



გ ა დ ა წ ყ ვ ე ტ ი ლ ე ბ ა

საქართველოს სახელით

14 მაისი, 2018 წელი

ქ. ხაშური

შესავალი ნაწილი

ხაშურის რაიონული სასამართლო

მოსამართლე მეკლუდ ხათაშვილი
სხდომის მდივანი ანა ფარეიშვილი

მოსარჩელე - სსიპ შემოსავლების სამსახური

წარმომადგენლები - ნ---- მ-----ი, ნ---- ს-----ი

მოპასუხეები - შპს „ხ-----“, შპს „თ-----ი“

წარმომადგენელი - გ----- მ-----ი

მოპასუხე - შპს „ბ-----“

წარმომადგენელი - ნ---- ნ-----ე

მოპასუხეები - გ----- მ-----ი, ნ---- ნ-----ე, ს--- მ-----ი, ა---- მ-----ი, ლ----
ნ-----ე

არასრულწლოვანი ს--- მ-----ის **კანონიერი წარმომადგენელი (მამა)** - გ-
---- მ-----ი

დავის საგანი - ცრუმაგიერ პირებად ცნობა

აღწერილობითი ნაწილი

1. სასარჩელო მოთხოვნა

1.1. ერთმანეთის ცრუმაგიერ პირებად ცნობილ იქნენ შპს „ხ-----“, შპს „თ-----ი“,
შპს „ბ-----“, გ----- მ-----ი, ნ---- ნ-----ე, ს--- მ-----ი, ა---- მ-----ი, ლ---- ნ-----

მოსარჩელემ მიუთითა, რომ შპს „ხ-----ს“ ერიცხება აღიარებული საგადასახადო დავალიანება 40395,51 ლარის ოდენობით. საწარმო რეგისტრირებულია 2011 წლის 25 ივლისიდან, მისი მისამართია ხაშური, ს-----ა ო-----ის ქ. N21, დირექტორი და 100%-იანი წილის მფლობელი - გ----- მ-----ი, საქმიანობის საგანი - ვაჭრობა სასურსათო მაღაზიაში და პურის წარმოება. საგადასახადო დავალიანება წარმოშობილია 2015 წლის 15 ივლისის დღე-ის დეკლარაციის და 2015 წლის 30 ნოემბრის N44996 ბრძანებით ჩატარებული სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობების ინვენტარიზაციის შედეგად. ამის საფუძველზე გადასახადის დარიცხვის შემდგომ შპს „ხ-----მ“ შეწყვიტა სამეწარმეო საქმიანობა და 2016 წლის 19 მაისს 8400 ლარის, ხოლო 25 მაისს 7240 ლარის ღირებულების საქონელი გადააწერა შპს „თ-----ს“. მიუხედავად შემოსავლების არსებობისა საწარმომ გადასახადი არ გადაიხადა. შპს „ხ-----მ“ 2016 წლის 26 ივლისს რეგისტრაციიდან მოხსნა სალარო აპარატი და დაარეგისტრირა შპს „თ-----ზე“, რომლის მეშვეობითაც გ----- მ-----მა გააგრძელა სამეწარმეო საქმიანობა.

შპს „თ-----ი“ რეგისტრირებულია 2014 წლის 23 სექტემბრიდან. მისი მისამართია ხაშური, ს-----ა ო-----ის ქ. N21, დირექტორი და 100%-იანი წილის მფლობელი - გ----- მ-----ი, საქმიანობის საგანი - პურის წარმოება. შპს „ხ-----ში“ დასაქმებული პირი ნ---- გ-----ე ამჟამად დასაქმებულია შპს „თ-----ში“.

გ----- მ-----მა 2016 წლის 19 დეკემბერს სამეწარმეო რეესტრში დაარეგისტრირა შპს „ბ-----“, რომლის დირექტორი და 100%-იანი წილის მფლობელია გ----- მ-----ის მეუღლე ნ---- ნ-----ე. გ----- მ-----მა ამ საწარმოს მეშვეობით გააგრძელა სასურსათო პროდუქტით ვაჭრობა. ნ---- ნ-----ე დასაქმებული იყო და ხელფასს იღებდა შპს „ხ-----შიც“.

უძრავი ქონება სადაც ხორციელდება სამეწარმეო საქმიანობა ეკუთვნით გ----- მ-----ის შვილებს ს--- და ა--- მ-----ებს, რომლებთანაც არ არის გაფორმებული იჯარის ხელშეკრულება. შპს „ხ-----ს“ კუთვნილი კონდიციონერი და წყლის გამათბობელი 2016 წლის 18 ივლისს გ----- მ-----მა გადააწერა თავის ცოლის დას ლ---- ნ-----ეს, რომელიც შპს „ხ-----ს“ მატერიალური ფასეულობების ინვენტარიზაციის დროს შეყვანილია საინვენტარიზაციო კომისიის შემადგენლობაში.

