



## გ ა ნ ჩ ი ნ ე ბ ა საქართველოს სახელით

26 დეკემბერი, 2018 წელი  
ქ.ქუთაისი

**ქუთაისის სააპელაციო სასამართლო**

**ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატა**

**თავმჯდომარე (მომხსენებელი):** მურთაზ მეშველიანი

**მოსამართლეები:** გოჩა აბუსერიძე

ხათუნა ხომერიკი

სხდომისმდივანი: ონისე გურეშიძე

**აპელანტი** - სსიპ შემოსავლების სამსახური

**მოწინააღმდეგე მხარე** - შპს "ტ-----", შპს "გ-----", რ----- თ-----, მ----- თ-----

**დავის საგანი** - ცრუმაგიერ პირებად აღიარება

**გასაჩივრებული გადაწყვეტილება** - სამტრედიის რაიონული სასამართლოს 2018 წლის 14 ივნისის გადაწყვეტილება

**აპელანტის მოთხოვნა** - სამტრედიის რაიონული სასამართლოს 2018 წლის 14 ივნისის გადაწყვეტილების გაუქმება და სარჩელის დაკმაყოფილება

### **2. გასაჩივრებული გადაწყვეტილების დასკვნებზე მითითება**

2017 წლის 19 ოქტომბერს სამტრედიის რაიონულ სასამართლოს სარჩელით მიმართა სსიპ შემოსავლების სამსახურმა მოპასუხეების: შპს "ტ-----ს", შპს "გ-----"-ის, რ----- და მ----- თ-----ების მიმართ და მოპასუხეების ერთიმეორის ცრუმაგიერ პირებად აღიარება მოითხოვა.

სარჩელი ეფუძნებოდა იმ გარემოებებს, რომ შპს „ტ-----ს“-ის დირექტორი რ----- თ----- ე და შპს „გ-----“-ის დირექტორი მ----- თ----- არიან და-ძმა, შპს „ტ-----ს“ მიერ კუთვნილი ქონების გადაცემა შპს „გ-----“-ზე, შემდგომ საქმიანობის შეჩერება, ხოლო იმავე მისამართზე იმავე საქმიანობის შპს „გ-----“-ის მიერ გაგრძელება

მიზნად ისახავდა საგადასახადო დავალიანების გადახდევის ღონისძიებისაგან თავის არიდებას, რაც ქმნის საფუძველს მათი ცრუმაგიერ პირებად მიჩნევისათვის.

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

### **გასაჩივრებული გადაწყვეტილების სარეზოლუციო ნაწილი**

სამტრედიის რაიონული სასამართლოს 2018 წლის 14 ივნისის გადაწყვეტილებით სსიპ შემოსავლების სამსახურის სარჩელი არ დაკმაყოფილდა.

### **დასკვნები ფაქტობრივ გარემოებებთან დაკავშირებით**

სასამართლომ დაადგინა, რომ მეწარმეთა და არასამეწარმეო (არაკომერციული) იურიდიული პირების რეესტრიდან ამონაწერის თანახმად, შპს „ტ----ს“ (ს/კ. 4-----) (სახელმწიფო რეგისტრაციის თარიღია 1-0-2014 წელი, იურიდიული მისამართი სამტრედია, რ----- ქ.N2, ბინა N12; ფაქტიური მისამართი - წყალტუბო, სოფ. ქ-----), საქმიანობის სფეროა - აზარტული თამაშების საქმიანობები, 100% წილის მფლობელი, პარტნიორი და დირექტორია რ----- თ----- (პ/ნ. 3-----).

მეწარმეთა და არასამეწარმეო (არაკომერციული) იურიდიული პირების რეესტრიდან ამონაწერის თანახმად, შპს „გ-----“ -ის (სახელმწიფო რეგისტრაციის თარიღია 22.05.2014 წელი, იურიდიული მისამართი თბილისი, დიდუბე-ჩუღურეთის რაიონი, აკ----- N57 ბ. 32; ფაქტიური მისამართი წყალტუბო, სოფ. ქ-----) საქმიანობის სფეროა - აზარტული თამაშების საქმიანობები, 100% წილის მფლობელი, პარტნიორი და დირექტორია - მ---- თ---- ე (პ/ნ. 4-----);

რ----- თ----- ე (პ/ნ. 3-----) და მ---- თ----- ე (პ/ნ. 4-----) არიან და-ძმა.

შემოსავლების სამსახურის ადმინისტრირების დეპარტამენტის უფროსის მოადგილის 2017 წლის 0-----ის №021---- ბრძანებით შპს ტ----ს“ (ს/ნ. 4-----), ქონებას დაედო ყადაღა.

შემოსავლების სამსახურის ერთიანი ელექტრონული ბაზის მონაცემებით 2017 წლის 1-----ის მდგომარეობით შპს „ტ----ს“ ერიცხება აღიარებული საგადასახადო დავალიანება 29 168 ლარის ოდენობით.

შემოსავლების სამსახურის ერთიანი ელექტრონული ბაზის მონაცემებით 2017 წლის 1-----ის მდგომარეობით შპს „გ-----“-ს ერიცხება აღიარებული საგადასახადო დავალიანება 99 427 ლარის ოდენობით.

შემოსავლების სამსახურის ერთიანი ელექტრონული ბაზის მონაცემებით შპს „ტ----“-ს და შპს „გ-----“ ერიცხება საგადასახადო დავალიანება, ხოლო უძრავ-

მოძრავი ქონება რომლითაც შეიძლება უზრუნველყოფილი ყოფილიყო საგადასახადო ვალდებულების შესრულება მათ ქონებაზე ყადაღის დადების შესახებ ბრძანების გამოცემის დროისათვის არ გააჩნდათ და განხორციელებულმა გადახდევის უზრუნველყოფის ღონისძიებებმა ვერ უზრუნველყო დავალიანების დაფარვა.

