დამტკიცებულია საქართველოს საკონსტიტუციო სასამართლოს პლენუმის 2019 წლის 17 დეკემბრის №119/1 დადგენილებით

სარჩელის რეგისტრაციის №\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_ მიღების თარიღი: \_\_\_\_\_\_\_\_\_/\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_/\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_



კონსტიტუციური სარჩელის სასარჩელო სააპლიკაციო ფორმა

საქართველოს კონსტიტუციის მეორე თავით აღიარებულ ადამიანის ძირითად უფლებებთან და თავისუფლებებთან მიმართებით საქართველოს ნორმატიული აქტის შესაბამისობის შესახებ (საქართველოს კონსტიტუციის მე-60 მუხლის მე-4 პუნქტის „ა“ ქვეპუნქტი და „საქართველოს საკონსტიტუციო სასამართლო შესახებ“ საქართველოს ორგანული კანონის მე-19 მუხლის პირველი პუნქტის „ე“ ქვეპუნქტი).

ფორმის შევსების დეტალური ინსტრუქცია და რჩევები შეგიძლიათ იხილოთ საქართველოს საკონსტიტუციო სასამართლოს ვებგვერდზე [www.constcourt.ge](http://www.constcourt.ge). სარჩელის ფორმის თაობაზე, კითხვების ან/და რეკომენდაციების არსებობის შემთხვევაში, გთხოვთ, დაგვიკავშირდეთ <https://www.constcourt.ge/ka/contact>.

**I
ფორმალური ნაწილი**

1. მოსარჩელე/მოსარჩელეები *შენიშვნა [[1]](#footnote-1)*

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| 1. შპს ბიქეი დისტრიბიუშენ
 |  |  |
| სახელი, გვარი/დასახელება | პირადი/ საიდენტიფიკაციო №  | ტელეფონის ნომერი |
|  |  |  |
| ელექტრონული ფოსტა | მოქალაქეობა, რეგისტრაციის ადგილი | მისამართი |

2. მოსარჩელის წარმომადგენელი/წარმომადგენლები *შენიშვნა [[2]](#footnote-2)*

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| 1. ლაშა ზურაბიანი
2. ანი გაგნიძე
 |  |  |
| სახელი გვარი/დასახელება | პირადი/საიდენტიფიკაციო № | ტელეფონის ნომერი |
| 1.
 |  |
| ელექტრონული ფოსტა | მისამართი |

3. სადავო სამართლებრივი აქტ(ებ)ი. *შენიშვნა[[3]](#footnote-3)*

|  |  |
| --- | --- |
| აქტის დასახელება | 1. საქართველოს კანონი, საქართველოს საგადასახადო კოდექსი;
2. საქართველოს ფინანსთა მინისტრის ბრძანება N996, გადასახადების ადმინისტრირების შესახებ.
 |
| მიღების თარიღი | 1. 17/09/2010;
2. 31/12/2010.
 |
| მოპასუხის დასახელება | 1. საქართველოს პარლამენტი;
2. საქართველოს ფინანსთა სამინისტრო.
 |
| მოპასუხის მისამართი | 1. რუსთაველის გამზირი N8, 0118, საქართველო, თბილისი;
2. გორგასლის ქუჩა N16, 0105, საქართველო, თბილისი.
 |

4. მიუთითეთ სადავო ნორმა/ნორმებ. აგრეთვე, მათ გასწვრივ კონსტიტუციური დებულება/დებულებები, რომლებთან მიმართებითაც ითხოვთ სადავო ნორმის არაკონსტიტუციურად ცნობას. *შენიშვნა [[4]](#footnote-4)*

|  |  |
| --- | --- |
| სადავო ნორმატიული აქტი (ნორმა) | საქართველოს კონსტიტუციის დებულება |

|  |  |
| --- | --- |
| საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 168-ე მუხლის მე-4 ნაწილის, 174-ე მუხლის მე-3 ნაწილის, 176-ე მუხლის 1-ლი ნაწილის „გ“ ქვეპუნქტის ის ნორმატიული შინაარსი, რომელიც დამატებითი ღირებულების გადასახადის („დღგ“) გადამხდელად არარეგისტრირებულ პირს უკრძალავს, ჩაითვალოს უკუდაბეგვრის წესით დაბეგვრის შემთხვევაში დარიცხული დღგ.  | საქართველოს კონსტიტუციის მე-11 მუხლის 1-ლი პუნქტი;საქართველოს კონსტიტუციის მე-19 მუხლის 1-ლი და მე-2 პუნქტები;საქართველოს კონსტიტუციის 26 მუხლის მე-4 პუნქტი. |
| გადასახადების ადმინისტრირების შესახებ საქართველოს ფინანსთა მინისტრის ბრძანება N996-ის 65-ე მუხლის მე-3 და მე-4 პუნქტების, 72-ე მუხლის მე-3 ნაწილის „ა“ ქვეპუნქტის, 732 მუხლის „ზ“ ქვეპუნქტის ის ნორმატიული შინაარსი, რომელიც დღგ-ს გადამხდელად არარეგისტრირებულ პირს უკრძალავს, ჩაითვალოს უკუდაბეგვრის წესით დაბეგვრის შემთხვევაში დარიცხული დღგ. | საქართველოს კონსტიტუციის მე-11 მუხლის 1-ლი პუნქტი;საქართველოს კონსტიტუციის მე-19 მუხლის 1-ლი და მე-2 პუნქტები;საქართველოს კონსტიტუციის 26 მუხლის მე-4 პუნქტი. |

5. მიუთითეთ საქართველოს კონსტიტუციისა და კანონმდებლობის ნორმები, რომლებიც უფლებას განიჭებთ, მიმართოთ საქართველოს საკონსტიტუციო სასამართლოს.

|  |
| --- |
| საქართველოს კონსტიტუციის 31-ე მუხლის პირველი პუნქტი და მე-60 მუხლის მეოთხე პუნქტის “ა” ქვეპუნქტი, “საქართველოს საკონსტიტუციო სასამართლოს შესახებ” საქართველოს ორგანული კანონის მე-19 მუხლის პირველი პუნქტის “ე” ქვეპუნქტი, 31-ე და 311 მუხლები, 39-ე მუხლის პირველი პუნქტის “ა” ქვეპუნქტი. |

**II
კონსტიტუციური სარჩელის საფუძვლიანობა, მოთხოვნის არსი და დასაბუთება**

1. განმარტებები კონსტიტუციური სარჩელის არსებითად განსახილველად მიღებასთან დაკავშირებით. *შენიშვნა[[5]](#footnote-5)*

|  |
| --- |
| ა) კონსტიტუციური სარჩელი ფორმითა და შინაარსით შეესაბამება „საქართველოს საკონსტიტუციო სასამართლოების შესახებ“ ორგანული კანონის 311 მუხლით დადგენილ მოთხოვნებს;ბ) სარჩელი შეტანილია უფლებამოსილი პირის მიერ, ვინაიდან მოსარჩელე წარმოადგენს იურიდიულ პირს; გ) კონსტიტუციურ სარჩელში მითითებული სადავო საკითხები არის საკონსტიტუციო სასამართლოს განსჯადი;დ) კონსტიტუციურ სარჩელში მითითებული სადავო საკითხები არაა გადაწყვეტილი საკონსტიტუციო სასამართლოს მიერ; ე) მასში მითითებული სადავო საკითხები გადაწყვეტილია საქართველოს კონსტიტუციით;ვ) არ არის დარღვეული კონსტიტუციური სარჩელის წარმოდგენის ვადა;ზ) კონსტიტუციური სარჩელის სადავო საკითხებს განეკუთვნება კანონქვემდებარე ნორმატიული აქტიც, თუმცა კონსტიტუციური სარჩელით აგრეთვე გასაჩივრებულია ნორმატიული აქტების იერარქიაში მასზე მაღლა მდგომი ნორმატიული აქტი.რდა აღნიშნულისა, აუცილებელია გათვალისწინებულ იქნას ადამიანის უფლებათა ევროპული სასამართლოს ჩამოყალიბებული პრაქტიკა სასამართლოს ხელმისაწვდომობის შესახებ, რაც წარმოადგენს სამართლიანი სასამართლოს უფლების ერთ-ერთ არსებით კომპონენტს, როგორც ის გათვალისწინებულია ადამიანის უფლებათა და ფუნდამენტური თავისუფლებების დაცვის შესახებ ევროპული კონვენციის მე-6 მუხლით. სასამართლომ საქმეში *Bellet v. France* (§38) აღნიშნა, რომ სასამართლოს ხელმისაწვდომობის უფლება უნდა იყოს „ფაქტობრივად რეალიზებადი და ეფექტური“. ამ უფლების ეფექტიანობის უზრუნველსაყოფად, განმცხადებელს უნდა ჰქონდეს რეალური შესაძლებლობა, გაასაჩივროს ქმედება, რომელიც არღვევს მის უფლებებს.სასამართლო ასევე ხაზგასმით მიუთითებს, რომ სააპელაციო ვადების დადგენის წესები არ უნდა იქნეს გამოყენებული იმგვარად, რომ მოსარჩელეს ფაქტობრივად წაერთვას სამართლებრივი დაცვის საშუალების გამოყენების შესაძლებლობა (*Miragall Escolano v. Spain* და *Zvolsky and Zvolska v. the Czech Republic,* §51). გარკვეულ შემთხვევებში, სასამართლოს ხელმისაწვდომობის უფლების პრაქტიკულ და ეფექტურ რეალიზებას საფრთხეს უქმნის ისეთი გარემოება, როგორიცაა ზედმეტი ფორმალობა - მაგალითად, როდესაც პროცედურული ნორმის ინტერპრეტაცია ხდება ზედმეტად მკაცრად. ამან შესაძლოა განმცხადებელს ფაქტობრივად ჩამოართვას სასამართლოზე წვდომის უფლება. აღნიშნული პრინციპი არაერთგზის განმეორებულია სასამართლოს მიერ, მათ შორის საქმეებში: *Perez de Rada Cavanilles v. Spain* (§49), *Miragall Escolano v. Spain* (§38), *Société anonyme Sotiris and Nikos Koutras ATTEE v. Greece* (§20), *Beles and Others v. the Czech Republic* (§50), და *RTBF v. Belgium*.ზემოაღნიშნული პრაქტიკის გათვალისწინებით, საქართველოს საკონსტიტუციო სასამართლომ საკონსტიტუციო სარჩელის დასაშვებობასთან დაკავშირებული პროცედურული მოთხოვნები უნდა განმარტოს ისე, რომ დაცული იქნას მართლმსაჯულებაზე ეფექტური ხელმისაწვდომობის პრინციპი და არ მოხდეს ფორმალური ბარიერების გამოყენება რაც ამ უფლებას ილუზორულს გახდის.  |

1. კონსტიტუციური სარჩელის არსი და დასაბუთება *შენიშვნა[[6]](#footnote-6)*

|  |
| --- |
| 1. **მოთხოვნის არსი**

არაკონსტიტუციურად იქნას ცნობილი საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 168-ე მუხლის მე-4 ნაწილის, 174-ე მუხლის მე-3 ნაწილის, 176-ე მუხლის 1-ლი ნაწილის „გ“ ქვეპუნქტისა და გადასახადების ადმინისტრირების შესახებ საქართველოს ფინანსთა მინისტრის ბრძანება N996-ის 65-ე მუხლის მე-3 და მე-4 პუნქტების, 72-ე მუხლის 1-ლი ნაწილის და მე-3 ნაწილის „ა“ ქვეპუნქტის, 732 მუხლის „ზ“ ქვეპუნქტის ის ნორმატიული შინაარსი, **რომელიც დღგ-ს გადამხდელად არარეგისტრირებულ პირს უკრძალავს, ჩაითვალოს ოპერაციის უკუდაბეგვრის წესით დაბეგვრის შემთხვევაში დარიცხული დღგ.** 1. **სადავო მუხლების ნორმატიული შინაარსი**

