**№1/8/671 ბათუმი, 2017 წლის 23 მარტი**

**კოლეგიის შემადგენლობა:**

ლალი ფაფიაშვილი - სხდომის თავმჯდომარე;

გიორგი კვერენჩხილაძე - წევრი, მომხსენებელი მოსამართლე;

მაია კოპალეიშვილი - წევრი;

მერაბ ტურავა - წევრი.

**სხდომის მდივანი:** მარიამ ბარამიძე.

**საქმის დასახელება:** სსიპ „საქართველოს ევანგელურ-ბაპტისტური ეკლესია”, ააიპ „საქართველოს სიცოცხლის სიტყვის ეკლესია”, სსიპ „ქრისტეს ეკლესია”, სსიპ „საქართველოს სახარების რწმენის ეკლესია”, ააიპ „მეშვიდე დღის ქრისტიან - ადვენტისტთა ეკლესიის ტრანსკავკასიური იუნიონი”, სსიპ „ლათინ კათოლიკეთა კავკასიის სამოციქულო ადმინისტრაცია”, ააიპ „ქართველ მუსლიმთა კავშირი”, სსიპ „წმინდა სამების ეკლესია” საქართველოს პარლამენტის წინააღმდეგ.

**დავის საგანი: ა)** საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 99-ე მუხლის პირველი ნაწილის „დ” ქვეპუნქტის სიტყვების “საქართველოს საპატრიარქოს მიერ”, 168-ე მუხლის პირველი ნაწილის „ვ” ქვეპუნქტის სიტყვების “საქართველოს საპატრიარქოს მიერ” და 168-ე მუხლის მე-2 ნაწილის „ბ” ქვეპუნქტის სიტყვების “საქართველოს საპატრიარქოს დაკვეთით” კონსტიტუციურობა საქართველოს კონსტიტუციის მე-14 მუხლთან მიმართებით; **ბ)** საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 206-ე მუხლის პირველი ნაწილის „ე” ქვეპუნქტის სიტყვების „გარდა მიწისა” იმ ნორმატიული შინაარსის კონსტიტუციურობა საქართველოს კონსტიტუციის მე-14 მუხლთან მიმართებით, რომელიც შეეხება რელიგიურ ორგანიზაციებს.

**საქმის განხილვის მონაწილეები:** მოსარჩელე მხარის წარმომადგენლები - გიორგი მშვენიერაძე და შოთა თუთბერიძე; საქართველოს პარლამენტის წარმომადგენელი − თათია მესხია. მოწმეები - სსიპ შემოსავლების სამსახურის დავების დეპარტამენტის სასამართლო დავების სამმართველოს უფროსი მამუკა ბუღაძე და საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს საგადასახადო პოლიტიკის დეპარტამენტის უფროსი მამუკა ბარათაშვილი.

