

საქმე № 330310014633126

საქმე №33/466-17



გ ა ნ ჩ ი ნ ე ბ ა
საქართველოს სახელით

ი შ ე ს ა ვ ა ლ ი

02 აპრილი, 2019 წელი

ქ. თბილისი

თბილისის სააპელაციო სასამართლო
ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატა

თავმჯდომარე - მანანა ჩოხელი
მოსამართლეები - თამარ ონიანი
გიორგი ტყავაძე

სხდომის მდივანი - ნინო პაპინაშვილი

აპელანტი (მოსარჩელე) - შპს „ბე-----ი“

წარმომადგენლები - ნა-----ე, გი-----ი, გა-----ე

მოწინააღმდეგე მხარე (მოპასუხე) - სსიპ შემოსავლების სამსახური

წარმომადგენელი - ალ-----ე

მოწინააღმდეგე მხარე (მოპასუხე) - საქართველოს ფინანსთა სამინისტრო

წარმომადგენლები - რე-----ა, თა-----ე

დავის საგანი - ინდივიდუალური-ადმინისტრაციულ სამართლებრივი
აქტების ბათილად ცნობა

გასაჩივრებული გადაწყვეტილება - თბილისის საქალაქო სასამართლოს
ადმინისტრაციულ საქმეთა კოლეგიის 2016 წლის 16 მარტის გადაწყვეტილება

II აღწერილობითი ნაწილი

1. აპელანტის მოთხოვნა

აპელანტი ითხოვს გასაჩივრებული გადაწყვეტილების გაუქმებას და ახალი გადაწყვეტილების მიღებით სარჩელის დაკმაყოფილებას.

2. მოწინააღმდეგე მხარის პოზიცია

2.1. საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს წარმომადგენლები არ დაეთანხმნენ წარმოდგენილ სააპელაციო საჩივარს და გადაწყვეტილების უცვლელად დატოვება მოითხოვეს.

2.2. სსიპ შემოსავლების სამსახურმა წარმოდგენილი სააპელაციო შესაგებლით სააპელაციო საჩივარი არ ცნო და გადაწყვეტილების უცვლელად დატოვება მოითხოვა.

3. გასაჩივრებული გადაწყვეტილების დასკვნებზე მითითება:

3.1. გასაჩივრებული გადაწყვეტილების სარეზოლუციო ნაწილი:

თბილისის საქალაქო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა კოლეგიის 2016 წლის 16 მარტის გადაწყვეტილებით შპს „ბე-----ის“ სარჩელი არ დაკმაყოფილდა.

3.2. დასკვნები ფაქტობრივ გარემოებებთან დაკავშირებით:

სსიპ შემოსავლების სამსახურის მიერ განხორციელდა შპს „ბე-----ის“ საქმიანობის საგადასახადო შემოწმება. შემოწმებამ მოიცვა 2005 წლის 1 იანვრიდან 2010 წლის 1 ივლისამდე პერიოდი. შემოწმების შედეგებზე გამოიცა 2011 წლის 23 მარტის საგადასახადო შემოწმების შუალედური აქტი, 2011 წლის 30 მარტის №741 ბრძანება გადასახადების/გადასახდელების და საგადასახადო სანქციების თანხების დარიცხვის/შემცირების შესახებ და 2011 წლის 31 მარტის №87 საგადასახადო მოთხოვნა, რომლის საფუძველზე შპს „ბე-----ს“ ბიუჯეტში გადასახდელად დაერიცხა 758 226,94 ლარი, მათ შორის, ძირითადი გადასახადის სახით 283 716 ლარი, ჯარიმა - 82 610 ლარი და საურავი - 391 900,94 ლარი.

2011 წლის 23 მარტის საგადასახადო შემოწმების შუალედური აქტის თანახმად, შემოწმებით დადგინდა, რომ საწარმოს ძირითად საქმიანობას წარმოადგენდა სატვირთო ავტომობილების იჯარით გადაცემა. შესაბამისად ერთობლივი

შემოსავლის მიღებასთან არ იყო დაკავშირებული მივლინების თანხების საწარმოს დაქირავებულ პირებზე გაცემა. საწარმოს მიერ გაცემული თანხები განხილულ იქნა ხელფასის სახით მიღებულ შემოსავლად.

შპს „ბე-----მა“ სსიპ შემოსავლების სამსახურის 2011 წლის 31 მარტის №87 საგადასახადო მოთხოვნა 2011 წლის 8 აპრილს გაასაჩივრა სსიპ შემოსავლების სამსახურში. სსიპ შემოსავლების სამსახურის 2011 წლის 3 ივნისის №2773 ბრძანებით შპს „ბე-----ის“ საჩივარი დაკმაყოფილდა ნაწილობრივ; აუდიტის დეპარტამენტს დაევალა დასკვნაში მითითებული პოზიციების გათვალისწინებით განახორციელოს დამატებით დარიცხული თანხების გადაანგარიშება (შემცირება) და გადასახადის გადამხდელს წარუდგინოს შესწორებული საგადასახადო მოთხოვნა.

სსიპ შემოსავლების სამსახურის 2011 წლის 3 ივნისის №2773 ბრძანების აღსრულების მიზნით, გამოიცა სსიპ შემოსავლების სამსახურის აუდიტის დეპარტამენტის 2012 წლის 16 იანვრის №47 ბრძანება და 2012 წლის 18 იანვრის №5 საგადასახადო მოთხოვნა, რომლის საფუძველზეც, შპს „ბე-----ს“ ბიუჯეტში გადასახდელი თანხა შეუმცირდა 548 204,8 ლარის ოდენობით, მათ შორის, ძირითადი გადასახადის სახით - 273 122,8 ლარი, ჯარიმა - 275 082 ლარი.

შპს „ბე-----მა“ სსიპ შემოსავლების სამსახურის 2012 წლის 16 იანვრის №47 ბრძანება და 2012 წლის 18 იანვრის №5 საგადასახადო მოთხოვნა გაასაჩივრა სსიპ შემოსავლების სამსახურში. სსიპ შემოსავლების სამსახურის 2012 წლის 7 მაისის №7553 ბრძანებით საჩივარი არ დაკმაყოფილდა.

შპს „ბე-----მა“ სსიპ შემოსავლების სამსახურის 2012 წლის 7 მაისის №7553 ბრძანება გაასაჩივრა საქართველოს ფინანსთა სამინისტროსთან არსებულ დავების განხილვის საბჭოში. საბჭოს 2012 წლის 21 ივნისის გადაწყვეტილებით საჩივარი დაკმაყოფილდა ნაწილობრივ: გაუქმდა შემოსავლების სამსახურის 2012 წლის 7 მაისის №7553 ბრძანება; საჩივარი ხელახლა განსახილველად დაუბრუნდა შემოსავლების სამსახურს. საქართველოს ფინანსთა სამინისტროსთან არსებულ დავების განხილვის საბჭოს 2012 წლის 21 ივნისის გადაწყვეტილების აღსრულების მიზნით სსიპ შემოსავლების სამსახურმა შპს „ბე-----ის“ საჩივარი კვლავ განიხილა და 2012 წლის 18 ივნისის №12009 ბრძანებით საჩივარი არ დაკმაყოფილდა.

შპს „ბე-----მა“ სსიპ შემოსავლების სამსახურის 2012 წლის 18 ივნისის №12009 ბრძანება გაასაჩივრა საქართველოს ფინანსთა სამინისტროსთან არსებულ დავების განხილვის საბჭოში. საბჭოს 2013 წლის 5 ივლისის გადაწყვეტილებით საჩივარი დაკმაყოფილდა ნაწილობრივ: გაუქმდა სსიპ შემოსავლების სამსახურის 2012 წლის 18 ივლისის №12009 ბრძანება; საჩივარი ხელახლა განსახილველად

დაუბრუნდა სსიპ შემოსავლების სამსახურს.

