**საქართველოს საკონსტიტუციო სასამართლოს**

**მეორე კოლეგიის გადაწყვეტილება**

**№2/2/275,291,296,299**

**საქართველოს სახელით**

**2005 წლის 10 მარტი, ქ. თბილისი**

საქართველოს საკონსტიტუციო სასამართლოს მეორე კოლეგიამ ნიკოლოზ ჩერქეზიშვილის (თავმჯდომარე, მომხსენებელი მოსამართლე), ოთარ ბენიძის (წევრი) და ლამარა ჩორგოლაშვილის (წევრი) შემადგენლობით (სხდომის მდივანი – ელენე ლაღიძე).

ღია სასამართლო სხდომაზე, რომელშიც მონაწილეობდნენ მოსარჩელე მალხაზ ასათიანის წარმომადგენელი ვახტანგ ცხომელიძე, მოსარჩელე შპს „მშენებელი-5-ის“ გენერალური დირექტორი ოთარ იმნაიშვილი, მოსარჩელე შპს „აიეტი-ს“ წარმომადგენელი არჩილ თაბაგარი, მოსარჩელე შპს „ოლია-ს“ გენერალური დირექტორი ირინე ვაჭარაძე; მოპასუხის – საქართველოს პარლამენტის წარმომადგენლები – ბათარ ჩანქსელიანი, მარინე (ქეთი) რობაქიძე და იოსებ ლომაშვილი; აგრეთვე სპეციალისტი – საქართველოს ბიზნესმენთა ფედერაციის მენეჯერი, ეკონომიკურ მეცნიერებათა კანდიდატი ნუგზარ ქავთარაძე; და მოწმე – საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს საგადასახადო დეპარტამენტის იურიდიულ საკითხთა და საჩივრების განხილვის სამმართველოს უფროსი ვასილ ხანიშვილი.

**განიხილა საქმე:** მოქალაქე მალხაზ ასათიანი, შპს „მშენებელი-5“, შპს „აიეტი“ და შპს „ოლია“ საქართველოს პარლამენტის წინააღმდეგ.

**დავის საგანია:** 1997 წლის 13 ივნისის საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 114-ე მუხლის პირველი ნაწილის მეორე წინადადების დებულების – „დღგ-ის ჩათვლას დაექვემდებარება საქართველოს ბიუჯეტში გადახდილი დღგ-ის თანხა“ – კონსტიტუციურობა საქართველოს კონსტიტუციის 21-ე მუხლის პირველ პუნქტთან, რომლის თანახმად, „საკუთრება და მემკვიდრეობის უფლება აღიარებული და უზრუნველყოფილია. დაუშვებელია საკუთრების, მისი შეძენის, გასხვისების ან მემკვიდრეობით მიღების საყოველთაო უფლების გაუქმება“, და 30-ე მუხლის მე-2 პუნქტის ბოლო წინადადებასთან მიმართებით, რომლის თანახმად „მომხმარებელთა უფლებები დაცულია კანონით“.

275-ე, 291-ე, 296-ე და 299-ე ნომრებით რეგისტრირებულ ოთხივე კონსტიტუციურ სარჩელში საქართველოს საკონსტიტუციო სასამართლოსადმი მიმართვის საფუძველად მითითებულია: საქართველოს კონსტიტუციის 21-ე მუხლი, 42-ე მუხლის პირველი და მე-3 პუნქტები, 89-ე მუხლის პირველი პუნქტის “ვ” ქვეპუნქტი, “საქართველოს საკონსტიტუციო სასამართლოს შესახებ” საქართველოს ორგანული კანონის მე-19 მუხლის პირველი პუნქტის “ე” ქვეპუნქტი, 31-ე მუხლი, 39-ე მუხლის პირველი პუნქტის, აგრეთვე “საკონსტიტუციო სამართალწარმოების შესახებ” საქართველოს კანონის პირველი მუხლის მე-2 პუნქტი, მე-10 მუხლის პირველი პუნქტი და მე-16 მუხლი.

275-ე, 291-ე, 296-ე და 299-ე ნომრებით რეგისტრირებულ კონსტიტუციურ სარჩელებში აღნიშნულია, რომ საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 114-ე მუხლის პირველი ნაწილის წინადადება – “დღგ-ის ჩათვლას დაექვემდებარება საქართველოს ბიუჯეტში გადახდილი დღგ-ის თანხა” – არაკონსტიტუციურია და არღვევს საქართველოს კონსტიტუციის 21-ე მუხლის პირველი პუნქტით და 30-ე მუხლის მე-2 პუნქტის ბოლო წინადადებით, რომლის თანახმად “მომხმარებელთა უფლებები დაცულია კანონით” აღიარებულ მათ უფლებებს შემდეგ გარემოებათა გამო:

