

მოგების შემოსავლის ან გადასახადით დასაბეგრი სხვა ობიექტების დამალვა



## საქართველოს უზენაესი სასამართლო

გ ა ნ ჩ ი ნ ე ბ ა  
საქართველოს სახელით

№ 224-აპ

14 თებერვალი, 2005 წელი, ქ. თბილისი

საქართველოს უზენაესი სასამართლოს დიდმა პალატამ მ. ტურავას თავმჯდომარეობით

ბ. მეტრეველის,  
თ. ოლალიაშვილის (მომხსენებელი),  
ი. ბიბილაშვილის,  
მ. გოგელიას,  
მ. გოგიშვილის,  
ბ. კობერიძის,  
ნ. კლარჯეიშვილის,  
მ. ისაევის  
შემადგენლობით

სხდომაში მონაწილეობდნენ:

სხდომის მდივანი - ს. გოგაშვილი

პროკურორები: ვ. კუხალეიშვილი, შ. ვაჭარაძე

ადვოკატი - ი. გ.

მსჯავრდებული - ნ. ლ.

განიხილა მსჯავრდებულ ნ. ლ.-ის საკასაციო საჩივარი ქუთაისის საოლქო სასამართლოს სისხლის სამართლის საქმეთა სააპელაციო პალატის 2004 წლის 8 ივნისის განაჩენზე.

## აღწერილობითი ნაწილი:

ქუთაისის საოლქო სასამართლოს სისხლის სამართლის საქმეთა სააპელაციო პალატის 2004 წლის 8 ივნისის განაჩენით ნ. ლ. ცნობილ იქნა დამნაშავედ საქართველოს სსკ-ის 160-ე მუხლის მეორე ნაწილით (1960 წლის სისხლის სამართლის კოდექსი) და შეეფარდა 2 წლითა და 6 თვით თავისუფლების აღკვეთა, რაც ჩაეთვალა პირობით და გამოსაცდელ ვადად დაენიშნა სამი წელი.

განაჩენით დადგენილ იქნა შემდეგი ფაქტობრივი გარემოებები: 1995 წლის 20 დეკემბერს თ. ლ.-მ, ნ. ლ.-მ და კ. ტ.-მ დააფუძნეს შეზღუდული პასუხისმგებლობის საზოგადოება „.....“, რომლის ღირებულებად დაინიშნა ნ. ლ..

1996 წლის ნოემბერში თ. ლ.-მ ქ. თბილისში დააფუძნა „... საერთაშორისო საზოგადოება“, სადაც გაწევრიანდა შპს „...“ შემდგომში სააქციო საზოგადოებად წოდებული „..... საერთაშორისო ფონდი“. ფონდის გამგეობის თავმჯდომარედ დაინიშნა ნ. ლ.

ფონდი ფუნქციონირებას შეუდგა 1997 წლის 1 იანვრიდან. ამ დროიდან შპს „.....“ და „.....“ საერთაშორისო ფონდის საქმიანობის სფერო ნ. ლ.-მ ერთმანეთისაგან გამიჯნა. „...საერთაშორისო ფონდი“ მოსახლეობისაგან იღებდა ამერიკულ დოლარებსა და ლარებს, რის შემდეგაც, ეროვნული ბანკის ლიცენზიის გარეშე, აწარმოებდა საბანკო სავალუტო ოპერაციებს, ყოველთვიურად მეანობებზე დივიდენდების სახით გასცემდა თანხობრივ პროცენტს (ძირითადი თანხის 7%), ხოლო შპს „.....“ ყოველთვიურად აძლევდა კრედიტორებს შემოტანილი ძირითადი თანხის 10%-ის ღირებულების პროდუქტს. თანხები ფიზიკური პირებისაგან შედიოდა საწევრო გადასახადისა და „შემოწირულობის“ სახით. ნ. ლ.-მ ხელშეკრულების ფორმად „შემოწირულობა“ შეარჩია იმ მიზნით, რომ სახელმწიფო ბიუჯეტისათვის დაემალა სავალდებულო გადასახადი. „.....“ საერთაშორისო ფონდის საბუღალტრო და გამოძიებით მოპოვებული სხვა დოკუმენტაციის შესაბამისად, 1997 წლის 1 იანვრიდან 1998 წლის მარტის თვის ჩათვლით ნ. ლ.-მ ქუთაისის სათავო ორგანიზაციიდან და თბილისის ფილიალიდან მოსახლეობაზე დივიდენდის – პროცენტის სახით გასცა 4720333 აშშ დოლარი და 690 ლარი. „ფიზიკურ პირთა საშემოსავლო გადასახადის შესახებ“ 1993 წლის 24 დეკემბრის კანონის მე-2, მე-4, მე-5, მე-8, მე-12, მე-21, 22-ე მუხლებისა და საგადასახადო კოდექსის მე-17, 28-ე, 30-ე, 39-ე, 62-ე, 63-ე, 64-ე და 218-ე მუხლების შესაბამისად, ნ. ლ. ვალდებული იყო, მოქალაქეებზე გაცემული დივიდენდების სახით მიღებული შემოსავალი დაეებრა საშემოსავლო გადასახადის განაკვეთის 10%-ით და გადაეხადა სახელმწიფო ბიუჯეტში. მიუხედავად იმისა, რომ კანონმდებლობის აღნიშნული მოთხოვნები ნ. ლ.-თვის ცნობილი იყო, მან განსაკუთრებით დიდი ოდენობით მოგების (შემოსავლის) და გადასახადით დასაბეგრი სხვა ობიექტების დამალვისა და შემცირების მიზნით, უგულებელყო კანონის მოთხოვნები და სახელმწიფო ბიუჯეტში არ გადაიხადა საშემოსავლო გადასახადი – 472033 ამერიკული დოლარის ექვივალენტი ლარი და 69 ლარი, აქედან თბილისის ფილიალის ბიუჯეტში უნდა გადაერიცხა 42438 აშშ დოლარის ექვივალენტი ლარი, საერთო ჯამში ძირითადი თანხის სახით ნ. ლ.-მ დამალა 613712 ლარი.

