

ივანე ჯავახიშვილის სახელობის თბილისის სახელმწიფო უნივერსიტეტი
იურიდიული ფაკულტეტი



მარიამ კუტალაძის სამაგისტრო ნაშრომი თემაზე:

საკუთრების უფლების დაცვის სტანდარტი საგადასახადო დავალიანების მესამე
პირობა ქონებიდან გადახდევინებისას

წარდგენილია სამართლის მაგისტრის აკადემიური ხარისხის მოსაპოვებლად

თემის სამეცნიერო ხელმძღვანელი: პროფესორი, ირმა ხარშილაძე

თბილისი, საქართველო

2021

სარჩევი

1. შესავალი	1
2. საკუთრების უფლების არსი	5
2.1 საკუთრების უფლების ფარგლები და შეზღუდვის საფუძვლები საქართველოს საკონსტიტუციო სასამართლოს განმარტებების მიხედვით	6
2.2 საქართველოს საკონსტიტუციო სასამართლოს პრაქტიკა საკუთრების უფლებისა და გადასახადების ურთიერთმიმართებასთან დაკავშირებით	12
2.3 საკუთრების უფლების ფარგლები და შეზღუდვის საფუძვლები ადამიანის უფლებათა და ძირითად თავისუფლებათა ევროპული კონვენციის მიხედვით	20
3. გადასახადების ადმინისტრირების პროცესი	24
3.1 საგადასახადო დავალიანება და მისი წარმოშობის სამართლებრივი საფუძველი	26
3.2 საგადასახადო დავალიანების გადახდევინების მექანიზმები	28
4. საგადასახადო დავალიანების გადახდევინება მესამე პირთა ქონებიდან	31
4.1 საგადასახადო გირავნობა/იპოთეკით დატვირთული ქონების მესამე პირისათვის გადაცემა.....	34
4.2 მესამე პირზე გადახდევინების მიქცევა.....	44
4.3 გადასახადის გადამხდელის ცრუმაგიერი პირი	47
5. დასკვნა	58

1. შესავალი

ნაშრომი ეძღვნება საგადასახადო დავალიანების მესამე პირთა ქონებიდან გადახდევინებისას საკუთრების უფლების დაცვის სტანდარტის შესწავლას. გადასახადი, საჯარო ხელისუფლების უზრუნველყოფის მიზნით, კანონზე დაფუძნებული საკუთრების გასხვისების ფულადი ფორმაა. გადასახადების მემვეობით სახელმწიფო ცალმხრივად ცენტრალიზებულ ფონდებში იღებს გადასახადის გადამხდელის საკუთრების განსაზღვრულ ნაწილს¹. შესაბამისად, თავად ის გარემოება, რომ პირს გადასახადის გადახდის ვალდებულება წარმოეშობა, პირდაპირ არის დაკავშირებული გადასახადების ადმინისტრირების პროცესში გადასახადის გადამხდელის საკუთრების უფლების დაცვის საკითხთან.

საგულისხმოა, რომ საკუთრების უფლებისა და საგადასახადო დავალიანების მესამე პირთა ქონებიდან გადახდევინების ურთიერთმიმართება არ გამხდარა არც მეცნიერული კვლევის და არც სასამართლოს მსჯელობის საგანი. ამის მიუხედავად, საგადასახადო ორგანოთა პრაქტიკის ანალიზი მოწმობს, რომ გადასახადების ადმინისტრირების პროცესში წარმოიშობა მესამე პირთა საკუთრების უფლების ხელყოფის რისკი, თუმცა არ არსებობს არც ადმინისტრაციული ორგანოს ერთგვაროვანი მიდგომა და არც სასამართლო პრაქტიკა, რომელიც ერთიან სტანდარტს დაამკვიდრებდა საკუთრების უფლების დაცვის კუთხით.

ქართულ სასამართლო პრაქტიკაში არ მოიძებნება გადაწყვეტილება, რომლის ფარგლებშიც სასამართლო არათუ ვრცლად, არამედ საერთოდ იმსჯელებდა მესამე პირთა ქონებიდან საგადასახადო დავალიანების გადახდევინებისას საკუთრების უფლების დაცვის სტანდარტზე და სწორედ ამ კონტექსტში განიხილავდა მესამე პირთათვის გადასახადის გადამხდელის საგადასახადო დავალიანების გადახდის დაკისრების საკითხს. რაც შეეხება ზოგადად საკუთრების უფლებაზე მსჯელობას, საგადასახადო დავების კონტექსტში აღნიშნული საკმაოდ მწირედაა წარმოდგენილი.

¹როგავა ზ., საგადასახადო სამართალი, დამხმარე სახელმძღვანელო, გამომცემლობა „იურისტების სამყარო“, თბილისი, 2018, წიგნი I, გვ. 12.

აღსანიშნავია, რომ რიგ შემთხვევებში საგადასახადო ვალდებულება არ სრულდება ნებაყოფლობით. ასეთ ვითარებაში სახელმწიფოს უფლება აქვს გადასახადის გადამხდელის მიმართ განახორციელოს საგადასახადო დავალიანების გადახდევინების უზრუნველყოფის ღონისძიებები. საკუთრების უფლების დაცვის საკითხი თავს სწორედ იმ პირობებში იჩენს, როდესაც გადასახადის გადამხდელი უარს აცხადებს საგადასახადო დავალიანების დაფარვაზე და სახელმწიფო იძულებული ხდება მის მიმართ ამოქმედოს ზემოაღნიშნული ღონისძიებები.

პრაქტიკის ანალიზი ცხადჰყოფს, რომ დღითიდღე იზრდება საგადასახადო დავალიანების გადახდევინების უზრუნველყოფის მიზნით განხორციელებულ ღონისძიებათა რაოდენობა. აქედან გამომდინარე კი დღის წესრიგში დგება საგადასახადო დავალიანების იძულებითი მექანიზმების მეშვეობით გადახდევინებისას საკუთრების უფლების დაცვის საკითხის შესწავლა.

აღსანიშნავია, რომ საგადასახადო დავალიანების გადახდევინების ღონისძიებათაგან ორი - მესამე პირზე გადახდევინების მიქცევა და გადასახადის გადამხდელის ცრუმაგიერი პირი, პირდაპირ უკავშირდება საგადასახადო დავალიანების არა უშუალოდ ვალდებული პირის ქონებიდან, არამედ მესამე პირთა ქონებიდან გადახდევინებას. პროცესუალური თვალსაზრისით განსხვავება მდგომარეობს ღონისძიების გამომყენებელ სუბიექტში. კერძოდ, მესამე პირზე გადახდევინების მიქცევის შემთხვევაში ინდივიდუალურ ადმინისტრაციულ-სამართლებრივ აქტს - საგადასახადო მოთხოვნას გამოსცემს და შესაბამის პირს წარუდგენს ადმინისტრაციული ორგანო - სსიპ შემოსავლების სამსახური, ხოლო იმ შემთხვევაში, თუკი არსებობს ვარაუდი პირთა ცრუმაგიერობაზე, სსიპ შემოსავლების სამსახური შუამდგომლობით მიმართავს სასამართლოს, რომელიც მისი განხილვის შედეგად ახდენს ფაქტის დეკლარირებას და აღნიშნულის შემდგომ უფლებამოსილებას აძლევს საგადასახადო ორგანოს მესამე პირის მიმართ გამოსცეს ინდივიდუალური ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტი და სწორედ მისგან მოითხოვოს ვალდებული პირის საგადასახადო დავალიანების დაფარვა.

როგორც იკვეთება, ერთ შემთხვევაში ადმინისტრაციული ორგანოს მხრიდან, ხოლო მეორე შემთხვევაში სასამართლოს მხრიდან, არსებობს რისკი, რომ არამართლობიერად შეიზღუდოს მესამე პირის საკუთრების უფლება. კერძოდ, შესაძლებელია როგორც ადმინისტრაციული ორგანო, ასევე სასამართლო გასცდეს გადასახადის გადამხდელის ვალდებულების ფარგლებს. მაგალითად,

იმ შემთხვევაში, როდესაც საგადასახადო ორგანო მიმართავს მესამე პირზე გადახდევინების მიქცევის ღონისძიებას, იგი უფლებამოსილი ხდება ამავე პირის მიმართ განახორციელოს საგადასახადო დავალიანების გადახდევინების უზრუნველყოფის სხვა ღონისძიებები. შესაბამისად, არსებობს რისკი, რომ აღნიშნულ პროცესში დაირღვას პროპორციულობა გადასახადის გადამხდელის მიმართ მესამე პირის ვალდებულების მოცულობასა და საგადასახადო დავალიანების ოდენობას შორის.

ანალოგიურად, ცრუმაგიერობის ფაქტის დადგენისას, შესაძლებელია სასამართლომ გადაწყვეტილებაში არ მიუთითოს რომელი ცრუმაგიერი პირი რა ფარგლებშია ვალდებული დაფაროს ძირითადი პირის - გადასახადის გადამხდელის საგადასახადო დავალიანება და ამ თვალსაზრისით, შეუზღუდავი უფლებამოსილება დაუტოვოს საგადასახადო ორგანოს.

გარდა მითითებული ღონისძიებებისა, მესამე პირის საკუთრების უფლების სფეროში ჩარევას შესაძლებელია ადგილი ჰქონდეს მაშინაც, როდესაც იგი საგადასახადო გირავნობა/იპოთეკით დატვირთული ქონების ახალი მესაკუთრე ხდება. ასეთ შემთხვევაში მნიშვნელოვანია ფაქტობრივი გარემოებების სწორად დადგენა და განსაზღვრა იმისა, არსებობდა თუ არა ამ ქონებაზე შესაბამისი უფლებრივი შეზღუდვის გავრცელების სამართლებრივი საფუძველი.

რეალურ პრობლემას წარმოადგენს ის, რომ როგორც საგადასახადო ორგანოს, ასევე სასამართლოს მიერ ნაკლები აქცენტი კეთდება მესამე პირის საკუთრების უფლებაზე. გადაწყვეტილების მიღებისას ძირითადად გაითვალისწინება ფორმალურ-სამართლებრივი საკითხები, თუმცა არ ხდება გაანალიზება იმისა, რომ შესაძლებელია ადგილი ჰქონდეს პირის საკუთრების უფლებაში არაპროპორციულ ჩარევას.

ეფექტიანი საგადასახადო სისტემის ფორმირებისათვის აუცილებელია, რომ გადასახადების ადმინისტრირების პროცესში გათვალისწინებული იქნას საგადასახადო ვალდებულების შესრულებასთან პირდაპირ შემხებლობაში არსებული საკუთრების უფლება. იმ შემთხვევაში, როდესაც საგადასახადო ორგანო იძულებული ხდება გამოიყენოს საგადასახადო დავალიანების გადახდევინების უზრუნველყოფის ღონისძიებები, მან უნდა დაიცვას პროპორციულობა - ბალანსი საჯარო და კერძო ინტერესებს შორის. წინააღმდეგ შემთხვევაში შეუძლებელია ვისაუბროთ საგადასახადო სისტემის ქმედითობას, ეფექტიანობასა და სამართლიანობაზე. ამასთან, უნდა აღინიშნოს, რომ

გადასახადის გადამხდელის უფლებების დაცვა ხელს შეუწყობს საგადასახადო ვალდებულების ნებაყოფლობით შესრულებასაც.

წინამდებარე ნაშრომის მიზანს წარმოადგენს საგადასახადო დავალიანების მესამე პირთა ქონებიდან გადახდევინებისას საკუთრების უფლების დაცვის სტანდარტის შესწავლა.

ნაშრომში საგადასახადო დავების კონტექსტში მიმოხილულია, როგორც ქართული სასამართლო პრაქტიკა, ასევე ადამიანის უფლებათა ევროპული სასამართლოს მიდგომები და განმარტებები საკუთრების უფლებასთან მიმართებით.

ნაშრომის მეორე თავი ეძღვნება საკუთრების უფლების არსისა და მისი შეზღუდვის საფუძვლების გაანალიზებას. კერძოდ, თავდაპირველად მიმოვიხილავ საქართველოს საკონსტიტუციო სასამართლოს განმარტებებს საკუთრების უფლებასა და ამავე უფლებით დაცულ სფეროში ჩარევის მართლზომიერებასთან დაკავშირებით. აღნიშნულის შემდგომ განვიხილავ საქართველოს საკონსტიტუციო სასამართლოს პრაქტიკას საქართველოს საგადასახადო კოდექსის ნორმების კონსტიტუციურობის თაობაზე, ხოლო ბოლოს ადამიანის უფლებათა ევროპული სასამართლოს მიერ დადგენილ სტანდარტებს საკუთრების უფლების დაცვის კონტექსტში.

ნაშრომის მესამე თავში მიმოვიხილავ გადასახადების ადმინისტრირების პროცესს, მათ შორის, საგადასახადო დავალიანების არსსა და მისი წარმოშობის საფუძვლებს. ასევე, საგადასახადო დავალიანების იძულებით გადახდევინების მექანიზმებს.

ნაშრომის მეოთხე თავი ეთმობა საგადასახადო დავალიანების მესამე პირთა ქონებიდან გადახდევინების შემთხვევების განხილვას. თავდაპირველად გაანალიზებულია საგადასახადო იპოთეკით დატვირთული ქონების რეალიზაციის შემთხვევაში, ქონების ახალი მესაკუთრის მიმართ საგადასახადო იპოთეკის გავრცელების მართლზომიერების საკითხი. აღნიშნულთან დაკავშირებით მიმოვიხილავ საქართველოს საერთო სასამართლოების განმარტებებსა და „საჯარო რეესტრის შესახებ“ საქართველოს კანონის შესაბამის დებულებებს. აღნიშნულის შემდგომ განვიხილავ მესამე პირზე გადახდევინების მიქცევის მექანიზმს, ხოლო ბოლოს გადასახადის გადამხდელის ცრუმაგიერი პირის ინსტიტუტს და მასთან დაკავშირებულ პრობლემებს საკუთრების უფლების დაცვის კუთხით.

რაც შეეხება ნაშრომის მეხუთე, დასკვნით თავს, ამ ნაწილში წარმოვადგენ სადავო საკითხების შეჯამებას, ასევე ნაშრომში ასახული პრობლემის გადაჭრის გზებსა და რეკომენდაციებს როგორც საგადასახადო ორგანოს, ასევე სასამართლოს მიმართ.

2. საკუთრების უფლების არსი

საკუთრების უფლება, როგორც უმნიშვნელოვანესი ძირითადი უფლება, წარმოადგენს სახელმწიფოს ეკონომიკურ საფუძველს, საბაზრო ეკონომიკის ბირთვს, დემოკრატიული, სოციალური, სამართლებრივი სახელმწიფოს არსებობის წინაპირობას. სახელმწიფოს დემოკრატიულობის ხარისხის შეფასება იმის მიხედვით ხდება, თუ რამდენად არის დაცული და უზრუნველყოფილი ქვეყანაში საკუთრების უფლება². ამ თვალსაზრისით, საკუთრების უფლების უზრუნველყოფ კონსტიტუციურ ნორმას აქვს ცენტრალური მნიშვნელობა ინდივიდის მდგომარეობისთვის სახელმწიფოში³.

საქართველოს საკონსტიტუციო სასამართლო განმარტავს, რომ საკუთრების უფლება ადამიანის არა მარტო არსებობის ელემენტარული საფუძველია, არამედ უზრუნველყოფს მის თავისუფლებას, მისი უნარისა და შესაძლებლობების ადეკვატურ რეალიზაციას, ცხოვრების საკუთარი პასუხისმგებლობით წარმართვას. ყოველივე ეს კანონზომიერად განაპირობებს ინდივიდის კერძო ინიციატივებს ეკონომიკურ სფეროში, რაც ხელს უწყობს ეკონომიკური ურთიერთობების, თავისუფალი მეწარმეობის, საბაზრო ეკონომიკის განვითარებას, ნორმალურ, სტაბილურ სამოქალაქო ბრუნვას⁴.

²კომახიძე ც., საკუთრების უფლების შეზღუდვის სამართლებრივი საფუძველები საქართველოს კონსტიტუციასა და საკონსტიტუციო სასამართლოს პრაქტიკის მიხედვით, მართლმსაჯულება და კანონი, თბილისი, 2017, 2(54)'17, გვ. 149.

³Bryde, Brun-Otto in: Münch, Ingo von/Kunig, Philip (Hrsg.): Grundgesetz-Kommentar, Band 1, 5. Auflage, München, 2000, S.884, Rnr.1. ციტირებულია: ლოლაძე ბ., საკუთრების უფლების კონსტიტუციურსამართლებრივი დაცვა საქართველოში, ადამიანის უფლებათა დაცვის კონსტიტუციური და საერთაშორისო მექანიზმები, სტატიათა კრებული, თბილისი, 2010, გვ. 100.

⁴საქართველოს საკონსტიტუციო სასამართლოს 2007 წლის 2 ივლისის №1/2/384 გადაწყვეტილება საქმეზე საქართველოს მოქალაქეები - დავით ჯიმშელიძე, ტარიელ გვეტაძე და ნელი დალალიძე საკონსტიტუციო სასამართლოს პარლამენტის წინააღმდეგ, II.3.5.

საქართველოს საკონსტიტუციო სასამართლოს პრაქტიკის თანახმად, საკუთრების უფლება იცავს არსებული, უძრავი და მოძრავი ქონების, საბანკო ანგარიშებისა და ქონებრივი უფლებების თავისუფლად განკარგვის შესაძლებლობას⁵.

საქართველოს კონსტიტუციით გარანტირებული საკუთრების უფლების მოქმედება მხოლოდ პირსა და სახელმწიფოს ურთიერთობის რეგულირებით არ შემოიფარგლება და იგი ასევე ვრცელდება პირთა შორის ურთიერთობაზეც⁶.

საკუთრების უფლების დაცვის კუთხით სახელმწიფოს ეკისრება ნეგატიური ვალდებულება თავი შეიკავოს ისეთი მოქმედებებისგან, რომელიც გამოიწვევს საკუთრების უფლებაში ჩარევას. ამავე დროს იგი პოზიტიურადაა ვალდებული, შექმნას ისეთი სამართლებრივი სისტემა, რომელიც უზრუნველყოფს სამართლიან ბალანსს საზოგადოების წევრებს შორის⁷.

მიუხედავად იმისა, რომ საკანონმდებლო დონეზე საკუთრების უფლება და მასთან დაკავშირებული საკითხები დეტალურადაა მოწესრიგებული, პრაქტიკაში თავს იჩენს შემთხვევები, როდესაც სახელმწიფოს უწევს საკუთრების უფლებაში ჩარევა. ამ მოცემულობაში კი მნიშვნელოვანია სწორად განისაზღვროს საკუთრების უფლების ფარგლები, მისი შეზღუდვის საფუძვლები და ის წინაპირობები, რომელთა არსებობაც საკუთრების უფლებაში ჩარევის მართლზომიერებას განაპირობებს.

2.1 საკუთრების უფლების ფარგლები და შეზღუდვის საფუძვლები საქართველოს საკონსტიტუციო სასამართლოს განმარტებების მიხედვით

საქართველოს კონსტიტუციის მე-19 მუხლის პირველი პუნქტი განამტკიცებს საკუთრებისა და მემკვიდრეობის საყოველთაო უფლებას. ნორმა ადგენს, რომ საკუთრებისა და მემკვიდრეობის უფლება აღიარებული და უზრუნველყოფილია. ამავე მუხლის მე-2 და მე-3 პუნქტები კი განსაზღვრავს

⁵საქართველოს საკონსტიტუციო სასამართლოს 2016 წლის 18 აპრილის №2/1/631 გადაწყვეტილება საქმეზე საქართველოს მოქალაქეები - თეიმურაზ ჯანაშია და გიული ალასანია საქართველოს პარლამენტის წინააღმდეგ, II.3.6.

⁶ფირცხალაიშვილი ა., საქართველოს კონსტიტუციის კომენტარი, თავი მეორე, საქართველოს მოქალაქეობა, ადამიანის ძირითადი უფლებანი და თავისუფლებანი, გამომცემლობა იურიდიული ფირმა „ბონა-კაუზა“, თბილისი, 2015, გვ. 204.

⁷იქვე, გვ. 205.

საკუთრების უფლებაში ჩარევის საფუძვლებს. კერძოდ, მე-19 მუხლის მე-2 პუნქტის თანახმად, საჯარო ინტერესებისათვის დასაშვებია ამ უფლების შეზღუდვა კანონით განსაზღვრულ შემთხვევებში და დადგენილი წესით, ხოლო მე-3 პუნქტის თანახმად, აუცილებელი საზოგადოებრივი საჭიროებისათვის საკუთრების ჩამორთმევა დასაშვებია კანონით პირდაპირ გათვალისწინებულ შემთხვევებში, სასამართლოს გადაწყვეტილებით ან ორგანული კანონით დადგენილი გადაუდებელი აუცილებლობისას, წინასწარი, სრული და სამართლიანი ანაზღაურებით. ანაზღაურება თავისუფლდება ყოველგვარი გადასახადისა და მოსაკრებლისაგან.

საქართველოს კონსტიტუციის მე-19 მუხლი არ იცავს აბსოლუტურ, შეუზღუდავ, სუბსტანციურ საკუთრებას. კანონმდებელს აქვს უფლება დაადგინოს ნორმები, რომლებიც განსაზღვრავენ საკუთრების შინაარსს და ფარგლებს, რაც ამ უფლებას აქცევს კანონმდებლის მიერ დეფინირებად უფლებად. თავის მხრივ კი, კანონმდებლის მიერ საკუთრების უფლების შინაარსის და ფარგლების დადგენა წარმოადგენს საკუთრების შეზღუდვას⁸.

ამასთან, უნდა აღინიშნოს, რომ მიუხედავად საკუთრების უფლების შეზღუდვის შესაძლებლობისა, სახელმწიფოს უმთავრეს მიზანს საკუთრების უფლების უზრუნველყოფა და მისი დაცვა წარმოადგენს. ამ უფლებით დაცულ სფეროში ჩარევა ერთი მხრივ, უნდა აკმაყოფილებდეს ყველა იმ კრიტერიუმს, რასაც ადგენს საქართველოს კონსტიტუცია და საქართველოს საკონსტიტუციო სასამართლოს პრაქტიკა და მეორე მხრივ, ქვეყნის შიგნით დადგენილი სტანდარტი უნდა შეესაბამებოდეს საერთაშორისო სამართლით დადგენილ სტანდარტს⁹.

საქართველოს კონსტიტუციის მე-19 მუხლის მე-2 და მე-3 პუნქტები კანონმდებელს უფლებამოსილებას ანიჭებს განსაზღვროს საკუთრების უფლების შინაარსი. ამ მოცემულობაში, კანონმდებელი ადგენს წინაპირობებს, რომელთა არსებობის შემთხვევაშიც შესაძლებელი ხდება საკუთრების უფლებაში მართლზომიერი ჩარევა.

შესაბამისად, საკუთრების უფლებაში ჩარევა შესაძლებელია, თუმცა აღნიშნული დასაშვებია საქართველოს კონსტიტუციის მე-19 მუხლის მე-2 და მე-3

⁸კომახიძე ც., საკუთრების უფლების შეზღუდვის სამართლებრივი საფუძვლები საქართველოს კონსტიტუციასა და საკონსტიტუციო სასამართლოს პრაქტიკის მიხედვით, მართლმსაჯულება და კანონი, თბილისი, 2017, 2(54) 17, გვ. 150.

⁹იქვე, გვ. 150.

პუნქტებით გათვალისწინებულ ფარგლებში. სახელმწიფოს ვალდებულებაა თავისი პოლიტიკა კონკრეტულ სფეროში დაუქვემდებაროს მე-2 და მე-3 პუნქტებით გათვალისწინებულ შინაარსს იმგვარად, რომ არ დაირღვეს საკუთრების უფლების არსი. იმავდროულად, ყოველი მესაკუთრის ვალდებულებაა ითმინოს მისი საკუთრების უფლებაში სახელმწიფოს ასეთი ჩარევები¹⁰.

საკუთრების უფლებაში ჩარევის კონსტიტუციურ-სამართლებრივი შემოწმება ხორციელდება ჩარევის ხასიათის მიხედვით. კონსტიტუციის მე-19 მუხლი იცნობს საკუთრების უფლებაში ჩარევის ორ სახეს - საკუთრების უფლების შეზღუდვას (მე-19 მუხლის მე-2 პუნქტი) და საკუთრების ჩამორთმევას (მე-19 მუხლის მე-3 პუნქტი). აღსანიშნავია, რომ ამ ნაწილში საქართველოს კონსტიტუციის მე-19 მუხლისა (ახალი რედაქცია) და 21-ე მუხლის (ძველი რედაქცია) რეგულირება მსგავსია. კერძოდ, მე-19 მუხლის მე-2 პუნქტი ითვალისწინებს საკუთრების უფლების შეზღუდვას და აღნიშნულს უკავშირებს კანონით განსაზღვრულ შემთხვევებსა და დადგენილ წესს, ხოლო მე-3 პუნქტით განსაზღვრულია საკუთრების ჩამორთმევის კონსტიტუციური წინაპირობები.