ვინაიდანაც, სადავოდ გამხდარი ნორმები ერთმანეთთან კავშირშია და ერთობლივად ქმნიან სადავო ნორმატიულ შინაარს, მიზანშეწონილია მათი დაჯგუფება და ერთობლიობაში იმ შინაარსის კონსტიტუციასთან შესაბამისობის განხილვა, რომელიც დღგ-ს გადამხდელად არარეგისტრირებულ პირს უკრძალავს, ჩაითვალოს ოპერაციის უკუდაბეგვრის წესით დაბეგვრის შემთხვევაში დარიცხული დღგ. ვიდრე უშუალოდ ნორმათა ნორმატიულ შინაარსს განვიხილავდეთ, კონტექსტის სწორად გასაანალიზებლად მნიშვნელოვანია განიმარტოს ჩათვლის უფლების არსი, უკუდაბეგვრის ცნება და ჩამოთვლილთა ერთმანეთთან მიმართება. პირველ რიგში უნდა განიმარტოს დღგ-ს ბუნება, რომელიც უნდა გადაიხდებოდეს ტერიტორიულობის პრინციპის მიხედვით. რაც იმას ნიშნავს, რომ დღგ-თი წინამდებარე პრინციპის მიხედვით, უნდა იბეგრებოდეს მხოლოდ საბოლოო მომხმარებელი/მომსახურების მიმღები. სწორედ ამიტომ, უცხოეთში მისაწოდებელ პროდუქტზე/მომსახურებაზე, რა დროსაც ოპერაცია ექვემდებარება უკუდაბეგვრას, შემოღებულია ჩათვლის უფლება. სწორედ ჩათვლის უფლება უზრუნველყოფს, რომ არ მოხდეს ერთ ოპერაციაზე სხვადასხვა ქვეყნის ბიუჯეტში თანხის გადახდა და შესაბამისად გადასახადის არასწორი დარიცხვა რამდენჯერმე, რამდენიმე ქვეყანაში. სწორედ აღნიშნულ, სამართლიან და გადასახადის სწორი ადმინისტრირირებისა და დარიცხვისათვის კარდინალური მნიშვნელობის რეგულაციაზე წვდომა ეზღუდებათ მხოლოდ იმ პირებს, რომლებიც არ არიან დარეგისტრირებული დღგ-ს გადამხდელად. მით უფრო, რომ აღნიშნული აკრძალვა ვრცელდება იმ შემთხვევაშიც, როცა პირს მისი საქმიანობის სპეციფიკიდან გამომდინარე არ აქვს დღგ-ს გადამხდელად რეგისტრაციის ვალდებულება. წინამდებარე მოწესრიგება კი, ვთვლით, რომ ქმნის სრულიად არამართლზომიერ საკანონმდებლო ჩარჩოს და იწვევს დღგ-ს არასწორად ადმინისტრირებასა და დარიცხვას. ზოგადად, უნდა აღინიშნოს, რომ დღგ-ის ჩათვლასთან დაკავშირებული დებულებები გაწერილია საქართველოს საგადასახადო კოდექსის („კოდექსი“) XVI- ე თავში, ხოლო ჩათვლის მიღების წესი რეგულირდება საქართველოს ფინანსთა მინისტრის №996 ბრძანებით („N996 ბრძანება“) დამტკიცებული „გადასახადების ადმინისტრირების შესახებ“ ინსტრუქციის XVIII თავით. „კოდექსის“ 174-ე მუხლის 1-ლი ნაწილის მიხედვით, *„დღგ-ის ჩათვლა არის დასაბეგრი პირის უფლება, შეიმციროს გადასახდელი დღგ-ის თანხა საქონლის მიწოდებასთან/მომსახურების გაწევასთან დაკავშირებული ხარჯის სხვადასხვა კომპონენტის ღირებულებაზე პირდაპირ მიკუთვნებული დღგ-ის თანხით.”* მნიშვნელოვანია ხაზი გაესვას, რომ ტერმინი „დასაბეგრი პირი“, განსახილველ შემთხვევაში, მათ შორის, მოიცავს დღგ-ს გადამხდელად არარეგისტრირებულ პირსაც.დღგ-ს ჩათვლა დღეს არსებული რეგულირების მიხედვით არის დღგ-ს გადამხდელად რეგისტრირებული პირის უფლება, შეამციროს გადასახადის ოდენობა. მაგალითად, თუ კომპანიამ შეიძინა საქონელი/მომსახურება, რომელზეც გადაიხადა დღგ (იყიდა რაიმე პროდუქტი 236 ლარად საიდანაც 36 ლარი არის დღგ და 200 ლარი პროდუქტის ფასი), ხოლო შემდგომ გაზარდა მისი ღირებულება ფასნამატით და მოახდინა მისი რეალიზაცია (გაყიდა 354 ლარად საიდანაც 54 ლარი არის დღგ და 300 ლარი პროდუქტის ფასი), გაყიდვიდან მიღებული თანხის მთლიანი ოდენობიდან ბიუჯეტში მხოლოდ ფასნამატის 18%-ს გადაიხდის (ფასნამატი ამ შემთხვევაში არის 100 ლარი, რადგან 300 ლარსა და 200 ლარს შორის სხვაობა 100 ლარია. ამიტომ, 100 ლარისთვის დღგ არის 18 ლარი და ბიუჯეტში ჩარიცხულ უნდა იქნას 18 ლარი და არა 54 ლარი). ამ გზით კომპანიას რეალურად უნაზღაურდება ის გადასახადი, რაც მომწოდებელს გადაუხადა (მიმწოდებელს მან თავის დროზე გადაუხადა 36 ლარი დღგ). სწორედ ეს განაპირობებს იმას, რომ დღგ-ს რეალურად ფინანსური ეფექტის კუთხით მხოლოდ საბოლოო მომხმარებელი და არა მეწარმე „იხდის“.როგორც წესი დღგ-ს გადახდის ადმინისტრირების (დადეკლარირება და გადახდა) ვალდებულება აქვს საქონლის მიმწოდებელს/მომსახურების გამწევს. მაგალითად, როდესაც საწარმო ყიდის პირობითად წვენს და მისი ფასია 2.36 ლარი, ამოღებული 2.36 ლარიდან 36 თეთრი დღგ-ს თანხას წარმოადგენს და ის ბიუჯეტში უნდა აღმოჩნდეს შეტანილი სწორედ პროდუქტის რეალიზატორის მხრიდან. თუმცა იმ შემთხვევაში, როდესაც საქართველოს ტერიტორიაზე მომსახურების გაწევა ხდება პირის მიერ, რომელიც არ არის დაფუძნებული ან ჩვეულებრივ არ ცხოვრობს საქართველოში, ან საქართველოში არ გააჩნია ფიქსირებული დაწესებულება, დღგ-ს გადახდის ადმინისტრირების ჩვეულებრივი მოდელი იცვლება და ამ შემთხვევაში მომსახურების მიმღები ხდება ვალდებული დაადეკლარიროს და გადაიხადოს დღგ. რაკი როლები იცვლება (მომსახურების მიმღები ახდენს დეკლარირება-ბიუჯეტში ჩარიცხვას), ამგვარ დაბეგვრას უკუდებეგვრას უწოდებენ. მნიშვნელოვანია განვიხილოთ უშუალოდ გასაჩივრებული ნორმები და მათი ნორმატიული შინაარსი. საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 168-ე მუხლის მეოთხე ნაწილის მიხედვით, ***ამ კოდექსით გათვალისწინებულ შემთხვევებში, ოპერაციის უკუდაბეგვრის წესით დაბეგვრისას, საგადასახადო აგენტი (გარდა დღგ-ის გადამხდელად რეგისტრირებული პირისა) ვალდებულია დარიცხული დღგ-ის თანხა გადაიხადოს საქართველოს ფინანსთა მინისტრის მიერ დადგენილი წესით, არაუგვიანეს საანგარიშო პერიოდის მომდევნო თვის 15 რიცხვისა.*** თავის მხრივ, 174-ე მუხლის პირველი ნაწილი ზოგადად განმარტავს დღგ-ის ჩათვლის უფლებას. ამავე მუხლის მესამე ნაწილის მიხედვით კი, ***დღგ-ის ჩათვლის უფლება აქვს მხოლოდ დღგ-ის გადამხდელად რეგისტრირებულ დასაბეგრ პირს.*** 176 მუხლის პირველი ნაწილის „გ“ ქვეპუნქტის მიხედვით კი ***დღგ-ს ჩათვლის მიღების საფუძველია დღგ-ის გადამხდელად რეგისტრირებული პირის მიერ უკუდაბეგვრის შემთხვევაში დარიცხული და დღგ-ის დეკლარაციაში ასახული უკუდაბეგვრის დღგ-ის თანხა, რომელიც იმავდროულად ჩათვლის მიღების საფუძველია.***გადასახადების ადმინისტრირების შესახებ საქართველოს ფინანსთა მინისტრის ბრძანება N996-ის 65-ე მუხლის მე-3 და მე-4 ნაწილები განსაზღვრავენ საგადასახადო აგენტის მიერ ოპერაციის უკუდაბეგვრის წესით დარიცხული დღგ-ის ანგარიშგების საგადასახადო ორგანოში წარდგენის და ბიუჯეტთან ანგარიშსწორების წესს. ამავე ბრძანების 72-ე მუხლის მესამე ნაწილი კი ადგენს გამონაკლისს, რომლის მიხედვითაც ***დასაბეგრ პირს უფლება არ აქვს ჩაითვალოს დღგ, თუ იგი არ არის რეგისტრირებული დღგ-ის გადამხდელად.*** 732 მუხლის „ზ“ ქვეპუნქტი კი განსაზღვრავს დღგ-ს ჩათვლის მიღების საფუძველს, რომელიც აღნიშნული უფლების განხორციელების წინაპირობად კვლავ დღგ-ს გადამხდელად რეგისტრაციას ადგენს. ჩამოთვლილი სადავო ნორმების ერთობლიობაში განხილვით იქმნება სადავო ნორმატიული შინაარსი, რომლის მიხედვითაც, იმისათვის, რომ უკუდაბეგვრის დღგ მომსახურების მიმღებმა ჩაითვალოს, სავალდებულოა, რომ იგი იყოს რეგისტრირებული დღგ-ს გადამხდელად. შესაბამისად, სადავო ნორმები პირებს, რომლებიც არ არიან რეგისტრირებულები დღგ-ს გადამხდელად თუმცა საგადასახადო კოდექსის შესაბამისად არ აქვთ რეგისტრაციის ვალდებულება, დღგ-ს ჩათვლის უფლება უზღუდავენ მხოლოდ ამ ფორმალური რეგისტრაციის არარსებობის საფუძვლით. რაც თავის მხრივ ქმნის იმგვარ მოცემულობას, რომელშიც პირი, რომელსაც კოდექსის მიხედვით სავალდებულოდ არ მოეთხოვება დღგ-ს გადამხდელად რეგისტრაცია, თუმცა ახორციელებს იმგვარ ოპერაციას რომელზეც კოდექსი მას ჩათვლის უფლებას ანიჭებს, ვერ ჩაითვლის გადასახადს, მხოლოდ რეგისტრაციის ფაქტის არარსებობის გამო.განსაკუთრებით აღსანიშნავია, რომ ზოგადად, დამატებული ღირებულების გადასახადის (დღგ) გადამხდელად რეგისტრირების ვალდებულება წარმოიშობა დასაბეგრი ოპერაციების განხორციელების ფაქტის არსებობისას და შესაბამისი ღირებულებითი ზღვრის გადაჭარბების საფუძველზე. კერძოდ, თუ ფიზიკურმა ან იურიდიულმა პირმა 12-თვიან პერიოდში განახორციელა დღგ-ს დაქვემდებარებული ოპერაცია/ოპერაციები და ამ ოპერაციების ჯამური ღირებულება აღემატება 100,000 ლარს, იგი ვალდებულია დარეგისტრირდეს დღგ-ს გადამხდელად.თუმცა, იმ შემთხვევებში, როდესაც პირი სერვისებს უწევს არარეზიდენტ პირებს, და სახეზე არაა რაიმე კონკრეტული გამონაკლისი, მიიჩნევა, რომ ასეთი მომსახურების მიწოდების ადგილი არ არის საქართველო. შესაბამისად, ამგვარი ოპერაციები - კერძოდ, არარეზიდენტებისთვის სერვისების მიწოდება - საქართველოში დღგ-თი დაბეგვრას არ ექვემდებარება. შესაბამისად, იმ კომპანიებს, რომლებიც მომსახურებას უწევენ არარეზიდენტ პირებს, არ აქვთ ვალდებულება დარეგისტრირდნენ დღგ-ს გადამხდელებად.გარდა ამისა, საქართველოს საგადასახადო კოდექსი ითვალისწინებს დღგ-ს ჩათვლას იმ შემთხვევებში, როდესაც საქონლის მიწოდება ან/და მომსახურების გაწევა ხდება საქართველოს საზღვრებს გარეთ. შესაბამისად, საგადასახადო კოდექსის თანახმად, პირებს, რომელთაც არ აქვთ დღგ-ს გადამხდელად რეგისტრაციის ვალდებულება - ვინაიდან ისინი მომსახურებას საქართველოს გარეთ გასწევენ - კვლავ, აქვთ უფლება მოითხოვონ დღგ-ს ჩათვლა.აღნიშნულიდან გამომდინარე კი, მოსარჩელის აზრით, სადავო ნორმების ზემოთ ხსენებული ნორმატიული შინაარსი, ერთობლიობაში ეწინააღმდეგება საქართველოს კონსტიტუციის შემდგომ დებულებებს:* **საქართველოს კონსტიტუციის მე-11 მუხლის 1-ლ პუნქტს, რომლის მიხედვითაც, *„ყველა ადამიანი სამართლის წინაშე თანასწორია. აკრძალულია დისკრიმინაცია რასის, კანის ფერის, სქესის, წარმოშობის, ეთნიკური კუთვნილების, ენის, რელიგიის, პოლიტიკური ან სხვა შეხედულებების, სოციალური კუთვნილების, ქონებრივი ან წოდებრივი მდგომარეობის, საცხოვრებელი ადგილის ან სხვა ნიშნის მიხედვით”*;**
* **საქართველოს კონსტიტუციის მე-19 მუხლის 1-ლ და მე-2 პუნქტებს, რომელთა მიხედვითაც, *„1. საკუთრებისა და მემკვიდრეობის უფლება აღიარებული და უზრუნველყოფილია. 2. საჯარო ინტერესებისათვის დასაშვებია ამ უფლების შეზღუდვა კანონით განსაზღვრულ შემთხვევებში და დადგენილი წესით”*; და**
* **საქართველოს კონსტიტუციის 26 მუხლის მე-4 პუნქტს, რომლის მიხედვითაც, *„მეწარმეობის თავისუფლება უზრუნველყოფილია. აკრძალულია მონოპოლიური საქმიანობა, გარდა კანონით დაშვებული შემთხვევებისა. მომხმარებელთა უფლებები დაცულია კანონით”.***
1. **მოსარჩელის ინტერესი სადავო საკითხის მიმართ**

მნიშვნელოვანია განიმარტოს მოსარჩელის ინტერესი განსახილველი საკითხის მიმართ. მოსარჩელე წარმოადგენს კომპანიას, რომლის საქმიანობის სახეს წარმოადგენს მომსახურების გაწევა. დამკვეთი მისი მომწოდებლებისგან იძენს მომსახურებას/საქონელს მისსავე კლიენტისთვის მიწოდების მიზნით. დამკვეთსა და კომპანიას შორის არსებული სამართლებრივი ურთიერთობის ფარგლებში, კომპანია იღებს ვალდებულებას დამკვეთს გაუწიოს საორგანიზაციო მომსახურება. კერძოდ, კომპანია, დამკვეთის სახელითა და სასარგებლოდ, როგორც დამკვეთის წარმომადგენელი, აორგანიზებს დამკვეთის მიერ „დამკვეთის მიმწოდებლისგან“ შესყიდული საქონლის/მომსახურების „დამკვეთის კლიენტისთვის“ მიწოდებას. ყოველგვარი ეჭვის გამორიცხვის მიზნით, კომპანია დამკვეთის კლიენტს არ უწევს მომსახურებას ან/და აწვდის ქონებას, არამედ, აორგანიზებს, რომ შესყიდული საქონელი/მომსახურება მივიდეს „დამკვეთის კლიენტამდე“. დამატებით, კომპანიის მიერ გაწეული მომსახურება მოიცავს ანგარიშსწორების უზრუნველყოფასაც. აღნიშნული მომსახურებისთვის კომპანია იღებს ანაზღაურებას დამკვეთისგან. აღსანიშნავია, რომ არც ერთ მომენტში, საქონელი არ კვეთს საქართველოს საზღვარს ან/და არ ექცევა კომპანიის საკუთრებაში. საქონლის/მომსახურების მიღების შემდეგ, „დამკვეთის კლიენტი“ საქონლის/მომსახურების ღირებულებას ურიცხავს კომპანიას, რომელიც, დამკვეთის დავალებით, აღნიშნული თანხიდან ახორციელებს შემდეგ ანგარიშსწორებას: დამკვეთის მომწოდებელს ერიცხება მომსახურების/საქონლის ღირებულების ანაზღაურება; კომპანია იტოვებს მისი მომსახურების ღირებულებას; დანარჩენი წილი ერიცხება დამკვეთს ან/და დამკვეთის მიერ მითითებულ სხვა მესამე პირებს. თანხის გადარიცხვის ნაწილში, კომპანია ახორციელებს მხოლოდ ანგარიშსწორების ადმინისტრირებას დამკვეთის დავალების საფუძველზე (აღნიშნული დავალება ორგანიზების მომსახურების შემადგენელი ნაწილია).მიუხედავად იმისა, რომ კომპანიამ მომსახურება საქართველოს ფარგლებს გარეთ გასწია, მას არ ჰქონდა არანაირი საკანონმდებლო ვალდებულება დარეგისტრირებულიყო დღგ-ს გადამხდელად. აღსანიშნავია, რომ შემოსავლების სამსახურის 2023 წლის 3 აპრილს N7149 ბრძანების საფუძველზე დაინიშნა შპს „ბიქეი დისთრიბიუშენის“ კამერალური საგადასახადო შემოწმება, რომლის ფარგლებშიც შემოწმდა 2019 წლის 1-ლი იანვრიდან 2023 წლის 1-ლ აპრილამდე საანგარიშო პერიოდები.შემოწმების შედეგებზე შემოსავლების სამსახურის აუდიტის დეპარტამენტის მიერ გამოიცა 2023 წლის 25 დეკემბრის N2035 შემოწმების აქტი, 2023 წლის 26 დეკემბრის N32993 ბრძანება და ამავე თარიღის N001-324 საგადასახადო მოთხოვნა, რომლის მიხედვითაც, კომპანიას ბიუჯეტში გადასახდელად განესაზღვრა სულ 78 180 736.13 ლარი. კომპანიას თანხები დაერიცხა რამდენიმე საკითხთან მიმართებით. რომელთა შორისაც, პირველი საკითხის მიხედვით, საგადასახადო შემოწმების აქტის მიხედვით კომპანიის ეკონომიკური საქმიანობა შეფასებულ იქნა სხვაგვარ და მიჩნეულ იქნა, რომ კომპანია იღებდა მომსახურებას არარეზიდენტი პირებისგან, რის საფუძველზეც განხორციელდა უკუდაბეგვრის დღგ-ს დარიცხვა, ასევე არარეზიდენტ პირებზე გადარიცხული თანხები ჩაითვალა გადახდის წყაროსთან დასაბეგრ თანხად და კომპანიას დაერიცხა გადახდის წყაროსთან დაკავებული გადასახადი.1. **სადავო ნორმის არაკონსტიტუციურობა საქართველოს კონსტიტუციის მე-11 მუხლის 1-ლი პუნქტით დაცულ უფლებასთან მიმართებით**
2. **დაცული სფერო**

