



**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 - გ-----ე

მოპასუხეები - შპს „ნ-----ი“, შპს „წ-----ი“, ა-----
ი, თ-----ი

წარმომადგენლები - ვ-----ე, ქ-----ი

დავის საგანი - ცრუმაგიერ პირებად ცნობა

აღწერილობითი ნაწილი

1. სასარჩელო მოთხოვნა

შპს „ნ-----ი“, შპს „წ-----ი“, ა-----ი და თ-----
---ი ცნობილ იქნან ერთმანეთის ცრუმაგიერ პირებად.

2. მოპასუხეების პოზიცია

შპს „ნ-----ის“, შპს „წ-----ის“, ა-----ის, თ-----
---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. 2015 წლის 5 იანვრის მეწარმეთა და არასამეწარმეო (არაკომერციული) იურიდიული პირების რეესტრიდან ამონაწერის თანახმად, 2012 წლის 2 მაისს სსიპ საჯარო რეესტრის ეროვნული სააგენტოს მიერ დარეგისტრირდა შპს „ნ-----ი“, რომლის დირექტორად და 100%-იანი წილის მესაკუთრედ განისაზღვრა ა-----ი. საზოგადოების იურიდიულ მისამართად მიეთითა ს-----ის რაიონი, ქ.წ-----ი, დავით ა----- ქ.№3, სხვა მისამართად - თბილისი, ის----- რაიონი, III მასივი, III კვ., კო----- ელექტრონულ ფოსტად დაფიქსირდა [a-----](#).

2015 წლის 28 სექტემბრის მეწარმეთა და არასამეწარმეო (არაკომერციული) იურიდიული პირების რეესტრიდან ამონაწერის თანახმად, შპს „ნ-----ის“ დირექტორად განისაზღვრა თ-----ე.

2018 წლის 14 მაისის მეწარმეთა და არასამეწარმეო (არაკომერციული) იურიდიული პირების რეესტრიდან ამონაწერის თანახმად, შპს „ნ-----ის“ დირექტორად განისაზღვრა ა-----ი.

სასამართლო ეყრდნობა შემდეგ მტკიცებულებებს:

- 2015 წლის 28 სექტემბრის ამონაწერი მეწარმეთა და არასამეწარმეო (არაკომერციული) იურიდიული პირების რეესტრიდან (ს.ფ.42-43);
- 2015 წლის 5 იანვრის ამონაწერი მეწარმეთა და არასამეწარმეო (არაკომერციული) იურიდიული პირების რეესტრიდან (ს.ფ.46-47);
- 2018 წლის 14 მაისის ამონაწერი მეწარმეთა და არასამეწარმეო (არაკომერციული) იურიდიული პირების რეესტრიდან (ს.ფ.183-184).

3.2. 2016 წლის 27 ივნისის მეწარმეთა და არასამეწარმეო (არაკომერციული) იურიდიული პირების რეესტრიდან ამონაწერის თანახმად, 2016 წლის 27 ივნისს სსიპ საჯარო რეესტრის ეროვნული სააგენტოს მიერ დარეგისტრირდა შპს „წ-----ი“, რომლის დირექტორად განისაზღვრა თ-----ე და 100%-იანი წილის მესაკუთრედ ა-----ი. იურიდიულ მისამართად მიეთითა ს-----ის რაიონი, ქ.წ-----ი, დავით ა----- ქ.№3, ხოლო ელექტრონულ ფოსტად - [n-----](#).

2016 წლის 21 დეკემბრის გადაწყვეტილებით ა-----მა მის საკუთრებაში არსებული შპს „წ-----ის“ 100%-იანი წილი უსასყიდლოდ გადასცა თ-----ს.

2016 წლის 22 დეკემბრის მეწარმეთა და არასამეწარმეო (არაკომერციული) იურიდიული პირების რეესტრიდან ამონაწერის თანახმად, შპს „წ-----ის“ 100%-იანი წილის მესაკუთრედ დარეგისტრირდა თ-----ი და დირექტორად ხ-----ი. ელექტრონულ ფოსტის მისამართად მიეთითა [t-----](#).

