



გადაწყვეტილება
საქართველოს სახელით

2 აგვისტო, 2019 წელი

თბილისი

შესავალი ნაწილი
თბილისის საქალაქო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა
კოლეგია

მოსამართლე ინგა კვაჭანტირაძე

სხდომის მდივანი ციალა გახელაძე

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

მოპასუხეები - ი/მ „თ-----ია“, მ-----ე, შპს „გ-----ნ“, შპს „გ----ა“,
შპს „ლ-----ი“
წარმომადგენელი - გ-----ე

დავის საგანი - ცრუმაგიერ პირებად ცნობა

აღწერილობითი ნაწილი

1. სასარჩელო მოთხოვნა

ი/მ „თ-----ია“, მ-----ე, შპს „გ-----ნ“, შპს „გ----ა“ და შპს „ლ-----ი“
ცნობილ იქნან ერთმანეთის ცრუმაგიერ პირებად. (იხ. 2019 წლის 22 მაისის
სასამართლო სხდომის ოქმი).

2. მოპასუხეების პოზიცია

2.1. მ-----ისა და შპს „გ-----ნ“-ის წარმომადგენელმა სარჩელი არ ცნო
და განმარტა, რომ არ არსებობს სარჩელის დაკმაყოფილების ფაქტობრივ-
სამართლებრივი საფუძვლები.

2.2 ი/მ „თ-----იამ“ და შპს „გ----ამ“ წერილობითი შესაგებლით სარჩელი დაუსაბუთებლად მიიჩნია და მის დაკმაყოფილებაზე უარის თქმა მოითხოვა.

2.3. შპს „ლ-----ი“-ს საქმის განხილვაში მონაწილეობა არ მიუღია.

3. საქმეზე დადგენილი ფაქტობრივი გარემოებები

3.1. 2013 წლის პირველი აგვისტოს მეწარმეთა და არასამეწარმეო (არაკომერციული) იურდიული პირების რეესტრიდან ამონაწერის თანახმად, საჯარო რეესტრის მიერ 2013 წლის პირველ აგვისტოს დარეგისტრირდა შპს „გ-----ნ“, რომლის დირექტორად და 100%-იანი წილის მესაკუთრედ განისაზღვრა მ-----ე.

სასამართლო ეყრდნობა შემდეგ მტკიცებულებებს:

- 2013 წლის პირველი აგვისტოს ამონაწერი მეწარმეთა და არასამეწარმეო (არაკომერციული) იურდიული პირების რეესტრიდან (ს.ფ.36-37);
- 2013 წლის 29 ივლისის განცხადების მიღების ბარათი (ს.ფ.42-50).

3.2. 2013 წლის 23 დეკემბრის მეწარმეთა და არასამეწარმეო (არაკომერციული) იურდიული პირების რეესტრიდან ამონაწერის თანახმად, საჯარო რეესტრის მიერ 2013 წლის 23 დეკემბერს დარეგისტრირდა შპს „გ----ა“, რომლის დირექტორად და 100%-იანი წილის მესაკუთრედ განისაზღვრა მ-----ა.

სასამართლო ეყრდნობა შემდეგ მტკიცებულებას:

- 2013 წლის 23 დეკემბრის ამონაწერი მეწარმეთა და არასამეწარმეო (არაკომერციული) იურდიული პირების რეესტრიდან (ს.ფ.38-39).

3.3. 2016 წლის 15 დეკემბრის მეწარმეთა და არასამეწარმეო (არაკომერციული) იურდიული პირების რეესტრიდან ამონაწერის თანახმად, სსიპ საჯარო რეესტრის ეროვნული სააგენტოს მიერ 2014 წლის 17 თებერვალს დარეგისტრირდა შპს „პ-----ი“, რომლის დირექტორად და 100%-იანი წილის მესაკუთრედ განისაზღვრა მ-----ე.

2018 წლის 29 მარტის მეწარმეთა და არასამეწარმეო (არაკომერციული) იურდიული პირების რეესტრიდან ამონაწერის თანახმად, შპს „პ-----ის“ სახელწოდება შეიცვალა და გახდა შპს „ლ-----ი“, დირექტორად და 50%-იანი წილის მესაკუთრედ დარეგისტრირდა დავით შეყლაშვილი და 50%-იანი წილის მესაკუთრედ ნ-----ე.