სამართლის წინაშე თანასწორობისა და დისკრიმინაციის აკრძალვის ნორმა-პრინციპი გარანტირებულია საქართველოს კონსტიტუციის მე-11 მუხლის პირველ პუნქტში, რომლის თანახმად ,„ყველა ადამიანი სამართლის წინაშე თანასწორია. აკრძალულია დისკრიმინაცია რასის, კანის ფერის, სქესის, წარმოშობის, ეთნიკური კუთვნილების, ენის, რელიგიის, პოლიტიკური ან სხვა შეხედულებების, სოციალური კუთვნილების, ქონებრივი ან წოდებრივი მდგომარეობის, საცხოვრებელი ადგილის ან სხვა ნიშნის მიხედვით“.საქართველოს საკონსტიტუციო სასამართლოს განმარტებით, ზემოაღნიშნული კონსტიტუციური დანაწესი ახდენს არა მხოლოდ თანასწორობის ძირითადი უფლების რეგლამენტირებას, არამედ წარმოადგენს თანასწორობის ფუნდამენტურ კონსტიტუციურ პრინციპს, „რომელიც, ზოგადად, გულისხმობს ადამიანების სამართლებრივი დაცვის თანაბარი პირობების გარანტირებას. კანონის წინაშე თანასწორობის უზრუნველყოფის ხარისხი ობიექტური კრიტერიუმია ქვეყანაში დემოკრატიისა და ადამიანის უფლებების უპირატესობით შეზღუდული სამართლის უზენაესობის ხარისხის შეფასებისათვის. ამდენად, ეს პრინციპი წარმოადგენს დემოკრატიული და სამართლებრივი სახელმწიფოს როგორც საფუძველს, ისე მიზანს“ (საქართველოს საკონსტიტუციო სასამართლოს 2010 წლის 27 დეკემბრის გადაწყვეტილება №1/1/493 საქმეზე „მოქალაქეთა პოლიტიკური გაერთიანებები: „ახალი მემარჯვენეები“ და „საქართველოს კონსერვატიული პარტია“ საქართველოს პარლამენტის წინააღმდეგ“, II-1; საქართველოს საკონსტიტუციო სასამართლოს 2013 წლის 11 ივნისის №1/3/534 გადაწყვეტილება საქმეზე „საქართველოს მოქალაქე ტრისტან მამაგულაშვილი საქართველოს პარლამენტის წინააღმდეგ“, II-2).საქართველოს საკონსტიტუციო სასამართლოს განმარტებით, საქართველოს კონსტიტუციის მე-11 მუხლის ძირითადი არსი და მიზანი არის **ანალოგიურ, მსგავს, საგნობრივად თანასწორ გარემოებებში მყოფ პირებს სახელმწიფო მოეპყროს ერთნაირად, არ დაუშვას არსებითად თანასწორის განხილვა უთანასწოროდ და პირიქით** (mutatis mutandis საქართველოს საკონსტიტუციო სასამართლოს 2008 წლის 31 მარტის გადაწყვეტილება №2/1-392 საქმეზე „საქართველოს მოქალაქე შოთა ბერიძე და სხვები საქართველოს პარლამენტის წინააღმდეგ“, II-2; საკონსტიტუციო სასამართლოს 2010 წლის 27 დეკემბრის გადაწყვეტილება №1/1/493 საქმეზე „მოქალაქეთა პოლიტიკური გაერთიანებები: „ახალი მემარჯვენეები“ და „საქართველოს კონსერვატიული პარტია“ საქართველოს პარლამენტის წინააღმდეგ“, II-2; საკონსტიტუციო სასამართლოს 2011 წლის 22 დეკემბრის გადაწყვეტილება №1/1/477 საქმეზე „საქართველოს სახალხო დამცველი საქართველოს პარლამენტის წინააღმდეგ“, II-68; საქართველოს საკონსტიტუციო სასამართლოს 2013 წლის 11 ივნისის №1/3/534 გადაწყვეტილება საქმეზე „საქართველოს მოქალაქე ტრისტან მამაგულაშვილი საქართველოს პარლამენტის წინააღმდეგ“, II-5).საქართველოს საკონსტიტუციო სასამართლოს არაერთხელ აღუნიშნავს, რომ „თანასწორობის ძირითადი უფლება სხვა კონსტიტუციური უფლებებისგან იმით განსხვავდება, რომ ის არ იცავს ცხოვრების რომელიმე განსაზღვრულ სფეროს. თანასწორობის პრინციპი მოითხოვს თანაბარ მოპყრობას ადამიანის უფლებებითა და კანონიერი ინტერესებით დაცულ ყველა სფეროში ... დისკრიმინაციის აკრძალვა სახელმწიფოსგან მოითხოვს, რომ მის მიერ დადგენილი ნებისმიერი რეგულაცია შეესაბამებოდეს თანასწორობის ძირითად არსს – არსებითად თანასწორებს მოეპყროს თანასწორად და პირიქით“ (საქართველოს საკონსტიტუციო სასამართლოს 2010 წლის 27 დეკემბრის გადაწყვეტილება №1/1/493 საქმეზე „მოქალაქეთა პოლიტიკური გაერთიანებები: „ახალი მემარჯვენეები“ და „საქართველოს კონსერვატიული პარტია“ საქართველოს პარლამენტის წინააღმდეგ“, II-4; საკონსტიტუციო სასამართლოს 2013 წლის 11 აპრილის გადაწყვეტილება №1/1/539 საქმეზე „საქართველოს მოქალაქე ბესიკ ადამია საქართველოს პარლამენტის წინააღმდეგ“, II-4).საკონსტიტუციო სასამართლოს განმარტებით, „საქართველოს კონსტიტუციის მე-11 მუხლის პირველი პუნქტით დადგენილი მოთხოვნების შეზღუდვა სახეზე იქნება მხოლოდ იმ შემთხვევაში, თუ ნორმა გულისხმობს, მსგავს ვითარებაში მყოფი, არსებითად თანასწორი პირებისადმი განსხვავებულ მოპყრობას, უქმნის მათ განსხვავებულ შესაძლებლობებს, აღჭურვავს განსხვავებული უფლებებითა თუ ვალდებულებებით, აგრეთვე, საპირისპირო შემთხვევაში, კერძოდ, მაშინ, როდესაც ნორმა გულისხმობს, განსხვავებულ ვითარებაში მყოფი, არსებითად უთანასწორო პირებისადმი ერთგვაროვან მოპყრობას, მათ მიმართ ავრცელებს ერთნაირ სამართლებრივ რეჟიმს. თუმცა ერთგვაროვან ვითარებაში განსხვავებული მოპყრობის ანდა განსხვავებულ ვითარებაში ერთგვაროვანი მოპყრობის ფაქტები, ჯერ კიდევ არ წარმოადგენს საკმარის საფუძველს კონსტიტუციის მე-11 მუხლით აკრძალული დისკრიმინაციის აღიარებისათვის. **ამისათვის აუცილებელია, დადგინდეს, რომ შესაბამის შემთხვევებში, განსხვავებული ანდა ერთგვაროვანი მოპყრობა არ იყო გამართლებული, არ გააჩნდა შესაბამისი ობიექტური და გონივრული საფუძველი“** (საქართველოს საკონსტიტუციო სასამართლოს 2020 წლის 4 ივნისის №1/1/1404 გადაწყვეტილება საქმეზე „ნანა სეფაშვილი და ია რეხვიაშვილი საქართველოს პარლამენტისა და საქართველოს იუსტიციის მინისტრის წინააღმდეგ“, II-44).ევროპის ადამიანის უფლებათა სასამართლო ხაზგასმით აღნიშნავს, რომ ზოგადი სახელმწიფო პოლიტიკა ან ღონისძიება შეიძლება ჩაითვალოს დისკრიმინაციულად, თუკი მას აქვს არაპროპორციულად უარყოფითი ზეგავლენა კონკრეტულ ჯგუფზე, მაშინაც კი, როდესაც იგი არ არის მიზანმიმართული ამ ჯგუფის წინააღმდეგ და არ იკვეთება დისკრიმინაციული განზრახვა (*D.H. and Others v. the Czech Republic* [GC], №57325/00, §§175 და 184-85, ECHR 2007-IV).გარდა ამისა, სასამართლო განმარტავს, რომ განსხვავებული მოპყრობა არის დისკრიმინაციული, თუ მას არ გააჩნია ობიექტური და გონივრული დასაბუთება, ანუ თუ იგი არ ემსახურება ლეგიტიმურ მიზანს ან არ არსებობს პროპორციული კავშირი გამოყენებულ საშუალებებსა და დასახულ მიზანს შორის (*Fabris v. France* [GC], №16574/08, §56, ECHR 2013 (ამონაწერი); *Fábián v. Hungary* [GC], №78117/13, §113, 2017 წლის 5 სექტემბერი; და *Beeler*, ციტირებული ზემოთ, §93).საქმეში *Anderlecht Christian Assembly of Jehovah’s Witnesses and Others v. Belgium* (№20165/20, 2022 წლის 5 აპრილი), სასამართლომ დაადგინა მე-14 მუხლის დარღვევა 1-ელი დამატებითი პროტოკოლის 1-ელ მუხლთან ერთობლიობაში, სადაც მხოლოდ ფორმალური აღიარების სტატუსის საფუძველზე განსხვავებული საგადასახადო მოპყრობა გახდა გარკვეული რელიგიური ჯგუფებისთვის საკუთრების უფლებაზე დაწესებული გადასახადისგან გათავისუფლებაზე უარყოფის საფუძველი. სასამართლომ ხაზგასმით აღნიშნა, რომ თუნდაც საგადასახადო სფეროში, განსხვავებები უნდა ეფუძნებოდეს შესაბამის და საკმარის მიზეზებს და უნდა იყოს ობიექტურად დასაბუთებული.ანალოგიურად, მოცემულ შემთხვევაში, დღგ-ს ჩათვლის უფლების განხორციელებაზე უარი მხოლოდ დღგ-ს გადამხდელად რეგისტრაციის ფორმალურ კრიტერიუმზე დაყრდნობით, მიუხედავად იმისა, რომ გადამხდელი აკმაყოფილებდა ყველა არსებით მოთხოვნას და არ ჰქონდა სამართლებრივი ვალდებულება დარეგისტრირებულიყო, ქმნის დისკრიმინაციულ სამართლებრივ რეჟიმს. *Anderlecht Christian Assembly* საქმის მსგავსად, აქაც წესს არ გააჩნია ლეგიტიმური ან პროპორციული დასაბუთება და შედეგად იწვევს უსაფუძვლო განსხვავებულ მოპყრობას საკუთრების უფლებებისა და საგადასახადო შეღავათების რეალიზაციის კუთხით.1. **სადავო ნორმის შინაარსი, შესაფასებელი მოცემულობა და თანასწორობის უფლების შეზღუდვის იდენტიფიცირება**

წინამდებარე კონსტიტუციურ სარჩელში წარმოდგენილი სადავო ნორმების თანახმად, ოპერაციის უკუდაბეგვრის წესით დარიცხული დღგ-ს ჩათვლის უფლებით აღჭურვილნი არიან მხოლოდ ის პირები, რომლებიც წარმოადგენენ დღგ-ს გადამხდელად რეგისტრირებულ პირებს. ამდენად, განსახილველი ნორმები პირებს, რომლებიც არ არიან და არც აქვთ ვალდებულება იყვნენ რეგისტრირებული დღგ-ს გადამხდელად, უზღუდავს უკუდაბეგვრის დღგ-ს ჩათვლის უფლებას. მიგვაჩნია, რომ განსახილველ ნორმათა ის შინაარსი, რომელიც დღგ-ს გადამხდელად არარეგისტრირებულ პირებს უზღუდავს უკუდაბეგვრის დღგ-ს ჩათვლის უფლებას, მხოლოდ დღგ-ს გადამხდელად რეგისტრაციის ფაქტის არარსებობის გამო, არის დისკრიმინაციული, **ვინაიდან არსებული რეგულაცია არათანასწორ მდგომარეობაში აყენებს პირებს მხოლოდ და მხოლოდ დღგ-ს გადამხდელად რეგისტრაციის ფაქტის არსებობის საფუძვლით, მიუხედავად იმისა, რომ პირს შესაძლოა არ გააჩნდეს დღგ-ს გადამხდელად რეგისტრაციის ვალდებულება.**  სწორედ აღნიშნული შემთხვევა გვაქვს განსახილველ რეგულაციებთან მიმართებითაც, ვინაიდან, გადასახადების ადმინისტრირების შესახებ საქართველოს ფინანსთა მინისტრის ბრძანება N996-ის 65-ე მუხლის 1-ლი მუხლის მიხედვით, საგადასახადო აგენტს, ოპერაციის უკუდაბეგვრის წესით დარიცხულ დღგ-სთან მიმართებით აქვთ მხოლოდ საგადასახადო ორგანოში ანგარიშგების წარდგენის ვალდებულება. დღგ-ს გადამხდელად რეგისტრაცია მხოლოდ აღნიშნული ოპერაციის ფარგლებში არაა სავალდებულოდ მოთხოვნილი. ვინაიდან, დიფერენცირების ფაქტის არსებობა ყოველთვის არ არის საკმარისი საქართველოს კონსტიტუციის მე-11 მუხლით დაცული უფლების სფეროში ჩარევის დასასაბუთებლად, სადავო ნორმის კონსტიტუციის მე-11 მუხლთან შესაბამისობაზე მსჯელობისას, აუცილებელია, გამოიკვეთოს შესადარებელი ჯგუფები და განისაზღვროს, **რამდენად წარმოადგენენ ისინი არსებითად თანასწორ სუბიექტებს კონკრეტულ სამართლებრივ ურთიერთობასთან მიმართებით** (იხ., მაგ., საქართველოს საკონსტიტუციო სასამართლოს 2016 წლის 29 დეკემბრის №2/6/623 გადაწყვეტილება საქმეზე „შპს „სადაზღვევო კომპანია უნისონი“ საქართველოს პარლამენტის წინააღმდეგ“, II-5).როგორც უკვე აღინიშნა, მოცემულ შემთხვევაში ხდება დღგ-ს გადამხდელად რეგისტრირებულ და არარეგისტრირებულ პირთა დიფერენცირება, რაც გამოიხატება დღგ-ს გადამხდელად არარეგისტრირებულ პირთათვის ოპერაციის უკუდაბეგვრის წესით დარიცხული დღგ-ს ჩათვლის უფლების სრულად შეზღუდვით. მნიშვნელოვანია ხაზი გაესვას ფაქტს, რომ შესადარებელ პირებს შორის არ არსებობს დიფერენციაციის სხვა რაიმე რაციონალი და საფუძველი გარდა ტექნიკური რეგისტრაციის ფაქტისა. ტექნიკურად რომ განვიხილოთ, პირს შეუძლია (მიუხედავად იმისა აქვს თუ არა ამგვარი ვალდებულება) განახორციელოს დღგ-ს გადამხდელად რეგისტრაციის პროცედურა და აღნიშნულის შემდგომ მოიპოვებს სადავო ნორმებით გათვალისწინებული უკუდაბეგვრის დღგ-ს ჩათვლის უფლებას. აქედან გამომდინარე, მივიჩნევთ, რომ შეუძლებელია შესადარებელი სუბიექტები განხილულ იქნან, როგორც არსებითად არათანასწორი პირები, მხოლოდ და მხოლოდ დღგ-ს გადამხდელად რეგისტრაციის ფაქტის არსებობის ან არარსებობის საფუძვლით. მით უფრო იმის გათვალისწინებით, რომ პირს შესაძლოა არც კი ჰქონდეს დღგ-ს გადამხდელად რეგისტრაციის ვალდებულება და რეგისტრაციის ფაქტის გამოკლებით ყველა სხვა ასპექტში განსახილველი შესადარებელი იყვნენ არსებითად თანასწორები. რა შემთხვევის წინაშეც დგას წინამდებარე სარჩელის ავტორიც, ვინაიდან, როგორც ეს სარჩელის მე-3 პუნქტშია ახსნილი, მას, მისი საქმიანობის სპეციფიკიდან გამომდინარე კოდექსი არ ავალდებულებს დღგ-ს გადამხდელად რეგისტრაციას. შესაბამისად, ტექნიკურად თითოეული ამ პირის მიერ დაკმაყოფილებულია ხსენებული უფლების მისაღებად აუცილებელი ყველა სხვა საკანონმდებლო მოთხოვნა, ფორმალური რეგისტრაციის პროცედურის გარდა. განსახილველი სადავო ნორმები ფაქტობრივად უფლების წარმოშობის საფუძვლად განიხილავენ ტექნიკურ ფორმალობას, რომელიც განსახილველი საკითხის მიზნებისათვის სრულად არაფრის მომცემი და უშინაარსოა. ამდენად, მოცემულ შემთხევაში არ იკვეთება პირთა შესადარებელ ჯგუფებს შორის განმასხვავებელი იმგვარი გარემოება, რომელიც მათ არსებითად თანასწორობას ეჭვქვეშ დააყენებდა (mutatis mutandis საქართველოს საკონსტიტუციო სასამართლოს 2023 წლის 25 ივლისის №2/5/1442 გადაწყვეტილება საქმეზე „ეკატერინე ჩერქეზიშვილი საქართველოს პარლამენტის წინააღმდეგ“, II-13-17). ზემოაღნიშნულიდან გამომდინარე, აშკარაა, რომ სადავო ნორმა ადგენს უთანასწორო რეჟიმს არსებითად თანასწორ სუბიექტთა შორის და, შესაბამისად, სახეზეა ჩარევა კონსტიტუციის მე-11 მუხლით გათვალისწინებულ თანასწორობის ძირითად უფლებაში.1. **საქართველოს კონსტიტუციის მე-11 მუხლის პირველი პუნქტით დაცული თანასწორობის უფლების შეზღუდვის კონსტიტუციურობა**

