



გადაწყვეტილება საქართველოს სახელით

საქმე №3/4014-17

3 აგვისტო, 2018 წელი

თბილისი

შესავალი ნაწილი
თბილისის საქალაქო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა კოლეგია

მოსამართლე ინგა კვაჭანტირაძე

სხდომის მდივანი ციალა გახელაძე

მოსარჩელე - სსიპ შემოსავლების სამსახური

წარმომადგენელი - მა-----ე

მოპასუხეები - შპს „სა-----ი“, შპს „გა-----ი“, ელ-----
-----ი, ელ-----ი

დავის საგანი - ცრუმაგიერ პირებად ცნობა

აღწერილობითი ნაწილი

1. სასარჩელო მოთხოვნა

1.1. შპს „სა-----ი“, შპს „გა-----ი“, ელ-----ი და ელ-----ი ცნობილ იქნან ერთმანეთის ცრუმაგიერ პირებად.

2. მოპასუხეების პოზიცია

2.1. მოპასუხეებმა სარჩელი არ ცნეს და განმარტეს, რომ არ არსებობს სარჩელის დაკმაყოფილების ფაქტობრივ-სამართლებრივი საფუძვლები.

3. საქმეზე დადგენილი ფაქტობრივი გარემოებები

3.1. 2--3 წლის 21 ნოემბერს ვაკე-საბურთალოს რაიონის სასამართლოს მიერ დარეგისტრირდა შპს „სა-----ი“, რომლის დირექტორად და 67%

წილის მფლობელად დარეგისტრირდა ელ-----ი, ხოლო 33%-იანი წილის მფლობელად - ლი-----ი.

სასამართლო ეყრდნობა შემდეგ მტკიცებულებას:

- ამონაწერი მეწარმეთა და არასამეწარმეო (არაკომერციული) იურიდიული პირების რეესტრიდან (ს.ფ.26-28).

3.2. სსიპ შემოსავლების სამსახურის 2012 წლის 13 მარტის ბრძანებით დაინიშნა შპს „სა-----ის“ საქმიანობის ალტერნატიული (გასვლითი) საგადასახადო შემოწმება, რომლის შედეგაც გადასახადის გადამხდელს დამატებით გადასახდელად დაერიცხა 578662 ლარი.

სასამართლო ეყრდნობა შემდეგ მტკიცებულებას:

- სსიპ შემოსავლების სამსახურის 2017 წლის 27 თებერვლის №----- სამსახურებრივი ბარათი (ს.ფ.14-16).

3.3. 2016 წლის 7 დეკემბრის მდგომარეობით შპს „სა-----ს“ ერიცხება აღიარებული საგადასახადო დავალიანება 798695 ლარის ოდენობით.

სასამართლო ეყრდნობა შემდეგ მტკიცებულებას:

- სსიპ შემოსავლების სამსახურის 2017 წლის 27 თებერვლის №----- სამსახურებრივი ბარათი (ს.ფ.14-16).

3.4. 2012 წლის 8 მაისის შეტყობინებით საგადასახადო გირავნობა/იპოთეკის უფლება დარეგისტრირდა შპს „სა-----ის“ ქონებაზე.

სასამართლო ეყრდნობა შემდეგ მტკიცებულებას:

- ამონაწერი საჯარო-სამართლებრივი შეზღუდვისა და საგადასახადო გირავნობა/იპოთეკის რეესტრიდან (ს.ფ.33).

3.5. სსიპ შემოსავლების სამსახურის 2014 წლის 22 მაისის №----- ბრძანებით ყადაღა დაედო შპს „სა-----ის“ ქონებას, რომელიც გადასახადის გადამხდელს ჩაბარდა 2014 წლის 28 მაისს.

სასამართლო ეყრდნობა შემდეგ მტკიცებულებას:

- სსიპ შემოსავლების სამსახურის 2014 წლის 22 მაისის №----- ბრძანება (ს.ფ.31).

3.6. შპს „სა-----მა“ შპს „გა-----ს“ 2015 წლის 5 იანვარს მიაწოდა 2700 ლარის ღირებულების საქონელი, 2015 წლის 12 იანვარს - 7500 ლარის ღირებულების, 2015 წლის 16 იანვარს - 12-- და 630 ლარის ღირებულების, 2015 წლის 27 იანვარს - 903 ლარის ღირებულების, 2015 წლის 2 თებერვალს - 4580 ლარის ღირებულების, 2015 წლის 5 თებერვალს - 10 ლარის ღირებულების, 2015 წლის 6 თებერვალს - 16- ლარის ღირებულების, 2015 წლის 9 თებერვალს - 3000, 4020 და