2018 წლის 15 იანვრის გადაწყვეტილებით თ-----მა მის საკუთრებაში არსებული შპს „წ-----ის“ 100%-იანი წილი უსასყიდლოდ გადასცა ლ-----ს.

2018 წლის 16 იანვრის მეწარმეთა და არასამეწარმეო (არაკომერციული) იურიდიული პირების რეესტრიდან ამონაწერის თანახმად, შპს „წ-----ის“ 100%-იანი წილის მესაკუთრედ და დირექტორად დარეგისტრირდა ლ-----ი.

სასამართლო ეყრდნობა შემდეგ მტკიცებულებას:

- 2016 წლის 27 ივნისის ამონაწერი მეწარმეთა და არასამეწარმეო (არაკომერციული) იურიდიული პირების რეესტრიდან (ს.ფ.51-52);
- 2016 წლის 21 დეკემბრის გადაწყვეტილება (ს.ფ.163);
- 2016 წლის 22 დეკემბრის ამონაწერი მეწარმეთა და არასამეწარმეო (არაკომერციული) იურიდიული პირების რეესტრიდან (ს.ფ.164-165);
- 2018 წლის 15 იანვრის გადაწყვეტილება (ს.ფ.166);
- 2018 წლის 16 იანვრის ამონაწერი მეწარმეთა და არასამეწარმეო (არაკომერციული) იურიდიული პირების რეესტრიდან (ს.ფ.185-187).

3.3. 2016 წლის 15 დეკემბრის უძრავი ნივთის ნასყიდობის ხელშეკრულებით თ-----მა ა-----ისაგან 100000 ლარად იყიდა უძრავი ქონება (მის: ს-----ის რაონი, ქალაქი წ-----ი, დ.ა----- ქ.№3, ს/კ №5-----), რომელიც იძლევა მიწის ნაკვეთზე სამეწარმეო საქმიანობის განხორციელების შესაძლებლობას. ხელშეკრულების თანახმად, ნასყიდობის საგნის ღირებულება გადახდილ იქნა ხელშეკრულების საჯარო რეესტრში წარდგენამდე. აღნიშნულ ქონებაზე თ-----ის საკუთრების უფლება დარეგისტრირდა 2017 წლის 19 მაისს.

სასამართლო ეყრდნობა შემდეგ მტკიცებულებას:

- 2016 წლის 15 დეკემბრის უძრავი ნივთის ნასყიდობის ხელშეკრულება (ს.ფ.156-158);
- ამონაწერი საჯარო რეესტრიდან (ს.ფ.159-160).

3.4. სსიპ შემოსავლების სამსახურის 2016 წლის 10 ნოემბრის №0----- ბრძანებით გირავნობა/იპოთეკის უფლება გავრცელდა შპს „ნ-----ის“ ქონებაზე.

სასამართლო ეყრდნობა შემდეგ მტკიცებულებას:

- ამონაწერი სსიპ შემოსავლების სამსახურის ელექტრონული საინფორმაციო ბაზიდან (ს.ფ.37).

3.5. სსიპ შემოსავლების სამსახურის 2017 წლის 30 მაისის №049-360 ბრძანებით ყადაღა დაედო შპს „ნ-----ის“ ქონებას.

სასამართლო ეყრდნობა შემდეგ მტკიცებულებას:

- ამონაწერი სსიპ შემოსავლების სამსახურის ელექტრონული საინფორმაციო ბაზიდან (ს.ფ.37).

3.7. სსიპ შემოსავლების სამსახურის ადმინისტრირების დეპარტამენტის 2017 წლის 30 მაისის №0----- ბრძანებით ყადაღა დაედო ა-----ის საკუთრებაში არსებულ ან/და ბალანსზე რიცხულ ნებისმიერ ქონებას. აღნიშნულ ბრძანებას ა-----ი გაეცნო 2017 წლის 7 ივნისს.

სასამართლო ეყრდნობა შემდეგ მტკიცებულებებს:

- სსიპ შემოსავლების სამსახურის ადმინისტრირების დეპარტამენტის 2017 წლის 30 მაისის №0----- ბრძანება (ს.ფ.39);

- სსიპ შემოსავლების სამსახურის ადმინისტრირების დეპარტამენტის 2017 წლის 30 მაისის №0-----/1 ბრძანება (ს.ფ.40);

- ამონაწერი სსიპ შემოსავლების სამსახურის ელექტრონული საინფორმაციო ბაზიდან (ს.ფ.41).