საქართველოს საკონსტიტუციო სასამართლოს პრაქტიკით „დიფერენცირებული მოპყრობისას ერთმანეთისაგან უნდა განვასხვაოთ დისკრიმინაციული დიფერენციაცია და ობიექტური გარემოებებით განპირობებული დიფერენციაცია. ... დისკრიმინაციას ექნება ადგილი, თუ დიფერენციაციის მიზეზები აუხსნელია, მოკლებულია გონივრულ საფუძველს. მაშასადამე, დისკრიმინაცია არის მხოლოდ თვითმიზნური, გაუმართლებელი დიფერენციაცია, სამართლის დაუსაბუთებელი გამოყენება კონკრეტულ პირთა წრისადმი განსხვავებული მიდგომით. შესაბამისად, თანასწორობის უფლება კრძალავს არა დიფერენცირებულ მოპყრობას ზოგადად, არამედ მხოლოდ თვითმიზნურ და გაუმართლებელ განსხვავებას“ (საქართველოს საკონსტიტუციო სასამართლოს 2010 წლის 27 დეკემბრის გადაწყვეტილება №1/1/493 საქმეზე „მოქალაქეთა პოლიტიკური გაერთიანებები: „ახალი მემარჯვენეები“ და „საქართველოს კონსერვატიული პარტია“ საქართველოს პარლამენტის წინააღმდეგ“, II-3; საკონსტიტუციო სასამართლოს 2013 წლის 11 აპრილის გადაწყვეტილება №1/1/539 საქმეზე „საქართველოს მოქალაქე ბესიკ ადამია საქართველოს პარლამენტის წინააღმდეგ“, II-6).1. **შეფასების ტესტი**

საქართველოს საკონსტიტუციო სასამართლოს განმარტებით, დიფერენცირებულად მოპყრობის გონივრულობის მასშტაბი განსხვავებული შეიძლება იყოს თითოეულ ინდივიდუალურ შემთხვევასთან მიმართებით. „ცალკეულ შემთხვევაში ის შეიძლება გულისხმობდეს ლეგიტიმური საჯარო მიზნების არსებობის დასაბუთების აუცილებლობას... სხვა შემთხვევებში ხელშესახები უნდა იყოს შეზღუდვის საჭიროება თუ აუცილებლობა. ზოგჯერ შესაძლოა საკმარისი იყოს დიფერენციაციის მაქსიმალური რეალისტურობა“ (საქართველოს საკონსტიტუციო სასამართლოს 2010 წლის 27 დეკემბრის №1/1/493 გადაწყვეტილება საქმეზე „მოქალაქეთა პოლიტიკური გაერთიანებები: „ახალი მემარჯვენეები“ და „საქართველოს კონსერვატიული პარტია“ საქართველოს პარლამენტის წინააღმდეგ“, II-5). დამკვიდრებული პრაქტიკის მიხედვით, სადავო ნორმების შეფასებისას სასამართლო იყენებს რაციონალური დიფერენცირების ან შეფასების მკაცრ ტესტს. საკითხი, თუ რომელი მათგანით უნდა იხელმძღვანელოს სასამართლომ, წყდება სხვადასხვა ფაქტორის, მათ შორის, ჩარევის ინტენსივობისა და დიფერენცირების ნიშნის გათვალისწინებით. კერძოდ, თუ არსებითად თანასწორ პირთა დიფერენცირების საფუძველია კონსტიტუციის მე-14 მუხლში ჩამოთვლილი რომელიმე ნიშანი ან სადავო ნორმა ითვალისწინებს უფლებაში მაღალი ინტენსივობით ჩარევას - სასამართლო გამოიყენებს შეფასების მკაცრ ტესტს (საქართველოს საკონსტიტუციო სასამართლოს 2015 წლის 28 ოქტომბრის №2/4/603 გადაწყვეტილება საქმეზე „საქართველოს სახალხო დამცველი საქართველოს მთავრობის წინააღმდეგ“, II-8).მოცემული მსჯელობიდან გამომდინარე, იმისათვის, რომ განისაზღვროს თუ რომელი ტესტით უნდა შეფასდეს სადავო საკითხი, უნდა შემოწმდეს, დიფერენცირება ხომ არ ემყარება კონსტიტუციის მე-11 მუხლში ჩამოთვლილ რომელიმე ნიშანს ან/და ხომ არ არის მაღალი ინტენსივობის. რამდენადაც დიფერენცირების საფუძველია დღგ-ს გადამხდელად რეგისტრაციის ფაქტი, ხოლო აღნიშნული რეგისტრაცია per se არ არის კონსტიტუციის მე-11 მუხლში სახელდებით აკრძალული ნიშანი, შესაბამისად, დიფერენცირება არ ხდება კლასიკური ნიშნით.ვინაიდან სადავო ნორმით დადგენილი დიფერენცირება არ ეფუძნება საქართველოს კონსტიტუციის მე-11 მუხლით გათვალისწინებულ რომელიმე კლასიკურ ნიშანს, სასამართლოს მიერ მკაცრი შეფასების ტესტის გამოყენება დამოკიდებულია დიფერენცირების ინტენსივობაზე. საკონსტიტუციო სასამართლოს პრაქტიკიდან გამომდინარე, „დიფერენციაციის ინტენსივობის შეფასების კრიტერიუმები განსხვავებული იქნება ყოველ კონკრეტულ შემთხვევაში... თუმცა ნებისმიერ შემთხვევაში გადამწყვეტი იქნება, არსებითად თანასწორი პირები რამდენად მნიშვნელოვნად განსხვავებულ პირობებში მოექცევიან, ანუ დიფერენციაცია რამდენად მკვეთრად დააცილებს თანასწორ პირებს კონკრეტულ საზოგადოებრივ ურთიერთობაში მონაწილეობის თანაბარი შესაძლებლობებისაგან“ (საქართველოს საკონსტიტუციო სასამართლოს 2013 წლის 27 დეკემბრის გადაწყვეტილება №2/3/522,553 საქმეზე „სპს „გრიშა აშორდია“ საქართველოს პარლამენტის წინააღმდეგ“, II-13). აღნიშნულიდან გამომდინარე, დიფერენცირების ინტენსივობის შესაფასებლად უნდა განისაზღვროს სადავო ნორმის მოქმედების შედეგად, რამდენად სცილდება ერთმანეთს სარჩელით განსაზღვრული შესადარებელი სუბიექტები.სადავო ნორმების მიხედვით, პირის დღგ-ს გადამხდელად რეგისტრაციის ფაქტის არარსებობა უკუდაბეგვრის დღგ-ს ჩათვლის უფლების **სრულად შეზღუდვის საფუძველია,** მაშინ, როდესაც აღნიშნული პირისგან მხოლოდ რეგისტრაციის არსებობის ფაქტით განსხავებულ პირებზე მსგავსი შეზღუდვა არ არსებობს და მათ ჩვეულებრივად შეუძლიათ ისარგებლონ უკუდაბეგვრის დღგ-ს ჩათვლის უფლებით. შესაბამისად, ვთვლით, აშკარაა, რომ სადავო ნორმა მკვეთრად აცილებს შესადარებელ სუბიექტთა სამართლებრივ მდგომარეობას რაც დიფერენცირების მაღალ ინტენსივობაზე მიუთითებს და არსებული დიფერენცირების მკაცრი ტესტით შეფასების საჭიროებას იწვევს. საკონსტიტუციო სასამართლოს პრაქტიკით, მკაცრი ტესტის გამოყენება ხდება, როდესაც შესადარებელ ჯგუფთა ერთი კატეგორია მოკლებულია შესაძლებლობას, ისარგებლოს იმ პრივილეგიებით, რითაც სარგებლობს არსებითად მისი თანასწორი მეორე ჯგუფი (იხ. მაგ., საქართველოს საკონსტიტუციო სასამართლოს 2023 წლის 25 ივლისის №2/5/1442 გადაწყვეტილება საქმეზე „ეკატერინე ჩერქეზიშვილი საქართველოს პარლამენტის წინააღმდეგ“). აქედან გამომდინარე, **მიგვაჩნია, რომ სადავო ნორმით დადგენილი დიფერენცირებული მოპყრობა მაღალი ინტენსივობის არის და საჭიროებს მკაცრი ტესტით შეფასებას.** საკონსტიტუციო სასამართლო დიფერენცირების კონსტიტუციურობას მკაცრი ტესტის ფარგლებში აფასებს თანაზომიერების პრინციპის გამოყენებით (იხ. საკონსტიტუციო სასამართლოს 2010 წლის 27 დეკემბრის №1/1/493 გადაწყვეტილება საქმეზე „მოქალაქეთა პოლიტიკური გაერთიანებები: „ახალი მემარჯვენეები“ და „საქართველოს კონსერვატიული პარტია“ საქართველოს პარლამენტის წინააღმდეგ“, II-6). „თანაზომიერების პრინციპის მოთხოვნაა, რომ უფლების მზღუდავი საკანონმდებლო რეგულირება უნდა წარმოადგენდეს ღირებული საჯარო (ლეგიტიმური) მიზნის მიღწევის გამოსადეგ და აუცილებელ საშუალებას. ამავე დროს, უფლების შეზღუდვის ინტენსივობა მისაღწევი საჯარო მიზნის პროპორციული, მისი თანაზომიერი უნდა იყოს (საქართველოს საკონსტიტუციო სასამართლოს 2012 წლის 26 ივნისის №3/1/512 გადაწყვეტილება საქმეზე „დანიის მოქალაქე ჰეიკე ქრონქვისტი საქართველოს პარლამენტის წინააღმდეგ“, II-60).1. **ლეგიტიმური მიზანი**

საქართველოს საკონსტიტუციო სასამართლოს განმარტებით, „ნორმის კონსტიტუციურობის შეფასებისას, პირველ რიგში, მნიშვნელოვანია დადგინდეს ის ლეგიტიმური საჯარო მიზანი, რომლის მიღწევასაც უკავშირდება შეზღუდვა. ლეგიტიმური მიზნის არარსებობის პირობებში, ადამიანის უფლებაში ნებისმიერი ჩარევა თვითნებურ ხასიათს ატარებს და უფლების შეზღუდვა საფუძველშივე გაუმართლებელი, არაკონსტიტუციურია“ (საქართველოს საკონსტიტუციო სასამართლოს 2014 წლის 12 სექტემბრის №2/3/540 გადაწყვეტილება საქმეზე „რუსეთის მოქალაქეები - ოგანეს დარბინიანი, რუდოლფ დარბინიანი, სუსანნა ჟამკოციანი და სომხეთის მოქალაქეები - მილენა ბარსეღიანი და ლენა ბარსეღიანი საქართველოს პარლამენტის წინააღმდეგ“, II-24).განსახილველ შემთხვევაში ნორმის ლეგიტიმურ მიზანს შესაძლოა წარმოადგენდეს გადასახადების ეფექტიანი ადმინისტრირების ხელშეწყობა, თუმცა მნიშნველოვანია აღინიშნოს რომ მხოლოდ რაიმე, თუნდაც ლეგიტიმური, მიზნის არსებობა არ განსაზღვრავს ნორმათა კონსტიტუციასთან შესაბამისობას.1. **გამოსადეგობა**

საქართველოს საკონსტიტუციო სასამართლოს დამკვიდრებული პრაქტიკით, ლეგიტიმური მიზნის არსებობა, თავისთავადად, არ არის საკმარისი უფლებაშემზღუდველი რეგულაციის კონსტიტუციურად მიჩნევისათვის. იმისთვის, რომ სადავო ნორმით განსაზღვრული შეზღუდვა თანაზომიერების პრინციპთან შესაბამისად ჩაითვალოს, იგი უნდა აკმაყოფილებდეს გამოსადეგობისა და აუცილებლობის კრიტერიუმებს. (საქართველოს საკონსტიტუციო სასამართლოს 2025 წლის 28 მარტის №3/5/744 გადაწყვეტილება საქმეზე „ნათელა ჯაშიაშვილი საქართველოს პარლამენტის წინააღმდეგ“, II-35).ამა თუ იმ ღონისძიების გამოსადეგობაზე მსჯელობისას საკონსტიტუციო სასამართლომ უნდა დაადგინოს, რამდენად არსებობს ლოგიკური კავშირი „დასახელებულ ლეგიტიმურ მიზანსა და სადავო ნორმებით დადგენილ უფლების შეზღუდვის ფორმას შორის – რამდენად იძლევა სადავო ნორმები დასახელებული ლეგიტიმური მიზნის მიღწევის შესაძლებლობას“ (საქართველოს საკონსტიტუციო სასამართლოს 2017 წლის 17 მაისის №3/3/600 გადაწყვეტილება საქმეზე „საქართველოს მოქალაქე კახა კუკავა საქართველოს პარლამენტის წინააღმდეგ“, II-48). აუცილებელია, სადავო რეგულაციით, შესაძლებელი იყოს ლეგიტიმური მიზნების რეალიზაცია. წინააღმდეგ შემთხვევაში, მიიჩნევა, რომ უფლების მზღუდავი ნორმატიული რეგულირება არ არის ლეგიტიმური მიზნის მიღწევის ვარგისი საშუალება, რაც გამოიწვევს ამ რეგულირების მიჩნევას აღნიშნული უფლების გაუმართლებელ, თვითნებურ შეზღუდვად.სადავო ნორმები და დღგ-ს გადამხდელად რეგისტრაციის ფაქტი რეალურად კავშირში არაა გამოსადეგობის კომპონენტთან. აღნიშნულს განაპირობებს ის გარემოება, რომ დღგ-თ დაბეგვრა ხდება ტერიტორიულობის პრინციპის მიხედვით. განსახილველ შემთხვევაში კი, როდესაც საბოლოო მომხმარებელი უცხოური საწარმოა და მომსახურების გაწევა რეალურად ხდება უცხო ქვეყანაში, წინამდებარე პრინციპის თანახმად, დღგ-ის გადახდა უნდა მოხდეს საბოლოო მომხმარებლის სახელმწიფოში. შესაბამისად სადავო ნორმატიული მოწესრიგება არა თუ უზრუნველყოფს გადასახადების ეფექტიან ადმინისტრირებას, არამედ წინააღმდეგობრივია გადასახადების სწორად ადმინისტრირების მიზანთან მიმართებით. შესაბამისად სადავო ნორმატიული შინაარსი ვერ იქნება ლეგიტიმური მიზნის მიღწევის გამოსადეგი საშუალება. 1. **აუცილებლობა**

მკაცრი ტესტის შემდგომი ეტაპის მიხედვით, „გამოსადეგობასთან ერთად შემზღუდველი ღონისძიება უნდა წარმოადგენდეს შეზღუდვის აუცილებელ (ყველაზე ნაკლებადმზღუდველ) საშუალებას“ (საქართველოს საკონსტიტუციო სასამართლოს 2017 წლის 17 ოქტომბრის №3/4/550 გადაწყვეტილება საქმეზე „საქართველოს მოქალაქე ნოდარ დვალი საქართველოს პარლამენტის წინააღმდეგ“, II-26). თანაზომიერების კონსტიტუციური პრინციპის მოთხოვნაა, რომ ლეგიტიმური მიზნის მიღწევის საშუალება იყოს უფლების შეზღუდვის აუცილებელი, ვიწროდ მიმართული საშუალება (იხ., საქართველოს საკონსტიტუციო სასამართლოს 2020 წლის 12 ნოემბრის №1/2/1475 გადაწყვეტილება საქმეზე „შპს „ბექანასი“ საქართველოს პარლამენტის წინააღმდეგ“, II-20). საჭიროა, არ არსებობდეს ნაკლებად შემზღუდველი საშუალებით აღნიშნული ლეგიტიმური მიზნის იმავე ეფექტიანობით მიღწევის გონივრული შესაძლებლობა. წინააღმდეგ შემთხვევაში, მიიჩნევა, რომ ღონისძიება იმაზე მეტად ზღუდავს უფლებას, ვიდრე ობიექტურად აუცილებელია ლეგიტიმური მიზნის რეალიზაციისათვის, რაც თანაზომიერების პრინციპის საწინააღმდეგოა.მიუხედავად იმისა, რომ გადასახადებისა და ჩათვლის უფლების რეალიზების ეფექტიანი ადმინისტრირება შესაძლოა წარმოადგენდეს სადავო ნორმათა ლეგიტიმურ მიზანს და ამასთან შესაძლოა არსებული რეგულაცია იყოს დასახელებული მიზნის მიღწევის გამოსადეგი გზა, მიგვაჩნია, რომ **იგი ვერ აკმაყოფილებს მკაცრი ტესტის აუცილებლობის კომპონენტს.** გასათვალისწინებელია, რომ სადავო დებულებები აწესებენ უფლებაზე წვდომაზე აბსოლუტურ შეზღუდვას, იმ შემთხვევაში თუ პირი არაა რეგისტრირებული დღგ-ს გადამხდელად. ცალსახაა, რომ ნებისმიერი სფეროს რეგულირებისას, უფლებაზე წვდომის ამგვარი ხისტი და აბსოლუტური აკრძალვა უნდა იყოს ბოლო საშუალება, რომელსაც კანონმდებელი უნდა იყენებდეს თუნდაც ლეგიტიმური მიზნის მისაღწევად. მით უფრო დღეს, როდესაც სხვადასხვა მსგავსი პრობლემის გადაჭრის ბევრად უფრო მეტი და ეფექტიანი გზები არსებობს, განსაკუთრებით ტექნოლოგიების განვითარების ხარჯზე, მიგვაჩნია, რომ გადასახადების ეფექტიანი ადმინისტრირების სხვა ნაკლებ მზღუდავი საშუალებაც აუცილებლად იარსებებს. მაგალითისთვის შესაძლოა შემუშავებული ყოფილიყო სავალდებულო, წარმოსადგენი დოკუმენტთა სია ან/და განცხადების ფორმა, რომლითაც პირი მოითხოვდა ჩათვლის უფლების რეალიზებას, და რომელთა საფუძველზეც გადამოწმდებოდა პირის ჩათვლის უფლება უკუდაბეგვრის დღგ-სთან მიმართებით. ამასთანავე, კანონმდებლობის მიხედვით, საგადასახადო აგენტი, რომელიც არ არის რეგისტრირებული დღგ-ის გადამხდელად, ვალდებულია, უკუდაბეგვრის წესით დასაბეგრი ოპერაციის ფარგლებში საგადასახადო ორგანოს წარუდგინოს უკუდაბეგვრის წესით დარიცხული დღგ-ის თანხის გაანგარიშება. შესაბამისად ალტერნატიული და გამოსადეგი საშუალება იქნებოდა, სწორედ აღნიშნულ გაანგარიშებაში მომხდარიყო მითითება დღგ-ზე, რომელიც დასაბეგრ ოპერაციებშია გამოსაყენებელი. შესაბამისად გაინაშთებოდა თანხები და დაიბეგრებოდა მხოლოდ დარჩენილი ნაწილი. რაც უზრუნველყოფდა, როგორც გადასახადის ეფექტიან ადმინისტრირებას, აგრეთვე არარეგისტრირებული პირის მიერ უფლების რეალიზაციასაც. ამ პირობებში, პირთათვის უფლებაზე წვდომის აბსოლუტური აკრძალვა, მით უფრო მხოლოდ ფორმალური რეგისტრაციის არარსებობის საფუძვლით, უნდა იყოს ყველაზე ბოლო შემზღუდველი საშუალება, რასაც კანონმდებელი უნდა იყენებდეს. თუმცაღა არაფერი მოწმობს იმას, რომ კანონმდებელი ეცადა მაინც, რომ სხვაგვარად გადაეჭრა საკითხი. 1. **პროპორციულობა**