1500 ლარის ღირებულების, 2015 წლის 13 თებერვალს - 1371 ლარის ღირებულების, 2015 წლის 17 თებერვალს - 100 ლარის ღირებულების, 2015 წლის 18 თებერვალს - 450 ლარის ღირებულების, 2015 წლის 23 თებერვალს - 450 ლარის ღირებულების, 2015 წლის 24 თებერვალს - 52-- ლარის ღირებულების, 2015 წლის 25 თებერვალს - 18 ლარის ღირებულების, 2015 წლის 26 თებერვალს - 800 ლარის ღირებულების, 2015 წლის 6 მარტს - 146- ლარის ღირებულების, 2015 წლის 11 მარტს - 1080 ლარის ღირებულების, 2015 წლის 12 მარტს - 580 ლარის ღირებულების, 2015 წლის 16 მარტს - 576 ლარის ღირებულების, 2015 წლის 19 მარტს - 1310 ლარის ღირებულების, 2015 წლის 23 მარტს - 3400 და 1500 ლარის ღირებულების, 2015 წლის 27 მარტს - 2512 ლარის ღირებულების, 2015 წლის 6 აპრილს - 900 და 380 ლარის ღირებულების, 2015 წლის 7 აპრილს - 720 ლარის ღირებულების, 2015 წლის 8 აპრილს - 5100 ლარის ღირებულების, 2015 წლის 20 აპრილს - 150 და 6- ლარის ღირებულების, 2015 წლის 21 აპრილს - 726 ლარის ღირებულების, 2015 წლის 23 აპრილს - 2040 ლარის ღირებულების, 2015 წლის 25 აპრილს - 398.5 ლარის ღირებულების, 2015 წლის 5 მაისს - 1920 ლარის ღირებულების, 2015 წლის 11 მაისს - 350 და 58 ლარის ღირებულების, 2015 წლის 13 მაისს - 2700 ლარის ღირებულების, 2015 წლის 14 მაისს - 214 ლარის ღირებულების, 2015 წლის 15 მაისს - 236 ლარის ღირებულების, 2015 წლის 18 მაისს - 500 ლარის ღირებულების, 2015 წლის 27 მაისს - 100 და 38 ლარის ღირებულების, 2015 წლის 29 მაისს - 150 ლარის ღირებულების, 2015 წლის 10 ივნისს - 400 ლარის ღირებულების, 2015 წლის 15 ივნისს - 1500 ლარის ღირებულების, 2015 წლის 16 ივნისს - 300 ლარის ღირებულების, 2015 წლის 26 ივნისს - 135 ლარის ღირებულების, 2015 წლის პირველ ივლისს - 96- ლარის ღირებულების, 2015 წლის 14 ივლისს - 22 ლარის ღირებულების, 2015 წლის 12 ივლისს - 16-00 ლარის ღირებულების, 2015 წლის 31 ივლისს - 16-0 ლარის ღირებულების, 2015 წლის 6 აგვისტოს - 692.5 ლარის ღირებულების, 2015 წლის 17 აგვისტოს - 6-0 ლარის ღირებულების, 2015 წლის 23 აგვისტოს - 152 ლარის ღირებულების, 2015 წლის 31 აგვისტოს - 1040 ლარის ღირებულების, 2015 წლის პირველ სექტემბერს - 790 ლარის ღირებულების, 2015 წლის 3 სექტემბერს - 26-0 და 45 ლარის ღირებულების, 2015 წლის 7 სექტემბერს - 180, 1000 და 250 ლარის ღირებულების, 2015 წლის 8 სექტემბერს - 10-- ლარის, 2015 წლის 12 სექტემბერს - 6-8 და 225 ლარის, 2015 წლის 14 სექტემბერს - 100 ლარის ღირებულების, 2015 წლის 15 სექტემბერს - 125 ლარის ღირებულების.

სასამართლო ეყრდნობა შემდეგ მტკიცებულებებს:

- სსიპ შემოსავლების სამსახურის ერთიანი ელექტრონული ბაზის ამონაწერი (ს.ფ.163-186);
- სსიპ შემოსავლების სამსახურის ერთიანი ელექტრონული ბაზის ამონაწერი (ს.ფ.286-329).

3.7. 2015 წლის დეკემბრის შპს „სა-----ის“ სალაროს ბრუნვითი უწყისის თანახმად, 2015 წლის 23 დეკემბერს ელ-----ზე ლიბერთი ბანკში სესხის დასაფარად, გაიცა 282491 ლარი.

2016 წლის აგვისტოს შპს „სა-----ის“ სალაროს ბრუნვითი უწყისის თანახმად, აგვისტოს თვეში ელ-----ზე სესხად გაიცა 25000 ლარი.

2016 წლის ნოემბრის შპს „სა-----ის“ სალაროს ბრუნვითი უწყისის თანახმად, ნოემბრის თვეში ელ-----ზე სესხად გაიცა 30000 ლარი.

სასამართლო ეყრდნობა შემდეგ მტკიცებულებებს:

- 2015 წლის დეკემბრის შპს „სა-----ის“ სალაროს ბრუნვითი უწყისი (ს.ფ.215-216);
- 2016 წლის აგვისტოს შპს „სა-----ის“ სალაროს ბრუნვითი უწყისი (ს.ფ.279-280);
- 2016 წლის ნოემბრის შპს „სა-----ის“ სალაროს ბრუნვითი უწყისი (285).

3.8. 2016 წლის 15 აგვისტოს №----- ზედნადებით შპს „სა-----მა“ შპს „გა-----ს“ მიაწოდა 22400 ლარის ღირებულების საქონელი.

სასამართლო ეყრდნობა შემდეგ მტკიცებულებას:

- სსიპ შემოსავლების სამსახურის ერთიანი ელექტრონული ბაზის ამონაწერი (ს.ფ.34).

3.9. სსიპ შემოსავლების სამსახურის 2016 წლის 18 აგვისტოს №----- ბრძანებით ყადაღა დაედო შპს „სა-----ის“ საკუთრებაში არსებულ შპს „სა-----ის“ საგადასახადო დავალიანების გადახდევინების უზრუნველყოფის ღონისძიებების განხორციელების მიზნით საგადასახადო გირავნობით/იპოთეკით დატვირთულ ქონებას, ზედნადები №-----.

აღნიშნული ბრძანება გადასახადის გადამხდელს ჩაბარდა 2016 წლის 30 სექტემბერს.

სასამართლო ეყრდნობა შემდეგ მტკიცებულებას:

- სსიპ შემოსავლების სამსახურის 2016 წლის 18 აგვისტოს №----- ბრძანება (ს.ფ.32).

3.10. 2014 წლის 3 სექტემბერს სსიპ საჯარო რეესტრის ეროვნული სააგენტოს მიერ დარეგისტრირდა შპს „გა-----ი“, რომლის დირექტორად რეგისტრირებულია ელ-----ი.

სასამართლო ეყრდნობა შემდეგ მტკიცებულებას:

- ამონაწერი მეწარმეთა და არასამეწარმეო (არაკომერციული) იურიდიული პირების რეესტრიდან (ს.ფ.22-23).

3.11. სსიპ სახელმწიფო სერვისების განვითარების სააგენტოს 2017 წლის 8 მაისის წერილის თანახმად, ელ-----ი (პ/ნ 13-----6) და ელ-----ი (პ/ნ 01-----

---1) არიან მამა-შვილი.

სასამართლო ეყრდნობა შემდეგ მტკიცებულებას:

- სსიპ სახელმწიფო სერვისების განვითარების სააგენტოს 2017 წლის 8 მაისის წერილი (ს.ფ.21).

