



გადაწყვეტილება საქართველოს სახელით

საქმე №3/7163-16

01 მარტი, 2019 წელი

თბილისი

შესავალი ნაწილი

თბილისის საქალაქო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა კოლეგია

მოსამართლე ინგა კვაჭანტირაძე

სხდომის მდივანი ციალა გახელაძე

მოსარჩელე - სსიპ შემოსავლების სამსახური

წარმომადგენელი - ლ-----

მოპასუხეები - ი/მ „გ-----“, ფ/პ მ-----ე

წარმომადგენლები - მ-----ა, მ-----ა

დავის საგანი - ცრუმაგიერ პირებად ცნობა

აღწერილობითი ნაწილი

1. სასარჩელო მოთხოვნა

1.1. ი/მ „გ-----“ და ფ/პ მ-----ე ცნობილ იქნან ერთმანეთის ცრუმაგიერ პირებად.

2. მოპასუხეების პოზიცია

2.1. ი/მ „გ-----“ისა და ფ/პ მ-----ის წარმომადგენლებმა სარჩელი არ ცნეს, მხარი დაუჭირეს წერილობით წარმოდგენილ შესაგებელს და განმარტეს, რომ არ არსებობს სარჩელის დაკმაყოფილების ფაქტობრივ-სამართლებრივი საფუძვლები.

3. საქმეზე დადგენილი ფაქტობრივი გარემოებები

3.1. 2009 წლის 4 სექტემბერს თბილისის საგადასახადო ინსპექციის მიერ დარეგისტრირდა ინდივიდუალური მეწარმე გ-----.

სასამართლო ეყრდნობა შემდეგ მტკიცებულებას:

- ინფორმაცია მეწარმეთა და არასამეწარმეო (არაკომერციული) იურიდიულ პირთა რეესტრიდან კვების პროდუქტების მწარმოებელ/დისტრიბუტორ საწარმოდ რეგისტრაციის შესახებ (ს.ფ.20).

3.2. სსიპ შემოსავლების სამსახურის აუდიტის დეპარტამენტის 2014 წლის 18 სექტემბრის №2----- საგადასახადო შეტყობინებით ი/მ „გ-----ს“ ეცნობა, რომ იგეგმება საწარმოს საქმიანობის გასვლითი საგადასახადო შემოწმება. შესამოწმებელი პერიოდი მოიცავს გადასახადის გადამხდელის შეუმოწმებელ პერიოდს (ხანდაზმულობის ვადის გათვალისწინებით ბოლო შემოწმების პერიოდიდან). ასევე ეთხოვა ინფორმაციის წარდგენა საგადასახადო ორგანოსათვის 10 კალენდარული დღის განმავლობაში. აღნიშნულ შეტყობინებას გადასახადის გადამხდელი გაეცნო 2014 წლის 19 სექტემბერს.

სასამართლო ეყრდნობა შემდეგ მტკიცებულებებს:

- სსიპ შემოსავლების სამსახურის აუდიტის დეპარტამენტის 2014 წლის 18 სექტემბრის №2----- საგადასახადო შეტყობინება (ს.ფ.23-24);
- ამონაწერი სსიპ შემოსავლების სამსახურის ელექტრონული ბაზიდან (ს.ფ.25).

3.3. სსიპ შემოსავლების სამსახურის აუდიტის დეპარტამენტის 2014 წლის 8 ოქტომბრის №4---- ბრძანებით დაინიშნა ი/მ „გ-----ის“ საქმიანობის სრული საგადასახადო შემოწმება.

შემოწმების შედეგებზე გამოიცა სსიპ შემოსავლების სამსახურის აუდიტის დეპარტამენტის 2015 წლის 6 მაისის №----- ბრძანება და №0----- საგადასახადო მოთხოვნა, რომლის თანახმად, ი/მ „გ-----ს“ დამატებით დაერიცხა სულ 229543.22 ლარი, მათ შორის, ძირითადი თანხა 117225 ლარი, ჯარიმა 61448 ლარი და საურავი 50870.22 ლარი.

სასამართლო ეყრდნობა შემდეგ მტკიცებულებებს:

- სსიპ შემოსავლების სამსახურის ადმინისტრირების დეპარტამენტის 2016 წლის 25 აგვისტოს №----- სამსახურებრივი ბარათი (ს.ფ.21-22);
- სსიპ შემოსავლების სამსახურის აუდიტის დეპარტამენტის 2015 წლის 6 მაისის №----- ბრძანება (ს.ფ.26-28);
- სსიპ შემოსავლების სამსახურის აუდიტის დეპარტამენტის 2015 წლის 6 მაისის №0----- საგადასახადო მოთხოვნა (ს.ფ.94).