გარდა გამოსადეგობისა და აუცილებლობისა, უფლებაშემზღუდველი ნორმატიული წესის კონსტიტუციის მოთხოვნებთან შესაბამისად მიჩნევისათვის, საკონსტიტუციო სასამართლომ, აგრეთვე, უნდა გამოარკვიოს სადავო ნორმით დადგენილი რეგულირების ფარგლებში დაცული ინტერესი, საკუთარი მნიშვნელობით, აღემატება თუ არა შეზღუდულ ინტერესს. ამ ეტაპზე უნდა გაანალიზდეს, რამდენადაა დაცული პროპორციულობა ვიწრო გაგებით (stricto sensu), რომლის მოთხოვნაა „უფლების შეზღუდვისას კანონმდებელმა დაადგინოს სამართლიანი ბალანსი შეზღუდულ და დაცულ ინტერესებს შორის“ (საქართველოს საკონსტიტუციო სასამართლოს 2017 წლის 17 ოქტომბრის №3/4/550 გადაწყვეტილება საქმეზე „საქართველოს მოქალაქე ნოდარ დვალი საქართველოს პარლამენტის წინააღმდეგ“, II-43). მიუხედავად იმისა, რომ მიგვაჩნია, სადავო ნორმატიული შინაარსი ვერ აკმაყოფილებს შეზღუდვის აუცილებლობის კომპონენტს, რაც თავის მხრივ უკვე საკმარისი საფუძველია ნორმატიული შინაარსის არაკონსტიტუციურობის დადგენისათვის, **ვფიქრობთ, რომ იგი წინააღმდეგობრივია პროპორციულობის კომპონენტთან მიმართებითაც.** განსახილველ შემთხვევაში ერთ მხარეს დგას პირის ინტერესი, არ მოხდეს უკუდაბეგვრის დღგ-ს ჩათვლის უფლების სრული შეზღუდვა მხოლოდ დღგ-ს გადამხდელად რეგისტრაციის არარსებობის საფუძვლით, ხოლო მეორე მხარეს ადმინისტრაციული რესურსის ეფექტიანი გამოყენება. ცალსახაა, რომ ადმინისტრაციულ დაწესებულებათა გამართულად ფუნქციონირებისათვის მნიშვნელოვანია მათი სწორი და ეფექტიანი გამოყენება, თუმცა აღნიშნული არ შეიძლება მოხდეს უფლებათა მომეტებული შეზღუდვის ფონზე. სახელმწიფოს ვალდებულებაა ადმინისტრაციული რესურსის გამოყენება მოხდეს იმგვარად, რომ იგი წარმოადგენდეს პირთათვის მინიჭებულ უფლებათა რეალიზების გარანტს. ადმინისტრაციული რესურსის ეფექტიანი და ეკონომიური გამოყენება არ უნდა ხდებოდეს პირთათვის მინიჭებულ უფლებათა გაუმართლებელი შეზღუდვის ხარჯზე. მინიმალური საკანომდებლო მოთხოვნაა, რომ ადმინისტრაციული ორგანოების ეფექტიანი ფუნქციონირების მიღწევა არ მოხდეს არსებითად თანასწორ პირთა მიმართ უთანასწორო მოპყრობის ხარჯზე. სადავო რეგულაციები კი დღგ-ს გადამხდელად არარეგისტრირებულ პირებს აბსოლუტურად ართმევს უკუდაბეგვრის დღგ-ს ჩათვლის უფლებას, მიუხედავად იმისა, რომ აღნიშნულ პირს შესაძლოა არ ჰქონდეს რეგისტრაციის ვალდებულება, თუმცა ეწეოდეს დასაბეგრ საქმიანობას. წინამდებარე რეგულაცია კი გაუმართლებლად ადგენს არაპროპორციული ინტენსივობის აკრძალვას, მხოლოდ და მხოლოდ ფორმალური რეგისტრაციის საფუძვლით. მნიშვნელოვანია განვიხილოთ მართლმსაჯულების ევროპული სასამართლოს ქეისი ნომრით C-438/09 (Dankowski) (<https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?uri=CELEX:62009CJ0438>). წინამდებარე საქმეში სადავო იყო, აძლევდა თუ არა ევროკავშირის კანონმდებლობა (კერძოდ, დღგ-ს შესახებ მეექვსე დირექტივის 17(6), 18(1)(a) და 22(3)(b) მუხლები) წევრ სახელმწიფოს უფლებას, უარი ეთქვა გადასახადის გადამხდელისთვის უკუდაბეგვრის დღგ-ს ჩათვლის უფლებაზე მხოლოდ იმიტომ, რომ მომსახურების მიმწოდებელი არ იყო რეგისტრირებული დღგ-ს გადამხდელად, მიუხედავად იმისა, რომ ინვოისი აკმაყოფილებდა ყველა ფორმალურ მოთხოვნას და ტრანზაქცია ნამდვილი იყო. წინამდებარე საქმეშიც, მოსარჩელე, ბ-ნმა დანკოვსკიმ მარკეტინგული მომსახურება მიიღო ბ-ნი პლაჩეკისგან, რომელიც არ იყო რეგისტრირებული დღგ-ს გადამხდელად და არ ჰქონდა გადახდილი დღგ, თუმცა გასცემდა დღგ-ს შემცველ ინვოისებს. პოლონეთის ხელისუფლებამ დანკოვსკის არ მისცა დღგ-ს გამოქვითვის უფლება, ეროვნულ კანონმდებლობაზე დაყრდნობით. სასამართლომ განმარტა, რომ ნორმა უნდა განიმარტოს იმგვარად, რომ დასაბეგრ პირს ჰქონდეს დღგ-ს ჩათვლის უფლება მეორე დასაბეგრი პირის მიერ გაწეულ მომსახურებაზე, როდესაც ეს უკანასკნელი არაა რეგისტრირებული დღგ-ს გადამხდელად, თუმცა იგი წარმოადგენს ინვოისს, რომელიც შეიცავს ყველა საჭირო ინფორმაციას, როგორებიცაა ინვოისის შემდგენი პირის საიდენტიფიკაციო მონაცემები და გაწეული მომსახურების ხარისხი. იგივე ლოგიკა უნდა იქნეს გამოყენებული განსახილველ საკითხთან მიმართებით, ვინაიდან მარტოოდენ რეგისტრაციის საფუძვლით უკუდაბეგვრის დღგ-ს ჩათვლის უფლების სრულად გამორიცხვა ვერანაირად ვერ იქნება შესაბამისობაში პროპორციულობის კომპონენტთან, შესაბამისად ნორმატიული შინაარსი ვერ იქნება კონსტიტუციური. ყოველივე ზემოაღნიშნულიდან გამომდინარე მივიჩნევთ, რომ სადავო ნორმატიული შინაარსით დაცული სიკეთე, ვერანაირად ვერ აღემატება შეზღუდულ ინტერესს. რის გამოც მივიჩნევთ, რომ სადავო ნორმატიული შინაარსი ვერ აკმაყოფილებს ვერც მკაცრი ტესტის პროპორციულობის კომპონენტს, შესაბამისად იგი ეწინააღმდეგება საქართველოს კონსტიტუციის მე-11 მუხლის პირველ პუნქტს. 1. **რაციონალური დიფერენცირების ტესტი**

მნიშვნელოვანია აღინიშნოს, რომ იმ შემთხვევაშიც, თუ სასამართლო, ნორმის შეფასებისთვის, მკაცრი ტესტის ნაცვლად გამოიყენებს რაციონალური დიფერენცირების ტესტს, ნორმა კვლავ ვერ იქნება შესაბამისი კონსტიტუციასთან. საკონსტიტუციო სასამართლოს მიერ დამკვიდრებული პრაქტიკით, მიუხედავად იმისა, კონკრეტული საქმის გარემოებებიდან გამომდინარე, შერჩეულ უნდა იქნეს რაციონალური დიფერენცირებისა თუ მკაცრი შეფასების ტესტი, ორივე მათგანის ფარგლებში აუცილებელია, რომ სადავო ნორმით განსაზღვრულ შეზღუდვას გააჩნდეს ლეგიტიმური საჯარო მიზანი და შერჩეული საკანონმდებლო საშუალება იყოს დასახელებულ მიზანთან რაციონალურ და გონივრულ კავშირში. დიფერენცირებული მოპყრობის გამომწვევი ღონისძიება, რომელიც დასახელებულ მოთხოვნას ვერ აკმაყოფილებს, ჩაითვლება თვითმიზნურად და დისკრიმინაციულად. (საქართველოს საკონსტიტუციო სასამართლოს 2024 წლის 24 ოქტომბრის №2/6/1664 გადაწყვეტილება საქმეზე „მარიამ გოგვაძე საქართველოს პარლამენტის წინააღმდეგ“, II-22). ლეგიტიმურ მიზანთან დაკავშირებით ზემოთ უკვე ვისაუბრეთ, თუმცა ცალსახაა, რომ აკრძალვა წინამდებარე მიზანთან მიმართებით ვერანაირად ვერ იქნება რაციონალურ და გონივრულ კავშირში. უპირველესად იმიტომ, რომ შეუძლებელია რაციონალური იყოს მხოლოდ გადასახადების ადმინისტრირების მიზნით პირებისათვის უფლების სრულად ჩამორთმევა. მით უფრო, რომ გადასახადების სწორ ადმინისტრირებას საერთოდაც ვერ უზრუნველყოფს წინამდებარე რეგულაცია, ვინაიდან, როგორც აქამდეც აღვნიშნეთ, აღნიშნულს განაპირობებს ის გარემოება, რომ დღგ-თ დაბეგვრა ხდება ტერიტორიულობის პრინციპის მიხედვით. განსახილველ შემთხვევაში კი, როდესაც საბოლოო მომხმარებელი უცხოური საწარმოა და მომსახურების გაწევა რეალურად ხდება უცხო ქვეყანაში, წინამდებარე პრინციპის თანახმად, დღგ-ის გადახდა უნდა მოხდეს საბოლოო მომხმარებლის სახელმწიფოში. შესაბამისად სადავო ნორმატიული მოწესრიგება არა თუ უზრუნველყოფს გადასახადების ეფექტიან ადმინისტრირებას, არამედ წინააღმდეგობრივია გადასახადების სწორად ადმინისტრირების მიზანთან მიმართებით. შესაბამისად სადავო ნორმატიული შინაარსი ვერ იქნება ლეგიტიმური მიზნის მიღწევის გამოსადეგი საშუალება. აქედან გამომდინარე რეგულაცია ვერც რაციონალური დიფერენცირების ტესტის გამოყენებით ვერ აკმაყოფილებს შესაბამის კომპონენტებს, რათა ჩაითვალოს იგი კონსტიტუციასთან შესაბამისად. 1. **სადავო ნორმის არაკონსტიტუციურობა საქართველოს კონსტიტუციის მე-19 მუხლის 1-ლი და მე-2 პუნქტებით დაცულ უფლებასთან მიმართებით**
2. **საქართველოს კონსტიტუციის მე-19 მუხლით გარანტირებული უფლების დაცული სფერო**

