



# საქართველოს საკონსტიტუციო სასამართლო CONSTITUTIONAL COURT OF GEORGIA

N 01/501  
10/07/2018

501-01-2-201807101731



№1/2/671

ბათუმი, 2018 წლის 3 ივლისი

**კოლეგიის შემადგენლობა:**

მერაბ ტურავა - სხდომის თავმჯდომარე;

ევა გოცირიძე - წევრი;

გიორგი კვერენჩილაძე - წევრი, მომხსენებელი მოსამართლე;

მაია კოპალეიშვილი - წევრი.

**სხდომის მდივანი:** მარიამ ბარამიძე.

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

**დავის საგანი:** საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 168-ე მუხლის მე-2 ნაწილის „ბ“ ქვეპუნქტის სიტყვების „საქართველოს საპატრიარქოს დაკვეთით“ კონსტიტუციურობა საქართველოს კონსტიტუციის მე-14 მუხლთან მიმართებით.

**საქმის განხილვის მონაწილეები:** მოსარჩელე მხარის წარმომადგენლები - გიორგი მშვენიერაძე და შოთა თუთბერიძე; მოპასუხის, საქართველოს პარლამენტის წარმომადგენლები - გიორგი ჩიფჩიური და თინათინ ერქვანია. მოწმეები - საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს საგადასახადო პოლიტიკის დეპარტამენტის უფროსი მამუკა ბარათაშვილი, სსიპ შემოსავლების სამსახურის დავების დეპარტამენტის სასამართლო დავების სამმართველოს უფროსი მამუკა ბუღაძე და სსიპ რელიგიის საკითხთა სააგენტოს ადმინისტრაციული სამსახურის მთავარი იურისტი ვალერიან ლილუაშვილი.

## I

### აღწერილობითი ნაწილი

1. საქართველოს საკონსტიტუციო სასამართლოს 2015 წლის 9 ოქტომბერს კონსტიტუციური სარჩელით (რეგისტრაციის №671) მიმართეს მოსარჩელებმა: სსიპ „საქართველოს ევანგელურ-ბაპტისტური ეკლესია“, ააიპ „საქართველოს სიცოცხლის სიტყვის ეკლესია“, სსიპ „ქრისტეს ეკლესია“, სსიპ „საქართველოს სახარების რწმენის ეკლესია“, ააიპ „მეშვიდე დღის ქრისტიან - ადვენტიტთა ეკლესიის ტრანსკავკასიური იუნიონი“, სსიპ „ლათინ კათოლიკეთა კავკასიის სამოციქულო ადმინისტრაცია“, ააიპ „ქართველ მუსლიმთა კავშირი“, სსიპ „წმინდა სამების ეკლესია“. №671 კონსტიტუციური სარჩელი საკონსტიტუციო სასამართლოს პირველ კოლეგიას არსებითად განსახილველად მიღების საკითხის გადასაწყვეტად გადაეცა 2015 წლის 12 ოქტომბერს. საკონსტიტუციო სასამართლოს პირველი კოლეგიის განმწესრიგებელი სხდომა, ზეპირი მოსმენით, გაიმართა 2016 წლის 23 დეკემბერს და 2017 წლის 11 თებერვალს.

2. საქართველოს საკონსტიტუციო სასამართლოს 2017 წლის 23 მარტის N1/8/671 საოქმო ჩანაწერით კონსტიტუციური სარჩელი მიღებულ იქნა არსებითად განსახილველად სასარჩელო მოთხოვნის იმ ნაწილში, რომელიც შეეხება საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 168-ე მუხლის მე-2 ნაწილის „ბ“ ქვეპუნქტის სიტყვების „საქართველოს საპატრიარქოს დაკვეთით“ კონსტიტუციურობას საქართველოს კონსტიტუციის მე-14 მუხლთან მიმართებით. საქმის არსებითი განხილვის სხდომა გაიმართა 2017 წლის 12 ივლისს.

3. №671 კონსტიტუციურ სარჩელში საკონსტიტუციო სასამართლოსთვის მიმართვის საფუძველად მითითებულია: საქართველოს კონსტიტუციის 42-ე მუხლის პირველი პუნქტი, 89-ე მუხლის პირველი პუნქტის „ვ“ ქვეპუნქტი; „საქართველოს საკონსტიტუციო სასამართლოს შესახებ“ საქართველოს ორგანული კანონის მე-19 მუხლის პირველი პუნქტის „ე“ ქვეპუნქტი და 39-ე მუხლის პირველი პუნქტის „ა“ ქვეპუნქტი; „საკონსტიტუციო სამართალწარმოების შესახებ“ საქართველოს კანონის მე-15 და მე-16 მუხლები.

4. საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 168-ე მუხლის მე-2 ნაწილის „ბ“ ქვეპუნქტის მიხედვით, ჩათვლის უფლების გარეშე დღგ-ისგან გათავისუფლებულია

საქართველოს საპატრიარქოს დაკვეთით ტაძრებისა და ეკლესიების მშენებლობა, რესტავრაცია და მოხატვა.

