი-----ის“ (ს/კ 4-----) რეგისტრაცია იმავე მისამართზე იგივე საქმიანობის განხორციელება, პარალელურად იგივე ობიექტზე ინდ.მეწარმე „ბ--- ბ-----ის“ იგივე პროფილით საქმიანობა, რომელმაც რეგისტრაციაში გაატარა ინდ.მეწარმე „შ--- კ-----ის“ სახელზე რეგისტრირებული საკონტროლო სალარო აპარატი (D-----), მიზნად ისახავდა საგადასახადო დავალიანების გადახდევის ღონისძიებებისაგან თავის არიდებას. სააპელაციო პალატა მიუთითებს, რომ აღნიშნული

გარემოებები არ ქმნის საგადასახადო კოდექსის 246-ე მუხლის შემადგენლობას.

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) კონკრეტული სამართალურთიერთობის არსებობა-არარსებობის ფაქტს.

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 მეორე 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.

**სააპელაციო პალატის მოსაზრებით მოსარჩელე მხარე არასწორად ახდენს საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 246-ე მუხლის გამოყენებას** შპს „ბ-----“, შპს „ი-----ის“ ბ--- ბ-----ის და შ---- კ-----ის მიერ განხორციელებულ სადაო სამეწარმეო საქმიანობის ფარგლებში. კერძოდ, დასახელებული მუხლის პირველი ნაწილის მიხედვით, 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. ამასთან, ამავე მუხლის მე-2 ნაწილით გადასახადის გადამხდელის აღიარებული საგადასახადო დავალიანების გადახდევინების მიზნით, საგადასახადო ორგანოს უფლება აქვს, ცრუმაგიერი პირის მიმართ განახორციელოს საგადასახადო დავალიანების გადახდევინების უზრუნველყოფის ღონისძიებები. სააპელაციო პალატა მიუთითებს, რომ საგადასახადო კოდექსის 246-ე მუხლის შინაარსიდან გამომდინარე ცრუმაგიერ პირებად აღიარებისათვის სახეზე უნდა იყოს გადასახადის გადამხდელის განსხვავების შეუძლებლობა სხვა იმ პირისაგან, რომელიც გამოყენებულია გადასახადის გადახდევინების უზრუნველყოფის ღონისძიებისათვის თავის არიდების მიზნით ანუ გადასახადის გადამხდელი პირი, რომელსაც გააჩნია საგადასახადო ვალდებულებები, მისი გადახდისაგან თავის არიდების მიზნით ისეთ კავშირში შედის სხვა პირთან, რომ პრაქტიკულად შეუძლებელია მათი განსხვავება. მოცემულ შემთხვევაში არ დასტურდება, რომ შპს „ბ-----“, შპს „ი-----ის“, ბ--- ბ-----ე და შ---- კ-----ე მოქმედებდნენ საერთო მიზნით, - გაერიდებინათ ფულადი საშუალებები დავალიანების მქონე საწარმოდან, რათა საწარმოს თავი აერიდებინა როგორც ბიუჯეტის წინაშე წარმოშობილი ვალდებულებების, ასევე მოსალოდნელი უზრუნველყოფის ღონისძიებებისთვის. ამასთან, შპს „ი-----ის“

დირექტორს შ----- კ-----ეს კანონმდებლობა არ ანიჭებს უფლებამოსილებას და არ აკისრებს მოვალეობას ზედამხედველობა გაუწიოს შპს „ბ-----ს“ და პირიქით შპს „ბ-----ის“ დირექტორს ბ--- ბ-----ეს - ზედამხედველობა გაუწიოს შპს „ი-----ს“, სამეწარმეო კონტროლს დაუქვემდებაროს ან მიიღოს ინფორმაცია ერთმანეთის საგადასახადო ვალდებულებების (გადასახადების დეკლარირება, დეკლარაციების წარდგენა, გადასახადების გადახდა) შესახებ. შესაბამისად, არ არსებობს მოპასუხე პირების გადასახადის გადამხდელის „-----“ ცრუმაგიერ პირებად აღიარების ფაქტობრივი და სამართლებრივი საფუძველი.

## **5.შემაჯამებელი სასამართლო დასკვნა**

ზემოაღნიშნულიდან გამომდინარე სააპელაციო სასამართლო მიიჩნევს, რომ რაიონულმა სასამართლომ კანონის მართებულად გამოყენებისა და განმარტების შედეგად საქმეზე სწორი გადაწყვეტილება მიიღო. სააპელაციო და კერძო საჩივრები არ შეიცავს დასაბუთებულ არგუმენტაციას გადაწყვეტილების უკანონობის თაობაზე, რის გამოც წარმოდგენილი სააპელაციო საჩივარი არ უნდა დაკმაყოფილდეს და უცვლელად უნდა დარჩეს საჩხერის რაიონული სასამართლოს 2018 წლის 03 აპრილის გადაწყვეტილება.

## **6. სასამართლო ხარჯები**

სსიპ შემოსავლების სამსახური გათავისუფლებულია სახელმწიფო ბაჟის გადახდისაგან „სახელმწიფო ბაჟის შესახებ“ საქართველოს კანონის მე-5 მუხლის პირველი პუნქტის „ლ“ ქვეპუნქტის საფუძველზე.

## **სარეზოლუციო ნაწილი**

სააპელაციო სასამართლომ იხელმძღვანელა საქართველოს ადმინისტრაციულ საპროცესო კოდექსის პირველი მუხლის მე-2 ნაწილით, საქართველოს სამოქალაქო საპროცესო კოდექსის 257-ე, 386-ე; 390-ე მუხლებით

## **და ა დ გ ი ნ ა**

1. სსიპ შემოსავლების სამსახურის სააპელაციო საჩივარი არ დაკმაყოფილდეს;
2. უცვლელი დარჩეს საჩხერის რაიონული სასამართლოს 2018 წლის 03 აპრილის გადაწყვეტილება;
3. აპელანტი გათავისუფლებულია სახელმწიფო ბაჟის გადახდისაგან;
4. სააპელაციო სასამართლოს განჩინება შეიძლება გასაჩივრდეს საკასაციო წესით საქართველოს უზენაესი სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატაში (თბილისი, ძმები ზუბალაშვილების ქუჩა №32) დასაბუთებული განჩინების ასლის მხარეებისათვის კანონით დადგენილი წესით გადაცემიდან 21 დღის ვადაში ქუთაისის სააპელაციო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატის მეშვეობით (ქუთაისი, ნიუპორტის ქუჩა №32).

მოსამართლეები:

ხათუნა ხომერიკი

გოჩა აბუსერიძე

მურთაზ

მეშველიანი