### **დასკვნები სამართლებრივ გარემოებებთან დაკავშირებით**

დადგენილი ფაქტობრივი გარემოებების სამართლებრივი შეფასებისას რაიონულმა სასამართლომ განმარტა საქართველოს ადმინისტრაციული საპროცესო კოდექსის 25.1. მუხლი, რომლის თანახმად, აღიარებითი სარჩელი შეიძლება აღიძრას აქტის არარად აღიარების, უფლების ან სამართლებრივი ურთიერთობის არსებობა-არარსებობის დადგენის შესახებ, თუ მოსარჩელეს აქვს ამის კანონიერი ინტერესი.

რაიონული სასამართლოს განმარტებით სსიპ შემოსავლების სამსახურის სარჩელი შპს „ტ-----“-ს, რ----- თ-----ის, შპს „გ-----“-ის და მ---- თ-----ის მიმართ ერთმანეთის ცრუმაგიერ პირებად აღიარების შესახებ წარმოადგენს აღიარებით სარჩელს, რომლის მიმართ მოსარჩელის იურიდიული ინტერესი გამომდინარეობს მოსარჩელის კანონისმიერი კომპეტენციიდან, რადგანაც საქართველოს კონსტიტუცია საგადასახადო კანონმდებლობას მიაკუთვნებს საქართველოს უმაღლეს სახელმწიფო ორგანოთა განსაკუთრებულ გამგებლობას, რითაც ხაზს უსვამს მის როლს სამართლებრივი სახელმწიფოს ფუნქციონირებაში. გადასახადების აკრეფის ფუნქცია სახელმწიფოსთვის სასიცოცხლო დანიშნულების ფუნქციაა. გადასახადები არის სახელმწიფო თუ სხვადასხვა დონის ბიუჯეტის შევსების უმთავრესი წყარო და საჯარო ამოცანების განხორციელების ერთ-ერთი ძირითადი მატერიალური წინაპირობა.

კონსტიტუციით გათვალისწინებული პრინციპის ჯეროვნად აღსრულების მიზნით, საგადასახადო კოდექსი საგადასახადო ორგანოს ბოჭავს კონკრეტული სამართლებრივი ნორმებით, რათა ბიუჯეტის წინაშე ანგარიშგება განხორციელდეს პირის ძირითადი უფლებების დარღვევის გარეშე. საგადასახადო ორგანოთა ვალდებულებები გათვალისწინებულია საგადასახადო კოდექსის 51-ე მუხლით, რომლის „ა“, „ბ“, „რ“ ქვეპუნქტები ადგენენ, რომ 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; გადასახადის გადამხდელს წარუდგინონ საგადასახადო მოთხოვნა, ხოლო მისი შეუსრულებლობის ან არაჯეროვნად შესრულების შემთხვევაში ამ კოდექსით დადგენილი წესით მიიღონ ზომები მისი შესრულების უზრუნველსაყოფად. ამასთან, ამავე ნორმატიული აქტის 49-ე მუხლის პირველი ნაწილის „ზ“ ქვეპუნქტი საგადასახადო ორგანოს ანიჭებს უფლებამოსილებას თავიანთი კომპეტენციის ფარგლებში და საქართველოს

კანონმდებლობით დადგენილი წესით გადასახადის გადამხდელისაგან საგადასახადო ვალდებულების შესრულების უზრუნველყოფის ღონისძიებებით დადგენილ ვადაში ამოიღონ გადაუხდელი გადასახადი ან/და სანქციის სახით დაკისრებული თანხა.

საქართველოს კონსტიტუციის 94-ე მუხლის პირველი პუნქტი ადგენს, რომ სავალდებულოა გადასახადებისა და მოსაკრებლების გადახდა კანონით დადგენილი ოდენობითა და წესით.

გადასახადის გადამხდელის მხრიდან კუთვნილი საგადასახადო ვალდებულების უპირობო შესრულებაზე მიუთითებს, ასევე, საგადასახადო კოდექსის 43-ე მუხლის პირველი ნაწილის „ა“ ქვეპუნქტი, რომლის თანახმად, გადასახადის გადამხდელი ვალდებულია შეასრულოს საგადასახადო ვალდებულებები საქართველოს საგადასახადო კანონმდებლობით დადგენილი წესითა და პირობებით.

მითითებულ ნორმათა შინაარსის გათვალისწინებით, 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.

საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 238-ე მუხლის პირველი ნაწილი განსაზღვრავს, რომ საგადასახადო ორგანოს უფლება აქვს, საგადასახადო დავალიანების გადახდევინების უზრუნველსაყოფად განახორციელოს შემდეგი ღონისძიებები: ა) საგადასახადო გირავნობა /იპოთეკა; ბ) მესამე პირზე გადახდევინების მიქცევა; გ) ქონებაზე ყადაღის დადება; დ) ყადაღადადებული ქონების რეალიზაცია; ე) საბანკო ანგარიშზე საინკასო დავალების წარდგენა; ვ) გადასახადის გადამხდელის სალაროდან ნაღდი ფულის ამოღება.

საგადასახადო დავალიანების გადახდევინების უზრუნველყოფის კანონით დადგენილი ღონისძიებების გამოყენება იწვევს პირის კანონით დაცული უფლებების, მათ შორის, საკუთრებით თავისუფლად სარგებლობისა და განკარგვის შეზღუდვას. ამასთან, პირს ეკისრება აღნიშნულის თემის ვალდებულება, რადგან მსგავსი ღონისძიებების გატარება ემსახურება საჯარო ლეგიტიმურ მიზანს - საგადასახადო ვალდებულების შესრულებას და მათი გამოყენების საფუძველი სწორედ გადასახადის გადამხდელის ქმედება - საგადასახადო ვალდებულების ჯეროვანი შეუსრულებლობაა. ამრიგად, არ ასრულებს რა ნაკისრ მოვალეობებს, აღნიშნული გამოიწვევს მის მიმართ სათანადო ღონისძიებების გამოყენების შესაძლებლობას. გარდა აღნიშნულისა, საგადასახადო კანონმდებლობა იცნობს ერთმანეთის ცრუმაგიერ პირებად აღიარების ინსტიტუტს, რომლის დროსაც გადახდევინების მიქცევა ხდება არა გადასახადის გადამხდელის, არამედ მესამე პირის ქონებაზე, როდესაც