სასამართლო ეყრდნობა შემდეგ მტკიცებულებებს:

- 2016 წლის 15 დეკემბრის ამონაწერი მეწარმეთა და არასამეწარმეო (არაკომერციული) იურდიული პირების რეესტრიდან (ს.ფ.40-41);
- 2018 წლის 29 მარტის ამონაწერი მეწარმეთა და არასამეწარმეო

(არაკომერციული) იურდიული პირების რეესტრიდან (ს.ფ.168-169);
- 2017 წლის 7 დეკემბრის გაცხადების მიღების ბარათი (ს.ფ.236-238).

3.4. სსიპ შემოსავლების სამსახურის 2016 წლის 3 ოქტომბრის №1-----5 სამსახურებრივი ბარათის თანახმად, 2013 წლის 20 მაისს გამოიცა №125 ბრძანება ი/მ „თ-----იას“ საქმიანობის საგადასახადო შემოწმების შესახებ (საქმიანობის სახე - ხის მასალის შესყიდვა რეალიზაცია), რის შედეგადაც დამატებით გადასახდელად დაერიცხა 177214 ლარი.

ი/მ „თ-----იას“ ქონებაზე საგადასახადო გირავნობის/იპოთეკის უფლება დარეგისტრირდა 2013 წლის 19 ივნისს, რომელსაც გადასახადის გადამხდელი გაეცნო 2013 წლის 20 ივლისს.

2016 წლის 29 ივნისს გამოიცა ბრძანება №0----- ი/მ „თ-----იას“ ქონებაზე ყადაღის დადების შესახებ.

სასამართლო ეყრდნობა შემდეგ მტკიცებულებას:

- სსიპ შემოსავლების სამსახურის 2016 წლის 3 ოქტომბრის №1-----5 სამსახურებრივი ბარათი (ს.ფ.17-18).

3.5. 2017 წლის 19 აპრილის შედარების აქტის თანახმად, ი/მ „თ-----იას“ საგადასახადო დავალიანებას შეადგენს ძირითად გადასახადში 35459.17 ლარი, ჯარიმა 24465.33 ლარი და საურავი 49276.12 ლარი.

სასამართლო ეყრდნობა შემდეგ მტკიცებულებას:

- 2017 წლის 19 აპრილის შედარების აქტი (ს.ფ.25).

3.6. თბილისის საქალაქო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა კოლეგიის 2014 წლის 16 ივლისის კანონიერ ძალაში შესული გადაწყვეტილების (№3/7----- საქმეზე) თანახმად, სსიპ შემოსავლების სამსახურის საბაჟო დეპარტამენტის 2013 წლის 13 დეკემბრის №E-----, №EL-----, №EL-----, №E----- საგადასახადო სამართალდარღვევის ოქმებით შპს „გ-----ნ“ დაჯარიმდა საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 289-ე მუხლის პირველი, მე-2, მე-15 და მე-19 ნაწილების საფუძველზე ჯამში 11708 ლარით. ამასთან, შპს „გ-----ნ“-ის მიმართა გამოიცა სსიპ შემოსავლების სამსახურის საბაჟო დეპარტამენტის 2013 წლის 13 დეკემბრის №16 საგადასახადო მოთხოვნა, რომლითაც გადასახადის გადამხდელს დაერიცხა დღგ - 2983 ლარი, იმპორტის გადასახადი - 1775 ლარი.

2013 წლის 31 დეკემბერს შპს „გ-----ნ“-მა საჩივრით მიმართა სსიპ შემოსავლების სამსახურს და მოითხოვა აღნიშნული ინდივიდუალური ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტების ბათილად ცნობა. სსიპ შემოსავლების სამსახურის 2014 წლის 19 თებერვლის №8--- ბრძანებით საჩივარი არ დაკმაყოფილდა. აღნიშნული აქტები გადასახადის გადამხდელმა

გაასაჩივრა თბილისის საქალაქო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა კოლეგიაში, რომლის 2014 წლის 16 ივლისის გადაწყვეტილებით შპს „გ-----6“-ის სარჩელი არ დაკმაყოფილდა.