ზოგადად, საკუთრების უფლების შეზღუდვას მიეკუთვნება ყველა ის შემთხვევა, როდესაც ხდება სახელმწიფოს მიერ საკუთრების შინაარსისა და ფარგლების დადგენა, ამ მხრივ კონკრეტული რეგულაციის საკანონმდებლო ჩარჩოს განსაზღვრა¹¹.

საქართველოს საკონსტიტუციო სასამართლოს პრაქტიკის თანახმად, უფლების მზღუდავი საკანონმდებლო რეგულირება უნდა წარმოადგენდეს ღირებული საჯარო (ლეგიტიმური) მიზნის მიღწევის გამოსაღებ და აუცილებელ საშუალებას. ამავე დროს, უფლების შეზღუდვის ინტენსივობა მისაღწევი საჯარო მიზნის პროპორციული, მისი თანაზომიერი უნდა იყოს. დაუშვებელია ლეგიტიმური მიზნის მიღწევა განხორციელდეს ადამიანის უფლებების მომეტებული შეზღუდვის ხარჯზე¹².

¹⁰ფირცხალაიშვილი ა., საქართველოს კონსტიტუციის კომენტარი, თავი მეორე, საქართველოს მოქალაქეობა, ადამიანის ძირითადი უფლებანი და თავისუფლებანი, გამომცემლობა იურიდიული ფორმა „ბონა-კაუზა“, თბილისი, 2015, გვ. 213.

¹¹იქვე, გვ. 215.

¹²საქართველოს საკონსტიტუციო სასამართლოს 2012 წლის 26 ივნისის №3/1/512 გადაწყვეტილება საქმეზე დანიის მოქალაქე ჰეიკე ქრონქისტი საქართველოს პარლამენტის წინააღმდეგ.

საკონსტიტუციო სასამართლოს პირდაპირ აქვს განსაზღვრული სტანდარტი, რომლის ფარგლებშიც ხდება საკუთრების უფლებით დაცულ სფეროში ჩარევის კონსტიტუციურობის შეფასება. კერძოდ, სადავო ნორმის კონსტიტუციის 21-ე მუხლთან (ახალი რედაქციის მე-19 მუხლი) შესაბამისობაზე მსჯელობისას საკონსტიტუციო სასამართლომ უნდა მოახდინოს 21-ე მუხლის განმარტება იმის გასარკვევად, მოხდა თუ არა ჩარევა ამ მუხლით დაცულ სიკეთეში, რა ფორმისაა ჩარევა, განხორციელდა თუ არა იგი კონსტიტუციის მოთხოვნათა დაცვით და თავსდება თუ არა კონსტიტუციურ-სამართლებრივ ფარგლებში¹³.

საჯარო ინტერესებისთვის საკუთრების უფლების შეზღუდვის კონსტიტუციურობის დასადგენად, სასამართლომ უნდა გამოიყენოს საკუთრების უფლების შეზღუდვის ფორმალური და მატერიალური კრიტერიუმები.

საკუთრების უფლების შეზღუდვის ფორმალური მოთხოვნის დაკმაყოფილებისთვის აუცილებელია, რომ შეზღუდვა კანონით განსაზღვრულ შემთხვევაში და დადგენილი წესით განხორციელდეს. კერძოდ, საკუთრების უფლების შესაზღუდად უნდა არსებობდეს არა მხოლოდ კანონი, რომელიც შეზღუდვის ნორმატიულ საფუძველს შექმნის, არამედ ამავე კანონით განსაზღვრული უნდა იყოს შეზღუდვის წესიც. გარდა ამისა, კანონი უნდა აკმაყოფილებდეს იმ კრიტერიუმებს, რომლებიც სამართლებრივი სახელმწიფოს პრინციპიდან გამომდინარეობენ. კონკრეტული კონსტიტუციური უფლების შინაარსის კონსტიტუციით დასაშვებ ფარგლებში განსაზღვრისთვის კანონმდებელი ვალდებულია მიიღოს ზუსტი, მკაფიო, არაორაზროვანი, განჭვრეტადი კანონმდებლობა, რომელიც პასუხობს კანონის განსაზღვრულობის მოთხოვნას. ეს გარემოება ერთ-ერთი გადამწყვეტი კრიტერიუმია ნორმის კონსტიტუციურობის შეფასებისას¹⁴.

რაც შეეხება საკუთრების უფლების შეზღუდვის მატერიალურ მოთხოვნას, საქართველოს საკონსტიტუციო სასამართლოს განმარტების მიხედვით, კონსტიტუციის 21-ე მუხლის მე-2 პუნქტი უნდა განიმარტოს პოზიტიური შინაარსით. საკონსტიტუციო სასამართლო აზუსტებს ნორმის პოზიტიური

¹³ ტულუში თ., ბურჯანაძე გ., მშვენიერაძე გ., გოცირიძე გ., მენაბდე ვ., ადამიანის უფლებები და საქართველოს საკონსტიტუციო სასამართლოს სამართალწარმოების პრაქტიკა, თბილისი, 2013. გვ. 253.

¹⁴ ფირცხალაიშვილი ა., საქართველოს კონსტიტუციის კომენტარი, თავი მეორე, საქართველოს მოქალაქეობა, ადამიანის ძირითადი უფლებანი და თავისუფლებანი, გამომცემლობა იურიდიული ფირმა „ბონა-კაუზა“, თბილისი, 2015, გვ. 217.

გაგების ცნებას და უთითებს, რომ ეს პუნქტი კანონმდებელს აძლევს საკუთრების უფლების შინაარსის განსაზღვრის უფლებამოსილებას, მაგრამ მხოლოდ იმ პირობით, რომ კანონმდებლის ნება კონსტიტუციური მოთხოვნის ადეკვატური იქნება. საკუთრების უფლების შეზღუდვის მატერიალური კრიტერიუმი სწორედ აქ იჩენს თავს და კანონმდებელს ავალდებულებს კერძო და საჯარო ინტერესების გონივრულ დაბალანსებას. ამ მოცემულობაში კანონმდებელი დგას ამოცანის წინაშე, თანაბრად გაითვალისწინოს კონსტიტუციით განსაზღვრული უფლების გარანტია და სოციალური საკუთრებითი წესრიგის მოთხოვნა და დაბალანსოს ინტერესები. დაუშვებელია საკუთრების სოციალური ფუნქციის უგულვებელყოფა, იმავდროულად, შეუძლებელია მესაკუთრის ზედმეტად, არათანაზომიერად შეზღუდვის გამართლება¹⁵.

საკონსტიტუციო სასამართლოს განმარტებით, კონსტიტუციური უფლებების შეზღუდვას მაშინ აქვს გამართლება, როცა ლეგიტიმური მიზანი ისე მიიღწევა, რომ არ მოხდება შეზღუდვას დაქვემდებარებული სიკეთისა და მისი მატარებელი სუბიექტის ერთმანეთისგან გაუცხოება. შეზღუდვა გულისხმობს ინტერესთა სამართლიან დაბალანსებას და არა ისეთ შემთხვევას, როცა ერთი ინტერესის ადგილს მეორე იკავებს¹⁶.

საქართველოს კონსტიტუციის მე-19 მუხლის მე-2 პუნქტი საკუთრების უფლების შეზღუდვის კონსტიტუციურობისთვის აუცილებელ პირობად საჯარო ინტერესის არსებობას ითხოვს. აღსანიშნავია, რომ საჯარო ინტერესი არ წარმოადგენს აბსოლუტურ ცნებას და იგი თანაზომიერების კრიტერიუმითაა შეზღუდული. წინააღმდეგ შემთხვევაში, შეიძლება მივიდეთ იმ რეალობამდე, რომ მაგალითად, სახელმწიფო ბიუჯეტში შენატანების განხორციელების ყოველი საჭიროების შემთხვევაში, შესაძლებელი იქნებოდა გადასახადების ზრდა ან ახალი გადასახადის შემოღება, რაც თავის მხრივ, ეწინააღმდეგება პირის საკუთრების უფლებას.

¹⁵საქართველოს საკონსტიტუციო სასამართლოს 2007 წლის 2 ივლისის №1/2/384 გადაწყვეტილება საქმეზე საქართველოს მოქალაქეები - დავით ჯიმშელიშვილი, ტარიელ გვეტაძე და ნელი დალალიშვილი საქართველოს პარლამენტის წინააღმდეგ, II.პ.11.

¹⁶საქართველოს საკონსტიტუციო სასამართლოს 2008 წლის 19 დეკემბრის №1/2/411 გადაწყვეტილება საქმეზე - შპს „რუსენერგოსერვისი“, შპს „პატარა კახი“, სს „გორგოტა“ და გივი აბლაკის ინდივიდუალური საწარმო „ფერმერი“ საქართველოს პარლამენტისა და საქართველოს ენერჯეტიკის სამინისტროს წინააღმდეგ, II.პ.27.

აქედან გამომდინარე, საჯარო ინტერესის განსაზღვრა პირდაპირ უკავშირდება თანაზომიერების საკითხს, რომელიც საკუთრების უფლების შეზღუდვის ტესტის ძირითად კომპონენტს წარმოადგენს. თანაზომიერების პრინციპი კი თავის მხრივ, ადამიანის უფლებათა შეზღუდვის მართლზომიერების შეფასების კონსტიტუციური კრიტერიუმია. თანაზომიერების პრინციპის აუცილებელი მოთხოვნაა კერძო და საჯარო ინტერესების იმგვარი დაბალანსება, რომ მხოლოდ ბრუნვის ერთ მონაწილეს არ დააწვეს ტვირთად ლეგიტიმური მიზნის მიღწევის მოტივით შემოღებული წესი¹⁷.

რაც შეეხება საქართველოს კონსტიტუციის მე-19 მუხლის მე-3 პუნქტს, როგორც აღინიშნა იგი არეგულირებს საკუთრების უფლების ჩამორთმევის საკითხს. ამ შემთხვევაში, დასაშვებ შეზღუდვაზე მსჯელობისას, თავდაპირველად მოწმდება საკუთრების უფლებით დაცულ სფეროში ჩარევა იყო თუ არა გამოწვეული აუცილებელი საზოგადოებრივი საჭიროებით და არსებობდა თუ არა ლეგიტიმური მიზანი¹⁸.

საკონსტიტუციო სასამართლო განსაკუთრებულ ყურადღებას აქცევს „აუცილებელ საზოგადოებრივ საჭიროებას“, როგორც საკუთრების უფლებით დაცულ სფეროში ჩარევის საფუძველს და მას შესაძლო სახელისუფლებო თვითნებობის პრევენციის საშუალებად განიხილავს¹⁹. ამასთან, საკონსტიტუციო სასამართლოს დამატებით აქვს განსაზღვრული, რომ კანონმდებლის ნება „უცილებელი საზოგადოებრივი საჭიროების“ განსაზღვრისას უნდა იყოს მკაფიო²⁰.

საქართველოს საკონსტიტუციო სასამართლოს განმარტების თანახმად, „აუცილებელ საზოგადოებრივ საჭიროებად“ ვერ ჩაითვლება შეზღუდვა ან

¹⁷კომახიძე ც., საკუთრების უფლების შეზღუდვის სამართლებრივი საფუძვლები საქართველოს კონსტიტუციასა და საკონსტიტუციო სასამართლოს პრაქტიკის მიხედვით, მართლმსაჯულება და კანონი, თბილისი, 2017, 2(54) 17, გვ. 153.

¹⁸იქვე, გვ. 151.

¹⁹საქართველოს საკონსტიტუციო სასამართლოს 2007 წლის 2 ივლისის №1/2/384 გადაწყვეტილება საქმეზე საქართველოს მოქალაქეები - დავით ჯიმშელიძევილი, ტარიელ გვეტაძე და ნელი დალალიძევილი საქართველოს პარლამენტის წინააღმდეგ, II.3.9.

²⁰იქვე, II.3.12.

ჩამორთმევა იმგვარი მიზნის მისაღწევად, რომელსაც კონსტიტუციით დაცულ ღირებულებათა წესრიგთან არსებითი კავშირი არ აქვს²¹.

რაც შეეხება ლეგიტიმურ მიზანს, იგი წარმოადგენს იმ ინტერესს, რომლის არსებობაც შეზღუდვის დაწესებას განაპირობებს.

საკითხის შეჯამებისთვის შეიძლება ითქვას, რომ საკუთრების უფლების შეზღუდვა ზოგად ხასიათს ატარებს, ხოლო საკუთრების ჩამორთმევისას სახელმწიფო მოქმედებს ინდივიდუალურად და ერთჯერადად. საკუთრების ჩამორთმევისას აუცილებელია კომპენსაცია, შეზღუდვისას კი ანაზღაურების აუცილებლობა საქართველოს კონსტიტუციით გათვალისწინებული არაა.

საკუთრების ჩამორთმევისას პირი კარგავს საკუთრების უფლებას ნივთზე და სახელმწიფო იღებს ვალდებულებას, უზრუნველყოს იგი შესაბამისი კომპენსაციით. ჩამორთმევისგან განსხვავებით, საკუთრების უფლების შეზღუდვა საკუთრების კონკრეტულ უფლებასთან დაკავშირებით საკუთრების უფლების შინაარსის და ფარგლების დადგენაა²².

საკუთრების უფლებაში ჩარევა, იქნება ეს საკუთრების უფლების შეზღუდვა თუ მისი ჩამორთმევა, საჭიროებს ლეგიტიმური მიზნის არსებობას. ამასთან, როგორც აღინიშნა, ჩარევის კონსტიტუციურობა ფასდება თანაზომიერების ტესტის მიხედვით. მხოლოდ ლეგიტიმური მიზნის არსებობა არ არის საკმარისი იმისათვის, რომ ჩარევა მართლზომიერად იქნას მიჩნეული. ამისათვის საჭიროა დაცული იქნას სამართლებრივ სიკეთეთა შორის ბალანსი. კერძოდ, საკუთრების უფლებაში ჩარევით დაცული სიკეთე უნდა აღემატებოდეს იმ ზიანს, რომელიც შესაძლებელია ამავე უფლებაში ჩარევის შედეგად მიაღვეს პირს. აღნიშნული კი, სახელმწიფოს მხრიდან მოითხოვს საკუთრების უფლებაში ჩარევის მართლზომიერების დასაბუთების მაღალ სტანდარტს.

2.2 საქართველოს საკონსტიტუციო სასამართლოს პრაქტიკა საკუთრების უფლებისა და გადასახადების ურთიერთმიმართებასთან დაკავშირებით

²¹საქართველოს საკონსტიტუციო სასამართლოს 2017 წლის 29 დეკემბრის №3/7/679 გადაწყვეტილება საქმეზე - შპს „სამაუწყებლო კომპანია რუსთავი 2“ და შპს „ტელეკომპანია საქართველო“ საქართველოს პარლამენტის წინააღმდეგ.

²²ფირცხალაიშვილი ა., საქართველოს კონსტიტუციის კომენტარი, თავი მეორე, საქართველოს მოქალაქეობა, ადამიანის ძირითადი უფლებანი და თავისუფლებანი, გამომცემლობა იურიდიული ფირმა „ბონა-კაუზა“, თბილისი, 2015, გვ. 218.

საქართველოს საკონსტიტუციო სასამართლოს პრაქტიკა საგადასახადო-სამართლებრივ საკითხებთან დაკავშირებით საკმაოდ მწირია. კერძოდ, საკონსტიტუციო სასამართლოს მხოლოდ ორჯერ მოუწია ემსჯელა საქართველოს კონსტიტუციის 21-ე მუხლთან (არსებული რეგულირებით მე-19 მუხლი) მიმართებით საქართველოს საგადასახადო კოდექსის შესაბამისი ნორმების კონსტიტუციურობის თაობაზე.

აღნიშნულის მიუხედავად, საკონსტიტუციო სასამართლო საკუთრების უფლების კონტექსტში გთავაზობს საკმაოდ საინტერესო და ყურადსაღებ განმარტებებს.

საკონსტიტუციო სასამართლო მიუთითებს, რომ გადასახადების გადახდა პირდაპირ უკავშირდება კონსტიტუციის 21-ე მუხლით (არსებული რეგულირებით მე-19 მუხლი) გარანტირებულ საკუთრების უფლებას. კერძოდ, სასამართლო აღნიშნავს, რომ გადასახადების გადახდის შედეგად პირის მიერ გარკვეული ქონებრივი სიკეთის სახელმწიფოს სასარგებლოდ გაღება ხდება. გადასახადის გადახდის გზით პირის კერძო საკუთრების ნაწილი შემხვედრი პირდაპირი სარგებლის გარეშე გადადის სახელმწიფოს განკარგულებაში. შესაბამისად, ამკარაა მისი შემხებლობა კონსტიტუციის 21-ე მუხლით დაცულ უფლებასთან²³.

საკონსტიტუციო სასამართლო განმარტავს, რომ სახელმწიფო ვალდებულია, შექმნას ისეთი საგადასახადო სისტემა, რომელიც არ არღვევს საკუთრების უფლების არსს. კანონმდებელმა უნდა გაითვალისწინოს, რომ საქართველოს კონსტიტუციით დადგენილია კერძო საკუთრების აღიარებასა და უზრუნველყოფაზე ორიენტირებული რეჟიმი. შესაბამისად, საგადასახადო ტვირთი არ უნდა იყოს იმდენად დიდი, რომ სახელმწიფომ გააუფასუროს კერძო საკუთრების არსებობა და ინდივიდების შემოსავლების, უმთავრესად საჯარო კაპიტალში, სახელმწიფო ბიუჯეტში თავმოყრა მოახდინოს. ამავე დროს, გადასახადის გადახდის ვალდებულების დამდგენი თითოეული ნორმა უნდა იყოს გონივრული, საგადასახადო ტვირთის სიმძიმიდან გამომდინარე, იგი შეუძლებელს ან შეუსაბამოდ რთულს არ უნდა ხდიდეს საკუთრებით სარგებლობასა და განკარგვას²⁴.

²³საქართველოს საკონსტიტუციო სასამართლოს 2017 წლის 28 დეკემბრის №2/7/667 გადაწყვეტილება საქმეზე სს „ტელენეტი“ საქართველოს პარლამენტის წინააღმდეგ, II.3.9.

²⁴იქვე, II.3.13.

საქართველოს საკონსტიტუციო სასამართლო აღნიშნავს, რომ სახელმწიფო უფლებამოსილია შემოიღოს გადასახადი და მასთან დაკავშირებით განახორციელოს ეფექტური ადმინისტრირება, თუმცა ის, თუ რა რაოდენობის გადასახადი ესაჭიროება სახელმწიფოს მის ამოცანათა განსახორციელებლად, დამოკიდებულია მრავალ ფაქტორზე, მათ შორის სახელმწიფოს მიერ არჩეულ ფისკალური პოლიტიკის მოდელზე. სხვადასხვა სახელმწიფოთა კანონმდებლობები განსხვავებულ საგადასახადო ტვირთს ითვალისწინებენ. ზოგიერთ შემთხვევაში სახელმწიფოები ცდილობენ, შედარებით მაღალი გადასახადების დაწესებით უზრუნველყონ მთლიან შიდა პროდუქტთან შედარებით დიდი მოცულობის სახელმწიფო ბიუჯეტის ფორმირება და ამ გზით მოახდინონ საჯარო სერვისების უკეთ დაფინანსება. ზოგიერთი სახელმწიფო კი ცდილობს, დაბალი გადასახადებით მოახდინოს კერძო ინიციატივის წახალისება. იმის განსაზღვრა, თუ რა საზოგადოებრივი საჭიროებების წინაშე დგას სახელმწიფო და რა მოცულობის საგადასახადო შემოსავლების მობილიზებაა აუცილებელი, უპირატესად სახელმწიფო ხელისუფლების დისკრეციას წარმოადგენს და ნაკლებად არის საკუთრების უფლების რეგულირებას დაქვემდებარებული საკითხი²⁵.

საკონსტიტუციო სასამართლო მიუთითებს, რომ გადასახადის განაკვეთის დასაბეგრი მოცულობის განსაზღვრის თვალსაზრისით, სახელმწიფოს დისკრეციის ფარგლები ფართოა. ამავე დროს კონსტიტუციური კონტროლის ფარგლებში ძნელია, ხშირ შემთხვევებში კი ალბათ შეუძლებელია შემოწმდეს, რამდენად სწორად ახდენს სახელმწიფო ბიუჯეტისათვის საჭირო თანხების მოცულობის განსაზღვრას. სასამართლო ასევე ვერ შეაფასებს, თუ ფისკალური პოლიტიკის რომელი მოდელი, მთლიანი შიდა პროდუქტის რა წილის დაბეგვრაა უმჯობესი ქვეყნის ეკონომიკური განვითარებისათვის²⁶.

საბოლოოდ სასამართლო ასკვნის, რომ შეუძლებელია კონსტიტუციური კონტროლის ფარგლებში შეფასდეს ამა თუ იმ მოცულობის გადასახადის გადახდევინება წარმოადგენს თუ არა საკუთრების უფლების აუცილებელ ან/და ყველაზე ნაკლებად მზლუდავ საშუალებას. შეუძლებელია საკონსტიტუციო სასამართლოს აბსოლუტური სიზუსტით შეფასდეს, რამდენად სწორად იღებს სახელმწიფო ბიუჯეტში თანხების მობილიზების შესახებ ამა თუ იმ

²⁵საქართველოს საკონსტიტუციო სასამართლოს 2017 წლის 28 დეკემბრის №2/7/667 გადაწყვეტილება საქმეზე სს „ტელენეტი“ საქართველოს პარლამენტის წინააღმდეგ, II.3.10.

²⁶იქვე, II.3.11.

გადაწყვეტილებას. ამდენად, გადასახადის ბუნების გათვალისწინებით, კონსტიტუციური კონტროლის ფარგლებში გადასახადების გადახდის ვალდებულების დამდგენი თითოეული წესის კონსტიტუციურობა ვერ შეფასდება პროპორციულობის პრინციპის ყველა ელემენტის გამოყენებით²⁷.

აქვე, სასამართლო ხაზს უსვამს, რომ საგადასახადო ბაზის განსაზღვრისას სახელმწიფოს დისკრეციის ფარგლები ფართოა. შესაბამისად, იმისათვის რომ მის მიერ დაბეგვრის ობიექტის განსაზღვრა საკუთრების უფლების დარღვევად იქნეს მიჩნეული, სახეზე უნდა იყოს დასაბეგრი მოცულობის განსაზღვრის აშკარად არაგონივრული კრიტერიუმი²⁸.

საქართველოს საკონსტიტუციო სასამართლომ განიხილა კონსტიტუციური სარჩელი, რომლითაც მოთხოვნილი იყო საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 265-ე მუხლის მე-2 ნაწილის მე-2 წინადადების არაკონსტიტუციურად ცნობა საქართველოს კონსტიტუციის 21-ე მუხლის მე-2 პუნქტთან მიმართებით.

სადავო ნორმით განსაზღვრული იყო შემდეგი: „საგადასახადო ორგანო ვალდებულია გადაუდებელი გასვლითი საგადასახადო შემოწმების დაწყებიდან 48 საათში მიმართოს სასამართლოს და მიიღოს მისგან ნებართვა გასვლითი საგადასახადო შემოწმების ჩატარების შესახებ. ამასთანავე, საგადასახადო ორგანოს უფლება აქვს, გადასახადის გადამხდელის ქონებაზე გაავრცელოს საგადასახადო გირავნობა/იპოთეკა, მიუხედავად იმისა, აქვს თუ არა მას საგადასახადო დავალიანება“.

კონსტიტუციური სარჩელის ფარგლებში მოსარჩელე მიუთითებდა, რომ საგადასახადო გირავნობის/იპოთეკის გამოყენება გადასახადის გადამხდელის ქონებაზე იმ შემთხვევაში, როდესაც მას არ ერიცხება საგადასახადო დავალიანება, წარმოადგენდა საქართველოს კონსტიტუციის 21-ე მუხლის მე-2 პუნქტით გათვალისწინებული საკუთრების უფლების გაუმართლებელ შეზღუდვას.