მოსარჩელე უთითებს, რომ შპს „ხ-----სათვის“ გადასახადის დარიცხვის შემდეგ საქმიანობის შეჩერება, დარიცხული გადასახადის გადახდის გარეშე, სხვა საწარმოების მეშვეობით იმავე ადგილას იგივე საქმიანობის გაგრძელება მიზნად ისახავდა გადასახადის გადახდევის ღონისძიებებისაგან თავის არიდებას.

2. მოპასუხის პოზიცია

2.1. მოპასუხეებმა შპს „ხ-----მ“ და გ----- მ-----მა სარჩელი არ ცნეს და შესაგებელში მიუთითეს, რომ მოპასუხეები არ წარმოადგენენ საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 246-ე მუხლით გათვალისწინებულ ცრუმაგიერ პირებს. არცერთ მათგანს არ ჰქონია ერთმანეთთან საქმიანი ურთიერთობა და არ არსებობს მათი განზრახ ერთობლივი მოქმედება გადასახადის გადახდისაგან თავის არიდების მიზნით.

2.2. სხვა მოპასუხეებს სასამართლოში შესაგებელი არ შემოუტანიათ. ნ---- ნ-----ემ, ს--- მ-----მა, ა---- მ-----მა და ლ---- ნ-----ემ სარჩელის უზრუნველყოფის ღონისძიების გაუქმების მოთხოვნით სასამართლოში 2017 წლის 18 ოქტომბერს შემოტანილ საჩივარში მიუთითეს, რომ მათ არ ჰქონიათ ერთმანეთთან საქმიანი შეხება და არ არსებობს მათი განზრახ ერთობლივად მოქმედება გადასახადის გადახდისაგან თავის არიდების მიზნით.

2.3. სასამართლოს სხდომაზე გ----- მ-----მა განაცხადა, რომ მას გადასახადის გადახდისაგან თავი არ აურიდება. შპს „ხ-----ს“ დავალიანება წარმოეშვა იმიტომ, რომ ბუღალტრის არასწორი მოქმედებების გამო, ვერ მიიღო დღგ-ის ჩათვლა, თვითონ კი შესაბამისი გამოცდილება არ ჰქონდა. გარდა ამისა, მისი საწარმოდან მოპარულ იქნა 15000 ლარის ღირებულების საქონელი, რომელზეც საგადასახადო ორგანოს თანამშრომლებმა უთხრეს, რომ როცა დანაშაული გაიხსნებოდა, მხოლოდ ამის შემდეგ მოხდებოდა საქონლის ჩამოწერა.

3. მესამე პირის პოზიცია

მესამე პირი საქმეში არ ჩაბმულა.

4. ფაქტობრივი გარემოებები

4.1. შპს „ხ-----“ სამეწარმეო რეესტრში რეგისტრირებულია 2011 წლის 25 ივლისს, იურიდიული მისამართია ხაშური, ს-----ა ო-----ის ქ. N21, დირექტორი და 100% წილის მესაკუთრე გ----- მ-----ი (ტ.1. ს.ფ. 33-34). საწარმოს საქმიანობის სახეა ვაჭრობა სურსათით და პურის წარმოება (მხარეთა განმარტება, იხ. სარჩელი და სხდომის ოქმი 14:45:31-14:45:41).

4.2. 2017 წლის 29 აგვისტოს მდგომარეობით შპს „ხ-----ს“ საგადასახადო დავალიანება ბიუჯეტის წინაშე შეადგენს 40180,55 ლარს. მოპასუხე მხარე აღიარებს დავალიანების არსებობას (ტ.1. ს.ფ. 72, ასევე, 2018 წლის 16 მარტის სხდომის ოქმი 14:32:15-14:36:21).

4.3. საგადასახადო დავალიანების გადახდევის უზრუნველყოფის ღონისძიებების გატარების მიზნით, შპს „ხ-----ს“ ქონებაზე 2015 წლის 17 ივნისის N077-1445 შეტყობინებით რეგისტრირებულია საგადასახადო

გირავნობის/იპოთეკის უფლება. 2017 წლის 22 თებერვალს შპს „ხ-----ს“ მიმართ გამოიცა ქონებაზე ყადაღის დადების შესახებ N025-82 ბრძანება, რომელსაც გადასახადის გადამხდელი ელექტრონულად გაეცნო 2017 წლის 13 მარტს. ამ ბრძანების საფუძველზე აღწერილ იქნა საწარმოს ქონება, რომლის საერთო ღირებულება შეადგენს 685 ლარს (ს.ფ. 21, 30-32, 52-57).

4.4. შპს „თ-----ი“ სამეწარმეო რეესტრში რეგისტრირებულია 2014 წლის 23 სექტემბერს, იურიდიული მისამართია ხაშური, ს-----ა ო-----ის ქ. N21, დირექტორი და 100% წილის მესაკუთრე - გ----- მ-----ი (ტ.1. ს.ფ. 42-43). საწარმოს საქმიანობის სახეა პურის წარმოება (მხარეთა განმარტება, იხ. სარჩელი და სხდომის ოქმი 14:45:22-14:45:31).