დასტურდება, რომ აღნიშნული პირი გამოყენებული იყო გადასახადის გადახდევენების უზრუნველყოფის ღონისძიებებისთვის თავის არიდების მიზნით. აღნიშნული მიზნად ისახავს გადასახადების გადახდისაგან თავის არიდების გამორიცხვას, რათა გადასახადის გადამხდელმა ბოროტად არ გამოიყენოს ის გარემოება, რომ მესამე პირის ქონებაზე გადახდევენების მიქცევა არ ხდება და არ მოახდინოს მხოლოდ აღნიშნული მიზნით სხვა პირის შექმნა და მისთვის ქონების გადაცემა გადასახადის გადახდევენების უზრუნველყოფის ღონისძიებებისაგან თავის არიდების მიზნით.

საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 246.1. მუხლის 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 ნორმის მე-2 ნაწილით, გადასახადის გადამხდელის აღიარებული საგადასახადო დავალიანების გადახდევენების მიზნით, საგადასახადო ორგანოს უფლება აქვს, ცრუმაგიერი პირის მიმართ განახორციელოს საგადასახადო დავალიანების გადახდევენების უზრუნველყოფის ღონისძიებები.

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

რაიონულმა სასამართლომ განმარტა, რომ საგადასახადო კოდექსის 246-ე მუხლის შინაარსიდან გამომდინარე, ცრუმაგიერ პირებად აღიარებისათვის სახეზე უნდა იყოს გადასახადის გადამხდელის განსხვავების შეუძლებლობა სხვა იმ პირისაგან, რომელიც გამოყენებულია გადასახადის გადახდევენების 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.

სასამართლომ აღნიშნა, რომ ცრუმაგიერ პირებად აღიარების შესახებ სარჩელის დაკმაყოფილების შემთხვევაში მოსარჩელე უფლებამოსილი იქნება განახორციელოს უზრუნველყოფის ღონისძიება. შესაბამისად, მნიშვნელოვანია, გამოკვლეულ იქნეს და უტყუარად დადგინდეს მოპასუხეთა ქმედება, რომელიც წინააღმდეგობაში მოვა კანონით დაწესებულ რეგულაციებთან, რათა

უსაფუძვლოდ არ მოხდეს პირის კონსტიტუციით დაცული საკუთრების უფლების გაუმართლებელი ხელყოფა.

განსახილველ შემთხვევაში მნიშვნელოვანია განისაზღვროს ცრუმაგიერად ცნობის კონკრეტული წინაპირობები. საგადასახადო კოდექსის 246-ე მუხლის 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. სასამართლომ მიიჩნია, რომ არსებული ჩანაწერი არ მოიაზრებს პირთა ფიზიოლოგიურ თუ საიდენტიფიკაციო მონაცემთა შორის განსხვავებას (ასეთ შემთხვევაში სადავო გარემოებაც არ იარსებებდა), არამედ გადასახადის გადამხდელთა განსხვავება შეუძლებელი უნდა იყოს მათი მიზნიდან გამომდინარე. ფაქტობრივად არსებულ ორ, ან მეტ პირს შორის განხორციელებული ოპერაცია მიმართული უნდა იყოს საერთო მიზნის მიღწევისკენ. თუმცა, ამავედროულად ეს მიზანი უნდა წარმოადგენდეს საგადასახადო ვალდებულების გადახდევინების უზრუნველყოფის ღონისძიებისაგან თავის არიდებას. ამრიგად, განხორციელებული კონკრეტული ოპერაცია უნდა შეფასდეს, ემსახურება თუ არა იგი უზრუნველყოფის ღონისძიებისგან თავის არიდებას.

განსახილველ შემთხვევაში, საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 246-ე მუხლის დისპოზიციიდან გამომდინარე, იმისათვის, რომ დადასტურდეს პირთა ცრუმაგიერობის ფაქტი, სავალდებულოა დადგინდეს, რომ მოპასუხეები საერთო ეკონომიური ინტერესების საფუძველზე მოქმედებდნენ გადახდევინების უზრუნველყოფის ღონისძიებისათვის თავის არიდების მიზნით. აღნიშნული გარემოების დადგენის თვალსაზრისით, პრინციპული მნიშვნელობა ენიჭება იმ ფაქტის დადასტურებას, რომ კომპანიებს არ გააჩნიათ რეალური დამოუკიდებლობა, შექმნილია ფორმალურად, საწარმოები შექმნილია ერთი და იგივე გარიგებების განხორციელების მიზნით, ერთ საწარმოზე ფორმდება აქტივები, ხოლო მეორეზე ვალდებულებები, საწარმო გამოიყენება სხვა საწარმოს ან პარტნიორის ვალდებულებების დასაფარავად და საწარმოების დამოუკიდებულების ხარისხი არ იძლევა მათი გამიჯვნის შესაძლებლობას, რასაც მოცემულ შემთხვევაში ადგილი არა აქვს. საგულისხმოა ის გარემოებაც, რომ შემოსავლების სამსახურმა ორივე გადასახადის გადამხდელი ცალ-ცალკე სუბიექტებად განიხილა და გადასახადით ცალ-ცალკე დაბეგრა.