დამატებული ღირებულების გადასახადის გადამხდელად რეგისტრირებული პირები, საქონლის ან მომსახურების მიღებისას ვალდებულნი არიან გამოწერონ საგადასახადო ანგარიშ-ფაქტურა, რომლითაც დასტურდება საქონლის ან მომსახურების მიმღების მიერ დღგ-ის გადახდის ფაქტი. საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 115-ე მუხლის პირველი ნაწილის თანახმად, ანგარიშ-ფაქტურა გამოიწერება ოთხ ეგზემპლარად, რომლის პირველი და მესამე პირები წარედგინება მყიდველს, ხოლო მეორე და მეოთხე პირები რჩება გამყიდველს. ამასთან, ანგარიშ-ფაქტურის მეოთხე პირს გამყიდველი წარუდგენს საგადსახადო ორგანოებს საგადასახადო კონტროლის განსახორციელებლად, ხოლო მესამე პირს მყიდველი წარუდგენს საგადასახადო ორგანოებს თავისი ადგილმდებარეობის მიხედვით საგადასახადო ჩათვლის მისაღებად. ამავე მუხლის მე-2 ნაწილის შესაბამისად კი, “საგადასახადო ანგარიშ-ფაქტურა წარმოადგენს საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს მიერ დადგენილი ფორმის მკაცრი აღრიცხვის დოკუმენტს, რომლითაც დასტურდება დღგ-ის გადახდევინების ფაქტი…”. საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 29-ე მუხლის 25-ე ნაწილის თანახმად, დღგ, როგორც არაპირდაპირი გადასახადი დგინდება მიწოდებული საქონლის (სამუშაოს, მომსახურების) ფასზე დანამატის სახით და მას იხდის მომხმარებელი ამ გადასახადით გაზრდილი ფასით საქონლის შეძენისას. ამავე ნაწილის თანახმად, არაპირდაპირი გადასახადის ბიუჯეტში შეტანის ვალდებულება ეკისრება საქონლის (სამუშაოს, მომსახურების) მიმწოდებელს, რომელიც იწოდება გადასახადის გადამხდელად. ასევე საგადასახადო კოდექსის 30-ე მუხლის მე-3 ნაწილის შესაბამისად, “საგადასახადო ვალდებულება სრულდება უშუალოდ გადასახადის გადამხდელის მიერ…”.

მოსარჩელეთა აზრით, ის ფაქტი, რომ საქონლის მიმღებმა გადაიხადა დამატებული ღირებულების გადასახადი დასტურდება საგადასახადო ანგარიშ-ფაქტურით. ამასთან, საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 114-ე მუხლის პირველი ნაწილის სადავო წინადადებიდან გამომდინარე კი, მყიდველის მიერ გადახდილი დღგ-ის ჩათვლა დამოკიდებულია გამყიდველის მიერ თავისი საგადასახადო ვალდებულებების შესრულებაზე, რადგან, გამყიდველის მიერ თავისი ვალდებულების შეუსრულებლობის გამო მყიდველს არ ეთვლება დღგ, რაც თავის მხრივ იწვევს მყიდველის მიმართ საგადასახადო დავალიანების წარმოშობას და მყიდველი საგადასახადო ჩათვლის მისაღებად განმეორებით იხდის დამატებული ღირებულების გადასახადს.

აღნიშნულიდან გამომდინარე, მოსარჩელეებს მიაჩნიათ, რომ საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 114-ე მუხლის პირველი ნაწილის წინადადება – “დღგ-ის ჩათვლას დაექვემდებარება საქართველოს ბიუჯეტში გადახდილი დღგ-ის თანხა”, თავისი სამართლებრივი შედეგებით ლახავს მყიდველის საკუთრების უფლებას, ვინაიდან მყიდველი საგადასახადო ჩათვლის მისაღებად იძულებული ხდება, თავისი საკუთრების შემცირების ხარჯზე საქართველოს ბიუჯეტში განმეორებით შეიტანოს დღგ-ის თანხა. ამასთან, მოსარჩელეთა განცხადებით, საგადასახადო ორგანოების მიერ დღგ-ის ჩათვლაზე უარის თქმა გამყიდველის მიერ ბიუჯეტში თანხების გადაუხდელობის გამო კანონსაწინააღმდეგოა და ამით ილახება მათი, როგორც მომხმარებლების უფლებები.

მოპასუხე მხარის – საქართველოს პარლამენტის წარმომადგენლები სასამართლო სხდომაზე არ დაეთანხმნენ სასარჩელო მოთხოვნას. მოპასუხე მხარის განცხადებით, მოსარჩელეთა არგუმენტები სადავო ნორმის არაკონსტიტუციურობის თაობაზე საქართველოს კონსტიტუციის 21-ე მუხლის პირველ პუნქტთან მიმართებით უსაფუძვლოა შემდეგ გარემოებათა გამო:

საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 90-ე მუხლის თანახმად, დამატებული ღირებულების გადასახადი, როგორც არაპირდაპირი გადასახადი, არის საქართველოს ტერიტორიაზე საქაონლის, სამუშაოს, მომსახურების წარმოებისა და მიმოქცევის პროცესში შექმნილი ღირებულების ნაწილის, აგრეთვე საქართველოს ტერიტორიაზე შემოტანილი ყველა დასაბეგრი საქონლის ღირებულების ნაწილის ბიუჯეტში სავალდებულო შენატანი. რაც შეეხება დღგ-ის ჩათვლას, საგადასახადო კოდექსის 114-ე მუხლის პირველი ნაწილის თანახმად, ჩასათვლელი დღგ-ის თანხა არის გადასახადის თანხა, რომელიც დასაბეგრი ოპერაციის დროის მიხედვით გადახდილია წარდგენილი საგადასახადო ანგარიშ-ფაქტურების შესაბამისად დასაბეგრ იმპორტზე ან დასაბეგრ ოპერაციებზე, თუ საქონელი, სამუშაო ან მომსახურება გამოიყენება ან გამოყენებული იქნება გადასახადის გადამხდელის ეკონომიკური საქმიანობისათვის. დღგ-ის ჩათვლას აწარმოებენ საგადასახადო ორგანოები შესაბამისი ანგარიშ-ფაქტურების საფუძველზე, რომელიც საგადასახადო კოდექსის 115-ე მუხლის თანახმად წარმოადგენს საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს მიერ დადგენილი ფორმის მკაცრი აღრიცხვის დოკუმენტს. მყიდველიც და გამყიდველიც ვალდებულნი არიან საგადასახადო ორგანოებს წარუდგინონ ანგარიშ-ფაქტურა ყოველთვიურად, არა უგვიანეს მომდევნო თვის 10 რიცხვისა. საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 252-ე მუხლის პირველი ნაწილის თანახმად, თუ გადასახადის თანხა არ არის გადახდილი დადგენილი ვადისათვის, გადასახადის გადამხდელი ვალდებულია გადაიხადოს გადაუხდელი თანხის 0,15% თითოეულ ვადაგადაცილებულ დღეზე. მოპასუხის აზრით, მოსარჩელე ცდილობს საგადასახადო კოდექსის 30-ე მუხლის მე-3 ნაწილით, რომლის თანახმად “საგადასახადო ვალდებულება სრულდება უშუალოდ გადასახადის გადამხდელის მიერ…”, პასუხისმგებლობა დააკისროს გამყიდველს. იგი “გადამხდელად” მიიჩნევს გამყიდველს, მაგრამ საგადასახადო ორგანოს წინაშე ვალდებულებები არა მხოლოდ გამყიდველს, არამედ მყიდველსაც გააჩნია საგადასახადო ორგანოში ანგარიშ-ფაქტურების დროულად წარდგენის სახით და თუ მყიდველმა ანგარიშ-ფაქტურა დადგენილ ვადებში წარადგინა, ეს ნიშნავს, რომ მან დღგ-ეც გადაიხადა გაზრდილი ფასით საქონლის შეძენისას.