4.5. შპს „ხ-----მ“ 2016 წლის 19 მაისს 8400 ლარის, ხოლო 25 მაისს 7240 ლარის ღირებულების საქონელი სასაქონლო ზედნადებებით, ტრანსპორტირების გარეშე, გადააწერა შპს „თ-----ს“ და 2016 წლის ივლისიდან შეწყვიტა ეკონომიკური საქმიანობა. შპს ხ-----ს 2016 წლის 19 მაისის შემდეგ საბიუჯეტო გადასახადი აღარ გადაუხდია (ტ.1. ს.ფ. 20, 28, ასევე, შპს „ხ-----ს“ პირადი ბარათი, მხარეთა განმარტება - სარჩელი, 2018 წლის 16 მარტის სხდომის ოქმი 15:07:30-15:07:40).

4.6. შპს „ხ-----მ“ 2016 წლის 18 ივლისს კონდიციონერი და წყლის გამათბობელი ზედნადებით, ტრანსპორტირების გარეშე, გადააწერა ლ----- ნ-----ეს (ტ.1. ს.ფ. 29).

4.7. შპს „ბ-----“ სამეწარმეო რეესტრში რეგისტრირებულია 2016 წლის 19 დეკემბერს, იურიდიული მისამართია ხაშური, ს-----ა ო-----ის ქ. N21, დირექტორი და 100% წილის მესაკუთრე ნ----- ნ-----ე (ტ.1. ს.ფ. 70-71). საწარმოს საქმიანობის სახეა სურსათით ვაჭრობა (მხარეთა განმარტება, იხ. სარჩელი და სხდომის ოქმი 14:51:25-14:51:46).

4.8. ქ. ხაშურში, ს-----ა ო-----ის ქ. N21-ში მდებარე უძრავი ქონება თანსაკუთრების უფლებით ეკუთვნით ს--- მ-----ს და ა--- მ-----ს (ტ. 1. ს.ფ. 69).

4.9. ს--- მ-----ი და ა--- მ-----ი არიან გ----- მ-----ის და ნ----- ნ-----ის შვილები. ნ----- ნ-----ე და ლ----- ნ-----ე არიან დები (ტ.1. ს.ფ. 49).

სამოტივაციო ნაწილი

5. შემაჯამებელი სასამართლო დასკვნა

სასამართლოს მიაჩნია, რომ სარჩელი უნდა დაკმაყოფილდეს ნაწილობრივ, კერძოდ, შპს „ხ-----ს“ ცრუმაგიერ პირად უნდა იქნეს ცნობილი შპს „თ-----ი“, ხოლო დანარჩენ ნაწილში მოთხოვნა არ უნდა დაკმაყოფილდეს.

6. კანონები, რომლებითაც სასამართლომ იხელმძღვანელა

სასამართლომ იხელმძღვანელა საქართველოს საგადასახადო კოდექსით.

7. სამართლებრივი შეფასება

7.1. 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.

7.2. საქართველოს კონსტიტუციის 94-ე მუხლით რეგლამენტირებულია საგადასახადო ვალდებულების შესრულების კონსტიტუციური მნიშვნელობა - სავალდებულოა გადასახადებისა და მოსაკრებლების გადახდა კანონით დადგენილი ოდენობითა და წესით. გადასახადებისა და მოსაკრებლების სტრუქტურას, შემოღების წესს ადგენს მხოლოდ კანონი.

7.3. საქართველოს საგადასახადო კოდექსი საქართველოს კონსტიტუციის შესაბამისად განსაზღვრავს საქართველოს საგადასახადო სისტემის ფორმირებისა და ფუნქციონირების ზოგად პრინციპებს, აწესრიგებს საქართველოს საბაჟო საზღვარზე მგზავრის, საქონლისა და სატრანსპორტო საშუალების გადაადგილებასთან დაკავშირებულ სამართლებრივ ურთიერთობებს, სამართლებრივ ურთიერთობაში მონაწილე პირის, გადასახადის გადამხდელისა და უფლებამოსილი ორგანოს სამართლებრივ მდგომარეობას, განსაზღვრავს საგადასახადო სამართალდარღვევის სახეებს, საქართველოს საგადასახადო კანონმდებლობის დარღვევისათვის პასუხისმგებლობას, უფლებამოსილი ორგანოსა და მისი თანამდებობის პირების არამართლზომიერ ქმედებათა გასაჩივრების წესსა და პირობებს, საგადასახადო დავის გადაწყვეტის წესს, არეგულირებს საგადასახადო ვალდებულების შესრულებასთან დაკავშირებულ სამართლებრივ ურთიერთობებს.