3.4. სსიპ შემოსავლების სამსახურის აუდიტის დეპარტამენტის 2015 წლის 7 ივლისის №2---- ბრძანებით და 2015 წლის 9 ივლისის №0----- საგადასახადო მოთხოვნით ი/მ „გ-----ს“ შეუმცირდა დამატებით დარიცხული თანხები სულ

57068 ლარით, მათ შორის, ძირითადი თანხა 38045 ლარით და ჯარიმა 19023 ლარით.

სასამართლო ეყრდნობა შემდეგ მტკიცებულებებს:

- სსიპ შემოსავლების სამსახურის აუდიტის დეპარტამენტის 2015 წლის 7 ივლისის №2---- ბრძანება (ს.ფ.99-100);
- სსიპ შემოსავლების სამსახურის აუდიტის დეპარტამენტის 2015 წლის 9 ივლისის №0----- საგადასახადო მოთხოვნა (ს.ფ.101).

3.5. ი/მ „გ-----ის“ ქონებაზე 2015 წლის 7 მაისს დარეგისტრირდა საგადასახადო/გირავნობის უფლება, რომელსაც ი/მ „გ-----“ გაეცნო 2015 წლის 11 მაისს.

სასამართლო ეყრდნობა შემდეგ მტკიცებულებას:

- სსიპ შემოსავლების სამსახურის ადმინისტრირების დეპარტამენტის 2016 წლის 25 აგვისტოს №----- სამსახურებრივი ბარათი (ს.ფ.21-22).

3.6. სსიპ შემოსავლების სამსახურის ადმინისტრირების დეპარტამენტის 2016 წლის 10 მაისის №0----- ბრძანებით ყადაღა დაედო გ-----ის საკუთრებაში არსებულ ან/და მის ბალანსზე რიცხულ ნებისმიერ ქონებას. აღნიშნულ ბრძანებას გადასახადის გადამხდელი გაეცნო 2016 წლის 6 ივნისს.

სასამართლო ეყრდნობა შემდეგ მტკიცებულებას:

- სსიპ შემოსავლების სამსახურის ადმინისტრირების დეპარტამენტის 2016 წლის 10 მაისის №0----- ბრძანება (ს.ფ.29).

3.7. სსიპ შემოსავლების სამსახურის ადმინისტრირების დეპარტამენტის 2016 წლის 10 მაისის №0----- ბრძანების საფუძველზე, 2016 წლის 7 ივნისს შედგა ქონებაზე ყადაღის დადების შესახებ №- აქტი, რომლის თანახმად, ყადაღა დაედო ერთ ცალ საკონტროლო სალარო აპარატს.

შემოსავლების სამსახურის საგადასახადო მონიტორინგის დეპარტამენტის ექსპერტიზის განყოფილების 2016 წლის 15 ივნისის №4----- დასკვნის თანახმად, აღნიშნული სალარო აპარატის საბაზრო საორიენტაციო ღირებულებად განისაზღვრა 150 ლარი.

სასამართლო ეყრდნობა შემდეგ მტკიცებულებებს:

- „ქონებაზე ყადაღის დადების შესახებ“ 2016 წლის 7 ივნისის №- აქტი (ს.ფ.30-31);
- შემოსავლების სამსახურის საგადასახადო მონიტორინგის დეპარტამენტის ექსპერტიზის განყოფილების 2016 წლის 15 ივნისის №4----- დასკვნა (ს.ფ.32-3-).

3.8. 2016 წლის 26 სექტემბრის შედარების აქტის თანახმად, ი/მ „გ-----ს“ ერიცხება ძირითადი გადასახადი 83-00.32 ლარი, ჯარიმა 42747 ლარი და საურავი 49854.53 ლარი.

სასამართლო ეყრდნობა შემდეგ მტკიცებულებას:

- 2016 წლის 26 სექტემბრის შედარების აქტი (ს.ფ.19).

3.9. 2013 წლის 20 ივნისის საჯარო რეესტრიდან ამონაწერის თანახმად, 774კვ.მ სასოფლო-სამეურნეო (სახნავი) დანიშნულების მიწის ნაკვეთი, მდებარე კა-----
-----ი, ს/კვ----- ირიცხებოდა გ-----ის, ელ-----ის, ლა-----ის, მაკ-----ის, მ-----ისა და ოლ-----ის თანასაკუთრებად.