სააპელაციო პალატამ სამართლებრივი შეფასება მისცა თავის მიერ დადგენილ ფაქტობრივ გარემოებებს და მიიჩნია, რომ ნ. ლ.-მ ჩაიდინა განსაკუთრებით დიდი ოდენობით – მოგების (შემოსავლის) და გადასახადით დასაბეგრი სხვა ობიექტების – საშემოსავლო გადასახადის დამალვა და შემცირება განმეორებით.

სააპელაციო პალატამ აღნიშნული დასკვნას საფუძვლად დაუდო შემდეგი მტკიცებულებები: საქართველოს კონტროლის პალატის იმერეთის ბიუროს მიერ 1998 წლის 25 ივლისს შედგენილი „... საერთაშორისო ფონდის“ საფინანსო საქმიანობის ამსახველი დოკუმენტების რევიზიის აქტი სავაჭრო-სამრეწველო პალატის ქუთაისის ექსპერტიზისა და სერტიფიკაციის შპს „...“ 2000 წლის 3 აპრილის კომპლექსური სასამართლო საბუღალტრო, ეკონომიკური ექსპერტიზის №... დასკვნა, იუსტიციის სამინისტროს ექსპერტიზისა და სპეციალურ გამოკვლევათა ცენტრის საბუღალტრო ექსპერტიზის ექსპერტის 2001 წლის 18 ივლისის №... დამატებითი დასკვნა, სავაჭრო-სამრეწველო პალატის შპს „...“ ექსპერტ ა. ჯ.-ის როგორც წინასწარ გამოძიებასა, ისე – პირველი ინსტანციისა და

სააპელაციო სასამართლო სხდომებზე გაკეთებული დასკვნა, სავაჭრო-სამრეწველო პალატის შპს „...“ ექსპერტების – ა. ხ.-სა და თ. გ.-ს დასკვნები, იუსტიციის სამინისტროს ექსპერტიზისა და სპეციალურ გამოკვლევათა ცენტრის ექსპერტ ზ. ხ.-ს სასამართლო სკდომაზე გაკეთებული დასკვნა, კონტროლის პალატის იმერეთის ბიუროს თანამშრომლების – ნ. ბ.-სა და უ. გ.-ს ჩვენებები.