7.4. საქართველოს საგადასახადო კოდექსის მე-5 მუხლის პირველი ნაწილი ადგენს, რომ პირი ვალდებულია გადაიხადოს ამ კოდექსით დაწესებული საერთო-სახელმწიფოებრივი და ადგილობრივი გადასახადები. მე-6 მუხლის პირველი ნაწილის მიხედვით კი, გადასახადი არის ამ კოდექსის მიხედვით სავალდებულო, უპირობო ფულადი შენატანი ბიუჯეტში, რომელსაც იხდის გადასახადის გადამხდელი, გადახდის აუცილებელი, არაეკვივალენტური და უსასყიდლო ხასიათიდან გამომდინარე.

7.5. საგადასახადო ვალდებულების უპირობო შესრულების მოვალეობაზე მიუთითებს საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 43-ე მუხლი, რომლის

პირველი ნაწილის „ა“ ქვეპუნქტის შესაბამისად, გადასახადის გადამხდელი ვალდებულია შეასრულოს საგადასახადო ვალდებულებები საქართველოს საგადასახადო კანონმდებლობით დადგენილი წესითა და პირობებით. ამავე კოდექსის 49-ე მუხლის პირველი ნაწილის „ზ“ ქვეპუნქტის მიხედვით, 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.

7.6. ზემოაღნიშნულ ნორმათა შესაბამისად, სასამართლო განმარტავს, რომ გადასახადის გადამხდელის ერთ-ერთ ძირითად ვალდებულებას გადასახადების კანონმდებლობით დადგენილი წესითა და ოდენობით გადახდა წარმოადგენს, ხოლო საგადასახადო ორგანოების კანონისმიერი უფლებამოსილება, უზრუნველყონ გადამხდელთა მიერ აღნიშნული ვალდებულების შესრულებაზე კონტროლი, მოიცავს უფლებას, გაატარონ შესაბამისი ღონისძიებები გადამხდელის მიერ საგადასახადო ვალდებულების შეუსრულებლობისას. საგადასახადო ორგანო უფლებამოსილია, გამოიყენოს საქართველოს საგადასახადო კოდექსის მე-11 კარით გათვალისწინებული საგადასახადო დავალიანების გადახდევინების უზრუნველყოფის ღონისძიებები. კერძოდ, 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.

7.7. 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 ვალდებულებებს, გადასახადის გადამხდელისთვის ცნობილი უნდა იყოს, რომ აღნიშნული გამოიწვევს მის მიმართ სათანადო ღონისძიებების გამოყენების შესაძლებლობას კანონის მოთხოვნის აღსრულების მიზნით. სწორედ ამიტომ, საგადასახადო უზრუნველყოფის საგანი

ხდება გადამხდელის ქონება. საგადასახადო უზრუნველყოფის საგანი მესამე პირის ქონება ხდება მხოლოდ მაშინ, როდესაც მესამე პირს აქვს გადასახადის გადამხდელის დავალიანება, რომლის გადახდის ვადაც დამდგარია ან როდესაც მესამე პირი იძენს საგადასახადო გირავნობა/იპოთეკით დატვირთულ ქონებას. გარდა აღნიშნულისა, საგადასახადო კანონმდებლობა იცნობს ერთმანეთის ცრუმაგიერ პირებად ცნობის ინსტიტუტს, რომლის დროსაც გადახდევინების მიქცევა ხდება არა გადასახადის გადამხდელის, არამედ მესამე პირის ქონებაზე, როდესაც დასტურდება, რომ აღნიშნული პირი გამოყენებული იყო გადასახადის გადახდევინების უზრუნველყოფის ღონისძიებებისთვის თავის არიდებისთვის.

7.8. 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.

7.9. ცრუმაგიერ პირებად აღიარებისათვის სახეზე უნდა იყოს გადასახადის გადამხდელის განსხვავების შეუძლებლობა სხვა იმ პირისაგან, რომელიც გამოყენებული იყო გადასახადის გადახდევინების უზრუნველყოფის ღონისძიებისათვის თავის არიდების მიზნით, ანუ გადასახადის გადამხდელი პირი, რომელსაც გააჩნია საგადასახადო ვალდებულებები, მისი გადახდისაგან თავის არიდების მიზნით ისეთ კავშირში შედის სხვა პირთან, რომ პრაქტიკულად შეუძლებელია მათი განსხვავება. ამ შემთხვევაში, გადასახადის გადამხდელის ცრუმაგიერ პირად აღიარების მიზანია დაცული იქნას საგადასახადო ორგანოს, როგორც კრედიტორის უფლებები. ცრუმაგიერ პირებად აღიარების აღიარება შესაძლებლობას აძლევს საგადასახადო ორგანოს გადასახადის გადამხდელის შეუსრულებელი საგადასახადო ვალდებულების შესრულების უზრუნველყოფის ღონისძიება გამოიყენოს ცრუმაგიერი პირის მიმართ.