საქართველოს ფინანსთა სამინისტროსთან არსებულ დავების განხილვის საბჭოს 2013 წლის 5 ივლისის გადაწყვეტილების აღსრულების მიზნით, სსიპ შემოსავლების სამსახურმა კვლავ განიხილა შპს „ბე-----ის“ საჩივარი და 2013 წლის 26 ივლისის №34947 ბრძანებით საჩივარი არ დაკმაყოფილდა.

შპს „ბე-----მა“ სსიპ შემოსავლების სამსახურის 2013 წლის 26 ივლისის №34947 ბრძანება გაასაჩივრა საქართველოს ფინანსთა სამინისტროსთან არსებულ დავების განხილვის საბჭოში. საბჭოს 2014 წლის 9 ოქტომბრის გადაწყვეტილებით საჩივარი დაკმაყოფილდა ნაწილობრივ: გაუქმდა საგადასახადო მონიტორინგის დეპარტამენტის 2010 წლის 31 დეკემბრის №006-10571 საგადასახადო მოთხოვნით დარიცხული თანხები; ნაწილობრივ გაუქმდა საგადასახადო მონიტორინგის დეპარტამენტის 2011 წლის 31 მარტის №006-87 საგადასახადო მოთხოვნა; გაუქმდა სადავო საკითხთან დაკავშირებით დარიცხული ჯარიმა და საურავი; დანარჩენ ნაწილში საჩივარი არ დაკმაყოფილდა.

შპს „ბე-----სა“ და სს „სი-----ს“ შორის 2001 წლის 1 ნოემბერს დაიდო ხელშეკრულება ურთიერთთანამშრომლობის შესახებ, რომლის თანახმად, შპს „ბე-----ი“ გადასცემს სარგებლობაში სს „სი-----ს“ DAF-ის მარკის 5 (ხუთი) ცალ ა/მანქანას (დანართი 2) და ასევე, მათ მძღოლებს ტვირთის გადაზიდვის მიზნით მესამე პირისათვის. ხელშეკრულება დადებულია განუსაზღვრელი ვადით.

დადგენილია, რომ შპს „ბე-----ში“ სატვირთო ავტომანქანების მძღოლის ყოველთვიური დარიცხული ხელფასი 2004-2005 წლებში შეადგენდა 77 ლარს.

2006 წლის 11 სექტემბრის შრომითი ხელშეკრულების დადების შესახებ კონტრაქტის თანახმად, მოქალაქე პუ-----ის ძე მიღებულ იქნა სამუშაოდ შპს „ბე-----ში“ სატვირთო ავტომანქანების მძღოლ-ექსპედიტორის თანამდებობაზე, საერთაშორისო გადაზიდვების შესასრულებლად, 2006 წლის 11 სექტემბრიდან ერთი წლის ვადით, 3-თვიანი გამოსაცდელი პერიოდით.

3.3. დასკვნები სამართლებრივ გარემოებებთან დაკავშირებით:

სსიპ შემოსავლების სამსახურის აუდიტის დეპარტამენტის 2011 წლის 23 მარტის საგადასახადო შემოწმების შუალედური აქტი და მის საფუძველზე გამოცემული 2011 წლის 31 მარტის №006-87 საგადასახადო მოთხოვნა, სსიპ შემოსავლების სამსახურის 2013 წლის 26 ივლისის №34947 ბრძანება და საქართველოს ფინანსთა სამინისტროსთან არსებული დავების განხილვის საბჭოს 2014 წლის 9 ოქტომბრის

გადაწყვეტილება, საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 304-ე მუხლისა და საქართველოს ზოგადი ადმინისტრაციული კოდექსის მე-2 მუხლის პირველი ნაწილის „დ“ ქვეპუნქტის შესაბამისად, წარმოადგენს ინდივიდუალურ ადმინისტრაციულ-სამართლებრივ აქტებს. ამდენად, საქართველოს ადმინისტრაციული საპროცესო კოდექსის მე-2 მუხლის პირველი ნაწილის „ა“ ქვეპუნქტის მიხედვით, დავის განხილვისას უნდა შემოწმდეს ინდივიდუალური ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტების შესაბამისობა კანონმდებლობასთან.

მოსარჩელე სადავოდ ხდის სსიპ შემოსავლების სამსახურის აუდიტის დეპარტამენტის მიერ ჩატარებული საგადასახადო შემოწმებით საწარმოს მიერ გაცემული მივლინების თანხების ხელფასის სახით გაცემულად მიჩნევას და აღნიშნულის საფუძველზე განხორციელებულ დარიცხვას.

სასამართლომ მიუთითა საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 73-ე მუხლის მე-9 ნაწილის „ბ“ ქვეპუნქტზე, რომლის თანახმად, სამეურნეო ოპერაციის ფორმისა და შინაარსის გათვალისწინებით შეცვალოს მისი კვალიფიკაცია, თუ ოპერაციის ფორმა არ შეესაბამება მის შინაარსს. მოცემულ შემთხვევაში სასამართლომ უნდა შეაფასოს განხორციელებული ოპერაცია თავისი შინაარსით წარმოადგენს მივლინების მიზნით გაცემულ თანხებს თუ ხელფასის სახით გაცემულს.

დადგენილია, რომ შპს „ბე-----სა“ და სს „სი-----ს“ შორის 2001 წლის 1 ნოემბერს დაიდო ხელშეკრულება ურთიერთთანამშრომლობის შესახებ, რომლის თანახმად, შპს „ბე-----ი“ გადასცემს სარგებლობაში სს „სი-----ს“ DAF-ის მარკის 5 (ხუთი) ცალ ა/მანქანას (დანართი 2) და ასევე მათ მძღოლებს ტვირთის გადაზიდვის მიზნით მესამე პირისათვის. ხელშეკრულება დადებულია განუსაზღვრელი ვადით. საქმეში, ასევე, წარმოდგენილ იქნა შპს „ბე-----სსა“ და ერთ-ერთ მძღოლს შორის გაფორმებული ხელშეკრულება, რომლის თანახმად, პირი დასაქმებულ იქნა შპს „ბე-----ში“ სატვირთო ავტომანქანების მძღოლ-ექსპედიტორის თანამდებობაზე, საერთაშორისო გადაზიდვების შესასრულებლად. ამდენად, საერთაშორისო გადაზიდვების განხორციელება წარმოადგენს დასაქმებულის ძირითად საქმიანობას. დასაქმებულისათვის ხელშეკრულებით გათვალისწინებული ძირითადი საქმიანობის განხორციელების მიზნით გათვალისწინებულია ხელფასის გაცემა. სასამართლოს მოსაზრებით, იგივე საქმიანობის შესრულებაზე სამივლინებო თანხების გაცემა ეწინააღმდეგება ლოგიკურ მსჯელობასა და მოქმედ კანონმდებლობას.

საქართველოს შრომის კოდექსის მე-2 მუხლის პირველი ნაწილის თანახმად, შრომითი ურთიერთობა არის შრომის ორგანიზაციული მოწესრიგების პირობებში დასაქმებულის მიერ დამსაქმებლისათვის სამუშაოს შესრულება ანაზღაურების სანაცვლოდ.