სავაჭრო-სამრეწველო პალატის ქუთაისის ექსპერტიზისა და სერტიფიკაციის შპს „ 2000 წლის 3 აპრილის კომპლექსური სასამართლო-საბუღალტრო, ეკონომიკური ექსპერტიზის №... და ამ ექსპერტიზაში მონაწილე ექსპერტების – ა. ჯ.-ის, თ. გ.-ისა და ა. ხ.-ის მიერ გაკეთებული დასკვნის თანახმად, „... საერთაშორისო ფონდის“ საქმიანობის სფეროს წარმოადგენდა მოსახლეობიდან თანხების მოზიდვა (აშშ დოლარებსა და ლარებში) და, ყოველთვისად ძირითადი თანხის რაოდენობის გათვალისწინებით, დივიდენდების იგივე პროცენტების გაცემა გარკვეული საპროცენტო განაკვეთით, რაც საბანკო საბუღალტრო ოპერაციებია და არა ფონდის წესდებაში აღნიშნული საქველმოქმედო საქმიანობა. ექსპერტთა დასკვნის თანახმად, ამ ოპერაციების წარმოებისათვის „... საერთაშორისო ფონდს“ არ ჰქონდა სათანადო ლიცენზია ეროვნული ბანკიდან, მაგრამ მიუხედავად ამისა, ამჟამად მოქმედი კანონმდებლობის შესაბამისად, ნ. ლ. ვალდებული იყო მეანაბრებზე ე.წ. „შემომწირველებზე“ გაცემულ დივიდენდებზე დაექვითა გადასახადის განაკვეთი 10%-ის ოდენობით და გადაერიცხა სახელმწიფო ბიუჯეტში. ექსპერტთა დასკვნის თანახმად, კანონის ეს მოთხოვნა მოწესრიგებული იყო „ფიზიკურ პირთა საშემოსავლო გადასახადის შესახებ“ 1993 წლის 24 დეკემბერს კანონის მე-5, მე-8, მე-12, 22-ე მუხლებით, „საწარმოთა მოგების (შემოსავლის) გადასახადის შესახებ“ 1993 წლის წლის 21 დეკემბერს კანონის მე-10 მუხლით, საგადასახადო კოდექსის 62-ე, 63-ე, 64-ე და 218-ე მუხლებით. ექსპერტებმა მიიჩნიეს, რომ „... საერთაშორისო ფონდის“ ხელმძღვანელს სახელმწიფო ბიუჯეტში უნდა გადაეხადა მოქალაქეებზე გაცემული თანხობრივ პროცენტებზე საშემოსავლო გადასახადის განაკვეთი, ძირითადი თანხის სახით 472033 აშშ დოლარის ექვივალენტი ლარი. ექსპერტებმა ასევე განმარტეს, რომ საბუღალტრო ექსპერტიზის დასკვნაში მათ იხელმძღვანელეს დღეს მოქმედი საგადასახადო კოდექსის 39-ე მუხლით, რომელიც ძალაში შევიდა 1998 წლის 1 იანვარს, მაგრამ ისინი თვლიან, რომ 1998 წლის 1 იანვრამდე მოქმედებდა ზემოთ ხსენებული 1993 წლის კანონები, რომლებმაც ძალა დაკარგეს 1998 წლის 1 იანვარს. ექსპერტთა დასკვნის შესაბამისად, კანონის ამ მოთხოვნას დივიდენდის, ამ შემთხვევაში იგივე პროცენტის სახით გაცემულ თანხებზე საშემოსავლო გადასახადის დაბეგვრის თაობაზე მოქმედება არ შეუჩერებია, რამაც ფაქტობრივად ახალი რედაქცია მიიღო საგადასახადო კოდექსის 39-ე მუხლის სახით. ექსპერტთა განმარტებით, ვინაიდან მათ მიერ ჩატარებული ექსპერტიზა მიმდინარეობდა 1999-2000 წლებში, დასკვნაში მიუთითეს მოქმედი საგადასახადო კოდექსის 39-ე მუხლი. ექსპერტიზის დასკვნისა და ექსპერტთა განმარტების თანახმად, „... საერთაშორისო ფონდის“ საქმიანობა საქველმოქმედოდ ვერ ჩაითვლება. ექსპერტთა დასკვნის თანახმად, საგადასახადო კოდექსის მე-10 მუხლის მე-3 ნაწილის „ა“ ქვეპუნქტის მიხედვით, პირისათვის გაწეული დახმარება არ ჩაითვლება საქველმოქმედო საქმიანობად, თუ ასეთი დახმარების მიმღებ პირს წარმოექმნება ქონებრივი ან არაქონებრივი ხასიათის ვალდებულება იმ პირის მიმართ, რომელმაც გაუწია მას ასეთი დახმარება. ექსპერტთა განმარტებით, მეანაბრე კრედიტორი თუ შემომწირველი ვერ მიიღებდა ე.წ. შემწეობას, თუ „...საერთაშორისო ფონდში“ არ შეიტანდა ძირითად თანხას, რაც ფაქტობრივად ქონებრივი ვალდებულებაა. 1993 წლის 21 დეკემბრის „საწარმოთა მოგების გადასახადის შესახებ“ კანონის მე-3 მუხლის მე-4 პუნქტის მიხედვით, „მოქალაქეების ნებაყოფლობითი შეწირულობანი და შენატანები გადასახადით არ იბეგრება“, მაგრამ იქვე აღნიშნულია, რომ დაბეგვრის ობიექტია ამ სახსრების გამოყენების შედეგად მიღებული მოგება. ექსპერტების დასკვნით, ნ. ლ.-მ ე.წ. „შეწირული“ თანხები გამოიყენა და დივიდენდებს იგივე პროცენტების სახით უბრუნებდა მოქალაქეებს, რაც ექვემდებარებოდა დაბეგვრას, ექსპერტთა დასკვნის შესაბამისად, მეანაბრებზე, იგივე კრედიტორზე „...საერთაშორისო“ ფონდის ხელმძღვანელის მიერ გაცემული ხელშეკრულება თავისი შემადგენლობითა და ტექსტით წარმოადგენს ფასიან ქაღალდს. ექსპერტთა განმარტებით, ამავე კანონის მე-10 მუხლის შესაბამისად, საწარმოები მოგების გადასახადის გარდა იხდიან შემდეგი სახეობის შემოსავლიან და მომგებიან გადასახადებს: 1.

საქართველოს ტერიტორიაზე გამოშვებული საწარმოთა კუთვნილი აქციებიდან, ობლიგაციებიდან და სხვა ფასიანი ქაღალდებიდან მიღებული დივიდენდებიდან, პროცენტებიდან. ამავე მუხლის მეორე ნაწილის თანახმად, ფასიანი ქაღალდებიდან მიღებული დივიდენდები, იგივე პროცენტები, იბეგრება 10%-იანი განაკვეთით, ექსპერტთა მოსაზრებით, 1993 წლის მოქმედი კანონები მოქმედებდა 1998 წლის 1 იანვრამდე. კანონში ზემოთ ხსენებული მოთხოვნები ამჟამად ფაქტობრივად წარმოადგენდა საგადასახადო კოდექსის 39-ე, 62-ე და 63-ე მუხლებით მოთხოვნებს.