3.8. სსიპ შემოსავლების სამსახურის ადმინისტრირების დეპარტამენტის 2017 წლის 4 ივლისის №0----- ბრძანებით ყადაღა დაედო თ-----ის საკუთრებაში არსებულ ა-----ის საგადასახადო დავალიანების უზრუნველყოფის ღონისძიებების განხორციელების მიზნით საგადასახადო გირავნობა/იპოთეკით დატვირთულ ქონებას ს/კ5-----.

სსიპ შემოსავლების სამსახურმა 2018 წლის 5 აპრილს სსიპ წერილობითი შუამდგომლობით მიმართა ს-----ის რაიონულ სასამართლოს და მოითხოვა ი/მ თ-----ის ყადაღადადებული ქონების (ს/კ5-----) რეალიზაცია.

სასამართლო ეყრდნობა შემდეგ მტკიცებულებებს:

- სსიპ შემოსავლების სამსახურის ადმინისტრირების დეპარტამენტის 2017 წლის 4 ივლისის №0----- ბრძანება (ს.ფ.171);

- სსიპ შემოსავლების სამსახურის 2018 წლის 5 აპრილის სსიპ წერილობითი შუამდგომლობა (ს.ფ.168-170).

3.9. „გაცემული თანხებისა და დაკავებული გადასახადების“ 2016 წლის დეკემბრის თვის ინფორმაციის თანახმად, შპს „ნ-----მა“ ხელფასები გასცა შემდეგ პირებზე: გ-----კ, ხ-----ა დ-----ე ლ---, ბ-----ი, ბ-----ე, ფ-----ო, ქა-----ო, მი-----ა, მე-----ა, რ-----ო, დ-----ა, ბ-----ო, ხ-----ი, ათ-----უ, ე-----ი, ს-----ა, შ-----ა, ჭ-----ი, კ-----ი, მ-----ი ო-----, ო-----ა, ჩ-----ი, ბ-----, თ-----, ლ-----ი, ჭ-----რი, მ-----ე, ზ-----ა.

სასამართლო ეყრდნობა შემდეგ მტკიცებულებას:

- „გაცემული თანხებისა და დაკავებული გადასახადების“ 2016 წლის დეკემბრის თვის ინფორმაცია (ს.ფ.49-50).

3.10. „გაცემული თანხებისა და დაკავებული გადასახადების“ 2017 წლის ივნისის თვის ინფორმაციის თანახმად, შპს „წ-----მა“ ხელფასები გასცა შემდეგ პირებზე: ბ-----ე, ს-----ა, მ-----ა, თ-----ი, ვა-----ი, მ-----ი, ლ-----ი, ხ-----ი, თ-----ე, დ-----ი, დ-----ი, ნ-----ი, დ--- ხ-----ა, ნ-----ი, ლ-----ი, მ-----ე, ლ-----ე, ე-----ი ო---- მ-----ი, ალ-----ი, ნ-----ი, ნ-----ე. ამასთან, სხვა განაცემები აღებული აქვს ა-----სა და თ-----ს.

სასამართლო ეყრდნობა შემდეგ მტკიცებულებას:

- „გაცემული თანხებისა და დაკავებული გადასახადების“ 2017 წლის ივნისის თვის ინფორმაცია (ს.ფ.53-54).

3.11. 2017 წლის 4 ივლისის შედარების აქტის თანახმად, შპს „ნ-----ის“ საგადასახადო დავალიანების ძირითადი თანხა არის 15203.02 ლარი, ჯარიმა - 400 ლარი და საურავი - 1279.54 ლარი, ხოლო დამატებით დარიცხულ თანხას, რომელიც არ არის აღიარებული - 1330078.67 ლარი.

სასამართლო ეყრდნობა შემდეგ მტკიცებულებას:

- 2017 წლის 4 ივლისის შედარების აქტი (ს.ფ.18).