მოპასუხე მხარის განმარტებით, საქართველოს საგადასახადო კოდესის 114-ე მუხლი არ ავალდებულებს მყიდველს ან გამყიდველს ოòრჯერ ან მეტჯერ გადაიხადოს დღგ გაზრდილი ფასით საქონლის შეძენისას, ხოლო თუ საგადასახადო ორგანოების მხრიდან ადგილი ჰქონდა რიგ შემთხვევებში აღნიშნული გადასახადის ოჯერ გადახდევინების ფაქტს, ეს არ შეილება იყოს საფუძველი ნორმის არაკონსტიტუციურობის საკითხის დაყენებისა, მოპასუხის აზრით ეს უფრო საგადასახადო ორგანოების არაჯეროვანი მუშაობის შედეგია.

რაც შეეხება გადახდილი დღგ-ის თანხის უკან დაბრუნების საკითხს, მოპასუხე აღნიშნავს, რომ საგადასახადო კოდექსის 118-ე მუხლის თანახმად, თუ საანგარიშო პერიოდში დღგ-ის გადამხდელის დასაბეგრი ბრუნვის არანაკლებ 25 პროცენტისა იბეგრება ნულოვანი განაკვეთით, ჩასათვლელი დღგ-ის თანხის გადამეტება დარიცხული დღგ-ის თანხაზე უბრუნდება გადასახადის გადამხდელს საგადასახადო ორგანოს მიერ ამის შესახებ დღგ-ის გადამხდელის განცხადების მიღების დროიდან 15 დღის განმავლობაში. დღგ-ის სხვა გადამხდელებისათვის ჩასათვლელი თანხის გადამეტება საანგარიშო პერიოდის მანძილზე დარიცხულ დღგ-ის თანხაზე გადაიტანება შემდეგ საანგარიშო პერიოდში და ჩაითვლება მომავალი პერიოდების გადასახდელებში, ან მათ უბრუნდებათ ბიუჯეტიდან.

მოპასუხე მხარე ასევე არ ეთანხმება მოსარჩელე მხარის მოსაზრებას სადავო აქტის არაკონსტიტუციურობის თაობაზე საქართველოს კონსტიტუციის 30-ე მუხლის მე-2 პუნქტის ბოლო წინადადებასთან მიმართებით, რომლის თანახმად “მომხმარებელთა უფლებები დაცულია კანონით”. მოპასუხე მხარე უთითებს “მომხმარებელთა უფლებების დაცვის შესახებ” საქართველოს კანონზე, რომლის თანახმად “მომხმარებელი” განმარტებულია, როგორც პირადი საჭიროებისათვის საქონლის (სამუშაოს, მომსახურების) გამომყენებელი, შემძენი, შემკვეთი, ან ასეთი განზრახვის მქონე მოქალაქე. აღნიშნულ კანონში არის ასევე “დამამზადებლის” განმარტებაც, კერძოდ, “დამამზადებელი” არის რეალიზაციის ან გაცვლის მიზნით პროდუქციის მწარმოებელი საწარმო, ორგანიზაცია, დაწესებულება ან მოქალაქე-მეწარმე. მოპასუხე მხარე თვლის, რომ მოსარჩელეები - მოქალაქე მალხაზ ასათიანი, შპს “მშენებელი-5”, შპს “აიეტი” და შპს “ოლია” “მომხმარებელთა უფლებების დაცვის შესახებ” საქართველოს კანონის შესაბამისად არიან არა “მომხმარებლებ”ი არამედ “მწარმოებლები”, ისინი ეწევიან სამეწარმეო საქმიანობას, გვევლინებიან მეწარმე სუბიექტებად და შესაბამისად მათ არ ეხება საქართველოს კონსტიტუციის 30-ე მუხლის მე-2 ნაწილის ბოლო წინადადება, რომლის თანახმად ”მომხმარებელთა უფლებელი დაცულია კანონით”.