ოუსტიციის სამინისტროს ექსპერტიზისა და სპეციალურ გამოკვლევათა ცენტრის ექსპერტ ზ. ხ.-ს მიერ გაკეთებული დასკვნის თანახმად, „..... საერთაშორისო ფონდის“ საქმიანობის სფერო იყო მოქალაქეებისაგან თანხების მოზიდვა და ყოველთვისად თანხობრივი პროცენტების გაცემა. თანხები იქ შედიოდა ფიზიკური პირებისაგან საწევრო გადასახადისა და „შემოწირულობის“ სახით. საბუღალტრო დოკუმენტაციის (სალაროს წიგნების, შემოსავლებისა და გასავლის ორდერების) თანახმად, „..... საერთაშორისო ფონდში“ მოსახლეობამ შეიტანა 11213485 აშშ დოლარი და 35634 ლარი, ხოლო დივიდენდების, ანუ პროცენტის სახით გაიცა 720333 აშშ დოლარი და 690 ლარი. ექსპერტის დასკვნის შესაბამისად, იმ პერიოდში მოქმედი „ფიზიკურ პირთა საშემოსავლო გადასახადის შესახებ“ კანონის მე-2, მე-4, მე-5, მე-8, მე-12, 22-ე მუხლების, ასევე, საგადასახადო კოდექსის მე-8, მე-17, 28-ე, 62-ე, 64-ე და 218-ე მუხლების თანახმად, „..... საერთაშორისო ფონდის“ ხელმძღვანელს – ნ. ლ.-ს შენაბრებზე დივიდენდის გაცემის თანხიდან უნდა დაეკავებინა საშემოსავლო გადასახადი 10%, კერძოდ, სახელმწიფო ბიუჯეტში უნდა გადაეხადა ძირითადი თანხის სახით 613712 ლარი. ექსპერტის განმარტებით, მოქმედი საგადასახადო კანონმდებლობის თანახმად, ორგანიზაციის საქმიანობაზე პასუხისმგებლობა ეკისრება ხელმძღვანელს. მისივე მითითებით, ფაქტობრივი გარემოებების მიხედვით, „..... საერთაშორისო ფონდი ახორციელებდა საბანკო ოპერაციებს. ექსპერტის განმარტებით, მან დამატებით საბუღალტრო ექსპერტიზის დასკვნაში გადასახადის საფუძვლად მიუთითა მოქმედი საგადასახადო კოდექსის 39-ე, 62-ე და 63-ე მუხლები. მისივე მითითებით, 1997 წლის 1 იანვრიდან (როდესაც ფუნქციონირება დაიწყო „..... საერთაშორისო ფონდმა“) 31 დეკემბრის ჩათვლით პერიოდში ძალაში იყო კანონი „ფიზიკურ პირთა საშემოსავლო გადასახადის შესახებ“, რაც მოქმედებდა 1998 წლის 1 იანვრამდე. ექსპერტის მითითებით, კანონის მოთხოვნას სარგებლის, დივიდენდის, პროცენტის სახით გაცემული შემოსავლის 10%-ით დაბეგრის თაობაზე მოქმედება არ შეუწყვეტია 1993 წლიდან დღემდე, ამიტომ არის მის დასკვნაში მითითებული ამჟამად მოქმედი საგადასახადო კოდექსის მუხლები. ექსპერტის დასკვნის შესაბამისად, „ფიზიკურ პირთა საშემოსავლო გადასახადის შესახებ“ კანონის შესაბამისად მუხლის პირველი ნაწილის „თ“ პუნქტში აღნიშნულია, რომ საქართველოს საბანკო დაწესებულებაში ანაბრებისა და სახაზინო ვალდებულებების მიხედვით პროცენტიდან – მოგება არ იბეგრება. ექსპერტის განმარტებით, აქ საუბარია მოგების გადასახადზე და არა საშემოსავლო გადასახადზე, რაც უნდა დაბეგრილიყო 10%-იანი განაკვეთით, ამავე კანონის მე-4 და მ-5 მუხლების თანახმად.

სააპელაციო პალატამ არ გაიზიარა ნ. ლ.-ისა და მისი ინტერესების დამცველის, ადვოკატ ი. გ.-ის მოსაზრება იმის თაობაზე, რომ „..... საერთაშორისო ფონდი“ იყო საქველმოქმედო დაწესებულება და მის მიერ გაცემული პროცენტი ე.წ. შემომწირველებზე დაბეგრას არ ექვემდებარებოდა. სააპელაციო პალატამ ასევე არ გაიზიარა ნ. ლ.-სა და მისი ინტერესების დამცველის, ადვოკატ ი. გ.-ს მოსაზრება იმის თაობაზე, რომ იმ შემთხვევაშიც კი, თუ „..... საერთაშორისო ფონდი“ მიჩნეული იქნებოდა საკრედიტო დაწესებულებად, იგი არ ექვემდებარებოდა დაბეგრას „ფიზიკურ პირთა საშემოსავლო გადასახადის“ კანონის მე-3 მუხლის „კ“ პუნქტიდან გამომდინარე, რომლის შესაბამისად, დაუბეგრავ შემოსავლად მიჩნეულია საქართველოს საბანკო დაწესებულებაში ანაბრებისა და საქართველოს სახელმწიფო სახაზინო ვალდებულებების მიხედვით პროცენტი და მოგება. სააპელაციო პალატამ განმარტა „ფიზიკურ“ პირთა საშემოსავლო გადასახადის შესახებ“ კანონის მე-3 მუხლის „კ“ პუნქტი და მიუთითა, რომ აღნიშნული ნორმა ეხება სახელმწიფო საბანკო დაწესებულებას და საქართველოს სახელმწიფო სახაზინო ვალდებულებებს. სააპელაციო პალატის განმარტებით, „საქართველოს ეროვნული ბანკის შესახებ“ მოქმედი კანონით, ეროვნული ბანკი არ

არის მოგების მიზნით შექმნილი კერძო სამართლის იურიდიული პირი, იგი არის საჯარო სამართლის იურიდიული პირი და პასუხს აგებს მხოლოდ სახელმწიფოს ვალდებულებებზე.