3.12. სსიპ შემოსავლების სამსახურის მომსახურების დეპარტამენტის 2018 წლის 22 ოქტომბრის №1----- სამსახურებრივი ბარათის თანახმად, შემოსავლების სამსახურის გადასახადების ადმინისტრირების საინფორმაციო სისტემაში არსებული ინფორმაციის მიხედვით შპს „ნ-----ს“ 09.11.2016 წლის №0----- საგადასახადო მოთხოვნით თანხების დარიცხვამდე, 08.11.2016 წლის მდგომარეობით, ნაერთი ინფორმაციის მიხედვით ერიცხება დავალიანება საურავის ნაწილში 0.43ლარი; 09.11.2016 წლიდან 19.10.2018 წლამდე გადახდილია 3642.07ლარი.

სასამართლო ეყრდნობა შემდეგ მტკიცებულებას:

- სსიპ შემოსავლების სამსახურის მომსახურების დეპარტამენტის 2018 წლის 22 ოქტომბრის №1----- სამსახურებრივი ბარათი (ს.ფ.212).

3.13. ა-----ის სახელზე რეგისტრირებულია ავტომობილები - FORD TRANZIT სახ. ნომრით W-----; VOLKSWAGEN CC SPORT სახ. ნომრით M-----; VOLKSWAGEN LT 35 სახ. ნომრით Z-----; FORD TRANZIT სახ. ნომრით W----0; UAZ 31512 სახ. ნომრით R-----; OPEL VECTRA 1.81 სახ. ნომრით T-----.

სასამართლო ეყრდნობა შემდეგ მტკიცებულებას:

- ამონაწერი შს სამინისტროს ელექტრონული საინფორმაციო ბაზიდან (ს.ფ.20-25).

3.14. ა-----ი რეგისტრირებულია შპს „ს-----“-ის კაპიტალის 40%-იან წილის მესაკუთრედ.

სასამართლო ეყრდნობა შემდეგ მტკიცებულებას:

- სსიპ საჯარო რეესტრის ეროვნული სააგენტოს 2017 წლის 23 ივნისის №240118 წერილი (ს.ფ.26).

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, 43-ე, 49-ე, 238, 246-ე და მუხლები, საქართველოს სამოქალაქო კოდექსის 319-ე მუხლი, 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 რედაქციით 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 გამომხდელი, 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 თმენის 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 გადახდევის მიქცევა ხდება არა საგადასახადოს გამომხდელის, არამედ მესამე პირის ქონებაზე, როდესაც დასტურდება, რომ აღნიშნული პირი გამოყენებული იყო საგადასახადოს გადახდევის უზრუნველყოფის ღონისძიებებისთვის თავის არიდების მიზნით. აღნიშნული მიზნად ისახავს საგადასახადოს გადახდისაგან თავის არიდების გამორიცხვას, რათა საგადასახადო გამომხდელმა ბოროტად არ გამოიყენოს ის გარემოება, რომ მესამე პირის ქონებაზე გადახდევის მიქცევა არ ხდება და არ მოახდინოს მხოლოდ აღნიშნული მიზნით სხვა პირის შექმნა და მისთვის ქონების გადაცემა საგადასახადოს გადახდევის უზრუნველყოფის ღონისძიებებისაგან თავის არიდების მიზნით.

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

„საგადასახადო კოდექსის 246-ე მუხლის შინაარსიდან გამომდინარე, ცრუმაგიერ პირებად აღიარებისათვის სახეზე უნდა იყოს საგადასახადოს გამომხდელის განსხვავების შეუძლებლობა სხვა იმ პირისაგან, რომელიც გამოყენებული არის საგადასახადოს გადახდევის უზრუნველყოფის ღონისძიებისათვის თავის არიდების მიზნით ანუ საგადასახადოს გამომხდელი 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 საგადასახადოს გადახდაზე ვალდებული პირის - გამომხდელის ცრუმაგიერ პირს. ასეთი აღიარება შესაძლებლობას აძლევს საგადასახადო ორგანოს საგადასახადოს გამომხდელის 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 ვალდებულებების 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 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 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 შპს „ნ-----ი“, შპს „წ-----ი“, ა-----ი და თ-----ი ცნობილ იქნან ერთმანეთის ცრუმაგიერ პირებად. მოსარჩელის განმარტებით, შპს „ნ-----ის“ მიერ საგადასახადო ვალდებულებების წარმოშობის შემდეგ განხორციელებული ოპერაციები, ახალი საწარმოს დაარსება იგივე მისამართზე, იდენტური საქმიანობის განხორციელება და ურთიერთდამოკიდებული პირების საქმიანობა ახალ საწარმოში მიზნად ისახავდა საგადასახადო დავალიანების გადახდევინების ღონისძიებებისგან თავის არიდებას.