2013 წლის 3 ივლისის უძრავი ნივთის ჩუქების ხელშეკრულების საფუძველზე აღნიშნული ქონების მესაკუთრე გახდა გ-----, რომლის საკუთრების უფლება საჯარო რეესტრში დარეგისტრირდა 2013 წლის 9 ივლისს.

2014 წლის 22 სექტემბრის უძრავი ნივთის ჩუქების ხელშეკრულების საფუძველზე, მოცემული ქონება გ-----მ აჩუქა მ-----ეს. საჯარო რეესტრში მ-----ის საკუთრების უფლება დარეგისტრირდა 2014 წლის 25 სექტემბერს.

სასამართლო ეყრდნობა შემდეგ მტკიცებულებებს:

- 2013 წლის 20 ივნისის ამონაწერი საჯარო რეესტრიდან (ს.ფ.106-107);
- 2013 წლის 9 ივლისის ამონაწერი საჯარო რეესტრიდან (ს.ფ.42-43);
- 2014 წლის 25 სექტემბრის ამონაწერი საჯარო რეესტრიდან (ს.ფ.44-45).

3.10. 2012 წლის 25 აგვისტოს საჯარო რეესტრიდან ამონაწერის თანახმად, 788კვ.მ სასოფლო-სამეურნეო დანიშნულების მიწის ნაკვეთი, მდებარე კა-----
----ი, ს/კვ----- ირიცხებოდა ელ-----ის საკუთრებად.

2013 წლის 3 ივლისის უძრავი ნივთის ჩუქების ხელშეკრულების საფუძველზე აღნიშნული ქონების მესაკუთრე გახდა გ-----, რომლის საკუთრების უფლება საჯარო რეესტრში დარეგისტრირდა 2013 წლის 9 ივლისს.

2014 წლის 22 სექტემბრის უძრავი ნივთის ჩუქების ხელშეკრულების საფუძველზე, მოცემული ქონება გ-----მ აჩუქა მ-----ეს. საჯარო რეესტრში მ-----ის საკუთრების უფლება დარეგისტრირდა 2014 წლის 25 სექტემბერს.

სასამართლო ეყრდნობა შემდეგ მტკიცებულებებს:

- 2012 წლის 25 აგვისტოს ამონაწერი საჯარო რეესტრიდან
- 2013 წლის 9 ივლისის ამონაწერი საჯარო რეესტრიდან (ს.ფ.46-47);
- 2014 წლის 25 სექტემბრის ამონაწერი საჯარო რეესტრიდან (ს.ფ.48-49).

3.11. 2012 წლის 31 აგვისტოს საჯარო რეესტრიდან ამონაწერის თანახმად, 1119კვ.მ სასოფლო-სამეურნეო (საკარმიდამო) დანიშნულების მიწის ნაკვეთი მასზე განთავსებული შენობა-ნაგებობებით, მდებარე კა-----ი, ს/კვ-----
- ირიცხებოდა გ-----ის, ელ-----ის, ლა-----ის, მაკ-----ის, მ-----ისა

და ოლ-----ის თანასაკუთრებად.

2012 წლის 5 სექტემბრის უძრავი ქონების ჩუქების ხელშეკრულებით აღნიშნული ქონების მესაკუთრე გახდა გ-----, რომლის საკუთრების უფლება საჯარო რეესტრში დარეგისტრირდა 2012 წლის 11 სექტემბერს.

2014 წლის 22 სექტემბრის უძრავი ნივთის ჩუქების ხელშეკრულების საფუძველზე მოცემული ქონება გ-----მ აჩუქა მ-----ეს. საჯარო რეესტრში მ-----ის საკუთრების უფლება დარეგისტრირდა 2014 წლის 25 სექტემბერს.

სასამართლო ეყრდნობა შემდეგ მტკიცებულებებს:

- 2012 წლის 31 აგვისტოს ამონაწერი საჯარო რეესტრიდან (ს.ფ.112-113);
- 2013 წლის 4 ივლისის ამონაწერი საჯარო რეესტრიდან (ს.ფ.50-51);
- 2014 წლის 25 სექტემბრის ამონაწერი საჯარო რეესტრიდან (ს.ფ.52-53).