საკონსტიტუციო სასამართლომ სადავო ნორმის კონსტიტუციურობის შეფასებისას აღნიშნა, რომ გადაუდებელი გასვლითი საგადასახადო შემოწმება ხორციელდება ისეთ შემთხვევებში, როდესაც არსებობს რისკი, რომ საფრთხე შეექმნება საგადასახადო ადმინისტრირების ეფექტურობას და ვერ მოხდება

²⁷საქართველოს საკონსტიტუციო სასამართლოს 2017 წლის 28 დეკემბრის №2/7/667 გადაწყვეტილება საქმეზე სს „ტელენეტი“ საქართველოს პარლამენტის წინააღმდეგ, II.3.12.

²⁸იქვე, II.3.25.

საგადასახადო დავალიანების გადახდევინების ჯეროვანი უზრუნველყოფა. საგადასახადო გირავნობა/იპოთეკა წარმოადგენს ზემოთ დასახელებული რისკების დაზღვევის საშუალებას. შესაძლებელია, ამგვარი საფრთხეები არსებობდეს იმ შემთხვევაშიც, როდესაც პირს არ ერიცხება საგადასახადო დავალიანება, თუმცა საგადასახადო ორგანო მიიჩნევს, რომ მის ხელთ არსებული ინფორმაციის საფუძველზე, არსებობს შესაძლებლობა, საგადასახადო შემოწმების ფარგლებში გამოვლინდეს ის გარემოება, რომ პირს აქვს საგადასახადო დავალიანება. სწორედ აღნიშნული დავალიანების გადახდევინების უზრუნველყოფას ემსახურება სადავო ნორმით გათვალისწინებული ღონისძიება. იმ შემთხვევაში, თუ საგადასახადო ორგანო გამოიყენებს საგადასახადო გირავნობას/იპოთეკას, სახელმწიფო აღიჭურვება უფლებით, რომ საგადასახადო დავალიანების არაჯეროვანი გადახდის დადასტურების შემთხვევაში, მისი გადახდა უზრუნველყოს იმ ქონებიდან, რომელსაც დაედო საგადასახადო გირავნობა/იპოთეკა²⁹.

მოცემული განმარტება ცხადყოფს, რომ საკონსტიტუციო სასამართლომ სწორად შეაფასა გადაუდებელი გასვლითი საგადასახადო შემოწმების არსი და მიზანი. ასევე, სწორად დაასკვნა, რომ იმისათვის, რათა საფრთხე არ შეექმნას ეფექტურ საგადასახადო ადმინისტრირებასა და საგადასახადო დავალიანების გადახდევინებას, უნდა არსებობდეს ბერკეტი, ამ შემთხვევაში, საგადასახადო გირავნობის/იპოთეკის უფლება, რომელიც შესაძლებელს გახდის გადასახადის გადამხდელზე დარიცხული გადასახადის გადახდევინებას.

საგადასახადო ორგანო, წარმოადგენს მაკონტროლებელ ორგანოს, რომელსაც ინფორმირებულობის თვალსაზრისით ხელი მიუწვდება გადასახადის გადამხდელის ეკონომიკური საქმიანობის ამსახველ დოკუმენტაციაზე. შესაბამისად, იმ პირობებშიც კი, როდესაც გადასახადის გადამხდელს არ ერიცხება საგადასახადო დავალიანება (აღნიშნული არ არის დადასტურებულად ცნობილი), თუმცა არსებობს გონივრული მოლოდინი იმისა, რომ მას დავალიანება დაერიცხება, საგადასახადო ორგანოს უნდა ჰქონდეს შესაძლებლობა სამართლებრივი მექანიზმების გამოყენებით დააზღვიოს ის რისკი, რომელიც შესაძლებელია აღნიშნულ პროცესში წარმოიშვას.

ამდენად ცხადია, რომ საკონსტიტუციო სასამართლომ გადაუდებელი გასვლითი საგადასახადო შემოწმება და საგადასახადო დავალიანების არარსებობის

²⁹საქართველოს საკონსტიტუციო სასამართლოს 2017 წლის 28 დეკემბრის №2/8/734 გადაწყვეტილება საქმეზე ა(ა)იპ „ფრემა“ საქართველოს პარლამენტის წინააღმდეგ, II.პ.40.

პირობებში გადასახადის გადამხდელის ქონებაზე საგადასახადო გირავნობის/იპოთეკის უფლების გავრცელება მიიჩნია შესაბამისი ლეგიტიმური მიზნით განპირობებულ, ამავე მიზნის მიღწევის გამოსადეგ სამართლებრივ მექანიზმად.

ამავე გადაწყვეტილებაში, აუცილებლობის კომპონენტის შეფასებისას სასამართლომ მიუთითა შემდეგზე: „სადავო ნორმა მიუთითებს, რომ საგადასახადო ორგანოს უფლება აქვს, გაავრცელოს გირავნობა/იპოთეკა გადასახადის გადამხდელის ქონებაზე. ნორმა არ აწესრიგებს აღნიშნული ღონისძიების გამოყენების ფარგლებს და არ განსაზღვრავს, თუ რა მოცულობის ქონებას უნდა დაედოს საგადასახადო გირავნობა/იპოთეკა. აღნიშნულიდან გამომდინარე, გირავნობის/იპოთეკის გავრცელება შესაძლებელია, მოხდეს შეუზღუდავად, გადასახადის გადამხდელის მთელ ქონებაზე, იმის მიუხედავად, თუ რა ოდენობის საგადასახადო დავალიანების არსებობის ვარაუდი აქვს საგადასახადო ორგანოს. მიუხედავად იმისა, რომ შესაძლოა, საგადასახადო ორგანოს გააჩნდეს დასაბუთებული ვარაუდი, რომ შესაძლოა საგადასახადო დავალიანება იყოს იმაზე გაცილებით ნაკლები, ვიდრე არის გადასახადის გადამხდელის ქონების ღირებულება, იგი არ არის უფლებამოსილი, საგადასახადო გირავნობა/იპოთეკა გაავრცელოს მხოლოდ ქონების ნაწილზე (სავარაუდო საგადასახადო დავალიანების ფარგლებში)“³⁰.

მოცემული განმარტებით სასამართლომ პრობლემურად მიიჩნია გადასახადის გადამხდელის ქონებაზე საგადასახადო გირავნობის/იპოთეკის უფლების გავრცელების შეუზღუდავი ფარგლები. კერძოდ, სასამართლოს პოზიციით, ერთმანეთთან შესაბამისობაში უნდა იყოს იმ საგადასახადო დავალიანების ოდენობა, რომელიც შესაძლოა პირს დაერიცხოს და ქონების ის მოცულობა, რომელიც საგადასახადო გირავნობა/იპოთეკით იტვირთება, ანუ საგადასახადო ორგანოს შესაძლებლობა უნდა ჰქონდეს, რომ ქონების ნაწილზე, სავარაუდო საგადასახადო დავალიანების ფარგლებში, გაავრცელოს საგადასახადო გირავნობა/იპოთეკა.

როდესაც გადაუდებელი გასვლითი საგადასახადო შემოწმების ფარგლებში იკვეთება, რომ პირს შესაძლოა სამომავლოდ წარმოეშვას საგადასახადო დავალიანება, შესაძლებელია, რომ აღნიშნული სავარაუდო საგადასახადო დავალიანების ოდენობა იდენტიფიცირდეს. როგორც წესი, საგადასახადო

³⁰საქართველოს საკონსტიტუციო სასამართლოს 2017 წლის 28 დეკემბრის №2/8/734 გადაწყვეტილება საქმეზე ა(ა)იპ „ფრემა“ საქართველოს პარლამენტის წინააღმდეგ, II.პ.42.

გირავნობის/იპოთეკის გამოყენება ეფუძნება სავარაუდო საგადასახადო დავალიანების შესახებ კონკრეტულ ფაქტობრივ გარემოებებს და ქონებაზე მისი გავრცელება არ ხდება აბსტრაქტულად, კონკრეტული მონაცემებისაგან მოწყვეტით. აღნიშნულიდან გამომდინარე, ხშირ შემთხვევაში შესაძლებელია, რომ საგადასახადო ორგანომ არსებული ფაქტობრივი გარემოებებიდან გამომდინარე, განსაზღვროს საგადასახადო დავალიანების სავარაუდო ოდენობა, რომელსაც შემდგომ მიესადაგება საგადასახადო გირავნობის/იპოთეკის ფარგლები³¹.

ამასთანავე, შესაძლოა, გარკვეულ შემთხვევებში, შემთხვევის სპეციფიკიდან გამომდინარე, გასვლითი საგადასახადო შემოწმების საწყის ეტაპზე, საგადასახადო გირავნობის/იპოთეკის გამოყენებისას საგადასახადო ორგანოსათვის ობიექტურად არ იყოს ცნობილი უზრუნველსაყოფი საგადასახადო დავალიანების თუნდაც სავარაუდო ოდენობა. აღნიშნულის მიუხედავად, საგადასახადო შემოწმების გარკვეული ეტაპის განხორციელებისა და გადასახადის გადამხდელის შესახებ გარკვეული ცნობების შეგროვების შემდგომ საგადასახადო ორგანოსათვის შეიძლება ცხადი გახდეს სავარაუდო საგადასახადო დავალიანების მოცულობა.

სასამართლომ მიუთითა შემდეგზე: „სადავო ნორმა არც იმის ვალდებულებას ადგენს, რომ საგადასახადო ორგანომ სავარაუდო დავალიანების მოცულობის გამოვლენის შემდგომ მოახდინოს საგადასახადო გირავნობის/იპოთეკის მოდიფიცირება და მხოლოდ სავარაუდო საგადასახადო დავალიანების ფარგლებში დატოვოს იგი ძალაში. ნიშანდობლივია, რომ აღნიშნული გარემოების გადამოწმებისა და შეცვლის მოთხოვნის შესაძლებლობა არც თავად გადასახადის გადამხდელს აქვს. შესაბამისად, არც საგადასახადო ორგანოა ვალდებული და არც გადასახადის გადამხდელი უფლებამოსილი, მოითხოვოს საგადასახადო გირავნობის/იპოთეკის ფარგლების შემცირება სავარაუდო საგადასახადო დავალიანების პროპორციულად, თუნდაც მას შემდეგ, რაც დადგინდება ეს ოდენობა“³².

საკონსტიტუციო სასამართლომ დასკვნის სახით აღნიშნა, რომ სადავო ნორმა ითვალისწინებს საგადასახადო გირავნობის/იპოთეკის გამოყენებას იმ მოცულობით, რა მოცულობისაც შესაძლოა არ იყოს ის სავარაუდო

³¹საქართველოს საკონსტიტუციო სასამართლოს 2017 წლის 28 დეკემბრის №2/8/734 გადაწყვეტილება საქმეზე ა(ა)იპ „ფრემა“ საქართველოს პარლამენტის წინააღმდეგ, II.3.43.

³²იქვე, II.3.44.

საგადასახადო დავალიანება, რომლის ოდენობაც იდენტიფიცირებულია და რომლის უზრუნველსაყოფადაც ხდება აღნიშნული ღონისძიების გამოყენება. გადასახადის ეფექტური ადმინისტრირებისა და საგადასახადო დავალიანების გადახდევინების უზრუნველყოფის ლეგიტიმური მიზნების მიღწევა შესაძლებელია იმ შემთხვევაშიც, თუ საგადასახადო გირავნობის/იპოთეკის გავრცელება მოხდება სავარაუდო საგადასახადო დავალიანების ოდენობის პროპორციულად და არა გადასახადის გადამხდელის მთელ ქონებაზე. აღნიშნულიდან გამომდინარე, სადავო ნორმით გათვალისწინებული ღონისძიება არ არის ლეგიტიმური საჯარო მიზნის მიღწევის ყველაზე ნაკლებად მზღუდავი საშუალება. ამგვარად, აღნიშნული ღონისძიებით, გადასახადის გადამხდელის საკუთრების უფლება იმაზე მეტად იზღუდება, ვიდრე ამის საჭიროება არსებობს. შესაბამისად, სადავო ნორმით გათვალისწინებული წესი ეწინააღმდეგება თანაზომიერების პრინციპის მოთხოვნას³³.

აქედან გამომდინარე, საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 265-ე მუხლის მე-2 ნაწილის მე-2 წინადადება საქართველოს კონსტიტუციის 21-ე მუხლის მე-2 პუნქტთან მიმართებით არაკონსტიტუციურად იქნა ცნობილი.

აღსანიშნავია, რომ საკონსტიტუციო სასამართლოს მითითებები საკანონმდებლო ორგანოს მიერ გათვალისწინებული იქნა და დღეის მდგომარეობით საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 265-ე მუხლის მე-2 ნაწილში მითითებულია, რომ საგადასახადო ორგანოს უფლება აქვს, გადასახადის გადამხდელის ქონებაზე, კერძოდ, მითითებული წინაპირობით გათვალისწინებულ აქტივებზე იმავე აქტივების ღირებულების ფარგლებში გაავრცელოს საგადასახადო გირავნობა/იპოთეკა, მიუხედავად იმისა, აქვს თუ არა გადასახადის გადამხდელს საგადასახადო დავალიანება. გარდა ამისა, საგადასახადო ორგანო ვალდებულია გადაუდებელი გასვლითი საგადასახადო შემოწმების დასრულების შემდეგ შეუსაბამოს გამოყენებული საგადასახადო გირავნობის/იპოთეკის მოცულობა დარიცხულ საგადასახადო დავალიანებას ამ დავალიანების ოდენობის თანაზომიერად (პროპორციულად), იმ აქტივის/აქტივის ნაწილის მითითებით, რომელზედაც ვრცელდება საგადასახადო გირავნობის/იპოთეკის უფლება³⁴.

³³საქართველოს საკონსტიტუციო სასამართლოს 2017 წლის 28 დეკემბრის №2/8/734 გადაწყვეტილება საქმეზე ა(ა)იპ „ფრემა“ საქართველოს პარლამენტის წინააღმდეგ, II.პ.45.

³⁴საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 265-ე მუხლის მე-2 ნაწილი.

იმ მოცემულობის გათვალისწინებით, რომ საქართველოს საკონსტიტუციო სასამართლოს პრაქტიკა საკუთრების უფლებისა და გადასახადების ურთიერთმიმართების კონტექსტში არ არის მრავალფეროვანი, მისასალმებელია, რომ კანონმდებელმა გაითვალისწინა სასამართლოს განმარტებები, შესაბამისი ცვლილება შეიტანა საქართველოს საგადასახადო კოდექსში და აღნიშნულის შედეგად, აღადგინა ბალანსი საგადასახადო ორგანოსა და გადასახადის გადამხდელის ინტერესებს შორის. საბოლოოდ კი მინიმუმამდე იქნა დაყვანილი საკუთრების უფლების არამართლზომიერი შეზღუდვის რისკიც.

2.3 საკუთრების უფლების ფარგლები და შეზღუდვის საფუძვლები ადამიანის უფლებათა და ძირითად თავისუფლებათა ევროპული კონვენციის მიხედვით

ადამიანის უფლებათა და ძირითად თავისუფლებათა დაცვის ევროპულ კონვენციას 1950 წლის 4 ნოემბერს მოეწერა ხელი, თუმცა ძალაში 1953 წლის 3 სექტემბერს შევიდა³⁵.

აღსანიშნავია, რომ კონვენციასთან ერთად მიღებულია მისი დამატებითი ოქმები, რომელთაგან პირველი დამატებითი ოქმის პირველი მუხლი აწესრიგებს საკუთრების უფლებას.

ზოგადად, საკუთრების უფლების დაცვასთან დაკავშირებით დებულებების შეტანა კონვენციის პირველ დამატებით ოქმში წარმოადგენდა სადავო საკითხს. საბოლოოდ, მიუხედავად იმისა, რომ საკუთრების უფლება სამოქალაქო და პოლიტიკური უფლებების კატეგორიას არ განეკუთვნება, მან აღნიშნულ სამართლებრივ აქტში მაინც ჰპოვა ასახვა.

პირველი დამატებითი ოქმი არის კონვენციის განუყოფელი ნაწილი და შესასრულებლად სავალდებულოა ყველა სახელმწიფოსთვის, რომელმაც მისი რატიფიცირება მოახდინა. საქართველოსთვის აღნიშნული ოქმი ძალაში 2002 წლის 7 ივნისს შევიდა³⁶.

³⁵კორკელია კ., ადამიანის უფლებათა ევროპული კონვენციის გამოყენება საქართველოში, თბილისი, 2004, გვ. 16.

³⁶ოქვე, გვ. 17.

პირველი დამატებითი ოქმის პირველი მუხლის თანახმად, ყოველ ფიზიკურ ან იურიდიულ პირს აქვს უფლება, მშვიდობიანად ისარგებლოს თავისი საკუთრებით, გარდა საჯარო ინტერესისათვის და კანონითა და საერთაშორისო სამართლის პრინციპებით გათვალისწინებული პირობებით³⁷.

მამასადამე, ერთი მხრივ, აღიარებულია საკუთრების უფლება, ხოლო მეორე მხრივ, გათვალისწინებულია ის საფუძვლები რომელთა არსებობის შემთხვევაშიც შესაძლებელია იგი შეიზღუდოს. კერძოდ, მოცემული ნორმა მიუთითებს საჯარო ინტერესსა და კანონითა და საერთაშორისო სამართლის პრინციპებით გათვალისწინებულ პირობებზე და აღნიშნული პირობების არსებობას უკავშირებს საკუთრების უფლებით მშვიდობიანად სარგებლობაში ჩარევის შესაძლებლობას.

პირველი დამატებითი ოქმის პირველი მუხლის მე-2 პუნქტის თანახმად, სახელმწიფო უფლებამოსილია აამოქმედოს ისეთი კანონები, რომელთაც იგი საჭიროდ თვლის, რათა გააკონტროლოს საკუთრების გამოყენება საერთო ინტერესების შესაბამისად ან უზრუნველყოს გადასახადების, შენატანების ან ჯარიმების გადახდის მოკრება³⁸.

შესაბამისად, მე-2 პუნქტი დეკლარაციულად აცხადებს, რომ სახელმწიფოები სარგებლობენ უფლებით, გამოიყენონ მათთვის სასურველი კანონები გადასახადების გადახდის უზრუნველსაყოფად³⁹.

აქედან გამომდინარე, პირველი დამატებითი ოქმი სახელმწიფოს უტოვებს ფართო დისკრეციას საკუთარი მიხედულებისამებრ დააწესოს შეზღუდვები საკუთრების უფლებით სარგებლობასთან მიმართებით.

იმისათვის, რომ დადგინდეს, აქვს თუ არა ადგილი საკუთრების უფლების დარღვევას, ადამიანის უფლებათა ევროპული სასამართლო იკვლევს სამ საკითხს:

1. არის თუ არა სახეზე კონვენციით დაცული საკუთრების უფლება;

³⁷ადამიანის უფლებათა და ძირითად თავისუფლებათა დაცვის ევროპული კონვენციის პირველი დამატებითი ოქმის პირველი მუხლის პირველი პუნქტი.

³⁸ადამიანის უფლებათა და ძირითად თავისუფლებათა დაცვის ევროპული კონვენციის პირველი დამატებითი ოქმის პირველი მუხლის მე-2 პუნქტი.

³⁹თომამე დ., საგადასახადო ვალდებულებები და საკუთრების უფლება - ევროპული სასამართლოს ხედვა, ადამიანის უფლებათა დაცვის კონსტიტუციური და საერთაშორისო მექანიზმები, თბილისი, 2010, გვ. 41.

2. არის თუ არა ეს უფლება შეზღუდული;

3. არის თუ არა ეს შეზღუდვა დასაბუთებული⁴⁰.

პირველ ეტაპზე განისაზღვრება კონვენციით დაცული საკუთრების უფლება. პირველი დამატებითი ოქმის პირველი მუხლი მოიცავს არა მხოლოდ მატერიალურ აქტივებს, არამედ ეკონომიკური ინტერესების ფართო წრესაც. კერძოდ, პირველი მუხლით დაცულ სფეროში ექცევა მოძრავი და უძრავი ქონება, ქონებრივი და არაქონებრივი კაპიტალი, როგორცაა აქცია ან პატენტი, საარბიტრაჟო გადაწყვეტილება, პენსიის მიღების უფლება, მესაკუთრის უფლება ქირის მიღებაზე, სამეწარმეო საქმიანობის განხორციელებასთან დაკავშირებული ეკონომიკური ინტერესები და სხვა⁴¹.

მეორე ეტაპზე დგინდება ჰქონდა თუ არა ადგილი საკუთრების უფლების შეზღუდვას. აღნიშნულის შემოწმება ხორციელდება სამი წესის მიხედვით.

კერძოდ, ადამიანის უფლებათა ევროპულმა სასამართლომ საქმეში *Sporrong and Lonnorth v. Sweden* აღნიშნა, რომ პირველი დამატებითი ოქმის პირველი მუხლი მოიცავს სამ წესს. პირველი წესი, რომელიც ზოგადი ხასიათისაა, განამტკიცებს საკუთრებით მშვიდობიანი სარგებლობის პრინციპს. მეორე წესი ითვალისწინებს ქონების ჩამორთმევას და ამ უკანასკნელს გარკვეულ პირობებს უქვემდებარებს. მესამე წესი კი აღიარებს, რომ სახელმწიფოს უფლება აქვს, სხვა ზომების გარდა, გააკონტროლოს ქონების გამოყენება ზოგადი ინტერესის შესაბამისად, ისეთი კანონების მიღებით, რომელთაც ის აუცილებლად ჩათვლის ამ მიზნით⁴².

მესამე საფეხურზე ირკვევა არის თუ არა შეზღუდვა დასაბუთებული. კერძოდ, თუ კონკრეტულ საქმესთან მიმართებით სასამართლო დაადგენს, რომ მოხდა ქონების ხელყოფა, რომელზეც ვრცელდება პირველი დამატებითი ოქმის პირველი მუხლის სამი წესიდან რომელიმე, ამის შემდეგ უნდა დადგინდეს, შეიძლება თუ არა, ამგვარი ხელყოფა დასაბუთდეს სახელმწიფოს მიერ. თუ

⁴⁰მჭედლიშვილი გ., საკუთრების უფლება და მისი შეზღუდვის ფარგლები საქართველოს კანონმდებლობასა და ადამიანის უფლებათა ევროპული კონვენციის მიხედვით, მართლმსაჯულება და კანონი, თბილისი, 2009, 4(23)'09, გვ. 108.

⁴¹იქვე, გვ. 108.

⁴²ECHR, *Sporrong and Lonnorth v. Sweden*, 23 September, 1982.

დასაბუთება შესაძლებელია (დასაბუთების ტვირთი სახელმწიფოს აწევს), მაშინ პირველი დამატებითი ოქმის პირველი მუხლის დარღვევა არ აღინიშნება⁴³.

აღსანიშნავია, რომ ადამიანის უფლებათა ევროპული სასამართლოს პრაქტიკის თანახმად, კომპენსაციის ვალდებულება შესაძლოა არსებობდეს არა მხოლოდ საკუთრების ჩამორთმევის, არამედ მისი სხვაგვარად შეზღუდვის შემთხვევებშიც, რა დროსაც მხედველობაშია მისაღები ისეთი ფაქტორები, როგორებიცაა: შეზღუდვის ხასიათი და ხანგრძლივობა, ისევე როგორც ის ქონებრივი შედეგები, რომლებიც შეზღუდვის შედეგად დაუდგა მესაკუთრეს⁴⁴.

გადასახადებთან დაკავშირებით სტრასბურგის სასამართლო მსჯელობს, ამომრავებს თუ არა სახელმწიფოს ლეგიტიმური მიზანი, არის თუ არა გადასახადები პროპორციული, სახეზეა თუ არა სამართლიანი ბალანსის დარღვევა ინდივიდუალური პირების ინტერესებსა და საჯარო ინტერესებს შორის⁴⁵.

საქმეში *Wasa Liv Omsedesidigt and a Group of Approximately 15 000 Others v. Sweden* განმარტებული იქნა, რომ საგადასახადო სფეროში სახელმწიფოები სარგებლობენ ყველაზე ფართო დისკრეციით. ამასთან, სასამართლომ ერთმნიშვნელოვნად განსაზღვრა, რომ პროცედურული საგადასახადო კანონმდებლობის შემუშავებისას კანონმდებელი ფართო დისკრეციის უფლებით სარგებლობს და ევროპული სასამართლო პატივს სცემს ამ უფლებას, თუკი იგი გონივრულ საფუძველს არაა მოკლებული⁴⁶.

აღსანიშნავია, რომ მართალია სახელმწიფოებს ენიჭებათ მათთვის სასურველი საგადასახადო პოლიტიკის წარმოების უფლებამოსილება, თუმცა ეს უფლება არ უნდა იქნას განხილული, როგორცუსაფუძვლო ჩამორთმევებისთვის სახელმწიფოსათვის *carte blanche* მიმცემი⁴⁷.