**I**

**აღწერილობითი ნაწილი**

1. საქართველოს საკონსტიტუციო სასამართლოს 2015 წლის 9 ოქტომბერს კონსტიტუციური სარჩელით (რეგისტრაციის №671) მიმართეს მოსარჩელეებმა: სსიპ „საქართველოს ევანგელურ-ბაპტისტური ეკლესია”, ააიპ „საქართველოს სიცოცხლის სიტყვის ეკლესია”, სსიპ „ქრისტეს ეკლესია”, სსიპ „საქართველოს სახარების რწმენის ეკლესია”, ააიპ „მეშვიდე დღის ქრისტიან - ადვენტისტთა ეკლესიის ტრანსკავკასიური იუნიონი”, სსიპ „ლათინ კათოლიკეთა კავკასიის სამოციქულო ადმინისტრაცია”, ააიპ „ქართველ მუსლიმთა კავშირი”, სსიპ „წმინდა სამების ეკლესია”. №671 კონსტიტუციური სარჩელი საკონსტიტუციო სასამართლოს პირველ კოლეგიას არსებითად განსახილველად მიღების საკითხის გადასაწყვეტად გადაეცა 2015 წლის 12 ოქტომბერს. საკონსტიტუციო სასამართლოს პირველი კოლეგიის განმწესრიგებელი სხდომა, ზეპირი მოსმენით, გაიმართა 2016 წლის 23 დეკემბერსა და 2017 წლის 11 თებერვალს.
2. №671 კონსტიტუციურ სარჩელში საკონსტიტუციო სასამართლოსთვის მიმართვის საფუძვლად მითითებულია: საქართველოს კონსტიტუციის 42-ე მუხლის პირველი პუნქტი, საქართველოს კონსტიტუციის 89-ე მუხლის პირველი პუნქტის „ვ” ქვეპუნქტი; „საქართველოს საკონსტიტუციო სასამართლოს შესახებ” საქართველოს ორგანული კანონის მე-19 მუხლის პირველი პუნქტის „ე” ქვეპუნქტი და 39-ე მუხლის „ა” ქვეპუნქტი; „საკონსტიტუციო სამართალწარმოების შესახებ” საქართველოს კანონის მე-15 და მე-16 მუხლები.
3. საქართველოს საგადახადო კოდექსის 99-ე მუხლის პირველი ნაწილის „დ” ქვეპუნქტის თანახმად, მოგების გადასახადისგან თავისუფლდება „საქართველოს საპატრიარქოს მიერ რელიგიური დანიშნულებით გამოყენებული ჯვრების, ხატების, სანთლების, წიგნებისა და კალენდრების რეალიზაციით მიღებული მოგება”. აღნიშნული კოდექსის 168-ე მუხლის პირველი ნაწილის „ვ” ქვეპუნქტი ჩათვლის უფლების გარეშე დღგ-ისგან ათავისუფლებს საპატრიარქოს მიერ ჯვრის, სანთლის, ხატის, წიგნის, კალენდრისა და სხვა საღვთისმსახურო საგნების მიწოდებას, რომლებიც მხოლოდ რელიგიური მიზნებისთვის გამოიყენება. ამავე მუხლის მე-2 ნაწილის „ბ” ქვეპუნქტის მიხედვით, ჩათვლის უფლების გარეშე დღგ-ისგან გათავისუფლებულია საპატრიარქოს დაკვეთით ტაძრებისა და ეკლესიების მშენებლობა, რესტავრაცია და მოხატვა. ამასთანავე, საგადასახადო კოდექსის 206-ე მუხლის პირველი ნაწილის „ე” ქვეპუნქტის თანახმად, შესაბამისი დაბეგვრის ობიექტის მიხედვით, ქონების გადასახადისაგან გათავისუფლებულია „ორგანიზაციის ქონება, აგრეთვე ორგანიზაციაზე ლიზინგით გაცემული ქონება, გარდა მიწისა და ორგანიზაციის მიერ ეკონომიკური საქმიანობისათვის გამოყენებული ქონებისა”.
4. საქართველოს კონსტიტუციის მე-14 მუხლი განამტკიცებს კანონის წინაშე თანასწორობისა და დისკრიმინაციის აკრძალვის პრინციპს. აღნიშნული მუხლი ადგენს, რომ „ყველა ადამიანი დაბადებით თავისუფალია და კანონის წინაშე თანასწორია განურჩევლად რასისა, კანის ფერისა, ენისა, სქესისა, რელიგიისა, პოლიტიკური და სხვა შეხედულებებისა, ეროვნული, ეთნიკური და სოციალური კუთვნილებისა, წარმოშობისა, ქონებრივი და წოდებრივი მდგომარეობისა, საცხოვრებელი ადგილისა”.
5. მოსარჩელეები არიან არასამეწარმეო (არაკომერციულ) იურიდიულ პირებად და საჯარო სამართლის იურიდიულ პირებად დარეგისტრირებული რელიგიური ორგანიზაციები, რომლებიც ეწევიან რელიგიურ საქმიანობას. მოსარჩელეებს მიაჩნიათ, რომ საგადასახადო კოდექსის ზემოაღნიშნული ნორმების შესაბამისი სადავო სიტყვები არაკონსტიტუციურია, ვინაიდან არსებითად თანასწორ პირებს, საქართველოს სამოციქულო ავტოკეფალურ მართლმადიდებელ ეკლესიასა და სხვა რელიგიურ ორგანიზაციებს შორის უთანასწორო მოპყრობას ადგენს. კერძოდ, ხსენებული ნორმების მიხედვით, უთანასწორო მოპყრობა გამოიხატება იმაში, რომ საქართველოს საგადასახადო კოდექსი შეღავათებს მხოლოდ მართლმადიდებელ ეკლესიასთან მიმართებით ან მის სასარგებლოდ აწესებს.