3.12. 2013 წლის 20 ივნისის საჯარო რეესტრიდან ამონაწერის თანახმად, 1307 კვ.მ სასოფლო-სამეურნეო (სახნავი) დანიშნულების მიწის ნაკვეთი, მდებარე კა-----
-----ი, ს/კნ-----, ირიცხებოდა გ-----ის, ელ-----ის, ლა-----ის, მაკ-----ის, მ-----ისა და ოლ-----ის თანასაკუთრებად.

2015 წლის 24 მარტის უძრავი ნივთის ჩუქების ხელშეკრულების საფუძველზე მოცემული ქონება გ-----მ აჩუქა მ-----ეს. საჯარო რეესტრში მ-----ის საკუთრების უფლება დარეგისტრირდა 2015 წლის 27 მარტს.

სასამართლო ეყრდნობა შემდეგ მტკიცებულებებს:

- 2013 წლის 20 ივნისის ამონაწერი საჯარო რეესტრიდან (ს.ფ.124-125);
- 2013 წლის 9 ივლისის ამონაწერი საჯარო რეესტრიდან (ს.ფ.54-55);
- 2015 წლის 27 მარტის ამონაწერი საჯარო რეესტრიდან (ს.ფ.56-57).

3.13. სახელმწიფო სერვისების განვითარების სააგენტოს 2016 წლის 28 ივნისის №0--
----- წერილის თანახმად, გ----- და მ-----ე არიან დედა-შვილი.

სასამართლო ეყრდნობა შემდეგ მტკიცებულებას:

- სახელმწიფო სერვისების განვითარების სააგენტოს 2016 წლის 28 ივნისის №0-----
წერილი (ს.ფ.40).

3.14. „ჯანმრთელობის მდგომარეობის შესახებ“ 2015 წლის 21 ოქტომბრის ცნობის თანახმად, გ-----ის დიაგნოზია პარანოიდული შიზოფრენია F20.0, იგი მოთავსებული იყო სტაციონარში 2015 წლის 16 ოქტომბრიდან 2015 წლის 21 ოქტომბრამდე.

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

სადავო პერიოდში მოქმედი საქართველოს კონსტიტუციის 94-ე მუხლი, საქართველოს საგადასახადო კოდექსის მე-5, მე-6, მე-19, 43-ე, 49-ე, 238-ე, 246-ე, 262-ე და 264-ე მუხლები, საქართველოს ადმინისტრაციული საპროცესო კოდექსის მე-4 და მე-17 მუხლები, სამოქალაქო საპროცესო კოდექსის მე-4, 102-ე და 105-ე მუხლები.

6. სამართლებრივი შეფასება

6.1. სადავო პერიოდში მოქმედი საქართველოს კონსტიტუციის 94-ე მუხლის პირველი პუნქტის თანახმად, სავალდებულოა გადასახადებისა და მოსაკრებლების გადახდა კანონით დადგენილი ოდენობითა და წესით.

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 გადახდევინების მიქცევა არ ხდება და არ მოახდინოს მხოლოდ აღნიშნული მიზნით სხვა პირის შექმნა და მისთვის ქონების გადაცემა გადასახადის გადახდევინების 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 გადახდევის უზრუნველყოფის ღონისძიებებისთვის თავის არიდების მიზნით**, ითვლება, რომ აღნიშნული პირები არიან ერთიმეორის ცრუმაგიერი პირები. ამავე მუხლის მეორე ნაწილის მიხედვით კი, გადასახადის გადამხდელის აღიარებული საგადასახადო დავალიანების გადახდევის მიზნით, საგადასახადო ორგანოს უფლება აქვს, ცრუმაგიერი პირის მიმართ განხორციელოს საგადასახადო დავალიანების გადახდევის 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 გადახდევის 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 გადახდევის უზრუნველყოფის ღონისძიებებისათვის თავის არიდების მიზნით (იგულისხმება საგადასახადო კოდექსით განსაზღვრული ღონისძიებები: საგადასახადო გირავნობა ან იპოთეკა, მესამე პირზე გადახდევის 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 გადახდევის 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 დაადასტურებს რეალური და ცრუმაგიერი პირების განსხვავების შეუძლებლობასა და ცრუმაგიერი პირის გადასახადის გადახდევინების 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 გადახდევინების 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 გადახდევინების უზრუნველყოფის ღონისძიებისათვის თავის არიდების მიზნით. აღნიშნული გარემოების დადგენის თვალსაზრისით, პრინციპული მნიშვნელობა ენიჭება იმ ფაქტის დადასტურებას, რომ დაფუძნებულ კომპანიას არ გააჩნია რეალური დამოუკიდებლობა, შექმნილია ფორმალურად, გამოიყენება დირექტორის ან პარტნიორის ვალდებულებების დასაფარავად და საწარმოს დამოუკიდებლობის ხარისხი არ იძლევა მათი გამიჯვნის შესაძლებლობას.