სასამართლო ეყრდნობა შემდეგ მტკიცებულებებს:

- თბილისის საქალაქო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა კოლეგიის 2014 წლის 16 ივლისის გადაწყვეტილება №3/7----- საქმეზე (ს.ფ.116-120);
- სსიპ შემოსავლების სამსახურის 2014 წლის 19 თებერვლის №8--- ბრძანება (ს.ფ.124-127).

3.7. შპს „გ-----6“-ის წარმომადგენელმა 2014 წლის 23 აპრილის განცხადებით მოითხოვა საგადასახადო შეთანხმების გაფორმება სსიპ შემოსავლების სამსახურის საბაჟო დეპარტამენტის 2013 წლის 13 დეკემბრის №E-----, №EL-----, №EL-----, №E----- საგადასახადო სამართალდარღვევის ოქმებითა და სსიპ შემოსავლების სამსახურის საბაჟო დეპარტამენტის 2013 წლის 13 დეკემბრის №16 საგადასახადო მოთხოვნით დარიცხულ თანხებზე.

სსიპ შემოსავლების სამსახურის ადმინისტრირების დეპარტამენტის 2014 წლის 28 მაისის №2----- წერილით შპს „გ-----6“-ს უარი ეთქვა საგადასახადო შეთანხმების გაფორმებაზე.

სასამართლო ეყრდნობა შემდეგ მტკიცებულებებს:

- შპს „გ-----6“-ის წარმომადგენლის 2014 წლის 23 აპრილის განცხადება (ს.ფ.121-123);
- სსიპ შემოსავლების სამსახურის ადმინისტრირების დეპარტამენტის 2014 წლის 28 მაისის №2----- წერილი (ს.ფ.128).

3.8. სსიპ შემოსავლების სამსახურის 2016 წლის 3 ოქტომბრის №1-----5 სამსახურებრივი ბარათის თანხმად, შპს „გ-----6“-ს გააჩნია დეკლარირებული საგადასახადო დავალიანება 77878.79 ლარის ოდენობით.

სასამართლო ეყრდნობა შემდეგ მტკიცებულებას:

- სსიპ შემოსავლების სამსახურის 2016 წლის 3 ოქტომბრის №1-----5 სამსახურებრივი ბარათი (ს.ფ.17-18).

3.9. სსიპ შემოსავლების სამსახურის 2016 წლის 3 ოქტომბრის №1-----5 სამსახურებრივი ბარათის თანხმად, შპს „გ-----6“-ის ქონებაზე საგადასახადო გირავნობის/იპოთეკის უფლება დარეგისტრირდა 2013 წლის 17 დეკემბერს, რომელსაც გადასახადის გადამხდელი გაეცნო 2013 წლის 20 დეკემბერს, ასევე გამოიცა ყადაღის ბრძანება №0----- შპს „გ-----6“-ს ქონებაზე ყადაღის დადების შესახებ.

სასამართლო ეყრდნობა შემდეგ მტკიცებულებას:

- სსიპ შემოსავლების სამსახურის 2016 წლის 3 ოქტომბრის №1-----5 სამსახურებრივი ბარათი (ს.ფ.17-18).

3.10. სსიპ შემოსავლების სამსახურის ერთიანი ელექტრონული საინფორმაციო ბაზიდან ამონაწერის თანახმად, თ-----იამ შპს „გ-----6“-ს მიჰყიდა - 2013 წლის 3 აგვისტოს №0-----5 სასაქონლო ზედნადებით ხე-ტყის პირველადი გადამუშავების მასალა ღირებულებით 33465 ლარი; 2013 წლის 3 აგვისტოს №0----- სასაქონლო ზედნადებით ხე-ტყის პირველადი გადამუშავების მასალა ღირებულებით 15500 ლარი.