საგადასახადო კოდექსის მე-12 მუხლის მე-2 ნაწილის თანახმად, დაქირავებით მომუშავე ფიზიკური პირი ამ კოდექსის მიზნებისათვის იწოდება დაქირავებულად, პირი, რომელიც ანაზღაურებს ასეთი ფიზიკური პირის მიერ შესრულებულ სამუშაოს, – დამქირავებლად, ხოლო ასეთი ანაზღაურება – ხელფასად. შესაბამისად, ხელშეკრულებით გათვალისწინებული სამუშაოს გაწვევისათვის ანაზღაურება წარმოადგენს ხელფასს.

საქართველოს შრომის კოდექსი არეგულირებს მივლინების საკითხს, კერძოდ მე-12 მუხლის პირველი ნაწილის მიხედვით, მივლინება არის დამსაქმებლის მიერ დასაქმებულის სამუშაო ადგილის დროებით შეცვლა, სამუშაოს ინტერესებიდან გამომდინარე. განსახილველ შემთხვევაში შპს „ბე-----ის“ დასაქმებულის ძირითად საქმიანობას წარმოადგენს საერთაშორისო გადაზიდვები, შესაბამისად, სამუშაო ადგილს წარმოადგენს ის საერთაშორისო ტერიტორიები, სადაც ხდება მომსახურების გაწევა. ასეთის განხორციელება კი საქართველოს ფარგლებში შეუძლებელია. სასამართლომ მიიჩნია, რომ შპს „ბე-----ში“ დასაქმებული პირების მიერ ხელშეკრულებით ნაკისრი ვალდებულების-საერთაშორისო გადაზიდვის შესრულების მიზნით საქართველოს ფარგლებს გარეთ გასვლა არ შეიძლება მიჩნეულ იქნეს დასაქმებულის მიერ სამუშაო ადგილის დროებით შეცვლად, შესაბამისად, მივლინებად. იმ პირობებში, როდესაც დასაქმებული პირი არ ითვლება მივლინებულად, მასზე სამივლინებო ხარჯების ანაზღაურების მიზნით რაიმე თანხის გაცემა ვერ განხორციელდება. დადგენილია, რომ შპს „ბე-----ის“ მიერ დასაქმებულ პირებზე გაცემულია თანხები, რომელიც საწარმოს მიერ აღრიცხულია როგორც სამივლინებო თანხები. სასამართლომ არ გაიზიარა გაცემული თანხის სამივლინებო თანხად შეფასება.

სასამართლომ მიუთითა სადავო პერიოდში მოქმედი საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 174-ე მუხლის პირველ ნაწილზე და აღნიშნა, რომ ხელფასის სახით მიღებულ შემოსავლებს განეკუთვნება ფიზიკური პირის მიერ დაქირავებით მუშაობის შედეგად მიღებული ნებისმიერი საზღაური ან სარგებელი, მათ შორის, წინა სამუშაო ადგილიდან პენსიის ან სხვა სახით მიღებული შემოსავალი ან შემოსავალი მომავალი სამუშაო ადგილიდან. ვინაიდან შპს „ბე-----ის“ მიერ დასაქმებულებზე გაცემული თანხები არ იქნა მიჩნეული სამივლინებო ხარჯების ანაზღაურების მიზნით გაცემულად, საზღაური განეკუთვნება ხელფასის კატეგორიას, რომელიც, საგადასახადო კანონმდებლობის თანახმად, იბეგრება გადახდის წყაროსთან საშემოსავლო გადასახადით. ამდენად, საგადასახადო ორგანოს მხრიდან გადასახადის გადამხდელის მიერ განხორციელებულ ოპერაციაზე კვალიფიკაციის შეცვლა და სახელფასო განაცემების გადახდის წყაროსთან დაბეგვრა კანონშესაბამისია.

საქართველოს ადმინისტრაციული საპროცესო კოდექსის 32-ე მუხლის პირველი ნაწილის თანახმად, თუ ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტი ან მისი ნაწილი

კანონს ეწინააღმდეგება და ის პირდაპირ და უშუალო (ინდივიდუალურ) ზიანს აყენებს მოსარჩელის კანონიერ უფლებას, ან ინტერესს ან უკანონოდ ზღუდავს მის უფლებას, სასამართლო ამ კოდექსის 22-ე მუხლში აღნიშნულ სარჩელთან დაკავშირებით გამოიტანს გადაწყვეტილებას ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტის ბათილად ცნობის შესახებ.

საქართველოს ზოგადი ადმინისტრაციული კოდექსის 60¹ მუხლის პირველი ნაწილის თანახმად, ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტი ბათილია, თუ იგი ეწინააღმდეგება კანონს, ან არსებითად დარღვეულია მისი მომზადებისა ან გამოცემის კანონმდებლობით დადგენილი სხვა მოთხოვნები. განსახილველ შემთხვევაში ადგილი არა აქვს მითითებული ნორმის მოთხოვნათა დარღვევას, გასაჩივრებულ ინდივიდუალურ ადმინისტრაციულ-სამართლებრივ აქტებში ასახული კონკრეტული ურთიერთობის მოწესრიგება შეესაბამება მათი გამოცემის სამართლებრივ საფუძვლებს და წინააღმდეგობაში არ მოდის მოცემული ურთიერთობის მარეგულირებელ სამართლებრივ ნორმებთან. შესაბამისად, სარჩელი უსაფუძვლოა და არ უნდა დაკმაყოფილდეს.

4. სააპელაციო საჩივრის ფაქტობრივი და სამართლებრივი საფუძვლები:

აპელანტის მოსაზრებით, სასამართლომ არასრულად შეაფასა შემოსავლების სამსახურის 2011 წლის 3 ივნისის N2773 ბრძანება და მისი გამოცემის საფუძველი - შემოსავლების სამსახურის 2011 წლის 20 მაისის N21-14-06/1926 ინფორმაცია, რომელშიც მითითებულია: „შპს „ბე-----ი“ თავისი კუთვნილი ა/მანქანებით სს „სი-----ს“ ფაქტიურად უწევდა სატრანსპორტო მომსახურებას. შესაბამისად, შემოწმებულთა მიერ სამივლინებო თანხების ხელფასის სახით გაცემულად განხილვა არამართებულად მიგვაჩნია“.

აპელანტი უთითებს, რომ სასამართლოს მიერ სრულად არ არის განხილული და შეფასებული ფინანსთა სამინისტროს დავების განმხილველი საბჭოს 2012 წლის 21 ივნისის N4578/2/12 და 2013 წლის 5 ივლისის N5238/2/12 გადაწყვეტილებები. სასამართლომ, მართალია, მიუთითა შემოსავლების სამსახურის 2013 წლის 26 ივლისის N34947 ბრძანებაზე, მაგრამ არ გაანალიზა ფინანსთა სამინისტროს დავების განმხილველი საბჭოს 2012 წლის 21 ივნისის N4578/2/12 და 2013 წლის 5 ივლისის N5238/2/12 გადაწყვეტილებები, რომელთაც გაცემული სამივლინებო თანხები მიაჩნდათ სწორად გაცემულად და მიუთითებდნენ არასწორად დარიცხული თანხების საკითხის შესწავლასა და ხელახალ გადაანგარიშებაზე.

სასამართლომ გადაწყვეტილების 3.9. პუნქტში მიუთითა შემოსავლების სამსახურის 2013 წლის 26 ივლისის N34947 ბრძანებაზე, რომელიც არ შეესაბამება 2011 წლის 23 მარტის საგადასახადო შემოწმების შუალედურ აქტს.