5. საქართველოს კონსტიტუციის მე-14 მუხლი განამტკიცებს კანონის წინაშე თანასწორობისა და დისკრიმინაციის აკრძალვის პრინციპს. აღნიშნული მუხლი ადგენს, რომ „ყველა ადამიანი დაბადებით თავისუფალია და კანონის წინაშე თანასწორია განურჩევლად რასისა, კანის ფერისა, ენისა, სქესისა, რელიგიისა, პოლიტიკური და სხვა შეხედულებებისა, ეროვნული, ეთნიკური და სოციალური კუთვნილებისა, წარმოშობისა, ქონებრივი და წოდებრივი მდგომარეობისა, საცხოვრებელი ადგილისა“. საქართველოს კონსტიტუციის 45-ე მუხლის თანახმად, საქართველოს კონსტიტუციაში მითითებული ძირითადი უფლებები და თავისუფლებები, მათი შინაარსის გათვალისწინებით, ვრცელდება აგრეთვე იურიდიულ პირებზე. საქართველოს საკონსტიტუციო სასამართლოს დამკვიდრებული პრაქტიკის თანახმად, იურიდიული პირები წარმოადგენენ კონსტიტუციის მე-14 მუხლით დაცული უფლების სუბიექტებს.

6. მოსარჩელე მხარის განმარტებით, საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 168-ე მუხლის მე-2 ნაწილის „ბ“ ქვეპუნქტი ჩათვლის უფლების გარეშე დღგ-ის გადახდისგან ათავისუფლებს საპატრიარქოს დაკვეთით ტაძრებისა და ეკლესიების მშენებლობას, რესტავრაციასა და მოხატვას. იმავდროულად, შემსრულებელი სუბიექტის მიერ შესრულებული სამუშაო შესაძლებელია 18%-ით ნაკლები იყოს, ვიდრე სხვა რელიგიური ორგანიზაციის დაკვეთით განხორციელებული იგივე სამუშაო. შესაბამისად, სადავო ნორმა უპირატეს მდგომარეობაში აყენებს საქართველოს საპატრიარქოს და უქმნის მომსახურების უფრო ხელსაყრელი პირობებით შეძენის შესაძლებლობას.

7. მოსარჩელები არიან არასამეწარმეო (არაკომერციულ) იურიდიულ პირებად და საჯარო სამართლის იურიდიულ პირებად დარეგისტრირებული რელიგიური ორგანიზაციები, რომლებიც ეწევიან რელიგიურ საქმიანობას. მოსარჩელებს მიაჩნიათ, რომ საგადასახადო კოდექსის ზემოაღნიშნული ნორმის შესაბამისი სადავო სიტყვები არაკონსტიტუციურია, ვინაიდან არსებითად თანასწორ პირებს, საქართველოს სამოციქულო ავტოკეფალურ მართლმადიდებელ ეკლესიასა და სხვა რელიგიურ ორგანიზაციებს შორის უთანასწორო მოპყრობას ადგენს. კერძოდ, უთანასწორო მოპყრობა გამოიხატება იმაში, რომ საქართველოს საგადასახადო კოდექსი შეღავათს მხოლოდ მართლმადიდებელ ეკლესიასთან მიმართებით ან მის სასარგებლოდ აწესებს.

8. მოსარჩელე მხარე მიიჩნევს, რომ საქართველოს საპატრიარქო და მოსარჩელე რელიგიური ორგანიზაციები წარმოადგენენ არსებითად თანასწორ პირებს, ხოლო სადავო ნორმა მათ არ აძლევს იმავე სახის საგადასახადო შეღავათით სარგებლობის შესაძლებლობას, როგორიც გააჩნია საპატრიარქოს. მოსარჩელეთა აზრით, ამგვარი მოწესრიგება წარმოადგენს დისკრიმინაციას რელიგიური ნიშნით და სადავო ნორმის კონსტიტუციურობაზე მსჯელობისას საქართველოს საკონსტიტუციო სასამართლომ უნდა იხელმძღვანელოს მკაცრი შეფასების ტესტით.

9. მოსარჩელე მხარე აღნიშნავს, რომ საქართველოს კონსტიტუციის მე-9 მუხლი, მართალია, აღიარებს საქართველოს მართლმადიდებელი ეკლესიის განსაკუთრებულ როლს საქართველოს ისტორიაში, მაგრამ აღნიშნულის მიზანს წარმოადგენს მხოლოდ

წარსულის აღიარება როგორც ფაქტის კონსტატაცია და არ წარმოშობს რაიმე სახის ვალდებულებას სახელმწიფოსთვის.

10. საქმის არსებითი განხილვის სხდომაზე მოსარჩელემ მიუთითა, რომ სადავო ნორმა საქართველოს საპატრიარქოს უწესებს საგადასახადო შეღავათს მაშინაც კი, თუ შესასრულებელი სამუშაო არ შეეხება კულტურული მემკვიდრეობის ძეგლებს, მაგალითად, ახლი ეკლესიის აშენება ან/და მისი მოხატვა და ა.შ. სადავო ნორმის უმთავრესი მიზანი საქართველოს საპატრიარქოსთვის, როგორც კონკრეტული რელიგიის წარმომადგენლისთვის, უპირატესი მდგომარეობის შექმნაა, რაც ეწინააღმდეგება სამართლებრივი სახელმწიფოს პრინციპს.