6. მოსარჩელეთა განმარტებით, საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 168-ე მუხლის პირველი ნაწილის „ვ” ქვეპუნქტის საფუძველზე, დადგენილია დისკრიმინაციული მოპყრობა თანასწორ სუბიექტებს შორის, ვინაიდან რელიგიური ნიშნით გამოყენებისას ჯვრის, სანთლის, ხატის, წიგნის, კალენდრისა და სხვა საღვთისმსახურო საგნების მიწოდებისას ჩათვლის უფლების გარეშე დღგ-ისგან გათავისუფლებულია მხოლოდ საქართველოს საპატრიარქო. მათი მტკიცებით, სიტყვების „საქართველოს საპატრიარქოს მიერ” არაკონსტიტუციურად ცნობა და ძალადაკარგულად გამოცხადება გააფართოებს იმ სუბიექტთა წრეს, რომელიც ისარგებლებს აღნიშნული მუხლით გათვალისწინებული საგადასახადო შეღავათით და მოიცავს სხვა რელიგიურ ორგანიზაციებსაც.
7. მოსარჩელე მხარის განცხადებით, მაშინ როდესაც საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 168-ე მუხლის მე-2 ნაწილის „ბ” ქვეპუნქტით ჩათვლის უფლების გარეშე დღგ-ის გადახდისგან ათავისუფლებს საპატრიარქოს დაკვეთით ტაძრებისა და ეკლესიების მშენებლობას, რესტავრაციასა და მოხატვას, შემსრულებელი სუბიექტის მიერ შესრულებული სამუშაო შესაძლებელია 18%-მდე ნაკლები დაჯდეს, ვიდრე სხვა რელიგიური ორგანიზაციის დაკვეთით განხორციელებული იგივე სამუშაო, რის გამოც სადავო ნორმა უპირატეს მდგომარეობაში აყენებს საქართველოს საპატრიარქოს. შესაბამისად, სიტყვების „საქართველოს საპატრიარქოს დაკვეთით” არაკონსტიტუციურად ცნობა ჩათვლის უფლების გარეშე დამატებითი ღირებულების გადასახადისაგან გაათავისუფლებს ყველა რელიგიურ ორგანიზაციას, რომელიც ტაძრებისა და ეკლესიების მშენებლობას, მათ რესტავრაციასა და მოხატვას დაუკვეთავს.
8. განმწესრიგებელ სხდომაზე მოსარჩელე მხარემ მიუთითა, რომ საგადასახადო კოდექსის 168-ე მუხლის მე-2 ნაწილის „ბ” ქვეპუნქტს შესაძლებელია ჰქონდეს ლეგიტიმური მიზანი, რამდენადაც საქართველოს მართლმადიდებელი ეკლესიის საკუთრებაში ირიცხება არაერთი ეკლესია-მონასტერი, რომელიც იმავდროულად კულტურული მემკვიდრეობის ძეგლია. შესაბამისად, მოსარჩელე მხარის წარმომადგენელი მიიჩნევს, რომ ამგვარი მიდგომის შემთხვევაში, სახელმწიფო შესაძლებელია აბალანსებდეს დღგ-ისგან გათავისუფლებას. მიუხედავად ამისა, მოსარჩელე მხარისთვის გაურკვეველია აღნიშნული ნორმის არსებობა, რამდენადაც საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 168-ე მუხლის მე-2 ნაწილის „გ” ქვეპუნქტი ჩათვლის უფლების გარეშე დღგ-ის გადახდისგან ისედაც ათავისუფლებს კულტურული მემკვიდრეობის ძეგლს. აღნიშნულის საფუძველზე, მოსარჩელე მხარე უთითებს, რომ სადავო ნორმა მიემართება არა კულტურული მემკვიდრეობის ძეგლს, არამედ მართლმადიდებელი ეკლესიის მიერ ახალი ეკლესია-მონასტრის მშენებლობას ან ამგვარი შენობის რესტავრაციას. მათი განმარტებით, სწორედ ამგვარი საქმიანობა თავისუფლდება ჩათვლის გარეშე დამატებითი ღირებულების გადასახადისგან.
9. მოსარჩელე მხარის განმარტებით, საგადასახადო კოდექსის 99-ე მუხლის პირველი ნაწილის „დ“ ქვეპუნქტის საფუძველზე, მოგების გადასახადისგან გათავისუფლებულია საპატრიარქოს მიერ რელიგიური დანიშნულებით გამოყენებული ნივთების რეალიზაციით მიღებული სხვა პირთა მოგება. მოსარჩელეთა მტკიცებით, როგორც საპატრიარქოს მიერ დაფუძნებული, ასევე ნებისმიერი სხვა საწარმო, რომელიც ხსენებულ რელიგიურ ნივთებს აწარმოებს საქართველოს საპატრიარქოსთვის, თავისუფლდება მოგების გადასახადისგან, რაც 15%-ს შეადგენს. აღნიშნულზე დაყრდნობით, მოსარჩელე მხარე მიუთითებს, რომ ამით შესაძლოა გარკვეულ სარგებელს იღებდეს საქართველოს საპატრიარქო ან მისი მრევლი და მღვდელმსახურნი, რომლებმაც ზემოაღნიშნული რელიგიური დანიშნულების ნივთები შესაძლოა 15%-ით იაფად შეიძინონ, განსხვავებით სხვა რელიგიური ორგანიზაციებისაგან. მათი მტკიცებით, სარჩელის დაკმაყოფილება და სიტყვების „საქართველოს საპატრიარქოს მიერ” არაკონსტიტუციურად ცნობა აღმოფხვრის დისკრიმინაციულ მოპყრობას.
10. მოსარჩელეები მიუთითებენ „საქართველოს სახელმწიფოსა და საქართველოს სამოციქულო ავტოკეფალურ მართლმადიდებელ ეკლესიას შორის” 2002 წელს გაფორმებული კონსტიტუციური შეთანხმების მე-6 მუხლის მე-5 პუნქტზე და მიიჩნევენ, რომ ხსენებული ნორმა პრივილეგირებულ მდგომარეობაში აყენებს მართლმადიდებელ ეკლესიას, რადგანაც იგი საპატრიარქოს არაეკონომიკურ საქმიანობაში ჩართულ მიწას ათავისუფლებს გადასახადისგან, მაშინ როდესაც საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 206-ე მუხლის პირველი ნაწილის „ე” ქვეპუნქტი მსგავს შეღავათს სხვა რელიგიურ ორგანიზაციებს არ სთავაზობს. მოსარჩელე მხარის მტკიცებით, საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 206-ე მუხლის პირველი ნაწილის „ე” ქვეპუნქტის სიტყვების „გარდა მიწისა” იმ ნორმატიული შინაარსის არაკონსტიტუციურად ცნობა და ძალადაკარგულად გამოცხადება, რომელიც რელიგიურ ორგანიზაციებს შეეხება, საპატრიარქოს მსგავსად მიწის გადასახადისაგან მათ გათავისუფლებასაც გამოიწვევს.