აპელანტის მოსაზრებით, სასამართლომ არ გამოიყენა კანონი, რომელიც უნდა გამოეყენებინა და გამოიყენა კანონი, რომელიც არ უნდა გამოეყენებინა. კერძოდ, სასამართლოს გადაწყვეტილებაში მითითებულია საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 73-ე მუხლის მე-9 ნაწილი. საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 73-ე მუხლის მე-9 ნაწილის შესაბამისად, საგადასახადო ორგანოს უფლებამოსილება შემოიფარგლება მხოლოდ სამეურნეო ოპერაციის კვალიფიკაციით, ისიც მხოლოდ იმ შემთხვევაში, როდესაც ფორმა არ შეესაბამება მის შინაარსს. გარიგების შინაარსის დადგენა კი უნდა მოხდეს საქართველოს შრომის კოდექსისა და სამოქალაქო კოდექსის შესაბამისად. საქართველოს საგადასახადო კოდექსის მე-12 მუხლის პირველი ნაწილის „ა“ ქვეპუნქტის მიხედვით, დაქირავებით მუშაობად ითვლება ფიზიკური პირის მიერ ვალდებულების შესრულება იმ ურთიერთობათა ფარგლებში, რომლებიც რეგულირდება საქართველოს ან/და უცხო ქვეყნის შრომის კანონმდებლობით. სასამართლომ არ გამოიყენა „ევროპის ტრანსპორტის მინისტრთა 1953 წლის 17 ოქტომბრის კონვენცია“, რომელსაც საქართველო მიუერთდა 1998 წელს. აღნიშნული კონვენციით დამტკიცდა „ECMT-ს“ მრავალმხრივი კვოტები. აღნიშნული კვოტების საფუძველზე შპს „ბე-----ის“ სახელზე მიღებული საერთაშორისო გადაზიდვის ნებართვების მესამე პირთათვის გადაცემა აკრძალულია და გადაზიდვები უნდა მოახდინოს მხოლოდ უფლების მფლობელმა. აღნიშნულიდან გამომდინარე, მოსარჩელე სს „სი-----ს“ უწევდა სატრანსპორტო მომსახურებას და სამივლინებოდ გადახდილი თანხების ხელფასის სახით განაცემად ჩათვლა არაკანონიერია. აღნიშნული ასევე დასტურდება შემოსავლების სამსახურის 2011 წლის 3 ივნისის გამოცემული N2773 კანონიერ ძალაში შესული ბრძანებისა და შემოსავლების სამსახურის აუდიტის დეპარტამენტის მიერ 2011 წლის 20 მაისის N21-14-06/1926 წერილით წარდგენილი დასკვნით, რომელიც მხარეთა შორის არასოდეს გამხდარა დავის საგანი.

აპელანტი აღნიშნავს, არასწორად დარიცხული თანხები მოიცავს 2005-2007 წლებს. 2006 წლის 10 ივნისამდე მოქმედებდა 1993 წლის 28 ივნისის საქართველოს შრომის კანონთა კოდექსი. ამრიგად, 2006 წლის 10 ივნისამდე პერიოდზე სასამართლოს არ უნდა გამოეყენებინა 2006 წლის 25 მაისის შრომის კოდექსის მე-12 მუხლი. სასამართლომ არ გამოიყენა 1993 წლის შრომის კანონთა კოდექსის 115-ე მუხლი. ასევე, სასამართლომ არ გამოიყენა საქართველოს პრეზიდენტის 2005 წლის 20 აპრილის N231 ბრძანებულება „მოსამსახურეთათვის სამსახურებრივი მივლინების ხარჯების ანაზრაურების შესახებ“ და საქართველოს ფინანსთა მინისტრის 2005 წლის 5 აპრილის N220 ბრძანება „დაქირავებულთათვის გადახდილი სამივლინებო ხარჯების ნორმების განსაზღვრის შესახებ“.

ზემოაღნიშნულის გათვალისწინებით აპელანტი მიიჩნევს, რომ სააპელაციო საჩივარი უნდა დაკმაყოფილდეს, რადგან დასტურდება გასაჩივრებული ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტების უკანონობა.

III სამოტივაციო ნაწილი:

5. გასაჩივრებული გადაწყვეტილების უცვლელად დატოვების დასაბუთება:

საქართველოს ადმინისტრაციული საპროცესო კოდექსის პირველი მუხლის მე-2 ნაწილის შესაბამისად, თუ ამ კოდექსით სხვა რამ არ არის დადგენილი, ადმინისტრაციულ სამართალწარმოებაში გამოიყენება საქართველოს სამოქალაქო საპროცესო კოდექსის დებულებანი.

საქართველოს სამოქალაქო საპროცესო კოდექსის 377-ე მუხლის პირველი ნაწილის თანახმად, სააპელაციო სასამართლო ამოწმებს გადაწყვეტილებას სააპელაციო საჩივრის ფარგლებში ფაქტობრივი და სამართლებრივი თვალსაზრისით. ამავე მუხლის მეორე ნაწილის შესაბამისად, სამართლებრივი თვალსაზრისით შემოწმებისას სასამართლო ხელმძღვანელობს 393-ე და 394-ე მუხლების მოთხოვნებით.

სამოქალაქო საპროცესო კოდექსის 389-ე მუხლის მე-2 ნაწილის „ბ“ ქვეპუნქტის თანახმად, სააპელაციო სასამართლოს გადაწყვეტილება აღწერილობითი და სამოტივაციო ნაწილების ნაცვლად უნდა შეიცავდეს საქმის გარემოებებთან დაკავშირებით გასაჩივრებული გადაწყვეტილების დასკვნებზე მითითებას, შესაძლო ცვლილებების ან დამატებების გათვალისწინებით.

სამოქალაქო საპროცესო კოდექსის 390-ე მუხლის მე-3 ნაწილის „გ“ ქვეპუნქტის თანახმად, თუ სააპელაციო სასამართლო ეთანხმება პირველი ინსტანციის სასამართლოს შეფასებებს და დასკვნებს საქმის ფაქტობრივ ან/და სამართლებრივ საკითხებთან დაკავშირებით, მაშინ დასაბუთება იცვლება მათზე მითითებით.

5.1. ფაქტობრივი დასაბუთება:

სააპელაციო პალატა სააპელაციო საჩივრის ფარგლებში დადგენილად მიიჩნევს შემდეგ ფაქტობრივ გარემოებებს:

სსიპ შემოსავლების სამსახურის მიერ განხორციელდა შპს „ბე-----ის“ საქმიანობის საგადასახადო შემოწმება, რომელმაც მოიცვა 2004 წლის პირველი იანვრიდან 2010 წლის 1 ივლისამდე პერიოდი. შემოწმების შედეგებზე გამოიცა 2010 წლის 29 დეკემბრისა და 2011 წლის 23 მარტის საგადასახადო შემოწმების შუალედური აქტები. (ტ. 1, ს.ფ. 13-29).

2011 წლის 23 მარტის საგადასახადო შემოწმების შუალედური აქტი მოიცავს 2005 წლის 1 იანვრიდან 2010 წლის 1 ივლისამდე პერიოდს. შუალედური აქტის თანახმად, შემოწმებით დადგინდა, რომ საწარმოს ძირითად საქმიანობას წარმოადგენდა სატვირთო ავტომობილების იჯარით გადაცემა. შესაბამისად, ერთობლივი შემოსავლის მიღებასთან არ იყო დაკავშირებული მივლინების თანხების საწარმოს დაქირავებულ პირებზე გაცემა. საწარმოს მიერ გაცემული თანხები განხილულ იქნა ხელფასის სახით მიღებულ შემოსავლად. (ტ. 1, ს.ფ. 21-29).