საქართველოს საგადასახადო კოდექსის მე-19 მუხლის პირველი ნაწილის თანახმად ურთიერთდამოკიდებულ პირებად ითვლებიან ის პირები, რომელთა შორის განსაკუთრებულ ურთიერთობათა არსებობამ შეიძლება გავლენა

მოახდინოს მათი ან მათ მიერ წარმოდგენილი პირების საქმიანობის პირობებზე ან ეკონომიკურ შედეგებზე. სასამართლომ განმარტა, რომ მოცემულ შემთხვევაში სადავო არაა, რომ მოპასუხე საზოგადოებების დირექტორები და 100%-იანი წილის მფლობელები არიან მამა-შვილი, თუმცა ურთიერთდამოკიდებულ პირებს შორის განსაკუთრებული ურთიერთობა გავლენას ვერ ახდენს ეკონომიკური საქმიანობის საგადასახადო რეგულირებაზე, რაც შესაბამისად არ ქმნის მათი ცრუმაგიერ პირებად აღიარების საფუძველს.

ნებისმიერ პირს უფლება აქვს, კანონით დადგენილი წესით დააარსოს იურიდიული პირი და დამოუკიდებლად განსაზღვროს იურიდიული პირის საქმიანობის სფერო. მხოლოდ ის ფაქტი, რომ რამდენიმე საწარმოს ნათესაურ კავშირში მყოფი დირექტორი და წილის მესაკუთრე ჰყავს არ გულისხმობს ავტომატურად აღნიშნულ პირთა პრაქტიკულად გამიჯვნის შეუძლებლობას. კანონის ამგვარად გაგება გამოიწვევდა თავისუფალი მეწარმეობის უფლებაში ჩარევას, რომელიც, კანონით გათვალისწინებული შემთხვევების გარდა, არ უკრძალავს პირს, რომ დააარსოს რამდენიმე იურიდიული პირი, იყოს რამდენიმე საწარმოს დირექტორი და თუკი აღნიშნული იწვევს ინტერესთა კონფლიქტს, საწარმოს წარმოექმნება უფლება, რომ მიმართოს საქართველოს სამოქალაქო კოდექსითა და „მეწარმეთა შესახებ“ საქართველოს კანონით გათვალისწინებულ საკუთარი უფლებების დაცვის საშუალებებს, მაგრამ მოცემული ვერ გახდება იურიდიულ პირთა იდენტურობის დამადასტურებელი გარემოება. ამდენად, რამდენიმე იურიდიული პირის დამფუძნებელთა/დირექტორთა ნათესაურ კავშირში ყოფნა, დამოუკიდებლად, საკანონმდებლო ნორმით დადგენილი მიზნის დამამტკიცებელი ფაქტობრივი გარემოებების არსებობის გარეშე, არ ქმნის საწარმოთა ცრუმაგიერ პირებად მიჩნევის საფუძველს.

„მეწარმეთა შესახებ“ საქართველოს კანონის მე-3 მუხლის მე-6 პუნქტით დადგენილია, რომ კომანდიტური საზოგადოების შეზღუდული პარტნიორი, შეზღუდული პასუხისმგებლობის საზოგადოების, სააქციო საზოგადოებისა და კოოპერატივის პარტნიორები საზოგადოების კრედიტორების წინაშე პასუხს აგებენ პირადად, თუ ისინი ბოროტად გამოიყენებენ პასუხისმგებლობის შეზღუდვის სამართლებრივ ფორმებს. ამავე კანონის მე-9 მუხლის პირველი პუნქტით განსაზღვრულია ხელმძღვანელობის უფლების მქონე პირები, ხოლო მითითებული მუხლის მე-6 პუნქტის შესაბამისად, ისინი და სამეთვალყურეო საბჭოს წევრები საზოგადოების საქმეებს უნდა გაუძღვნენ კეთილსინდისიერად; კერძოდ, ზრუნავდნენ ისე, როგორც ზრუნავს ანალოგიურ თანამდებობაზე და ანალოგიურ პირობებში მყოფი ჩვეულებრივი, საღად მოაზროვნე პირი, და მოქმედებდნენ იმ რწმენით, რომ მათი ეს მოქმედება ყველაზე ხელსაყრელია საზოგადოებისათვის. თუ ისინი არ შეასრულებენ ამ მოვალეობას, საზოგადოების წინაშე წარმოშობილი ზიანისთვის პასუხს აგებენ სოლიდარულად, მთელი თავისი ქონებით, პირდაპირ და უშუალოდ. საზოგადოების უარი რეგრესული ანაზღაურების მოთხოვნებზე ან საზოგადოების კომპრომისი ბათილია, თუ ანაზღაურება აუცილებელია საზოგადოების კრედიტორთა

დასაკმაყოფილებლად.

სასამართლომ განმარტა, რომ „მეწარმეთა შესახებ“ საქართველოს კანონით დადგენილია დირექტორისა და საზოგადოების პარტნიორთა პასუხისმგებლობის საკითხი კრედიტორთა წინაშე, როდესაც მიუხედავად საზოგადოების შეზღუდული პასუხისმგებლობისა, კანონით დადგენილი კონკრეტული საფუძვლების არსებობისას პასუხისმგებლობა სწორედ პარტნიორებსა და დირექტორს ეკისრებათ, მაგრამ აღნიშნული საკითხის შესწავლა, კერძოდ, დირექტორის მიერ ნაკისრი ვალდებულებების შესრულება, კრედიტორისადმი პირადი პასუხისმგებლობის საკითხის განხილვა არ წარმოადგენს განსახილველი ადმინისტრაციული დავის განხილვის საგანს და არ აქვს კავშირი ცრუმაგიერ პირად აღიარებასთან, რადგან, მართალია, ორივე შემთხვევაში წარმოიშვება მოთხოვნის უფლება არა უშუალოდ მოვალის, არამედ სხვა პირის მიმართ, მაგრამ მოთხოვნის საფუძვლები ორივე შემთხვევაში განსხვავებულია.