11. მოსარჩელე მხარე დისკრიმინაციის ნიშნად ასახელებს რელიგიას, რომელიც სახელდებით არის გათვალისწინებული კონსტიტუციის მე-14 მუხლში. დამატებით, მოსარჩელეები, საქართველოს კონსტიტუციის მე-14 მუხლის სამართლებრივი ბუნების განმარტების მიზნით, უთითებენ საკონსტიტუციო სასამართლოს დამკვიდრებულ პრაქტიკაზე და მიიჩნევენ, რომ სასამართლომ მკაცრი შეფასების ტესტი უნდა გამოიყენოს.
12. ყოველივე ზემოაღნიშნულიდან გამომდინარე, მოსარჩელე მხარე მიიჩნევს, რომ სადავო ნორმები არაკონსტიტუციურია საქართველოს კონსტიტუციის მე-14 მუხლთან მიმართებით.
13. მოპასუხე მხარის მიერ წარმოდგენილი არგუმენტაციის თანახმად, სადავოდ გამხდარი ნორმები აგრძელებს კონსტიტუციურ შეთანხმებაში განმტკიცებულ პრინციპებს და მათი არაკონსტიტუციურად ცნობის შემთხვევაშიც კი მოქმედებას გააგრძელებს კონსტიტუციური შეთანხმება, რომელიც უფრო მაღლა დგას საკანონმდებლო აქტების იერარქიაში. მოპასუხე უთითებს, რომ კონსტიტუციური შეთანხმების კონსტიტუციურობასთან დაკავშირებით სარჩელის შემოტანის უფლებამოსილება აქვთ მხოლოდ საქართველოს პრეზიდენტს, საქართველოს მთავრობასა და საქართველოს პარლამენტის არანაკლებ ერთ მეხუთედს. მოპასუხე მხარე აღნიშნავს, რომ მოსარჩელე სადავოდ ხდის იმ კანონს, რომლის კონსტიტუციურობაზე სრულფასოვანი მსჯელობაც შეუძლებელია აქტების იერარქიაში მასზე მაღლა მდგომი იმ ნორმატიული აქტის კონსტიტუციურობაზე მსჯელობის გარეშე, რომელიც კონსტიტუციური სარჩელით გათვალისწინებული არ არის.
14. მოპასუხეს მიაჩნია, რომ კონსტიტუციის მე-14 მუხლის მიზნებისთვის, გამოირიცხება საქართველოს საპატრიარქოსა და სხვა რელიგიური ორგანიზაციების თანასწორ პირებად აღქმა, ვინაიდან საქართველოს კონსტიტუციამ საქართველოს სამოციქულო ავტოკეფალური მართლმადიდებელი ეკლესია იმთავითვე განსხვავებულად მიიჩნია სხვა რელიგიურ ორგანიზაციებთან მიმართებით.
15. აღნიშნულიდან გამომდინარე, მოპასუხე მიიჩნევს, რომ არ არსებობს №671 სარჩელის არსებითად განსახილველად მიღების წინაპირობა „საკონსტიტუციო სამართალწარმოების შესახებ” საქართველოს კანონის მე-16 მუხლის პირველი პუნქტის „ე” ქვეპუნქტითა და მე-18 მუხლის „ა” ქვეპუნქტით გათვალისწინებული საფუძვლებით.
16. №671 საქმეზე მოწმედ იყვნენ მოწვეული სსიპ შემოსავლების სამსახურის დავების დეპარტამენტის სასამართლო დავების სამმართველოს უფროსი მამუკა ბუღაძე და საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს საგადასახადო პოლიტიკის დეპარტამენტის უფროსი მამუკა ბარათაშვილი.
17. მოწმე მამუკა ბარათაშვილის მიერ წარმოდგენილი არგუმენტაციის თანახმად, საგადასახადო კოდექსის მე-9 მუხლის მიხედვით, რელიგიური საქმიანობა არ განიხილება ეკონომიკურ საქმიანობად, დაბეგვრის რეჟიმი კი განისაზღვრება იმის მიხედვით, მიიჩნევა თუ არა ესა თუ ის აქტივობა ეკონომიკურ საქმიანობად. მოწმის განმარტებით, მოგების მიზნებისთვის იურიდიული პირი, რომელიც ეწევა რელიგიურ საქმიანობას, არ მიიჩნევა მოგების გადასახადის გადამხდელად.
18. უფრო კონკრეტულად, მოწმე უთითებს საგადასახადო კოდექსის მე-11 მუხლის მე-2 ნაწილზე, რომლის თანახმადაც, რელიგიურ საქმიანობას უთანაბრდება იმ რელიგიური ორგანიზაციების (გაერთიანებების) საწარმოთა საქმიანობა, რომლებიც გამოსცემენ რელიგიურ (საღვთისმსახურო) ლიტერატურას ან აწარმოებენ რელიგიური დანიშნულების საგნებს; ამ ორგანიზაციების (გაერთიანებების) ან მათი საწარმოების საქმიანობა, რომელიც დაკავშირებულია რელიგიური (საღვთისმსახურო) ლიტერატურის ან რელიგიური დანიშნულების საგნების რეალიზაციასთან (გავრცელებასთან); აგრეთვე ასეთი საქმიანობით მიღებული ფულადი სახსრების გამოყენება რელიგიური საქმიანობის განსახორციელებლად.