სსიპ შემოსავლების სამსახურის მიერ 2011 წლის 23 მარტის საგადასახადო შემოწმების შუალედური აქტის საფუძველზე გამოიკა აუდიტის დეპარტამენტის 2011 წლის 30 მარტის №741 ბრძანება გადასახადების/გადასახდელების და საგადასახადო სანქციების თანხების დარიცხვის/შემცირების შესახებ და საწარმოს წარედგინა 2011 წლის 31 მარტის №87 საგადასახადო მოთხოვნა, რომლის საფუძველზეც შპს „ბე-----ს“ ბიუჯეტში გადასახდელად დაერიცხა სულ 758 226,94 ლარი, მათ შორის, ძირითადი გადასახადის სახით 283 716 ლარი, ჯარიმა - 82 610 ლარი და საურავი - 391 900,94 ლარი. (ტ. 1, ს.ფ. 31-32)

შპს „ბე-----მა“ 2011 წლის 8 აპრილს ადმინისტრაციული საჩივრით მიმართა სსიპ შემოსავლების სამსახურს და 2011 წლის 31 მარტის №87 საგადასახადო მოთხოვითა და 2010 წლის 29 დეკემბრის შუალედური აქტით დარიცხული თანხების გაუქმება მოითხოვა.

სსიპ შემოსავლების სამსახურის 2011 წლის 3 ივნისის №2773 ბრძანებით შპს „ბე-----ის“ საჩივარი დაკმაყოფილდა ნაწილობრივ: აუდიტის დეპარტამენტს დაევალა დასკვნაში მითითებული პოზიციების გათვალისწინებით განახორციელოს დამატებითი დარიცხული თანხების გადაანგარიშება (შემცირება) და გადასახადის გადამხდელს წარუდგინოს შესწორებული საგადასახადო მოთხოვნა. შემოსავლების სამსახურმა მიუთითა აუდიტის დეპარტამენტის 2011 წლის 20 მაისის N21-14-06/1926 წერილით წარდგენილ დასკვნაზე. (ტ. 1, 33-39).

აუდიტის დეპარტამენტის 2011 წლის 20 მაისის N21-14-06/1926 წერილით შპს „ბე-----ის“ საჩივართან დაკავშირებით წარდგენილი დასკვნის თანახმად, შპს „ბე-----მა“ 2001 წლის 1 ნოემბერს სს „სი-----სთან“ გააფორმა ურთიერთთანამშრომლობის ხელშეკრულება, სადაც შეთანხმების საგანს წარმოადგენს 5 ერთეული ავტომანქანის და მძღოლების სს „სი-----სთვის“ გადაცემა. 2003 წლის პირველ მარტს დამატებითი ხელშეკრულებით კომპენსაციის თანხა განისაზღვრა 3000 ევროს ოდენობით ერთ მანქანაზე, რომლის კორექტირება უნდა მომხდარიყო თვის (კვარტლის) ბოლოს მანქანების მიერ ფაქტობრივად შესრულებული სამუშაოს მიხედვით (ფაქტიურად შესრულებული სამუშაოს მიხედვით). ევროპის ტრანსპორტის მინისტრთა 1953

წლის 17 ოქტომბრის კონფერენციის საერთაშორისო შეთანხმებით, რომელსაც საქართველო მიუერთდა 1998 წელს, დამტკიცდა „ECMT-ს მრავალმხრივი კვოტები“. კვოტების საფუძველზე ნებართვები საერთაშორისო გადაზიდვებზე მიღებულია შპს „ბე-----ის“ სახელზე, რომლის გადაცემა მესამე პირებისთვის აკრძალულია. შესაბამისად, ავტომანქანებით საერთაშორისო გადაზიდვა უნდა მოახდინოს მხოლოდ ნებართვაზე აღნიშნულმა პირმა. ამდენად, აუდიტის დეპარტამენტი მიიჩნევს, რომ შპს „ბე-----ი“ თავისი კუთვნილი ავტომანქანებით სს „სი-----ს“ ფაქტიურად უწევდა სატრანსპორტო მომსახურებას, შესაბამისად, შემმოწმებელთა მიერ სამივლინებო თანხების ხელფასის სახით გაცემულად განხილვა, არამართებულად მიაჩნიათ. (ტ. 1, ს.ფ. 40-43).

სსიპ შემოსავლების სამსახურის 2011 წლის 3 ივნისის №2773 ბრძანების აღსრულების მიზნით გამოიცა სსიპ შემოსავლების სამსახურის აუდიტის დეპარტამენტის 2012 წლის 16 იანვრის №47 ბრძანება და 2012 წლის 18 იანვრის №5 საგადასახადო მოთხოვნა, რომლის საფუძველზეც, შპს „ბე-----ს“ ბიუჯეტში გადასახდელი თანხა შეუმცირდა 548 204,8 ლარით, მათ შორის, ძირითადი გადასახადის სახით - 273 122,8 ლარი, ჯარიმა - 275 082 ლარი. (ტ. 1, ს.ფ. 44-45).

შპს „ბე-----მა“ სსიპ შემოსავლების სამსახურის 2012 წლის 16 იანვრის №47 ბრძანება და 2012 წლის 18 იანვრის №5 საგადასახადო მოთხოვნა გაასაჩივრა სსიპ შემოსავლების სამსახურში. სსიპ შემოსავლების სამსახურის 2012 წლის 7 მაისის №7553 ბრძანებით საჩივარი არ დაკმაყოფილდა. (ტ. 1, ს.ფ. 46-50).

შპს „ბე-----მა“ სსიპ შემოსავლების სამსახურის 2012 წლის 7 მაისის №7553 ბრძანება გაასაჩივრა საქართველოს ფინანსთა სამინისტროსთან არსებულ დავების განხილვის საბჭოში. დავის საგანს წარმოადგენდა სამივლინებო თანხების ხელფასად განხილვა.

საქართველოს ფინანსთა სამინისტროსთან არსებული დავების განხილვის საბჭოს 2012 წლის 21 ივნისის გადაწყვეტილებით საჩივარი N4578/2/12 დაკმაყოფილდა ნაწილობრივ: გაუქმდა შემოსავლების სამსახურის 2012 წლის 7 მაისის №7553 ბრძანება და საჩივარი ხელახლა განსახილველად დაუბრუნდა შემოსავლების სამსახურს. საბჭომ მიიჩნია, რომ სსიპ შემოსავლების სამსახურის 2012 წლის 7 მაისის №7553 ბრძანებით სრულყოფილად არ არის შესწავლილი სადავო - დამატებით დარიცხული თანხების აუდიტის დეპარტამენტის დასკვნაში მითითებული პოზიციის გათვალისწინებით გადაანგარიშების (შემცირების) საკითხი. (ტ. 1, ს.ფ. 51-58).

საქართველოს ფინანსთა სამინისტროსთან არსებულ დავების განხილვის საბჭოს 2012 წლის 21 ივნისის გადაწყვეტილების აღსრულების მიზნით სსიპ

შემოსავლების სამსახურმა შპს „ბე-----ის“ საჩივარი კვლავ განიხილა და 2012 წლის 18 ივლისის №12009 ბრძანებით საჩივარი არ დაკმაყოფილდა. (ტ. 1, ს.ფ. 59-61).

შპს „ბე-----მა“ სსიპ შემოსავლების სამსახურის 2012 წლის 18 ივლისის №12009 ბრძანება გაასაჩივრა საქართველოს ფინანსთა სამინისტროსთან არსებულ დავების განხილვის საბჭოში.