სააპელაციო პალატამ ასევე განმარტება გააკეთა იმის თაობაზე, რომ კომერციული ბანკი მოგების მიზნით შექმნილი საკრედიტო დაწესებულებაა და წარმოადგენს სამეწარმეო სამართლის სუბიექტს და მასზე ზემოთ აღნიშნული ნორმა ვერ გავრცელდება. სააპელაციო პალატამ ჩათვალა, რომ „... საერთაშორისო ფონდი“ სათანადო ლიცენზიის გარეშე ეწეოდა საბანკო ოპერაციებს და ახორციელებდა სამეწარმეო საქმიანობას მოგების მიზნით. სააპელაციო პალატის განმარტებით, „მეწარმეთა შესახებ“ კანონის 1.1 მუხლის შესაბამისად, მოგების მიღება სამეწარმეო საქმიანობის ერთ-ერთ აუცილებელ ნიშანს წარმოადგენს. „... საერთაშორისო ფონდი“ თავისი საქმიანობით იღებდა მოგებას. სააპელაციო პალატამ აღნიშნული დასკვნა გააკეთა თვით მსჯავრდებულ ნ. ლ.-ის როგორც წინასწარ, ასევე, სააპელაციო სასამართლო გამოძიებისას მიცემული ჩვენებებით, სადაც ნ. ლ.-მ დაადასტურა ფაქტი იმის შესახებ, რომ ჯერ კიდევ შპს „...“ ფუნქციონირების პერიოდში იღებდა მოქალაქეებისაგან თანხებს. აღნიშნული თანხებით საზოგადოების სახელით იძენდნენ სხვადასხვა უძრავ და მოძრავ ქონებას, ხოლო მას შემდეგ, რაც მოხდა მათ მიერ შპს „...“ და „... საერთაშორისო ფონდის“ საქმიანობის განაწილება, შპს „...“-ში მოქალაქეებისაგან შემოსული თანხები გადაიტანეს საერთაშორისო ფონდის სახელზე და ისევ განაგრძეს მოქალაქეებისაგან შემოსული თანხებით შპს „...“ სახელით უძრავი და მოძრავი ქონების შესყიდვა. კერძოდ, შეიძინეს მალაზიები, ფაბრიკები, კომპიუტერული ცენტრი და სხვა, საიდანაც იღებდნენ შემოსავალს. ამ შემოსავლის ნაწილს პროცენტების სახით უნაწილებდნენ ე.წ. საერთაშორისო ფონდის შემომწირველებს. აქედან გამომდინარე, სააპელაციო პალატამ მიიჩნია, რომ „... საერთაშორისო ფონდის“ საქმიანობა იყო არა საქველმოქმედო, არამედ შენობის სამეწარმეო საქმიანობა. სააპელაციო პალატამ ჩათვალა, რომ „... საერთაშორისო ფონდი“ ფონდის სახით რეგისტრაციაში გატარდა მხოლოდ იმ მიზნით, რომ შემდგომში არ გადაეხადათ კანონით გათვალისწინებული გადასახადი, რის დამადასტურებელ ერთ-ერთ მტკიცებულებად სააპელაციო პალატამ მიიჩნია ფონდის ე.წ. შემომწირველების ჩვენებები, სადაც ისინი მიუთითებენ, რომ ნ. ლ. მათ კითხვაზე, თუ რატომ არქმევდა მათ მიერ შეტანილ თანხებს „შემოწირულობებს“, პასუხობდა: იმიტომ, რომ არ გადაეხადა გადასახადი. სააპელაციო პალატამ ასევე არ გაიზიარა დაცვის მხარის მოსაზრება იმის თაობაზე, რომ ფონდის მიერ გაცემული თანხა იყო პროცენტი და არა დივიდენდი. სააპელაციო პალატამ, იქიდან გამომდინარე, რომ დადგენილად მიიჩნია, რომ „... საერთაშორისო ფონდი“ შენობის ფორმით ეწეოდა სამეწარმეო საქმიანობას, და სამეწარმეო საქმიანობის პრინციპებიდან გამომდინარე ლეგალობა მოგებას, ჩათვალა, რომ იგი ე.წ. შემომწირველებზე გასცემდა დივიდენდს, რაც წმინდა მოგების ნაწილს ნიშნავს.

კასატორი, მსჯავრდებული ნ. ლ. საკასაციო საჩივრით ითხოვს სააპელაციო პალატის განაჩენის გაუქმებას და მის მიმართ სისხლის სამართლის საქმის შეწყვეტას საპროცესო კოდექსის 28-ე მუხლის პირველი ნაწილის „ა“ ქვეპუნქტის საფუძველზე იმ მოტივით, რომ სააპელაციო პალატამ არასწორი სამართლებრივი შეფასება მისცა საქმეში არსებულ მტკიცებულებებს და არასწორად დასდო მას მსჯავრი. კასატორის განმარტებით, პროცენტი და დივიდენდი ეს არის ფიზიკური პირის მიერ მიღებული სხვადასხვა შემოსავალი და შესაბამისად – მისი დაბეგვის მექანიზმიც სხვადასხვაგვარია. კასატორის განმარტებით, მას მსჯავრი დასდეს იმისათვის, რომ 1997 წლის 1 იანვრიდან 1998 წლის მარტის ჩათვლით მან მოქალაქეებზე პროცენტის სახით გაცემული თანხა არ დაბეგრა, რაც ექვემდებარებოდა დაბეგვრას. მისი განმარტებით, სასამართლომ არ მისცა შესაბამისი სამართლებრივი შეფასება საქმეში არსებულ ექსპერტიზის დასკვნებს, რომლებიც ურთიერთსაწინააღმდეგოა. მისივე განმარტებით, საქმეში არსებობს 2001 წლის 18 ივლისის ექსპერტიზის დასკვნა, რომელიც დასკვნას აკეთებს ჯერ კიდევ ძალაში შეუსვლელი საგადასახადო კოდექსის 39-ე, 62-ე და 63-ე მუხლების საფუძველზე. კასატორის განმარტებით, აღნიშნული მუხლები ძალაში შევიდა 1998 წლის 1 იანვრიდან. აქედან გამომდინარე, იგი უთითებს, რომ 1998 წლის იანვარში ძალაში შესული საგადასახადო კოდექსის მუხლები არ შეიძლება გავრცელებულიყო 1997 წლის პერიოდისათვის. კასატორის განმარტებით, ამავე დასკვნის შესაბამისად, არასწორად არის