19. მოწმე აღნიშნავს, რომ ზემოხსენებული ნორმა იძლევა შესაძლებლობას, რელიგიური ორგანიზაციის მიერ რელიგიური ლიტერატურის ან რელიგიური დანიშნულების საგნების რეალიზაცია ჩაითვალოს რელიგიურ და, შესაბამისად, არაეკონომიკურ საქმიანობად, რაც გათავისუფლებულია მოგების გადასახადისგან. მოწმე უთითებს საგადასახადო კოდექსის 96-ე, 21-ე და 30-ე მუხლებზე და აღნიშნავს, რომ მოგების გადასახადის გადამხდელია საწარმო, ხოლო ეს უკანასკნელი კი ასეთად განიხილება ეკონომიკური საქმიანობის ნაწილში. ამდენად, მოწმის განმარტებით, საგადასახადო კოდექსის 99-ე მუხლის შესაბამისი სადავო ნორმა საქართველოს საპატრიარქოს იმაზე მეტ პრივილეგიას არ ანიჭებს, რაც არ არის გათვალისწინებული, საგადასახდო კოდექსის მე-11 მუხლით, ყველა სხვა რელიგიური ორგანიზაცისთვის.
20. ამასთანავე, მოწმე მიიჩნევს, რომ საგადასახადო კოდექსის 99-ე მუხლის პირველი ნაწილის „დ” ქვეპუნქტის მიხედვით, საპატრიარქოს მიერ განხორციელებული რეალიზაცია მოგების გადასახადისგან თავისუფლდება, თუმცა ფიზიკური პირი თუ საწარმო, რომელმაც აწარმოვა ჯვრები, ხატები და სხვა საღვთისმსახურო ნივთები, იბეგრება. იმ შემთხვევაში, თუკი რელიგიური ორგანიზაცია თავისსავე შპს-ს დააფუძნებს, რომელიც რელიგიურ საქმიანობას განახორციელებს, მოგების გადასახადისაგან ისიც გათავისუფლდება.
21. მოწმე ზემოაღნიშნულის მსგავს არგუმენტაციას იშველიებს საგადასახადო კოდექსის 168-ე მუხლის პირველი ნაწილის „ვ” ქვეპუნქტზე მსჯელობისას და აღნიშნავს, რომ საღვთისმსახურო დანიშნულების ნივთების რეალიზაციისას დაბეგვრის ნაწილში განსხვავება სხვა რელიგიურ ორგანიზაციებსა და მართლმადიდებელ ეკლესიას შორის არ არსებობს.
22. საგადასახადო კოდექსის 168-ე მუხლის მე-2 ნაწილის „ბ“ ქვეპუნქტთან დაკავშირებით მოწმე განმარტავს, რომ საქართველოს სახელმწიფოსა და საქართველოს სამოციქულო ავტოკეფალურ მართლმადიდებელ ეკლესიას შორის კონსტიტუციური შეთანხმებიდან გამომდინარე, ,,საქართველოს საპატრიარქოს გააჩნია კანონმდებლობით დადგენილი შემოსავლები. ასევე აღსანიშნავია, რომ შეთანხმების მე-9 მუხლის თანახმად, სახელმწიფო ეკლესიასთან შეთანხმებით ამტკიცებს დამატებით წესებს მუზეუმებსა და საცავებში დაცული საეკლესიო საგანძურის სარგებლობის შესახებ, ასევე კულტურულ-ისტორიული ღირებულებების მქონე ტაძრების აღდგენის, რესტავრაცია-კონსერვაციის ან მოხატვის პროექტებს. მოწმის განმარტებით, დღგ არაპირდაპირი გადასახადია და მისი გადახა არის საქონლის, მომსახურების საბოლოო შემძენის საგადსახადო ტვირთი. შესაბამისად, ხსენებული საგადასახადო შეღავათის არარსებობის შემთხვევაში საქართველოს საპატრიარქოს მოუწევდა დამატებით 18%-ის გადახდა იმ მომსახურების შესყიდვაზე, რომელსაც აფინანსებს სახელმწიფო, რაც არაგონივრულია და, სავარაუდოდ, ამავე ოდენობით გაზრდიდა საბიუჯეტო ხარჯებს. აღნიშნულიდან გამომდინარე, მოწმეს მიაჩნია, რომ აღნიშნული საგადასახადო შეღავათი გამომდინარეობს კონსტიტუციური შეთახმებიდან.
23. გარდა ამისა, მოწმე საგადასახადო კოდექსის 168-ე მუხლის მე-2 ნაწილის „ბ” ქვეპუნქტთან მიმართებით განმარტავს, რომ ორგანიზაციების (მათ შორის რელიგიური ორგანიზაციების) დაფინანსების ძირითად წყაროს, მათ შორის მშენებლობისას, გრანტები წარმოადგენენ. იმ შემთხვევაში, თუ ტაძრების მშენებლობა, მოხატვა, რესტავრაცია მიღებული გრანტის საფუძველზე ხორციელდება, მაშინ რელიგიურ ორგანიზაციას, საგადასახადო კოდექსის 63-ე მუხლის მე-6 ნაწილის თანახმად, უფლება აქვს, მის მიერ გადახდილი დამატებითი ღირებულების გადასახადი 3 თვის განმავლობაში დაიბრუნოს ბიუჯეტიდან, რაც იმას ნიშნავს, რომ ფაქტობრივად მას ხსენებული ტიპის მომსახურებაზე დღგ-ის გადახდა არ უწევს.
24. საგადასახადო კოდექსის 206-ე მუხლთან დაკავშირებით, მოწმე მიუთითებს, რომ აღნიშნული შეღავათი თანაბრად ეხება საგადასახდო კოდექსის 30-ე მუხლით განსაზღვრულ ყველა ორგანიზაციას. ამასთან, მოწმის განმარტებით, მართალია, კონსტიტუციური შეთანხმებიდან გამომდინარე, მართლმადიდებელი ეკლესია თავისუფალია მიწის გადასახადისგან არაეკონომიკური საქმიანობის ნაწილში, თუმცა საგადასახადო კოდექსის საფუძველზე, ადგილობრივი თვითმმართველობის ორგანოს შეუძლია სხვა რელიგიური ორგანიზაციის მიმართ დააწესოს კონკრეტული შეღავათი.