⁴³კაპუაშვილი ს., საკუთრების უფლების შეზღუდვის სამართლებრივი საფუძველები ადამიანის უფლებათა ევროპული კონვენციისა და ქართული კანონმდებლობის მიხედვით, ადამიანის უფლებათა დაცვის თანამედროვე გამოწვევები, თბილისი, 2009, გვ. 181.

⁴⁴იქვე, გვ. 186.

⁴⁵Baker P., Taxation and Human Rights, GIRC Review, Vol.1, №1, London, 2001, Page 7, <http://taxbar.com/wp-content/uploads/2016/01/girc_review_v1_n1.pdf>, [27.04.2021].

⁴⁶ECHR, *Wasa Liv Omsedesidigt and a Group of Approximately 15 000 Others v. Sweden*, Application №15375/89, 14 December, 1998, §60.

⁴⁷თომამე დ., საგადასახადო ვალდებულებები და საკუთრების უფლება - ევროპული სასამართლოს ხედვა, ადამიანის უფლებათა დაცვის კონსტიტუციური და საერთაშორისო მექანიზმები, სტატიათა კრებული, თბილისი, 2010, გვ. 41.

მაგალითად, ადამიანის უფლებათა ევროპულმა სასამართლომ საქმეში *Intersplav v. Ukraine* დაადგინა, რომ დღგ-ის ზედმეტად გადახდილი თანხის უკან დაბრუნებაზე უარის თქმა წარმოადგენდა გადასახადის გადამხდელის საკუთრების უფლების შეზღუდვას⁴⁸.

ადამიანის უფლებათა ევროპულმა სასამართლომ ერთმნიშვნელოვნად დაადგინა, რომ საგადასახადო ადმინისტრირებისას საკუთრებაში ჩარევის უფლებამოსილება არ არის განუსაზღვრელი და ექვემდებარება იმავე დათქმას, როგორც სხვა შემთხვევაში⁴⁹.

როგორც ჩამოყალიბებული პრაქტიკა გვიჩვენებს, დისკრეციის შეფასებისას ევროპული სასამართლო იყენებს კერძო და საჯარო ინტერესების „სამართლიანი ბალანსისა“ და გამოყენებულ საშუალებათა „პროპორციულობის“ კრიტერიუმებს მთავრობათა ქმედებების შეფასებისას. პირველი გულისხმობს ჩარევის საზოგადოებრივ საჭიროებას, მეორე კი განხორციელებული ქმედების ადეკვატურობას გადამხდელის არამართლზომიერი ქმედებებისგან შექმნილი რისკის გათვალისწინებით⁵⁰.

3. გადასახადების ადმინისტრირების პროცესი

გადასახადების ადმინისტრირება წარმოადგენს სახელმწიფო უფლებამოსილი ორგანოების მიერ სპეციალური კანონმდებლობით მოწესრიგებული კონკრეტული პროცედურების განხორციელებას⁵¹.

საქართველოს საგადასახადო კოდექსის მე-8 მუხლის მე-8 ნაწილი განსაზღვრავს, რომ გადასახადების ადმინისტრირება არის გადასახადების გამოანგარიშებასთან, გადახდასთან და დეკლარირებასთან, საგადასახადო კონტროლთან, აგრეთვე გადასახადის გადამხდელთა აღრიცხვასთან, ინფორმირებასთან და საგადასახადო ვალდებულებათა შესრულების

⁴⁸ECHR, *Intersplav v. Ukraine*, Application №803/02, 9 January, 2007, §39, 40.

⁴⁹თომამე დ., საგადასახადო ვალდებულებები და საკუთრების უფლება - ევროპული სასამართლოს ხედვა, ადამიანის უფლებათა დაცვის კონსტიტუციური და საერთაშორისო მექანიზმები, თბილისი, 2010, გვ. 42.

⁵⁰იქვე, გვ. 42.

⁵¹როგავა ზ., საგადასახადო სამართალი, დამხმარე სახელმძღვანელო, გამომცემლობა „იურისტების სამყარო“, თბილისი, 2018, წიგნი I, გვ. 231.

უზრუნველყოფასთან დაკავშირებული ფორმების, მეთოდებისა და წესების ერთობლიობა, რომლებსაც საგადასახადო ორგანოები ახორციელებენ საქართველოს საგადასახადო კანონმდებლობის აღსრულების პროცესში⁵².

გადასახადების ადმინისტრირება არ გულისხმობს მხოლოდ გადასახადების აკრეფას. ამ ტერმინში ფაქტობრივად მოიაზრება საგადასახადო კანონმდებლობის საფუძველზე უფლება-მოვალეობათა განხორციელებისას საგადასახადო ორგანოს მიერ გამოყენებული წესების, ფორმებისა და მეთოდების ერთობლიობა⁵³.

გადასახადების ადმინისტრირებასთან დაკავშირებულ კონკრეტულ საკითხებს აწესრიგებს საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 153-155-ე მუხლები. აღნიშნული მუხლებით რეგულირებულია დეკლარაციის წარდგენის, გადახდის წყაროსთან გადასახადის დაკავებისა და მიმდინარე გადასახდელების გადახდის წესები.

აღსანიშნავია, რომ საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 155-ე მუხლის მე-7 ნაწილის თანახმად, მიმდინარე გადასახდელების გადახდის ვალდებულების შეუსრულებლობის შემთხვევაში გამოიყენება ამ კოდექსის 238-ე მუხლით გათვალისწინებული საგადასახადო დავალიანების გადახდევინების უზრუნველყოფის ღონისძიებები⁵⁴.

მაშასადამე, თავად საგადასახადო დავალიანების გადახდევინების უზრუნველყოფის ღონისძიებების გამოყენება წარმოადგენს გადასახადების ადმინისტრირების ერთ-ერთ ეტაპს და აღნიშნული პროცესი არ შემოიფარგლება მხოლოდ საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 153-155-ე მუხლებით.

როგორც თავად ნორმა მიუთითებს, გადასახადების ადმინისტრირება არის საგადასახადო ორგანოთა მიერ კომპლექსური ღონისძიებების განხორციელების პროცესი. გადასახადების ადმინისტრირების მიზნით განხორციელებული ღონისძიებები კი პირდაპირუკავშირდება გადასახადის გადამხდელის საკუთრებას. შესაბამისად, აღნიშნული მიზნით განხორციელებული ღონისძიებები არამართლზომიერად არ უნდა ხელყოფდეს პირის საკუთრებას

⁵²საქართველოს საგადასახადო კოდექსის მე-8 მუხლის მე-8 ნაწილი.

⁵³ნადარაია ლ., როგავა ზ., რუხამე კ., ბოლქვაძე ბ., საქართველოს საგადასახადო კოდექსის კომენტარი, რედ. რუხამე კ., ჯუღელი გ., თბილისი, 2012, წიგნი I, §1-155, გვ. 64.

⁵⁴საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 155-ე მუხლის მე-7 ნაწილი.

და აქედან გამომდინარე, არ უნდა არღვევდეს სამართლიან ბალანსსაჯარო და კერძო ინტერესებს შორის.

3.1 საგადასახადო დავალიანება და მისი წარმოშობის სამართლებრივი საფუძველი

საქართველოს საგადასახადო კოდექსის მე-8 მუხლის 23-ე ნაწილის თანახმად, საგადასახადო დავალიანება არის სხვაობა გადასახადის გადამხდელის მიერ დადგენილ ვადაში გადაუხდელი გადასახადების ან/და სანქციების თანხასა და ზედმეტად გადახდილი გადასახადების ან/და სანქციების თანხას შორის⁵⁵.

საქართველოს საგადასახადო კოდექსი თითოეულ გადასახადთან მიმართებით ადგენს გადასახადის გადახდის ვადებს. საგადასახადო კანონმდებლობით დადგენილ ვადაში გადასახადის გადაუხდელობის ან არასრულად გადახდის შემთხვევაში ბიუჯეტში შეუტანელი თანხა ითვლება საგადასახადო დავალიანებად⁵⁶.

საგადასახადო დავალიანება, როგორც წესი, საგადასახადო კანონმდებლობის დარღვევის შედეგია. საგადასახადო დავალიანების ამოღება წარმოებს საგადასახადო ორგანოების მიერ კანონმდებლობით დადგენილი წესით, საგადასახადო ვალდებულების თანხაზე საურავის დარიცხვით⁵⁷.

საგადასახადო დავალიანება შესაძლებელია წარმოიშვას როგორც გადასახადის გადამხდელის მიერ შესაბამისი თანხების დეკლარირების, ასევე საგადასახადო შემოწმების შედეგად.

პირველ შემთხვევაში, გადასახადის გადამხდელი თავად ახორციელებს საგადასახადო ანგარიშგებას. კერძოდ, შესაბამის დეკლარაციებში ასახავს ინფორმაციას დასაბეგრი ოპერაციების შესახებ და ირიცხავს კუთვნილ გადასახადს.

რაც შეეხება მეორე შემთხვევას, საგადასახადო შემოწმების შედეგად საგადასახადო ორგანო თავის ხელთ არსებული ან/დაგადასახადის

⁵⁵საქართველოს საგადასახადო კოდექსის მე-8 მუხლის 23-ე ნაწილი.

⁵⁶როგავა ზ., საგადასახადო სამართალი, დამხმარე სახელმძღვანელო, გამომცემლობა „იურისტების სამყარო“, თბილისი, 2018, წიგნი I, გვ. 359.

⁵⁷იქვე, გვ. 359.

გადამხდელის მიერ წარდგენილი ინფორმაციის/დოკუმენტაციის საფუძველზე, განსაზღვრავს აქვს თუ არა მას საგადასახადო დავალიანება.

საგადასახადო შემოწმება არის ორი სახის: კამერალური და გასვლითი. კამერალური საგადასახადო შემოწმება ტარდება პირის საქმიანობის ადგილზე გაუსვლელად, საგადასახადო ორგანოში არსებული პირის დაბეგვრასთან დაკავშირებული ინფორმაციის, აგრეთვე გადასახადის გადამხდელისგან მიღებული ახსნა-განმარტებისა და სააღრიცხვო დოკუმენტაციის საფუძველზე⁵⁸. რაც შეეხება გასვლით საგადასახადო შემოწმებას, იგი ტარდება გადასახადის გადამხდელის საქმიანობის ადგილზე და შეიძლება მოიცავდეს მიმდინარე კონტროლის პროცედურებსაც⁵⁹.

საგადასახადო დავალიანების წარმოშობა დაკავშირებულია გადასახადის დარიცხვასთან, რომელსაც საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 61-ე მუხლის პირველი ნაწილი განმარტავს. კერძოდ, გადასახადის დარიცხვა გულისხმობს საგადასახადო ორგანოს მიერ კონკრეტული საგადასახადო პერიოდისათვის გადასახადის თანხის აღრიცხვასა და ასახვას გადასახადის გადამხდელის პირადი აღრიცხვის ბარათზე⁶⁰.

ამავე მუხლის მე-2 ნაწილით განსაზღვრულია გადასახადის დარიცხვის საფუძველები. ამგვარ საფუძველებს მიეკუთვნება: საგადასახადო დეკლარაცია; ინფორმაცია ამ კოდექსის 154-ე მუხლის მე-4 ნაწილის შესაბამისად გადახდილი თანხების შესახებ; საგადასახადო შემოწმების აქტი; საგადასახადო ორგანოსთვის სხვა მაკონტროლებელი ან სამართალდამცავი ორგანოების მიერ მიწოდებული ინფორმაცია პირის საგადასახადო ვალდებულების შესახებ; საგადასახადო ორგანოსთვის საჯარო რეესტრის ეროვნული სააგენტოს მიერ მიწოდებული ინფორმაცია, მიწაზე ქონების გადასახადის დარიცხვის მიზნებისათვის⁶¹.

როგორც მოცემული ნორმიდან ირკვევა, გადასახადის დარიცხვის საფუძველები არის საკმაოდ მრავალფეროვანი. აღნიშნული საფუძველების არსებობა მიუთითებს, რომ პირს წარმოეშობა გადასახადის გადახდის ვალდებულება, რომლის დადგენილ ვადაში შეუსრულებლობაც განაპირობებს საგადასახადო დავალიანების წარმოშობას.

⁵⁸საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 263-ე მუხლის მე-3 ნაწილი.

⁵⁹საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 264-ე მუხლის მე-5 ნაწილი.

⁶⁰საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 61-ე მუხლის პირველი ნაწილი.

⁶¹საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 61-ე მუხლის მე-2 ნაწილი.

3.2 საგადასახადო დავალიანების გადახდევინების მექანიზმები

მიუხედავად იმისა, რომ თითქმის ყველა ქვეყანაში საგადასახადო იძულების ღონისძიებები სამართლის სხვა სფეროებთან შედარებით უფრო მეტი სიმკაცრით გამოირჩევა და დასავლურ სახელმწიფოებში საზოგადოების მიერ გადასახადების გადახდის მაღალი კულტურა არსებობს, თითქმის ყველგან თითოეული გადამხდელი ცდილობს, რაც შეიძლება ნაკლები გადასახადი გადაიხადოს⁶².

აღნიშნულთან დაკავშირებით, სახელმწიფო იძულებულია გადასახადის გადამხდელის ქონების მიმართ გამოიყენოს დამცავი ხასიათის ღონისძიებები, რათა უზრუნველყოს საგადასახადო დავალიანების შესრულება⁶³.

საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 43-ე მუხლის პირველი ნაწილის „ა“ პუნქტის თანახმად, გადასახადის გადამხდელი ვალდებულია შეასრულოს საგადასახადო ვალდებულებები საქართველოს საგადასახადო კანონმდებლობით დადგენილი წესითა და პირობებით⁶⁴.

საგადასახადო ვალდებულება გადასახადის გადამხდელის კონსტიტუციური ვალდებულებაა. საქართველოს კონსტიტუციის 67-ე მუხლის პირველი პუნქტის თანახმად, სავალდებულოა გადასახადებისა და მოსაკრებლების გადახდა კანონით დადგენილი ოდენობითა და წესით⁶⁵.

გარდა იმისა, რომ საგადასახადო ვალდებულება კონსტიტუციური ვალდებულებაა, საქართველოს საგადასახადო კოდექსი განმარტავს, რომ საგადასახადო ვალდებულებას წარმოადგენს პირის ვალდებულება, გადაიხადოს საქართველოს საგადასახადო კოდექსით დაწესებული, აგრეთვე ამ კოდექსით დაწესებული და ადგილობრივი თვითმმართველობის წარმომადგენლობითი ორგანოს მიერ შემოღებული გადასახადი⁶⁶.

⁶² გვარამაძე თ., საგადასახადო ვალდებულებების შესრულება და შეუსრულებლობა, ადმინისტრაციული სამართალი, სამეცნიერო-პოპულარული ჟურნალი, თბილისი, 2013, №1/2013, გვ. 8.

⁶³ როგავა ზ., საგადასახადო სამართალი, დამხმარე სახელმძღვანელო, გამომცემლობა „იურისტების სამყარო“, თბილისი, 2018, წიგნი I, გვ. 393.

⁶⁴ საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 43-ე მუხლის პირველი ნაწილის „ა“ პუნქტი.

⁶⁵ საქართველოს კონსტიტუციის 67-ე მუხლის პირველი პუნქტი.

⁶⁶ საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 53-ე მუხლის 1-ლი ნაწილი.

საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 53-ე მუხლის მე-2 მუხლის თანახმად, პირს საგადასახადო ვალდებულება ეკისრება საქართველოს საგადასახადო კანონმდებლობით დადგენილ იმ გარემოებათა წარმოქმნის მომენტიდან, რომლებიც ითვალისწინებს გადასახადის გადახდას⁶⁷.

აქედან გამომდინარე, საგადასახადო ვალდებულების არსებობა შესაძლებელია განაპირობებდეს როგორც საგადასახადო ანგარიშგების განხორციელებას (დეკლარაციების შევსება და წარდგენა საგადასახადო ორგანოში), ასევე გადასახადის გადახდას. უფრო კონკრეტულად რომ ვთქვათ, საგადასახადო ვალდებულება არის ფართო ცნება და მოიცავს დარიცხული გადასახადის გადახდის ვალდებულებასაც. შესაბამისად, მისი შეუსრულებლობა წარმოადგენს საგადასახადო დავალიანების წარმოშობის საფუძველს.

როგორც აღინიშნა, გადასახადის გადამხდელის მიერ საგადასახადო ვალდებულების შესრულებამპერატიული ხასიათისაა. ამის მიუხედავად, პრაქტიკის ანალიზი ცხადჰყოფს, რომ საგადასახადო ვალდებულებები ხშირ შემთხვევაში არ სრულდება ნებაყოფლობით. ამ მოცემულობაში საგადასახადო ორგანო, როგორც გადასახადების ადმინისტრირებაზე პასუხისმგებელი მაკონტროლებელი ორგანო, უფლებამოსილი ხდება აამოქმედოს იძულებითი ღონისძიებები.

საგადასახადო ორგანოს ერთ-ერთი უმნიშვნელოვანესი ფუნქციაა გადასახადის გადამხდელისათვის მისი საგადასახადო დავალიანების იძულებით გადახდევინება. ამასთან, საგადასახადო ორგანო ვალდებულია საგადასახადო დავალიანების იძულებით გადახდევინება განახორციელოს კანონით დაშვებული ფორმებით, კანონით დადგენილი პროცედურით და კანონით დადგენილი ხანდაზმულობის ვადის ფარგლებში⁶⁸.

საგადასახადო დავალიანების გადახდევინების უზრუნველყოფის ღონისძიებები მიზნად ისახავს პირის მიერ საგადასახადო ვალდებულების სათანადოდ შესრულებას, აგრეთვე საგადასახადო ვალდებულებების შეუსრულებლობის ან

⁶⁷საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 53-ე მუხლის მე-2 ნაწილი.

⁶⁸ფიფია გ., საქართველოს საგადასახადო კოდექსის კომენტარები, რედ. ქურდაძე შ., გამომცემლობა იურიდიული ფირმა „ბონა-კაუზა“, თბილისი, 2020, წიგნი II, მუხლები 156-310, გვ. 311.

არაჯეროვანი შესრულების შემთხვევაში არასასურველი შედეგების თავიდან აცილებას ან შემცირებას⁶⁹.

საქართველოს საგადასახადო კოდექსი საგადასახადო დავალიანების გადახდევინების უზრუნველყოფის ღონისძიებების სახით ითვალისწინებს როგორც სამოქალაქო-სამართლებრივ, ასევე საფინანსო-სამართლებრივ და ადმინისტრაციულ-სამართლებრივ საშუალებებს⁷⁰.

საგადასახადო დავალიანების გადახდევინების უზრუნველყოფის ღონისძიებები განსაზღვრულია საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 238-ე მუხლის პირველი ნაწილით. ამგვარ ღონისძიებებს მიეკუთვნება: საგადასახადო გირავნობა/იპოთეკა; მესამე პირზე გადახდევინების მიქცევა; ქონებაზე ყადაღის დადება; ყადაღადადებული ქონების რეალიზაცია; საბანკო ანგარიშზე საინკასო დავალების წარდგენა, გადასახადის გადამხდელის სალაროდან ნაღდი ფულის ამოღება⁷¹.

საგადასახადო დავალიანების გადახდევინების უზრუნველყოფის ღონისძიებების ჩამონათვალი ამომწურავია. შესაბამისად, საგადასახადო ორგანოს უფლება არა აქვს გამოიყენოს სხვა ისეთი უზრუნველყოფის ღონისძიება, რაც გათვალისწინებული არ არის საგადასახადო კოდექსის 238-ე მუხლით⁷².

საგადასახადო დავალიანების გადახდევინების უზრუნველყოფის ღონისძიებების გამოყენების წესი და პირობები რეგულირდება საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 239-244-ე მუხლებით.

ზოგადი წესის თანახმად, საგადასახადო ორგანომ თავიდან უნდა განახორციელოს ის ღონისძიება, რომელიც უზრუნველყოფს გადასახადის გადამხდელის ჩვეულებრივ საქმიანობას და იმავდროულად, საგადასახადო დავალიანების გადახდევინებას არ დაემუქრება საფრთხე. შესაბამისად,

⁶⁹როგავა ზ., საგადასახადო სამართალი, დამხმარე სახელმძღვანელო, გამომცემლობა „იურისტების სამყარო“, თბილისი, 2018, წიგნი I, გვ. 393.

⁷⁰იქვე, გვ. 393.

⁷¹საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 238-ე მუხლის პირველი ნაწილი.

⁷²როგავა ზ., საგადასახადო სამართალი, დამხმარე სახელმძღვანელო, გამომცემლობა „იურისტების სამყარო“, თბილისი, 2018, წიგნი I, გვ. 393-394.

საგადასახადო ორგანომ უნდა დაასაბუთოს ამა თუ იმ უზრუნველყოფის ღონისძიების გამოყენების მიზანშეწონილობა⁷³.

საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 238-ე მუხლის მე-2 ნაწილის თანახმად, საგადასახადო დავალიანების გადახდევინების უზრუნველყოფის ღონისძიებების განხორციელების რიგითობას ირჩევს საგადასახადო ორგანო, თუმცა აღნიშნული წესიდან არსებობს გამონაკლისიც. კერძოდ, გადასახადის გადამხდელის სალაროდან ნაღდი ფულის ამოღებას ყოველთვის წინ უნდა უსწრებდეს საბანკო ანგარიშზე საინკასო დავალების წარდგენა⁷⁴.

ზოგადად, საგადასახადო დავალიანების გადახდევინების უზრუნველყოფის ღონისძიებები იმ შემთხვევაში გამოიყენება, როდესაც სახეზეა აღიარებული საგადასახადო დავალიანება. გამონაკლისს წარმოადგენს საგადასახადო გირავნობა/იპოთეკა, რომელიც საგადასახადო დავალიანების წარმოშობასთან ერთად წარმოიშობა⁷⁵.

შესაბამისად, მართალია საგადასახადო ორგანო თავად განსაზღვრავს აღნიშნული ღონისძიებების გამოყენების რიგითობას, თუმცა შესაბამისი ნორმების ანალიზი ცხადყოფს, რომ ამავე ღონისძიებების გამოყენების თანმიმდევრობასთან მიმართებით არსებობს ლოგიკური ბმა.

საგადასახადო დავალიანების გადახდევინების უზრუნველყოფის ღონისძიებები უქმდება საგადასახადო დავალიანების გაუქმებასთან ერთად, რაც ნიშნავს, რომ მას შემდეგ, რაც მიღწეული იქნება აღნიშნული ღონისძიებების გამოყენების მიზანი, ისინი წყვეტენ მოქმედებას.

4. საგადასახადო დავალიანების გადახდევინება შესამე პირთა ქონებიდან

საქართველოს საგადასახადო კოდექსი ითვალისწინებს საგადასახადო დავალიანების შესამე პირთა ქონებიდან გადახდევინების შესაძლებლობას. ასეთ შემთხვევაში საგადასახადო დავალიანების მქონე სუბიექტის ნაცვლად, მის

⁷³ფიფია გ., საქართველოს საგადასახადო კოდექსის კომენტარები, რედ. ქურდაძე შ., გამომცემლობა იურიდიული ფირმა „ბონა-კაუზა“, თბილისი, 2020, წიგნი II, მუხლები 156-310, გვ. 311.

⁷⁴საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 244-ე მუხლის პირველი ნაწილი.

⁷⁵საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 239-ე მუხლის მე-2 ნაწილი.

ვალდებულებას ასრულებს მესამე პირი. კერძოდ, საგადასახადო დავალიანების გადახდევინების უზრუნველყოფის ღონისძიებები ვრცელდება მესამე პირის ქონებაზე და სწორედ ამ ქონებიდან ხორციელდება გადასახადის გადამხდელის საგადასახადო დავალიანების დაფარვა.

საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 238-ე მუხლის პირველი ნაწილის „ბ“ პუნქტის თანახმად, საგადასახადო დავალიანების გადახდევინების უზრუნველყოფის ღონისძიებას მიეკუთვნება მესამე პირზე გადახდევინების მიქცევა, რომლის შინაარსი და გამოყენების წესი რეგულირებულია ამავე კოდექსის 240-ე მუხლით⁷⁶.

საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 238-ე მუხლი არ ითვალისწინებს სხვა ღონისძიებას, რომელიც შესაძლებელია გადასახადის გადამხდელის საგადასახადო დავალიანების გადახდევინების მიზნით, მესამე პირის ქონებაზე გავრცელდეს.