7.10. განსახილველ შემთხვევაში საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 246-ე მუხლის დისპოზიციიდან გამომდინარე, იმისათვის, რომ დადასტურდეს ცრუმაგიერი მფლობელობის ფაქტი, სავალდებულოა დადგინდეს, რომ მოპასუხეები, საერთო ეკონომიური ინტერესების საფუძველზე, მოქმედებდნენ გადასახადის გადახდევინების უზრუნველყოფის ღონისძიებისათვის თავის არიდების მიზნით. ცრუმაგიერ პირებად აღიარებისათვის კუმულაციურად უნდა არსებობდეს 2 პირობა: 1. პრაქტიკულად შეუძლებელი უნდა იყოს გადასახადის გადამხდელის განსხვავება სხვა პირისგან და 2. ეს პირი გამოყენებული უნდა იყოს გადასახადის გადახდევინების უზრუნველყოფის ღონისძიებებისთვის თავის არიდების მიზნით.

7.11. 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 ურთიერთაღრევა (ერთობლიობა); 5. შვილობილი კომპანიის ხელმძღვანელების/დასაქმებულების სხვა კომპანიის (მაგ. დედა კომპანიის) საუკეთესო ინტერესებში მოქმედება; 6. ე. წ. ჩრდილოვანი დირექტორის” თეორია.

7.12. 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.

7.13. ზემოაღნიშნულიდან გამომდინარე, ცრუმაგიერ პირებად ცნობის შესახებ სარჩელის წარდგენისას სასამართლომ კონკრეტული გარემოებების შეფასების შედეგად მოცემული ნორმის საკანონმდებლო მიზნის - უზრუნველყოფილ იქნას აღიარებული საგადასახადო ვალდებულების შესრულება, გათვალისწინებით, უნდა დაადგინოს და საგადასახადო ორგანომ უნდა დაამტკიცოს მოპასუხეთა ქმედებების ისეთი ჯაჭვის არსებობა, რაც დაადასტურებს რეალური და ცრუმაგიერი პირების განსხვავების შეუძლებლობასა და ცრუმაგიერი პირის გადასახადის გადახდევინების უზრუნველყოფის ღონისძიებებისათვის თავის ასარიდებლად შექმნასა თუ გამოყენებას.

7.14. სასამართლო აღნიშნავს, რომ გადასახადის გადამხდელის განსხვავების შეუძლებლობა სხვა პირისაგან გაგებულ უნდა იქნას არა ფორმალურად, რადგან სახეზეა ორი ან მეტი სხვადასხვა სუბიექტი, რომელთა ფორმალური ნიშნით განსხვავება ყოველთვის შესაძლებელი იქნება, არამედ შინაარსობრივად, კერძოდ, განმსაზღვრელია აღნიშნულ სუბიექტებს შორის არსებული კავშირისა და მათ მიერ განხორციელებული ოპერაციების მიზნის დადგენა, რამეთუ ცრუმაგიერი პირები ერთსა და იმავე პირებს წარმოადგენენ საგადასახადო ვალდებულებათა შესრულების თვალსაზრისით და მათი ეკონომიკური ინტერესები ერთი და იგივეა. ამასთან, ვინაიდან, ცრუმაგიერ პირებად ცნობა უშუალოდ არის დაკავშირებული პირის საკუთრების უფლების

შეზღუდვასთან, მის ქონებაზე საგადასახადო დავალიანების გადახდევის უზრუნველყოფის ღონისძიებების გამოყენებასთან, აუცილებელია, აღნიშნული გარემოება დადგინდეს კანონით განსაზღვრული ყველა დანაწესის სრული დაცვითა და ფაქტობრივი გარემოებების შესწავლისა და შეფასების შედეგად.

7.15. სასამართლო განმარტავს, რომ სადავო ოპერაციების შეფასებისას, უნდა დადგინდეს საერთო მიზნის განსახორციელებლად მოპასუხეთა მოქმედება - გადასახადების გადახდევის უზრუნველყოფის ღონისძიებებისათვის თავის არიდება. სასამართლო მიუთითებს საქართველოს საგადასახადო კოდექსის მე-19 მუხლზე, რომლის 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 (მაგ. ნათესავები - მეუღლე, მშობელი, შვილი). ამდენად, ურთიერთდამოკიდებულ პირებს შორის განსაკუთრებული ურთიერთობა გავლენას ახდენს მათ შორის განხორციელებული ეკონომიკური საქმიანობის საგადასახადო რეგულირებაზე, თუმცა იმავდროულად მათი ცრუმაგიერ პირებად აღიარების საფუძველს ქმნის მხოლოდ სხვა მტკიცებულებებსა და ფაქტობრივ გარემოებებთან ერთობლიობაში.

7.16. სასამართლო მიუთითებს, რომ გადასახადის გადამხდელის მიერ განხორციელებული ოპერაციების საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 246-ე მუხლის ჭრილში განხილვისას, არსებითია, დადგინდეს მხარეთა რეალური ნება, მათი ურთიერთკავშირი, საქმიანობის აღრევა, რამდენად ქმნის იგი გონივრულ ეჭვს, რომ მოქმედება მოხდა სამომავლოდ უზრუნველყოფის ღონისძიების გამოყენებისაგან თავის არიდების მიზნით. ამრიგად, გამოკვლეული უნდა იქნას როგორც გადასახადის გადამხდელისა და სავარაუდო ცრუმაგიერი პირის ურთიერთობა, ისე კონკრეტული ოპერაციის განხორციელების საფუძველები, წინაპირობები და შედეგები.

