



გ ა დ ა წ ყ ვ ე ტ ი ლ ე ბ ა

საქართველოს სახელით

20 ივნისი, 2018 წელი

ქ. ხაშური

შესავალი ნაწილი

ხაშურის რაიონული სასამართლო

მოსამართლე მეკლუდ ხათაშვილი
სხდომის მდივანი ანა ფარეიშვილი

მოსარჩელე - სსიპ შემოსავლების სამსახური
წარმომადგენელი - ნ---- ს-----ი

მოპასუხეები - გ----- კ-----ე, რ---- კ-----ე, შპს „მ----“
წარმომადგენელი - გ----- ნ-----ი, მ----- ე-----ი

დავის საგანი - ცრუმაგიერ პირებად ცნობა

აღწერილობითი ნაწილი

1. სასარჩელო მოთხოვნა

1.1. ერთმანეთის ცრუმაგიერ პირებად ცნობილ იქნენ გ----- კ-----ე, რ---- კ-----ე და შპს „მ----“.

მოსარჩელები მიუთითა, რომ ი/მ გ----- კ-----ე (ს/ნ 5-----) სამეწარმეო რეესტრში რეგისტრირებულია 1996 წლის 27 თებერვლიდან. იურიდიული მისამართია ქალაქი ხაშური, ს-----ის ქუჩა N18, ხოლო ფაქტიური მისამართია ქალაქი ხაშური, ი-----ის ქუჩა N21. მისი საქმიანობის სახეა სან-ტექნიკით და სამშენებლო-სარემონტო საქონლით ვაჭრობა მაღაზიებში. 2017 წლის 28

ივლისის მდგომარეობით ი/მ გ----- კ-----ის საგადასახადო დავალიანება შეადგენს 22857,96 ლარს. მის ქონებაზე 2016 წლის 27 იანვრის N077-26 შეტყობინებით რეგისტრირებულია საგადასახადო გირავნობის/იპოთეკის უფლება, რომელსაც გადასახადის გადამხდელი ელექტრონულად გაეცნო 2016 წლის 02 თებერვალს. 2017 წლის 22 თებერვალს ი/მ გ----- კ-----ის მიმართ გამოიცა ქონებაზე ყადაღის დადების შესახებ N025-89 ბრძანება, რომელიც გადასახადის გადამხდელს ჩაბარდა 2017 წლის 11 მარტს.

ი/მ გ----- კ-----ის საგადასახადო დავალიანება წარმოშობილია გადამხდელის მიერ წარმოდგენილი დეკლარაციების და 2015 წლის 11 ნოემბრის N42398 ბრძანების საფუძველზე ჩატარებული სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობების ინვენტარიზაციის შედეგად, რის საფუძველზეც 2016 წლის 24 მარტს გადასახდელად დაერიცხა სანქციის თანხა 18774 ლარის ოდენობით. გ----- კ-----ის მიერ წარდგენილი განცხადების თანახმად, მის სახელზე რიცხული ავტომანქანა „MERCEDES-BENZ 412 2.3D“ სახ. ნომრით YWY-149, გასხვისებულია, რომელიც ვერ იქნა მოძიებული შემოსავლების სამსახურის მიერ დაყადაღების მიზნით. გადასახადის გადამხდელის მიერ წარდგენილი და მარეგისტრირებული ორგანოებიდან მიღებული ინფორმაციით, სხვა რაიმე უძრავ-მოძრავი ქონება, ასევე, წილი და აქციები მიმდინარე პერიოდისათვის ი/მ გ----- კ-----ეს საკუთრებაში არ გააჩნია.

2015 წლის 4 დეკემბერს, სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობების ინვენტარიზაციის დასრულებამდე, გ----- კ-----ის შვილმა რ----- კ-----ემ (პ/ნ 5-----) დააფუძნა შპს „მ-----“ (ს/ნ 4-----), დირექტორი და 100% წილის მფლობელია რ----- კ-----ე. საწარმოს იურიდიული მისამართი - ქალაქი ხაშური, გ. ს-----ის ქუჩა N18, იგივეა, რაც ი/მ გ----- კ-----ის იურიდიული მისამართი. საქმიანობის სახეს წარმოადგენს სან-ტექნიკით და სამშენებლო-სარემონტო საქონლით ვაჭრობა. გამოწერილი ზედნადებებით ირკვევა, რომ ფაქტიური მისამართი (ქ. ხაშური ი-----ის ქუჩა N21) იგივეა რაც იყო ი/მ გ----- კ-----ის, ასევე, იგივეა საქმიანობის სახეც.