საქართველოს კონსტიტუციის მე-19 მუხლის 1-ლი და მე-2 პუნქტების მიხედვით გარანტირებული, აღიარებული და უზრუნველყოფილია საკუთრების უფლება, ხოლო ამ უფლების შეზღუდვა საჯარო ინტერესებისათვის დასაშვებია კანონით განსაზღვრულ შემთხვევებში და დადგენილი წესით.როგორც უკვე აღინიშნა, საქართველოს კონსტიტუციის 21-ე მუხლის დაცული უფლება არ არის აბსოლუტური ხასიათის, თავად კონსტიტუციის 21-ე მუხლის მე-2 პუნქტის თანახმად, „აუცილებელი საზოგადოებრივი საჭიროებისათვის დასაშვებია ამ მუხლის პირველ პუნქტში აღნიშნულ უფლებათა შეზღუდვა კანონით განსაზღვრულ შემთხვევებში და დადგენილი წესით, იმგვარად, რომ არ დაირღვეს საკუთრების უფლების არსი“. „კანონმდებლის მიერ საკუთრების უფლების შეზღუდვისას არ უნდა დაირღვეს საკუთრების უფლების არსი. საკუთრების უფლება, რომელიც კანონმდებლის მიერ განსაზღვრებად უფლებას წარმოადგენს, კანონმდებლის მიერ საკუთრების შინაარსისა და ფარგლების განსაზღვრის შედეგად არ უნდა გადაიქცეს უფლებად, რომელიც უმეტესწილად სწორედ საკანონმდებლო რეგულირებაზე იქნება დამოკიდებული. საბოლოო ჯამში, თავიდან უნდა იქნეს აცილებული თავად უფლებით დაცული სფეროს ძირითადი არსის გამოფიტვა“ (საქართველოს საკონსტიტუციო სასამართლოს 2012 წლის 26 ივნისის №3/1/512 გადაწყვეტილება საქმეზე „დანიის მოქალაქე ჰეიკე ქრონქვისტი საქართველოს პარლამენტის წინააღმდეგ”, II-57). საქართველოს საკონსტიტუციო სასამართლოს დადგენილი პრაქტიკის თანახმად, „იმისათვის, რომ პირმა შეძლოს საკუთრების უფლებით პრაქტიკული სარგებლობა, არ არის საკმარისი მისთვის აბსტრაქტული საკუთრებითი გარანტიის მინიჭება. **მან ასევე უნდა ისარგებლოს იმგვარი სამოქალაქო, კერძოსამართლებრივი წესრიგით, რომელიც შესაძლებელს გახდის საკუთრების უფლებით შეუფერხებელ სარგებლობას და, შესაბამისად, სამოქალაქო ბრუნვის განვითარებას.** საკუთრების კონსტიტუციურ-სამართლებრივი გარანტია მოიცავს ისეთი საკანონმდებლო ბაზის შექმნის ვალდებულებას, რომელიც უზრუნველყოფს საკუთრებითი უფლების პრაქტიკულ რეალიზებას და შესაძლებელს გახდის საკუთრების შეძენის გზით ქონების დაგროვებას“ (საქართველოს საკონსტიტუციო სასამართლოს 2012 წლის 26 ივნისის N3/1/512 გადაწყვეტილება საქმეზე „დანიის მოქალაქე ჰეიკე ქრონქვისტი საქართველოს პარლამენტის წინააღმდეგ“, II-33).სასამართლოს განმარტებით, „გადასახადების გადახდა უკავშირდება პირის მიერ გარკვეული ქონებრივი სიკეთის სახელმწიფოს სასარგებლოდ გაღებას. გადასახადის გადახდის გზით პირის კერძო საკუთრების ნაწილი შემხვედრი პირდაპირი სარგებლის გარეშე გადადის სახელმწიფოს განკარგულებაში. შესაბამისად, აშკარაა მისი შემხებლობა საქართველოს კონსტიტუციის 21-ე მუხლით დაცულ უფლებასთან. თუმცა, ამავე დროს, გადასახადების გადახდა საქართველოს კონსტიტუციის 94-ე მუხლით განსაზღვრულ პირის კონსტიტუციურ ვალდებულებას წარმოადგენს. შესაბამისად, მიუხედავად იმისა, რომ გადასახადების შეგროვების გზით სახელმწიფო პირებისაგან გარკვეულ თანხას საპასუხო შესრულების გარეშე იღებს, მათი არსებობა მაინც ვერ იქნება მიჩნეული როგორც საკუთრების უმიზეზოდ ჩამორთმევის მსგავსი, თავისთავად, არაკონსტიტუციური ქმედება. სახელმწიფო გადასახადებს აგროვებს საჯარო უფლებამოსილებების განსახორციელებლად და ეს კონსტიტუციის დამკვიდრებული კერძო საკუთრებითი წესრიგის შემადგენელი ნაწილია. .... საქართველოს კონსტიტუციის 94-ე მუხლი თავისთავად მოიაზრებს სახელმწიფოს უფლებამოსილებას, შემოიღოს გადასახადი და მასთან დაკავშირებით განახორციელოს ეფექტური ადმინისტრირება. ამავე დროს აშკარაა, რომ ის, თუ რა რაოდენობის გადასახადი ესაჭიროება სახელმწიფოს მის ამოცანათა განსახორციელებლად, დამოკიდებულია მრავალ ფაქტორზე, მათ შორის სახელმწიფოს მიერ არჩეულ ფისკალური პოლიტიკის მოდელზე. სხვადასხვა სახელმწიფოთა კანონმდებლობები განსხვავებულ საგადასახადო ტვირთს ითვალისწინებენ. ზოგიერთ შეთხვევაში სახელმწიფოები ცდილობენ, შედარებით მაღალი გადასახადების დაწესებით უზრუნველყონ მთლიან შიდა პროდუქტთან შედარებით დიდი მოცულობის სახელმწიფო ბიუჯეტის ფორმირება და ამ გზით მოახდინონ საჯარო სერვისების უკეთ დაფინანსება. ზოგიერთი სახელმწიფო კი ცდილობს, დაბალი გადასახადებით მოახდინოს კერძო ინიციატივის წახალისება. იმის განსაზღვრა, თუ რა საზოგადოებრივი საჭიროებების წინაშე დგას სახელმწიფო და რა მოცულობის საგადასახადო შემოსავლების მობილიზებაა აუცილებელი, უპირატესად სახელმწიფო ხელისუფლების დისკრეციას წარმოდგენს და ნაკლებად არის საკუთრების უფლების რეგულირებას დაქვემდებარებული საკითხი. (აღნიშნულ საკითხზე სახელმწიფოს მოქმედების თავისუფლების ფარგლების შეფასებისას გათვალისწინებული უნდა იქნეს საქართველოს კონსტიტუციის 94-ე მუხლის მე-4 და მე-5 პუნქტებით დადგენილი მოთხოვნები)“ (საქართველოს საკონსტიტუციო სასამართლოს 2017 წლის 28 დეკემბრის N2/7/667 გადაწყვეტილება საქმეზე „სს „ტელენეტი“ საქართველოს პარლამენტის წინააღმდეგ“, II-9,10).მიუხედავად იმისა, რომ ზემოაღნიშნული მსჯელობით დგინდება სახელმწიფოს დისკრეციული უფლებამოსილება გადასახადების დადგენის და ადმინისტრირების თვალსაზრისით, იგი არ გულისხმობს სახელმწიფოს შეუზღუდავ დისკრეციას. საკონსტიტუციო სასამართლოს პრაქტიკით უკვე დადგენილია, რომ **„შეუძლებელია კონსტიტუციური კონტროლის ფარგლებში შეფასდეს ამა თუ იმ მოცულობის გადასახადის გადახდევინება წარმოადგენს თუ არა საკუთრების უფლების აუცილებელ ან/და ყველაზე ნაკლებად მზღუდველ საშუალებას.** შეუძლებელია საკონსტიტუციო სასამართლოს აბსოლუტური სიზუსტით შეფასდეს, რამდენად სწორად იღებს სახელმწიფო ბიუჯეტში თანხების მობილიზების შესახებ ამა თუ იმ გადაწყვეტილებას. ამდენად, გადასახადის ბუნების გათვალისწინებით, **კონსტიტუციური კონტროლის ფარგლებში გადასახადების გადახდის ვალდებულების დამდგენი თითოეული წესის კონსტიტუციურობა ვერ შეფასდება პროპორციულობის პრინციპის ყველა ელემენტის გამოყენებით“** (საქართველოს საკონსტიტუციო სასამართლოს 2017 წლის 28 დეკემბრის N2/7/667 გადაწყვეტილება საქმეზე „სს „ტელენეტი“ საქართველოს პარლამენტის წინააღმდეგ“, II-12). აღნიშნულიდან გამომდინარე, დადგენილი პრაქტიკის თანახმად, გადასახადის გადახდის დამდგენი რეგულირების, საქართველოს კონსტიტუციის 21-ე მულთან მიმართებით კონსტიტუციურად მიჩნევისათვის იგი უნდა იყოს **გონივრული, საგადასახადო ტვირთის სიმძიმიდან გამომდინარე, იგი შეუძლებელს ან შეუსაბამოდ რთულს არ უნდა ხდიდეს საკუთრებით სარგებლობასა და განკარგვას**.ადამიანის უფლებათა ევროპულ სასამართლოს არაერთხელ დაუდასტურებია, რომ საკუთრების შეუფერხებელი სარგებლობის უფლება, რომელიც გარანტირებულია ადამიანის უფლებათა ევროპული კონვენციის №1 დამატებითი პროტოკოლის 1-ელი მუხლით, ვრცელდება არა მხოლოდ ხილულ საკუთრებაზე, არამედ იმ უფლებებზე, რომლებსაც გააჩნიათ მატერიალური ღირებულება, მათ შორის საგადასახადო სარგებელზეც. აღნიშნულ უფლებაში ჩარევა უნდა ეფუძნებოდეს კანონს, ემსახურებოდეს ლეგიტიმურ მიზანს საზოგადოებრივ ინტერესის კუთხით და უნდა უზრუნველყოფდეს სამართლიან ბალანსს ზოგადი ინტერესებისა და ინდივიდის უფლებების დაცვას შორის.საქმეში *Pressos Compania Naviera S.A. and Others v. Belgium* (№17849/91, 1995 წლის 20 ნოემბერი), სასამართლომ დაადგინა, რომ ფინანსური სარგებლის ლეგიტიმური მოლოდინი შესაძლოა ჩაითვალოს „ქონებად“ და, შესაბამისად, ექვემდებარება დაცვის მექანიზმებს.საქმეში *Yukos Shareholders v. Russia* (№14902/04, 2014 წლის 31 ივლისი), ადამიანის უფლებათა ევროპულმა სასამართლომ დაადგინა, რომ კომპანიის მიმართ განხორციელებული გადაჭარბებული და თვითნებური საგადასახადო აღსრულების ღონისძიება წარმოადგენდა საკუთრების უფლების დარღვევას, ვინაიდან ჩარევა მოკლებული იყო იმ ბალანსს, რომელიც უნდა არსებობდეს საჯარო ინტერესსა და ინდივიდის უფლებებს შორის.მოცემულ შემთხვევაში, დღგ-ს შემცირების უფლების განხორციელებაზე, რომელიც პირს გაჩნდა უკუდაბეგვრის წესით დაბეგვრის ფარგლებში, უარის თქმა მხოლოდ იმ საფუძვლით, რომ პირი არ არის დარეგისტრირებული დღგ-ს გადამხდელად, წარმოადგენს ჩარევას გადასახადის გადამხდელის ქონებრივ უფლებაში, ვინაიდან აღნიშნული უარი უზღუდავს მას შესაძლებლობას დაიბრუნოს მატერიალურად გამოხატული უფლება, რომელიც აღიარებულია საქართველოს საგადასახადო კოდექსით. მიუხედავად იმისა, რომ გადამხდელი ასრულებს ყველა არსებით მოთხოვნას და მას არ აქვს რეგისტრაციის სამართლებრივი ვალდებულება, მისთვის უფლების უარყოფა ეფუძნება მხოლოდ ფორმალურ საფუძველს. როგორც ზემოაღნიშნულ საქმეებიდან დგინდება, ასეთი ჩარევა შეიძლება ჩაითვალოს დასაშვებად მხოლოდ მაშინ, როდესაც იგი ემსახურება ლეგიტიმურ მიზანს და არის პროპორციული. თუმცა, სადავო ნორმით დაწესებული ბლანკეტური შეზღუდვა მოკლებულია შესაბამის დასაბუთებას და არაპროპორციულად აყენებს ზიანს იმ პირებს, რომლებიც ახორციელებენ ლეგიტიმურ ეკონომიკურ საქმიანობას, რაც იწვევს საქართველოს კონსტიტუციის მე-19 მუხლის პირველი და მეორე პუნქტების დარღვევას.1. **სადავო ნორმის შინაარსი, შესაფასებელი მოცემულობა და საკუთრების უფლების შეზღუდვის იდენტიფიცირება**

მიუხედავად იმისა, რომ ზოგადად, როგორც უკვე აღინიშნა, გადასახადის დადგენასთან დაკავშირებით სახელმწიფოს დისკრეციის ფარგლები ფართოა, აღნიშნული არ გულისხმობს სახელმწიფოს აბსოლუტურ მიხედულებას. ამას გარდა, მნიშვნელოვანია ხაზი გაესვას, რომ სადავო ნორმატიული შინაარსი შეეხება არა რაიმე გადასახადის დადგენის საკითხს, არამედ უკვე არსებულ გადასახადთან დაკავშირებით არსებულ ჩათვლის უფლებას. შესაბამისად, სარჩელის ფარგლებში სადავოდაა გამხდარი არა რაიმე გადასახადის სახელმწიფოს მხრიდან დადგენის ფაქტი, არამედ გაუმართლებელი საფუძვლით მხოლოდ კონკრეტულ შემთხვევაში გადასახადის დარიცხვა. კერძოდ, უკუდაბეგვრის დღგ-ს ჩათვლის უფლება დამოკიდებულია პირის ფორმალურ რეგისტრაციასთან დღგ-ს გადამხდელად. შესაბამისად, სადავო ნორმატიულ შინაარსს წარმოადგენს დასაბეგრ პირთა კონკრეტული ჯგუფის ამორიცხვა იმგვარი შეღავათიდან, რასაც უკუდაბეგვრის დღგ-ს ჩათვლის უფლება წარმოადგეს, რის ერთადერთ საფუძველსაც, როგორც უკვე აღინიშნა, პირის დღგ-ს გადამხდელად რეგისტრაციის ფაქტის არარსებობა წარმოადგენს. ამასთან, როგორც აღინიშნა, საკუთრების უფლება მოიცავს შესაძლებლობას, უფლების სუბიექტმა ისარგებლოს იმგვარი სამოქალაქო, კერძოსამართლებრივი წესრიგით, რომელიც შესაძლებელს გახდის საკუთრების უფლებით შეუფერხებელ სარგებლობას და, შესაბამისად, სამოქალაქო ბრუნვის განვითარებას. საკუთრების კონსტიტუციურ-სამართლებრივი გარანტია მოიცავს ისეთი საკანონმდებლო ბაზის შექმნის ვალდებულებას, რომელიც უზრუნველყოფს საკუთრებითი უფლების პრაქტიკულ რეალიზებას და შესაძლებელს გახდის საკუთრების შეძენის გზით ქონების დაგროვებას. სწორედ აღნიშნული ასპექტი იზღუდება სადავო ნორმატიული შინაარსით, რამეთუ იგი დასაბეგრ, დღგ-ს გადამხდელად არარეგისტრირებულ, პირებს ართმევს საკუთრების უფლებით იმგვარად სარგებლობის შესაძლებლობას, რომ იგი წარმოადგენდეს სამოქალაქო ბრუნვის ჩვეულ მონაწილესა და ამასთან უსაფუძვლოდ უზღუდავს და სრულად ართმევს უკუდაბეგვრის დღგ-ს ჩათვლის უფლებას, შესაბამისად უზღუდავს საკუთრების უფლების პრაქტიკულ რეალიზებას, იმ ნაწილში რა ოდენობითაც პირს წარმოეშვებოდა ქონება, რომ ყოფილიყო დღგ-ს გადამხდელად რეგისტრირებული პირი.1. **საქართველოს კონსტიტუციის მე-19 მუხლის პირველი და მეორე პუნქტებით დაცული საკუთრების უფლების შეზღუდვის კონსტიტუციურობა და შეფასების ტესტი**

ზოგადად, დადგენილი პრაქტიკის თანახმად, გადასახადის გადახდის დამდგენი რეგულირების, საქართველოს კონსტიტუციის 21-ე მულთან მიმართებით კონსტიტუციურად მიჩნევისათვის იგი უნდა იყოს გონივრული, საგადასახადო ტვირთის სიმძიმიდან გამომდინარე, იგი შეუძლებელს ან შეუსაბამოდ რთულს არ უნდა ხდიდეს საკუთრებით სარგებლობასა და განკარგვას. თუმცა, ვინაიდან განსახილველ შემთხვევაში სადავო ნორმატიული შინაარსი ეხება არა გადასახადის დადგენას, არამედ უკვე არსებულ გადასახადთან მიმართებით არსებულ რეგულირებას, რომელიც უკუდაბეგვრის დღგ-ს ჩათვლის უფლებას ანიჭებს მხოლოდ იმ პირებს, რომლებიც რეგისტრირებულნი არიან დღგ-ს გადამხდელად, მიგვაჩნია რომ შეფასებისას გამოყენებულ უნდა იქნეს თანაზომიერების ტესტი.აღსანიშნავია, რომ თანაზომიერების ტესტის პირველ სამ პუნქტთან მიმართებით, კერძოდ ლეგიტიმური მიზანი, **გამოსადეგობა, აუცილებლობა, მსჯელობა იქნება იდენტური, როგორც ეს სარჩელის 3.4.1., 3.4.2., და 3.4.3. პუნქტებშია. ამიტომ, იმისთვის რომ საკონსტიტუციო სარჩელი არ გადაიტვირთოს, გთხოვთ იხ. ზემოთ.** შესაბამისად მოცემულ ნაწილში ვიმსჯელებთ თუ რამდენადაა უფლების შეზღუდვის ინტენსივობა მისაღწევი საჯარო მიზნის პროპორციული, მისი თანაზომიერი. 1. **პროპორციულობა**