სსიპ შემოსავლების სამსახურის 2016 წლის 3 ოქტომბრის №1-----5 სამსახურებრივი ბარათის თანახმად, შპს „გ-----6“-ს მიერ წარდგენილი 2016 წლის 23 სექტემბრის განცხადების შესაბამისად, საქონლის ღირებულება ი/მ „თ-----იასთვის“ გადახდილი აქვს სრულად.

სასამართლო ეყრდნობა შემდეგ მტკიცებულებებს:

- სსიპ შემოსავლების სამსახურის ერთიანი ელექტრონული საინფორმაციო ბაზიდან ამონაწერი (ს.ფ.163-164);
- სსიპ შემოსავლების სამსახურის 2016 წლის 3 ოქტომბრის №1-----5 სამსახურებრივი ბარათი (ს.ფ.17-18).

3.11. სსიპ შემოსავლების სამსახურის ერთიანი ელექტრონული საინფორმაციო ბაზიდან ამონაწერის თანახმად, შპს „გ-----6“-მა შპს „პ-----ს“ მიჰყიდა - 2014 წლის 5 მარტის №0----- სასაქონლო ზედნადებით ხე-ტყის პირველადი გადამუშავების მასალა ღირებულებით 55468.8 ლარი; შპს „გ-----6“-მა შპს „გ--ას“ მიჰყიდა - 2014 წლის 9 იანვრის №0----- სასაქონლო ზედნადებით ხე-ტყის პირველადი გადამუშავების მასალა ღირებულებით 32380.8 ლარი; 2014 წლის 17 იანვრის №00----- სასაქონლო ზედნადებით ხე-ტყის პირველადი გადამუშავების მასალა ღირებულებით 24523.2 ლარი; 2014 წლის 8 თებერვლის №01----- სასაქონლო ზედნადებით ხე-ტყის პირველადი გადამუშავების მასალა ღირებულებით 34104 ლარი.

სასამართლო ეყრდნობა შემდეგ მტკიცებულებას:

- სსიპ შემოსავლების სამსახურის ერთიანი ელექტრონული საინფორმაციო ბაზიდან ამონაწერი (ს.ფ.165-166).

3.12. სსიპ შემოსავლების სამსახურის ერთიანი ელექტრონული საინფორმაციო ბაზიდან ამონაწერის თანახმად, მ-----ემ 2014 წლის მარტს შპს „გ-----6“-იდან გაიტანა დივიდენდი 75000 ლარის ოდენობით.

სასამართლო ეყრდნობა შემდეგ მტკიცებულებას:

- სსიპ შემოსავლების სამსახურის ერთიანი ელექტრონული საინფორმაციო ბაზიდან ამონაწერი (ს.ფ.167).

3.13. მა-----ადის საკუთრების უფლება რეგისტრირებულია - უძრავ ნივთზე, მდებარე ოზ-----ი, სოფ.ვ-----ი (კ-----ი), 301კვ.მ, მიწის სარეგისტრაციო ნომერი 262106027; უძრავ ნივთზე, მდებარე ქ.თბილისი, მ-----ის დასახლება, მე-3 მკ/-----8, ბინა 46, ს/კ01-----;

სასამართლო ეყრდნობა შემდეგ მტკიცებულებებს:

- ამონაწერი საჯარო რეესტრიდან მიწის (უძრავი ქონების) შესახებ (ს.ფ.30-31);
- ამონაწერი საჯარო რეესტრიდან (ს.ფ.34-35).

3.14. მ-----ის სახელზე რეგისტრირებულია სატრანსპორტო საშუალებები: **U-----2** სახელმწიფო სანომრე ნიშნით **MIM-525**; **MERCEDES-BENZ C 320** სახელმწიფო სანომრე ნიშნით **H-----**.

სასამართლო ეყრდნობა შემდეგ მტკიცებულებას:

- სსიპ საქართველოს შინაგან საქმეთა სამინისტროს მომსახურების სააგენტოს 2017 წლის 2 მარტის №M----- წერილი (ს.ფ.19).

3.15. მ-----ის სახელზე რეგისტრირებულია ცეცხლსასროლი იარაღი - თოფი, მარკა/მოდელი **TOZ BM**, კალიბრი **16/70**, ნომერი **3-----6**.