3.12. ელ-----ის სახელზე რეგისტრირებულია ავტოსატრანსპორტო საშუალება: BMW 528 I 2--0, სახელმწიფო სარეგისტრაციო ნომრით EA---N.

სასამართლო ეყრდნობა შემდეგ მტკიცებულებას:

- ავტომობილის შესახებ ინფორმაცია (ს.ფ.17).

3.13. ელ-----ის (პ/ნ 13-----6) სახელზე რეგისტრირებულია ავტოსატრანსპორტო საშუალება: HONDA CR-V 2.4 20--, სახელმწიფო სარეგისტრაციო ნომრით NI---I.

სასამართლო ეყრდნობა შემდეგ მტკიცებულებას:

- ავტომობილის შესახებ ინფორმაცია (ს.ფ.18).

3.14. ელ-----ის (პ/ნ 13-----6) სახელზე რეგისტრირებულია საკუთრების უფლება უძრავ ქონებაზე, მდებარე - გუ-----თან“, დაზუსტებული ფართობით 12157 კვ.მ., ს/კ 5--1----.2--.

სასამართლო ეყრდნობა შემდეგ მტკიცებულებას:

- ამონაწერი საჯარო რეესტრიდან (ს.ფ.19-20).

3.15. ელ-----ის (პ/ნ 01-----1) სახელზე რეგისტრირებულია საკუთრების უფლება უძრავ ქონებაზე, მდებარე - ქ.თბ----- ბინა №44, 6- კვ.მ, ს/კ 0-----0--.01.0--.

სასამართლო ეყრდნობა შემდეგ მტკიცებულებას:

- ამონაწერი საჯარო რეესტრიდან (ს.ფ.24-25).

სამოტივაციო ნაწილი

4. შემაჯამებელი სასამართლო დასკვნა

საქმეში არსებული მასალების გაცნობის, მხარეთა ახსნა-განმარტებების მოსმენის, სარჩელის ფაქტობრივი და სამართლებრივი საფუძვლიანობის შემოწმებისა და საქმეში არსებულ მტკიცებულებათა სამართლებრივი შეფასების შედეგად სასამართლო მივიდა დასკვნამდე, რომ სარჩელი უსაფუძვლოა და არ უნდა დაკმაყოფილდეს.

5. კანონები, რომლებითაც სასამართლომ იხელმძღვანელა

საქართველოს კონსტიტუციის 94-ე მუხლი, საქართველოს საგადასახადო კოდექსის პირველი, მე-5, მე-6, 43-ე, 49-ე, 238-ე, 246-ე, 268-ე, საქართველოს ადმინისტრაციული საპროცესო კოდექსის მე-4, მე-17 მუხლები, საქართველოს სამოქალაქო საპროცესო კოდექსის მე-4, 102-ე, 105-ე მუხლები, „მეწარმეთა შესახებ“ საქართველოს კანონის მე-3 და მე-9 მუხლები.

6. სამართლებრივი შეფასება

6.1. 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.

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.

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

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 „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.

ზემოაღნიშნულ ნორმათა შესაბამისად, სასამართლო განმარტავს, რომ გადასახადის გადამხდელის უმთავრეს ფუნქციას 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 XI 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.

სასამართლო განმარტავს, რომ 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, გადასახადის გადამხდელისთვის ცნობილი უნდა იყოს, რომ აღნიშნული გამოიწვევს მის მიმართ სათანადო ღონისძიებების გამოყენებას, რათა აღსრულდეს კანონით დადგენილი ვალდებულება. 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 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.

სასამართლო მიუთითებს საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 246-ე მუხლის პირველ ნაწილზე, რომლის თანახმად, თუ სასამართლო დაადგენს, რომ **პრაქტიკულად შეუძლებელია** გადასახადის გადამხდელის **განსხვავება** სხვა პირისგან და ეს პირი გამოყენებულია **გადასახადის გადახდევენების უზრუნველყოფის ღონისძიებებისთვის თავის არიდების მიზნით**, ითვლება, რომ აღნიშნული პირები არიან ერთიმეორის ცრუმაგიერი პირები. ამავე მუხლის მეორე ნაწილის მიხედვით კი, გადასახადის გადამხდელის აღიარებული საგადასახადო დავალიანების გადახდევენების მიზნით, საგადასახადო ორგანოს უფლება აქვს, ცრუმაგიერი პირის მიმართ განახორციელოს საგადასახადო დავალიანების გადახდევენების უზრუნველყოფის ღონისძიებები.

„საგადასახადო კოდექსის 246-ე მუხლის შინაარსიდან გამომდინარე, ცრუმაგიერ პირებად აღიარებისათვის სახეზე უნდა იყოს გადასახადის გადამხდელის განსხვავების შეუძლებლობა სხვა იმ პირისაგან, რომელიც გამოყენებული არის 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 შეუძლებელი არის მათი განსხვავება.“ (საქართველოს უზენაესი სასამართლოს 2013 წლის 3 ოქტომბრის გადაწყვეტილება საქმეზე №ბს-103-96(კ-13)). „ცრუმაგიერ პირებად აღიარების შესახებ სარჩელის მიზანია დადგინდეს, რომ სხვა პირი წარმოადგენს საგადასახადო კოდექსით გადასახადის გადახდაზე ვალდებული პირის - გადამხდელის ცრუმაგიერ პირს. ასეთი აღიარება შესაძლებლობას აძლევს საგადასახადო ორგანოს გადასახადის გადამხდელის შეუსრულებელი საგადასახადო ვალდებულების შესრულების უზრუნველყოფის ღონისძიება გამოიყენოს ცრუმაგიერი პირის მიმართ.“ (საქართველოს უზენაესი სასამართლოს 2010 წლის 6 ივლისის გადაწყვეტილება საქმეზე №ბს-1546-1476 (კ-09)).

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)).

ამდენად, 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 დადასტურებს რეალური და ცრუმაგიერი პირების განსხვავების შეუძლებლობასა და ცრუმაგიერი პირის გადასახადის გადახდევენების უზრუნველყოფის ღონისძიებებისათვის თავის ასარიდებლად შექმნასა თუ გამოყენებას.