დადგენილია, რომ 2012 წლის 2 მაისს სსიპ საჯარო რეესტრის ეროვნული სააგენტოს მიერ დარეგისტრირდა შპს „ნ-----ი“, რომლის დირექტორად და 100%-იანი წილის მესაკუთრედ განისაზღვრა ა-----ი. საზოგადოების იურიდიულ მისამართად მიეთითა ს-----ის რაიონი, ქ.წ-----ი, დავით ა----- ქ.№3, სხვა მისამართად - თბილისი, ის----- რაიონი, III მასივი, III კვ., კო----- --. ელექტრონულ ფოსტად დაფიქსირდა [a-----](#). 2015 წლის 28 სექტემბრის მეწარმეთა და არასამეწარმეო (არაკომერციული) იურიდიული პირების რეესტრიდან ამონაწერის თანახმად, შპს „ნ-----ის“ დირექტორად განისაზღვრა თ-----ე, ხოლო 2018 წლის 14 მაისის მეწარმეთა და არასამეწარმეო (არაკომერციული) იურიდიული პირების რეესტრიდან ამონაწერის თანახმად, შპს „ნ-----ის“ დირექტორად განისაზღვრა ა-----ი.

2016 წლის 27 ივნისს სსიპ საჯარო რეესტრის ეროვნული სააგენტოს მიერ დარეგისტრირდა შპს „წ-----ი“, რომლის დირექტორად განისაზღვრა თ-----ე და 100%-იანი წილის მესაკუთრედ ა-----ი. იურიდიულ მისამართად მიეთითა ს-----ის რაიონი, ქ.წ-----ი, დავით ა----- ქ.№3, ხოლო ელექტრონულ ფოსტად - [n-----](#). 2016 წლის 22 დეკემბრის მეწარმეთა და არასამეწარმეო (არაკომერციული) იურიდიული პირების რეესტრიდან ამონაწერის თანახმად, შპს „წ-----ის“ 100%-იანი წილის მესაკუთრედ დარეგისტრირდა თ-----ი და დირექტორად ხ-----ი. ელექტრონულ ფოსტის მისამართად მიეთითა [t-----](#). 2018 წლის 16 იანვრის მეწარმეთა და არასამეწარმეო (არაკომერციული) იურიდიული პირების რეესტრიდან ამონაწერის თანახმად, შპს „წ-----ის“ 100%-იანი წილის მესაკუთრედ და დირექტორად დარეგისტრირდა ლ-----ი.

სსიპ შემოსავლების სამსახურის 2016 წლის 10 ნოემბრის №0----- ბრძანებით გირავნობა/იპოთეკის უფლება გავრცელდა შპს „ნ-----ის“ ქონებაზე.

სსიპ შემოსავლების სამსახურის 2017 წლის 30 მაისის №049-360 ბრძანებით ყადაღა დაედო შპს „ნ-----ის“ ქონებას.

სსიპ შემოსავლების სამსახურის ადმინისტრირების დეპარტამენტის 2017 წლის 30 მაისის №0----- ბრძანებით ყადაღა დაედო ა-----ის საკუთრებაში არსებულ ან/და ბალანსზე რიცხულ ნებისმიერ ქონებას.

სსიპ შემოსავლების სამსახურის ადმინისტრირების დეპარტამენტის 2017 წლის 4 ივლისის №0----- ბრძანებით ყადაღა დაედო თ-----ის საკუთრებაში არსებულ ა-----ის საგადასახადო დავალიანების უზრუნველყოფის ღონისძიებების განხორციელების მიზნით საგადასახადო გირავნობა/იპოთეკით დატვირთულ ქონებას ს/კ5-----ს. სსიპ შემოსავლების სამსახურმა 2018 წლის 5 აპრილს სსიპ წერილობითი შუამდგომლობით მიმართა ს-----ის რაიონულ სასამართლოს და მოითხოვა ი/მ თ-----ის ყადაღადადებული ქონების (ს/კ5-----) რეალიზაცია.