გაიგივებული ფიზიკური პირის მიერ მიღებული შემოსავალი პროცენტისა და დივიდენდის სახით, რომელიც საგადასახადო კოდექსის 29-ე მუხლის მე-20 და მე-17 პუნქტების თანახმად, სხვადასხვაა. მისივე მითითებით, პროცენტის სახით მიღებული შემოსავალი ფიზიკურ პირთა საშემოსავლო გადასახადის შესახებ კანონის მესამე მუხლის „კ“ პუნქტის თანახმად, დაუბეგრავ შემოსავლებს მიეკუთვნება და იგი იბეგრება მხოლოდ 1998 წლის 1 იანვრიდან, ხოლო დივიდენდის თანხა ჩვეულებრივ იბეგრებოდა.

კასატორის განმარტებით, პროცენტი და დივიდენდი სხვადასხვა ცნებებია. პროცენტი არის არასამეწარმეო საქმიანობით მიღებული შემოსავალი, ხოლო დივიდენდი – წმინდა მოგება, მისივე განმარტებით, არ უნდა იქნეს გაზიარებული საქმეზე ჩატარებული ექსპერტიზის დასკვნები, რადგან ფიზიკური პირის მიერ მიღებული შემოსავლის დაბეგრისათვის გამოყენებულია საგადასახადო კოდექსის 39-ე, 62-ე, 63-ე მუხლები, რომლებიც ძალაში შევიდნენ 1998 წლის 1 იანვრიდან, ექსპერტები კი ვერ ასაბუთებენ, თუ რომელი კანონით იბეგრებოდა პროცენტის სახით მიღებული შემოსავალი 10%-ით. კასატორის განმარტებით, მისთვის ბრალად წარდგენილი დანაშაულის შემადგენლობის ერთ-ერთ აუცილებელ ელემენტს წარმოადგენს განზრახვა და ანგარებითი მოტივი. მისივე განმარტებით, მის მიერ განხორციელებული ქმედება არ შეიცავს დანაშაულის შემადგენლობის ნიშნებს – მას ბიუჯეტისათვის არანაირი თანხა არ დაუმაღავს და არც რაიმე მოგება მიუღია. კასატორის განმარტებით, იგი მოქალაქეებს აძლევდა პროცენტებს, რომელიც დაბეგრავს არ ექვემდებარებოდა.

სასამართლო სხდომაზე მსჯავრდებულმა ნ. ლ.-მ მხარი დაუჭირა საკასაციო საჩივარს და მოითხოვა მის მიმართ სისხლის სამართლის საქმის შეწყვეტა.

მსჯავრდებულ ნ. ლ.-ის ინტერესების დამცველმა, ადვოკატმა ი. გ.-მ მხარი დაუჭირა საკასაციო საჩივარს და მოითხოვა ნ. ლ.-ის მიმართ სისხლის სამართლის საქმის შეწყვეტა.

პროკურორებმა ვ. კუხალეიშვილმა, შ. ვაჭარაძემ, მხარი არ დაუჭირეს საკასაციო საჩივარს და მოითხოვეს განაჩენის უცვლელად დატოვება იმ საფუძველზე, რომ განაჩენი ემყარება უტყუარ მტკიცებულებათა ერთობლიობას და კანონიერია. პროკურორ ვ. კუხალეიშვილის განმარტებით, ნ. ლ. ფაქტობრივად ეწეოდა სამეწარმეო საქმიანობას და იღებდა მოგებას. პროკურორის მითითებით, ნ. ლ. მოქალაქეებს აძლევდა პროცენტს, რაც უნდა დაბეგრულიყო.