მიუხედავად ამისა, საქართველოს საგადასახადო კოდექსის ცალკეული ნორმები მიუთითებენ, რომ გარკვეულ შემთხვევებში შესაძლებელია გადასახადის გადამხდელის საგადასახადო დავალიანების დაფარვაზე ვალდებულ პირად მესამე პირის განსზაღვრა. მაგალითად, საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 239-ე მუხლის მე-5 ნაწილი ადგენს, რომ თუ საგადასახადო გირავნობით/იპოთეკით დატვირთული ქონება გაიყიდება ან რაიმე გზით გადაეცემა სხვა მფლობელს საგადასახადო გირავნობის/იპოთეკის უფლების გაუქმების გარეშე, საგადასახადო გირავნობის/იპოთეკის უფლება კვლავ გავრცელდება ამ ქონებაზე მისი ახალი მფლობელის მიმართ. აღნიშნულ ქონებაზე ყადაღის დადება და მისი რეალიზაცია ხორციელდება ამ კოდექსის 241-ე და 242-ე მუხლების შესაბამისად⁷⁷.

ასევე, საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 246-ე მუხლით რეგულირებულია გადასახადის გადამხდელის ცრუმაგიერი პირის ინსტიტუტი. აღსანიშნავია, რომ საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 238-ე მუხლის პირველი ნაწილი მართალია შეიცავს საგადასახადო დავალიანების გადახდევინების უზრუნველყოფის ღონისძიებების ამომწურავ ჩამონათვალს და ამ ჩამონათვალში არ ხვდება გადასახადის გადამხდელის ცრუმაგიერი პირი, თუმცა ნორმათა სისტემური ანალიზის შედეგად ირკვევა, რომ გადასახადის

⁷⁶საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 238-ე მუხლის პირველი ნაწილის „ბ“ პუნქტი.

⁷⁷საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 239-ე მუხლის მე-5 ნაწილი.

გადამხდელის ცრუმაგიერი პირის ინსტიტუტი მოწესრიგებულია საგადასახადო დავალიანების გადახდევინების უზრუნველყოფის თავში.

ამასთან, ნორმა მიუთითებს, რომ პირი გადასახადის გადამხდელის ცრუმაგიერ პირად მიიჩნევა, თუ ეს პირი მოსალოდნელი ან არსებული საგადასახადო დავალიანების გადახდევინების უზრუნველყოფის ღონისძიებისათვის თავის არიდების მიზნით გამოიყენება⁷⁸.

თავის მხრივ, საგადასახადო ორგანოს უფლება აქვს, გადასახადის გადამხდელის აღიარებული საგადასახადო დავალიანების გადახდევინების მიზნით, გადასახადის გადამხდელის ცრუმაგიერი პირის მიმართ განახორციელოს საგადასახადო დავალიანების გადახდევინების უზრუნველყოფის ღონისძიებები⁷⁹.

შესაბამისად, გადასახადის გადამხდელის მიერ მესამე პირის გამოყენება იმ მიზნით, რომ მან თავი აარიდოს საგადასახადო დავალიანების გადახდევინების უზრუნველყოფის ღონისძიებებს, წარმოშობს მესამე პირის პასუხისმგებლობის საფუძველს.

აქედან გამომდინარე, აღნიშნული ინსტიტუტი თავისი შინაარსობრივი დატვირთვით ემსახურება გადასახადის გადამხდელის საგადასახადო დავალიანების მესამე პირის ქონებიდან გადახდევინებას და წარმოადგენს უზრუნველყოფის ღონისძიებას.

ზოგადად, როგორც უკვე აღინიშნა, გადასახადების ადმინისტრირების პროცესში მნიშვნელოვანია საჯარო და კერძო ინტერესებს შორის სამართლიანი ბალანსის დაცვა. აღნიშნული, პირველ რიგში, გულისხმობს გადასახადის გადამხდელთა მიმართ ნაკლებად მზლუდავი ხასიათის, თუმცა ლეგიტიმური მიზნის მისაღწევად აუცილებელი ღონისძიებების გატარებას. იმ პირობებში, როდესაც საგადასახადო დავალიანების გადახდევინების უზრუნველყოფის ღონისძიებების ადრესატს მესამე პირები წარმოადგენენ, განსაკუთრებით მნიშვნელოვანია ამ ღონისძიებათა მართლობიერად გამოყენება, რათა დაუსაბუთებლად არ შეიზღუდოს იმ პირთა საკუთრების უფლება, რომელთაც არ ერიცხებათ საგადასახადო დავალიანება და არც რაიმე კავშირი აქვთ გადასახადის გადამხდელზე დარიცხული გადასახადის წარმოშობასთან.

⁷⁸საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 246-ე მუხლის პირველი ნაწილი.

⁷⁹საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 246-ე მუხლის მე-5 ნაწილი.

4.1 საგადასახადო გირავნობა/იპოთეკით დატვირთული ქონების მესამე პირისათვის გადაცემა

საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 239-ე მუხლი არეგულირებს საგადასახადო გირავნობა/იპოთეკის გამოყენების საკითხს. აღნიშნული მუხლის პირველი ნაწილის თანახმად, საგადასახადო გირავნობა/იპოთეკა არის სახელმწიფოს უფლება, საგადასახადო დავალიანების გადახდევინება უზრუნველყოს გადასახადის გადამხდელის, სხვა ვალდებული პირის ქონებიდან⁸⁰.

საგადასახადო გირავნობა/იპოთეკის შემთხვევაში საგადასახადო ორგანო იძენს უფლებას საგადასახადო გირავნობით/იპოთეკით დატვირთული ქონების რეალიზაციით უზრუნველყოს გადასახადის გადამხდელის საგადასახადო დავალიანების შესრულება⁸¹.

საგადასახადო გირავნობის/იპოთეკის საგანი შეიძლება იყოს ქონება, რომლის მიმართ საქართველოს სამოქალაქო კანონმდებლობის შესაბამისად, შეიძლება გამოყენებული იქნეს გირავნობის/იპოთეკის უფლება⁸².

საგადასახადო გირავნობის შემთხვევაში გადასახადის გადამხდელის მოძრავი ნივთი ან/და არამატერიალური ქონებრივი სიკეთე, რომლის სხვა პირთათვის გადაცემა დასაშვებია, შეიძლება გამოყენებული იქნეს საგადასახადო დავალიანების შესრულების უზრუნველყოფის საშუალებად, ხოლო საგადასახადო იპოთეკის შემთხვევაში საგადასახადო დავალიანების შესრულების უზრუნველყოფის საშუალებას წარმოადგენს უძრავი ნივთი⁸³.

საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 239-ე მუხლის მე-2 ნაწილის თანახმად, საგადასახადო გირავნობის/იპოთეკის რეგისტრაციის უფლება წარმოიშობა საგადასახადო დავალიანების წარმოშობასთან ერთად და მარეგისტრირებელ

⁸⁰საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 239-ე მუხლის პირველი ნაწილი.

⁸¹როგავა ზ., საგადასახადო სამართალი, დამხმარე სახელმძღვანელო, გამომცემლობა „იურისტების სამყარო“, თბილისი, 2018, წიგნი I, გვ. 403.

⁸²იქვე, გვ. 403.

⁸³იქვე, გვ. 403-404.

ორგანოში რეგისტრაციის მომენტიდან⁸⁴. შესაბამისად, იმისათვის, რომ გადასახადის გადამხდელის ქონებაზე საგადასახადო გირავნობა/იპოთეკა გავრცელდეს, საკმარისია მხოლოდ საგადასახადო დავალიანების არსებობა. ნორმა არ ადგენს, რომ საგადასახადო დავალიანება უნდა იყოს აღიარებული. ამრიგად, საგადასახადო ორგანო უფლებამოსილია საგადასახადო დავალიანების წარმოშობისთანავე მიმართოს მარეგისტრირებელ ორგანოს და შესაბამისი სუბიექტის ქონების მიმართ გაავრცელოს საგადასახადო გირავნობა/იპოთეკა.

საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 239-ე მუხლის მე-2 ნაწილი ასევე განსაზღვრავს ქონებაზე საგადასახადო გირავნობა/იპოთეკის გავრცელების ფარგლებს. კერძოდ, საგადასახადო გირავნობა/იპოთეკა ვრცელდება საგადასახადო დავალიანების ფარგლებში, პირის საკუთრებაში არსებულ ან/და მის ბალანსზე რიცხულ ქონებაზე, მათ შორის, საგადასახადო დავალიანების წარმოქმნის შემდეგ შეძენილ ქონებაზეც. საგადასახადო გირავნობა/იპოთეკა არ ვრცელდება მხოლოდ ლიზინგით მიღებულ ქონებაზე.

საგადასახადო გირავნობის/იპოთეკის უფლების გამოყენება შესაძლებელია გადაუდებელი გასვლითი საგადასახადო შემოწმების შემთხვევაშიც. კერძოდ, საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 265-ე მუხლის მე-2 ნაწილის თანახმად, საგადასახადო ორგანო ვალდებულია გადაუდებელი გასვლითი საგადასახადო შემოწმების დაწყებიდან 48 საათში მიმართოს სასამართლოს და მიიღოს მისგან ნებართვა გასვლითი საგადასახადო შემოწმების ჩატარების შესახებ. ამასთან, საგადასახადო ორგანოს უფლება აქვს, გადასახადის გადამხდელის ქონებაზე გაავრცელოს საგადასახადო გირავნობა/იპოთეკა, მიუხედავად იმისა, აქვს თუ არა მას საგადასახადო დავალიანება⁸⁵.

აღნიშნული ნორმების შესაბამისად შეგვიძლია დავასკვნათ, რომ საგადასახადო გირავნობა/იპოთეკა წარმოადგენს არა მხოლოდ აღიარებული ან არაღიარებული საგადასახადო დავალიანების, ასევე მოსალოდნელი საგადასახადო დავალიანების გადახდევის უზრუნველყოფის ღონისძიებასაც.

საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 239-ე მუხლის მე-5 ნაწილი განსაზღვრავს, რომ თუ საგადასახადო გირავნობა/იპოთეკით დატვირთული ქონება გაიყიდება ან რაიმე გზით გადაეცემა სხვა მფლობელს საგადასახადო გირავნობის/იპოთეკის გაუქმების გარეშე, საგადასახადო გირავნობის/იპოთეკის

⁸⁴საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 239-ე მუხლის მე-2 ნაწილი.

⁸⁵საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 265-ე მუხლის მე-2 ნაწილი.

უფლება კვლავ გავრცელდება ამ ქონებაზე მისი ახალი მფლობელის მიმართ. აღნიშნულ ქონებაზე ყადაღის დადება და მისი რეალიზაცია ხორციელდება ამ კოდექსის 241-ე და 242-ე მუხლების შესაბამისად⁸⁶.

მოცემული ნორმა იმ თვალსაზრისით არის საინტერესო, რომ საგადასახადო დავალიანების მქონე სუბიექტის საგადასახადო ვალდებულების შესრულებაზე პასუხისმგებლობას აკისრებს იმ პირს, რომელიც საგადასახადო გირავნობით/იპოთეკით დატვირთულ ქონებას შეიძენს.

ბუნებრივია, ამ მოცემულობაში არსებობს ალბათობა იმისა, რომ წარმოიშვას მესამე პირის საკუთრების უფლების დაცვის საკითხი. კერძოდ, შესაძლებელია სახეზე იყოს გარკვეული ფაქტობრივი წინამძღვრები, რომელთა არსებობაც განაპირობებდეს მესამე პირის მიერ შეძენილი ქონების მიმართ აღნიშნული უფლებრივი შეზღუდვის გავრცელების არამართლზომიერებას.

პირველ რიგში აღვნიშნავ, რომ ზოგადად საგადასახადო გირავნობის/იპოთეკის უფლების გადასვლა იმ ქონებაზე, რომელიც მესამე პირმა შეიძინა, არის მართლზომიერი. აღნიშნულს ის გარემოება განაპირობებს, რომ საგადასახადო დავალიანების მქონე პირმა არ სცადაოს საკუთრებაში არსებული ქონების გარიდება - მესამე პირზე გასხვისება იმ მოტივით, რომ ამავე ქონების მიმართ გავრცელებული საჯარო-სამართლებრივი შეზღუდვა გაუქმდეს. გარდა ამისა, როდესაც საკითხი უძრავ ქონებას ეხება, შემძენს შესაძლებლობა აქვს გადაამოწმოს საჯარო რეესტრის ეროვნულ სააგენტოში დაცული ინფორმაცია ქონების უფლებრივი მდგომარეობის შესახებ. შესაბამისად, თავად ნორმით რეგულირებული საკითხი სადავო არ არის.

მესამე პირის საკუთრების უფლების დაცვის საკითხი მაშინ წარმოიშობა, როდესაც იგი უფლებრივად უნაკლო ქონებას იძენს, თუმცა სანამ ქონების მესაკუთრედ დარეგისტრირდება, ამავე ქონების მიმართ ვრცელდება საგადასახადო იპოთეკა.

მოცემულ საკითხთან დაკავშირებით თბილისის სააპელაციო სასამართლომ მიიღოსამართლებრივად საინტერესო გადაწყვეტილება⁸⁷, რომლის საფუძველზეც სსიპ შემოსავლების სამსახურს დაევალა მესამე პირის მიერ შეძენილი ქონების საგადასახადო იპოთეკისგან გათავისუფლება.

⁸⁶საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 239-ე მუხლის მე-5 ნაწილი.

⁸⁷თბილისის სააპელაციო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატის 2020 წლის 15 სექტემბრის გადაწყვეტილება №33/3440-18 საქმეზე.

აღსანიშნავია, რომ ამავე საქმეზე თბილისის საქალაქო სასამართლოს მიერ სარჩელი არ დაკმაყოფილდა. თბილისის სააპელაციო სასამართლოს მიერ კი არ იქნა გაზიარებული გადაწყვეტილების სამართლებრივი დასაბუთება. შესაბამისად, იგი შეიცვალა და ახალი გადაწყვეტილებით საგადასახადო ორგანოს მიეცა ზემოთ მითითებული დავალება. ამასთან, თბილისის სააპელაციო სასამართლოს მოცემული გადაწყვეტილება შესულია კანონიერ ძალაში.

საქმის ფაქტობრივი გარემოებების თანახმად, 2007 წლის 20 ნოემბერს კომპანიის საკუთრების უფლება აღირიცხა უძრავ ქონებაზე. 2008 წლის 30 ივნისს კომპანიასა და მოსარჩელეს შორის დაიდო ნასყიდობის ხელშეკრულება, რომლის 5.1 პუნქტის თანახმად, გამყიდველმა (კომპანიამ) იკისრა ვალდებულება მყიდველისათვის (მოსარჩელისათვის) გადაეცა ნასყიდობის საგანი წინამდებარე ხელშეკრულების ხელმოწერისა და სანოტარო წესით დამოწმებისთანავე. ამავე ხელშეკრულების მე-8 პუნქტის მიხედვით, ნასყიდობის საგანი მყიდველის საკუთრებაში გადავიდოდა წინამდებარე ხელშეკრულების სანოტარო წესით დამოწმებისა და მისი საჯარო რეესტრის ეროვნულ სააგენტოში რეგისტრაციის საფუძველზე.

მანამ, სანამ მოსარჩელე უძრავი ქონების მესაკუთრედ აღირიცხებოდა (მოსარჩელე უძრავი ქონების მესაკუთრედ საჯარო რეესტრში აღირიცხა 2017 წლის 6 აპრილს) კომპანიას წარმოეშვა საგადასახადო დავალიანება, რომლის გადახდევინების უზრუნველყოფის მიზნითაც, სსიპ შემოსავლების სამსახურის მიერ 2013 წლის 21 ნოემბერს გამოიცა შეტყობინება საგადასახადო გირავნობის/იპოთეკის წარმოშობის შესახებ. შესაბამისად, მოსარჩელის მიერ შეძენილი უძრავი ქონების მიმართ გავრცელდა საგადასახადო იპოთეკა.

მოსარჩელემ საჩივრით მიმართა სსიპ შემოსავლების სამსახურს და მოითხოვა შეტყობინების გაუქმება იმ ნაწილში, რომლითაც მის მიერ შეძენილ უძრავ ქონებაზე საგადასახადო იპოთეკა გავრცელდა, თუმცა სსიპ შემოსავლების სამსახურის მიერ საჩივარი არ დაკმაყოფილდა.

სსიპ შემოსავლების სამსახურმა აღნიშნა, რომ მომჩივანს საკუთრების უფლება სადავო ქონებაზე წარმოეშვა 2017 წლის 6 აპრილს, ხოლო საგადასახადო გირავნობა/იპოთეკა ამავე ქონების მიმართ გავრცელებულია 2013 წლიდან, ანუ როცა უძრავი ქონება წარმოადგენდა ჯერ კიდევ კომპანიის საკუთრებას. შესაბამისად, ადმინისტრაციულმა ორგანომ მიიჩნია, რომ მოცემულ

შემთხვევაში არ იკვეთებოდა საქართველოს საგადასახადო კანონმდებლობის დარღვევა.

აღსანიშნავია, რომ მოსარჩელემ საჩივრით საქართველოს ფინანსთა სამინისტროსთან არსებულ დავების განხილვის საბჭოსაც მიმართა, თუმცა მისი მოთხოვნა კვლავ არ დაკმაყოფილდა.

თბილისის საქალაქო სასამართლომ გადაწყვეტილების სამოტივაციო ნაწილში მოიხმო საქართველოს უზენაესი სასამართლოს განმარტება, რომლის თანახმად, საქართველოში უფლებათა რეგისტრაცია დამფუძნებელი ეფექტის პრინციპს ემყარება, რაც გულისხმობს, რომ საკუთრების უფლების გადაცემა ან ხელშეკრულებით რეალური უფლების წარმოშობა დასრულდება მხოლოდ რეგისტრაციის შემდგომ. რეგისტრაცია არის უძრავ ქონებაზე უფლების წარმოშობის, შეცვლის, სახელმწიფოს მხრიდან დადასტურების იურიდიული აქტი. საჯარო რეესტრს გააჩნია სამართლებრივი გარანტიის ფუნქცია. კერძოდ, მესაკუთრეს საჯარო რეესტრში რეგისტრაციით დაცული აქვს თავისი საკუთრება სხვისი ხელყოფისგან, ხოლო შემძენი, თავის მხრივ, ენდობა საჯარო რეესტრის ჩანაწერს⁸⁸.

დამატებით სასამართლომ აღნიშნა, რომ მხარეებს შორის გაფორმებული ნასყიდობის ხელშეკრულების მე-8 პუნქტი ითვალისწინებდა ნასყიდობის საგნის მყიდველის საკუთრებაში გადასვლის ორ კუმულატიურ წინაპირობას - ხელშეკრულების სანოტარო წესით დამოწმებასა და საჯარო რეესტრის ეროვნულ სააგენტოში მის რეგისტრაციას.

აქედან გამომდინარე, პირველი ინსტანციის სასამართლომ მიიჩნია, რომ მოსარჩელის საკუთრების უფლება სადავო უძრავ ნივთზე წარმოიშვა 2017 წლის 6 აპრილს, საჯარო რეესტრის ეროვნულ სააგენტოში რეგისტრაციის შედეგად. შესაბამისად, აღნიშნული უძრავი ქონების მიმართ გავრცელებული საგადასახადო იპოთეკაც მართლზომიერად ჩაითვალა.

როგორც ირკვევა, თბილისის საქალაქო სასამართლოს არ უმსჯელია მოსარჩელის საკუთრების უფლებაზე. სასამართლომ გამოიკვლია მხოლოდ ფორმალური საკითხები და ვინაიდან სადავო უძრავი ქონების საჯარო რეესტრში რეგისტრაციას წინ უძღოდა საგადასახადო იპოთეკის წარმოშობა,

⁸⁸საქართველოს უზენაესი სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატის 2015 წლის 2 ივლისის გადაწყვეტილება №ბს-30-30(2კ-15) საქმეზე.

მიიჩნია, რომ საგადასახადო ორგანოს ქმედება შეესაბამებოდა კანონმდებლობის მოთხოვნებს.

თბილისის სააპელაციო სასამართლოს მიერ შეიცვალა როგორც გადაწყვეტილების სამართლებრივი დასაბუთება, ასევე მისი შედეგი.

გადაწყვეტილების მისაღებად, სასამართლოს მიერ აქცენტი გაკეთდა სადავო უძრავ ქონებაზე მოსარჩელის საკუთრების უფლების წარმოშობის მომენტზე.

სასამართლომ განმარტა, რომ მხარეთა შორის დადებული ნასყიდობის ხელშეკრულების საფუძველზე მართალია მოსარჩელე არ აღიჭურვებოდა საკუთრებასთან დაკავშირებული მესაკუთრის ექსკლუზიური უფლებებით, თუმცა კანონით გათვალისწინებული ფორმის დაცვით დადებული ხელშეკრულება, მისი საგნის მკაცრად ინდივიდუალიზება და იდენტიფიცირება ნამდვილად ანიჭებდა მოსარჩელეს ამ უძრავ ქონებაზე მართლზომიერი მფლობელის სტატუსს, მით უფრო იმ პირობებში, როცა მოსარჩელის საკუთრების უფლება სადავო ქონებაზე საგადასახადო იპოთეკის უფლების წარმოშობამდე ხელმოწერილი იყო მხარეთა მიერ და დადასტურებული იყო ნოტარიულად.

სასამართლომ ხაზი გაუსვა იმ გარემოებას, რომ უძრავი ქონება მოსარჩელეს გადაეცა ნასყიდობის ხელშეკრულების ხელმოწერისა და სანოტარო წესით დამოწმებისთანავე. ასევე, მოსარჩელის მიერ ანაზღაურებული იქნა ნასყიდობის საფასური.

სასამართლომ მიიჩნია, რომ ყოველივე ზემოაღნიშნულისა და იმ გარემოების გათვალისწინებით, რომ მოსარჩელეს არ გააჩნდა საგადასახადო დავალიანება, მის მიერ შეძენილი უძრავი ქონების მიმართ საგადასახადო იპოთეკის გავრცელება ეწინააღმდეგებოდა საკუთრების უფლების არსს და ლახავდა მის ხელშეუხებლობას.

აღსანიშნავია, რომ თბილისის სააპელაციო სასამართლომ გადაწყვეტილებაში მიუთითა საქართველოს უზენაესი სასამართლოს 2018 წლის 1 ნოემბრის გადაწყვეტილებაზე⁸⁹, რომლითაც სსიპ შემოსავლების სამსახურის საკასაციო საჩივარი დაუშვებლად იქნა მიჩნეული და უცვლელად დარჩა ქუთაისის სააპელაციო სასამართლოს 2017 წლის 30 ივნისის გადაწყვეტილება. მოცემულ

⁸⁹საქართველოს უზენაესი სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატის 2018 წლის 1 ნოემბრის განჩინება №ბს-232-232(კ-18) საქმეზე.

შემთხვევაშიც დავის საგანს უძრავი ქონების საგადასახადო იპოთეკისგან გათავისუფლება წარმოადგენდა.

საქმის ფაქტობრივი გარემოებების თანახმად, მოსარჩელემ სამომავლო საკუთრების უფლებით კომპანიისგან შეიძინა უძრავი ქონება, თუმცა სანამ ეს უძრავი ქონება მას საკუთრების უფლებით გადაეცემოდა, კომპანიას წარმოეშვა საგადასახადო დავალიანება და მის მთელ ქონებაზე გავრცელდა საგადასახადო გირავნობის/იპოთეკის უფლება.

როგორც ბათუმის საქალაქო სასამართლოს, ასევე ქუთაისის სააპელაციო სასამართლოს გადაწყვეტილებით, მოსარჩელის მოთხოვნა დაკმაყოფილდა, რაც საკასაციო წესით გასაჩივრდა სსიპ შემოსავლების სამსახურის მიერ. საკასაციო საჩივარი იმ გარემოებას ეფუძნებოდა, რომ საჯარო რეესტრის ჩანაწერის სისრულისა და უტყუარობის პრეზუმფციის გათვალისწინებით, ვინაიდან უძრავი ქონების ძირითადი მესაკუთრე იყო საგადასახადო დავალიანების მქონე კომპანია, საგადასახადო ორგანო უფლებამოსილი იყო მის საკუთრებაში არსებული უძრავი ქონების მიმართ გავრცელებინა საგადასახადო იპოთეკა. კომპანიასა და მოსარჩელეს შორის დადებული წინარე ნასყიდობის ხელშეკრულება წარმოშობდა კომპანიის ვალდებულებას მოსარჩელისათვის ბინის გადაცემაზე და არ წარმოადგენდა სსიპ შემოსავლების სამსახურისთვის საგადასახადო იპოთეკის გავრცელების დამაბრკოლებელ გარემოებას.