კონკრეტულ შემთხვევაში სასამართლომ აღნიშნა, რომ სახეზე არ არის საგადასახადო კოდექსის მე-19 მუხლით განსაზღვრული ურთიერთდამოკიდებულება, კერძოდ, ის რომ შპს „ტ-----“ და შპს „გ-----“ მოქმედებდნენ საერთო მიზნით, რათა გაერიდებინათ ფულადი საშუალებები დავალიანების მქონე საწარმოდან, რათა საწარმოს თავი აერიდებინა როგორც ბიუჯეტის წინაშე წარმოშობილი ვალდებულებების, ასევე მოსალოდნელი უზრუნველყოფის ღონისძიებებისთვის. ამასთან, შპს „გ-----“-ის დირექტორს მ--- თ---ეს კანონმდებლობა არ ანიჭებს უფლებამოსილებას და არ აკისრებს მოვალეობას ზედამხედველობა გაუწიოს შპს „ტ-----“-ის და პირიქით შპს „ტ-----ს“-ის დირექტორს რ----- თ---ეს ზედამხედველობა გაუწიოს შპს „გ-----“-ის, სამეწარმეო კონტროლს დაუქვემდებაროს ან მიიღოს ინფორმაცია ერთმანეთის საგადასახადო ვალდებულებების (გადასახადების დეკლარირება, დეკლარაციების წარდგენა, გადასახადების გადახდა) შესახებ, მიუხედავად მათ შორის არსებული ნათესაური კავშირისა. შესაბამისად, არ არსებობდა ფიზიკური პირების, შპს „ტ-----“-ს დირექტორის რ----- თ---ის და შპს „გ-----“-ის დირექტორის მ--- თ---ის ცრუმაგიერ პირებად აღიარებისთვის ფაქტობრივი და სამართლებრივი საფუძველი.

საქართველოს სამოქალაქო საპროცესო კოდექსის მე-4 მუხლის თანახმად შეჯიბრებითობის პრინციპიდან გამომდინარე სამართალწარმოება მიმდინარეობს შეჯიბრებითობის საფუძველზე, მხარეები სარგებლობენ თანაბარი უფლებებითა და შესაძლებლობებით, დაასაბუთონ თავიანთი მოთხოვნები, უარყონ ან გააქარწყლონ მეორე მხარის მიერ წამოყენებული მოთხოვნები, მოსაზრებები თუ მტკიცებულებები. მხარეები თვითონვე განსაზღვრავენ, თუ რომელი ფაქტები უნდა დაედოს საფუძვლად მათ მოთხოვნებს ან რომელი მტკიცებულებებით უნდა იქნეს დადასტურებული ეს ფაქტები. ამავე კოდექსის 102-ე მუხლის თანახმად, თითოეულმა მხარემ უნდა დაამტკიცოს გარემოებანი, რომლებზედაც იგი ამყარებს თავის მოთხოვნებსა და შესაგებელს. 105-ე მუხლის მე-2 ნაწილით კი განსაზღვრულია, რომ სასამართლო აფასებს მტკიცებულებებს თავისი

შინაგანი რწმენით, რომელიც უნდა ემყარებოდეს მათ ყოველმხრივ, სრულ და ობიექტურ განხილვას, რის შედეგადაც მას გამოაქვს დასკვნა საქმისათვის მნიშვნელობის მქონე გარემოებების არსებობის ან არარსებობის შესახებ.

ადმინისტრაციული თუ სასამართლო წარმოებისას მიღებული გადაწყვეტილება ეფუძნება მხარეთა მიერ წარდგენილი მტკიცებულებების სრულად, ყოველმხრივ და ობიექტურად გამოკვლევას, შესწავლასა და შეფასებას. ამდენად, მიუთითებს რა კონკრეტულ ფაქტობრივ გარემოებაზე, მხარემ უნდა წარადგინოს შესაბამისი ფაქტის დამადასტურებელი მტკიცებულებები. მტკიცებულებას შეიძლება წარმოადგენდეს მხარეთა ახსნა-განმარტება, მოწმეთა ჩვენება, ფაქტების კონსტატაციის მასალები, წერილობითი თუ ნივთიერი მტკიცებულებები და ექსპერტთა დასკვნები. ამასთან, სამოქალაქო საპროცესო კოდექსის 102-ე მუხლის მე-3 ნაწილით ცალსახადაა განსაზღვრული, რომ საქმის გარემოებები, რომლებიც კანონის თანახმად უნდა დადასტურდეს გარკვეული სახის მტკიცებულებებით, არ შეიძლება დადასტურდეს სხვა სახის მტკიცებულებებით.

ზემოაღნიშნულიდან გამომდინარე, რაიონულმა სასამართლომ მიიჩნია, რომ მოსარჩელის მიერ არ არის დადასტურებული ის გარემოება, რომ გადასახადის გადამხდელ მოპასუხედ დასახელებულმა პირებმა შეუსრულებელი საგადასახადო ვალდებულებების გადახდისაგან თავის არიდების მიზნით მოახდინეს ურთიერთშორის ისეთი კავშირის შექმნა, რომ საგადასახადო ორგანო ვერ ახდენს გადასახადის გადამხდელი პირის იდენტიფიცირებას კონკრეტულ დასაბეგრ ოპერაციებზე. მოპასუხეთა ერთმანეთის ცრუმაგიერ პირებად აღიარებისთვის სახეზე არ არის მტკიცებულებათა ერთობლიობა, რომელიც დაადასტურებდა, რომ მოპასუხეები მათ მიერ განხორციელებული ოპერაციების ერთობლიობით მოქმედებდნენ კუთვნილი საგადასახადო ვალდებულებების თავიდან აცილების მიზნით.

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

სამტრედიის რაიონული სასამართლოს 2018 წლის 14 ივნისის გადაწყვეტილება სააპელაციო წესით გაასაჩივრა სსიპ შემოსავლების სამსახურმა. აპელანტი ითხოვს პირველი ინსტანციის სასამართლოს გადაწყვეტილების გაუქმებას და სარჩელის დაკმაყოფილებას.