ყოველივე ზემოაღნიშნულიდან გამომდინარე, მოპასუხე მხარე მიიჩნევს, რომ მოსარჩელეთა მოთხოვნა უსაფუძვლოა და სადავო ნორმა არ ეწინააღმდეგება საქართველოს კონსტიტუციის 21-ე მუხლის პიველ პუნქტს, რომლის შესაბამისად, “საკუთრება და მემკვიდრეობის უფლება აღიარებული და უზრუნველყოფილია. დაუშვებელია საკუთრების, მისი შეძენის, გასხვისების ან მემკვიდრეობით მიღების საყოველთაო უფლების გაუქმება.” ასევე, საქართველოს კონსტიტუციის 30-ე მუხლის მე-2 პუნქტის ბოლო წინადადებას, რომლის თანახმად, “მომხმარებელთა უფლებები დაცულია კანონით. ”

სასამართლო სხდომაზე სპეციალისტად მოწვეულმა ეკონომიკურ მეცნიერებათა კანდიდატმა ნუგზარ ქავთარაძემ აღნიშნა, რომ საქართველოს საგადასახადო კოდექსით განსაზღვრულია ბიუჯეტში გადასახდელი დღგ-ის განსაზღვრისა და გადახდის წესი. კერძოდ, 113-ე მუხლით განსაზრღრულია ბიუჯეტში შესატანი თანხის ოდენობის განსაზღვრის წესი და ის ჩამოყალიბებულია, როგორც სხვაობა დასაბეგრ ბრუნვაზე დარიცხული დღგ-ის თანხისა და 114-ე მუხლის შესაბამისად ჩასათვლელ გადასახადის თანხებს შორის.

საგადასახადო კოდექსის 114-ე მუხლი ითვალისწინებს ორ პირობას იმის შესახებ, თუ რომელი დღგ ექვემდებარება ჩათვლას, კერძოდ, პირველი: დღგ-ის ჩათვლას დაექვემდებარება საქართველოს ბიუჯეტში გადახდილი დღგ-ის თანხა და მეორე პირობა, თუ რა შემთხვევაში არ წარმოებს დღგ-ის ჩათვლა.

1997 წლის 13 ივნისის საგადასახადო კოდექსის 113-ე და 114-ე მუხლებით განსაზღვრულია დღგ-ის გაანგარიშების წესი, რომლის დაცვის პირობებში გადამხდელი ვალდებულია კონსტიტუციის 94-ე მუხლიდან გამომდინარე გადაიხადოს ამ წესით გაანგარიშებული გადასახადი.

რაც შეეხება მოსარჩელეების მიერ დაყენებულ მოთხოვნებს 114-ე მუხლის პირველი ნაწილის ბოლო წინადადების არაკონსტიტუციურად ცნობის თაობაზე საქართველოს კონსტიტუციის 21-ე მუხლის პირველ პუნქტთან და 30-ე მუხლის მე-2 პუნქტის ბოლო წინადადებასთან მიმართებით, სპეციალისტი მას უსაფუძვლოდ მიიჩნევს, რადგან დღგ-ის ჩათვლის უფლების შეზღუდვა ეკონომიკურად არანაირად არ უკავშირდება საკუთრების უფლების ხელყოფას. დღგ-ის ჩათვლის შეჩერება (დარიცხვა) წარმოადგენს საგადსახადო ორგანოს მიერ განხორციელებულ ადმინისტრაციულ აქტს. სპეციალისტის განმარტებით, თუ გადამხდელი არ მოახდენდა ჩათვლას იმ მომწოდებლისგან გამოწერილი საგადასახადო ანგარიშ-ფაქტურის მიხედვით, რომელსაც გააჩნია დავალიანება, საგადასახადო ორგანო არ გამოცემდა ადმინისტრაციულ აქტს. ასეთ შემთხვევაში, ისევე როგორც უკვე განხორციელებული ჩათვლის შემთხვევაში, საგადასახადო ორგანოს მხრიდან არ დგება საკითხი მოგების/საშემოსავლო, ეკონომიკური საქმიანობის გადასახადებთან მიმართებაში ასეთი ანგარიშ-ფაქტურებით განხორციელებული ოპერაციების მიხედვით გადახდილი თანხების ხარჯებად არ აღიარების თაობაზე, ისევე როგორც აქციზის გადამხდელისთვის (თუ აქციზური საქონლის საწარმოებლად გამოსაყენებელი აქციზური ნედლეული შეიძინა მწარმოებლისგან ან იმპორტიორისაგან) ამავე ანგარიშ-ფაქტურაში ასახული აქციზის ჩათვლაზე. ასევე, გადამხდელს, რომელსაც შეუჩერდა დღგ-ის ჩათვლა, უფლება აქვს დღგ-ის ეს თანხები მიაკუთვნოს ხარჯებს (საქონლის თვითღირებულებას) და ამით შეიმციროს მოგება/საშემოსავლო გადასახადებით დაბეგვრის ობიექტი. სპეციალისტს არასწორად მიაჩნია მოსარჩელეების აზრი იმის თაობაზე, რომ რადგან ჩათვლების შეჩერების გამო ისინი ფაქტიურად ხელმეორედ იხდიან გადასახადს, რისთვისაც დამატებით საჭიროა ფინანსური სახსრები და ეს წარმოადგენს ორმაგ დაბეგვრას, რაც არის საკუთრების უფლების შელახვა, რადგან იგივე საგადსახადო კოდექსის მიხედვით მოგების/საშემოსავლო გადასახადების დაბეგვრის ობიექტის გაანგარიშებისას დადგენილია საგადსახადო კოდექსით ხარჯად აღიარების წესები, რომლებიც განსხვავდება ბუღალტრული აღრიცხვის საერთაშორისო სტანდარტით (ბასს) დადგენილი მოთხოვნებისგან. შესაბამისად, თუ გადამხდელმა ერთობლივი შემოსავლიდან გამოქვითა ყველა ის ხარჯი, რაც წარმოადგენს ხარჯს ბასს-ის, მაგრამ არა საგადასახადო კოდექსის მიხედვით, შემცირდება ბიუჯეტში ამ გადასახადების კუთხით საგადასახადო ვალდებულება, რაც გამოიწვევს საგადასახადო ორგანოს მხრიდან დამატებით თანხის დარიცხვას, რაც არანაირად არ შეიძლება განვიხილოთ საკუთრების უფლების ხელყოფად.