საქართველოს უზენაესმა სასამართლომ განჩინების სამოტივაციო ნაწილში აღნიშნა, რომ მხარეებს შორის გაფორმებული წინარე ნასყიდობის ხელშეკრულება რეგისტრირებული იყო საჯარო რეესტრში. აღნიშნული ხელშეკრულებით იდენტიფიცირებული იყო მოსარჩელისათვის გადასაცემი უძრავი ქონება, თუმცა სსიპ შემოსავლების სამსახურმა მაინც გაავრცელა საგადასახადო იპოთეკა, რითაც შელახა მოსარჩელის საკუთრების უფლება.

სასამართლომ ხაზგასმით აღნიშნა, რომ მოსარჩელის მიერ შესრულებული იყო წინარე ნასყიდობის ხელშეკრულებით ნაკისრი თანხის გადახდის ვალდებულება, ხოლო კომპანიის ბრალეული ქმედების გამო მას არ გადაეცა უძრავი ქონება საკუთრებაში. ამასთან, მოსარჩელის სამომავლო საკუთრების უფლება საჯარო რეესტრში რეგისტრირებული იყო საგადასახადო იპოთეკის უფლების წარმოშობამდე.

აქედან გამომდინარე, სასამართლომ უმართებულოდ მიიჩნია კომპანიის საგადასახადო დავალიანების წარმოშობის გამო მოსარჩელის სამომავლო

საკუთრების უფლებით რეგისტრირებულ უძრავ ქონებაზე საგადასახადო იპოთეკის გავრცელება.

მოხმობილი გადაწყვეტილებები მნიშვნელოვანია იმდენად, რამდენადაც პირის საკუთრების უფლებას განიხილავს არა ფორმალისტურად, არამედ შინაარსობრივად, მისი სუბსტანციის გათვალისწინებით.

საგულისხმოა, რომ ადმინისტრაციულმა ორგანოებმა საკმარისად არ შეაფასეს საქმის ფაქტობრივი გარემოებები. მათ არ გაითვალისწინეს, რომ შემძენის მხრიდან შესრულებული იყო ყველა სახელშეკრულებო ვალდებულება ნასყიდობის საფასურის გადახდის ჩათვლით. ვინაიდან საქართველოს სამოქალაქო კოდექსი უძრავ ნივთზე საკუთრების უფლების მოპოვებას გარიგების წერილობითი ფორმით დადებასა და ამ გარიგებით განსაზღვრული საკუთრების უფლების შემძენზე საჯარო რეესტრში რეგისტრაციას უკავშირებდა⁹⁰, მათ მიიჩნიეს, რომ საგადასახადო ორგანოს უფლება ჰქონდა სადავო უძრავი ქონების გავრცელებინა საგადასახადო იპოთეკა.

ადმინისტრაციული ორგანოების მიერ საკითხისადმი ამგვარი მიდგომა წარმოადგენს მესამე პირის - შემძენის საკუთრების უფლების ხელყოფას, თუმცა დადებითად უნდა შეფასდეს ის ფაქტი, რომ სასამართლოების მიერ სწორი სამართლებრივი შეფასება მიეცა საქმის ფაქტობრივ გარემოებებს და არამართლობიერად არ შეიზღუდა ახალი მფლობელის საკუთრების უფლება. ამასთან, მისასალმებელია სასამართლოების მიერ საკუთრების უფლების შინაარსობრივი გაანალიზება და მისი არსის გათვალისწინებით, დავის მოსარჩელის სასარგებლოდ გადაწყვეტა.

ამ კონტექსტში მნიშვნელოვანია აღინიშნოს, რომ „საჯარო რეესტრის შესახებ“ საქართველოს კანონის მე-20 მუხლის მე-2 პუნქტის თანახმად, დაუშვებელია საგადასახადო გირავნობის/იპოთეკის უფლების რეგისტრაცია, თუ უძრავ ნივთზე საგადასახადო გირავნობის/იპოთეკის რეგისტრაციის მოთხოვნის რეგისტრაციის მომენტისათვის ეს ნივთი ან არამატერიალური ქონებრივი სიკეთე სხვა პირის საკუთრებაშია⁹¹.

აღნიშნული ნორმა იცავს უძრავი ნივთის მესაკუთრეს საკუთრების უფლების ხელყოფისგან. ნორმა მიესადაგება ისეთ შემთხვევას, როდესაც უძრავ ნივთზე

⁹⁰საქართველოს სამოქალაქო კოდექსის 183-ე მუხლის პირველი ნაწილი.

⁹¹„საჯარო რეესტრის შესახებ“ საქართველოს კანონის მე-20 მუხლის მე-2 პუნქტი.

საკუთრების უფლების სარეგისტრაციოდ წარდგენილი განაცხადი წინ უსწრებს საგადასახადო ორგანოს მიმართვას საგადასახადო იპოთეკის რეგისტრაციასთან დაკავშირებით. ამ მოცემულობაში მიიჩნევა, რომ უძრავი ნივთი ფაქტობრივად სხვა პირის საკუთრებას წარმოადგენს. შესაბამისად, მის მიმართ საგადასახადო იპოთეკის გავრცელების სამართლებრივი საფუძველი აღარ არსებობს და მარეგისტრირებელ ორგანოს ეკრძალება ამგვარი რეგისტრაციის განხორციელება.

საინტერესოა, რომ აღნიშნულ საკითხთან დაკავშირებით საქართველოს უზენაესმა სასამართლომ იმსჯელა 2017 წლის 17 სექტემბრის გადაწყვეტილებაში⁹². მოცემულ შემთხვევაში საკითხი ეხებოდა უძრავ ქონებაზე საკუთრების უფლების რეგისტრაციას იმ პირობებში, როდესაც საჯარო რეესტრის ეროვნულ სააგენტოში წარდგენილი იყო როგორც განცხადება ქონების გასხვისების რეგისტრაციის თაობაზე, ასევე საგადასახადო ორგანოს შეტყობინება აღნიშნულ ქონებაზე საგადასახადო იპოთეკის გავრცელების შესახებ. სასამართლოს მიერ განვითარებული მსჯელობის თანახმად, ქონების შეძენის მიზნით გარიგების დადებისა და შესაბამისი განაცხადის მარეგისტრირებელ ორგანოში წარდგენისას, თუ ქონებაზე საგადასახადო გირავნობა/იპოთეკა ჯერ კიდევ არ არის რეგისტრირებული, მიუხედავად იმისა, რომ საკუთრების უფლების რეგისტრაციის დასრულებამდე შეიძლება მიღებულ იქნეს შეტყობინება საგადასახადო გირავნობის/იპოთეკის რეგისტრაციის შესახებ, ამ ქონებაზე არ უნდა გავრცელდეს მითითებული საჯარო-სამართლებრივი უფლებრივი შეზღუდვა. სასამართლომ განმარტა, რომ აღნიშნული გამომდინარეობს „საჯარო რეესტრის შესახებ“ საქართველოს კანონის მე-13 მუხლის მე-3 პუნქტისა და მე-20 მუხლის მე-2 პუნქტის დანაწესებიდან.

უნდა აღინიშნოს, რომ ასეთ შემთხვევაში შესწავლას საჭიროებს უძრავი ნივთის შემძენის კეთილსინდისიერების საკითხი. საგადასახადო პრაქტიკა მოწმობს, რომ გარკვეულ შემთხვევებში გადასახადის გადამხდელები სწორედ იმ მიზნით ასხვისებენ კუთვნილ ქონებას, რომ აღნიშნული ქონების მიმართ არ გავრცელდეს საგადასახადო დავალიანების გადახდევის უზრუნველყოფის ღონისძიებები. მაგალითად, იმ პირობებში, როდესაც გადასახადის გადამხდელის მიმართ მიმდინარეობს საგადასახადო შემოწმება და მას აქვს

⁹²საქართველოს უზენაესი სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატის 2017 წლის 17 სექტემბრის განჩინება №ბს-382-379(კ-17) საქმეზე.

მოლოდინი იმისა, რომ დაერიცხება კონკრეტული ოდენობის გადასახადი, შესაძლებელია მან საგადასახადო დავალიანების გადახდევინების უზრუნველყოფის ღონისძიებებისათვის თავის არიდების მიზნით, გაასხვისოს კუთვნილი ქონება.

„საჯარო რეესტრის შესახებ“ საქართველოს კანონის მითითებული ჩანაწერი, მარეგისტრირებელ ორგანოს უკრძალავს გასხვისებული უძრავი ნივთის მიმართ საგადასახადო იპოთეკის გავრცელებას. აღნიშნული ნორმამიზნად ისახავს დაიცვას შემძენის ინტერესები, რათა არამართლზომიერად არ შეიზღუდოს მისი საკუთრების უფლება.

აღსანიშნავია, რომ მარეგისტრირებელი ორგანო დამოუკიდებლად ვერ შეისწავლის შემძენის კეთილსინდისიერების საკითხს. შესაბამისად, მას ვერ მოეთხოვება „საექვო გარიგების“ შემთხვევაში, ახალი მესაკუთრის მიერ შეძენილი უძრავი ნივთის მიმართ საგადასახადო იპოთეკის გავრცელება. ამის საპირისპიროდ, საგადასახადო ორგანოს შესაძლებლობა აქვს გამოიკვლიოს საგადასახადო დავალიანების მქონე სუბიექტსა და შემძენს შორის კავშირი, ურთიერთდამოკიდებულება, განსაზღვროს საგადასახადო დავალიანების წარმოშობასა და ქონების გასხვისებას შორის პერიოდი და თუკი მიიჩნევს, რომ ქონების გასხვისება საგადასახადო დავალიანების გადახდევინების უზრუნველყოფის ღონისძიებებისგან თავის არიდების მიზნით განხორციელდა, უფლებამოსილია სხვა სახის სამართლებრივი მექანიზმები ამოქმედოს აღნიშნული პირების მიმართ. შესაბამისად, ამ შემთხვევაში არ ირღვევა სამართლიანი ბალანსი საგადასახადო ორგანოსა და გადასახადის გადამხდელის/მესამე პირის ინტერესებს შორის.

ასევე, საინტერესოა „საჯარო რეესტრის შესახებ“ საქართველოს კანონის მე-20 მუხლის მე-3 პუნქტი, რომლის თანახმად, თუ სარეგისტრაციოდ წარდგენილი გარიგება დადებულია უფლებრივად უნაკლო ნივთზე და ამ გარიგების საფუძველზე საკუთრების უფლების რეგისტრაციამდე ნივთი საგადასახადო გირავნობით/იპოთეკით დაიტვირთა, დაუშვებელია ახალი მესაკუთრის საკუთრების უფლების რეგისტრაცია, გარდა იმ შემთხვევისა, როცა არსებობს ახალი მესაკუთრის წინასწარი წერილობითი თანხმობა მის მიერ უფლებრივად დატვირთული ნივთის საკუთრებაში მიღებაზე⁹³.

⁹³ „საჯარო რეესტრის შესახებ“ საქართველოს კანონის მე-20 მუხლის მე-3 პუნქტი.

აღნიშნული ნორმა მიემართება ისეთ შემთხვევას, როდესაც პირის ნივთის მესაკუთრედ აღრიცხვამდე, გამყიდველს წარმოეშობა საგადასახადო დავალიანება და ჯერ კიდევ მის საკუთრებაში არსებული ნივთის მიმართ ვრცელდება საგადასახადო გირავნობა/იპოთეკა. ამ მოცემულობაში, მხარეებს შორის არსებობს მხოლოდ შეთანხმება ნივთის საკუთრებაში გადაცემის თაობაზე, თუმცა ამ შეთანხმების საფუძველზე შესაბამისი რეგისტრაცია საჯარო რეესტრის მიერ განხორციელებული არ არის. შესაბამისად, მიიჩნევა, რომ ნივთის მესაკუთრეს წარმოადგენს საგადასახადო დავალიანების მქონე პირი.

შემძენის საკუთრების უფლების დაცვიდან გამომდინარე, ნორმა დაუშვებლად მიიჩნევს საგადასახადო გირავნობით/იპოთეკით დატვირთული ნივთის მესაკუთრედ მის რეგისტრაციას, გარდა იმ შემთხვევისა, როდესაც იგი ინფორმირებულია აღნიშნული უფლებრივი შეზღუდვის შესახებ და წინასწარ წერილობით თანხმობას აცხადებს უფლებრივად ნაკლიანი ნივთის მესაკუთრედ აღრიცხვაზე.

მასასადამე, კანონმდებლობა მაქსიმალურად ცდილობს შემძენის საკუთრების უფლების დაცვას, რაც თავის მხრივ, საფუძველს ქმნის, რომ საჯარო და კერძო ინტერესებს შორის არ დაირღვას სამართლიანი ბალანსი.

4.2 მესამე პირზე გადახდევინების მიქცევა

საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 240-ე მუხლით რეგულირებულია მესამე პირზე გადახდევინების მიქცევის საკითხი. აღნიშნული მუხლით განსაზღვრულია ისეთი შემთხვევა, როდესაც საგადასახადო დავალიანების მქონე სუბიექტის ადგილს იკავებს მესამე პირი და სწორედ იგი ხდება პასუხისმგებელი საკუთარი ქონებითურუნველყოს გადასახადის გადამხდელის საგადასახადო ვალდებულების შესრულება.

მითითებული მუხლის პირველი ნაწილის თანახმად, საგადასახადო ორგანოს უფლება აქვს, მესამე პირს წარუდგინოს საგადასახადო მოთხოვნა და მისი ქონებიდან უზრუნველყოს გადასახადის გადახდევინება, თუ სახეზეა შემდეგი წინაპირობები:

1. გადასახადის გადამხდელის მიერ აღიარებულია საგადასახადო დავალიანება;

2. გადასახადის გადამხდელის ქონება იმდენად მცირეა, რომ საგადასახადო დავალიანების გადახდევინების უზრუნველყოფის სხვა ღონისძიებების განხორციელებამ ვერ უზრუნველყო აღიარებული საგადასახადო დავალიანების დაფარვა;

3. სასამართლოს გადაწყვეტილებით ან სხვა მტკიცებულებების საფუძველზე დადგენილია, რომ მესამე პირს აქვს გადასახადის გადამხდელის დავალიანება, რომლის გადახდის ვადაც დამდგარია.

აღნიშნულის გათვალისწინებით, საგადასახადო ორგანო უფლებამოსილია მესამე პირის მეშვეობით უზრუნველყოს საგადასახადო დავალიანების გადახდევინება, თუ მესამე პირს გადასახადის გადამხდელის მიმართ აქვს ვადამოსული დავალიანება. ამგვარი დავალიანების არსებობა უნდა დასტურდებოდეს სასამართლოს გადაწყვეტილებით, მესამე პირის ინფორმაციით, საგადასახადო შემოწმების აქტით, მხარეთა შედარების აქტით ან სხვა მტკიცებულებებით. ამასთან, მოცემული ღონისძიების გამოყენების წინაპირობაა გადასახადის გადამხდელის ქონების იმგვარი სიმცირე, რომ საგადასახადო ორგანოს მიერ საგადასახადო დავალიანების გადახდევინების უზრუნველყოფის სხვა ღონისძიებების განხორციელებამ ვერ უზრუნველყო აღიარებული საგადასახადო დავალიანების დაფარვა⁹⁴.

მესამე პირზე გადახდევინების მიქცევის შესახებ საგადასახადო მოთხოვნა შეიძლება წარედგინოს გადამხდელის ერთ ან რამდენიმე დებიტორს. საგადასახადო ორგანოს მოთხოვნა უნდა შეიცავდეს დებიტორის დასახელებას და გადახდევინებას დაქვემდებარებულ თანხას, რომელიც არ შეიძლება აღემატებოდეს გადასახადის გადამხდელის მიმართ მესამე პირის დებიტორული დავალიანების თანხას. საგადასახადო ორგანოს უფლება არა აქვს მესამე პირს წარუდგინოს საგადასახადო მოთხოვნა, რომელიც სცილდება გადასახადის გადამხდელის მიმართ მესამე პირის დავალიანების ფარგლებს⁹⁵.

მაშასადამე, მესამე პირის პასუხისმგებლობის ფარგლები განისაზღვრება გადასახადის გადამხდელის მიმართ შესასრულებელი ფულადი ვალდებულების მოცულობით.

⁹⁴ფიფია გ., საქართველოს საგადასახადო კოდექსის კომენტარები, რედ. ქურდაძე შ., გამომცემლობა იურიდიული ფირმა „ბონა-კაუზა“, თბილისი, 2020, წიგნი II, მუხლები 156-310, გვ. 336.

⁹⁵როგავა ზ., საგადასახადო სამართალი, დამხმარე სახელმძღვანელო, გამომცემლობა „იურისტების სამყარო“, თბილისი, 2018, წიგნი I, გვ. 409.

მესამე პირისათვის საგადასახადო მოთხოვნის წარდგენის შემთხვევაში, გადასახადის გადამხდელს საგადასახადო ორგანოსთან ვალდებულებითი ურთიერთობა არ უწყდება და რჩება ვალდებულ პირად მესამე პირის მიერ საგადასახადო მოთხოვნის შესრულებამდე. გადასახადის გადამხდელს ერიცხება საგადასახადო დავალიანება სრული მოცულობით მესამე პირის მიერ მოთხოვნის სრულად ან ნაწილობრივ შესრულებამდე⁹⁶.

საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 240-ე მუხლის მე-2 ნაწილი განსაზღვრავს, რომ მოთხოვნის სრულად ან ნაწილობრივ შესრულებისთანავე გადასახადის გადამხდელის საგადასახადო დავალიანება უქმდება ან მცირდება⁹⁷. შესაბამისად, მესამე პირზეა დამოკიდებული ის, თუ რა მოცულობით შესრულდება გადასახადის გადამხდელის საგადასახადო ვალდებულება.

აღსანიშნავია, რომ იმ შემთხვევაში, თუ მესამე პირი საგადასახადო მოთხოვნის მიღებიდან 30 დღის ვადაში არ შეასრულებს მას, მის მიმართ განხორციელდება საგადასახადო დავალიანების გადახდევინების უზრუნველყოფის სხვა ღონისძიებები⁹⁸.

ყოველივე აღნიშნული ცალსახად მიუთითებს, რომ მესამე პირზე გადახდევინების მიქცევის შემთხვევაში, საგადასახადო ორგანომ უნდა დაიცვას პროპორციულობა და იმ მოცულობით მოახდინოს გადასახადის გადამხდელის საგადასახადო დავალიანების მესამე პირის ქონებიდან ამოღება, რაც გადასახადის გადამხდელის მიმართ არსებული მესამე პირის დავალიანების ტოლფასია. წინააღმდეგ შემთხვევაში სახეზე იქნება მესამე პირის საკუთრების უფლების არამართლზომიერი შეზღუდვა.

ამ მოცემულობაში, შესაძლებელია პრობლემურ საკითხს წარმოადგენდეს მესამე პირის მიმართ არსებული მოთხოვნის ხანდაზმულობა. ხანდაზმულობა წარმოადგენს სამოქალაქო კოდექსით რეგულირებულ ინსტიტუტს. უფლებადარღვეული პირისათვის უფლების დაცვადროის გარკვეულპერიოდშია შესაძლებელი, ხოლო ამ ვადის გასვლის შედეგად მოთხოვნა ხანდაზმულად ჩაითვლება, რაც მოთხოვნის სასარჩლო წესით დაცვას გამორიცხავს, გარდა იმ

⁹⁶როგავა ზ., საგადასახადო სამართალი, დამხმარე სახელმძღვანელო, გამომცემლობა „იურისტების სამყარო“, თბილისი, 2018, წიგნი I, გვ. 409.

⁹⁷საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 240-ე მუხლის მე-2 ნაწილი.

⁹⁸საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 240-ე მუხლის მე-3 ნაწილი.

შემთხვევისა, როდესაც ვალდებული პირი, ხანდაზმულობის გასვლის მიუხედავად, შესრულებაზე თანახმაა⁹⁹.

შესაძლებელია, მესამე პირი მიუთითებდეს, რომ მას არ შეუსრულებია გადასახადის გადამხდელის მიმართ არსებული ვალდებულება, თუმცა ამ უკანასკნელს არ წაუყენებია მოთხოვნა შესრულების თაობაზე, შედეგად კი აღნიშნული მოთხოვნა იქცა ხანდაზმულად.

ამ შემთხვევაში მესამე პირი ვალდებულია საგადასახადო ორგანოს წარუდგინოს ხანდაზმულობის ფაქტის დამამტკიცებელი დოკუმენტი - მაგალითად, სასამართლოს გადაწყვეტილება. მის მიერ შესაბამისი მტკიცებულების წარდგენის გარეშე, მხოლოდ ხანდაზმულობაზე მითითება არ იქნება საკმარისი იმისათვის, რომ საგადასახადო ორგანომ გააუქმოს მის მიმართ გამოცემული საგადასახადო მოთხოვნა.

ამასთან, როგორც საგადასახადო ორგანოს, ასევე საჩივრის განმხილველ ადმინისტრაციულ ორგანოს არ აქვს კომპეტენცია შეისწავლოს და დაადგინოს ორ პირს შორის არსებული კერძო-სამართლებრივი ურთიერთობის ფარგლებში წარმოშობილი მოთხოვნის ხანდაზმულობა. შესაბამისად, ხანდაზმულობის დამადასტურებელი მტკიცებულების არარსებობის პირობებში, საგადასახადო ორგანოს მიერ მესამე პირის მიმართ საგადასახადო მოთხოვნის გამოცემა ვერ იქნება მიჩნეული აღნიშნული პირის საკუთრების უფლების შეზღუდვად.

4.3 გადასახადის გადამხდელის ცრუმაგიერი პირი

საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 246-ე მუხლით რეგულირებულია გადასახადის გადამხდელის ცრუმაგიერი პირის ინსტიტუტი. აღნიშნული მუხლი საინტერესოა იმ თვალსაზრისით, რომ გადასახადის გადამხდელის საგადასახადო დავალიანებაზე პასუხისმგებელ პირად მიიჩნევა იმ სუბიექტს, რომელიც გადასახადის გადამხდელის არსებული ან მოსალოდნელი საგადასახადო დავალიანების გადახდევინების უზრუნველყოფის ღონისძიებებისათვის თავის არიდების მიზნით იქნა გამოყენებული. მაშასადამე,

⁹⁹ კვანტალიანი ნ., საქართველოს სამოქალაქო კოდექსის კომენტარი, წიგნი I, რედ. ჭანტურია ლ., თბილისი, 2017, მუხ. 128, გვ. 721, ველი 2.

მითითებული მუხლის შესაბამისად, გადასახადის გადამხდელის საგადასახადო ტვირთის დაკისრება ხდება მესამე პირზე.

აღსანიშნავია, რომ მოცემული მუხლის რედაქცია რამდენჯერმე შეიცვალა. ბოლო ცვლილება კი 2019 წლის 28 ივნისის №4906-III კანონით განხორციელდა¹⁰⁰. აღნიშნული ცვლილების შედეგად შეიცვალა როგორც მუხლის გამოყენების პროცესუალური მხარე, ასევე გაფართოვდა საგადასახადო ორგანოს უფლებამოსილებები, თუმცა საყურადღებოა, რომ ცვლილების მიუხედავად, კვლავ ღიად დარჩა ცრუმაგიერი პირების პასუხისმგებლობის ფარგლები და თავად პირთა ცრუმაგიერობის დადგენის კრიტერიუმები.

საინტერესოა, რომ ცრუმაგიერი პირის ინსტიტუტი საქართველოს საგადასახადო კოდექსში 2004 წლიდან დამკვიდრდა. ამ პერიოდში მოქმედი საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 91-ე მუხლის პირველი ნაწილის თანახმად, თუ სასამართლო დაადგენდა, რომ პრაქტიკულად შეუძლებელი იყო გადასახადის გადამხდელის სხვა პირისაგან განსხვავება და ეს უკანასკნელი გამოყენებული იყო გადასახადისგან თავის არიდების მიზნით, აღნიშნული პირები ერთიმეორის ცრუმაგიერ პირებს წარმოადგენდნენ¹⁰¹.

აღნიშნულის შემდგომ, 2010 წელს, მუხლში შევიდა ცვლილება, რომელმაც ძირეულად გარდაქმნა მისი შინაარსობრივი მხარე და ცრუმაგიერ პირებს გადასახადებისაგან თავის არიდების მიზნის ნაცვლად გადასახადების გადახდევინების უზრუნველყოფის ღონისძიებებისათვის თავის არიდების მიზანი განუსაზღვრა¹⁰².