ი/მ გ----- კ-----ემ სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობების ინვენტარიზაციის დაწყების შემდგომ 2015 წლის 11 დეკემბრიდან 23 დეკემბრის ჩათვლით 5861 ლარის საქონელი ტრანსპორტირების გარეშე ზედნადებით გადააწერა შპს „მ-----ს“ (ს/ნ 4-----). ამის შემდგომ გ----- კ-----ემ შეაჩერა სამეწარმეო საქმიანობა და საქმიანობას აგრძელებს შპს „მ-----“.

შპს „მ-----ს“ წერილობითი განმარტებით, მიღებული საქონლის ღირებულება - 5861 ლარი გ----- კ-----ეს გადაეცა ნაღდი ანგარიშსწორებით. მიუხედავად ამისა, გ----- კ-----ის მიერ 2015 წლის დეკემბრიდან დღემდე საგადასახადო დავალიანების დასაფარად ბიუჯეტში შეტანილმა თანხამ შეადგინა მხოლოდ 1225 ლარი.

გ----- კ-----ემ 2015 წლის 3 დეკემბრის ჩუქების ხელშეკრულების საფუძველზე, შვილს რ----- კ-----ეს (პ/ნ 5-----) გადაუფორმა მიწის ნაკვეთი საკადასტრო კოდით: 69.03.59.195, რაც მოსარჩელის მტკიცებით კიდევ ერთხელ ადასტურებს, რომ ადგილი ქონდა გ----- კ-----ის მხრიდან უძრავ-მოძრავი ქონების გარიდების ფაქტს.

2. მოპასუხის პოზიცია

2.1. მოპასუხეებმა სარჩელი არ ცნეს და მიუთითეს, რომ სარჩელში წარმოდგენილი ფაქტობრივი გარემოებებით მოპასუხეთა ცრუმაგიერ პირად ცნობის ფაქტის დადგენა შეუძლებელია. ის ფაქტი, რომ ი/მ გ----- კ-----ის იურიდიული მისამართი - ქალაქი ხაშური, ს-----ის ქუჩა N18, ემთხვევა შპს „მ----ს“ იურიდიულ მისამართს, განპირობებულია იმით, რომ გ----- კ-----ე და შპს „მ----ს“ დაფუძნებული რ----- კ-----ე არიან მამა-შვილი და ისინი ფაქტობრივად ცხოვრობენ ერთად მოცემულ მისამართზე.

რაც შეეხება საწარმოს ფაქტობრივ მისამართს, ქალაქ ხაშურში, ი-----ის ქუჩა N21-ში განთავსებულია და ფუნქციონირებს სხვადასხვა საწარმო. ამ მისამართზე წლების განმავლობაში ფუნქციონირებდა სან-ტექნიკის განყოფილება, შესაბამისად, ამ ადგილს მარკეტინგის მიმართულებით გააჩნია თავისი მიმზიდველობა. სწორედ ამან განაპირობა შპს „მ----ს“ სამეწარმეო საქმიანობის განსახორციელებლად იმავე სავაჭრო ცენტრის გამოყენება, რაც წარმოადგენს შპს „მ----ს“ დირექტორის მარკეტინგულ გადაწყვეტილებას და ემსახურება სწორედ შპს „მ----ს“ განვითარებას.

გ----- კ-----ის მიერ რ----- კ-----ისათვის მიწის ნაკვეთის ჩუქების ფაქტი, წარმოადგენს მამა-შვილური ურთიერთობისათვის დამახასიათებელ ბუნებრივ მოვლენას. შემოსავლების სამსახურის მიერ ამ ფაქტის იმგვარად წარმოდგენა, რომ თითქოს ეს ფაქტი უნდა განიხილებოდეს, როგორც ქონების განრიდების ფაქტი, არის სამარცხვინო და ეწინააღმდეგება მამა-შვილურ მორალს.