11. ყოველივე ზემოაღნიშნულიდან გამომდინარე, მოსარჩელე მხარე მიიჩნევს, რომ სადავო ნორმები იწვევს დისკრიმინაციას რელიგიური ნიშნით და არაკონსტიტუციურად უნდა იქნეს ცნობილი საქართველოს კონსტიტუციის მე-14 მუხლთან მიმართებით.

12. მოპასუხე მხარე აღნიშნავს, რომ სადავო ნორმა მიემართება მხოლოდ საპატრიარქოს, თუმცა სხვა რელიგიურ ორგანიზაციებს ასევე გააჩნიათ სხვადასხვა საგადასახადო შეღავათები. მოპასუხის განმარტებით, საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 168-ე მუხლის მე-2 ნაწილის „გ“ ქვეპუნქტის შესაბამისად, დღგ-ისგან ჩათვლის უფლების გარეშე აგრეთვე გათავისუფლებულია პირის მიერ საქართველოს კულტურისა და ძეგლთა დაცვის სამინისტროსთან შეთანხმებით მსოფლიო მემკვიდრეობის ძეგლების სარესტავრაციო, სარეაბილიტაციო, საპროექტო და კვლევითი სამუშაოების შესრულება, მიუხედავად იმისა, რომელი რელიგიური ორგანიზაცია განახორციელებს ამგვარ სამუშაოს. იმავდროულად, მოპასუხე აღნიშნავს, რომ რელიგიური ორგანიზაციების მთავარ შემოსავალს წარმოადგენს გრანტები, ხოლო გრანტების განკარგვით შეძენილ მომსახურებაზე გადახდილი დღგ-ის დაბრუნება შესაძლებელია და პრაქტიკულად უზრუნველყოფილია თანასწორი საგადასახადო რეჟიმი.

13. მოპასუხის განმარტებით, სადავო ნორმის საფუძველზე დღგ-ისგან გათავისუფლება ხდება ჩათვლის უფლების გარეშე, რაც ნიშნავს, რომ მშენებელს/მომსახურების გამწევს არ აქვს უფლება, „ჩაითვალოს“ მის მიერ შეძენილ საქონელზე გადახდილი დღგ. ამ შემთხვევაში მის მიერ მშენებლობისთვის შეძენილ საქონელზე (მაგალითად, სამშენებლო მასალებზე, საწვავზე და სხვა) გადახდილი დღგ არის მისი პირდაპირი ხარჯი. აღნიშნულიდან გამომდინარე, ხსენებული ნორმით დაწესებული შეღავათი არ იწვევს მომსახურების ფასის ავტომატურ შემცირებას და დამოკიდებულია მიმწოდებლის მიერ შემუშავებულ ფინანსურ პოლიტიკაზე. ამგვარი რეგულირება კი მიუთითებს, რომ დიფერენცირება არ არის ინტენსიური.

14. მოპასუხე აღნიშნავს, რომ დიფერენცირების ნიშანს წარმოადგენს საქართველოს კონსტიტუციის მე-14 მუხლში ჩამოთვლილი კლასიკური ნიშანი - რელიგია. მიუხედავად ამისა, სადავო ნორმის კონსტიტუციურობაზე მსჯელობისას საქართველოს საკონსტიტუციო სასამართლომ უნდა გამოიყენოს რაციონალური დიფერენცირების ტესტი, ვინაიდან კანონის წინაშე თანასწორობის უფლებაში ჩარევა არ არის ინტენსიური.

15. მოპასუხე მხარემ სადავო ნორმის ლეგიტიმურ მიზნებად დაასახელა ისტორიულ-კულტურული და არქეოლოგიურ-არქიტექტურული ფასეულობის მქონე საეკლესიო ნაგებობისა და საეკლესიო საგანძურის სათანადო დაცვა, მოვლა-პატრონობა,

კულტურულ-ისტორიული ღირებულების მქონე ტაძრების აღდგენა და რესტავრაცია-კონსერვაცია. აგრეთვე, საქართველოს კონსტიტუციის მე-9 მუხლითა და ამავე მუხლის საფუძველზე, საქართველოს მართლმადიდებელ ეკლესიასთან დადებული კონსტიტუციური შეთანხმებით გათვალისწინებული ნორმატიული ჩარჩოს რეალიზაცია.

16. მოპასუხე აღნიშნავს, რომ სადავო ნორმაში საქართველოს საპატრიარქოს ხსენება ემსახურება საგადასახადო შეღავათით მოსარგებლე პირის იდენტიფიცირებას. ზოგადი ჩანაწერით, მაგალითად, რელიგიურ ორგანიზაციებზე მითითებით, შეიქმნებოდა გადასახადებისგან თავის არიდების რისკი, ვინაიდან ყველას ექნებოდა რელიგიური ორგანიზაციების დაარსებისა და სადავო ნორმით გათვალისწინებული საგადასახადო შეღავათებით სარგებლობის შესაძლებლობა.