აპელანტის განმარტებით საქმეში არსებული მტკიცებულებებით უდავოდ დასტურდება, რომ შპს „ტ-----“, შპს „გ-----“, რ----- თ----- და მ---- თ----- წარმოადგენენ საქართველოს საგადასახადო კოდექსის მე-19 მუხლით გათვალისწინებულ ურთიერთდამოკიდებულ პირებს, პრაქტიკულად შეუძლებელია მათი ერთმანეთისაგან განსხვავება, რამდენადაც მათ შორის წარმოშობილი ურთიერთობა მხოლოდ ფორმალურია და ატარებს ფიქტიურ ხასიათს, რომელიც საგადასახადო დავალიანების გადახდევინების უზრუნველყოფის ღონისძიებების მიქცევის თავიდან არიდებას ემსახურება. ანალოგიურ განმარტებას აკეთებს საქართველოს უზენაესი სასამართლო მსგავსი ტიპის დავაზე 2018 წლის 1- მარტის გადაწყვეტილებაში (საქმის №ს-7632-755 (კ-

16), რომლითაც უზენაესმა სასამართლომ გააუქმა ქვედა ინსტანციების მიერ მიღებული გადაწყვეტილებები და ერთმანეთის ცრუმაგიერ პირებად ცნო მოპასუხეები, მათ შორის შპს-ს დამფუძნებელი და დირექტორი.

აპელანტის განმარტებით „მეწარმეთა შესახებ“ საქართველოს კანონის მე-9 მუხლის პირველი ნაწილის მიხედვით: „ხელმძღვანელობის უფლება აქვთ: სოლიდარული პასუხისმგებლობის საზოგადოებაში – ყველა პარტნიორს, კომანდიტურ საზოგადოებაში - სრულ პარტნიორებს (კომპლემენტარებს), კომპლემენტარი იურიდიული პირის შემთხვევაში – მის მიერ დანიშნულ ფიზიკურ პირს, შეზღუდული პასუხისმგებლობის საზოგადოებაში, სააქციო საზოგადოებასა და კოოპერატივში – დირექტორებს, თუ წესდებით სხვა რამ არ არის გათვალისწინებული.“ ამავე მუხლის მე-6 ნაწილის თანახმად: „ამ მუხლის პირველ პუნქტში მითითებული პირები და სამეთვალყურეო საბჭოს წევრები საზოგადოების საქმეებს უნდა გაუძღვნენ კეთილსინდისიერად; კერძოდ, ზრუნავდნენ ისე, როგორც ზრუნავს ანალოგიურ თანამდებობაზე და ანალოგიურ პირობებში მყოფი ჩვეულებრივი, საღად მოაზროვნე პირი და მოქმედებდნენ იმ რწმენით, რომ მათი ეს მოქმედება ყველაზე ხელსაყრელია საზოგადოებისათვის. თუ ისინი არ შეასრულებენ ამ მოვალეობას, საზოგადოების წინაშე წარმოშობილი ზიანისთვის პასუხს აგებენ სოლიდარულად, მთელი თავისი ქონებით, პირდაპირ და უშუალოდ. საზოგადოების უარი რეგრესული ანაზღაურების მოთხოვნაზე ან საზოგადოების კომპრომისი ბათილია, თუ ანაზღაურება აუცილებელია საზოგადოების კრედიტორთა დასაკმაყოფილებლად. თუ ანაზღაურება აუცილებელია, საზოგადოების ხელმძღვანელების ვალდებულება არ წყდება იმის გამო, რომ ისინი მოქმედებდნენ პარტნიორთა გადაწყვეტილებების შესასრულებლად.“ აქედან გამომდინარე შპს-ს დირექტორი არ არის გათავისუფლებული პასუხისმგებლობისაგან კრედიტორების (ამ შემთხვევაში შემოსავლების სამსახურის) წინაშე. ამავე კანონის მე-3 მუხლის მე-6 პუნქტის თანახმად, კომანდიტური საზოგადოების, შეზღუდული პასუხისმგებლობის საზოგადოების, სააქციო საზოგადოებისა და კოოპერატივის პარტნიორები საზოგადოების კრედიტორების წინაშე პასუხს აგებენ პირადად, თუ ისინი ბოროტად გამოიყენებენ პასუხისმგებლობის შეზღუდვის სამართლებრივ ფორმებს.

ამდენად ფაქტობრივი გარემოებებისა და სამართლებრივი საფუძვლების გათვალისწინებით აპელანტი ითხოვს შემოსავლების სამსახურის სარჩელის დაკმაყოფილებას და შპს "ტ-----ს", შპს "გ-----"-ის, რ----- თ-----ისა და მ----- თ-----ის ერთმანეთის ცრუმაგიერ პირებად აღიარებას.

#### **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, მიიჩნევა, რომ აპელანტის მოთხოვნა არ უნდა დაკმაყოფილდეს, უცვლელად უნდა დარჩეს სამტრედიის რაიონული სასამართლოს 2018 წლის 14 ივნისის 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 ოზურგეთის რაიონული სასამართლოს 2018 წლის 16 თებერვლის 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 გადახდევენების უზრუნველყოფას და მასში შედის თავი XXXV – „საგადასახადო დავალიანების გადახდევენების უზრუნველყოფა“, რომლის 246-ე მუხლი ეხება ცრუმაგიერ მფლობელობას.

სააპელაციო პალატა აღნიშნავს, რომ სსიპ შემოსავლების სამსახურის მიერ აღძრული აღიარებითი სარჩელი საქართველოს ადმინისტრაციული საპროცესო კოდექსის 25-ე მუხლის საფუძველზე – დადასტურებულად იქნეს ცნობილი, რომ მოპასუხეები შპს „ტ-----“, შპს „გ-----“, რ----- თ----- და მ----- თ----- წარმოადგენენ ერთიმეორის ცრუმაგიერ პირებს.