რაც შეეხება ი/მ გ----- კ-----ის მიერ 5861 ლარის საქონლის გადაწერის ფაქტს, ამ შემთხვევაში შემოსავლების სამსახური თავადვე ადასტურებს, რომ ამ საქონლის სანაცვლოდ შპს „მ----მ“ ი/მ გ----- კ-----ეს გადაუხადა ფულადი თანხა. შემოსავლების სამსახური მამა-შვილს შორის ბუნებრივი და ბიოლოგიური კავშირის გამოყენებით ცდილობს შექმნას ისეთი ილუზია, რომ ეს პირები დაკავებულები არიან იმგვარი ურთიერთობით, რომელიც გამიზნულად აყენებს ზიანს მესამე პირს, ამ შემთხვევაში შემოსავლების სამსახურს. სარჩელში მოყვანილი მოსაზრებები ეფუძნება მხოლოდ რ----- კ----- -ეს და გ----- კ-----ეს შორის არსებულ მამა-შვილურ ურთიერთობებს და ამ მოვლენის, როგორც ადამიანის ბუნებრივი მდგომარეობის აღრევა და

გაიგივება მათ სამეწარმეო საქმიანობასთან დაუშვებელია.

3. მესამე პირის პოზიცია

მესამე პირი საქმეში არ ჩაბმულა.

4. ფაქტობრივი გარემოებები

4.1. მოპასუხეები გ----- კ-----ე (ს/ნ 5-----) და რ----- კ-----ე (პ/ნ 5-----) არიან მამა-შვილი (ს.ფ. 23).

4.2. ი/მ გ----- კ-----ე (ს/ნ 5-----) სამეწარმეო რეესტრში რეგისტრირებულია 1996 წლის 27 თებერვლიდან. იურიდიული მისამართია ქალაქი ხაშური, ს-----ის ქუჩა N18, ხოლო ფაქტობრივი მისამართი (სამეწარმეო საქმიანობის ადგილი) - ქალაქი ხაშური, ი-----ის ქუჩა N21. მისი საქმიანობის სახეა სანტექნიკით და სამშენებლო-სარემონტო საქონლით ვაჭრობა მაღაზიებში (ს.ფ. 21-22, 35-49, ასევე, მხარეთა განმარტება).

4.3. 2017 წლის 27 ივლისის მდგომარეობით (ჩათვლით) ი/მ გ----- კ-----ის საგადასახადო დავალიანება შეადგენს 22856,42 ლარს (ს.ფ. 31).

4.4. ი/მ გ----- კ-----ის ქონებაზე 2016 წლის 27 იანვრის N077-26 შეტყობინებით რეგისტრირებულია საგადასახადო გირავნობის/იპოთეკის უფლება, ხოლო 2017 წლის 22 თებერვალს მის მიმართ გამოიცა ბრძანება N025-89 ქონებაზე ყადაღის დადების შესახებ (ს.ფ. 52).

4.5. შემოსავლების სამსახურის 2015 წლის 11 ნოემბრის N42398 ბრძანების (მოპასუხეს ჩაბარებული აქვს იმავე დღეს) საფუძველზე, ჩატარდა ი/მ გ----- კ-----ის სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობების ინვენტარიზაცია, რომლის შედეგად, 2016 წლის 24 მარტს, მის მიმართ შედგა საგადასახადო სამართალდარღვევის ოქმი N167495 და საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 286-ე მუხლის მე-9 ნაწილის შესაბამისად, გადასახდელად დაერიცხა სანქციის თანხა 18774 ლარის ოდენობით (ს.ფ. 50-51).

4.6. გ----- კ-----ის განმარტებით, მან დაწერა საჩივარი თანხის დარიცხვასთან დაკავშირებით, თუმცა არ იყო ფორმალურად გამართული და არსებითად არ განხილულა საგადასახადო ორგანოს მიერ. ამის შემდეგ ზემდგომ ორგანოში ან სასამართლოში აღარ გაუსაჩივრებია (იხ. 2018 წლის 5 ივნისის სხდომის ოქმი 16:08:12-16:09:12). მოპასუხეს სასამართლოს სხდომაზე სადავოდ აღარ გაუხდია და დაადასტურა, რომ საგადასახადო დავალიანება აღიარებულია.

4.7. გ----- კ-----ემ 2015 წლის 3 დეკემბერს ქ. ხაშურში მდებარე უძრავი ქონება (საკადასტრო ნომერი 69.03.59.195) აჩუქა შვილს - რ----- კ-----ეს (ს.ფ. 28-29,

ასევე, მხარეთა განმარტება - სარჩელი, შესაგებელი, სხდომის ოქმი).