7.17. განსახილველ შემთხვევაში, დადგენილია, რომ როგორც შპს „ხ-----ს“, ისე შპს „თ-----ის“ დამფუძნებელი პარტნიორი, 100% წილის მფლობელი და დირექტორი არის გ----- მ-----ი. საწარმოთა იურიდიული მისამართი, ფაქტობრივი საქმიანობის ადგილი და საქმიანობის სფერო (პურის წარმოება) ერთმანეთის ანალოგიურია. შპს „ხ-----ს“ საგადასახადო დავალიანების წარმოშობის შემდეგ მან შეწყვეტა ეკონომიკური საქმიანობა და 15640 ლარის საქონელი გადააწერა შპს „თ-----ს“, ხოლო საბიუჯეტო დავალიანების გადახდა არ მომხდარა, საწარმოს საკუთრებაში არანაირი ქონება აღარ გააჩნია (გარდა ქონების აღწერის აქტში მითითებული 685 ლარის ღირებულების ნივთებისა), რომელზეც შეიძლება გადახდევის მიქცევა. ამავე დროს, სალარო აპარატის რეგისტრაციიდან მოიხსნა და მეორე საწარმოზე დარეგისტრირდა.

7.18. ზემოაღნიშნული ფაქტობრივი გარემოებების შეფასების შედეგად, სასამართლოს მიაჩნია, რომ სახეზეა საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 246-ე მუხლით გათვალისწინებული შემთხვევა, რის გამოც შპს „ბ-----ს“ და შპს „თ-----ის“ ნაწილში სარჩელი ფაქტობრივ-სამართლებრივად დასაბუთებულია და უნდა დაკმაყოფილდეს.

7.19. რაც შეეხება მოთხოვნას დანარჩენ ნაწილში. საქართველოს ადმინისტრაციული საპროცესო კოდექსის პირველი მუხლის მე-2 ნაწილის მიხედვით, თუ ამ კოდექსით სხვა რამ არ არის დადგენილი, ადმინისტრაციულ სამართალწარმოებაში გამოიყენება საქართველოს სამოქალაქო საპროცესო კოდექსის დებულებანი, ხოლო საქართველოს სამოქალაქო საპროცესო კოდექსის 102-ე მუხლის თანახმად, თითოეულმა მხარემ უნდა დაამტკიცოს გარემოებანი, რომლებზეც იგი ამყარებს თავის მოთხოვნას და შესაგებელს. საქართველოს ადმინისტრაციული საპროცესო კოდექსის მე-4 მუხლის შესაბამისად, მხარეები ადმინისტრაციული საქმის განხილვისას სარგებლობენ საქართველოს სამოქალაქო საპროცესო კოდექსის მე-4 მუხლით მინიჭებული უფლება-მოვალეობებით, 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 დადასტურდეს ეს ფაქტები. საქართველოს ადმინისტრაციული საპროცესო კოდექსის მე-19 მუხლის თანახმად, მართალია, სასამართლო უფლებამოსილია, საკუთარი ინიციატივითაც შეაგროვოს ფაქტობრივი გარემოებები და მტკიცებულებები, მაგრამ აღნიშნული არ ნიშნავს ადმინისტრაციული ორგანოს, მოცემულ შემთხვევაში, სსიპ შემოსავლების სამსახურის მოვალეობათა სასამართლოზე გადაკისრებას, ვინაიდან, ამავე კოდექსის მე-17 მუხლის თანახმად, მოსარჩელე ვალდებულია, დაასაბუთოს თავისი სარჩელი და წარადგინოს შესაბამისი მტკიცებულებები.

7.20. სასამართლო განმარტავს, რომ ზოგადი წესის თანახმად, თითოეულმა მხარემ უნდა დაამტკიცოს გარემოებანი, რომლებზეც იგი ამყარებს თავის მოთხოვნებსა და შესაგებელს. ამასთან, მტკიცების ტვირთი მოიცავს აგრეთვე ფაქტების მითითების ტვირთსაც. თითოეულმა მხარემ უნდა მიუთითოს თავის სასარგებლოდ მოქმედ გარემოებებზე და თუ იგი სადავო გახდება, უნდა დაამტკიცოს ამ გარემოების არსებობა ან არარსებობა.