სასამართლო ეყრდნობა შემდეგ მტკიცებულებას:

- შს სამინისტროს საინფორმაციო-ანალიტიკური დეპარტამენტის 2016 წლის 30 აგვისტოს №MI-----7 წერილი (ს.ფ.20-22).

3.16. შპს „გ----ას“ სახელზე რეგისტრირებულია სატრანსპორტო საშუალება **MERCEDES-BENZ 1217 S** სახელმწიფო სანომრე ნიშნით **BB-----**.

სასამართლო ეყრდნობა შემდეგ მტკიცებულებებს:

- სსიპ საქართველოს შინაგან საქმეთა სამინისტროს მომსახურების სააგენტოს 2017 წლის 2 მარტის №M----- წერილი (ს.ფ.19);
- შს სამინისტროს საინფორმაციო-ანალიტიკური დეპარტამენტის 2016 წლის 13 სექტემბრის №MIA2----- წერილი (ს.ფ.23-24).

3.17. თ-----იას სახელზე რეგისტრირებულია სატრანსპორტო საშუალებაზე **NISSAN LIBERT** სახელმწიფო სანომრე ნიშნით **U-----**.

სასამართლო ეყრდნობა შემდეგ მტკიცებულებას:

- სსიპ საქართველოს შინაგან საქმეთა სამინისტროს მომსახურების სააგენტოს 2017 წლის 2 მარტის №M----- წერილი (ს.ფ.19).

3.18. ნაციონალური ბიზნეს-რეიტინგების კავშირის 2017 წლის 28 მარტის წერილის თანახმად, სტატისტიკური რანჟირების შედეგების მიხედვით შპს „გ---

-ა“ იმყოფება რეიტინგი ოქრო საქართველოს საწარმოებს შორის ფინანსურ-სამეურნეო საქმიანობის მიხედვით „დაქირავებულთა რაოდენობა“; რეიტინგი ოქრო თბილისის საწარმოებს შორის ფინანსურ-სამეურნეო საქმიანობის მიხედვით „დაქირავებულთა რაოდენობა“.

სასამართლო ეყრდნობა შემდეგ მტკიცებულებას:

- ნაციონალური ბიზნეს-რეიტინგების კავშირის 2017 წლის 28 მარტის წერილი (ს.ფ.130-133).

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-4, მე-5, მე-6, მე-8, 43-ე, 49-ე, 238-ე, 246-ე მუხლები, საქართველოს ადმინისტრაციული საპროცესო კოდექსის მე-4 და მე-17 მუხლები, სამოქალაქო საპროცესო კოდექსის მე-4, 102-ე და 105-ე, 199¹ მუხლები, „მეწარმეთა შესახებ“ საქართველოს კანონი.

6. სამართლებრივი შეფასება

6.1. სადავო პერიოდში მოქმედი საქართველოს კონსტიტუციის 94-ე მუხლის პირველი პუნქტის (ახალი რედაქციის 67-ე მუხლის პირველი პუნქტი) 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 გადახდევის უზრუნველყოფის ღონისძიებები. კერძოდ, საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 238-ე მუხლის პირველი ნაწილი განსაზღვრავს, რომ საგადასახადო ორგანოს უფლება აქვს, საგადასახადო დავალიანების გადახდევის უზრუნველყოფად განაზოცულოს 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.

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

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 გადახდევინების უზრუნველყოფის ღონისძიებებისათვის თავის არიდების მიზნით (იგულისხმება საგადასახადო კოდექსით განსაზღვრული ღონისძიებები: საგადასახადო გირავნობა ან იპოთეკა, მესამე პირზე გადახდევინების 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 გადახდევინების 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.

6.2. მოსარჩელე ითხოვს ი/მ „თ-----იას“, მ-----ე, შპს „გ-----ნ“, შპს „გ----ა“ და შპს „ლ-----ი“ ცნობილ იქნან ერთმანეთის ცრუმაგიერ პირებად. მოსარჩელე აპელირებს იმ გარემოებაზე, რომ ი/მ „თ-----იას“ და შპს „გი-----“-ს მიერ საგადასახადო გირავნობის/იპოთეკის უფლების წარმოშობის შემდგომ, ქონების გადაწერა დამფუძნებლის და მისივე ნათესავების მიერ ახალდაფუძნებულ საწარმოებზე, მიზნად ისახავდა საგადასახადო დავალიანების გადახდევინების ღონისძიებებისგან თავის არიდებას.