4.8. გ----- კ-----ის შვილმა რ----- კ-----ემ (პ/ნ 5-----) 2015 წლის 4 დეკემბერს დააფუძნა შპს „მ----“ (ს/ნ 4-----), დირექტორი და 100% წილის მფლობელია რ----- კ-----ე, საწარმოს იურიდიული მისამართი - ქალაქი ხაშური, გ. ს-----ის ქუჩა N18, ფაქტობრივი საქმიანობის ადგილი - ხაშური, ი-----ის ქ. N21, საქმიანობის სახე - სან-ტექნიკით და სამშენებლო-სარემონტო საქონლით ვაჭრობა (ს.ფ. 19-20, 35-49, ასევე, მხარეთა განმარტება).

4.9. ი/მ გ----- კ-----ემ სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობების ინვენტარიზაციის დაწყების შემდგომ 2015 წლის 11 დეკემბრიდან 23 დეკემბრის ჩათვლით 5861 ლარის საქონელი ტრანსპორტირების გარეშე ზედნადებით გადააწერა შპს „მ----ს“ (ს/ნ 4-----). მოპასუხე მხარის მითითებით, განხორციელდა ნაღდი ანგარიშწორება და წარმოდგენილია სალარო აპარატის ჩეკები. ამის შემდგომ გ----- კ-----ემ შეაჩერა სამეწარმეო საქმიანობა და საქმიანობას აგრძელებს შპს „მ----“. (ს.ფ. 32-49, ასევე, მხარეთა განმარტება). მოპასუხე მხარე ადასტურებს საწარმოთა საქმიანობის იდენტიფიკაციას (იხ. 2018 წლის 5 ივნისის სხდომის ოქმი 16:07:00-16:07:13).

სამოტივაციო ნაწილი

5. შემაჯამებელი სასამართლო დასკვნა

სასამართლოს მიაჩნია, რომ სარჩელი უნდა დაკმაყოფილდეს ნაწილობრივ, კერძოდ, შპს „მ----“ და რ----- კ-----ე ცნობილი უნდა იქნან გ----- კ-----ის ცრუმაგიერ პირებად. მოთხოვნა შპს „მ----ს“ და რ----- კ-----ის ერთმანეთის ცრუმაგიერ პირად ცნობის ნაწილში 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, გადანდის 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 გადახდევის უზრუნველყოფის ღონისძიებები. კერძოდ, საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 238-ე მუხლის პირველი ნაწილი განსაზღვრავს, რომ საგადასახადო ორგანოს უფლება აქვს, საგადასახადო დავალიანების გადახდევის უზრუნველსაყოფად განახორციელოს შემდეგი ღონისძიებები: ა) საგადასახადო გირავნობა/იპოთეკა; ბ) მესამე პირზე გადახდევის მიქცევა; გ) ქონებაზე ყადაღის დადება; დ) ყადაღადადებული ქონების რეალიზაცია; ე) საბანკო ანგარიშზე საინკასო დავალების წარდგენა; ვ) გადასახადის გადამხდელის სალაროდან ნაღდი ფულის ამოღება.

7.7. სასამართლო განმარტავს, რომ საგადასახადო დავალიანების გადახდევის 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 გადახდევის მიქცევა ხდება არა გადასახადის გადამხდელის, არამედ მესამე პირის ქონებაზე, როდესაც დასტურდება, რომ აღნიშნული პირი გამოყენებული იყო გადასახადის გადახდევის 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 გადახდევენების უზრუნველყოფის ღონისძიებებისთვის თავის არიდების მიზნით, ითვლება, რომ აღნიშნული პირები არიან ერთიმეორის ცრუმაგიერი პირები.