მოსარჩელე ითხოვს ი/მ „გ-----“ და ფ/პ მ-----ე ცნობილ იქნან ერთმანეთის ცრუმაგიერ პირებად. მოსარჩელე აპელირებს მოპასუხეთა ურთიერთდამოკიდებულებაზე და იმ გარემოებაზე, რომ სსიპ შემოსავლების სამსახურის აუდიტის დეპარტამენტის 2014 წლის 18 სექტემბრის №2----- საგადასახადო შეტყობინების მიღების შემდეგ მოსალოდნელი საგადასახადო ვალდებულების უზრუნველყოფის ღონისძიებებისაგან თავის არიდების მიზნით ი/მ „გ-----მ“ მის საკუთრებაში არსებული უძრავი ქონებები აჩუქა დედას მ-----

-----ეს.

საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 262-ე მუხლის თანახმად, საგადასახადო შემოწმება შეიძლება იყოს კამერალური და გასვლითი.

ამავე კოდექსის 264-ე მუხლის პირველი ნაწილის მიხედვით, გასვლითი საგადასახადო შემოწმება ტარდება საგადასახადო ორგანოს უფლებამოსილი პირის გადაწყვეტილების საფუძველზე.

მითითებული კოდექსის მე-2 და მე-3 ნაწილების შესაბამისად, გადასახადის გადამხდელს შემოწმების დაწყებამდე არანაკლებ 10 სამუშაო დღისა ეგზავნება შეტყობინება წერილობითი ან ელექტრონული ფორმით. შემოწმება უნდა დაიწყოს გადასახადის გადამხდელისათვის შეტყობინების ჩაბარებიდან არა უგვიანეს 30 დღისა. თუ აღნიშნულ ვადაში შემოწმება ვერ დაიწყო, შეტყობინება ძალადაკარგულად ითვლება.

სასამართლო განმარტავს, რომ საგადასახადო გასვლითი შემოწმების ჩატარების აუცილებელი წინაპირობაა შემოწმების ჩატარების შესახებ შეტყობინების გაგზავნა, მაგრამ შეტყობინების გაგზავნა ავტომატურად არ გულისხმობს, რომ გასვლითი საგადასახადო შემოწმება ჩატარდება. შესაბამისად, სასამართლო ყურადღებას ამახვილებს იმ გარემოებაზე, რომ სსიპ შემოსავლების სამსახურის აუდიტის დეპარტამენტის 2014 წლის 18 სექტემბრის №2----- საგადასახადო შეტყობინებით ი/მ „გ-----ს“ ეცნობა, რომ იგეგმება საწარმოს საქმიანობის გასვლითი საგადასახადო შემოწმება.

სსიპ შემოსავლების სამსახურის აუდიტის დეპარტამენტის 2014 წლის 8 ოქტომბრის №4---- ბრძანებით დაინიშნა ი/მ „გ-----ის“ საქმიანობის სრული საგადასახადო შემოწმება. შემოწმების შედეგებზე გამოიცა სსიპ შემოსავლების სამსახურის აუდიტის დეპარტამენტის 2015 წლის 6 მაისის №----- ბრძანება და №0----- საგადასახადო მოთხოვნა, რომლის თანახმად, ი/მ „გ-----ს“ დამატებით დაერიცხა სულ 229543.22 ლარი, მათ შორის, ძირითადი თანხა 117225 ლარი, ჯარიმა 61448 ლარი და საურავი 50870.22 ლარი. სსიპ შემოსავლების სამსახურის აუდიტის დეპარტამენტის 2015 წლის 7 ივლისის №2---- ბრძანებით და 2015 წლის 9 ივლისის №0----- საგადასახადო მოთხოვნით ი/მ „გ-----ს“ შეუმცირდა დამატებით დარიცხული თანხები სულ 57068 ლარით, მათ შორის, ძირითადი თანხა 38045 ლარით და ჯარიმა 19023 ლარით.