რაც შეეხება 2019 წელს განხორციელებულ ცვლილებას, აღნიშნულის შედეგად საგადასახადო ორგანოს უფლებამოსილება მიეცა პირის გადასახადის გადამხდელის ცრუმაგიერ პირად აღიარების შესახებ შუამდგომლობის სასამართლოსთვის წარდგენასთან ერთად ამ პირის ქონებაზე გაავრცელოს საგადასახადო გირავნობა/იპოთეკა გადასახადის გადამხდელის საგადასახადო დავალიანების ფარგლებში¹⁰³.

¹⁰⁰2019 წლის 28 ივნისის №4906-III საქართველოს კანონი საქართველოს საგადასახადო კოდექსში ცვლილებების შეტანის შესახებ, სარეგისტრაციო კოდი 200000000.05.001.019532, საქართველოს საკანონმდებლო მაცნე, გამოქვეყნების თარიღი: 04.07.2019.

¹⁰¹საქართველოს საგადასახადო კოდექსი, 2004, მუხლი 91.

¹⁰²ბიბილეიშვილი მ., ცრუმაგიერი მფლობელობა საგადასახადოსამართლებრივ ურთიერთობებში, თედო ნინიძე 65, საიუბილეო კრებული, თბილისი, 2016, გვ. 269-270.

¹⁰³საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 246-ე მუხლის მე-4 ნაწილი.

აღნიშნული ჩანაწერი საინტერესოა იმდენად, რამდენადაც მანამ, სანამ სასამართლო დაადგენს, რომ გადასახადის გადამხდელი ნამდვილად მოქმედებდა ცრუმაგიერი პირების გამოყენებით, საგადასახადო ორგანოს შესაძლებლობა აქვს ამ პირებისმიმართ აამოქმედოს ისეთი უფლებრივი შეზღუდვა, რომელიც პირდაპირ უკავშირდება მათ საკუთრების უფლებას.

საკითხი ანალოგიურად წესრიგდება ამერიკის შეერთებულ შტატებშიც, სადაც შემოსავლების სამსახური უფლებამოსილია ყადაღა დაადოს პირის ქონებას, როდესაც ჩათვლის, რომ ქონების გადაცემა განხორციელდა მხოლოდ და მხოლოდ ნამდვილი მფლობელობის დამალვის მიზნით. ამ შემთხვევაში მესაკუთრე მიჩნეულია, როგორც გადასახადის გადამხდელის/მოვალის ცრუმაგიერი პირი¹⁰⁴.

როგორც აღინიშნა, 2019 წელს განხორციელებული ცვლილებების შედეგად, შეიცვალა მუხლის პროცესუალური მხარეც. კერძოდ, ცვლილებებამდე საგადასახადო ორგანო სასამართლოს საქართველოს ადმინისტრაციული საპროცესო კოდექსის 25-ე მუხლის შესაბამისად, წარუდგენდა აღიარებით სარჩელს, ხოლო ცვლილებების შემდგომ შეიცვალა სამართალწარმოების წესი და საკითხი დაექვემდებარა კვაზიწარმოების ფარგლებში, საგადასახადო ორგანოს შუამდგომლობის საფუძველზე განხილვას, რაც საქართველოს ადმინისტრაციული საპროცესო კოდექსის VII¹⁶ თავით დარეგულირდა¹⁰⁵.

საგულისხმოა, რომ საქართველოს ადმინისტრაციული საპროცესო კოდექსის ის ნორმები, რომელთა საფუძველზეც კვაზიწარმოების მეშვეობით განიხილება საგადასახადო ორგანოს მიერ წარდგენილი შუამდგომლობა, ასევე საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 246-ე მუხლის მე-3 ნაწილი, რომელიც ითვალისწინებს პირის გადასახადის გადამხდელის ცრუმაგიერ პირად აღიარების შესახებ სასამართლოს მიერ საკითხის შუამდგომლობის სახით განხილვას, თბილისის საქალაქო სასამართლოს კონსტიტუციური წარდგინებით, საქართველოს კონსტიტუციის 31-ე მუხლის პირველ და მესამე პუნქტებთან, ასევე მე-19 მუხლის პირველ პუნქტთან მიმართებით, გასაჩივრდა საქართველოს საკონსტიტუციო სასამართლოში¹⁰⁶.

¹⁰⁴ ბიბლიოგრაფიული მ., ცრუმაგიერი მფლობელობა საგადასახადოსამართლებრივ ურთიერთობებში, თედო ნინიძე 65, საიუბილეო კრებული, თბილისი, 2016, გვ. 275-276.

¹⁰⁵ იხ. საქართველოს ადმინისტრაციული საპროცესო კოდექსის VII¹⁶ თავი.

¹⁰⁶ თბილისის საქალაქო სასამართლოს 2020 წლის 30 ივნისის კონსტიტუციური წარდგინება, №1520.

ამასთან, საკუთრების უფლებასთან მიმართებით გასაჩივრდა მხოლოდ სამართალწარმოების წესი და არა ამავე ცვლილების შედეგად საგადასახადო ორგანოსთვის მინიჭებული უფლებამოსილება სასამართლოსთვის შუამდგომლობის წარდგენასთან ერთად მესამე პირთა ქონებაზე გაავრცელოს საგადასახადო გირავნობა/იპოთეკა.

კერძოდ, კონსტიტუციურ წარდგინებაში მითითებულია, რომ გადასახადის გადამხდელის ცრუმაგიერ პირად აღიარების შესახებ შუამდგომლობის დაკმაყოფილებას შედეგად მოჰყვება საგადასახადო ორგანოს მიერ ცრუმაგიერ პირად აღიარებული სუბიექტის ქონებაზე საგადასახადო დავალიანების გადახდევინების უზრუნველყოფის ღონისძიებების გამოყენება. შესაბამისად, შუამდგომლობის დაკმაყოფილების შედეგი უშუალოდ არის დაკავშირებული აღნიშნული პირის საკუთრების უფლების შეზღუდვასთან. აქედან გამომდინარე, ნორმები, რომლებიც გამორიცხავს შესაძლო ცრუმაგიერი პირის მიერ საპროცესო უფლებებით სრულყოფილად სარგებლობას, იმავდროულად, ართმევს მას, სასამართლოს გზით, საკუთრების უფლების ეფექტიანი სამართლებრივი დაცვის შესაძლებლობას.

საქართველოს საკონსტიტუციო სასამართლოს 2021 წლის 26 თებერვლის საოქმო ჩანაწერის თანახმად, საქართველოს კონსტიტუციის მე-19 მუხლის პირველ პუნქტთან მიმართებით, კონსტიტუციური წარდგინება არ იქნა არსებითად განსახილველად მიღებული. სასამართლომ აღნიშნა, რომ საქართველოს კონსტიტუციის მე-19 მუხლი იცავს პირის მატერიალურ უფლებას, ჰქონდეს ქონება, მათ შორის, მოთხოვნები, ისარგებლოს საკუთრებით და განკარგოს იგი, ხოლო სასამართლოს მეშვეობით საკუთრების დაცვის პროცესუალურ აპექტებს აწესრიგებს საქართველოს კონსტიტუციის 31-ე მუხლის პირველი პუნქტი. შესაბამისად, სადავო რეგულირებას საკუთრების უფლებასთან მიმართება ექნება იმ შემთხვევაში, როდესაც იგი განსაზღვრავს საკუთრების მატერიალური უფლების ფარგლებს, ხოლო სასამართლოს მეშვეობით საკუთრების უფლების დაცვის პროცედურა საქართველოს კონსტიტუციის 31-ე მუხლის პირველი პუნქტის რეგულირების სფეროს წარმოადგენს¹⁰⁷.

სასამართლომ აღნიშნა, რომ სადავო ნორმები არ არეგულირებს საკუთრების უფლების შინაარსსა და ფარგლებს. მათ საფუძველზე არ ხდება რაიმე ქონებრივი

¹⁰⁷საქართველოს საკონსტიტუციო სასამართლოს 2021 წლის 26 თებერვლის საოქმო ჩანაწერი №3/2/1520.

უფლების შეზღუდვა. აქედან გამომდინარე კი, მათი კონსტიტუციურობა საკუთრების უფლებასთან მიმართებით ვერ განიხილება.

აღსანიშნავია, რომ როგორც იკვეთება, მართალია საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 246-ე მუხლი პირდაპირ უკავშირდება მესამე პირთა საკუთრების უფლებას, თუმცა ამ თვალსაზრისით, იგი არ გამხდარა სასამართლოს მსჯელობის საგანი.

პირველ რიგში აღვნიშნავ, რომ თავად ცრუმაგიერი პირის ინსტიტუტი არ წარმოადგენს კონსტიტუციურ წესრიგთან შეუსაბამო მექანიზმს. პირიქით, მისი მეშვეობით საგადასახადო ორგანოს, როგორც კრედიტორს, შესაძლებლობა აქვს გადასახადის გადამხდელის საგადასახადო დავალიანება ამოიღოს მესამე პირთა ქონებიდან, თუმცა ამ შემთხვევაში მნიშვნელოვანია, სწორად განისაზღვროს მესამე პირთა პასუხისმგებლობის ფარგლები. კერძოდ, რა ფარგლებში უნდა იქცეს მესამე პირი გადასახადის გადამხდელის ვალდებულებების შესრულებაზე პასუხისმგებელ სუბიექტად. აღნიშნულს ის გარემოება განაპირობებს, რომ ხშირად გადასახადის გადამხდელს ჰყავს არა ერთი, არამედ რამდენიმე ცრუმაგიერი პირი. ამასთან, თითოეულ მათგანს შესაძლებელია გადასახადის გადამხდელისგან გადაცემული ჰქონდეს სხვადასხვა ოდენობის მატერიალური თუ არამატერიალური აქტივი და თითოეული მათგანი განსხვავებული საფუძვლის არსებობის გამო წარმოადგენდეს გადასახადის გადამხდელის ცრუმაგიერ პირს. შესაბამისად, მათი მონაწილეობის წილიც განსხვავებული იყოს საგადასახადო დავალიანების გადახდევინების უზრუნველყოფის ღონისძიებებისათვის თავის არიდების პროცესში.

ზოგადად, მას შემდეგ, რაც სასამართლო დაადგენს, რომ გადასახადის გადამხდელს ჰყავს ცრუმაგიერი პირი, საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 246-ე მუხლის მე-5 ნაწილის თანახმად, საგადასახადო ორგანო უფლებამოსილი ხდება ცრუმაგიერი პირის მიმართ განახორციელოს საგადასახადო დავალიანების გადახდევუნების უზრუნველყოფის ღონისძიებები. ნორმა არ განსაზღვრავს, თუ რომელი ქონების მიმართ უნდა მიექცეს აღნიშნული ღონისძიებები. აქედან გამომდინარე, შესაძლებელია ორი შემთხვევის გამოყოფა: 1) როდესაც უზრუნველყოფის ღონისძიებები გამოიყენება იმ ქონების მიმართ, რომელიც ცრუმაგიერ პირს გადასახადის გადამხდელის მიერ გადაეცა და 2) როდესაც უზრუნველყოფის ღონისძიებები გამოიყენება ცრუმაგიერი პირის საკუთრებაში არსებული ნებისმიერი ქონების მიმართ, ანუ იმ ქონების მიმართაც, რომელიც გადასახადის გადამხდელს მისთვის არ გადაუცია.

პირველ შემთხვევაში საკუთრების უფლებასთან დაკავშირებული პრობლემა არ წარმოიშობა. ცრუმაგიერი პირი პასუხს აგებს იმ ქონებით, რომელიც გადასახადის გადამხდელმა უზრუნველყოფის ღონისძიებებს გაარიდა, შეიმცირა აქტივი და შეუძლებელი გახდა მის საკუთრებაში არსებული ქონებიდან საგადასახადო დავალიანების გადახდევინება. შესაბამისად, ცრუმაგიერი პირის პასუხისმგებლობის ფარგლები მხოლოდ იმ ქონებით განისაზღვრება, რომელიც მან გადასახადის გადამხდელის არაკეთილსინდისიერი ქმედების შედეგად მიიღო.

რაც შეეხება მეორე შემთხვევას, ასეთ მოცემულობაში საგადასახადო ორგანო უზრუნველყოფის ღონისძიებებს ავრცელებს ცრუმაგიერი პირის საკუთრებაში არსებულ ნებისმიერ ქონებაზე, შეუზღუდავად.

საინტერესოა, რომ საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 240-ე მუხლიც ითვალისწინებს მესამე პირის ქონებაზე გადახდევინების მიქცევას, თუმცა ამ შემთხვევაში მესამე პირის საგადასახადო პასუხისმგებლობის ფარგლები გადასახადის გადამხდელის მიმართ არსებული ვალდებულების ფარგლებით შემოიფარგლება, ხოლო ცრუმაგიერ პირად აღიარების შემთხვევაში ცრუმაგიერი პირის პასუხისმგებლობა განისაზღვრება ისევე, როგორც ეს გადასახადის გადამხდელის შემთხვევაში განხორციელდებოდა.¹⁰⁸

ბუნებრივია, ამ ვითარებაში წარმოიშობა მესამე პირის საკუთრების უფლების დაცვის საკითხი. მიუხედავად იმისა, რომ სახელმწიფოებს ენიჭებათ მათთვის სასურველი საგადასახადო პოლიტიკის წარმოების უფლებამოსილება, საგადასახადო ადმინისტრირებისას საკუთრებაში ჩარევის უფლებამოსილება არ არის განუსაზღვრელი და ექვემდებარება იმავე დათქმას, როგორც სხვა შემთხვევაში¹⁰⁹. კერძოდ, საკუთრების უფლებაში ჩარევა უნდა აკმაყოფილებდეს კანონმდებლობით განსაზღვრულ წინაპირობებს. ამ შემთხვევაში გადასახადების ადმინისტრირება, როგორც საჯაროსამართლებრივი უფლებამოსილების განხორციელება ვერ გადაწონის კერძო პირის ინტერესებს. მნიშვნელოვანია, რომ აღნიშნულ პროცესში დაცული იქნას მხარეებს შორის სამართლიანი ბალანსი.

იმ შემთხვევაში, როდესაც გადასახადის გადამხდელის საგადასახადო დავალიანების ოდენობა აღემატება ცრუმაგიერი პირისათვის გადაცემული

¹⁰⁸ბიბილეიშვილი მ., ცრუმაგიერი მფლობელობა საგადასახადოსამართლებრივ ურთიერთობებში, თედო ნინიძე 65, საიუბილეო კრებული, თბილისი, 2016, გვ. 282-283.

¹⁰⁹იქვე, გვ. 283-284.

აქტივის ღირებულებას, გაუმართლებელია ცრუმაგიერ პირს მოეთხოვოს საკუთარი ქონებით დავალიანების სრულად დაფარვა. საგადასახადო დავალიანების გადახდევინების უზრუნველყოფის ღონისძიებები უნდა მიექცეს მხოლოდ იმ ქონებაზე, რომელიც მას გადასახადის გადამხდელის მიერ მიეწოდა, ხოლო თუკი ასეთი ქონება ამ მომენტისათვის სახეზე აღარ იქნება, ექვივალენტური ღირებულების ქონებაზე. აღნიშნული ფაქტობრივად შესაძლებელს გახდის პირვანდელი მდგომარეობის აღდგენას. წინააღმდეგ შემთხვევაში კი ადგილი ექნება საკუთრების უფლების ხელშეუვალობის პრინციპის ხელყოფას.

აღსანიშნავია, რომ საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 246-ე მუხლი არ ადგენს ცრუმაგიერი პირის პასუხისმგებლობის ფარგლებს. შესაბამისად, საგადასახადო ორგანო უფლებამოსილია ცრუმაგიერი პირის საკუთრებაში არსებული ნებისმიერი ქონების მიმართ გაავრცელოს საგადასახადო დავალიანების გადახდევინების უზრუნველყოფის ღონისძიებები.

ერთ-ერთ გადაწყვეტილებაში¹¹⁰, ცრუმაგიერი პირების პასუხისმგებლობის ფარგლების დადგენასთან დაკავშირებით, თბილისის სააპელაციო სასამართლომ განიხილა ცრუმაგიერობის ორი შემთხვევა. კერძოდ: 1) როდესაც ცრუმაგიერობა გამოიხატება ბიზნესსაქმიანობის ჩანაცვლებაში და 2) როდესაც გადასახადის გადამხდელს კონკრეტული სასაქონლო ოპერაციიდან გამომდინარე ჰყავს ცრუმაგიერი პირი.

სასამართლომ აღნიშნა, რომ ბიზნესსაქმიანობის ჩანაცვლების პირობებში სახეზეა მხოლოდ საზოგადოების სამართლებრივი ფორმის ან/და სახელწოდების შეცვლა, რაც ფორმალურ ხასიათს ატარებს. ასეთ შემთხვევაში სახეზეა პირთა ერთ მეწარმე სუბიექტად განხილვის ობიექტური შესაძლებლობა და მათ მთელი თავისი ქონებით უნდა აგონ პასუხი შეუსრულებელი საგადასახადო ვალდებულებებისთვის¹¹¹.

რაც შეეხება კონკრეტული სასაქონლო ოპერაციიდან გამომდინარე პირის გადასახადის გადამხდელის ცრუმაგიერ პირად ცნობას, ამ შემთხვევაში გადასახადის გადამხდელი და მისი ცრუმაგიერი პირი ერთმანეთისგან განსხვავდებიან საიდენტიფიკაციო თუ სხვა სახის სარეგისტრაციო

¹¹⁰თბილისის სააპელაციო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატის 2020 წლის 27 ოქტომბრის ბრძანება საქმეზე №38/1659-20.

¹¹¹თბილისის სააპელაციო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატის 2020 წლის 27 ოქტომბრის ბრძანება №38/1659-20 საქმეზე.

მონაცემებით, საქმიანობის დაწყების პერიოდით, სფეროთი და მხოლოდ ერთჯერადად ან განგრძობადი ფიქტიური სასაქონლო ოპერაციის განხორციელებით ავლენენ ცრუმაგიერი მფლობელობის განზორახვას. შესაბამისად, ამგვარი ფაქტობრივი გარემოებების დადგენის პირობებში, გადასახადის გადამხდელის საგადასახადო ვალდებულების ცრუმაგიერ პირზე სრულად გადაკისრება დაარღვევდა სახელმწიფოსა და მეწარმე სუბიექტს, ანუ საჯარო და კერძო ინტერესებს შორის გონივრულ ბალანსს. ამ შემთხვევაში, სასამართლო ვალდებულია დაიცვას თანაზომიერების პრინციპი, რათა სიკეთე - გადასახადის გადახდა, რომლის მიღწევასაც ემსახურება ცრუმაგიერი მფლობელობის დადგენა, არ აღემატებოდეს კერძო პირის შეზღუდული უფლების დაცვის ინტერესს¹¹².

მაშასადამე, სასამართლოს მიერ დადგინდა ცრუმაგიერი პირის პასუხისმგებლობის ფარგლები, თუმცა აღსანიშნავია, რომ გადაწყვეტილების სარეზოლუციო ნაწილში, სასამართლოს არ მიუთითებია ამავე გადაწყვეტილების აღსრულების ფარგლებზე, რაც ვთვლი, რომ მიუხედავად გადაწყვეტილების სამოტივაციო ნაწილში ასახული არგუმენტაციისა, საგადასახადო ორგანოს უტოვებს ფართო დისკრეციას საკუთარი შეხედულებისამებრ გაავრცელოს საგადასახადო დავალიანების გადახდევინების უზრუნველყოფის ღონისძიებები ცრუმაგიერ პირთა ქონებაზე.

ყურადსაღებია, რომ ცრუმაგიერი პირის პასუხისმგებლობის ფარგლებთან დაკავშირებით ანალოგიური მსჯელობა აქვს განვითარებული ქუთაისის სააპელაციო სასამართლოსაც¹¹³.

აღსანიშნავია, რომ ცრუმაგიერობა, რომელიც გამოიხატება ბიზნესსაქმიანობის ჩანაცვლებაში და ცრუმაგიერობა, რომელიც ვლინდება კონკრეტული სასაქონლო ოპერაციიდან გამომდინარე, გვხვდება ამერიკის შეერთებული შტატების საგადასახადო პრაქტიკაშიც. პირველი შემთხვევა ცნობილია „ალტერ ეგო“ (Alter Ego) დოქტრინის სახელით, ხოლო მეორე - ნომინალის (Nominee). ორივე შემთხვევაში გადასახადის გადამხდელის საგადასახადო დავალიანების დაფარვაზე პასუხისმგებელ სუბიექტს წარმოადგენს მესამე პირი.

¹¹²თბილისის სააპელაციო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატის 2020 წლის 27 ოქტომბრის ბრძანება №3ბ/1659-20 საქმეზე.

¹¹³ქუთაისის სააპელაციო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატის 2020 წლის 4 მარტის ბრძანება №3/ბ-68-20 საქმეზე.

„ალტერ ეგო“ დოქტრინის თანახმად, კორპორაცია და მისი პრინციპალი წარმოადგენენ იდენტურ სუბიექტებს¹¹⁴. ამ დოქტრინის მიხედვით, გადასახადის გადამხდელი აფუძნებს ფიქტიურ კომპანიას, რომელიც „ანაცვლებს“ ამავე პირს და მოქმედებს მისი მიზნების შესაბამისად¹¹⁵. „ალტერ ეგო“ დოქტრინა ფოკუსირებულია გადასახადის გადამხდელისა და იმ ფიზიკური ან იურიდიული პირის სამართლებრივ ურთიერთობაზე, რომელიც გადასახადის გადამხდელის ეკონომიკურ საქმიანობას აგრძელებს¹¹⁶.

რაც შეეხება ნომინალური მფლობელობის საკითხს, ამ თეორიის მიხედვით, გადასახადის გადამხდელი საკუთრებაში არსებულ ქონებას გადასცემს ფიზიკურ ან იურიდიულ პირს, რომელიც გადაცემული ქონების ახალი მესაკუთრე ხდება, თუმცა ამის მიუხედავად, გადასახადის გადამხდელი გასხვისებულ ქონებაზე ინარჩუნებს კონტროლს დაიღებს სარგებელს¹¹⁷. ქონების გასხვისების მიზანს წარმოადგენს საგადასახადო ვალდებულების შესრულების უზრუნველყოფი აქტივის გარიდება - კრედიტორისგან „გადამალვა“ და შესაბამისად, საგადასახადო დავალიანების გადახდევინებისათვის საფუძვლის გამოცლა.

განსხვავებით „ალტერ ეგო“ დოქტრინისგან, რომელიც პირებს შორის ურთიერთობაზეა ფოკუსირებული, ნომინალური მფლობელობის თეორია ორიენტირებულია გადასახადის გადამხდელისა და მის მიერ გასხვისებული ქონების კავშირზე¹¹⁸. ეს თეორია იკვლევს, ქონების გასხვისების შემდეგ ინარჩუნებს თუ არა მისი წინა მესაკუთრე კონტროლს მასზე და სარგებლობს თუ არა იგი ამავე ქონებით. ნომინალური მფლობელობის თეორიის თანახმად, გადასახადის გადამხდელი წარმოადგენს გასხვისებული ქონების რეალურ მესაკუთრეს.

საგულისხმოა, რომ „ალტერ ეგო“ დოქტრინის მიხედვით, გადასახადის გადამხდელსა და მესამე პირს შორის მიჯნა არ არსებობს, საგადასახადო მიზნებისთვის ისინი ერთ სუბიექტს წარმოადგენენ და ამ შემთხვევაში ადგილი

¹¹⁴Nominee, Alter Ego, Transferee & Successor Liability In the Collection of Federal Taxes, 2015 Midwest Regional Bankruptcy Seminar, August 27-28, 2015, Panel: Tax Ramifications Applicable to Small Businesses: When to close and when to fire?Page 4, <https://s3.amazonaws.com/abi-org/MRBS/2015/1440092961_2015_mrbs_nominee_alter_ego_transferee_&_successor_liability.pdf> [26.05.2021].

¹¹⁵იქვე, გვ. 6.

¹¹⁶იქვე, გვ. 4.

¹¹⁷იქვე, გვ. 4.

¹¹⁸იქვე, გვ. 5.

აქვს გადასახადის გადამხდელის ეკონომიკური საქმიანობის ჩანაცვლებას. კერძოდ, გადასახადის გადამხდელი მესამე პირის მეშვეობით აგრძელებს ბიზნესის ოპერირებას.