7.9. სასამართლო განმარტავს, რომ ცრუმაგიერ პირებად აღიარებისათვის სახეზე უნდა იყოს გადასახადის გადამხდელის განსხვავების შეუძლებლობა სხვა იმ პირისაგან, რომელიც გამოყენებული იყო 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. 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. საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 246-ე მუხლის შინაარსიდან ცხადია, რომ კანონმდებელი არ მიუთითებს კონკრეტულ გარემოებებზე, რომელთა ერთობლიობა ქმნის ცრუმაგიერ პირებად აღიარების საფუძველს. ამასთან, „ცრუმაგიერი პირის დეფინიცია უნდა აკმაყოფილებდეს ორ კრიტერიუმს: ა) რეალური და ცრუმაგიერი პირი ერთმანეთისაგან არ უნდა განსხვავდებოდეს; ბ) ცრუმაგიერი პირი უნდა იყოს გამოყენებული გადასახადის გადახდევენების უზრუნველყოფის ღონისძიებებისათვის თავის არიდების მიზნით (იგულისხმება საგადასახადო კოდექსით განსაზღვრული ღონისძიებები: საგადასახადო გირავნობა ან იპოთეკა, მესამე პირზე გადახდევენების მიქცევა, ქონებაზე ყადაღის დადება, ყადაღადადებული ქონების რეალიზაცია, საბანკო ანგარიშზე საინკასო დავალების წარდგენა, გადასახადის გადამხდელის სალაროდან ნაღდი ფულის ამოღება). ცრუმაგიერ პირს წარმოშობს რეალური პირის ქმედება - თავი აარიდოს გადასახადის გადახდევენების უზრუნველყოფის ღონისძიებას და შესაბამისი ქონება მანამდე გადასცეს ცრუმაგიერ პირს, ვიდრე მის მიმართ განხორციელდება შესაბამისი ღონისძიებები.“ (საქართველოს უზენაესი სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატის 2017 წლის 20 აპრილის განჩინება საქმეზე №ბს-167-165(კ-17)).

7.11. 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

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 ღონისძიებებისათვის თავის არიდების მიზნით.

7.12. 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.

7.13. 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.

7.14. ყოველივე 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.

7.15. 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.

7.16. ზემოაღნიშნულიდან გამომდინარე, სასამართლო განმარტავს, რომ სადავო ოპერაციების შეფასებისას, უნდა დადგინდეს საერთო მიზნის განსაზღვრელობად მოპასუხეთა მოქმედება - გადასახადების გადახდევის უზრუნველყოფის ღონისძიებებისათვის თავის არიდება. ამასთან, მნიშვნელოვანია თავად სამეურნეო ოპერაციების, ასევე, ქონების გადაცემის სამართლებრივი და ეკონომიკური წინაპირობებისა და შედეგების განხილვა. სასამართლო აღნიშნავს, რომ გადასახადის გადამხდელის მიერ სხვა პირისათვის, მათ შორის, ურთიერთდამოკიდებულ პირზე, ქონების გადაცემა ავტომატურად არ ნიშნავს, რომ გადაცემა განხორციელებულია ფორმალურად და რეალურად მიზნად არ ისახავს იმ სამართლებრივი შედეგის მიღწევას, რომელსაც ითვალისწინებს შესაბამისი გარიგების ფორმა. 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. 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.

7.17. სასამართლო მიუთითებს, რომ გადასახადის გადამხდელის მიერ სხვა პირისათვის ქონების გადაცემის საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 246-ე მუხლის ჭრილში განხილვისას, არსებითია, დადგინდეს მხარეთა რეალური ნება, გარიგების დადების მიზანი, რამდენად მოხდა ქონების გადაცემა ან მომსახურების გაწევა შესაბამისი გონივრული შემხვედრი დაკმაყოფილებით, მხარეთა ურთიერთკავშირი, უნდა განისაზღვროს გადაცემის მომენტი,

რამდენად ქმნის იგი გონივრულ ეჭვს, რომ გადაცემა მოხდა სამომავლოდ უზრუნველყოფის ღონისძიების გამოყენებისაგან თავის არიდების მიზნით. ამრიგად, გამოკვლეული უნდა იქნას როგორც გადასახადის გადამხდელისა და სავარაუდო ცრუმაგიერი პირის ურთიერთობა, ისე კონკრეტული ოპერაციის განხორციელების საფუძვლები, წინაპირობები და შედეგები.

7.18. განსახილველ შემთხვევაში, დადგენილია, რომ მოპასუხე მეწარმე სუბიექტს ერთ შემთხვევაში წარმოადგენს მამა - გ----- კ-----, ხოლო მეორე შემთხვევაში (შპს „მ----ს“ მფლობელი და დირექტორი) კი შვილი - რ----- კ-----. საწარმოთა იურიდიული მისამართი, ფაქტობრივი საქმიანობის ადგილი და საქმიანობის სფერო ერთმანეთის ანალოგიურია.