განსახილველ შემთხვევაში დადგენილია, რომ ი/მ „თ-----იას“ ქონებაზე საგადასახადო გირავნობის/იპოთეკის უფლება დარეგისტრირდა 2013 წლის 19 ივნისს, რომელსაც გადასახადის გადამხდელი გაეცნო 2013 წლის 20 ივლისს. 2016 წლის 29 ივნისს გამოიცა ბრძანება №0----- ი/მ „თ-----იას“ ქონებაზე ყადაღის დადების შესახებ.

სსიპ შემოსავლების სამსახურის ერთიანი ელექტრონული საინფორმაციო ბაზიდან ამონაწერის თანახმად, თ-----იამ შპს „გ-----ნ“-ს მიჰყიდა - 2013 წლის 3 აგვისტოს №0-----5 სასაქონლო ზედნადებით ხე-ტყის პირველადი გადამუშავების მასალა ღირებულებით 33465 ლარი; 2013 წლის 3 აგვისტოს №0----- სასაქონლო ზედნადებით ხე-ტყის პირველადი გადამუშავების მასალა ღირებულებით 15500 ლარი. ამასთან, სადავო არ არის ის ფაქტი, რომ შპს „გ-----ნ“-ს საქონლოს ღირებულება ი/მ „თ-----იასთვის“ გადახდილი აქვს სრულად.

დადგენილია, ასევე, რომ შპს „გ-----ნ“-ის ქონებაზე საგადასახადო გირავნობის/იპოთეკის უფლება დარეგისტრირდა 2013 წლის 17 დეკემბერს, რომელსაც გადასახადის გადამხდელი გაეცნო 2013 წლის 20 დეკემბერს, ასევე გამოიცა ყადაღის ბრძანება №0----- შპს „გ-----ნ“-ს ქონებაზე ყადაღის დადების შესახებ.

შპს „გ-----6“-მა შპს „პ-----ს“ მიჰყიდა - 2014 წლის 5 მარტის №0----- სასაქონლო ზედნადებით ხე-ტყის პირველადი გადამუშავების მასალა ღირებულებით 55468.8 ლარი; შპს „გ-----6“-მა შპს „გ----ას“ მიჰყიდა - 2014 წლის 9 იანვრის №0----- სასაქონლო ზედნადებით ხე-ტყის პირველადი გადამუშავების მასალა ღირებულებით 32380.8 ლარი; 2014 წლის 17 იანვრის №00----- სასაქონლო ზედნადებით ხე-ტყის პირველადი გადამუშავების მასალა ღირებულებით 24523.2 ლარი; 2014 წლის 8 თებერვლის №01----- სასაქონლო ზედნადებით ხე-ტყის პირველადი გადამუშავების მასალა ღირებულებით 34104 ლარი.

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, საქმისათვის მნიშვნელოვანი სხვა გარემოებების დადასტურების გარეშე, არ ქმნის. სასამართლო ყურადღებას ამახვილებს იმ გარემოებაზე, რომ მოსარჩელეს არ წარმოუდგენია არანაირი მტკიცებულება რომელიც დაადასტურებდა შპს „გ-----6“-ის დამფუძნებელ - მა-----აქესა და ი/მ „თ-----იას“ შორის ნათესაურ კავშირს. ამასთან, სსიპ შემოსავლების სამსახურს სადავოდ არ გაუზნიათ მიწოდებული საქონლის ღირებულება და მისი გადახდის ფაქტი. შესაბამისად, სასამართლო მიიჩნევს, რომ განსახილველ შემთხვევაში არ დასტურდება ის ფაქტი, რომ ი/მ „თ-----იას“ მიერ შპს „გ-----6“-ისათვის საქონლის მიწოდება ემსახურებოდა გადასახადის გადახდის უზრუნველყოფის ღონისძიებებისაგან თავის არიდებას.