საქართველოს ფინანსთა სამინისტროსთან არსებული დავების განხილვის საბჭოს 2013 წლის 5 ივლისის გადაწყვეტილებით საჩივარი N5238/2/12 დაკმაყოფილდა ნაწილობრივ: გაუქმდა სსიპ შემოსავლების სამსახურის 2012 წლის 18 ივლისის №12009 ბრძანება და საჩივარი ხელახლა განსახილველად დაუბრუნდა სსიპ შემოსავლების სამსახურს. საბჭომ მიიჩნია, რომ სამსახურის 2012 წლის 18 ივლისის №12009 ბრძანება გამოცემულია სადავო საკითხის სრულყოფილად შესწავლის გარეშე, არ არის გამოკვლეული შემოსავლების სამსახურის 2011 წლის 3 ივნისის N2773 ბრძანების აღსრულების, კერძოდ, აუდიტის დეპარტამენტის მიერ 2011 წლის 20 მაისის N21-14-06/1926 წერილით წარდგენილ დასკვნაში მითითებული პოზიციის გათვალისწინებით დამატებით დარიცხული თანხების გადაანგარიშების (შემცირების) საკითხი. (ტ. 1, ს.ფ. 62-71).

საქართველოს ფინანსთა სამინისტროსთან არსებულ დავების განხილვის საბჭოს 2013 წლის 5 ივლისის გადაწყვეტილების აღსრულების მიზნით, სსიპ შემოსავლების სამსახურმა კვლავ განიხილა შპს „ბე-----ის“ საჩივარი და 2013 წლის 26 ივლისის №34947 ბრძანებით საჩივარი არ დაკმაყოფილდა. საგადასახადო ორგანომ აღნიშნა, რომ აუდიტის დეპარტამენტის 2011 წლის 20 მაისის N21-14-06/1926 წერილის გათვალისწინებით შედგენილ იქნა დასკვნა, რომლის საფუძველზეც საწარმოს შეუმცირდა დარიცხვა 548207 ლარის ოდენობით, დაექვემდებარება დარიცხვას საერთო სარგებლობის საავტომობილო გზებით სარგებლობის ძირითადი გადასახადი - 5399 ლარი. ადმინისტრაციულმა ორგანომ, საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 73-ე მუხლის მე-9 ნაწილზე, შრომის კოდექსის მე-12 მუხლზე, სადავო პერიოდში მოქმედი საგადასახადო კოდექსის 174-ე მუხლის პირველ ნაწილზე მითითებით, აღნიშნა, რომ განსახილველ შემთხვევაში სახეზე არ არის სამივლინებო თანხების გაცემის ფაქტი, ხოლო 2011 წლის 20 მაისის N21-14-06/1926 წერილით სპეციალისტი არამართებულად მიიჩნევს სამივლინებო თანხების ხელფასის სახით გაცემულად განხილვას. ამდენად, განხორციელებული დარიცხვა კანონიერია. (ტ. 1, ს.ფ. 72-75).

შპს „ბე-----მა“ სსიპ შემოსავლების სამსახურის 2013 წლის 26 ივლისის №34947 ბრძანება გაასაჩივრა საქართველოს ფინანსთა სამინისტროსთან არსებულ დავების განხილვის საბჭოში. (ტ. 1, ს.ფ. 76-80).

საქართველოს ფინანსთა სამინისტროსთან არსებული დავების განხილვის საბჭოს 2014 წლის 9 ოქტომბრის გადაწყვეტილებით საჩივარი დაკმაყოფილდა ნაწილობრივ: **1.** საგადასახადო მოთხოვნის საგადასახადო კოდექსით დადგენილი ხანდაზმულობის ვადის დარღვევით წარდგენის გამო, გაუქმდა საგადასახადო მონიტორინგის დეპარტამენტის 2010 წლის 31 დეკემბრის №006-10571 საგადასახადო მოთხოვნით დარიცხული თანხები; **2.** საგადასახადო კოდექსის 269-ე მუხლის მე-7 ნაწილის საფუძველზე, ნაწილობრივ გაუქმდა საგადასახადო მონიტორინგის დეპარტამენტის 2011 წლის 31 მარტის №006-87 საგადასახადო მოთხოვნა და გაუქმდა სადავო საკითხთან დაკავშირებით დარიცხული ჯარიმა და საურავი; **3.** დანარჩენ ნაწილში საჩივარი არ დაკმაყოფილდა, ვინაიდან საბჭომ მიიჩნია, რომ საწარმოს მიერ დაქირავებულებზე გადახდილი თანხების, როგორც სახელფასო განაცემების, გადახდის წყაროსთან დაბეგვრა შეესაბამება საგადასახადო კანონმდებლობას. (ტ. 1, ს.ფ. 87-94).

შპს „ბე-----სა“ და სს „სი-----ს“ შორის 2001 წლის 1 ნოემბერს დაიდო ხელშეკრულება ურთიერთთანამშრომლობის შესახებ, რომლის თანახმად, შპს „ბე-----ი“ გადასცემს სარგებლობაში სს „სი-----ს“ DAF-ის მარკის 5 (ხუთი) ერთეულ ავტომანქანას და ასევე, მათ მძღოლებს ტვირთის გადაზიდვის მიზნით მესამე პირისათვის. ხელშეკრულება დადებულია განუსაზღვრელი ვადით. (ტ. 1, ს.ფ. 98-100).

დადგენილია, რომ შპს „ბე-----ში“ სატვირთო ავტომანქანების მძღოლის ყოველთვიური დარიცხული ხელფასი 2004-2005 წლებში შეადგენდა 77 ლარს. (ტ. 2, ს.ფ. 330-331; 334-335; 337-342).

2006 წლის 11 სექტემბრის შრომითი ხელშეკრულების თანახმად, მოქალაქე პუ-----ის ძე მიღებული იქნა სამუშაოდ შპს „ბე-----ში“ სატვირთო ავტომანქანების მძღოლ-ექსპედიტორის თანამდებობაზე, საერთაშორისო გადაზიდვების შესასრულებლად, 2006 წლის 11 სექტემბრიდან ერთი წლის ვადით, სამთვიანი გამოსაცდელი პერიოდით. (ტ. 2, ს.ფ. 323).

5.2. სამართლებრივი დასაბუთება:

პალატა მიიჩნევს, რომ პირველი ინსტანციის სასამართლომ არსებითად სწორად გადაწყვიტა სადავო საკითხი, სამართლებრივი თვალსაზრისით სწორად შეაფასა საქმესთან დაკავშირებული ყველა ფაქტობრივი გარემოება; თავის მხრივ, აპელანტმა თავის სააპელაციო საჩივარში ვერ გააქარწყლა პირველი ინსტანციის სასამართლოს სამართლებრივი დასკვნები, ვერ მიუთითა და ვერ წარმოადგინა ისეთი არგუმენტები, რომლებზე დაყრდნობითაც შესაძლებელი იქნებოდა საქმეზე დადგენილი ფაქტების სხვაგვარი სამართლებრივი შეფასება.

მოცემულ შემთხვევაში დავის საგანს წარმოადგენს მოსარჩელის მიერ თანამშრომლებზე გაცემული სამივლინები თანხების ხელფასის სახით განაცემად ჩათვლა.

საქართველოს საგადასახადო კოდექსის მეორე მუხლის მეორე ნაწილის თანახმად, გადასახადებით დაბეგვრისათვის გამოიყენება საგადასახადო ვალდებულების წარმოშობის დღისათვის მოქმედი საქართველოს საგადასახადო კანონმდებლობა.