საქართველოს ადმინისტრაციული საპროცესო კოდექსის 25-ე მუხლის შესაბამისად, მოსარჩელის კანონიერი ინტერესის არსებობისას სასამართლო უფლებამოსილია აღიაროს (დადასტუროს) კონკრეტული სამართლებრივი ურთიერთობის არსებობა-არარსებობა, მხოლოდ იმ შემთხვევაში, თუ მოსარჩელე მხარე წარადგენს აღნიშნული გარემოების დამადასტურებელ უტყუარ მტკიცებულებებს. ამდენად, აღიარებითი სარჩელის სპეციფიურობა გამომდინარეობს იქიდან, რომ სასამართლო უდავოდ დადგენილი ფაქტობრივი გარემოებებისა და მტკიცებულებების საფუძველზე მხოლოდ აღიარებს (ადასტურებს) კონკრეტული სამართალურთიერთობის არსებობა-არარსებობის ფაქტს.

მოსარჩელე მხარე მოპასუხეების ცრუმაგიერ პირებად აღიარების საფუძველად მიუთითებს იმ გარემოებებზე, რომ შპს „ტ-----ს“ აღიარებული საგადასახადო დავალიანება შემოსავლების სამსახურის ერთიანი ელექტრონული ბაზების მონაცემების მიხედვით, 2017 წლის 0-----ის მდგომარეობით შეადგენს 28 169

ლარს. 2014 წლის 1-----ს რეგისტრირებულია საგადასახადო გირავნობის/იპოთეკის უფლება. შეტყობინების გაცნობის თარიღია - 16.06.14. 2017 წლის 0-----ს ადმინისტრირების დეპარტამენტის მიერ გამოიცა N0-1---- ბრძანება, შპს "ტ-----ს" ქონებაზე ყადაღის დადების შესახებ. შპს "ტ-----ს" საგადასახადო დავალიანებას შეადგენს 2014 წელს სანებართვო პირობების დარღვევისათვის დამატებით დარიცხული (28 ათასი ლარი) თანხები (მონიტორინგის ტეპარტამენტის N2---- 06.05.14 და N2---- 28.05.14 ბრძანება). შპს "ტ-----" რეგისტრირებულია სამეწარმეო რეესტრში 1-0-2014-დან. საწარმოს იურიდიული/ფაქტიური მისამართია: წყალტუბო, სოფელ ქ-----ს. საქმიანობის სფერო „აზარტული თამაშების საქმიანობები“. შპს "ტ-----ს" (ს/ნ. 4-----) დამფუძნებელი და დირექტორია რ----- თ-----ე (პ/ნ 3-----). დავალიანების წარმოშობის შემდგომ შპს "ტუზმა" (ს/ნ 4-----) მოითხოვა სამორინეს მოწყობის ნებართვის გაუქმება. 29 ივლისს რეგისტრაციიდან მოხსნა საკონტროლო-საღარო აპარატი, რომელიც იმავე დღეს იმავე მისამართზე დაირეგისტრირა შპს „გ-----“-მა (ს/ნ. 4-----). შპს „გ-----“ რეგისტრირებულია სამეწარმეო რეესტრში 22.05.2014-დან. საწარმოს იურიდიული მისამართია: თბილისი, დიდუბე-ჩუღურეთის რაიონი, ა----- ----- N57 ბ. 32. ფაქტიური მისამართი – წყალტუბო, სოფ. ქ-----ს. საქმიანობის სფერო - „აზარტული თამაშების საქმიანობები“. შპს „გ-----“-ის (ს/ნ 4-----) დამფუძნებელი და დირექტორია მ----- თ-----ე (პ/ნ. 6-----). შპს "ტ-----ს" (ს/ნ 4-----) დამფუძნებელი/ დირექტორი რ----- თ-----ე (პ/ნ 3-----) არის შპს „გ-----“-ის (ს/ნ 4-----) დამფუძნებელი/დირექტორის - მ----- თ-----ის (პ/ნ. 6-----) ძმა, იგი შპს "ტ-----ს" (ს/ნ 4-----) საქმიანობის შეწყვეტის შემდეგ დასაქმდა შპს „გ-----“-ში (ს/ნ 4-----).

საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 246-ე მუხლის პირველი ნაწილის შესაბამისად, თუ სასამართლო დაადგენს, რომ პრაქტიკულად შეუძლებელია გადასახადის გადამხდელის განსხვავება სხვა პირისგან და ეს პირი გამოყენებულია გადასახადის გადახდევინების უზრუნველყოფის ღონისძიებებისთვის თავის არიდების მიზნით, ითვლება, რომ აღნიშნული პირები არიან ერთიმეორის ცრუმაგიერი პირები. ამავე მუხლის მე-2 ნაწილის თანახმად კი, გადასახადის გადამხდელის აღიარებული საგადასახადო დავალიანების გადახდევინების მიზნით, საგადასახადო ორგანოს უფლება აქვს, ცრუმაგიერი პირის მიმართ განახორციელოს საგადასახადო დავალიანების გადახდევინების უზრუნველყოფის ღონისძიებები. ამავე კოდექსის მე-19 მუხლით რეგლამენტირებულია ურთიერთდამოკიდებული პირების დეფინიცია, კერძოდ, ურთიერთ დამოკიდებულ 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.

სააპელაციო პალატა 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.

სააპელაციო პალატა იზიარებს ქვედა ინსტანციის სასამართლოს მითითებას, რომ საქმეზე წარმოდგენილი არ არის არც ერთი სახის მტკიცებულება, რაც უტყუარად მიუთითებდა მოპასუხეთა ერთმანეთისაგან გაუმიჯნაობასა და განზრახვას ერთობლივი - გადასახადის გადახდისაგან თავის არიდების მიზნით მოქმედებაზე.