7.21. მოპასუხე ფიზიკური პირების და შპს „ბ-----ს“ მიმართებით მოსარჩელეს არ არც წარმოუდგენია მტკიცებულებები მათი შპს „ბ-----საგან“ და შპს „ბ-----საგან“ გაუმიჯნაობის შესახებ. მხოლოდ ის, რომ ა---- და ს--- მ-----ები ნ---- ნ-----ის და გ----- მ-----ის შვილები არიან ავტომატურად არ ნიშნავს ცრუმაგიერ პირებად ყოფნას. გადამწყვეტი მნიშვნელობა აქვს იმას, რომ მოპასუხეთა ქმედება მიმართული იყოს გადასახადის გადახდევინებისაგან თავის არიდებისაკენ და ეს იყოს განზრახი და ერთობლივი. მოცემულ შემთხვევაში სახეზე გვაქვს მოპასუხე იურიდიული პირის მიერ საგადასახადო დავალიანების

გადაუხდელობა, თუმცა მოსარჩელის მიერ წარმოდგენილი მტკიცებულებებით არ დასტურდება, რომ შპს „ბ-----“, ნ-----, ლ-----, ს--- და ა---- მ-----ები შპს „ხ-----სთან“ ერთად განზრახ ერთობლივად მოქმედებდნენ ამ გადასახადის გადახდისაგან თავის ასარიდებლად - მოსარჩელე ვერ ადასტურებს, რომ ადგილი ჰქონდა მოპასუხეთა საქმიანობის ურთიერთაღრევას, ასევე, არ არის მითითებული და შესაბამისად წარმოდგენილი მტკიცებულებები თუ კონკრეტულად ვინ და რა სარგებელი მიიღო გადასახადის გადახდის თავიდან არიდების შედეგად. არ არის დადასტურებული შპს „ბ-----ს“ შექმნა იმ მიზნით, რომ სხვა მოპასუხეთა დავალიანების გადაუხდელად გაგრძელებულიყო სამეწარმეო საქმიანობა. მხოლოდ ის, რომ საწარმოს პარტნიორი და დირექტორი გ----- მ-----ის მეუღლეა, არ იძლევა იმის მტკიცების საფუძველს, რომ ადგილი აქვს ცრუმაგიერ მფლობელობას. მოსარჩელეს არ წარმოუდგენია მტკიცებულება, რომ გ----- მ-----ი თუნდაც რაიმე ფორმით (ფორმალურად თუ ფაქტობრივად) მონაწილეობს ამ საწარმოს საქმიანობაში.

7.22. ლ----- ნ-----ის ცრუმაგიერ პირად არსებობის დასაბუთებლად მოსარჩელის მიერ მითითებული გარემოებები, რომ იგი ნ----- ნ-----ის დაა და მას გადაეწერა ნახმარი კონდიციონერი და წყლის გამათბობელი, სასამართლოს საკმარისად არ მიაჩნია. ასევე, გასათვალისწინებელია, რომ ს--- და ა---- მ-----ები შპს „ხ-----ს“ დაფუძნებისას და მისი საქმიანობის პერიოდში არასრულწლოვნები იყვნენ (ს--- მ-----ი ამჟამადც არასრულწლოვანია). ცრუმაგიერი მფლობელობა გულისხმობს განზრახ ერთობლივ მოქმედებას გადასახადის გადახდევინებისაგან თავის ასარიდებლად. ამგვარი განზრახვის არსებობა არასრულწლოვნების მხრიდან მოსარჩელე მხარის მიერ არასათანადოდაა დასაბუთებული.

7.23. 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) კონკრეტული სამართალურთიერთობის არსებობა-არარსებობის ფაქტს. სასამართლოს მიაჩნია, რომ მოცემულ შემთხვევაში, მხოლოდ ერთი მხარის განმარტება, უტყუარი მტკიცებულებების გარეშე, არ ქმნის შპს „ბ-----ს“ და მოპასუხე ფიზიკური პირების ცრუმაგიერ პირად მიჩნევის საკმარის საფუძველს, სსიპ შემოსავლების სამსახურის მიერ კი საკმარისი მტკიცებულებები წარმოდგენილი არ არის. შესაბამისად, სასარჩელო მოთხოვნა

ამ ნაწილში დაუსაბუთებელია და არ უნდა დაკმაყოფილდეს.

8. საპროცესო ხარჯები

საქართველოს ადმინისტრაციული საპროცესო კოდექსის პირველი მუხლის მე-2 ნაწილის თანახმად, ადმინისტრაციული სამართალწარმოებისას საქართველოს სამოქალაქო საპროცესო კოდექსის ნორმები გამოიყენება მხოლოდ იმ შემთხვევაში, თუ ამ კოდექსით სხვა რამ არ არის გათვალისწინებული.

საქართველოს სამოქალაქო საპროცესო კოდექსის 55-ე მუხლის პირველი ნაწილის თანახმად, 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.

საქართველოს ადმინისტრაციული საპროცესო კოდექსის მე-10 მუხლის მე-3 ნაწილის თანახმად, თუ მხარე, რომელიც ვალდებულია გადაიხადოს სასამართლოს ხარჯები, რამდენიმე ფიზიკური ან იურიდიული პირისაგან შედგება, მაშინ სასამართლო ხარჯები მათ შორის ნაწილდება თანაბრად.