სასამართლო, ასევე, მიუთითებს შემდეგ ფაქტობრივ გარემოებებზე - 2014 წლის 22 სექტემბრის უძრავი ნივთის ჩუქების ხელშეკრულების საფუძველზე გ-----მ მ-----ეს აჩუქა 774კვ.მ სასოფლო-სამეურნეო (სახნავი) დანიშნულების მიწის ნაკვეთი, მდებარე კა-----ი, ს/კ6-----. საჯარო რეესტრში მ-----ის საკუთრების უფლება დარეგისტრირდა 2014 წლის 25 სექტემბერს.

2014 წლის 22 სექტემბრის უძრავი ნივთის ჩუქების ხელშეკრულების საფუძველზე გ-----მ მ-----ეს აჩუქა 788კვ.მ სასოფლო-სამეურნეო დანიშნულების მიწის ნაკვეთი, მდებარე კა-----ი, ს/კ6-----. საჯარო რეესტრში მ-----ის საკუთრების უფლება დარეგისტრირდა 2014 წლის 25 სექტემბერს.

2014 წლის 22 სექტემბრის უძრავი ნივთის ჩუქების ხელშეკრულების საფუძველზე გ-----მ მ-----ეს აჩუქა 1119კვ.მ სასოფლო-სამეურნეო (საკარმიდამო) დანიშნულების მიწის ნაკვეთი მასზე განთავსებული შენობა-ნაგებობებით, მდებარე კა-----ი, ს/კ6-----. საჯარო რეესტრში მ-----ის საკუთრების უფლება დარეგისტრირდა 2014 წლის 25 სექტემბერს.

2015 წლის 24 მარტის უძრავი ნივთის ჩუქების ხელშეკრულების საფუძველზე გ-----მ მ-----ეს აჩუქა 1307კვ.მ სასოფლო-სამეურნეო (სახნავი) დანიშნულების მიწის ნაკვეთი, მდებარე კა-----ი, ს/კ6-----. საჯარო რეესტრში მ-----ის საკუთრების უფლება დარეგისტრირდა 2015 წლის 27 მარტს.

ზემოაღნიშნული ფაქტობრივი და სამართლებრივი გარემოებების გათვალისწინებით სასამართლო მიიჩნევს, რომ მხოლოდ და მხოლოდ ის ფაქტი, რომ გ----- და მ-----ე დედა-შვილი არიან, ვერ ადასტურებს მათ შორის განსაკუთრებული ურთიერთობებას, რომელიც სამეწარმეო საქმიანობის ამა თუ იმ მიზნით და ფორმით ერთობლივად განხორციელებას ემსახურება, რადგან გ----- -- მიუხედავად იმისა რომ არის ინდივიდუალური მეწარმე, იგი უფლებამოსილია როგორც ფიზიკურმა პირმა დადოს სხვადასხვა სახის ხელშეკრულებები საკუთარი საჭიროებების გათვალისწინებით. განსაკუთრებით იმ პირობებში, რომ სამი სადავო უძრავი ქონების განკარგვა მის მიერ განხორციელდა საგადასახადო შემოწმების დაწყებამდე, ხოლო უძრავი ქონება, საკადასტრო კოდით 6-----, განკარგა გადაანგარიშებული საგადასახადო დავალიანების დადგენამდე.

სასამართლო ხაზს უსვამს იმ ფაქტს, რომ ცრუმაგიერ პირებად ცნობის ნორმატიული რეგულირების საბოლოო მიზანს წარმოადგენს გადასახადის გადამხდელის აღიარებული საგადასახადო დავალიანების გადახდევინების მიზნით ცრუმაგიერი პირის მიმართ საგადასახადო დავალიანების გადახდევინების უზრუნველყოფის ღონისძიებების განხორციელების შესაძლებლობა, რასაც საგადასახადო ორგანო ვერ ადასტურებს განსახილველ შემთხვევაში.

სასამართლო დამატებით მიუთითებს, რომ გადასახადის გადამხდელის მიერ სხვა პირისათვის, მათ შორის, ურთიერთდამოკიდებულ პირზე ქონების გადაცემა ავტომატურად არ ნიშნავს, რომ ასეთი მიწოდება 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, თუმცაღა იმავდროულად მათი ცრუმაგიერ პირებად აღიარების საფუძველს, საქმისათვის მნიშვნელოვანი სხვა გარემოებების დადასტურების გარეშე, არ ქმნის.

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 თავისუფლებიან 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