სასამართლო განმარტავს, რომ ნებისმიერ პირს უფლება აქვს, კანონით დადგენილი წესით დააარსოს იურიდიული პირი, დამოუკიდებლად განსაზღვროს იურიდიული პირის საქმიანობის სფერო და ადგილი. მხოლოდ ის ფაქტი, რომ ორივე საწარმოს დამფუძნებელი ერთი და იგივე პირია არ გულისხმობს ავტომატურად აღნიშნულ პირთა პრაქტიკულად გამიჯვნის შეუძლებლობას. კანონის ამგვარად გაგება გამოიწვევდა თავისუფალი მეწარმეობის უფლებაში ჩარევას, რომელიც, კანონით გათვალისწინებული შემთხვევების გარდა, არ უკრძალავს პირს, რომ დააარსოს რამდენიმე იურიდიული პირი და განხორციელოს ერთი და იგივე საქმიანობა ერთსა და იმავე მისამართზე. ამდენად, აღნიშნული დამოუკიდებლად, საკანონმდებლო ნორმით დადგენილი მიზნის დამამტკიცებელი ფაქტობრივი გარემოებების არსებობის გარეშე, არ ქმნის საწარმოთა ცრუმაგიერ პირებად მიჩნევის საფუძველს.

სასამართლო ვერ გაიზიარებს მოსარჩელის არგუმენტაციას, რომ ა-----ის მიერ უძრავი ქონების (ს/კ5-----) რეალიზაცია ემსახურებოდა ქონების გარიდებას. სასამართლო ყურადღებას ამახვილებს იმ გარემოებაზე, რომ სადავო უძრავი ქონება გასხვისების დროისათვის დატვირთული იყო საგადასახადო გირავნობა/იპოთეკით და ამასთან, სსიპ შემოსავლების სამსახურმა 2018 წლის 5 აპრილს ს-----ის რაიონულ სასამართლოში წარადგინა წერილობითი შუამდგომლობა აღნიშნული ქონების იძულებით რეალიზაციასთან დაკავშირებით. ამდენად, სასამართლო ხაზს უსვამს იმ ფაქტს, რომ ცრუმაგიერ პირებად ცნობის ნორმატიული რეგულირების საბოლოო მიზანს წარმოადგენს გადასახადის გადამხდელის აღიარებული საგადასახადო დავალიანების გადახდევის მიზნით ცრუმაგიერი პირის მიმართ საგადასახადო

დავალიანების გადახდევინების უზრუნველყოფის ღონისძიებების განხორციელების შესაძლებლობა, რასაც საგადასახადო ორგანო ვერ ადასტურებს განსახილველ შემთხვევაში.

ერთი და იგივე პირების შპს „ნ-----სა“ და შპს „წ-----ში“ დასაქმებასთან დაკავშირებით სასამართლო აღნიშნავს, რომ სადავო პერიოდში მოქმედი საქართველოს კონსტიტუციის 30-ე მუხლის პირველი პუნქტის მიხედვით, შრომა თავისუფალია, რაც გულისხმობს პროფესიისა და საქმიანობის თავისუფალ არჩევას. შესაბამისად, მხოლოდ ის ფაქტი, რომ ერთი და იგივე პირები მუშაობდნენ ორ საწარმოში არ გულისხმობს ავტომატურად აღნიშნულ პირთა პრაქტიკულად გამიჯვნის შეუძლებლობას. აღნიშნული გარემოება, დამოუკიდებლად, საკანონმდებლო ნორმით დადგენილი მიზნის დამამტკიცებელი ფაქტობრივი გარემოებების არსებობის გარეშე, არ ქმნის საწარმოთა ცრუმაგიერ პირებად მიჩნევის საფუძველს.

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 საფუძველად 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.

6.4. 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.

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, დავით აღმაშენებლის ხეივანი მე-12 კმ, №6) მეშვეობით 14 დღის ვადაში დასაბუთებული გადაწყვეტილების მხარეთათვის გადაცემის დღიდან.