სასამართლო აღნიშნავს, რომ 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 დაცვითა და ფაქტობრივი გარემოებების შესწავლისა და შეფასების შედეგად. აღნიშნული, ასევე, დაკავშირებული არის სამართლებრივი სახელმწიფოს პრინციპთან, რამეთუ მხოლოდ კონკრეტული ერთი ფაქტის საფუძველზე პირთა ერთმანეთის ცრუმაგიერად ცნობამ შეიძლება გამოიწვიოს მისი დაუცველ მდგომარეობაში ყოფნა, მისი უფლებებისა და კანონით დაცული ინტერესების უკანონო ხელყოფა.

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 გადახდევენების უზრუნველყოფის ღონისძიებისათვის თავის არიდების მიზნით. აღნიშნული გარემოების დადგენის თვალსაზრისით, პრინციპული მნიშვნელობა ენიჭება იმ ფაქტის დადასტურებას, რომ დაფუძნებულ კომპანიებს არ გააჩნია რეალური დამოუკიდებლობა, შექმნილია ფორმალურად, საწარმო გამოიყენება სხვა საწარმოს ვალდებულებების დასაფარავად და საწარმოების დამოუკიდებლობის ხარისხი არ იძლევა მათი გამიჯვნის შესაძლებლობას.

მოსარჩელე ითხოვს შპს „სა-----ი“, შპს „გა-----ი“, ელ-----
-----ი და ელ-----ი ცნობილ იქნან ერთმანეთის ცრუმაგიერ პირებად.
საგადასახადო ორგანო აპელირებს იმ გარემოებაზე, შპს „გა-----ი“
დაფუძნებულია შპს „სა-----ის“ დირექტორისა და ერთ-ერთი
დამფუძნებლის ელ-----ის მამის - ელ-----ის მიერ, რომელიც
ფუნქციონირებს იგივე მისამართზე და ახორციელებს იგივე საქმიანობას.

განსახილველ შემთხვევაში დადგენილია, რომ სსიპ შემოსავლების სამსახურის
2012 წლის 13 მარტის ბრძანებით დაინიშნა შპს „სა-----ის“
საქმიანობის ალტერნატიული (გასვლითი) საგადასახადო შემოწმება, რომლის
შედეგაც გადასახადის გადამხდელს დამატებით გადასახდელად დაერიცხა 578662
ლარი. 2012 წლის 8 მაისის შეტყობინებით საგადასახადო გირავნობა/იპოთეკის
უფლება დარეგისტრირდა შპს „სა-----ის“ ქონებაზე. სსიპ
შემოსავლების სამსახურის 2014 წლის 22 მაისის №----- ბრძანებით ყადაღა დაედო
შპს „სა-----ის“ ქონებას, რომელიც გადასახადის გადამხდელს
ჩაბარდა 2014 წლის 28 მაისს. 2014 წლის 3 სექტემბერს სსიპ საჯარო რეესტრის
ეროვნული სააგენტოს მიერ დარეგისტრირდა შპს „გა-----ი“, რომლის
დირექტორად რეგისტრირებულია ელ-----ი.

სასამართლო მიუთითებს შპს „სა-----ის“ და შპს „გა-----ის“
მიერ ერთი და იგივე საქმიანობის სფეროს არჩევა და მისი განხორციელება ერთსა
და იმავე ადგილას, არ გულისხმობს ავტომატურად აღნიშნულ პირთა
პრაქტიკულად გამიჯვნის შეუძლებლობას. სასამართლო განმარტავს, რომ
ნებისმიერ პირს უფლება აქვს, კანონით დადგენილი წესით დააარსოს იურიდიული
პირი და დამოუკიდებლად განსაზღვროს იურიდიული პირის საქმიანობის სფერო.
კანონის სხვაგვარი გაგება გამოიწვევდა თავისუფალი მეწარმეობის უფლებაში
ჩარევას.

სასამართლო ასევე, ვერ გაიზიარებს მოსარჩელის წარმომადგენლის პოზიციას, რომ
შპს „სა-----ის“ მიერ შპს „გა-----ისათვის“ საქონლის
მიწოდება ემსახურება საგადასახადო დავალიანების გადახდევენების
ლონისძიებებისგან თავის არიდებას.

სასამართლო აღნიშნავს, რომ ცრუმაგიერ პირებად ცნობის ნორმატიული
რეგულირების საბოლოო მიზანს წარმოადგენს გადასახადის გადამხდელის
აღიარებული საგადასახადო დავალიანების გადახდევენების მიზნით, ცრუმაგიერი
პირის მიმართ საგადასახადო დავალიანების გადახდევენების უზრუნველყოფის
ლონისძიებების განხორციელების შესაძლებლობა, რასაც საგადასახადო ორგანო ვერ
ადასტურებს განსახილველ შემთხვევაში. განსაკუთრებით იმ პირობებში, როდესაც
2016 წლის 15 აგვისტოს №----- ზედნადებით შპს „სა-----მა“ შპს
„გა-----ს“ მიაწოდა 22400 ლარის ღირებულების საქონელი, ხოლო სსიპ

შემოსავლების სამსახურის 2016 წლის 18 აგვისტოს №----- ბრძანებით ყადაღა დაედო აღნიშნულ ქონებას.