17. მოპასუხე მხარე განმარტავს, რომ ევროკავშირთან ასოცირების შეთანხმების საგადასახადო სფეროს მარეგულირებელი მოქმედი დებულებებით საქართველოს არ აქვს უფლება, დღგ-ისგან გაათავისუფლოს ისეთი საგადასახადო ოპერაციები, რომლებიც არ თავისუფლდებოდა 2014 წლის პირველ სექტემბერს მოქმედი რედაქციით. ვინაიდან სადავო ნორმა მითითებულ თარიღამდე უკვე იყო ამოქმედებული და აღნიშნული შეთანხმებით, მისი შეცვლის ვალდებულება საქართველოს არ გააჩნია, ევროკავშირმა სადავო ნორმა მიიჩნია ევროპული სუპრანაციონალური სამართლებრივი სივრცის არსებული პრაქტიკისა და რეგულირების შესაბამისად.

18. წარმოდგენილი არგუმენტაციიდან გამომდინარე, საქართველოს პარლამენტი მიიჩნევს, რომ სადავო ნორმები აკმაყოფილებს საქართველოს კონსტიტუციის მე-14 მუხლის მოთხოვნებს, კონსტიტუციური სარჩელი არის დაუსაბუთებელი და ის არ უნდა დაკმაყოფილდეს.

19. მოწმის, საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს საგადასახადო პოლიტიკის დეპარტამენტის უფროსის მამუკა ბარათაშვილის განმარტებით, სადავო ნორმა მიემართება გადასახადის გადამხდელს, რომელსაც მოცემულ შემთხვევაში წარმოადგენს მომსახურების გამწვევი კომპანია. მომსახურების გამწვევი კომპანიები, როგორც წესი, არ იყენებენ სადავო რეგულირებით განსაზღვრულ საგადასახადო შეღავათს. აღნიშნულს განაპირობებს საგადასახადო კოდექსით მათთვის მინიჭებული უფლება, თვითონ აირჩიონ შესაბამისი რეჟიმი. ეს ქმნის შესაძლებლობას, დაბეგრონ კანონით განსაზღვრული და დღგ-ისგან გათავისუფლებული ოპერაციები და მიიღონ ჩათვლები, რომელიც მათ დაკარგული ჰქონდათ ჩათვლის უფლების გარეშე გადასახადისგან გათავისუფლების შემთხვევაში.

20. მოწმე სადავო რეგულირების განმაპირობებელ ფაქტორებად ასახელებს ორ გარემოებას - რელიგიური ორგანიზაციების რეგისტრაციის პრობლემას და სახელმწიფოსა და მართლმადიდებელ ეკლესიას შორის არსებული კონსტიტუციური შეთანხმების სულისკვეთებას.

21. მოწმის, სსიპ რელიგიის საკითხთა სააგენტოს ადმინისტრაციული სამსახურის მთავარი იურისტის ვალერიან ლილუაშვილის განმარტებით, რელიგიური ორგანიზაციებისთვის შეთავაზებულ მომსახურების ღირებულებას განაპირობებს შესაბამისი აღმსარებლობის მოთხოვნები სამლოცველო დაწესებულებასთან

დაკავშირებით და მხარეთა შეთანხმება. დღგ-ის გადამხდელი არის მომსახურების გამწევი და თავადვე წყვეტს აღნიშნული გადასახადის დარიცხვის საკითხს.

22. მოწმის, სსიპ შემოსავლების სამსახურის დავების დეპარტამენტის სასამართლო დავების სამმართველოს უფროსი მამუკა ბუღაძე მიუთითებს, რომ სადავო ნორმა პრაქტიკაში გამოიყენება საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 167-ე მუხლის მე-4 ნაწილთან ერთად, კერძოდ, კომპანია ხელშეკრულებას მაინც ამატებს დღგ-ს და იყენებს ჩათვლის უფლებას, ვინაიდან ოპერაციის დაბეგვრა და შემდგომ ჩათვლა ბევრად მომგებიანია კომპანიისთვის.

23. მოწმის განმარტებით, სადავო ნორმით დადგენილი შეღავათით სარგებლობს არა საქართველოს საპატრიარქო, არამედ მომსახურების გამწევი ორგანიზაცია. სწორედ სამუშაოს შემსრულებელი იღებს საბოლოო გადაწყვეტილებას, დაარიცხოს თუ არა დღგ საქართველოს საპატრიარქოს დაკვეთით შესრულებულ სამუშაოს. სადავო ნორმა აკმაყოფილებს საქართველოს კონსტიტუციის მოთხოვნებს, ვინაიდან იგი გამომდინარეობს კონსტიტუციური შეთანხმებიდან.