აქედან გამომდინარე, მოპასუხეებს, რომელთა მიმართაც სარჩელის დაკმაყოფილდა, თანაბარწილად უნდა დაეკისროთ სახელმწიფო ბაჟის (რაც მოცემული კატეგორიის საქმეზე შეადგენს 100 ლარს) ნაწილის გადახდა დაკმაყოფილებული მოთხოვნის პროპორციულად. რვა მოპასუხიდან მოთხოვნა დაკმაყოფილდა ორის მიმართ, შესაბამისად სახელმწიფო ბაჟი ოდენობა იქნება 25 ლარი, რომელიც თანაბარწილად უნდა დაეკისროთ შპს „ხ-----ს“ და შპს „თ-----ს“.

9. უზრუნველყოფის ღონისძიებებთან დაკავშირებული საკითხები

საქართველოს სამოქალაქო საპროცესო კოდექსის 199¹-ე მუხლის თანახმად, სარჩელის მიღებაზე უარის თქმის, სარჩელის დაკმაყოფილებაზე უარის თქმის, სარჩელის განუხილველად დატოვების ან საქმის წარმოების შეწყვეტის შემთხვევაში სასამართლო თავისი გადაწყვეტილებით (განჩინებით) აუქმებს ამ სარჩელთან დაკავშირებით გამოყენებულ უზრუნველყოფის ღონისძიებას, რაც საჩივრდება ამ გადაწყვეტილების (განჩინების) გასაჩივრებისათვის კანონით დადგენილი წესით. ვინაიდან, სარჩელი მხოლოდ შპს „ხ-----ს“ და შპს „თ-----ის“ ნაწილში უნდა დაკმაყოფილდეს, ამიტომ ხაშურის რაიონული სასამართლოს 2018 წლის 7 თებერვლის N3-95-2017 განჩინებით მიღებული სარჩელის უზრუნველყოფის ღონისძიება შპს „თ-----ის“ საბანკო ანგარიშებზე ყადაღის დადების ნაწილში უნდა დარჩეს ძალაში, ხოლო დანარჩენ ნაწილში უნდა გაუქმდეს.

სარეზოლუციო ნაწილი:

სასამართლომ იხელმძღვანელა რა საქართველოს ადმინისტრაციული საპროცესო კოდექსის პირველი, მე-13, 25-ე, საქართველოს სამოქალაქო საპროცესო კოდექსის 243-244-ე, 249-ე, 257-ე, 369-ე მუხლებით,

გ ა დ ა წ ყ ვ ი ტ ა:

1. სსიპ შემოსავლების სამსახურის სარჩელი ნაწილობრივ დაკმაყოფილდეს;
2. შპს „ხ-----“ (ს/ნ 4-----) და შპს „თ-----ი“ (ს/ნ 4-----) აღიარებული იქნენ ერთიმეორის ცრუმაგიერ პირებად;
3. დანარჩენ ნაწილში სარჩელი არ დაკმაყოფილდეს;
4. ნაწილობრივ გაუქმდეს საქმეზე გამოყენებული სარჩელის უზრუნველყოფის ღონისძიება და ხაშურის რაიონული სასამართლოს 2018 წლის 7 თებერვლის განჩინებით დადებული ყადაღა მოეხსნას: ა---- მ-----ის (პ/ნ 4-----) და ს--- მ-----ის (პ/ნ 4-----) თანასაკუთრებაში არსებულ უძრავ ნივთებს საკადასტრო კოდებით: 69.09.53.0-- და 69.08.67.0-- და გ----- მ-----ის (პ/ნ 5-----) საბანკო ანგარიშებზე არსებულ ფულად თანხებს;
5. ხაშურის რაიონული სასამართლოს 2018 წლის 7 თებერვლის განჩინებით გამოყენებული სარჩელის უზრუნველყოფის ღონისძიება დარჩეს ძალაში შპს „თ-----ის“ საბანკო ანგარიშებზე არსებული ფულადი სახსრების (სს „საქართველოს ბანკში, 50000 ლარის ფარგლებში) დაყადაღების ნაწილში;
6. დაეკისროთ მოპასუხეებს შპს „ხ-----ს“ და შპს „თ-----ს“ სახელმწიფო ბიუჯეტის სასარგებლოდ სახელმწიფო ბაჟის თითოეულს 12 (თორმეტი) ლარის და 50 თეთრის გადახდა;
7. გადაწყვეტილება შეიძლება გასაჩივრდეს თბილისის სააპელაციო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატაში (თბილისი, გრ. რობაქიძის გამზ. N7ა) მხარეთათვის დასაბუთებული გადაწყვეტილების ასლის ჩაბარებიდან 14 დღის ვადაში ხაშურის რაიონული სასამართლოს (ხაშური, კოსტავას ქ. N15) მეშვეობით.

მოსამართლე:

ხათაშვილი

მეკლუდ