სასამართლო დამატებით მიუთითებს, რომ გადასახადის გადამხდელის მიერ სხვა პირისათვის, მათ შორის, ურთიერთდამოკიდებულ პირზე, საქონლის გადაწერა ავტომატურად არ ნიშნავს, რომ ასეთი მიწოდების ოპერაცია განხორციელებულია ფორმალურად და რეალურად მიზნად არ ისახავს იმ სამართლებრივი შედეგის მიღწევას, რომელსაც ითვალისწინებს შესაბამისი გარიგების ფორმა. სასამართლო განმარტავს, რომ აღნიშნულს ადასტურებს საქართველოს საგადასახადო კოდექსის მე-19 მუხლიც, 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, საქმისათვის მნიშვნელოვანი სხვა გარემოებების დადასტურების გარეშე, არ ქმნის, განსაკუთრებით იმ პირობებში, როდესაც საქონლის გადაცემა მოხდა ზედნადებების საფუძველზე, ხოლო საგადასახადო ორგანოს სადავოდ არ გაუხდია ნასყიდობის საგნის ღირებულება

ელ-----ის მიერ საწარმოდან 282492 ლარის გატანსა და მის მიერ საწარმოდან 55000 ლარის სესხად აღებასთან დაკავშირებით, სასამართლო მიუთითებს, რომ დირექტორის მიერ ნაკისრი ვალდებულებების შესრულება, კრედიტორისადმი პირადი პასუხისმგებლობის საკითხის განხილვა არ წარმოადგენს ადმინისტრაციული დავის განხილვის საგანს და არ აქვს კავშირი ცრუმაგიერ მფლობელობასთან, რადგან, მართალია, ორივე შემთხვევაში წარმოიშვა მოთხოვნის უფლება არა უშუალოდ მოვალის, არამედ სხვა პირის მიმართ, თუმცა მოთხოვნის საფუძველები ორივე შემთხვევაში განსხვავებულია და არ უნდა მოხდეს „მეწარმეთა შესახებ“ საქართველოს კანონით დადგენილი გამჭოლი პასუხისმგებლობის ცრუმაგიერ მფლობელობასთან გაიგივება.

სასამართლო დამატებით მიუთითებს „მეწარმეთა შესახებ“ საქართველოს კანონზე, რომლის 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 პუნქტის შესაბამისად, 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 (პარტნიორთა შეთანხმებით) სხვა რამ არ არის გათვალისწინებული. მითითებული მუხლის მე-6 პუნქტი კი ადგენს, რომ 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 მოთხოვნებზე 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.

სასამართლო განმარტავს, რომ „მეწარმეთა შესახებ“ საქართველოს კანონით ასევე 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, თუმცა აღნიშნული საკითხის შესწავლა წარმოადგენს სამოქალაქო წესით განსაზღვრული დამოუკიდებელი მოთხოვნის საგანს.

ზემოაღნიშნულთან დაკავშირებით, სასამართლო დამატებით მიუთითებს, რომ საქართველოს უზენაესი სასამართლოს სამოქალაქო საქმეთა პალატამ მნიშვნელოვანი განმარტება გააკეთა კომპანიის საგადასახადო ვალდებულებებისათვის კომპანიის პარტნიორებისა და დირექტორის პირადი პასუხისმგებლობის თაობაზე (საქმე №ას-1307-1245-2014 და საქმე №ას-1158-1104-2014). კერძოდ, საკასაციო სასამართლოს მსჯელობის საგანი იყო, ეკისრებათ თუ არა კომპანიის პარტნიორებსა და დირექტორს პირდაპირ და უშუალოდ, მთელი მათი ქონებით პასუხისმგებლობა კომპანიის საგადასახადო ვალდებულებებისათვის, იმ შემთხვევაში თუ დადასტურებულია, რომ კომპანიას აღნიშნული ვალდებულებების შესრულება არ შეუძლია; უფლებამოსილია თუ არ სსიპ შემოსავლების სამსახური მოითხოვოს მათგან კომპანიის საგადასახადო ვალდებულებების ანაზღაურება და რა სამართლებრივი საფუძვლით. საკასაციო პალატამ არ გაიზიარა შემოსავლების სამსახურის მოსაზრება იმის თაობაზე, რომ მისი მოთხოვნა კომპანიის პარტნიორებისა და დირექტორის მიმართ გამომდინარეობს სამოქალაქო კოდექსის 992-ე მუხლიდან და მიიჩნია, რომ

განსახილველი შემთხვევა უნდა დარეგულირდეს „მეწარმეთა შესახებ“ საქართველოს კანონის მე-9 მუხლის მე-6 პუნქტით და მე-3 მუხლის მე-6 პუნქტით. საკასაციო პალატამ აღნიშნა, რომ კომპანიის პარტნიორებისა და დირექტორის სხვადასხვა სამართლებრივი მდგომარეობის გამო განსხვავებულია კომპანიის ვალდებულებებისათვის მათი პირადი პასუხისმგებლობის სამართლებრივი საფუძვლები.

საკასაციო პალატამ განმარტა, რომ „მეწარმეთა შესახებ“ კანონი კომპანიის კრედიტორების წინაშე კომპანიის პარტნიორის პირადი პასუხისმგებლობის შესაძლებლობას ითვალისწინებს მე-3 მუხლის მე-6 პუნქტით, რომლის თანახმად, შეზღუდული პასუხისმგებლობის საზოგადოების პარტნიორები კრედიტორების წინაშე პასუხს აგებენ პირადად, თუ ისინი ბოროტად გამოიყენებენ პასუხისმგებლობის შეზღუდვის სამართლებრივ ფორმებს. საკასაციო პალატამ მიიჩნია, რომ აღნიშნული ნორმა ფართოდ განიმარტება და თავის თავში მოიცავს არა მხოლოდ პასუხისმგებლობის შეზღუდვის კორპორატიული ფორმის ბოროტად გამოყენებას (მაგ., კორპორაციის, როგორც მხოლოდ პარტნიორის მიზნის მისაღწევი „ინსტრუმენტის“ დანიშნულებით გამოყენება; „კორპორაციული ფორმალობების დაუცველობა“; კორპორაციის, როგორც პარტნიორის „ალტერ ეგოს“ არსებობა), არამედ თავად შეზღუდული პასუხისმგებლობის, როგორც პასუხისმგებლობის ელემენტის, ბოროტად გამოყენებას, რაც გულისხმობს პარტნიორის მიერ პასუხისმგებლობის შეზღუდვის პრივილეგიის მარტოოდენ სხვისი ინტერესების საზიანოდ გამოყენებას და საკუთარი ეკონომიკური რისკებისა და დანაკარგის სხვაზე გადაკისრებას კრედიტორის განზრახ შეცდომაში შეყვანით. საკასაციო პალატამ განმარტა, რომ პარტნიორის მიერ შეზღუდული პასუხისმგებლობის ფორმის ბოროტად გამოყენება სახეზეა, როცა შეზღუდული პასუხისმგებლობის საზოგადოების პარტნიორი საზოგადოებაში უშუალოდ ხელმძღვანელობს და ახორციელებს ისეთ საქმიანობას, რომელიც მიზნად ისახავს გადასახადებისაგან თავის არიდებას, ანუ როცა საზოგადოება პარტნიორის მიერ გამოიყენება არადეკლარირებული შემოსავლის მაგენერირებელი წყაროს დანიშნულებით. საკასაციო პალატის განმარტებით, კომპანიის პარტნიორის მიერ შეზღუდული პასუხისმგებლობის ფორმის ბოროტად გამოყენების მტკიცების ტვირთი ეკისრება მოსარჩელეს.