## II

### სამოტივაციო ნაწილი

1. სადავო ნორმის თანახმად, საქართველოს საპატრიარქოს დაკვეთით ტაძრებისა და ეკლესიების მშენებლობა, რესტავრაცია და მოხატვა ჩათვლის უფლების გარეშე თავისუფლდება დამატებული ღირებულების გადასახადის (დღგ) გადახდისგან. მოსარჩელე მხარე ითხოვს ხსენებული წესის არაკონსტიტუციურად ცნობას საქართველოს კონსტიტუციის მე-14 მუხლთან მიმართებით.

2. საქართველოს კონსტიტუციის მე-14 მუხლის თანახმად, „ყველა ადამიანი დაბადებით თავისუფალია და კანონის წინაშე თანასწორია განურჩევლად რასისა, კანის ფერისა, ენისა, სქესისა, რელიგიისა, პოლიტიკური და სხვა შეხედულებებისა, ეროვნული, ეთნიკური და სოციალური კუთვნილებისა, წარმოშობისა, ქონებრივი და წოდებრივი მდგომარეობისა, საცხოვრებელი ადგილისა“. საქართველოს საკონსტიტუციო სასამართლოს განმარტებით, „კანონის წინაშე თანასწორობის ფუნდამენტური უფლების დამდგენი ეს ნორმა წარმოადგენს თანასწორობის უნივერსალურ კონსტიტუციურ ნორმა-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 №1/1/493 გადაწყვეტილება საქმეზე „მოქალაქეთა პოლიტიკური

გაერთიანებები „ახალი მემარჯვენეები“ და „საქართველოს კონსერვატიული პარტია“ საქართველოს პარლამენტის წინააღმდეგ“, II - 1).

3. მოსარჩელე მხარე აღნიშნავს, რომ სადავო ნორმა საქართველოს საპატრიარქოს, როგორც კონკრეტული რელიგიის წარმომადგენელს ანიჭებს საგადასახადო შეღავათს. კერძოდ, მისი დაკვეთით გაწეული ზოგიერთი მომსახურება გათავისუფლებულია დღგ-ისგან ჩათვლის უფლების გარეშე. მოსარჩელე აღნიშნავს, რომ ამგვარი პრივილეგია არ ენიჭება სხვა რელიგიური ორგანიზაციების წარმომადგენლებს იმავე სახის მომსახურების შემენისას. აქედან გამომდინარე, მოსარჩელე მიიჩნევს, რომ გასაჩივრებული რეგულირება არის დისკრიმინაციული, ვინაიდან ადგენს გაუმართლებელ დიფერენცირებას არსებითად თანასწორ პირებს შორის.

4. სადავო ნორმის კონსტიტუციურობის სრულფასოვნად შეფასებისთვის, პირველ რიგში, უნდა განისაზღვროს, რამდენად იწვევს იგი მოსარჩელებთან შედარებით საქართველოს საპატრიარქოს უკეთეს მდგომარეობაში ჩაყენებას. საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 168-ე მუხლის მე-2 ნაწილის „ბ“ ქვეპუნქტის თანახმად, ჩათვლის უფლების გარეშე დღგ-ისგან გათავისუფლებულია საქართველოს საპატრიარქოს დაკვეთით ტაძრებისა და ეკლესიების მშენებლობის, რესტავრაციის და მოხატვის მომსახურების გაწევა. სადავო ნორმით დადგენილი რეგულირების ჯეროვანი გააზრებისთვის მნიშვნელოვანია განიმარტოს, რას გულისხმობს მომსახურების დღგ-ისგან გათავისუფლება ჩათვლის უფლების გარეშე და რა ტიპის უპირატესობას უდგენს იგი გადასახადის გადამხდელს.

5. საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 161-ე მუხლის პირველი პუნქტის თანახმად, საქართველოს ტერიტორიაზე ეკონომიკური საქმიანობის ფარგლებში საქონლის მიწოდება ან/და მომსახურების გაწევა წარმოადგენს დღგ-ით დასაბეგრ ოპერაციას. თოთოეულ ოპერაციაზე ბიუჯეტში გადასახდელი დღგ-ის რაოდენობა განისაზღვრება, “როგორც სხვაობა დასაბეგრ ბრუნვაზე დარიცხულ დღგ-ის თანხასა და ჩასათვლელ დღგ-ის თანხებს შორის“. ამდენად, მომსახურების გამწევი პირი მომსახურებისათვის, ერთი მხრივ, იღებს ანაზღაურებას, რომელსაც ერიცხება დღგ (დარიცხული დღგ), ხოლო, მეორე მხრივ, მომსახურების გასაწევად თავად იძენს გარკვეულ საქონელსა და მომსახურებას, რომელზეც ასევე ერიცხება დღგ (ჩასათვლელი დღგ). ამასთან, მომსახურების გაწევის კონკრეტულ ოპერაციაზე ბიუჯეტში გადასახდელი თანხა განისაზღვრება ზემოხსენებული თანხების სხვაობით. ამდენად, გადასახდელი დღგ-ის მოცულობა უმთავრესად დამოკიდებულია ოპერაციაზე დარიცხული დღგ-ის და ჩასათვლელი დღგ-ის მოცულობაზე.