იქიდან გამომდინარე, რომ მესამე პირი განიხილება გადასახადის გადამხდელის იდენტურ სუბიექტად, მისი პასუხისმგებლობის ფარგლები არ არის კონკრეტული ქონებით შემოსაზღვრული. შესაბამისად, მესამე პირი სრული მოცულობითაა პასუხისმგებელი გადასახადის გადამხდელის საგადასახადო დავალიანების დაფარვაზე.

რაც შეეხება ნომინალურ მფლობელობას, ამ შემთხვევაში, ვინაიდან აქცენტი გადასახადის გადამხდელსა და მესამე პირისათვის გადაცემულ ქონებაზე კეთდება, ამ უკანასკნელის პასუხისმგებლობა სწორედ მისთვის გადაცემულ ქონებას უკავშირდება, ანუ კრედიტორი უფლებამოსილია სწორედ ამ ქონებაზე მიაქციოს საგადასახადო დავალიანების გადახდევინების უზრუნველყოფის ღონისძიებები.

აქედან გამომდინარე, შეგვიძლია დავასკვნათ, რომ თბილისისა და ქუთაისის სააპელაციო სასამართლოების მიერ განვითარებული მსჯელობა ცრუმაგიერი პირების პასუხისმგებლობის ფარგლების დადგენასთან დაკავშირებით, შეესაბამება ამერიკის შეერთებული შტატების საგადასახადო პრაქტიკას ანალოგიურ საკითხზე.

როგორც აღინიშნა, გადასახადის გადამხდელს შესაძლებელია ჰყავდეს რამდენიმე ცრუმაგიერი პირი. ასეთ შემთხვევაში, საკუთრების უფლების კონტექსტში, ჩნდება კითხვა, წარმოადგენენ თუ არა აღნიშნული პირები სახელმწიფოსთვის სოლიდარულ მოვალეებს? თუ გავიზიარებთ თბილისის სააპელაციო სასამართლოს ზემოთ მოხმობილ მსჯელობას ცრუმაგიერ პირთა პასუხისმგებლობის ფარგლებთან დაკავშირებით, ამ პირების მიმართ არ უნდა იქნას გამოყენებული სოლიდარული პასუხისმგებლობის ინსტიტუტი. კერძოდ, თითოეულ ცრუმაგიერ პირს პასუხისმგებლობა უნდა დაეკისროს გადასახადის გადამხდელის მიერ მათთვის მიწოდებული მატერიალური თუ არამატერიალური აქტივის ღირებულების ფარგლებში.

შესაბამისად, როდესაც საგადასახადო ორგანო სასამართლოს კანონიერ ძალაში შესული გადაწყვეტილების აღსრულების პროცედურებს დაიწყებს, საგადასახადო დავალიანების გადახდევინების უზრუნველყოფის ღონისძიებებს მიმართავს ცრუმაგიერი პირის იმ ქონებაზე ან იმ ქონების ღირებულების

ფარგლებში, რომელიც ამავე ღონისძიებებისათვის თავის არიდების მიზნით, გადასახადის გადამხდელის მიერ მიეწოდა მას.

არსებობს მოსაზრება, რომლის თანახმად, ცრუმაგიერ პირებს გადასახადის გადამხდელის მიერ შეუსრულებელ საგადასახადო ვალდებულებაზე უნდა დაეკისროთ სოლიდარული პასუხისმგებლობა, თუმცა ვთვლი, რომ ამ შემთხვევაში შესაძლებელია გაუმართლებლად შეიზღუდოს იმ ცრუმაგიერი პირის საკუთრების უფლება, რომლის მონაწილეობის წილი გადასახადის გადამხდელის არაკეთილსინდისიერ ქმედებებში მცირეა. მაგალითად, თუკი გადასახადის გადამხდელს ჰყავს სამი ცრუმაგიერი პირი, რომელთაგან ერთ-ერთზე ხელფასის სახით გაარიდა 10 000 ლარი, მეორეს ჩუქების ხელშეკრულების საფუძველზე გადაუფორმა 80 000 ლარად შეფასებული უძრავი ქონება, ხოლო მესამეს მიაწოდა 30 000 ლარის ოდენობის სასაქონლო-მატერიალური ფასეულობები, სოლიდარული პასუხისმგებლობის შემთხვევაში, საგადასახადო ორგანოს შესაძლებლობა ექნება თითოეული ცრუმაგიერი პირისგან უზრუნველყოს 40 000 ლარის გადახდა, რაც ორი მათგანის შემთხვევაში აღემატება იმ აქტივის ღირებულებას, რომელიც გადასახადის გადამხდელის მიერ უზრუნველყოფის ღონისძიებებისათვის თავის არიდების მიზნით, მათ მიეწოდა. შესაბამისად, ამ მოცემულობაში სახეზე იქნება აღნიშნულ პირთა საკუთრების უფლების ხელყოფა.

ის გარემოება, რომპირი გადასახადის გადამხდელის ცრუმაგიერ პირს წარმოადგენს, არ უნდა იქცეს ამ პირისათვის გაუმართლებლად მძიმე ტვირთის დაკისრების საფუძველად. გადასახადების ადმინისტრირების პროცესში ცრუმაგიერი პირის საკუთრების უფლება ისევე უნდა იქნას დაცული, როგორც თავად გადასახადის გადამხდელის.

იმ მოცემულობაში, როდესაც სასამართლო გადაწყვეტილების სარეზოლუციო ნაწილში არ განსაზღვრავს გადაწყვეტილების აღსრულების ფარგლებს, კერძოდ, რომელმა ცრუმაგიერმა პირმა რა მოცულობით უნდა შეასრულოს გადასახადის გადამხდელის ვალდებულება, საგადასახადო ორგანომ სწორად უნდა გამოიყენოს მისთვის მინიჭებული დისკრეციული უფლებამოსილება და ცრუმაგიერ პირებზე საგადასახადო დავალიანების გადახდევინების უზრუნველყოფის ღონისძიებების მიქცევისას, დაიცვას სამართლიანი ბალანსი საჯარო და კერძო ინტერესებს შორის.

აქვე უნდა აღინიშნოს, რომ უმჯობესი იქნება სასამართლო თავად განსაზღვრავდეს ცრუმაგიერ პირთა პასუხისმგებლობის ფარგლებს და ამ მხრივ, შეზღუდული იყოს ადმინისტრაციული ორგანოს დისკრეცია. რამდენადაც პირის გადასახადის გადამხდელის ცრუმაგიერ პირად აღიარების კომპეტენცია სასამართლოს აქვს მინიჭებული, ვფიქრობ, ეს კომპეტენცია არ უნდა შემოიფარგლებოდეს მხოლოდ ფაქტის დეკლარირებით და სასამართლო თავადვე უნდა განსაზღვრავდეს გადაწყვეტილების აღსრულების ფარგლებს.

5. დასკვნა

როგორც ნაშრომიდან იკვეთება, გადასახადების ადმინისტრირების პროცესში წარმოიშობა საკუთრების უფლების ხელყოფის რისკი. საგადასახადო დავალიანების ნებაყოფლობით გადაუხდელობა საგადასახადო ორგანოს უფლებას ანიჭებს ამოქმედოს საგადასახადო დავალიანების გადახდევინების უზრუნველყოფის ღონისძიებები. აღნიშნული ღონისძიებების ადრესატიკი შესაძლებელია იყოს როგორც გადასახადის გადამხდელი, ასევე მესამე პირი.

საკუთრების უფლების დაცვის საკითხი განსაკუთრებით აქტუალურია იმ შემთხვევაში, როდესაც გადასახადის გადამხდელის საგადასახადო ვალდებულების შესრულებაზე პასუხისმგებელ სუბიექტად განისაზღვრება მესამე პირი. მესამე პირს, როგორც წესი, არ აქვს კავშირი საგადასახადო დავალიანების წარმოშობასთან, თუმცა შესაბამისი წინაპირობების არსებობის გამო, მას ეკისრება საგადასახადო დავალიანების მქონე სუბიექტის საგადასახადო ტვირთი.

მესამე პირის მიმართ საგადასახადო დავალიანების გადახდევინების უზრუნველყოფის ღონისძიებებს ატარებს როგორც საგადასახადო ორგანო, ასევე სასამართლო.

ნაშრომში განხილული საკითხები ცხადყოფს, რომ საგადასახადო დავალიანების გადახდევინების უზრუნველყოფის ღონისძიების გამოყენებას წინ უძღვის ან საგადასახადო ორგანოს მიერ გამოცემული ინდივიდუალური ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტი ან სასამართლოს ბრძანება.

ორივე შემთხვევაში აუცილებელია, რომ შესაბამისი ღონისძიების გამოყენების თაობაზე მიღებული გადაწყვეტილება ეფუძნებოდეს საკითხის სრულყოფილ შესწავლას.

პრაქტიკის ანალიზი გვიჩვენებს, რომ როგორც საგადასახადო ორგანოს, ასევე სასამართლოს მიერ ნაკლები აქცენტი კეთდება საკუთრების უფლების დაცვაზე. აღნიშნული ინსტიტუტების მსჯელობა საგადასახადო დავალიანების მესამე პირთა ქონებიდან გადახდევინებისა და საკუთრების უფლების ურთიერთმიმართების კონტექსტში არის მწირი.

მაგალითად, საგადასახადო იპოთეკით დატვირთული ქონების რეალიზაციის საკითხზე საგადასახადო დავის განმხილველ ორგანოთა მიერ მიღებული გადაწყვეტილებები შემოიფარგლა მხოლოდ საქმის ფაქტობრივ გარემოებათა ფორმალური კვლევით. ადმინისტრაციულმა ორგანოებმა აპრიორი საკმარისად ჩათვალეს ის გარემოება, რომ ქონებაზე საგადასახადო იპოთეკის გავრცელება წინ უძღვოდა ახალი მესაკუთრის მიერ საჯარო რეესტრის ეროვნულ სააგენტოში ამავე ქონების მესაკუთრედ რეგისტრაციის ფაქტს, თუმცა სამართლებრივად არ შეაფასეს ის გარემოება, რომ ხელშეკრულების მხარეთა მიერ გამოვლენილი იყო ნება საკუთრების უფლების გადაცემასთან დაკავშირებით და ასევე, შესრულებული იყო თანმდევი ვალდებულებები.

ასევე, იმ შემთხვევაში, როდესაც საკითხი მესამე პირზე გადახდევინების მიქცევას ეხება, საგადასახადო ორგანო ვალდებულია მესამე პირის პასუხისმგებლობის ფარგლები განსაზღვროს გადასახადის გადამხდელის მიმართ მის მიერ შესასრულებელი ვალდებულების მოცულობით. ამასთან, თუკი მესამე პირი საგადასახადო ორგანოს წარუდგენს დოკუმენტს, რომლითაც დადასტურდება, რომ გადასახადის გადამხდელის მიმართ ვალდებულების შესრულების ვადა არ არის დამდგარი ან პირიქით, გადასახადის გადამხდელის მოთხოვნა მის მიმართ არის ხანდაზმული, საგადასახადო ორგანომ უნდა გააუქმოს მესამე პირის მიმართ გამოცემული საგადასახადო მოთხოვნა.

რაც შეეხება ცრუმაგიერი პირის ინსტიტუტს, პირველ რიგში, უნდა აღინიშნოს, რომ საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 246-ე მუხლი არის „ღია“. კერძოდ, ნორმა არ ითვალისწინებს არც იმ კრიტერიუმებს, რომელთა არსებობაც პირის გადასახადის გადამხდელის ცრუმაგიერ პირად ცნობას განაპირობებს და არც ცრუმაგიერ პირად ცნობილი სუბიექტის პასუხისმგებლობის ფარგლებს.

როგორც ნაშრომში იქნა აღნიშნული, ცრუმაგიერობის ფაქტის დადგენის კომპეტენცია მინიჭებული აქვს სასამართლოს. შესაბამისად, სასამართლოს როლი საკითხის სწორად გადაწყვეტასა და მხარეებს შორის სამართლიანი ბალანსის დაცვის კუთხით არის არსებითი.

სასამართლომ უნდა დაადგინოს სტანდარტი, რომლითაც იხელმძღვანელებს ცრუმაგიერ პირთა პასუხისმგებლობის ფარგლების განსაზღვრისას. იმ შემთხვევაში, თუკი სახეზე იქნება საგადასახადო დავალიანების მქონე სუბიექტის ეკონომიკური საქმიანობის სხვა პირის მეშვეობით გაგრძელება, მესამე პირის მიმართ სრული მოცულობით უნდა გავრცელდეს საგადასახადო დავალიანების გადახდევინების უზრუნველყოფის ღონისძიებები. ამ შემთხვევაში იგულისხმება, რომ მესამე პირმა ჩაანაცვლა გადასახადის გადამხდელი და შესაბამისად, იგი სრულადაა პასუხისმგებელი დაფაროს მისი საგადასახადო დავალიანება.

რაც შეეხება ისეთ შემთხვევას, როდესაც მესამე პირს სასაქონლო ოპერაციის ფარგლებში გადაეცემა აქტივი, მისი პასუხისმგებლობა სწორედ ამ კონკრეტული აქტივით უნდა შემოიფარგლოს. კერძოდ, მან აღნიშნული აქტივით ან მისი ღირებულების ოდენობით უნდა დაფაროს გადასახადის გადამხდელის საგადასახადო დავალიანება.

საგულისხმოა, რომ აღნიშნული მოსაზრება განვითარებული აქვს თბილისისა და ქუთაისის სააპელაციო სასამართლოების ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატის მოსამართლეთა ერთ-ერთ შემადგენლობას, თუმცა სხვა მოსამართლეთა გადაწყვეტილებები, სადაც მსგავსი მსჯელობა შეგვხვდება, არ მოიპოვება.

ამასთან, მნიშვნელოვანია, რომ როდესაც სასამართლო იმსჯელებს ცრუმაგიერ პირთა პასუხისმგებლობის ფარგლებზე, აღნიშნული უნდა აისახოს გადაწყვეტილების სარეზოლუციო ნაწილშიც. ამ შემთხვევაში გამოირიცხება საგადასახადო ორგანოს ფართო დისკრეცია, რომ საკუთარი შეხედულებისამებრ, შეუზღუდავად გაავრცელოს ცრუმაგიერ პირთა ქონებაზე საგადასახადო დავალიანების გადახდევინების უზრუნველყოფის ღონისძიებები.

იქიდან გამომდინარე, რომ გადასახადების ადმინისტრირება დაკავშირებულია პირის საკუთრების უფლებასთან, აუცილებელია, რომ აღნიშნულ პროცესში დაცული იქნას ბალანსი საჯარო და კერძო ინტერესებს შორის. გადასახადების აკრეფის კუთხით სახელმწიფოს ამოძრავებს ლეგიტიმური მიზანი, თუმცა

დაუშვებელია ამ მიზნის მისაღწევად კერძო პირების მიმართ არათანაზომიერი ღონისძიებების გატარება.

საგადასახადო ორგანოთა მიერ გასატარებელი ღონისძიებები ხელს უნდა უწყობდეს საგადასახადო დავალიანების ქმედითად და ეფექტიანად გადახდევინებას, ხოლო საკუთრების უფლებასთან დაკავშირებით სასამართლოს მიერ შემოთავაზებული განმარტებები გათვალისწინებული უნდა იქნას საგადასახადო ნორმების აღმასრულებელი ორგანოების მიერ.

ბიბლიოგრაფია

გამოყენებული საკანონმდებლო აქტები

1. საქართველოს კონსტიტუცია;
2. საქართველოს საგადასახადო კოდექსი;
3. საქართველოს სამოქალაქო კოდექსი;
4. საქართველოს ადმინისტრაციული საპროცესო კოდექსი;
5. „საჯარო რეესტრის შესახებ“ საქართველოს კანონი;
6. 2019 წლის 28 ივნისის №4906-III საქართველოს კანონი საქართველოს საგადასახადო კოდექსში ცვლილებების შეტანის შესახებ, სარეგისტრაციო კოდი 200000000.05.001.019532, საქართველოს საკანონმდებლო მაცნე, გამოქვეყნების თარიღი: 04.07.2019;
7. ადამიანის უფლებათა და ძირითად თავისუფლებათა დაცვის ევროპული კონვენცია.

გამოყენებული წიგნები

1. *კვანტალიანი ნ.*, საქართველოს სამოქალაქო კოდექსის კომენტარი, წიგნი I, რედ. *ჭანტურია ლ.*, თბილისი, 2017;
2. *კორკელია კ.*, ადამიანის უფლებათა ევროპული კონვენციის გამოყენება საქართველოში, თბილისი, 2004;
3. *ნადარაია ლ., როგავა ზ., რუხაძე კ., ბოლქვაძე ბ.*, საქართველოს საგადასახადო კოდექსის კომენტარი, რედ. *რუხაძე კ., ჯულელი გ.*, თბილისი, 2012, წიგნი I, §1-155;
4. *როგავა ზ.*, საგადასახადო სამართალი, დამხმარე სახელმძღვანელო, გამომცემლობა „იურისტების სამყარო“, თბილისი, 2018, წიგნი I;

5. ტულუში თ., ბურჯანაძე გ., მშვენიერაძე გ., გოცირიძე გ., მენაბდე ვ., ადამიანის უფლებები და საქართველოს საკონსტიტუციო სასამართლოს სამართალწარმოების პრაქტიკა, გამომცემლობა შპს „სეზანი“, თბილისი, 2013;
6. ფირცხალაიშვილი ა., საქართველოს კონსტიტუციის კომენტარი, თავი მეორე, საქართველოს მოქალაქეობა, ადამიანის ძირითადი უფლებანი და თავისუფლებანი, გამომცემლობა შპს „პეტიტი“, თბილისი, 2013;
7. ფიფია გ., საქართველოს საგადასახადო კოდექსის კომენტარები, რედ. ქურდაძე შ., იურიდიული ფირმა „ბონა-კაუზა“, თბილისი, 2020, წიგნი II, მუხლები 156-310.

გამოყენებული სტატიები

1. ბიბილეიშვილი მ., ცრუმაგიერი მფლობელობა საგადასახადოსამართლებრივ ურთიერთობებში, თედო ნინიძე 65, საიუბილეო კრებული, თბილისი, 2016;
2. გვარამაძე თ., საგადასახადო ვალდებულებების შესრულება და შეუსრულებლობა, ადმინისტრაციული სამართალი, სამეცნიერო-პოპულარული ჟურნალი, თბილისი, 2013;
3. თომაძე დ., საგადასახადო ვალდებულებები და საკუთრების უფლება - ევროპული სასამართლოს ხედვა, ადამიანის უფლებათა დაცვის კონსტიტუციური და საერთაშორისო მექანიზმები, სტატიათა კრებული, თბილისი, 2010;
4. კომახიძე ც., საკუთრების უფლების შეზღუდვის სამართლებრივი საფუძვლები საქართველოს კონსტიტუციასა და საკონსტიტუციო სასამართლოს პრაქტიკის მიხედვით, მართლმსაჯულება და კანონი, თბილისი, 2017, 2(54)'17;
5. მჭედლიშვილი გ., საკუთრების უფლება და მისი შეზღუდვის ფარგლები საქართველოს კანონმდებლობასა და ადამიანის უფლებათა ევროპული კონვენციის მიხედვით, მართლმსაჯულება და კანონი, თბილისი, 2009, 4(23)'09;
6. პაპუაშვილი ს., საკუთრების უფლების შეზღუდვის სამართლებრივი საფუძვლები ადამიანის უფლებათა ევროპული კონვენციისა და ქართული კანონმდებლობის მიხედვით, ადამიანის უფლებათა დაცვის თანამედროვე გამოწვევები, თბილისი, 2009;

7. Bryde, Brun-Otto in: Münch, Ingo von/Kunig, Philip (Hrsg.): Grundgesetz-Kommentar, Band 1, 5. Auflage, München, 2000, S.884, Rnr.1. ციტირებულია: *ლოლაძე ბ.*, საკუთრების უფლების კონსტიტუციურსამართლებრივი დაცვა საქართველოში, ადამიანის უფლებათა დაცვის კონსტიტუციური და საერთაშორისო მექანიზმები, სტატიათა კრებული, თბილისი, 2010.

გამოყენებული გადაწყვეტილებები

1. საქართველოს საკონსტიტუციო სასამართლოს 2007 წლის 2 ივლისის №1/2/384 გადაწყვეტილება საქმეზე საქართველოს მოქალაქეები - დავით ჯიმშელიშვილი, ტარიელ გვეტაძე და ნელი დალალიშვილი საქართველოს პარლამენტის წინააღმდეგ;

2. საქართველოს საკონსტიტუციო სასამართლოს 2008 წლის 19 დეკემბრის №1/2/411 გადაწყვეტილება საქმეზე - შპს „რუსენერგოსერვისი“, შპს „პატარა კახი“, სს „გორგოტა“ და გივი აბალაკის ინდივიდუალური საწარმო „ფერმერი“ საქართველოს პარლამენტისა და საქართველოს ენერგეტიკის სამინისტროს წინააღმდეგ;

3. საქართველოს საკონსტიტუციო სასამართლოს 2012 წლის 26 ივნისის №3/1/512 გადაწყვეტილება საქმეზე - დანიის მოქალაქე ჰეიკე ქრონქვისტი საქართველოს პარლამენტის წინააღმდეგ;

4. საქართველოს საკონსტიტუციო სასამართლოს 2016 წლის 18 აპრილის №2/1/631 გადაწყვეტილება საქმეზე საქართველოს მოქალაქეები - თეიმურაზ ჯანაშია და გიული ალასანია საქართველოს პარლამენტის წინააღმდეგ;

5. საქართველოს საკონსტიტუციო სასამართლოს 2017 წლის 28 დეკემბრის №2/7/667 გადაწყვეტილება საქმეზე - სს „ტელენეტი“ საქართველოს პარლამენტის წინააღმდეგ;

6. საქართველოს საკონსტიტუციო სასამართლოს 2017 წლის 28 დეკემბრის №2/8/734 გადაწყვეტილება საქმეზე - ა(ა)იპ „ფრემა“ საქართველოს პარლამენტის წინააღმდეგ;

7. საქართველოს საკონსტიტუციო სასამართლოს 2017 წლის 29 დეკემბრის №3/7/679 გადაწყვეტილება საქმეზე - შპს „სამაუწყებლო კომპანია რუსთავი 2“ და შპს „ტელეკომპანია საქართველო“ საქართველოს პარლამენტის წინააღმდეგ;
8. თბილისის საქალაქო სასამართლოს 2020 წლის 30 ივნისის კონსტიტუციური წარდგინება, №1520;
9. საქართველოს საკონსტიტუციო სასამართლოს 2021 წლის 26 თებერვლის საოქმო ჩანაწერი №3/2/1520;
10. ქუთაისის სააპელაციო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატის 2020 წლის 4 მარტის ბრძანება №3/ზ-68-20 საქმეზე;
11. თბილისის სააპელაციო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატის 2020 წლის 15 სექტემბრის გადაწყვეტილება №3ზ/3440-18 საქმეზე;
12. თბილისის სააპელაციო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატის 2020 წლის 27 ოქტომბრის ბრძანება საქმეზე №3ზ/1659-20;
13. საქართველოს უზენაესი სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატის 2015 წლის 2 ივლისის გადაწყვეტილება №ბს-30-30(2კ-15) საქმეზე;
14. საქართველოს უზენაესი სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატის 2017 წლის 17 სექტემბრის განჩინება №ბს-382-379(კ-17) საქმეზე.
15. საქართველოს უზენაესი სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატის 2018 წლის 1 ნოემბრის განჩინება №ბს-232-232(კ-18) საქმეზე.

გამოყენებული უცხოური გადაწყვეტილებები:

1. ECHR, *Sporrong and Lonnorth v. Sweden*, Application №7151/75; 7152/75, 23 September, 1982;
2. ECHR, *Wasá Liv Omsedesidigt and a Group of Approximately 15 000 Others v. Sweden*, Application №15375/89, 14 December, 1998;
3. ECHR, *Intersplav v. Ukraine*, Application №803/02, 9 January, 2007.

გამოყენებული ზმულები

1. Baker P., Taxation and Human Rights, GITC Review, Vol.1, №1, London, 2001, Page 7, <http://taxbar.com/wp-content/uploads/2016/01/gitc_review_v1_n1.pdf>, [27.04.2021].
2. Nominee, Alter Ego, Transferee & Successor Liability In the Collection of Federal Taxes, 2015 Midwest Regional Bankruptcy Seminar, August 27-28, 2015, Panel: Tax Ramifications Applicable to Small Businesses: When to close and when to fire? Page 4, <https://s3.amazonaws.com/abiorg/MRBS/2015/1440092961_2015_mrbs_nominee_alter_ego_transferee_&_successor_liability.pdf> [26.05.2021].