დირექტორის პასუხისმგებლობათან დაკავშირებით, საკასაციო პალატამ განმარტა, რომ „მეწარმეთა შესახებ“ საქართველოს კანონის მე-9 მუხლის მე-6 პუნქტის შესაბამისად, კომპანიის დირექტორს აკისრია განსაკუთრებული მოვალეობები კომპანიის წინაშე, რომლებსაც ეწოდება ფიდუციური მოვალეობები და რომლებიც, სხვასთან ერთად, მოიცავს დირექტორის მოვალეობას საზოგადოების საქმეებს გაუძღვეს კეთილსინდისიერად, კერძოდ, ზრუნავდეს ისე, როგორც ზრუნავს ანალოგიურ თანამდებობაზე და ანალოგიურ პირობებში მყოფი ჩვეულებრივი, საღად მოაზროვნე პირი და მოქმედებდეს იმ რწმენით, რომ მისი ეს მოქმედება ყველაზე ხელსაყრელია საზოგადოებისათვის („ზრუნვის მოვალეობა“).

საკასაციო პალატამ აღნიშნა, რომ ზრუნვის მოვალეობა საგადასახადო ვალდებულებების მინიმიზაციას კომპანიის დირექტორთა საქმიანობის განუყოფელ ნაწილად აქცევს. კომპანიის მენეჯმენტის ეფექტურობის შეფასების მნიშვნელოვანი კრიტერიუმია მათი მხრიდან კომპანიის ოპერაციების ისე დაგეგმვისა და განხორციელების უნარი, რომ მიღწეულ იქნას მაქსიმალური საგადასახადო ოპტიმიზაცია. საკასაციო პალატამ განმარტა, რომ ზრუნვის მოვალეობა მოითხოვს დირექტორისაგან მიიღოს ისეთი გადაწყვეტილებები, რომლებიც გამოიწვევს კომპანიის მოგების გაზრდას. აღნიშნული გადაწყვეტილებები შეიძლება იყოს მაღალი რისკის მატარებელიც და მცდარიც, თუმცა „ბიზნეს გადაწყვეტილების მართებულობის“ პრეზუმფციიდან გამომდინარე, თუ ხელმძღვანელი კეთილგონიერების ფარგლებში მოქმედებს იმ რწმენით, რომ მისი გადაწყვეტილება მიღებულია საზოგადოების საუკეთესო ინტერესების დაცვის მიზნით და ამ გადაწყვეტილების მიღებისას იგი ინფორმირებული იყო იმ ზომით, რაც მას, მოცემულ ვითარებაში საკმარისად მიაჩნდა, ამ გადაწყვეტილების შედეგებისათვის კომპანიის დირექტორი დაცულია პირადი პასუხისმგებლობისაგან.

საკასაციო პალატის განმარტებით, იმ შემთხვევაში, როდესაც დადგენილია, რომ: ა) საწარმოს გააჩნია საგადასახადო ვალდებულება; ბ) საწარმოს არ შესწევს ამ ვალდებულების გადახდის უნარი; გ) სახეზეა ისეთი ვითარება, როცა ანაზღაურება აუცილებელია სახელმწიფოს, როგორც კრედიტორის დასაკმაყოფილებლად, კომპანია ვალდებულია მოითხოვოს ზიანის ანაზღაურება დირექტორისგან. ხოლო თუ აშკარაა, რომ საწარმოსათვის მისი დირექტორის მიმართ პასუხისმგებლობის დაყენების მოთხოვნას არავითარი შედეგი არ ექნება, შესაძლებელია კრედიტორმა უშუალოდ მოითხოვოს მის მიმართ საზოგადოების ვალდებულების ანაზღაურება საზოგადოების დირექტორისაგან.

ამასთან, საკასაციო სასამართლომ აღნიშნა, რომ კომპანიის პარტნიორებსა და დირექტორს ეკისრებათ პასუხისმგებლობა როგორც გადაუხდელი გადასახადის ძირითადი თანხის, ისე საგადასახადო კოდექსით გათვალისწინებული საურავის ნაწილში. მათი პასუხისმგებლობა სახელმწიფოს წინაშე კომპანიის ვალდებულებების მიმართ სუბსიდიურია, ხოლო ერთმანეთის მიმართ სოლიდარული.

ყოველივე ზემოაღნიშნულიდან გამომდინარე, დირექტორის პირადი პასუხისმგებლობის საკითხის განხილვა გამომდინარეობს „მეწარმეთა შესახებ“ საქართველოს კანონიდან და სცდება განსახილველი ადმინისტრაციული დავის ფარგლებს. ამასთან, სასამართლო აღნიშნავს, რომ პირთა ერთმანეთის ცრუმაგიერად ცნობა წარმოადგენს დამოუკიდებელ მოთხოვნას, რომელიც გამომდინარეობს შესაბამისი საკანონმდებლო და ფაქტობრივი საფუძვლებიდან და იგი ვერ დაეფუძნება სხვა საკანონმდებლო და ფაქტობრივი მდგომარეობიდან გამომდინარე შესაძლო სამართლებრივ საფუძვლებს.