6. საგადასახადო კოდექსი იცნობს დღგ-ისგან გათავისუფლებას ორი ფორმით - ჩათვლის უფლებით და მის გარეშე. საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 167-ე მუხლის მე-2 ნაწილის თანახმად, „ოპერაციის გათავისუფლება ჩათვლის უფლებით გულისხმობს, რომ ოპერაცია არ ექვემდებარება დღგ-ის დარიცხვას (არ იბეგრება) და გამოიყენება ჩათვლის უფლება“, ხოლო ამავე მუხლის მე-3 ნაწილის თანახმად, „ოპერაციის გათავისუფლება ჩათვლის უფლების გარეშე გულისხმობს, რომ ოპერაცია არ ექვემდებარება დღგ-ის დარიცხვას (არ იბეგრება) და არ გამოიყენება ჩათვლის უფლება“. შესაბამისად, სადავო ნორმის თანახმად, მომსახურების გაწევისას, ერთი მხრივ, ამ ოპერაციას არ ერიცხება დღგ, თუმცა მომსახურების გამწევი ასევე არ არის

უფლებამოსილი, გამოქვითოს ის დღე, რომელიც დაერიცხა მომსახურების გასაწევად საჭირო საქონლისა და მომსახურების შეძენის ოპერაციებს.

7. აღნიშნულიდან გამომდინარე, ჩათვლის უფლების გარეშე გათავისუფლება დღე-ის დარიცხვასთან ერთად, ასევე გამორიცხავს მომსახურების გამწევის მიერ გადახდილი დღე-ის ჩათვლას. გარკვეულ შემთხვევაში შესაძლებელია, გადასახადის გადამხდელისათვის უფრო ხელსაყრელი იყოს, რომ მის მიერ გაწეულ მომსახურებას დღე დაერიცხოს და სანაცვლოდ მიიღოს ჩათვლა. შესაბამისად, ჩათვლის უფლების გარეშე დღე-ისგან გათავისუფლება ყოველთვის არ არის გადასახადის გადამხდელისათვის სასარგებლო. სწორედ ამ ლოგიკას ეფუძნება მოპასუხე მხარე და მიუთითებს, რომ სადავო ნორმა დიფერენცირებულ მოპყრობას არ განაპირობებს.

8. თუმცა ამ თვალსაზრისით ასევე აღსანიშნავია საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 167-ე მუხლის მე-4 ნაწილი, რომელიც გადასახადის გადამხდელს ანიჭებს თავისუფლებას, დასაბეგრი ოპერაციების მიმართ არ გამოიყენოს ჩათვლის უფლების გარეშე დღე-ისგან გათავისუფლება, რაც გულისხმობს, რომ დასაბეგრი ოპერაცია ექვემდებარება დღე-ის დარიცხვას და მიიღება ჩათვლა. აღნიშნულიდან გამომდინარე, ამა თუ იმ საგადასახადო ოპერაციის ჩათვლის უფლების გარეშე დღე-ისგან გათავისუფლება გულისხმობს გადასახადის გადამხდელისათვის უფლების მინიჭებას, თავად განსაზღვროს, კონკრეტულ შემთხვევაში რომელი რეჟიმია მისთვის უფრო ხელსაყრელი. სხვაგვარად, თუნდაც საქართველოს საგადასახადო კოდექსი დასაბეგრი მომსახურების მიმღებს ათავისუფლებდეს დღე-ისგან ჩათვლის უფლების გარეშე, მომსახურების გამწევს (გადასახადის გადამხდელს) შეუძლია, ამ ოპერაციას დაარიცხოს დღე და ისარგებლოს ჩათვლის უფლებით. საქართველოს საპატრიარქოს დაკვეთით ამგვარი მომსახურების გაწევისას კომპანიებს აქვთ შესაძლებლობა, საკუთარი საგადასახადო პოლიტიკის შესაბამისად, გამოიყენონ ან არ გამოიყენონ სადავო ნორმით დადგენილი შეღავათი. აღნიშნულიდან გამომდინარე, აშკარაა, რომ სადავო ნორმა სხვა პირებთან შედარებით პრივილეგირებულ რეჟიმში აქცევს საპატრიარქოს დაკვეთით მომსახურების გამწევ პირს.

9. დამატებითი ღირებულების გადასახადი წარმოადგენს კონკრეტული პროდუქტისა თუ მომსახურების საბაზრო ღირებულების მნიშვნელოვან კომპონენტს. შესაბამისად, ამა თუ იმ მომსახურების გადასახადისგან გათავისუფლება პირდაპირ აისახება მომხმარებლის ფინანსურ დანახარჯზე. დამატებითი ღირებულების გადასახადის ტვირთი საბოლოო მომხმარებელზე აისახება, ხოლო ამ ტვირთის შემცირება კი დადებითად აისახება მომხმარებლისთვის მიწოდებული მომსახურების საბოლოო ღირებულებაზე. მომსახურების გამწევისათვის საგადასახადო შეღავათის დაწესება საშუალებას აძლევს მომსახურების მიმღებს, უკეთეს პირობებში, შედარებით ნაკლებ ფასად შეიძინოს იგი. ამდენად, სადავო ნორმა საშუალებას აძლევს საპატრიარქოს, მოსარჩელებთან შედარებით, უკეთეს პირობებში შეიძინოს ტაძრებისა და ეკლესიების მშენებლობის, რესტავრაციისა და მოხატვის მომსახურება, შესაბამისად, სახეზეა მოსარჩელეთა მიმართ დიფერენცირებული მოპყრობა.