**II**

**სამოტივაციო ნაწილი**

1. კონსტიტუციური სარჩელი არსებითად განსახილველად მიიღება, თუ ის აკმაყოფილებს საქართველოს კანონმდებლობით დადგენილ მოთხოვნებს. „საქართველოს საკონსტიტუციო სასამართლოს შესახებ“ საქართველოს ორგანული კანონის 31-ე მუხლის მე-2 პუნქტისა და „საკონსტიტუციო სამართალწარმოების შესახებ“ საქართველოს კანონის მე-16 მუხლის პირველი პუნქტის „ე“ ქვეპუნქტის შესაბამისად, მოსარჩელემ კონსტიტუციურ სარჩელში უნდა მოიყვანოს ის მტკიცებულებები, რომლებიც, მისი აზრით, ადასტურებენ სარჩელის საფუძვლიანობას. აღნიშნული ნორმების მოთხოვნათა შეუსრულებლობის შემთხვევაში საკონსტიტუციო სასამართლო „საკონსტიტუციო სამართალწარმოების შესახებ“ საქართველოს კანონის მე–18 მუხლის „ა“ ქვეპუნქტის საფუძველზე, კონსტიტუციურ სარჩელს არ მიიღებს არსებითად განსახილველად. „კონსტიტუციური სარჩელის დასაბუთებულად მიჩნევისათვის აუცილებელია, რომ მასში მოცემული დასაბუთება შინაარსობრივად შეეხებოდეს სადავო ნორმას“ (საქართველოს საკონსტიტუციო სასამართლოს 2007 წლის 5 აპრილის N2/3/412 განჩინება საქმეზე ,,საქართველოს მოქალაქეები - შალვა ნათელაშვილი და გიორგი გუგავა საქართველოს პარლამენტის წინააღმდეგ”; საქართველოს საკონსტიტუციო სასამართლოს 2008 წლის 17 ივნისის N2/2/438 განჩინება საქმეზე ,,საქართველოს მოქალაქე ვახტანგ ცქიფურიშვილი საქართველოს პრეზიდენტის წინააღმდეგ”).
2. მოსარჩელე მხარე სადავოდ ხდის საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 168-ე მუხლის პირველი ნაწილის „ვ” ქვეპუნქტის სიტყვების “საქართველოს საპატრიარქოს მიერ” კონსტიტუციურობას საქართველოს კონსტიტუციის მე-14 მუხლთან მიმართებით. კონსტიტუციურ სარჩელში აღნიშნულია, რომ სადავო ნორმა ჩათვლის უფლების გარეშე დამატებითი ღირებულების გადასახადის გადახდისგან ათავისუფლებს საქართველოს საპატრიარქოს მიერ ჯვრის, სანთლის, ხატის, წიგნის, კალენდრისა და სხვა საღვთისმსახურო საგნების მიწოდებას, მაშინ როდესაც მსგავს შემთხვევაში გადასახადისგან არ არიან გათავისუფლებულნი სხვა რელიგიური ორგანიზაციები. შესაბამისად, მოსარჩელეთა მტკიცებით, სახეზეა დისკრიმინაციული მოპყრობა თანასწორ სუბიექტებს შორის.
3. საკონსტიტუციო სასამართლო მიიჩნევს, რომ სასარჩელო მოთხოვნა ეფუძნება მოსარჩელე მხარის მიერ სადავო ნორმის არასწორ აღქმას. მართალია, სადავო ნორმა დღგ-ისგან გათავისუფლების ცალკე საფუძვლად გამოყოფს საქართველოს საპატრიარქოს მიერ ჯვრის, სანთლის, ხატის, წიგნის, კალენდრისა და სხვა საღვთისმსახურო საგნების მიწოდებას, რომლებიც გამოიყენება მხოლოდ რელიგიური მიზნით, თუმცა საგადასახადო კოდექსის სისტემური ანალიზით დგინდება, რომ სადავო ნორმით განსაზღვრული ქმედების განხორციელებისას არც სხვა რელიგიური ორგანიზაციები ექვემდებარებიან დღგ-ის გადახდის ვალდებულებას.
4. კერძოდ, საგადასახადო კოდექსის 161-ე მუხლის პირველი ნაწილის „ა” ქვეპუნქტის თანახმად, დღგ-ით დასაბეგრ ოპერაციას საქართველოს ტერიტორიაზე ეკონომიკური საქმიანობის ფარგლებში საქონლის მიწოდება წარმოადგენს. ეკონომიკური საქმიანობა, თავის მხრივ, საგადასახადო კოდექსის მე-9 მუხლის პირველი ნაწილის თანახმად, გულისხმობს ნებისმიერ საქმიანობას, რომელიც ხორციელდება მოგების, შემოსავლის ან კომპენსაციის მისაღებად, მიუხედავად ასეთი საქმიანობის შედეგებისა, თუ ამ მუხლით სხვა რამ არ არის გათვალისწინებული. ამასთანავე, ამავე მუხლის მე-2 ნაწილის „გ“ ქვეპუნქტის თანახმად, ეკონომიკურ საქმიანობას არ მიეკუთვნება რელიგიური საქმიანობა. საგადასახადო კოდექსის მე-11 მუხლის პირველი ნაწილის მიხედვით, „რელიგიურ საქმიანობად ითვლება დადგენილი წესით რეგისტრირებული რელიგიური ორგანიზაციის (გაერთიანების) საქმიანობა, რომლის მიზანია აღმსარებლობისა და სარწმუნოების გავრცელება...“. ხოლო ამავე მუხლის მე-2 ნაწილის მიხედვით, რელიგიურ საქმიანობას უთანაბრდება იმ რელიგიური ორგანიზაციების (გაერთიანებების) საწარმოთა საქმიანობა, რომლებიც გამოსცემენ რელიგიურ (საღვთისმსახურო) ლიტერატურას ან აწარმოებენ რელიგიური დანიშნულების საგნებს; ამ ორგანიზაციების (გაერთიანებების) ან მათი საწარმოების საქმიანობა, რომელიც დაკავშირებულია რელიგიური (საღვთისმსახურო) ლიტერატურის ან რელიგიური დანიშნულების საგნების რეალიზაციასთან (გავრცელებასთან); აგრეთვე ასეთი საქმიანობით მიღებული ფულადი სახსრების გამოყენება რელიგიური საქმიანობის განსახორციელებლად.
5. საგადასახადო კოდექსის ზემოაღნიშნული მუხლები ცხადყოფს, რომ ზოგადად, რელიგიური ორგანიზაციების ან მათი საწარმოების საქმიანობა, რომელიც დაკავშირებულია რელიგიური დანიშნულების საგნების რეალიზაციასთან, უთანაბრდება რელიგიურ საქმიანობას, რომელიც საგადასახადო კოდექსის თანახმად, დღგ-ით დაბეგვრას არ უნდა ექვემდებარებოდეს.
6. ამდენად, საგადასახადო კოდექსის 168-ე მუხლის პირველი ნაწილის „ვ“ ქვეპუნქტი არ ადგენს საქართველოს საპატრიარქოსთვის ისეთ საგადასახადო პრივილეგიას, რომელიც მინიჭებული არ აქვთ სხვა რელიგიურ ორგანიზაციებს საქართველოს საგადასახადო კოდექსის მე-11 მუხლის მე-2 ნაწილის საფუძველზე. შესაბამისად, სადავო ნორმა არ ადგენს განსხვავებულ მოპყრობას საქართველოს საპატრიარქოსა და სხვა რელიგიურ ორგანიზაციებს შორის.
7. ამასვე ადასტურებენ განმწესრიგებელ სხდომაზე მოწვეული მოწმეები. კერძოდ, საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს საგადასახადო პოლიტიკის დეპარტამენტის უფროსის მამუკა ბარათაშვილის განმარტებით, საგადასახადო კოდექსის მე-11 მუხლის მე-2 ნაწილი იძლევა შესაძლებლობას, რელიგიური ორგანიზაციის მიერ რელიგიური ლიტერატურის ან რელიგიური დანიშნულების საგნების რეალიზაცია ჩაითვალოს რელიგიურ და, შესაბამისად, არაეკონომიკურ საქმიანობად, რაც დღგ-ით დაბეგვრას არ ექვემდებარება. შესაბამისად, სადავო ნორმა საქართველოს საპატრიარქოსთვის არ აწესებს სხვა რელიგიური ორგანიზაციებისგან განსხვავებულ საგადასახადო შეღავათს.