შპს „გ-----6“-ის მიერ შპს „გ----ასა“ და შპს „პ-----ისათვის“ საქონლის მიწოდებასთან დაკავშირებით სასამართლო მიუთითებს, რომ აღნიშნულ შემთხვევაშიც მოსარჩელეს არ წარმოუდგენია მტკიცებულება, რომელიც დაადასტურებდა აღნიშნული საწარმოების ურთიერთდამოკიდებულებას, ასევე სადავოდ არ არის გამხდარი მიწოდებული საქონლის ღირებულება. სასამართლო აღნიშნავს, 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, ასევე, ვერ გაიზიარებს მოსარჩელის არგუმენტაციას შპს „გ-----6“-ისა და ი/მ „თ-----იას“ მიერ ერთი და იგივე საქმიანობის განხორციელება ემსახურებოდა გადასახადის გადახდის უზრუნველყოფის ღონისძიებების თავის არიდებას. სასამართლო აღნიშნავს, რომ ერთი და იგივე საქმიანობის განხორციელება 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.

6.3. მ-----ის მიერ შპს „გ-----6“-იდან დივიდენდს გატანასთან დაკავშირებით სასამართლო განმარტავს, რომ სასარჩელო მოთხოვნის სწორად გადაწყვეტისათვის არსებითი მნიშვნელობა აქვს დივიდენდის ბუნებისა და გაცემის წესის განსაზღვრასა და სადავო შემთხვევაში მისი გაცემის მიზნის დადგენას, რამეთუ ცრუმაგიერი პირების მიერ განხორციელებული ოპერაცია ემსახურება საგადასახადო ვალდებულების გადახდევინების უზრუნველყოფის ღონისძიებისაგან თავის არიდებას. ამასთან, სასამართლო განმარტავს, რომ ასეთი მიზანი უნდა დასტურდებოდეს საქმეში არსებულ მტკიცებულებათა სრულად და ყოველმხრივ შესწავლის შედეგების გონივრული განსჯიდან და მხოლოდ ეჭვი, რომელიც არ დასტურდება სათანადო მტკიცებულებებით ან არ გამომდინარეობს პირთა ქმედებების უწყვეტი ჯაჭვის შეფასებიდან, არ შეიძლება გახდეს პირის უფლებების შეზღუდვის კანონიერი საფუძველი.

საქართველოს საგადასახადო კოდექსის მე-8 მუხლის მე-12 ნაწილის სადავო პერიოდში მოქმედი რედაქციით განმარტებული იყო, რომ დივიდენდი არის აქციონერის/მოწილის მიერ აქციებიდან ან უფლებებიდან (წილებიდან) მიღებული (მათ შორის, პრივილეგირებული აქციებიდან პროცენტის სახით მიღებული) ნებისმიერი შემოსავალი, რომელიც მიიღება მოგების განაწილების შედეგად და რომელსაც იურიდიული პირი უნაწილებს აქციონერებს/მოწილებს, კაპიტალში მათი კუთვნილი აქციების/უფლებების პროპორციულად ან პროპორციის დაცვის გარეშე. ამასთანავე, დივიდენდს არ მიეკუთვნება: ა) იურიდიული პირის ლიკვიდაციისას ან აქციის/წილის გამოსყიდვისას ფულადი ან ნატურალური ფორმით განხორციელებული გადახდა (განაცემი), რომელიც არ აღემატება კაპიტალში (საწესდებოსა და საემისიოში) აქციონერის/მოწილის მიერ განხორციელებული შენატანის ოდენობის ფარგლებს; ბ) იურიდიული პირის აქციონერზე/მოწილზე განხორციელებული გადახდა ამავე იურიდიული პირის აქციის/წილის საკუთრებაში გადაცემით.