10. სადავო ნორმის კონსტიტუციის მე-14 მუხლთან შესაბამისობაზე მსჯელობისას უნდა გამოიკვეთოს შესადარებელი ჯგუფები და განისაზღვროს, რამდენად წარმოადგენენ ისინი არსებითად თანასწორ სუბიექტებს კონკრეტულ სამართლებრივ ურთიერთობასთან

მიმართებით. „ისინი ამა თუ იმ შინაარსით, კრიტერიუმით მსგავს კატეგორიაში ანალოგიურ გარემოებებში უნდა ხვდებოდნენ, არსებითად თანასწორნი უნდა იყვნენ კონკრეტულ ვითარებასა თუ ურთიერთობებში“ (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-2). საქართველოს საკონსტიტუციო სასამართლოს არაერთხელ აღუნიშნავს, რომ კონსტიტუციის მე-14 მუხლით დაცული თანასწორობის უფლების შეზღუდვას ადგილი ექნება მხოლოდ იმ შემთხვევაში, თუ აშკარაა არსებითად თანასწორი პირების მიმართ უთანასწორო მოპყრობა (ან არსებითად უთანასწორო პირების მიმართ თანასწორი მოპყრობა).

11. სადავო ნორმა საგადასახადო შეღავათს ანიჭებს საქართველოს საპატრიარქოს. კონსტიტუციური სარჩელის თანახმად, საქართველოს საპატრიარქო და მოსარჩელე რელიგიური ორგანიზაციები წარმოადგენენ არსებითად თანასწორ პირებს და გასაჩივრებული დებულება ადგენს განსხვავებულ მოპყრობას არსებითად თანასწორი პირების მიმართ. შესადარებელი ჯგუფების არსებითად თანასწორობისა და დიფერენცირების საკითხის გამოსაკვლევად მნიშვნელოვანია, განისაზღვროს შესადარებელი ჯგუფების სამართლებრივი სტატუსი, საქმიანობა და მიზნები განსახილველი სამართლებრივი ურთიერთობის კონტექსტში.

12. საქართველოს სახელმწიფოსა და საქართველოს სამოციქულო ავტოკეფალურ მართლმადიდებელ ეკლესიას შორის დადებული კონსტიტუციური შეთანხმების თანახმად, საპატრიარქო არის კათოლიკოს-პატრიარქის ბრძანებითა და ლოცვა-კურთხევით დადგენილ საეკლესიო განყოფილებათა და სხვა სტრუქტურულ ერთეულთა ერთობლიობა (ტერმინთა განმარტება, პ.11). ამავე შეთანხმების პირველი მუხლის მე-4 პუნქტის თანახმად, საქართველოს საპატრიარქო არის საქართველოს სამოციქულო ავტოკეფალური მართლმადიდებელი ეკლესიის წარმომადგენელი. უფრო კონკრეტულად, საქართველოს საპატრიარქო მოქმედებს როგორც საქართველოს ავტოკეფალური მართლმადიდებელი ეკლესია. ხოლო ამავე მუხლის მე-3 პუნქტის თანახმად, ეკლესია არის სახელმწიფოს მიერ აღიარებული სრულუფლებიანი საჯარო სამართლის იურიდიული პირი, რომელიც თავის საქმიანობას წარმართავს საეკლესიო (კანონიკური) სამართლის ნორმებით, საქართველოს კონსტიტუციის, ამ შეთანხმებისა და საქართველოს კანონმდებლობის შესაბამისად. წარმოდგენილი ნორმების ანალიზი ცხადყოფს, რომ საქართველოს საპატრიარქო ფუნქციონირებს რელიგიური მიზნების განსახორციელებლად.

13. საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 33-ე მუხლის თანახმად, „რელიგიურ ორგანიზაციად ითვლება ორგანიზაცია, რომელიც შექმნილია რელიგიური საქმიანობის განსახორციელებლად და ასეთად რეგისტრირებულია კანონმდებლობით დადგენილი წესით“. ხოლო ამავე კოდექსის 11-ე მუხლის პირველი პუნქტის „ბ“ ქვეპუნქტის თანახმად, რელიგიურ საქმიანობად, მათ შორის, ითვლება მორწმუნეთათვის შესაძლებლობის მიცემა, ჰქონდეთ ან გამოიყენონ სამლოცველო შენობები და სარიტუალო ნაგებობები რელიგიურ მოთხოვნათა როგორც ერთობლივად, ისე ინდივიდუალური დაკმაყოფილებისათვის. სადავო ნორმით, საქართველოს საპატრიარქოსთვის მინიჭებული საგადასახადო შეღავათი ვრცელდება წინასწარ განსაზღვრულ დასაბეგრ