8. კონსტიტუციურ სარჩელში აგრეთვე აღნიშნულია, რომ საგადასახადო კოდექსის 99-ე მუხლის პირველი ნაწილის „დ” ქვეპუნქტის სიტყვები „საქართველოს საპატრიარქოს მიერ” არაკონსტიტუციურია და ეწინააღმდეგება საქართველოს კონსტიტუციის მე-14 მუხლს. საგადასახადო კოდექსის 99-ე მუხლის პირველი ნაწილის „დ” ქვეპუნქტის თანახმად, მოგების გადასახადისგან თავისუფლდება საქართველოს საპატრიარქოს მიერ რელიგიური დანიშნულებით გამოყენებული ჯვრების, სანთლების, ხატების, წიგნებისა და კალენდრების რეალიზაციით მიღებული მოგება. სასარჩელო მოთხოვნაში განმარტებულია, რომ აღნიშნული ნორმა მოგების გადასახადისგან ათავისუფლებს არა საპატრიარქოს, არამედ იმ პირს, რომელიც საპატრიარქოს მიერ რელიგიური დანიშნულებით გამოყენებული საღვთისმსახურო პროდუქტების რეალიზაციას ახდენს და ამით მოგებას იღებს. მოსარჩელეების განმარტებით, ასეთი საგადასახადო პრივილეგია სხვა რელიგიურ ორგანიზაციების მიმართ არ არსებობს და, შესაბამისად, სადავო ნორმა ეწინააღმდეგება თანასწორობის საყოველთაო პრინციპს.
9. საკონსტიტუციო სასამართლო მიიჩნევს, რომ ამ შემთხვევაშიც მოსარჩელის მოთხოვნა ემყარება სადავო ნორმის შინაარსის მცდარ აღქმას, კერძოდ, სადავო ნორმიდან არ იკვეთება, რომ მოგების გადასახადისგან საქართველოს საპატრიარქოს გარდა შეიძლება გათავისუფლებული იყოს სხვა პირი. ამასვე ადასტურებენ საქმეზე მოწვეული მოწმეები. კერძოდ, მამუკა ბარათაშვილის განმარტებით, სადავო ნორმის სუბიექტია საქართველოს საპატრიარქო, რომელიც ახორციელებს ზემოაღნიშნული საღვთისმსახურო პროდუქციის რეალიზაციას.
10. ზემოაღნიშნულიდან გამომდინარე, სასარჩელო მოთხოვნის ის ნაწილი, რომელიც ეხება საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 99-ე მუხლის პირველი ნაწილის „დ” ქვეპუნქტის სიტყვების „საქართველოს საპატრიარქოს მიერ“ და ამავე კოდექსის 168-ე მუხლის პირველი ნაწილის „ვ” ქვეპუნქტის სიტყვების „საქართველოს საპატრიარქოს მიერ” კონსტიტუციურობას საქართველოს კონსტიტუციის მე-14 მუხლთან მიმართებით, ემყარება მოსარჩელე მხარის მიერ სადავო ნორმების არასწორ აღქმას და სახეზეა მისი არსებითად განსახილველად არმიღების „საკონსტიტუციო სამართალწარმოების შესახებ” საქართველოს კანონის მე–18 მუხლის „ა” ქვეპუნქტითა და მე–16 მუხლის პირველი პუნქტის „ე” ქვეპუნქტით განსაზღვრული საფუძველი.
11. კონსტიტუციურ სარჩელში აგრეთვე გასაჩივრებულია საგადასახადო კოდექსის 206-ე მუხლის პირველი ნაწილის „ე” ქვეპუნქტის სიტყვების „გარდა მიწისა” ის ნორმატიული შინაარსი, რომელიც უკავშირდება რელიგიურ ორგანიზაციებს.
12. საგადასახადო კოდექსის 206-ე მუხლის პირველი ნაწილის „ე” ქვეპუნქტის თანახმად, შესაბამისი დაბეგვრის ობიექტის მიხედვით, ქონების გადასახადისაგან გათავისუფლებულია: ორგანიზაციის ქონება, აგრეთვე ორგანიზაციაზე ლიზინგით გაცემული ქონება, გარდა მიწისა და ორგანიზაციის მიერ ეკონომიკური საქმიანობისათვის გამოყენებული ქონებისა.
13. კონსტიტუციურ სარჩელში აღნიშნულია, რომ საქართველოს სახელმწიფოსა და საქართველოს სამოციქულო ავტოკეფალურ მართლმადიდებელ ეკლესიას შორის კონსტიტუციური შეთანხმების მე-6 მუხლის მე-5 პუნქტის თანახმად „ეკლესიის მიერ წარმოებული საღვთისმსახურო პროდუქცია - მისი დამზადება, შემოტანა, მიწოდება და შემოწირულობა, ასევე არაეკონომიკური მიზნით არსებული ქონება და მიწა გათავისუფლებულია გადასახადებისაგან”. მოსარჩელე მხარე აღნიშნავს, რომ ხსენებული ნორმა პრივილეგირებულ მდგომარეობაში აყენებს მართლმადიდებელ ეკლესიას, რადგან ათავისუფლებს მას მიწის გადასახადისგან, მაშინ როდესაც საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 206-ე მუხლის პირველი ნაწილის „ე” ქვეპუნქტის მიხედვით, მიწის გადასახადისგან არ თავისუფლდებიან რელიგიური ორგანიზაციები.
14. საკონსტიტუციო სასამართლო ამ შემთხვევაშიც მიუთითებს სარჩელის არსებითად განსახილველად მიღებისთვის აუცილებელ წინაპირობებზე. კერძოდ, იმისათვის, რომ საკონსტიტუციო სასამართლომ საქმე არსებითად განსახილველად მიიღოს, სარჩელი დასაბუთებული უნდა იყოს. მოსარჩელე მხარეს ევალება, სწორად მოახდინოს სადავო ნორმის იდენტიფიცირება, რომელიც, მისი აზრით, ზღუდავს კონსტიტუციის მეორე თავში გარანტირებულ ძირითად უფლებებს. მოცემულ შემთხვევაში მოსარჩელე მხარე ასაჩივრებს საგადასახადო კოდექსის 206-ე მუხლის პირველი ნაწილის „ე” ქვეპუნქტს, რომელიც ადგენს ორგანიზაციის ქონების გადასახადისგან გათავისუფლების საფუძველს. აღნიშნული მუხლი თავისი ბუნებით აღმჭურველი ხასიათისაა და ის არ ადგენს ორგანიზაციის (მათ შორის რელიგიური ორგანიზაციის) უფლების შეზღუდვის წესს. იმ შემთხვევაში, თუ მოსარჩელის პრობლემა დაკავშირებულია მიწის გადასახადთან, რომელიც დადგენილია საგადასახადო კოდექსით, მას საკონსტიტუციო სასამართლოში ევალება სწორედ იმ საკანონმდებლო ნორმის გასაჩივრება, რომელიც უშუალოდ აწესებს რელიგიური ორგანიზაციისთვის მიწის გადასახადს.
15. ყოველივე ზემოაღნიშნულიდან გამომდინარე, სასარჩელო მოთხოვნის ის ნაწილი, რომელიც ეხება საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 206-ე მუხლის პირველი ნაწილის „ე” ქვეპუნქტის სიტყვების „გარდა მიწისა” კონსტიტუციურობას საქართველოს კონსტიტუციის მე-14 მუხლთან მიმართებით, ემყარება მოსარჩელე მხარის მიერ სადავო ნორმის არასწორ აღქმას და სახეზეა მისი არსებითად განსახილველად არმიღების „საკონსტიტუციო სამართალწარმოების შესახებ” საქართველოს კანონის მე–18 მუხლის „ა” ქვეპუნქტითა და მე–16 მუხლის პირველი პუნქტის „ე” ქვეპუნქტით განსაზღვრული საფუძველი.
16. საქართველოს საკონსტიტუციო სასამართლო მიიჩნევს, რომ №671 კონსტიტუციური სარჩელი სხვა მხრივ აკმაყოფილებს „საკონსტიტუციო სამართალწარმოების შესახებ” საქართველოს კანონის მე–16 მუხლის პირველი და მე–2 პუნქტების მოთხოვნებს და არ არსებობს ამ კანონის მე–18 მუხლით გათვალისწინებული კონსტიტუციური სარჩელის არსებითად განსახილველად არმიღების რომელიმე საფუძველი.