თანაზომიერების პრინციპის მოთხოვნებიდან გამომდინარე, უნდა შემოწმდეს პროპორციულობა ვიწრო გაგებით. თანაზომიერების პრინციპის აღნიშნული ელემენტის მოთხოვნაა, რომ უფლების შეზღუდვისას კანონმდებელმა დაადგინოს სამართლიანი ბალანსი შეზღუდულ და დაცულ ინტერესებს შორის.განსახილველ შემთხვევაში ერთმანეთს უპირისპირდება მოსარჩელეთა საკუთრების უფლება და საგადასახადო აღრიცხვისა და გადასახადების ეფექტიანი ადმინისტრირების ინტერესი.საკონსტიტუციო სასამართლოს პრაქტიკის მიხედვით, ზოგადად, აღრიცხვის გაუმჯობესებისათვის გადასახადის გადამხდელთათვის გარკვეული ვალდებულებების დადგენა საგადასახადო ადმინისტრირების განუყოფელი ნაწილია. ცხადია, თუ გადასახადის გადამხდელებს არ ექნებათ აღრიცხვასთან დაკავშირებული ვალდებულებები, ეს შეუძლებელს გახდის გადასახადების დარიცხვას, გარკვეულწილად, აზრსაც კი დაუკარგავს გადასახადების გადახდის კონსტიტუციური ვალდებულების ან/და ზოგადად საგადასახადო კანონმდებლობის არსებობას. (საქართველოს საკონსტიტუციო სასამართლოს 2018 წლის 26 ივლისის N2/5/700 გადაწყვეტილება საქმეზე „შპს კოკა-კოლა ბოთლერს ჯორჯია“, „შპს კასტელ ჯორჯია“ და სს „წყალი მარგებელი“ საქართველოს პარლამენტისა და საქართველოს ფინანსთა მინისტრის წინააღმდეგ, II-61). ამავე დროს, აღსანიშნავია, რომ დასაბეგრი ბაზის აღრიცხვისათვის სათანადო კანონმდებლობის შექმნა და გაუმჯობესება ასევე წარმოადგენს კეთილსინდისიერი გადასახადის გადამხდელების დაცვის მნიშვნელოვან მექანიზმს. საყოველთაოდ ცნობილია, რომ საგადასახადო კანონმდებლობის ყველა გადასახადის გადამხდელის მიმართ თანასწორად აღსრულება საბაზრო კონკურენციის ხელშეწყობის უმნიშვნელოვანესი წინაპირობაა. ხოლო გადასახადების არასათანადო ადმინისტრირება, უპირველეს ყოვლისა, კეთილსინდისიერი გადამხდელის ინტერესებს აზიანებს, ვინაიდან მის არაკეთილსინდისიერ კონკურენტებს აძლევს, გადასახადების დამალვის გზით, საბაზრო უპირატესობის მოპოვების შესაძლებლობას. აღნიშნულიდან გამომდინარე, ეფექტური საგადასახადო ადმინისტრირება უმნიშვნელოვანეს საჯარო და კერძო ინტერესების დაცვას ემსახურება. სწორედ ამიტომ **კანონმდებელი ქმნის საგადასახადო აღრიცხვასთან დაკავშირებულ რიგ ვალდებულებებს, ისეთებს, როგორებიცაა: სააღრიცხვო დოკუმენტაციის 6 წლით შენახვა, ბუღალტრული აღრიცხვის ამა თუ იმ სტანდარტის გამოყენების ვალდებულება და ა.შ.** ეფექტური საგადასახადო ადმინისტრირება წარმოადგენს გადასახადის გადახდის ვალდებულების კონსტიტუციურ ფარგლებში აღსრულების განუყოფელ მექანიზმს. დაბეგვრის სათანადოდ განხორციელებისათვის ეფექტური მექანიზმების შექმნა გადასახადების გადახდის ვალდებულების თანმდევ საჭიროებას წარმოადგენს. შესაბამისად, უდიდესია იმ სიკეთის მნიშვნელობა, რომლის დაცვასაც დაბეგვრის გაუმჯობესებისკენ მიმართული ღონისძიებები ემსახურება. (საქართველოს საკონსტიტუციო სასამართლოს 2018 წლის 26 ივლისის N2/5/700 გადაწყვეტილება საქმეზე „შპს კოკა-კოლა ბოთლერს ჯორჯია“, „შპს კასტელ ჯორჯია“ და სს „წყალი მარგებელი“ საქართველოს პარლამენტისა და საქართველოს ფინანსთა მინისტრის წინააღმდეგ, II-62-63). დადგენილი პრაქტიკის თანახმად, თანაზომიერების პრინციპის მოთხოვნებთან შეუსაბამო იქნება, გადასახადების ადმინისტრირების მიზნით პირისათვის იმგვარი ფინანსური ხარჯის გაწევის მოთხოვნა, რომელიც მნიშვნელოვნად აისახება პროდუქციის საბაზრო პოზიციებზე და შედეგად მომეტებულად შეიზღუდება გადასახადის გადამხდელთა უფლებები. მსგავსი შემთხვევა სახეზე იქნება იმ შემთხვევაში, თუ მნიშვნელოვნად იზრდება პროდუქციის საბაზრო ღირებულება, სისტემურად რთულდება პროდუქციის წარმოება და სხვა (საქართველოს საკონსტიტუციო სასამართლოს 2018 წლის 26 ივლისის N2/5/700 გადაწყვეტილება საქმეზე „შპს კოკა-კოლა ბოთლერს ჯორჯია“, „შპს კასტელ ჯორჯია“ და სს „წყალი მარგებელი“ საქართველოს პარლამენტისა და საქართველოს ფინანსთა მინისტრის წინააღმდეგ, II-64). როგორც უკვე აღვნიშნეთ, დღგ იბეგრება ტერიტორიულობის პრინციპით, რაც იმას ნიშნავს, რომ პროდუქტის/მომსახურების მიწოდება უნდა დაიბეგროს მხოლოდ საბოლოო მომხმარებლის ქვეყანაში. სწორედ აღნიშნულს ემსახურება უკუდაბეგვრის ოპერაციაზე დღგ-ს ჩათვლის უფლებაც, რომელიც უზრუნველყოფს, რომ არ მოხდეს ერთსა და იმავე ოპერაციაზე დღგ-ს სხვადასხვა ქვეყნის ბიუჯეტში, რამდენჯერმე გადახდა. აღნიშნული უფლების შეზღუდვა კი მხოლოდ რეგისტრაციის ფაქტზე დაყრდნობით ეწინააღმდეგება გადასახადის გადახდის პრინციპსა და შინაარსს, რაც საბოლოოდ პროდუქტის მიწოდების/მომსახურების გაწევის ოპერაციისათვის გადასახდელი დღგ-ს რამდენიმე ქვეყანაში, რამდენჯერმე გადახდას გამოიწვევს. რაც ცხადია წარმოშობს, არამართლზომიერ და ზედმეტ საგადასახადო ტვირთს. აღნიშნული კი, მით უფრო იმის გათვალისწინებით, რომ უფლების შეზღუდვა ხდება მხოლოდ და მხოლოდ რეგისტრაციის არარსებობის საფუძვლით, წარმოადგენს მაღალი ინტენსივობისა და არაპროპორციულ ჩარევას უფლებაში. სახელმწიფო უფლებამოსილია, დაადგინოს გადასახადის გადამხდელთა მიერ შესასრულებელ იმგვარ მოქმედებათა ერთობლიობა, რომელიც აუცილებელია გადასახადების ადმინისტრირებისა და მომხმარებელთა უფლებების დაცვის მიზნით. თითოეული ამგვარი მოქმედების განხორციელება კი, თითქმის ყოველთვის, მოითხოვს გარკვეულ ფინანსურ დანახარჯს. მაგალითად, მეწარმე სუბიექტებს უწევთ საგადასახადო დოკუმენტაციის წარმოება, რომელთა დამუშავება დაკავშირებულია მატერიალურ და ადამიანურ რესურსთან. ბუნებრივია, ამ ხარჯების გაღება უწევს მეწარმე სუბიექტს და ეს გამართლებულია მნიშვნელოვანი ლეგიტიმური მიზნებით (საქართველოს საკონსტიტუციო სასამართლოს 2018 წლის 26 ივლისის N2/5/700 გადაწყვეტილება საქმეზე „შპს კოკა-კოლა ბოთლერს ჯორჯია“, „შპს კასტელ ჯორჯია“ და სს „წყალი მარგებელი“ საქართველოს პარლამენტისა და საქართველოს ფინანსთა მინისტრის წინააღმდეგ, II-70). თუმცა, განსახილველ შემთხვევაში არა თუ ფინანსური დანახარჯი წარმოეშობა მეწარმე სუბიექტს, არამედ სადავო ნორმატიული შინაარსი მთლიანად ართმევს უკუდაბეგვრის დღგ-ს ჩათვლის შესაძლებლობას. რაც არ შეიძლება ჩაითვალოს პროპორციულ შეზღუდვად მარტოოდენ გადასახადების ეფექტიანი ადმინისტრირების მიზნებისთვის. აღნიშნულიდან გამომდინარე მივიჩნევთ, რომ სადავო ნორმატიული შინაარსი ადგენს რეგულირებას, რომელიც რეგისტრაციის საფუძვლით მთლიანად ართმევს პირს უფლებაზე წვდომას, რაც ვფიქრობთ არის იმ ინტენსივობის შეზღუდვა, რაც შეუსაბამოა თავისუფალ ბაზართან. აღნიშნულიდან გამომდინარე, სადავო ნორმები არღვევს გონივრულ ბალანსს შეზღუდულ და დაცულ ინტერესებს შორის და, შესაბამისად, ეწინააღმდეგება საქართველოს კონსტიტუციის მე-19 მუხლის 1-ლ და მე-2 პუნქტებს.1. **სადავო ნორმის არაკონსტიტუციურობა საქართველოს კონსტიტუციის მე-26 მუხლის მე-4 პუნქტით დაცულ უფლებასთან მიმართებით**
2. **საქართველოს კონსტიტუციის 26-ე მუხლით გარანტირებული უფლების დაცული სფერო**

საქართველოს საკონსტიტუციო სასამართლოს განმარტებით, მიუხედავად იმისა, რომ საქართველოს კონსტიტუციით გარანტირებულ საკუთრების უფლებასა და მეწარმეობის თავისუფლებას შორის არსებობს მნიშვნელოვანი კავშირი, მეწარმეობის თავისუფლების კონსტიტუციური უფლების მიზანი ვერ იქნება საკუთრების უფლების დარღვევის ფაქტების აკრძალვა მეწარმე სუბიექტებთან მიმართებით. მეწარმე სუბიექტების საკუთრების უფლების დარღვევა იმთავითვე მეწარმეობის თავისუფლების დარღვევას ვერ განაპირობებს. შესაბამისად, მეწარმეობის თავისუფლების შეზღუდვის წარმოსაჩენად, აუცილებელია, გამოიკვეთოს, რომ სადავო ნორმა ზღუდავს საქართველოს კონსტიტუციით დაცული საკუთრების უფლების სფეროს მიღმა არსებულ ურთიერთობებს და ამ ფორმით არღვევს თავისუფალ მეწარმეობას (იხ. საქართველოს საკონსტიტუციო სასამართლოს 2017 წლის 28 დეკემბრის N2/7/667 გადაწყვეტილება საქმეზე „სს „ტელენეტი“ საქართველოს პარლამენტის წინააღმდეგ“, II-63).ამასთან, საქართველოს კონსტიტუციით გარანტირებულ მეწარმეობის თავისუფლების უფლებასთან შეფასებადი იქნება ისეთი შეზღუდვები, რომლებიც უპირატესად წარმოების პროცესს უკავშირდება (იხ. საქართველოს საკონსტიტუციოს სასამართლოს 2018 წლის 26 ივლისის N2/5/700 გადაწყვეტილება საქმეზე „შპს კოკა-კოლა ბოთლერს ჯორჯია“, „შპს კასტელ ჯორჯია“ და „სს წყალი მარგებელი“ საქართველოს პარლამენტისა და საქართველოს ფინანსთა მინისტრის წინააღმდეგ“, II-80).საქართველოს საკონსტიტუციო სასამართლო განმარტავს, რომ საქართველოს კონსტიტუციის 30-ე მუხლის მე-2 პუნქტით დადგენილია სახელმწიფოს ვალდებულება, **ხელი შეუწყოს მეწარმეობის თავისუფლებას და კონკურენციის განვითარებას. საკონსტიტუციო სასამართლოს პრაქტიკით, „მეწარმეობის თავისუფლება წარმოადგენს სამოქალაქო ბრუნვის თავისუფლების მნიშვნელოვან გამოვლინებას, ეკონომიკური მართლწესრიგის, ჯანსაღი და სიცოცხლისუნარიანი საბაზრო ურთიერთობების საფუძველს.** ... მხოლოდ თავისუფალი მეწარმეობის დროსაა შესაძლებელი, მეწარმე სუბიექტი გახდეს კომერციული ურთიერთობის სრულფასოვანი თანამონაწილე და შეძლოს თავისი საქმიანი უნარ-ჩვევების სრულყოფილი გამოვლინება“ (საქართველოს საკონსტიტუციო სასამართლოს 2008 წლის 19 დეკემბრის N1/2/411 გადაწყვეტილება საქმეზე „შპს „რუსენერგოსერვისი“, შპს „პატარა კახი“, სს „გორგოტა“, გივი აბალაკის ინდივიდუალური საწარმო „ფერმერი“ და შპს „ენერგია“ საქართველოს პარლამენტისა და საქართველოს ენერგეტიკის სამინისტროს წინააღმდეგ“, II-2).მეწარმეობის თავისუფლებისა და კონკურენციის განვითარების ხელშეწყობა გულისხმობს არა მხოლოდ თავისუფალი ბაზრის მოქმედებაში სახელმწიფოს გაუმართლებელი ჩარევის შეზღუდვას, არამედ მოიცავს სახელმწიფოს მიერ აქტიური საკანონმდებლო თუ აღმასრულებელი ღონისძიებების გატარებასაც. საკონსტიტუციო სასამართლოს განმარტებით, **„სახელმწიფო ვალდებულია, შექმნას ისეთი ნორმატიული გარემო, რომელიც წაახალისებს და ბაზრიდან არ განდევნის სიცოცხლისუნარიან სუბიექტებს.** იზრუნებს მათი გაჯანსაღებისათვის. სახელმწიფოს მიერ გაცხადებული ნორმატიული სანდოობა სუბიექტს სამოქალაქო (კომერციული) ბრუნვის მიღმა კი არ ტოვებს, არამედ უძლიერებს მას ამ ბრუნვაში ჩართვის ინტერესს“ (საქართველოს საკონსტიტუციო სასამართლოს 2008 წლის 19 დეკემბრის N1/2/411 გადაწყვეტილება საქმეზე „შპს „რუსენერგოსერვისი“, შპს „პატარა კახი“, სს „გორგოტა“, გივი აბალაკის ინდივიდუალური საწარმო „ფერმერი“ და შპს „ენერგია“ საქართველოს პარლამენტისა და საქართველოს ენერგეტიკის სამინისტროს წინააღმდეგ“, II-3).მიუხედავად იმისა, რომ ადამიანის უფლებათა ევროპული კონვენცია პირდაპირ არ განსაზღვრავს მეწარმეობის ევროპის ადამიანის უფლებათა ევროპული სასამართლოს პრაქტიკაში ჩამოყალიბდა მიდგომა, რომლის მიხედვითაც სახელმწიფოს ჩარევა ეკონომიკურ საქმიანობაში შესაძლოა შეეხოს №1 დამატებითი პროტოკოლის 1-ელ მუხლს, განსაკუთრებით იმ შემთხვევაში, როდესაც ეს ჩარევა ზემოქმედებს ბიზნესის სიცოცხლისუნარიანობაზე ან მომგებიანობაზე.საქმეში *Vékony v. Hungary* (№65681/13, 2015 წლის 13 იანვარი), სასამართლომ დაადგინა უფლების დარღვევა იმ შემთხვევაში, როდესაც თამბაქოს საცალო მოვაჭრემ დაკარგა თავისი ლიცენზია კანონმდებლობით შემოღებული ცვლილებების საფუძველზე, რომლის მიხედვითაც ექსკლუზიური უფლებები მიენიჭათ სხვა პირებს, კომპენსაციის ან ეფექტიანი სამართლებრივი დაცვის გარეშე. სასამართლომ აღნიშნა, რომ ასეთი უსაფუძვლო შეზღუდვა წარმოადგენს ჩარევას განმცხადებლის უფლებაში, განეხორციელებინა კანონიერი ეკონომიკური საქმიანობა.მოცემულ საქმეში, დღგ-ს უკუდაბეგვრის წესით დაბეგრილი გადასახადის ჩათვლის უფლების განხორციელებაზე უარის თქმა - მხოლოდ დღგ-ს გადამხდელად დაურეგისტრირებლობის საფუძველზე - წარმოადგენს არამართებულ დაბრკოლებას მომჩივნისთვის სამეწარმეო საქმიანობაში მონაწილეობის შესაძლებლობაზე. გადამხდელი არსებითად არის უფლებამოსილი, მოითხოვოს დღგ-ს შემცირება და იგი ახორციელებს კანონიერ ეკონომიკურ ოპერაციას. თუმცა, სადავო ნორმატიული შინაარსი ზღუდავს ამ უფლებას მხოლოდ ფორმალური საფუძველით, რომელიც არც კანონით არის გათვალისწინებული მისი კონკრეტული შემთხვევისთვის და არც ტრანზაქციის შინაარსთან არის კავშირში.როგორც ევროპული სასამართლო მიუთითებს, ეკონომიკურმა რეგულირებამ არ უნდა შექმნას არაპროპორციული დაბრკოლება ბიზნესის განხორციელების შესაძლებლობისთვის, მით უფრო, თუ არ არსებობს დამაჯერებელი დასაბუთება. შესაბამისად, სადავო ნორმებით დაწესებული შეზღუდვა არღვევს საქართველოს კონსტიტუციის 26-ე მუხლის მეოთხე პუნქტს, რომელიც უზრუნველყოფს მეწარმეთა თავისუფლებას და ითვალისწინებს, რომ ეკონომიკურ საქმიანობაში ჩარევა უნდა ეფუძნებოდეს კანონიერ მიზანს, იყოს აუცილებელი და პროპორციული.1. **საქართველოს კონსტიტუციის 26-ე მუხლის მეოთხე პუნქტით დაცული მეწარმეობის თავისუფლების შეზღუდვის კონსტიტუციურობა და შეფასების ტესტი**