სასამართლო სხდომაზე მოწმედ მოწვეული - საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს საგადასახადო დეპარტამენტის იურიდიულ საკითხთა და საჩივრების განხილვის სამმართველოს უფროსი ვასილ ხანიშვილი არ დაეთანხმა სასარჩელო მოთხოვნას და აღნიშნა, რომ სადავო აქტი არ ეწინააღმდეგება საქართველოს კონსტიტუციის 21-ე მუხლის პირველ და 30-ე მუხლის მე-2 პუნქტის ბოლო წინადადებას. მოწმის განმარტებით დამატებული ღირებულების გადასახადი არის არაპირდაპირი გადასახადი და არაპირდაპირი გადასახადის არსი იმაში მდგომარეობს, რომ ამ გადასახადს არ იხდის უშუალოდ მყიდველი და მისი ბიუჯეტში ჩარიცხვა ხდება სხვისი მეშვეობით. მოწმის განცხადებით, არაპირდაპირი გადასახადის გადამხდელი არის მყიდველი, რომელიც თანხას უხდის გამყიდველს, გამყიდველმა უნდა შეიტანოს ბიუჯეტში და უნდა მოახდინოს გადახდილი თანხის ჩათვლა. ამ შემთხვევაში, როდესაც 1997 წლის 13 ივნისის საგადასახადო კოდექსის 114-ე მუხლმა განიცადა ცვლილება “საქართველოს საგადასახადო კოდექსში ცვლილებების და დამატებების შეტენის შესახებ” 2000 წლის 13 ივლისის საქართველოს კანონით, იმპერატიულად ჩაიწერა მოთხოვნა, რომ გადასახადი მოხვედრილიყო სახელმწიფო ბიუჯეტში და მხოლოდ მას შემდეგ მიეცემოდა უფლება მყიდველს, მოეთხოვა სახელმწიფო ბიუჯეტიდან ეს თანხა. სხვა შემთხვევაში სახელმწიფო ბიუჯეტში თანხა არ ხვდებოდა და მიდიოდა მხოლოდ მოთხოვნა, რაც მასიური ხასიათის მატარებელი იყო, ხოლო საგადასახადო კოდექსის სადავო ნორმამ დაარეგულირა აღნიშნული საკითხი. მოწმის განმარტებით იგი არ ეთანხმება მოსარჩელეთა მოსაზრებას თითქოს ანგარიშ-ფაქტურა არის ბიუჯეტში თანხის გადახდის დამადასტურებელი დოკუმენტი. მოწმის აზრით, ანგარიშ-ფაქტურა არის მყიდველის მიერ გამყიდველისათვის თანხის გადახდის დამადასტურებელი დოკუმენტი.

საქართველოს საკონსტიტუციო სასამართლოს მეორე კოლეგიამ მოისმინა რა მოსარჩელეთა და მათი წარმომადგენლების, მოპასუხის – საქართველოს პარლამენტის წამომადგენლების, აგრეთვე სპეციალისტისა და მოწმის განმარტებანი გამოარკვია განსახილველ საქმესთან დაკავშირებული შემდეგი გარემოებანი:

1. საქართველოს საკონსტიტუციო სასამართლოს მეორე კოლეგია აღნიშნავს, რომ განხილულ საქმეში სადავოა 1997 წლის 13 ივნისის საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 114-ე მუხლის დებულება, რომელიც ძლადაკარგულია 2005 წლის პირველი იანვრიდან. მოცემული კონსტიტუციური სარჩელები საქართველოს საკონსტიტუციო სასამართლოში შემოტანილია 2005 წლის პირველ იანვრამდე. “საკონსტიტუციო სამართალწარმოების შესახებ” საქართველოს კანონის მე-13 მუხლის მე-6 პუნქტის შესაბამისად “საკონსტიტუციო სასამართლოს მიერ საქმის არსებითად განსახილველად მიღების შემდეგ სადავო აქტის გაუქმება ან ძალადაკარგულად ცნობა არ იწვევს საკონსტიტუციო სასამართლოში საქმის შეწყვეტას, თუ იგი ეხება საქართველოს კონსტიტუციის მეორე თავით აღიარებულ ადამიანის უფლებებსა და თავისუფლებებს”. ამრიგად, საქართველოს საკონსტიტუციო სასამართლო ვალდებულია იმსჯელოს განხილულ კონსტიტუციურ სარჩელებში სადავოდ გამხდარი ნორმატიული აქტის კონსტიტუციურობის თაობაზე საქართველოს კონსტიტუციის მეორე თავის საკითხებთან მიმართებით.