სასამართლო კოლეგია მიუთითებს საქართველოს სამოქალაქო საპროცესო კოდექსის 102-ე მუხლზე, რომლის შესაბამისად, თითოეულმა მხარემ უნდა დამტკიცოს გარემოებანი, რომლებზედაც იგი ამყარებს თავის მოთხოვნებსა და შესაგებელს. ამ გარემოებათა დამტკიცება შეიძლება თვით მხარეთა (მესამე პირთა) ახსნა-განმარტებით, მოწმეთა ჩვენებით, ფაქტების კონსტატაციის მასალებით, წერილობითი თუ ნივთიერი მტკიცებულებებითა და ექსპერტთა დასკვნებით. საქმის გარემოებები, რომლებიც კანონის თანახმად უნდა დადასტურდეს გარკვეული სახის მტკიცებულებებით, არ შეიძლება დადასტურდეს სხვა სახის მტკიცებულებებით. სააპელაციო პალატა ასევე მიუთითებს მხარეთა შორის მტკიცების ტვირთის განაწილების ინსტიტუტზე, რომელსაც აქვს არა მარტო საპროცესო სამართლებრივი, არამედ მატერიალურ სამართლებრივი მნიშვნელობაც, რაც მდგომარეობს იმაში, რომ ფაქტის დაუმტკიცებლობის არახელსაყრელი შედეგები უნდა დაეკისროს იმ მხარეს, რომელსაც ამ ფაქტის დამტკიცება ევალებოდა. სამოქალაქო საპროცესო კოდექსი აგებულია შეჯიბრებითობის პრინციპზე, რაც ოფიციალობის პრინციპის გათვალისწინებით სრულად გამოიყენება ადმინისტრაციულ სამართალწარმოებაში. მითითებული პრინციპის შესაბამისად, მხარეები თავად განსაზღვრავენ, თუ რომელი ფაქტები უნდა დაედოს საფუძვლად მათ მოთხოვნებს ან რომელი მტკიცებულებებით უნდა იქნეს დადასტურებული ეს ფაქტები (ადმინისტრაციული საპროცესო კოდექსის და სამოქალაქო საპროცესო კოდექსის მე-4 მუხლები). ამასთან, სამართლებრივი ურთიერთობა შეიძლება

აღმოცენდეს, განვითარდეს ან შეწყდეს მხოლოდ იურიდიული ფაქტის საფუძველზე. ფაქტის დადასტურებას აქვს არა მარტო საპროცესო, არამედ მატერიალურ-სამართლებრივი მნიშვნელობა.

**მოცემულ შემთხვევაში, მართალია, სახეზეა საგადასახადო ვალდებულებების მქონე გადასახადის გადამხდელი შპს „ტ-----“ თუმცა არ დასტურდება გადასახადის გადახდისაგან თავის არიდების მიზნით, სახელმწიფო ბიუჯეტის მოვალე კომპანიის ქონების ან/და ფულადი სახსრების გადაცემა შპს "გ-----"-ისთვის, რ----- და მ---- თ-----ებისათვის, რაც პრაქტიკულად შეუძლებელს გახდიდა მათი ერთიმეორისაგან განსხვავებას. აღნიშნულ სუბიექტებს შორის არც წარმოქმნილა რაიმე სამართლებრივი ურთიერთობა რომელიც სასამართლოს შეეძლო შეეფასებინა როგორც ფორმალური და საგადასახადო დავალიანების გადახდევის უზრუნველყოფის ღონისძიებებისაგან თავის დაღწევის მიზნის მქონე, ფიქტიური ხასიათის მატარებელი, რაც მოპასუხეთა ცრუმაგიერობაზე მიუთითებდა.**

სააპელაციო პალატა მიიჩნევს, რომ აპელანტმა - ადმინისტრაციულმა ორგანომ კერ დაადასტურა ის ფაქტობრივი გარემოებები, რაც საფუძველად უდევს მის მოთხოვნას და რაც შესაძლებელს გახდიდა სარჩელის დაკმაყოფილებას. რაონული სასამართლოს გადაწყვეტილება მიღებულია საქმეში წარმოდგენილი მტკიცებულებების მართებული შეფასების საფუძველზე, შესაბამისად არ არსებობს გასაჩივრებული გადაწყვეტილების სამოქალაქო საპროცესო კოდექსის 393-394-ე მუხლებით გათვალისწინებული 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 საჩივარი არ შეიცავს დასაბუთებულ არგუმენტაციას გადაწყვეტილების უკანონობის თაობაზე, რის გამოც წარმოდგენილი სააპელაციო საჩივარი არ უნდა დაკმაყოფილდეს და უცვლელად უნდა დარჩეს სამტრედიის რაიონული სასამართლოს 2018 წლის 14 ივნისის გადაწყვეტილება.

## **6. სასამართლო ხარჯები**

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

## **სარეზოლუციო ნაწილი:**

სააპელაციო პალატამ იხელმძღვანელა ადმინისტრაციული საპროცესო კოდექსის პირველი მუხლის მე-2 ნაწილით, საქართველოს სამოქალაქო საპროცესო კოდექსის 386-ე, 390-ე მუხლებით, 257-ე მუხლით

## **დაადგინა:**

- 1.სსიპ შემოსავლების სამსახურის სააპელაციო საჩივარი არ დაკმაყოფილდეს;
- 2.უცვლელად დარჩეს სამტრედიის რაიონული სასამართლოს 2018 წლის 14 ივნისის გადაწყვეტილება;
- 3.აპელანტიგათავისუფლებულიასახელმწიფო ბაჟისგადახდისაგან;
- 4.განჩინება შეიძლება გასაჩივრდეს საკასაციო წესით საქართველოს უზენაესი სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატაში (მისამართი: თბილისი, ძმები ზუბალაშვილების ქუჩა №32), დასაბუთებული განჩინების ასლის მხარისათვის საქართველოს კანონმდებლობით დადგენილი წესით ჩაბარებიდან 21(ოცდაერთი) დღის ვადაში, ქუთაისის სააპელაციო სასამართლოს მეშვეობით (მისამართი: ქუთაისი, ნიუ-პორტის ქუჩა №32).

**თავმჯდომარე:**

**მოსამართლეები:**

**მურთაზ მეშველიანი**

**გოჩა აბუსერიძე**

**ხათუნა ხომერიკი**