### სამოტივაციო ნაწილი:

პალატამ მოუსმინა მხარეებს – კასატორს, მსჯავრდებულ ნ. ლ.-ს, მისი ინტერესების დამცველს, ადვოკატ ი. გ.-ს, პროკურორებს – შ. ვაჭარაძეს, ვ. კუხალეიშვილს, შეისწავლა საქმეში არსებული მასალები და მიაჩნია, რომ საკასაციო საჩივარი არ უნდა დაკმაყოფილდეს შემდეგ გარემოებათა გამო: პალატა ვერ გაიზიარებს კასატორის მითითებას იმის თაობაზე, რომ „... საერთაშორისო ფონდის“ მიერ მოქალაქეებზე პროცენტის სახით გაცემული და მოქალაქეების მიერ პროცენტის სახით მიღებული შემოსავალი „ფიზიკურ პირთა საშემოსავლო გადასახადის შესახებ“ კანონის მესამე მუხლის „კ“ ქვეპუნქტის თანახმად, დაუბეგრავ შემოსავლებს მიეკუთვნება და იგი უნდა დაბეგრულიყო მხოლოდ 1998 წლის 1 იანვრიდან, როდესაც ძალაში შევიდა საგადასახადო კოდექსის 39-ე, 62-ე, 63-ე მუხლები. პალატა თვლის, რომ აღნიშნული არ გამოდინარეობს საქმის მასალებიდან „ფიზიკურ პირთა საშემოსავლო გადასახადის შესახებ“ კანონის მესამე მუხლის „კ“ ქვეპუნქტის თანახმად, დაუბეგრავ შემოსავალს მიეკუთვნება საქართველოს საბანკო დაწესებულებებში ანაბრებისა და საქართველოს სახელმწიფო სახაზინო ვალდებულებების მიხედვით პროცენტი და მოგება. აღნიშნული კანონის შესაბამისად, არ იბეგრება საბანკო დაწესებულებაში ანაბრის პროცენტი. საქმის მასალების მიხედვით კი „... საერთაშორისო ფონდი“ არ წარმოადგენდა საქართველოს რესპუბლიკის საბანკო დაწესებულებას. ფონდის საქმიანობა ჰუმანური, ზოგადსაკაცობრიო, ინტერნაციონალური ხასიათისაა. საქმის მასალების მიხედვით, ფონდი, მართალია, ფიზიკური პირებისაგან შემოწირულობების სახით ფონდის სახსრების შესაქმნელად იღებს გარკვეულ თანხებს,

მაგრამ საქმის მასალებით დადგენილია, რომ ფიზიკურ პირებთან შემოწირულობების ფორმით დადებული ხელშეკრულებების შესაბამისად, ფიზიკური პირები მათ მიერ შემოწირულობის სახით შეტანილი ძირითადი თანხისათვის ყოველთვიურად იღებდნენ შესაბამის პროცენტს. პალატა თვლის, რომ ასეთ შემთხვევაში, მართალია, ფიზიკური პირები ფონდისაგან შემოწირულობის ფორმით დადებული ხელშეკრულების საფუძველზე ფონდში მათ მიერ შეტანილი ძირითადი თანხისათვის იღებენ პროცენტს, მაგრამ ეს პროცენტი არ არის საბანკო დაწესებულებაში შეტანილი ანაბრის პროცენტი და „ფიზიკურ პირთა სამემოსავლო გადასახადის შესახებ“ კანონის მეორე მუხლის შესაბამისად, წარმოადგენს დაბეგვრის ობიექტს. აღნიშნული მუხლის მიხედვით ფიზიკური პირებისათვის დაბეგვრის ობიექტია კალენდარული წლის განმავლობაში, როგორც ფულადი (ეროვნული ან საზღვარგარეთული ვალუტით), ისე ნატურალური ფორმით მიღებული ერთობლივი შემოსავალი. მოცემულ შემთხვევაში შემოწირულობის ფორმით დადებული ხელშეკრულების საფუძველზე ფიზიკური პირები ყოველთვიურად მათ მიერ ფონდში შემოწირულობის სახით შეტანილი თანხისათვის იღებენ პროცენტებს, რაც უნდა დაბეგრილიყო.

პალატა, ასევე, ვერ გაიზიარებს კასატორის მოსაზრებას იმის თაობაზე, რომ მსჯავრდებულის მიერ განხორციელებული ქმედება არ შეიცავს დანაშაულის შემადგენლობის ნიშნებს, კერძოდ, რომ თითქოს მსჯავრდებულს მოგების ან გადასახადით დასაბეგრი სხვა ობიექტების დამალვის ან შემცირების განზრახვა არ ჰქონია და მას ბიუჯეტისათვის არანაირი თანხა არ დაუმაღავს. აღნიშნული არ გამოდინარეობს საქმის მასალებიდან. საქმეში არსებული დოკუმენტების შესაბამისად, ფონდი ფიზიკურ პირებთან შემოწირულობების ფორმით ღებს ხელშეკრულებას, რომლის მიხედვითაც, ხელშეკრულების დამდები მოქალაქე მის მიერ შეტანილი ძირითადი თანხისათვის ყოველთვიურად იღებს პროცენტს ანუ მოქალაქეები მოცემული ხელშეკრულების საფუძველზე ყოველთვიურად იღებენ ფულად შემოსავალს, რაც დაბეგვრას ექვემდებარებოდა. საქმის მასალების შესაბამისად, ნ. ლ.-მ მოქალაქეებთან შემოწირულობის სახით ხელშეკრულების გაფორმებისას იცოდა, რომ მოქალაქეების მიერ შემოწირულობის სახით შეტანილი თანხები არ წარმოადგენდა შემოწირულობას, ხელშეკრულებას ფორმალურად ჰქონდა შემოწირულობის ხასიათი, რეალურად მოქალაქეებთან შემოწირულობის სახით დადებული ხელშეკრულებები წარმოადგენდა მოქალაქეთა შემოსავლის წყაროს, რაც დადგენილია დაზარალებულად ცნობილი მოქალაქეების: ნ.ლეჟავას, ქ.ფარცვანიას, ს.ჯაფარიძის, მ.ჯაფარიძის, ქ.ფარცვანიას, მ.წილაურის, ლ.კახიძისა და სხვათა ჩვენებებით, რომლებმაც დაადასტურეს ის ფაქტი, რომ ფონდში მათ თანხა შემოწირულობის სახით არ გადაუციათ, შემოწირულობას ჰქონდა ფორმალური ხასიათი, თანხა მათ შეიტანეს მხოლოდ იმიტომ, რომ ყოველთვიურად მიეღოთ შემოსავალი პროცენტის სახით, სხვა შემთხვევაში ისინი თანხას არ შეიტანდნენ, რაც ასევე, ცნობილი იყო ნ. ლ.-სთვის.