2. განხილულ საქმეში დავის საგანს წარმოადგენს 1997 წლის 13 ივნისის საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 114-ე მუხლის პირველი ნაწილის მეორე წინადადების დებულების - “…დღგ-ის ჩათვლას დაექვემდებარება საქართველოს ბიუჯეტში გადახდილი დღგ-ის თანხა” - კონსტიტუციურობა საქართველოს კონსტიტუციის 21-ე მუხლთან მიმართებით. სადავო დებულების შესაბამისად დღგ-ის ჩათვლას შეიძლება დაექვემდებაროს მხოლოდ ბიუჯეტში გადახდილი დღგ-ის თანხა. საგადასახადო კოდექსის 114-ე მუხლის პირველი ნაწილის შესაბამისად, ჩასათვლელი დღგ-ის თანხა წარმოადგენს გადასახადის თანხას, რომელიც დასაბეგრი ოპერაციის დროის მიხედვით გადახდილია წარმოდგენილი საგადასახადო ანგარიშ-ფაქტურების შესაბამისად ან გადახდილია საბაჟო დეკლარაციის მიხედვით. ამდენად, კოდექსის დასახელებული 114-ე მუხლის პირველი ნაწილი ითვალისწინებს ორ შემთხვევას: პირველი, როდესაც ჩასათვლელი, ანუ ჯერ არ ჩათვლილი დღგ-ის თანხა გადახდილია წარდგენილი საგადასახადო ანგარიშ-ფაქტურების შესაბამისად, და მეორე, როდესაც აღნიშნული თანხა, უკვე ბიუჯეტში გადახდის შემდეგ ექვემდებარება ჩათვლას. ყოველივე ზემოაღნიშნულიდან გამომდინარე საკონსტიტუციო სასამართლო ასკვნის, რომ სადავო ნორმაში, ისევე, როგორც 114-ე მუხლის პირველ ნაწილში მთლიანად, საუბარია დამატებული ღირებულების გადასახადით გათვალისწინებული თანხის და არა დღგ-ის, როგორც ასეთი გადასახადის ჩათვლაზე.

1997 წლის 13 ივნისის საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 114-ე მუხლის პირველი ნაწილის პირველ წინადადებაში კანონმდებელი საუბრობს საგადასახადო ანგარიშ-ფაქტურის შესაბამისად გადახდილ გადასახადის თანხაზე და არა გადასახადზე. 1997 წლის საგადასახადო კოდექსის 115-ე მუხლის მე-2 ნაწილში საგადასახადო ანგარიშ-ფაქტურა განმარტებულია როგორც დოკუმენტი, რომლითაც დასტურდება დღგ-ის გადახდევინების ფაქტი, რაც გამომდინარეობს ანგარიშ-ფაქტურაში ასახული შემდეგი მონაცემებით, რის ჩამონათვალსაც შეიცავს დასახელებული მუხლი. განხილულ მუხლში საუბარია, ერთი მხრივ დღგ-ის გადამხდელზე, ანუ საქონლის, შესრულებული სამუშაოს ან გაწეული მომსახურების მიმწოდებელზე, ხოლო, მეორე მხრივ კი მყიდველზე (დამკვეთზე). აღნიშნულიდან გამომდინარე, საკონსტიტუციო სასამართლო მიიჩნევს, რომ მიმწოდებლის მხრიდან ე.წ. საგადასახადო ანგარიშ-ფაქტურის გამოწერა ადასტურებს მყიდველის (დამკვეთის) მიერ არა გადასახადის, არამედ დამატებული ღირებულების გადასახადით დატვირთული საფასურის გადახდისა და დასაბეგრი ოპერაციის განხორციელების ფაქტს. ამრიგად, მხოლოდ საგადასახადო ანგარიშ-ფაქტურა შეუძლებელია იყოს საკმარისი იმისათვის, რათა განხორციელდეს გადასახადის გადახდილად აღიარება, ანუ სახელმწიფოს მხრიდან მიჩნევა, ჩათვლა იმისა, რომ გადასახადი გადახდილია. მხედვბელობაშია მისაღები ის გარემოებაც, რომ დღეს მოქმედი 2004 წლის 22 დეკემბრის საგადასახადო კოდექსის 248-ე მუხლის მე-2 ნაწილით საგადასახადო ანგარიშ-ფაქტურა განმარტებულია როგორც დოკუმენტი, “რომლითაც დასტურდება დღგ-ით დასაბეგრი ოპერაციის განხორციელების ფაქტი”. ამასთან, გასათვალისწინებელია ისიც, რომ 1997 წლის საგადასახადო კოდექსი, 115-ე მუხლის მე-7 ნაწილით უშვებს ისეთ მდგომარეობასაც, როდესაც საგადასახადო ანგარიშ-ფაქტურა შესაძლებელია გაყალბდეს, კერძოდ, მოხდეს მისი გამოწერა ე. წ. უსაქონლო და ფიქტიურ ოპერაციებზე, რაც უკვე სცილდება საქართველოს საგადასახადო ორგანოების კომპეტენციას, ვინაიდან ანგარიშ-ფაქტურის გაყალბება იწვევს სისხლის სამართლის პასუხისმგებლობას.

როგორც 1997 წლის, ისე დღეს მოქმედი საგადასახადო კოდექსები გადასახადის ჩათვლას ითვალისწინებენ მხოლოდ ე.წ. არაპირდაპირი გადასახადების შემთხვევაში. სასამართლო კოლეგია გადასახადის თანხის ჩათვლას განიხილავს, არა გადასახადის გადახდად ამ ცნების სრული იურიდიული მნიშვნელობით, არამედ, როგორც გადასახადის გადახდილად აღიარებას, მიჩნევას, რომ გადასახადი გადახდილად უნდა ჩაითვალოს. არაპირდაპირი გადასახადის გადახდა განსხვავდება სხვა გადასახადებისაგან იმით, რომ მას პირველ ეტაპზე არ გააჩნია გადასახადებისათვის დამახასიათებელი ძირითადი იურიდიული ნიშანი – შესაბამისი სუბიექტის მიერ თავისი საკუთრების უსასყიდლო გასხვისება სახელმწიფოს სასარგებლოდ. აღნიშნული კი ნიშნავს, რომ არაპირდაპირი გადასახადის შემთხვევაში ეკონომიკური ტვირთი არ აწვება არცერთ ე.წ. მიმწოდებელს, ვინაიდან გადახდის სიმძიმე მთლიანად გადადის საბოლოო მომხმარებელზე, რომელსაც არ გააჩნია გაწეული ეკონომიკური ტვირთის ანაზღაურების შესაძლებლობა, რადგან იგი არ ახდენს საქონლის შემდგომ რეალიზაციას.