განსახილველ შემთხვევაში სადავო პერიოდი ეხება 2005 წლის პირველი იანვრიდან 2010 წლის პირველ ივლისამდე პერიოდს. სადავო პერიოდში მოქმედი საქართველოს საგადასახადო კოდექსის (2004 წ.) მე-16 მუხლის მეორე ნაწილის თანახმად, დაქირავებით მომუშავე ფიზიკური პირი ამ კოდექსის მიზნებისათვის იწოდება დაქირავებულად, პირი, რომელიც ანაზღაურებს ასეთი ფიზიკური პირის მიერ შესრულებულ სამუშაოს – დამქირავებლად, ხოლო ასეთი ანაზღაურება – ხელფასად. იმავე კოდექსის 174-ე მუხლის პირველი ნაწილის თანახმად, **ხელფასის სახით მიღებულ შემოსავლებს განეკუთვნება ფიზიკური პირის მიერ დაქირავებით მუშაობის შედეგად მიღებული ნებისმიერი საზღაური ან სარგებელი**, მათ შორის, წინა სამუშაო ადგილიდან პენსიის ან სხვა სახით მიღებული შემოსავალი, ან შემოსავალი მომავალი სამუშაო ადგილიდან. იმავე მუხლის მე-3 ნაწილის „ა“ ქვეპუნქტის შესაბამისად, **ხელფასის სახით მიღებულ შემოსავალში არ შედის დაქირავებულისათვის გადახდილი სამივლინებო ხარჯების ანაზღაურება საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს მიერ განსაზღვრული ნორმის ფარგლებში**.

მივლინების ცნების განმარტებას საგადასახადო კოდექსი არ შეიცავს, თუმცა 2011 წლამდე მოქმედი საგადასახადო კოდექსის მე-2 მუხლის მე-5 ნაწილი ადგენდა, რომ საგადასახადო ურთიერთობების რეგულირებისას ამ კოდექსში გამოყენებული სამოქალაქო სამართლის ან საქართველოს კანონმდებლობის სხვა სფეროს ტერმინები და ცნებები გამოიყენება იმ მნიშვნელობით, რა მნიშვნელობაც მათ აქვთ შესაბამის სფეროში, თუ ამ კოდექსით სხვა რამ არ არის გათვალისწინებული.

სადავო პერიოდში მოქმედებდა საქართველოს შრომის კანონთა კოდექსი, რომელიც ძალადაკარგულია საქართველოს 05/25/2006წ. N3132 კანონით და 2006 წლის საქართველოს შრომის კოდექსი, რომელიც ძალადაკარგულია საქართველოს 17/12/2010წ. N4113 ორგანული კანონით.

სააპელაციო პალატა მიუთითებს 2006 წლამდე მოქმედ საქართველოს შრომის კანონთა კოდექსის 115-ე მუხლზე, რომლის მიხედვით მივლინებაში მყოფ

მუშაკებს მივლინებაში ყოფნის მთელი დროის განმავლობაში ენახებათ სამუშაო ადგილი (თანამდებობა) და საშუალო ხელფასი. მუშებსა და მოსამსახურეებს უფლება აქვთ აინაზღაურონ მივლინებასთან დაკავშირებული ხარჯები და მიიღონ მივლინებასთან დაკავშირებული სხვა კომპენსაცია კანონმდებლობით დადგენილი ოდენობით და წესით. მუშაკებს, რომლებსაც გზავნიან სამსახურებრივ მივლინებაში, აუნაზღაურდებათ: სადღეღამისო ხარჯები მივლინებაში ყოფნის მთელი დროისათვის, მგზავრობის ხარჯები და ბინის ქირა.

სადავო პერიოდში ასევე მოქმედებდა 2006 წლის საქართველოს შრომის კოდექსი, რომელიც ძალადაკარგულია საქართველოს 17/12/2010წ. N4113 ორგანული კანონით. მითითებული კოდექსის მე-12 მუხლის პირველი ნაწილის მიხედვით, მივლინება არის დამსაქმებლის მიერ დასაქმებულის **სამუშაო ადგილის დროებით შეცვლა, სამუშაოს ინტერესებიდან გამომდინარე.**

აღსანიშნავია, რომ საქართველოს ფინანსთა მინისტრის 2005 წლის 5 აპრილის №220 ბრძანებით განსაზღვრული „დაქირავებულისათვის გადახდილი სამივლინებო ხარჯების ნორმების“ პირველი პუნქტის მიხედვით, სამსახურებრივი დავალების შესასრულებლად დაქირავებულის ბრძანებით **მუდმივი სამუშაო ადგილის ფარგლებს გარეთ** – ქვეყნის შიგნით დაქირავებულის მივლინებისას: ა) სამსახურებრივი მივლინების სადღეღამისო ხარჯების ნორმა განისაზღვროს 15 ლარის ოდენობით, რომელიც გაიანგარიშება მივლინებაში ფაქტობრივად ყოფნის დღეების მიხედვით, დასვენებისა და სადღესასწაულო დღეების გამოურიცხავად; ბ) მგზავრობისა და ბინის დაქირავების ხარჯების ნორმები განისაზღვრება ფაქტობრივად გაწეული ხარჯების მიხედვით დამადასტურებელი საბუთების წარმოდგენის საფუძველზე.

ზემოაღნიშნულიდან ნორმებიდან გამომდინარე, სააპელაციო პალატა განმარტავს, რომ საგადასახადო მიზნებისთვის დაქირავებულის მიერ დაქირავებით მუშაობის შედეგად მიღებული ნებისმიერი სახით ანაზღაურება წარმოადგენს ხელფასს, გამონაკლისია სამივლინებო ხარჯები. თავის მხრივ, მივლინება უნდა უკავშირდებოდეს სწორედ ძირითადი სამუშაოს შესრულების ინტერესებს და იგი წარმოადგენს სამუშაო ადგილის დროებით ცვლილებას. ამრიგად, დაქირავებულზე გაცემული თანხების სამივლინებო თანხად ჩათვლისთვის, ერთი მხრივ, უნდა განისაზღვროს, რამდენად ჰქონდა ადგილი სამუშაო ადგილის დროებით შეცვლას, მეორე მხრივ კი, რამდენად არის მითითებული დაკავშირებული სამუშაოს ინტერესებთან. დადგენილია, რომ საგადასახადო შემოწმების შუალედური აქტის თანახმად, საწარმოს ძირითად საქმიანობას წარმოადგენდა სატვირთო ავტომობილების იჯარით გადაცემა. შესაბამისად, ერთობლივი შემოსავლის მიღებასთან არ იყო დაკავშირებული მივლინების თანხების საწარმოს დაქირავებულ პირებზე გაცემა.

რაც შეეხება საერთაშორისო გადაზიდვებს, სააპელაციო პალატა ყურადღებას ამახვილებს 2006 წლის 11 სექტემბრის შრომით ხელშეკრულებაზე, რომლის თანახმად, მოქალაქე პუ-----ის ძე მიღებული იქნა სამუშაოდ შპს „ბე-----ში“ სატვირთო ავტომანქანების მძღოლ-ექსპედიტორის თანამდებობაზე, საერთაშორისო გადაზიდვების განხორციელებისთვის. ამდენად, საერთაშორისო გადაზიდვების განხორციელების მიზნით პირის დაქირავება იმთავითვე გულისხმობს, რომ მისი ძირითადი საქმიანობა გამოიხატება საქართველოს ტერიტორიის ფარგლებს გარეთ გასვლაში. ასეთ ვითარებაში საქართველოს ტერიტორიიდან დაქირავებულის გასვლა არის შრომითი ხელშეკრულების ძირითადი პირობების შესრულება, მთავარი სახელშეკრულებო მოვალეობა და არა სამუშაოს ინტერესიდან გამომდინარე სამუშაო ადგილის დროებითი ცვლილება. შესაბამისად, პირველი ინსტანციის სასამართლომ მართებულად აღნიშნა, რომ შპს „ბე-----ში“ დასაქმებული პირების მიერ ხელშეკრულებით ნაკისრი ვალდებულების-საერთაშორისო გადაზიდვის შესრულების მიზნით საქართველოს ფარგლებს გარეთ გასვლა არ შეიძლება მიჩნეული იქნეს დასაქმებულის მიერ სამუშაო ადგილის დროებით შეცვლად, შესაბამისად, მივლინებად.

საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 73-ე მუხლის მე-9 ნაწილის „ბ“ ქვეპუნქტის მიხედვით, საგადასახადო ვალდებულების განსაზღვრის მიზნით საგადასახადო ორგანოს უფლება აქვს სამეურნეო ოპერაციის ფორმისა და შინაარსის გათვალისწინებით შეცვალოს მისი კვალიფიკაცია, თუ ოპერაციის ფორმა არ შეესაბამება მის შინაარსს. ვინაიდან საგადასახადო კოდექსის 73-ე მუხლის მე-9 ნაწილის „ბ“ ქვეპუნქტით გათვალისწინებულ შემთხვევასთან საქმე გვაქვს მაშინ, როდესაც ერთმანეთს არ შეესაბამება მხარეთა ნების გამოხატვის ფორმა და მისი შინაარსი, ასეთ შემთხვევაში უპირატესობა ენიჭება სწორედ შინაარსობრივ მხარეს და არა მხარეთა მიერ გამოყენებულ ფორმას. სწორედ ამიტომ, ვინაიდან შპს „ბე-----ის“ მიერ დასაქმებულებზე გაცემული თანხები არ იქნა მიჩნეული სამივლინებო ხარჯების ანაზღაურების მიზნით გაცემულად, საზღაური განეკუთვნება ხელფასის კატეგორიას, რომელიც, საგადასახადო კანონმდებლობის თანახმად, იბეგრება გადახდის წყაროსთან საშემოსავლო გადასახადით. ამდენად, საგადასახადო ორგანოს მხრიდან, გადასახადის გადამხდელის მიერ განხორციელებულ ოპერაციაზე კვალიფიკაციის შეცვლა და სახელფასო განაცემების გადახდის წყაროსთან დაბეგვრა, კანონშესაბამისია.

საქართველოს ადმინისტრაციული საპროცესო კოდექსის 32-ე მუხლის პირველი ნაწილის თანახმად, თუ ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტი ან მისი ნაწილი კანონს ეწინააღმდეგება და ის პირდაპირ და უშუალო (ინდივიდუალურ) ზიანს აყენებს მოსარჩელის კანონიერ უფლებას, ან ინტერესს ან უკანონოდ ზღუდავს მის უფლებას, სასამართლო ამ კოდექსის 22-ე მუხლში აღნიშნულ სარჩელთან დაკავშირებით გამოიტანს გადაწყვეტილებას ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი

აქტის ბათილად ცნობის შესახებ.

საქართველოს ზოგადი ადმინისტრაციული კოდექსის 60¹ მუხლის პირველი ნაწილის თანახმად, ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტი ბათილია, თუ იგი ეწინააღმდეგება კანონს, ან არსებითად დარღვეულია მისი მომზადებისა ან გამოცემის კანონმდებლობით დადგენილი სხვა მოთხოვნები. განსახილველ შემთხვევაში ადგილი არა აქვს მითითებული ნორმის მოთხოვნათა დარღვევას, გასაჩივრებულ ინდივიდუალურ ადმინისტრაციულ-სამართლებრივ აქტებში ასახული კონკრეტული ურთიერთობის მოწესრიგება შეესაბამება მათი გამოცემის სამართლებრივ საფუძვლებს და წინააღმდეგობაში არ მოდის მოცემული ურთიერთობის მარეგულირებელ სამართლებრივ ნორმებთან. შესაბამისად, სარჩელი უსაფუძვლოა და არ უნდა დაკმაყოფილდეს.

6. შემაჯამებელი სასამართლო დასკვნა:

ყოველივე აღნიშნულიდან გამომდინარე, სააპელაციო პალატა მიიჩნევს, რომ პირველი ინსტანციის სასამართლომ საქმე განიხილა არსებითი საპროცესო დარღვევების გარეშე, სწორად დაადგინა საქმეზე ფაქტობრივი გარემოებები და სწორი სამართლებრივი შეფასება მისცა მათ. შესაბამისად, სახეზე არ არის გასაჩივრებული გადაწყვეტილების გაუქმების სამოქალაქო საპროცესო კოდექსის 393-ე და 394-ე მუხლებით გათვალისწინებული ფაქტობრივი და სამართლებრივი საფუძვლები, რის გათვალისწინებითაც სააპელაციო საჩივარი არ უნდა დაკმაყოფილდეს და უცვლელად უნდა დარჩეს თბილისის საქალაქო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა კოლეგიის 2016 წლის 16 მარტის გადაწყვეტილება.

7. საპროცესო ხარჯები:

საქართველოს სამოქალაქო საპროცესო კოდექსის 55-ე მუხლის მეორე ნაწილიდან გამომდინარე, ვინაიდან სააპელაციო საჩივარი არ დაკმაყოფილდა, შპს „ბე-----ის“ მიერ გადახდილი 160 ლარი უნდა ჩაითვალოს ბიუჯეტში გადახდილად, მასვე სახელმწიფო ბიუჯეტის სასარგებლოდ უნდა დაეკისროს სახელმწიფო ბაჟის სახით 6840 (ექვსი ათას ოცდა ორმოცი) ლარის გადახდა, რომელიც გადავადებული ჰქონდა თბილისის სააპელაციო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატის 2017 წლის 4 მაისის განჩინებით.

IV ს ა რ ე ზ ო ლ უ ც ი ო ნ ა წ ი ლ ი:

სააპელაციო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატამ იხელმძღვანელა საქართველოს ადმინისტრაციული საპროცესო კოდექსის 1-ლი, მე-12 მუხლებით, საქართველოს სამოქალაქო საპროცესო კოდექსის 257-ე, 372-ე, 386-ე, 390-391-ე,

397-ე მუხლებით და

დაადგინა:

1. შპს „ბე-----ის“ სააპელაციო საჩივარი არ დაკმაყოფილდეს;
2. უცვლელად დარჩეს თბილისის საქალაქო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა კოლეგიის 2016 წლის 16 მარტის გადაწყვეტილება;
3. შპს „ბე-----ს“ დაეკისროს სახელმწიფო ბაჟის სახით 6840 (ექვსი ათას ორას ორმოცი) ლარის გადახდა სახელმწიფო ბიუჯეტის სასარგებლოდ;
4. განჩინება შეიძლება გასაჩივრდეს კასაციის წესით, საქართველოს უზენაესი სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატაში (მდებარე: ქ. თბილისი, ძმები ზუბალაშვილების ქ. №32), დასაბუთებული განჩინების მხარეთათვის გადაცემიდან 21 (ოცდაერთი) დღის ვადაში, თბილისის სააპელაციო სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატის მეშვეობით (მდებარე: ქ. თბილისი, გრ. რობაქიძის გამზირი №7ა).

თავმჯდომარე:

მანანა ჩოხელი

მოსამართლეები:
ონიანი

თამარ

გიორგი ტყავაძე