სასამართლო დამატებით მიუთითებს, რომ კანონი არის კანონმდებლის მიზნის განხორციელების ინსტრუმენტი და ამიტომ ის უნდა განიმარტოს მიზანმიმართულად. კანონის განმარტება უნდა ემყარებოდეს ნორმის სისტემატურ, ლოგიკურ ჭრილში წაკითხვას, რომლის დროსაც გათვალისწინებული უნდა იქნას კანონმდებლის ნება, მიზანი და განზრახულობა. ამასთან დაკავშირებით, სასამართლო მოიხმობს, ასევე, „ნორმატიული აქტების შესახებ“ საქართველოს კანონის მე-16 მუხლის მე-7 პუნქტს, რომლის მიხედვით, ნორმატიული აქტი შედგება მუხლებისაგან. მუხლი შეიძლება დაიყოს პუნქტებად (კოდექსში – ნაწილებად), ხოლო პუნქტი – ქვეპუნქტებად; საჭიროების შემთხვევაში ქვეპუნქტი შესაძლებელია დაიყოს რამდენიმე ქვეპუნქტად. მუხლები შინაარსობრივი სიახლოვის გათვალისწინებით შეიძლება დაჯგუფდეს თავებად. თავები შესაძლებელია გაერთიანდეს კარებად (კოდექსში – წიგნებად). კარს (წიგნს) და თავს უნდა ჰქონდეს სათაური, ხოლო მუხლს შეიძლება ჰქონდეს სათაური. პუნქტი (ნაწილი) და ქვეპუნქტი უსათაუროა.

სასამართლო აღნიშნავს, რომ ნორმატიულ აქტს აქვს ლოგიკურად გამართული სტრუქტურა, იგი გონივრულად არის დაყოფილი, რაც გამოიხატება ნორმატიული აქტის დაყოფაში ცალკეული კარებად, თავებად და ნაწილებად სამართლებრივი ნორმების შინაარსის გათვალისწინებით. ამდენად, სასამართლო მიიჩნევს, ვინაიდან ცრუმაგიერი მფლობელობა დარეგულირებულია საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 246-ე მუხლით, რომელიც მოცემულია საქართველოს საგადასახადო კოდექსის XI კარში და XXXV თავში. შესაბამისად, ცრუმაგიერი მფლობელობის ფაქტის დადგენის მიზნით, სსიპ შემოსავლების სამსახურის მიერ გასატარებელ/გატარებულ ღონისძიებების მიმართ ვრცელდება საქართველოს საგადასახადო კოდექსის მე-4 მუხლის მე-9 ნაწილის დანაწესი, რომელიც შეეხება საგადასახადო დავალიანების გადახდევის უზრუნველსაყოფად ამ კოდექსით გათვალისწინებული ღონისძიების გამოყენების ხანდაზმულობის ვადებს. კერძოდ, გადასახადის გადამხდელისათვის, მარეგისტრირებელი ორგანოსათვის ან საბანკო დაწესებულებისათვის გადასახადის გადამხდელის საგადასახადო დავალიანების გადახდევის უზრუნველსაყოფად ამ კოდექსით გათვალისწინებული ღონისძიების გამოყენების შესახებ ინდივიდუალური ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტის წარდგენის ხანდაზმულობის ვადაა 3 წელი, რომელიც აითვლება ამ დავალიანების წარმოშობის კალენდარული წლის დასრულებიდან.

სასამართლო განმარტავს, რომ ხანდაზმულობა არის დროის პერიოდი, რომლის განმავლობაში, საგადასახადო ორგანოსა და გადასახადის გადამხდელს აქვთ შესაძლებლობა, მოახდინონ საგადასახადო კანონმდებლობით განსაზღვრული უფლებების რეალიზაცია, მათ შორის, იძულების წესით. სასამართლო აღნიშნავს, რომ ხანდაზმულობის ვადის გასვლით ისპობა საგადასახადო ორგანოს მიერ საგადასახადო უზრუნველყოფის ღონისძიებების გამოყენებისა და გადასახადის იძულებით ამოღების შესაძლებლობა. კანონით დადგენილი ხანდაზმულობის ვადა იმპერატიული ხასიათისაა. საგადასახადო-სამართლებრივი ურთიერთობების

მონაწილეები, მოკლებული არიან შესაძლებლობას, შეამცირონ ან გაზარდონ კანონით დადგენილი ხანდაზმულობის ვადა, შეცვალონ მისი გამოთვლის წესი.

სასამართლო ყურადღებას ამახვილებს იმ გარემოებაზე, რომ შპს „სა-----ის“ საგადასახადო დავალიანება წარმოშობილია 2012 წელს. ამასთან, საქმის მასალებით დასტურდება, რომ საგადასახადო ორგანომ 2012 წლის 8 თებერვალს საწარმოს მიმართ გამოსცა შეტყობინება საგადასახადო გირავნობა/იპოთეკის შესახებ. სასარჩელო განცხადება კი მოპასუხეთა ცრუმაგიერ პირებად აღიარების შესახებ თბილისის საქალაქო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა კოლეგიაში წარდგენილია 2017 წლის 05 ივნისს. აღნიშნული ცალსახად მიუთითებს სსიპ შემოსავლების სამსახურის მოთხოვნის ხანდაზმულობაზე, რაც სარჩელის დაკმაყოფილებაზე უარის თქმის საფუძველს წარმოადგენს. ამასთან, ხანდაზმულობის ვადის გათვალისწინებით მოპასუხეთა ცრუმაგიერ პირებად ცნობის შემთხვევაშიც კი ვერ იქნება გატარებული საგადასახადო უზრუნველყოფის ღონისძიებები და, შესაბამისად, ცრუმაგიერ პირებად ცნობის ინსტიტუტის შემოღების მიზნის უზრუნველყოფაც ვერ მოხდება.

სასამართლო მიუთითებს საქართველოს ადმინისტრაციული საპროცესო კოდექსის მე-4 მუხლზე, რომლის მიხედვითაც, ადმინისტრაციული საქმის განხილვისას მხარეები სარგებლობენ საქართველოს სამოქალაქო საპროცესო კოდექსის მე-4 მუხლით მინიჭებული უფლება-მოვალეობებით, ამასთან, სასამართლო უფლებამოსილია თავისი ინიციატივით მიიღოს გადაწყვეტილება დამატებითი ინფორმაციის ან მტკიცებულების წარმოსადგენად. ამავე კოდექსის მე-17 მუხლის პირველი ნაწილის თანახმად, მოსარჩელე ვალდებულია დაასაბუთოს თავისი სარჩელი და წარადგინოს შესაბამისი მტკიცებულებები. მოპასუხე ვალდებულია წარადგინოს წერილობითი პასუხი (შესაგებელი) და შესაბამისი მტკიცებულებები.