ზემოაღნიშნულიდან გამომდინარე, პალატა ადგენს, რომ ნ. ლ.-მ თავისი ქმედებით განახორციელა სსკ-ის 160-ე მუხლის II ნაწილით (1960 წლის სისხლის სამართლის კოდექსი) გათვალისწინებული დანაშაულის შემადგენლობა, იგი ჩადენილია მართლსაწინააღმდეგოდ და ბრალეულად.

ამასთან, 2004 წლის 24 დეკემბრის „ამნისტიისა და არადეკლარირებული საგადასახადო ვალდებულებებისა და ქონების ლეგალიზაციის შესახებ“ კანონის მე-3 მუხლის შესაბამისად, შეწყვეტას ექვემდებარება სისხლის სამართლის საქმე იმ დანაშაულებრივი ქმედებისათვის, რომელიც ჩადენილია 2004 წლის 1 იანვრამდე და დაკვალიფიცირებულია საქართველოს 1960 წლის 30 დეკემბრის სსკ-ის 160-ე მუხლის მე-2 ნაწილით.

სისხლის სამართლის საპროცესო კოდექსის 28-ე მუხლის მე-7 ნაწილის თანახმად, ამნისტიის აქტის საფუძველზე სისხლის სამართლის საქმე არ წყდება, თუ ბრალდებული ამის წინააღმდეგია, ასეთ შემთხვევაში სამართალწარმოება გრძელდება ჩვეულებრივი წესით და მთავრდება გამამართლებელი ან გამამტყუნებელი განაჩენით და სასჯელის მოხდისაგან განთავისუფლებით. ვინაიდან მსჯავრდებულმა ნ. ლ.-მ და მისმა ინტერესების დამცველმა ადვოკატმა დიდი პალატის სხდომაზე მხარი არ დაუჭირეს სისხლის სამართლის საპროცესო კოდექსის 28-ე მუხლის I ნაწილის

„თ“ ქვეპუნქტის საფუძველზე სისხლის სამართლის საქმის შეწყვეტას ამნისტიის აქტის გამოცემის გამო, საკასაციო განხილვა მოხდა სრული მოცულობით, რომლის შემდეგაც პალატა მივიდა დასკვნამდე, რომ მსჯავრდებულის გამართლების სამართლებრივი საფუძველი არ არსებობდა. აღნიშნულიდან გამომდინარე, პალატამ გამოიყენა 2004 წლის 24 დეკემბრის ამნისტიის აქტი და მსჯავრდებული ნ. ლ. გაათავისუფლა სასჯელის მოხდისაგან.

პალატა თვლის, რომ განაჩენი სამოქალაქო სარჩელს ნაწილში უნდა გაუქმდეს და საქმე არსებითად განსახილველად, სსსკ-ის 561-ე მუხლის მე-4 ნაწილის საფუძველზე, გადაეგზავნოს ქუთაისის საოლქო სასამართლოს ადმინისტრაციული სამართლისა და საგადასახადო საქმეთა კოლეგიას.

სამოქალაქო სარჩელის ნაწილში საქმის განხილვის დროს უნდა გაირკვეს, თუ ვინ არის მოპასუხე მხარე: მსჯავრდებული ნ. ლ. თუ „... საერთაშორისო ფონდი“. ასევე უნდა გაირკვეს ყველა სხვა გარემოება, რაც დაკავშირებულია ამნისტიის აქტის გამოყენებასთან, სარჩელის ფარგლებთან და საქმისათვის მნიშვნელობის მქონე სხვა საკითხებთან.

## ს ა რ ე ზ ო ლ უ ც ი ო ნ ა წ ი ლ ი:

პალატამ იხელმძღვანელა საქართველოს სსსკ-ის 561-ე მუხლის პირველი ნაწილის „დ“ ქვეპუნქტით, ამავე მუხლის მე-4 ნაწილით, 28-ე მუხლის I ნაწილის „თ“ ქვეპუნქტითა და ამავე მუხლის მე-7 ნაწილით, „ამნისტიისა და არადეკლარირებული საგადასახადო ვალდებულებებისა და ქონების ლეგალიზაციის შესახებ“ 2004 წლის 24 დეკემბრის კანონის მე-3 მუხლის პირველი პუნქტის „ბ“ ქვეპუნქტით და

## დ ა ა დ გ ი ნ ა:

ქუთაისის საოლქო სასამართლოს სისხლის სამართლის საქმეთა სააპელაციო პალატის 2004 წლის 8 ივნისის განაჩენში ნ. ლ.-ის მიმართ შეტანილ იქნეს ცვლილება:

მსჯავრდებული ნ. ლ., ამნისტიის აქტის საფუძველზე, გაათავისუფლდეს სასჯელის მოხდისაგან. ამასთან, გაუქმდეს განაჩენი სამოქალაქო სარჩელის ნაწილში და საქმე ამ ნაწილში განსახილველად გადაეცეს ქუთაისის საოლქო სასამართლოს ადმინისტრაციული სამართლისა და საგადასახადო საქმეთა კოლეგიას.

საკასაციო საჩივარი არ დაკმაყოფილდეს.

განჩინება საბოლოოა და არ საჩივრდება.