7.19. დადგენილია, რომ სასაქონლო-მატერიალურ ფასეულობათა ინვენტარიზაციის დაწყების შემდგომ (როდესაც გ----- კ-----ისათვის უკვე ცნობილი იყო შემოწმების შემდეგ გადასახადის სავარაუდო დარიცხვის შესახებ) ერთმა მეწარმე სუბიექტმა მეორეს გადასცა ქონება ტრანსპორტირების გარეშე. საყურადღებოა, რომ ახალი მეწარმე სუბიექტი დაფუძნდა სწორედ ინვენტარიზაციის დაწყებიდან რამდენიმე დღეში და დაიწყო იგივე საქმიანობა იმავე მისამართზე, რასაც ახორციელებდა ძველი მეწარმე სუბიექტი, რომელმაც ამის შემდეგ შეწყვიტა ეკონომიკური საქმიანობა. დადგენილია, ასევე, ის, რომ მხარეთა შორის დადებული გარიგებით მიღებული თანხა არ არის მიმართული საბიუჯეტო გადასახადის გადასახდელად. ინვენტარიზაციის დაწყების პერიოდს ემთხვევა, ასევე, გ----- კ-----ის მიერ შვილისათვის - რ----- კ-----ისათვის უძრავი ქონების ჩუქება.

7.20. სასამართლო მიუთითებს, რომ ოჯახის წევრების მიერ დაფუძნებული საწარმოების მიერ ერთმანეთისათვის ქონების გადაცემის, ასევე, ქონების გაჩუქების შესაძლებლობა გათვალისწინებულია მოქმედი კანონმდებლობით, შესაბამისად, პირი უფლებამოსილია, რომ მოახდინოს კანონმდებლობით გათვალისწინებული წესით შესაბამისი გარიგების დადება, თუმცა ცრუმაგიერ პირებად დადგენისათვის მნიშვნელოვანია სწორედ ის ფაქტი, რომ ამგვარი გარიგება ხდება არა იმ მიზნებით, რასაც სამოქალაქო კანონმდებლობა ითვალისწინებს, არამედ საგადასახადო ვალდებულების უზრუნველყოფის ღონისძიების გამოყენებისაგან თავის აცილებისათვის ქონების გარიგების მიზნით, რაც საბოლოოდ საგადასახადო ვალდებულების შესრულებას აღუსრულებელს ხდის.

7.21. სადავო შემთხვევაში, სასამართლოს მიაჩნია, რომ სახეზეა საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 246-ე მუხლით გათვალისწინებული შემთხვევა. სასამართლო ყურადღებას მიაქცევს შემდეგ გარემოებებს: 1. მოპასუხეთა შორის არსებული განსაკუთრებული ურთიერთობები - ფიზიკური პირები ოჯახის წევრებია, ხოლო იურიდიული პირი მათი დაფუძნებული; 2.

მატერიალური აქტივების გადაცემა და გასხვისება განხორციელებულია საგადასახადო ვალდებულების წარმოშობის შემდეგ; 3. არ დგინდება ადეკვატური, გონივრული შემხვედრი დაკმაყოფილების განხორციელება, არამედ მოხდა ქონების გადაწერა ერთი საწარმოდან მეორეზე; 4. ქონების რეალიზაციიდან მიღებული თანხა არ არის მიმართული საგადასახადო დავალიანების დასაფარავად. 5. ხდება დავალიანების მქონე მეწარმის მიერ მისი კუთვნილი უკანასკნელი უძრავი ქონების გაჩუქება ოჯახის წევრზე. 6. დავალიანების მქონე სამეწარმეო სუბიექტმა შეწყვიტა ეკონომიკური საქმიანობა და ახალმა დაიწყო იგივე საქმიანობა იმავე მისამართზე. სასამართლოს მიაჩნია, რომ აღნიშნული გარემოებები, მათ შორის, პირველ ყოვლისა, საგადასახადო ვალდებულების წარმოშობის დროის, უზრუნველყოფის ღონისძიებების გამოყენების თარიღებისა და სადავო ოპერაციების განხორციელების თარიღის ურთიერთმიმართება, ცალსახად მიუთითებს, რომ გარიგებები მიზნად ისახავდა საგადასახადო ვალდებულების უზრუნველყოფის ღონისძიებებისთვის თავის არიდებას. შესაბამისად, სასარჩელო მოთხოვნა გ----- კ-----ის ცრუმაგიერ პირებად შპს „მ----ს“ და რ----- კ-----ის ცნობის ნაწილში ფაქტობრივ-სამართლებრივად დასაბუთებულია და უნდა დაკმაყოფილდეს.