სამოქალაქო საპროცესო კოდექსის მე-4 მუხლით განმტკიცებულია შეჯიბრებითობის პრინციპი. კერძოდ, 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.

ამრიგად, 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.

განსახილველ შემთხვევაში მოსარჩელის მიერ მითითებული ფაქტების ერთობლიობა არ ქმნის საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 246-ე მუხლით გათვალისწინებული ცრუმაგიერი პირების დადგენის სამართლებრივ საფუძველს, ვინაიდან მოცემულ შემთხვევაში სახეზე არ არის და საქმის მასალებით არ დასტურდება, მოპასუხეთა ქმედებების ისეთი ერთობლიობა და უწყვეტი ჯაჭვი, რომელიც გააჩნდა გონივრულ ეჭვს კონკრეტული ოპერაციის გადასახადების გადახდევინების უზრუნველყოფის ღონისძიების შესაძლო გამოყენებისაგან ქონების გარიდების მიზნით განხორციელების შესახებ, ასევე, არ დასტურდება მოპასუხეთა მიერ ურთიერთშორის ისეთი კავშირის შექმნა, რომ საგადასახადო ორგანო ვერ ახდენს გადასახადის გადამხდელი პირის იდენტიფიცირებას კონკრეტულ დასაბეგრ ოპერაციებზე. ამრიგად, 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.

6.2. სასამართლო სადავო საკითხთან დაკავშირებით დამატებით განმარტავს, რომ მოცემულ შემთხვევაში სახეზეა საქართველოს ადმინისტრაციული საპროცესო კოდექსის 25-ე მუხლით განსაზღვრული აღიარებითი სარჩელი, რომელიც ადგენს მოსარჩელის კანონიერი ინტერესის არსებობისას სასამართლოს უფლებამოსილებას აღიაროს (დაადასტუროს) კონკრეტული სამართლებრივი ურთიერთობის არსებობა-არარსებობა მხოლოდ იმ შემთხვევაში, თუ მოსარჩელე მხარე წარადგენს აღნიშნული გარემოების დამადასტურებელ უდავო მტკიცებულებებს. ამდენად, აღიარებითი სარჩელის სპეციფიკურობა გამომდინარეობს იქიდან, რომ სასამართლო უდავოდ დადგენილი ფაქტობრივი გარემოებებისა და მტკიცებულებების საფუძველზე მხოლოდ აღიარებს (ადასტურებს) კონკრეტული სამართალურთიერთობის არსებობა-არარსებობის ფაქტს. განსახილველ შემთხვევაში, სასამართლოს მიაჩნია, რომ სსიპ შემოსავლების სამსახურის მიერ წარმოდგენილი მტკიცებულებების საფუძველზე, საქმეზე დადგენილი ფაქტობრივი გარემოებები არ ქმნიან მოპასუხეების ცრუმაგიერ პირებად

აღიარებისა და შესაბამისად, სარჩელის დაკმაყოფილების საფუძველს.

7. საპროცესო ხარჯები

7.1. საქართველოს სამოქალაქო საპროცესო კოდექსის 37-ე მუხლის მეორე ნაწილის თანახმად, სასამართლო ხარჯებს მოიცავს სახელმწიფო ბაჟი. ამავე კოდექსის 55-ე მუხლის მეორე ნაწილის თანახმად, სარჩელზე უარის თქმისას სასამართლოს მიერ გაწეული ხარჯები გადახდება მოსარჩელეს სახელმწიფო ბიუჯეტის სასარგებლოდ.

„სახელმწიფო ბაჟის შესახებ“ საქართველოს კანონის მე-5 მუხლის პირველი პუნქტის „ლ“ ქვეპუნქტის მიხედვით, საერთო სასამართლოებში განსახილველ საქმეებზე სახელმწიფო ბაჟის გადახდისაგან თავისუფლდებიან სახელმწიფო საფინანსო-საკრედიტო, საგადასახადო, საბაჟო და სხვა მაკონტროლებელი ორგანოები, როგორც მოსარჩელები ან მოპასუხეები - სარჩელებზე გადასახადების, მოსაკრებლების, სახელმწიფო ბაჟისა და სხვა აუცილებელი გადასახდელების ბიუჯეტში გადახდისა და ბიუჯეტიდან თანხების დაბრუნების შესახებ, აგრეთვე განსაკუთრებული წარმოების საქმეებზე. შესაბამისად, მოსარჩელე გათავისუფლებულია სახელმწიფო ბაჟის გადახდისგან.

სარეზოლუციო ნაწილი

სასამართლომ იხელმძღვანელა საქართველოს ადმინისტრაციული საპროცესო კოდექსის პირველი, მე-2, მე-12, 25-ე მუხლებით, საქართველოს სამოქალაქო საპროცესო კოდექსის მე-8, 37-ე, 55-ე, 243-244-ე, 257-ე, 364-ე, 369-ე მუხლებით, „სახელმწიფო ბაჟის შესახებ“ საქართველოს კანონის მე-5 მუხლით და

გ ა დ ა წ ყ ვ ი ტ ა

1. სსიპ შემოსავლების სამსახურის სარჩელი არ დაკმაყოფილდეს;
2. მოსარჩელე გათავისუფლებულია სახელმწიფო ბაჟის გადახდისგან;
3. გადაწყვეტილება შეიძლება გასაჩივრდეს სააპელაციო წესით თბილისის სააპელაციო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატაში (მისამართი: ქ. თბილისი გრ. რობაქიძის გამზ. №7ა) თბილისის საქალაქო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა კოლეგიის (მისამართი: ქ. თბილისი, დ. აღმაშენებლის ხეივანის მე-12 კმ, №6) მეშვეობით 14 დღის ვადაში დასაბუთებული გადაწყვეტილების მხარეთათვის გადაცემის დღიდან.

**მოსამართლე
კვაჭანტირაძე**

ინგა