სასამართლო მიუთითებს, რომ საზოგადოების მიერ დივიდენდის გაცემის წესს

და პირობებს აწესრიგებს საქართველოს კანონი „მეწარმეთა შესახებ“, რომლის სადავო პერიოდში მოქმედი რედაქციის მე-8 მუხლი ადგენდა, რომ შეზღუდული პასუხისმგებლობის საზოგადოებასა და სააქციო საზოგადოებაში **პარტნიორთა კრების გადაწყვეტილებით** შეიძლება დადგინდეს წლიური და შუალედური მოგების დივიდენდების სახით განაწილება.

სასამართლო აღნიშნავს, რომ დივიდენდი წარმოადგენს იურიდიული პირის მოგების ისეთი განაწილებით მიღებულ შემოსავალს, რომელზე უფლებაც მოპოვებულია ამ იურიდიულ პირში წილის/აქციის ფლობით. ამდენად, სასამართლოს მიაჩნია, რომ არ არსებობს საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 246-ე მუხლის გამოყენების საფუძველი, რომელიც ცალსახად ადგენს, რომ მიზანი კონკრეტული ოპერაციის განხორციელებისა უნდა იყოს გადასახადის გადახდევინების უზრუნველყოფის ღონისძიებებისაგან თავის არიდება. ასეთი მიზანი კი კონკრეტულ შემთხვევაში არ დასტურდება.

6.3. 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 გააჩენდა 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.

6.4. 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, მარეგისტრირებული 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. (იხ. თბილისის სააპელაციო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა კოლეგიის 2019 წლის 22 მარტის განჩინება №3ბ/318-19 საქმეზე, თბილისის სააპელაციო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა კოლეგიის 2019 წლის 28 ივნისის განჩინება №3ბ/1170-19 საქმეზე, თბილისის სააპელაციო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა კოლეგიის 2019 წლის 2 ივლისის განჩინება №3ბ/1306-19 საქმეზე).

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 ი/მ „თ-----იასა“ და შპს „გ-----ნ“-ის საგადასახადო დავალიანება წარმოშობილია 2013 წელს. ამასთან, მათ მიმართ გადასახადის გადახდის უზრუნველყოფის

ღონისძიებები გამოყენებულია 2013 წელს. სასარჩელო განცხადება კი მოპასუხეთა ცრუმაგიერ პირებად აღიარების შესახებ თბილისის საქალაქო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა კოლეგიაში წარდგენილია 2017 წლის 27 აპრილს. 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.

6.5. 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

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.

8. უზრუნველყოფის ღონისძიებები

საქართველოს სამოქალაქო საპროცესო კოდექსის 199¹ მუხლის თანახმად, სარჩელის მიღებაზე უარის თქმის, სარჩელის დაკმაყოფილებაზე უარის თქმის, სარჩელის განუხილველად დატოვების ან საქმის წარმოების შეწყვეტის შემთხვევაში სასამართლო თავისი გადაწყვეტილებით (განჩინებით) აუქმებს ამ სარჩელთან დაკავშირებით გამოყენებულ უზრუნველყოფის ღონისძიებას, რაც საჩივრდება ამ გადაწყვეტილების (განჩინების) გასაჩივრებისათვის კანონით დადგენილი წესით. მხარეთა მორიგების შემთხვევაში სასამართლო აუქმებს უზრუნველყოფის ღონისძიებას, თუ მხარეები სხვა რამეზე არ შეთანხმდებიან.

აღნიშნულიდან გამომდინარე, იმ გარემოების გათვალისწინებით, რომ №3/3064-17 ადმინისტრაციულ საქმეზე სარჩელი არ დაკმაყოფილდა, უნდა გაუქმდეს მოცემულ საქმეზე თბილისის სააპელაციო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა კოლეგიის 2017 წლის 31 ივლისის განჩინებით (№3ბ/1360-17 საქმეზე) გამოყენებული უზრუნველყოფის ღონისძიება.

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, 199¹, 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. გაუქმდეს მოცემულ საქმეზე თბილისის სააპელაციო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა კოლეგიის 2017 წლის 31 ივლისის განჩინებით (№3ბ/1360-17 საქმეზე) გამოყენებული უზრუნველყოფის ღონისძიება.
3. მოსარჩელე გათავისუფლებულია სახელმწიფო ბაჟის გადახდისგან.
4. 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

ინგა კვაჭანტირაძე