7.22. რაც შეეხება მოთხოვნას შპს „მ----ს“ და რ----- კ-----ის ერთიმეორის ცრუმაგიერ პირებად ცნობის შესახებ, სასამართლოს მიაჩნია, რომ მოთხოვნა ამ ნაწილში არ უნდა დაკმაყოფილდეს, რადგან, საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 246-ე მუხლის შინაარსიდან გამომდინარე, ცრუმაგიერ პირებად ცნობისათვის სავალდებულოა პირი გამოყენებულ იქნეს საგადასახადო ვალდებულებისაგან თავის ასარიდებლად. მოცემულ შემთხვევაში მოსარჩელე არ უთითებს, რომ შპს „მ----ს“ ან რ----- კ-----ის მხრიდან ადგილი აქვს საგადასახადო ვალდებულებისაგან თავის ასარიდებას, ან მათ გააჩნიათ რაიმე საბიუჯეტო დავალიანება. როგორც სასამართლომ დაადგინა, გ----- კ-----ე, თავისი საგადასახადო ვალდებულებისაგან თავის ასარიდებლად შევიდა გარიგებაში შპს „მ----სთან“ და რ----- კ-----ესთან. შპს „მ----ს“ და რ----- კ-----ის მხრიდან კი რომელიმე მათგანის საგადასახადო დავალიანების გადახდის უზრუნველყოფის ღონისძიებებისაგან თავის არიდების მიზნით, ერთმანეთის გამოყენებას ადგილი არ ჰქონია, შესაბამისად, მათი ერთიმეორის ცრუმაგიერ პირებად ცნობის საფუძველიც არ არსებობს.

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 სასამართლო ხარჯები რამდენიმე ფიზიკური თუ იურიდიული პირისაგან შედგება, მაშინ სასამართლო ხარჯები მათ შორის ნაწილდება თანაბრად.

აქედან გამომდინარე, მოცემულ საქმეზე სახელმწიფო ბაჟი 100 ლარი, თანაბარწილად უნდა გადახდეთ მოპასუხეებს, რომელთა მიმართაც დაკმაყოფილდა სარჩელი.

9. უზრუნველყოფის ღონისძიებებთან დაკავშირებული საკითხები

ვინაიდან, სარჩელი უნდა დაკმაყოფილდეს იმ მოპასუხეთა მიმართ, რომელთა ქონებასაც ხაშურის რაიონული სასამართლოს 2017 წლის 22 აგვისტოს განჩინებით, სარჩელის უზრუნველყოფის მიზნით, ყადაღა დაედო, ამიტომ გამოყენებული უზრუნველყოფის ღონისძიებაც უნდა დარჩეს ძალაში.

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. რ----- კ-----ე (ს/ნ 5-----) და შპს „მ----“ (ს/ნ/ 4-----) ცნობილ იქნენ ი/მ გ----- კ-----ის (ს/ნ 5-----) ცრუმაგიერ პირებად;
3. მოთხოვნა რ----- კ-----ის და შპს „მ----ს“ ერთიმეორის ცრუმაგიერ პირებად ცნობის ნაწილში არ დაკმაყოფილდეს;
4. გ----- კ-----ეს, შპს „მ----ს“ და რ----- კ-----ეს დაეკისროთ სახელმწიფო ბიუჯეტის სასარგებლოდ სახელმწიფო ბაჟის თითოეულს 33 (ოცდაცამეტი) ლარის და 33 თეთრის გადახდა;

5. ძალაში დარჩეს ხაშურის რაიონული სასამართლოს 2017 წლის 22 აგვისტოს N3-86-2017 განჩინებით გამოყენებული სარჩელის უზრუნველყოფის ღონისძიება იმ ნაწილში, რომლითაც ყადაღა დაედო რ----- კ-----ის კუთვნილ უძრავ ქონებას საკადასტრო კოდი 69.08.64.075 და შპს „მ----ს“ საბანკო ანგარიშებზე არსებულ თანხებს სს „საქართველოს ბანკსა“ და სს „ლიბერთი ბანკში“ 25000 ლარის ფარგლებში;

6. გადაწყვეტილება შეიძლება გასაჩივრდეს თბილისის სააპელაციო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატაში (თბილისი, გრ. რობაქიძის ქ. №7^ა) მხარეთათვის დასაბუთებული გადაწყვეტილების ასლის ჩაბარებიდან 14 დღის ვადაში ხაშურის რაიონული სასამართლოს (ხაშური, კოსტავას ქ. N15) მეშვეობით.

მოსამართლე:
ხათაშვილი

მევლუდ