ამრიგად, ყოველივე ზემოაღნიშნულიდან გამომდინარე, სასამართლო კოლეგია ასკვნის, რომ იმისათვის რათა სახელმწიფომ არაპირდაპირი გადასახადი აღიაროს, ანუ მიიჩნიოს გადახდილად, შეუძლებელია საკმარის დამადასტურებელ საბუთად ჩაითვალოს მხოლოდ ე.წ. საგადასახადო ანგარიშ-ფაქტურა, ამიტომაც კანონმდებელმა შემოიტანა დამატებითი მოთხოვნა – “დღგ-ის ჩათვლას დაექვემდებარება საქართველოს ბიუჯეტში გადახდილი დღგ-ის თანხა”.

მოსარჩელე მხარის ერთ-ერთ ძირითად არგუმენტს წარმოადგენს ის გარემოება, რომ საგადასახადო ჩათვლაზე უარის თქმით, სახელმწიფო იურიდიულ პასუხისმგებლობას აკისრებს იმ პირს, რომელსაც არ ეკისრება დღგ-ით გათვალისწინებული თანხის ბიუჯეტში შეტანის იურიდიული ვალდებულება და ჩათვლის მისაღებად უკვე გადახდილი თანხის კიდევ ერთხელ გადახდას მოითხოვს, რაც, თავის მხრივ წარმოადგენს საქართველოს კონსტიტუციის 21-ე მუხლით აღიარებული საკუთრების უფლების შეზღუდვას. ამასთან მოსარჩელე მხარის განმარტებით “თუ არ არსებობს იურიდიული ვალდებულება არ უნდა არსებობდეს იურიდიული პასუხისმგებლობა”.

მოსარჩელე მხარის აღნიშნულ მოსაზრებასთან დაკავშირებით საკონსტიტუციო სასამართლო მიუთითებს 1997 წლის 13 ივნისის საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 120-ე, 121-ე და 252-254-ე მუხლებზე. აღნიშნული მუხლები ადგენენ ე.წ. საგადასახადო პასუხისმგებლობის სახეებსა და მათი გამოყენების პირობებს. აღნიშნულ მუხლებში საუბარია არა იმ პირებზე, რომლებმაც უნდა მიიღონ ე.წ. საგადასახადო ჩათვლა, არამედ დღგ-ის გადამხდელებზე, ანუ საქონლის, მომსახურების ან სამუშაოს მიმწოდებლებზე. ამრიგად, სასამართლო კოლეგია ვერ დაეთანხმება მოსარჩელე მხარის არგუმენტს, თითქოს დღგ-ის თანხის ჩათვლაზე უარის თქმის შემთხვევაში შესაბამის მხარეს ეკისრება საგადასახადო - “იურიდიული პასუხისმგებლობა”. აღნიშნული პასუხისმგებლობა შეუძლებელია დაეკისროს საგადასახადო ჩათვლის მიმღებს, ვინაიდან მას არ გააჩნია დღგ-ის თანხის ბიუჯეტში შეტანის იურიდიული ვალდებულება. ამდენად, დასახელებული საგადასახადო პასუხისმგებლობის თვალსაზრისით საკონსტიტუციო სასამართლო ვერ იმსჯელებს მოსარჩელე მხარის საქართველოს კონსტიტუციის 21-ე მუხლით აღიარებული საკუთრების უფლების დარღვევაზე, ვინაიდან მოსარჩელესთან მიმართებით საგადასახადო კოდექსი არ ითვალისწინებს არანაირ ე.წ. იურიდიულ პასუხისმგებლობას.

საკონსტიტუციო სასამართლო აღნიშნავს, რომ ამ კონკრეტულ შემთხვევაში საგადასახადო კოდექსი ითვალისწინებს დღგ-ის თანხის ბიუჯეტში შეტანის ვალდებულებას მხოლოდ დღგ-ის გადამხდელთან, ანუ საქონლის, მომსახურების ან სამუშაოს მიმწოდებელთან მიმართებით. რაც ნიშნავს, რომ, ერთი მხრივ, საქმე გვაქვს ვალდებულებასთან - რომელიც უნდა შეასრულოს დასახელებულმა დღგ-ის გადამხდელმა – რის შემდეგაც, მეორე მხრივ, წარმოიშვება საქონლის, მომსახურების ან სამუშაოს მიმღების არა ვალდებულება, არამედ უფლება მიიღოს საგადასახადო ჩათვლა. ამრიგად, საქართველოს საკონსტიტუციო სასამართლოს მეორე კოლეგია თვლის, რომ 1997 წლის საგადასახადო კოდექსით გათვალისწინებული დღგ-ის თანხის ჩათვლა წარმოადგენს შესაბამისი პირის უფლებას, გარკვეული პირობების დადგომის შემდეგ მიიღოს სახელმწიფოს მხრიდან, მის მიერ გაწეული საფასურის შედეგად დღგ-ით, როგორც გადასახადით გათვალისწინებული თანხის გადახდილად აღიარება. ამდენად, იმ შემთხვევაში თუ ე.წ. მიმწოდებლის მიერ არ შესრულდება მის მიმართ დადგენილი ვალდებულება და არ განხორციელდება დღგ-ის თანხის ბიუჯეტში შეტანა, შესაბამისად ვერ განხორციელდება ე.წ. მიმღების უფლება - ჩაითვალოს დღგ-ის თანხა გადახდილად. სასამართლო კოლეგია მიიჩნევს, რომ აღნიშნული არავითარ შემთხვევაში არ გამორიცხავს საგადასახადო ორგანოების უმოქმედობას იმ თვალსაზრისით, რათა განხორციელდეს ე. წ. მიმწოდებლის მიმართ, მის მიერ თავისი საგადასახადო ვალდებულებების შეუსრულებლობაზე რეაგირება და მისგან საგადასახადო დავალიანების ამოღება, რაც პირდაპირ არის გათვალისწინებული საგადასახადო კოდექსის შესაბამისი მუხლებით.