**III**

**სარეზოლუციო ნაწილი**

საქართველოს კონსტიტუციის 89-ე მუხლის პირველი პუნქტის „ვ” ქვეპუნქტის, „საქართველოს საკონსტიტუციო სასამართლოს შესახებ” საქართველოს ორგანული კანონის მე-19 მუხლის პირველი პუნქტის „ე” ქვეპუნქტის, 21-ე მუხლის მე-2 პუნქტის, 271 მუხლის პირველი პუნქტის, 31-ე მუხლის მე-2 პუნქტის, 39-ე მუხლის პირველი პუნქტის „ა” ქვეპუნქტის, 43-ე მუხლის პირველი, მე-2, მე-5, მე-8, მე-10 და მე-13 პუნქტების, „საკონსტიტუციო სამართალწარმოების შესახებ” საქართველოს კანონის მე-16 მუხლის პირველი და მე-2 პუნქტების, მე-18 მუხლის, 21-ე მუხლის პირველი პუნქტის, 22-ე მუხლის პირველი, მე-2, მე-3 და მე-6 პუნქტების საფუძველზე,

**საქართველოს საკონსტიტუციო სასამართლო**

**ა დ გ ე ნ ს:**

1. მიღებულ იქნეს არსებითად განსახილველად №671 კონსტიტუციური სარჩელი (სსიპ „საქართველოს ევანგელურ-ბაპტისტური ეკლესია”, ააიპ „საქართველოს სიცოცხლის სიტყვის ეკლესია”, სსიპ „ქრისტეს ეკლესია”, სსიპ „საქართველოს სახარების რწმენის ეკლესია”, ააიპ „მეშვიდე დღის ქრისტიან-ადვენტისტთა ეკლესიის ტრანსკავკასიური იუნიონი”, სსიპ „ლათინ კათოლიკეთა კავკასიის სამოციქულო ადმინისტრაცია”, ააიპ „ქართველ მუსლიმთა კავშირი”, სსიპ „წმინდა სამების ეკლესია” საქართველოს პარლამენტის წინააღმდეგ) სასარჩელო მოთხოვნის იმ ნაწილში, რომელიც შეეხება საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 168-ე მუხლის მე-2 ნაწილის „ბ” ქვეპუნქტის სიტყვების “საქართველოს საპატრიარქოს დაკვეთით” კონსტიტუციურობას საქართველოს კონსტიტუციის მე-14 მუხლთან მიმართებით.
2. არ იქნეს მიღებული არსებითად განსახილველად №691 კონსტიტუციური სარჩელი (სსიპ „საქართველოს ევანგელურ-ბაპტისტური ეკლესია”, ააიპ „საქართველოს სიცოცხლის სიტყვის ეკლესია”, სსიპ „ქრისტეს ეკლესია”, სსიპ „საქართველოს სახარების რწმენის ეკლესია”, ააიპ „მეშვიდე დღის ქრისტიან- ადვენტისტთა ეკლესიის ტრანსკავკასიური იუნიონი”, სსიპ „ლათინ კათოლიკეთა კავკასიის სამოციქულო ადმინისტრაცია”, ააიპ „ქართველ მუსლიმთა კავშირი”, სსიპ „წმინდა სამების ეკლესია” საქართველოს პარლამენტის წინააღმდეგ) სასარჩელო მოთხოვნის იმ ნაწილში, რომელიც შეეხება: **ა)** საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 99-ე მუხლის პირველი ნაწილის „დ” ქვეპუნქტის სიტყვების “საქართველოს საპატრიარქოს მიერ” და ამავე კოდექსის 168-ე მუხლის პირველი ნაწილის „ვ” ქვეპუნქტის სიტყვების “საქართველოს საპატრიარქოს მიერ” კონსტიტუციურობას საქართველოს კონსტიტუციის მე-14 მუხლთან მიმართებით; **ბ)** საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 206-ე მუხლის პირველი ნაწილის „ე” ქვეპუნქტის სიტყვების “გარდა მიწისა” იმ ნორმატიული შინაარსის კონსტიტუციურობას საქართველოს კონსტიტუციის მე-14 მუხლთან მიმართებით, რომელიც შეეხება რელიგიურ ორგანიზაციებს.
3. საქმეს არსებითად განიხილავს საქართველოს საკონსტიტუციო სასამართლოს პირველი კოლეგია.
4. საქმის არსებითი განხილვა დაიწყება „საქართველოს საკონსტიტუციო სასამართლოს შესახებ” საქართველოს ორგანული კანონის 22-ე მუხლის პირველი პუნქტის შესაბამისად.
5. საოქმო ჩანაწერი საბოლოოა და გასაჩივრებას ან გადასინჯვას არ ექვემდებარება.
6. საოქმო ჩანაწერი გამოქვეყნდეს საკონსტიტუციო სასამართლოს ვებგვერდზე 15 დღის ვადაში, გაეგზავნოს მხარეებს და „საქართველოს საკანონმდებლო მაცნეს”.

 **კოლეგიის შემადგენლობა:**

**ლალი ფაფიაშვილი**

**გიორგი კვერენჩხილაძე**

**მაია კოპალეიშვილი**

**მერაბ ტურავა**