განსახილველ შემთხვევაში კონსტიტუციის 26-ე მუხლის მეოთხე პუნქტთან შეფასებადი იქნება სადავო ნორმატიული შინაარსიდან ის შეზღუდვები, რომელიც უკავშირდება სამეწარმეო საქმიანობის განხორციელების პროცესს. **იმდენად, რამდენადაც აღნიშნული აკრძალვა გაუმართლებლად უწესებს გადამეტებულ საგადასახადო წნეხს პირებს, მხოლოდ რეგისტრაციის საფუძვლით,** ფართო პერსპექტივაში მას აქვს მნიშვნელოვანი ეფექტი და გავლენა თავად მეწარმე სუბიექტის გამართულ ფუნქციონირებაზე. შესაბამისად მიგვაჩნია, რომ საკუთრების უფლებასთან ერთად, განსახილველი სადავო ნორმატიული შინაარსი არამართლზომიერად ზღუდავს სამეწარმეო თავისუფლებასაც.ვინაიდან აღნიშნულ შემთხვევაშიც 26-ე მუხლით დაცული უფლების შეზღუდვა ფასდება თანაზომიერების პრინციპის საფუძველზე, სადავო ნორმების შესაბამისობაზე მსჯელობისას მიმოხილული უფლების შეზღუდვის ლეგიტიმური მიზნები, ისევე როგორც სადავო ნორმებით შერჩეული ღონისძიების გამოსადეგობა და აუცილებლობა ასევე რელევანტურია საქართველოს კონსტიტუციის 26 მუხლის მეოთხე პუნქტთან მიმართებითაც. 1. **პროპორციულობა**

როგორც უკვე აღინიშნა, ეფექტური საგადასახადო ადმინისტრირება საჯარო და კერძო ინტერესების დაცვას ემსახურება. დაბეგვრის სათანადოდ განხორციელებისათვის ეფექტური მექანიზმების შექმნა გადასახადების გადახდის ვალდებულების თანმდევ საჭიროებას წარმოადგენს. იმისათვის, რომ უფლების შეზღუდვის შედეგად, მოსარჩელის შელახული ინტერესი აღემატებოდეს ხსენებულ საჯარო ინტერესს, მოსარჩელე ვალდებულია, დაასაბუთოს, რომ ჩარევის ინტენსივობიდან გამომდინარე, ფაქტობრივად შეუძლებელია პროდუქციის წარმოება ან/და მნიშვნელოვნად ზიანდება ინდუსტრია. (საქართველოს საკონსტიტუციო სასამართლოს 2018 წლის 26 ივლისის №2/5/700 გადაწყვეტილება საქმეზე “„შპს კოკა-კოლა ბოთლერს ჯორჯია“, „შპს კასტელ ჯორჯია“ და სს „წყალი მარგებელი“ საქართველოს პარლამენტისა და საქართველოს ფინანსთა მინისტრის წინააღმდეგ“, II-82). (იეს)აღსანიშნავია, რომ სადავო ნორმატიული შინაარსით გათვალისწინებული აკრძალვა მნიშვნელოვნად უზრდის მეწარმე სუბიექტს საგადასახადო წნეხს, რომელიც რაც ყველაზე მთავარია, გამოწვეულია მხოლოდ ერთ, ფორმალური რეგისტრაციის მოთხოვნასთან შეუსაბამობით. ვიზიარებთ მოსაზრებას, რომ დაბეგვრის სათანადოდ განხორციელებისათვის ეფექტური მექანიზმების შექმნა აუცილებელია და პირიქით, თანხვედრაშია მეწარმეთა ინტერესებთან, თუმცა თუ ამ მიზნის მიღწევა გულისხმობს მეწარმე სუბიექტების მიმართ გარკვეული ნიშნით, გარკვეული უფლებების სრულად ჩამორთმევას, უნდა ჩაითვალოს რომ მსგავსი, თუნდაც ლეგიტიმური მიზანი ვერანაირად ვერ იქნება მიჩნეული ამ ინტენსივობით დარღვეული ინტერესის პროპორციულად. აღნიშნული რეგულირება არათუ ხელს უწყობს მეწარმეობის თავისუფლებასა და კონკურენციის განვითარებას, პირიქით გაუმართლებლად ზღუდავს, **არათანასწორ მდგომარეობაში აყენებს და ნელ-ნელა პოტენციურად ბაზრიდან გასვლისკენ უბიძგებს მეწარმე სუბიექტებს.** მით უფრო ხაზგასასმელია ის გარემოება, რომ როგორც ეს ზემოთაც განვმარტეთ, წინამდებარე შეზღუდვა არაა გამოსადეგი გადასახადების ეფექტიანად ადმინისტრირების მიზნისათვის და მეტიც წინააღმდეგობაში მოდის გადასახადის სწორად დაკისრების/ადმინისტრირების მიზანთან. ვინაიდან, როგორც არაერთხელ ავხსენით, დღგ-სთან მიმართებით არსებული ტერიტორიული დაბეგვრის პრინციპის მიზნებისთვის, აღნიშნული რეგულაცია გაუმართლებლად აზრს უკარგავს ჩათვლის უფლების არსს, იწვევს დღგ-ს რამდენიმე ქვეყანაში, ყოველ ჯერზე დაბეგვრას, რაც სრულად წინააღმდეგობრივია წინამდებარე გადასახადის შინაარსთან. საბოლოოდ კი ვიღებთ არასწორად დარიცხულ გადასახადს და ნაცვლად იმისა, რომ დღგ გადახდილ იქნეს საბოლოო მომხმარებლის მიერ, მისსავე ქვეყნის ბიუჯეტში, იქმნება მდგომარეობა როდესაც რამდენიმე ქვეყანაში არამართლზომიერად მოხდება ბიუჯეტში თანხის გადარიცხვა. რაც თავის მხრივ წინააღმდეგობაში მოვა დაბეგვრის ტერიტორიულ პრინციპთან და გამოიწვევს არამართლზომიერად ზედმეტ საგადასახადო წნეხს. ყოველივე ზემოთ ხსენებულიდან გამომდინარე, მიგვაჩნია, რომ სადავო ნორმატიული შინაარსი არც კონსტიტუციით გარანტირებული, მეწარმეობის თავისუფლებასთანაა შესაბამისობაში. ამიტომ, მიგვაჩნია, რომ წინამდებარე კონსტიტუციური სარჩელი უნდა დაკმაყოფილდეს და გაუქმდეს სადავო ნორმათა ის ნორმატიული შინაარსი, რომელიც დღგ-ს გადამხდელად არარეგისტრირებულ პირს უკრძალავს, ჩაითვალოს ოპერაციის უკუდაბეგვრის წესით დაბეგვრის შემთხვევაში დარიცხული დღგ.  |

**III
შუამდგომლობები** *შენიშვნა* [[7]](#footnote-7)

1. შუამდგომლობა მოწმის, ექსპერტის ან/და სპეციალისტის მოწვევის თაობაზე

|  |
| --- |
|  |

2. შუამდგომლობა სადავო ნორმის მოქმედების შეჩერების თაობაზე

|  |
| --- |
| საქართველოს საკონსტიტუციო სასამართლოების შესახებ ორგანული კანონის 25-ე მუხლის მე-5 ნაწილის მიხედვით, თუ საკონსტიტუციო სასამართლო მიიჩნევს, რომ ნორმატიული აქტის მოქმედებას შეუძლია ერთ-ერთი მხარისათვის გამოუსწორებელი შედეგები გამოიწვიოს, შეუძლია საქმეზე საბოლოო გადაწყვეტილების მიღებამდე ან უფრო ნაკლები ვადით შეაჩეროს სადავო აქტის ან მისი სათანადო ნაწილის მოქმედება.აღსანიშნავია, რომ კონსტიტუციურ სარჩელში დაყენებული სადავო ნორმებისა და ნორმატიული შინაარსის საფუძვლით კონსტიტუციურ მოსარჩელეს აქვს ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი დავა თბილისის საქალაქო სასამართლოში, საქმის ნომრით N3/8270-24, რომლის ფარგლებშიც საგადასახადო ორგანო მოსარჩელეს აკისრებს მილიონობით ოდენობის თანხას. პირის საპროცესო უფლებების ეფექტიანი და სამართლიანი განხორციელებისათვის, მნიშვნელოვანია, რომ დავა გადაწყდეს საქართველოს კონსტიტუციასთან შესაბამისობაში მყოფი საკანონმდებლო საფუძვლის მეშვეობით. ვინაიდან არსებობს აშკარა ეჭვი სადავო ნორმატიული შინაარსის კონსტიტუციურობასთან მიმართებით, იმისათვის რათა არ იქნას შელახული პირის საპროცესო უფლებები, რომლებიც საერთო სასამართლოებში საბოლოო გადაწყვეტილების მიღების შემდგომ ფიზიკურად გამოუსწორებელი იქნება, (რა შედეგითაც არ უნდა დასრულდეს საკონსტიტუციო დავა) გთხოვთ შეაჩეროთ გასაჩივრებულ ნორმათა მოქმედება, მანამ სანამ არ დასრულდება და არ გადაწყდება მათი კონსტიტუციასთან შესაბამისობის საკითხი. |

3. შუამდგომლობა პერსონალურ მონაცემთა დაფარვის თაობაზე

|  |
| --- |
|  |

4. შუამდგომლობა/მოთხოვნა საქმის ზეპირი მოსმენის გარეშე განხილვის შესახებ

|  |
| --- |
|  |

5. სხვა შუამდგომლობები

|  |
| --- |
|  |

**IV
თანდართული დოკუმენტები**

1. „საქართველოს საკონსტიტუციო სასამართლოს შესახებ“ საქართველოს ორგანული კანონით გათვალისწინებული სავალდებულო დანართები

|  |
| --- |
| სადავო ნორმატიული აქტის ტექსტი |[x]
| ბაჟის გადახდის დამადასტურებელი დოკუმენტი |[x]
| წარმომადგენლობითი უფლებამოსილების დამადასტურებელი დოკუმენტი |[x]
| კონსტიტუციური სარჩელის ელექტრონული ვერსია |[x]
| მოსარჩელის საიდენტიფიკაციო დოკუმენტის ასლი |[x]

2. სხვა დანართები *შენიშვნა* [[8]](#footnote-8)

|  |
| --- |
|  |

 „საქართველოს საკონსტიტუციო სასამართლოს შესახებ“ საქართველოს ორგანული კანონის 273 მუხლის მე-3 პუნქტის თანახმად, „საკონსტიტუციო სამართალწარმოების მონაწილეები ვალდებული არიან, კეთილსინდისიერად გამოიყენონ თავიანთი უფლებები. საკონსტიტუციო სასამართლოსათვის წინასწარი შეცნობით ყალბი ცნობების მიწოდება იწვევს კანონით გათვალისწინებულ პასუხისმგებლობას“.

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| ხელმოწერის ავტორი/ავტორები | თარიღი | ხელმოწერა |
| 1. ლაშა ზურაბიანი
2. ანი გაგნიძე
 | 1. 23.07.2025
2. 23.07.2025
 | 1. ხელმოწერილია
2. ხელმოწერილია
 |

1. თუ მოსარჩელეთა რაოდენობა არის ორი ან ორზე მეტი, თითოეული მოსარჩელის მონაცემები შეიყვანეთ თანმიმდევრულად და გამოიყენეთ ნუმერაცია. სარჩელიდან ცხადად უნდა ირკვეოდეს, რომელ მოსარჩელეს უკავშირდება ამ ველში შეყვანილი მონაცემი. თუ მოსარჩელე ერთდროულად არის რამდენიმე ქვეყნის მოქალაქე, მიუთითეთ შესაბამისი სახელმწიფოები. [↑](#footnote-ref-1)
2. კონსტიტუციურ სარჩელს უნდა ერთვოდეს წარმომადგენლობითი უფლებამოსილების დამადასტურებელი დოკუმენტი. თუ წარმომადგენლების რაოდენობა არის ორი ან ორზე მეტი, იმოქმედეთ N1 შენიშვნის შესაბამისად. [↑](#footnote-ref-2)
3. მიუთითეთ ნორმატიული აქტის დასახელება, რომელიც შეიცავს, ადგენს სადავო ნორმებს. მიუთითეთ, ამ ნორმატიული აქტის მიმღების/გამომცემის დასახელება და მიღების/გამოცემის თარიღი. რამდენიმე ნორმატიული აქტის დამატების შემთხვევაში, გამოიყენეთ ნუმერაცია. [↑](#footnote-ref-3)
4. გთხოვთ ჩამოაყალიბოთ სასარჩელო მოთხოვნის ფორმალური მხარე. კერძოდ, რომელ სადავო ნორმას კონსტიტუციის რომელ მუხლთან, პუნქტთან, ქვეპუნქტთან ან/და წინადადებასთან ხდით სადავოდ. მიუთითეთ, კონკრეტული სადავო ნორმა (ნორმატიული აქტის სადავო შინაარსობრივი ნაწილის იდენტიფიკაციის საშუალებები მაგ. მუხლი, პუნქტი/ნაწილი, ქვეპუნქტი, წინადადება და ა.შ) და მის გასწვრივ საქართველოს კონსტიტუციის ის დებულება, რომლის მიმართაც მოითხოვთ აღნიშნული სადავო ნორმის არაკონსტიტუციურად ცნობას. თუ სასარჩელო მოთხოვნის მოცულობიდან გამომდინარე ფორმაში მოცემული სივრცე არ იქნება საკმარისი, ფორმა იძლევა ველების დამატების შესაძლებლობას. თუ ტექნიკურად ვერ ახერხებთ ახალი ველების დამატებას, ბოლო ველში შეგიძლიათ მიუთითოთ ერთზე მეტი სადავო ნორმა და კონსტიტუციის დებულება. ასეთ შემთხვევაში გთხოვთ, გამოიყენეთ ნუმერაცია იმგვარად, რომ შესაძლებელი იყოს სასარჩელო მოთხოვნის ცხადად იდენტიფიცირება. [↑](#footnote-ref-4)
5. დაასაბუთეთ, რომ მოსარჩელე/მოსარჩელეები არიან უფლებამოსილი სუბიექტები მიმართონ საკონსტიტუციო სასამართლოს. საჭიროების შემთხვევაში წარმოადგინეთ არგუმენტაცია „საქართველოს საკონსტიტუციო სასამართლოს შესახებ“ საქართველოს ორგანული კანონის 313 მუხლის პირველი პუნქტით განსაზღვრული კონსტიტუციური სარჩელის ან კონსტიტუციურის წარდგინების არსებითად განსახილველად მიუღებლობის სხვა საფუძვლების არარსებობის შესახებ. [↑](#footnote-ref-5)
6. გთხოვთ, წარმოადგინოთ დასაბუთება სადავო ნორმის (ნორმების) საქართველოს კონსტიტუციის შესაბამის დებულებასთან მიმართებით არაკონსტიტუციურობის თაობაზე. თუ სადავო ნორმის (ნორმების) კონსტიტუციურობის შემოწმებას საქართველოს კონსტიტუციის რამდენიმე მუხლთან ითხოვთ, გთხოვთ, ცალ–ცალკე წარმოადგინოთ დასაბუთება. თუ სასარჩელო მოთხოვნის დასასაბუთებლად იშველიებთ ეროვნულ, საერთაშორისო ან/და სხვა ქვეყნის სასამართლო პრაქტიკას ან/და კანონმდებლობას, აგრეთვე სამეცნიერო ან/და ანალიტიკურ ნაშრომებს, გთხოვთ, გააკეთოთ მკაფიო მითითებები შესაბამის წყაროზე მაგ.: დასახელება, პარაგრაფი, მუხლი, გვერდი და ა.შ. [↑](#footnote-ref-6)
7. საქართველოს კონსტიტუცია და კანონმდებლობა მოსარჩელეს ანიჭებს საკონსტიტუციო სასამართლოსთვის სხვადასხვა ტიპის შუამდგომლობით მიმართვის შესაძლებლობას. წარმოდგენილ ველში შეგიძლიათ დააყენოთ შესაბამისი შუამდგომლობები. შუამდგომლობის წარმოდგენის შემთხვევაში, გთხოვთ, მიუთითოთ მისი საფუძვლიანობის დამადასტურებელი არგუმენტები, ფაქტობრივი გარემოებები და მტკიცებულებები. [↑](#footnote-ref-7)
8. გთხოვთ მიუთითოთ დანართის ნომერი, თანდართული დოკუმენტის დასახელება და მაიდენტიფიცირებელი მონაცემები (არსებობის შემთხვევაში). [↑](#footnote-ref-8)