საკონსტიტუციო სასამართლო თვლის, რომ ე. წ. საგადასახადო ჩათვლის მიღების უფლების განსახორციელებლად, სახელმწიფოს მხრიდან გარკვეული, თუნდაც დამატებითი პირობების დადგენა არ შეიძლება არღვევდეს საქართველოს კონსტიტუციის 21-ე მუხლით აღიარებულ საკუთრების ხელშეუხებლობის უფლებას.

3. განხილულ საქმეში სადავოდ არის გამხდარი 1997 წლის 13 ივნისის სქართველოს საგადასახადო კოდექსის 114-ე მუხლის პირველი ნაწილის მეორე წინადადების დებულების – “დღგ-ის ჩათვლას დაექვემდებარება საქართველოს ბიუჯეტში გადახდილი დღგ-ის თანხა” - კონსტიტუცურობა ასევე საქართველოს კონსტიტუციის 30-ე მუხლის მე-2 პუნქტის ბოლო წინადადებასთან მიმართებით.

სასამართლო კოლეგია აღნიშნავს, რომ საქართველოს კონსტიტუციის დასახელებული დებულების შესაბამისად “მომხმარებელთა უფლებები დაცულია კანონით”. საკონსტიტუციო სასამართლო თვლის, რომ ამ შემთხვევაში საუბარია, ერთი მხრივ, მომხმარებლებზე, ხოლო მეორე მხრივ კი სახელმწიფოს მხრიდან მათი უფლებების კანონით დაცვის ვალდებულებაზე.

“მომხმარებელთა უფლებების დაცვის შესახებ” საქართველოს 1996 წლის 20 მარტის კანონის შესაბამისად ცნება მომხმარებელი განმარტებულია როგორც «პირადი საჭიროებისათვის საქონლის (სამუშაოს, მომსახურების) გამომყენებელი, შემკვეთი, ან ასეთი განზრახვის მქონე მოქალაქე». რაც შეეხება დავის საგანს, იგი მოიცავს არსებითად სხვა, საქართველოს კონსტიტუციის 30-ე მუხლის მე-2 პუნქტის მესამე წინადადებისაგან განსხვავებულ საკითხთა წრეს, კერძოდ დამატებული ღირებულების გადასახადით გათვალისწინებული თანხის ჩათვლას. ამრიგად, საკონსტიტუციო სასამართლო ვერ იმსჯელებს სადავო აქტის კონსტიტუციურობაზე საქართველოს კონსტიტუციის აღნიშნულ დებულებასთან მიმართებით.

ყოველივე ზემოაღნიშნულიდან გამომდინარე, იხელმძღვანელა რა საქართველოს კონსტიტუციის 89-ე მუხლის პირველი პუნქტის “ვ” ქვეპუნქტით, “საქართველოს საკონსტიტუციო სასამართლოს შესახებ” ორგანული კანონის მე-19 მუხლის პირველი პუნქტის “ე” ქვეპუნქტით, 21-ე მუხლის მე-2 პუნქტით, 39-ე მუხლის პირველი პუნქტის “ა” ქვეპუნქტითა და მე-2 პუნქტით, 43-ე მუხლის მე-2, მე-4, მე-7 და მე-8 პუნქტებით, აგრეთვე “საკონსტიტუციო სამართალწარმოების შესახებ” საქართველოს კანონის 32-ე და 33-ე მუხლებით,

საქართველოს საკონსტიტუციო სასამართლო

**ა დ გ ე ნ ს:**

1. არ დაკმაყოფილდეს საქართველოს მოქალაქე მალხაზ ასათიანის, შპს “მშენებელი-5-ის”, შპს “აიეტის” და შპს “ოლიას” - 275-ე, 291-ე, 296-ე და 299-ე ნომრებით რეგისტრირებული კონსტიტუციური სარჩელები საქართველოს პარლამენტის წინააღმდეგ, 1997 წლის 13 ივნისის საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 114-ე მუხლის პირველი ნაწილის მეორე წინადადების დებულების - “დღგ-ის ჩათვლას დაექვემდებარება საქართველოს ბიუჯეტში გადახდილი დღგ-ის თანხა” - კონსტიტუციურობის თაობაზე საქართველოს კონსტიტუციის 21-ე მუხლის პირველ პუნქტთან და 30-ე მუხლის მე-2 პუნქტის ბოლო წინადადებასთან მიმართებით;

2. ეს გადაწყვეტილება ძალაშია საკონსტიტუციო სასამართლოს სხდომაზე მისი საჯაროდ გამოცხადების მომენტიდან;

3. გადაწყვეტილება საბოლოოა და გასაჩივრებას ან გადასინჯვას არ ექვემდებარება;

4. გადაწყვეტილების ასლები გაეგზავნოს მხარეებს, საქართველოს პრეზიდენტს და საქართველოს უზენაეს სასამართლოს;

5. გადაწყვეტილება 7 დღის ვადაში გამოქვეყნდეს “საქართველოს საკანონმდებლო მაცნეში”.

**ნიკოლოზ ჩერქეზიშვილი**

**ოთარ ბენიძე**

**ლამარა ჩორგოლაშვილი**