ოპერაციებზე. ესენია: ტაძრებისა და ეკლესიების მშენებლობა, მათი რესტავრაცია და მოხატვა. საქმის განხილვის ფარგლებში ექვეყნე არ დამდგარა გარემოება, რომ ტაძრები და ეკლესიები წარმოადგენენ სამლოცველო შენობებს. შესაბამისად, მათი მშენებლობა, აგრეთვე რესტავრაცია და მოხატვა, საქართველოს საგადასახადო კოდექსის მიზნებისთვის, ითვლება რელიგიურ საქმიანობად. ამდენად, სადავო რეგულირება რელიგიურ ორგანიზაციას (გაერთიანებას) აძლევს შესაძლებლობას, ისარგებლოს საგადასახადო შეღავათით რელიგიური მსახურებისთვის საჭირო ნაგებობის გამართვისთვის აუცილებელი მომსახურების შეძენისას.

14. საქართველოს საკონსტიტუციო სასამართლოს განმარტებით, „რწმენის თავისუფლება მოიცავს მისი გამოვლენის – რწმენის შესაბამისად ცხოვრების წარმართვის უფლებასაც (მოქმედების სფერო). რწმენის თავისუფლება არარეალური და არარეალიზებადი იქნება, მის შესაბამისად ადამიანების კომუნიკაციის გარანტირებული შესაძლებლობის გარეშე. უფლებას შინაარსი გამოეცლება, თუკი მისი ნაწილი არ იქნება კონკრეტული რწმენის საფუძველზე და მის შესაბამისად ქმედება, ეს პრაქტიკულად ამ უფლების უარყოფამდე მიგვიყვანს, რადგან რწმენის მხოლოდ ქონა არაფერს იძლევა თავად ამ უფლებით სრულყოფილად სარგებლობის თვალსაზრისით. თუ არ არის გარანტიები რწმენის შესაბამისად ცხოვრების წესის წარმართვისა და განვითარებისათვის, აზრი ეკარგება საერთოდ ამ უფლების აღიარებას“ (საქართველოს საკონსტიტუციო სასამართლოს 2011 წლის 22 დეკემბრის N1/1/477 გადაწყვეტილება საქმეზე „საქართველოს სახალხო დამცველი საქართველოს პარლამენტის წინააღმდეგ“, II-13).

15. საკონსტიტუციო სასამართლოს პრაქტიკა მიუთითებს, რომ რელიგიური აღმსარებლობა, საკუთარი რწმენის შესაბამისად ცხოვრება წარმოადგენს კონსტიტუციით დაცულ უფლებას. ამ უფლების რეალიზება ხშირად არის დაკავშირებული სპეციალურად მსახურებისთვის შექმნილ სივრცეებთან, რომელთაც უპირობოდ მიეკუთვნება რელიგიური დანიშნულების მქონე შენობა-ნაგებობები. სამართლით მოწესრიგებულ ურთიერთობებში ეფექტური ჩართულობისა და რელიგიის თავისუფლებით ეფექტური სარგებლობის თვალსაზრისით მნიშვნელოვანი როლი აკისრია ორგანიზაციულ-სამართლებრივი ფორმით ჩამოყალიბებულ რელიგიურ გაერთიანებებს. აღნიშნული არ მიემართება სახელმწიფოს რაიმე ვალდებულებას რელიგიურ ორგანიზაციებთან დაკავშირებით, თუმცა, ცხადია, რომ რელიგიური გაერთიანებების უმთავრესი მიზანი მორწმუნეთა მსახურებისთვის აუცილებელი პირობების შექმნა და რელიგიური საქმიანობის კოორდინაციაა, რაც რელიგიური მოთხოვნების შესაბამისად სამლოცველო შენობებისა და სარიტუალო ნაგებობების მშენებლობას მოიცავს.

16. კონსტიტუციური სარჩელიდან და მასზე დართული მასალებიდან ირკვევა, რომ მოსარჩელები არიან ორგანიზაციები/გაერთიანებები, რომლებიც ახორციელებენ რელიგიურ საქმიანობას. იმავდროულად, სადავოდ არ გამხდარა, რომ მათი საქმიანობის ერთ-ერთი მიზანი შესაბამისი რელიგიური რწმენის მატარებელი პირებისთვის სამლოცველო შენობებისა და სარიტუალო ნაგებობების გამოყენების შესაძლებლობის შექმნაა. ამგვარი ნაგებობების მშენებლობა, რესტავრაცია, ასევე ამგვარ ნაგებობებში რელიგიური მსახურებისთვის აუცილებელი პირობების არსებობის ინტერესი, საქართველოს საპატრიარქოს მსგავსად, გააჩნია მოსარჩელე რელიგიურ ორგანიზაციებს. ამდენად, სადავო ნორმა ადგენს დიფერენცირებას არსებითად თანასწორ პირებს შორის,

შესაბამისად, სახეზეა ჩარევა საქართველოს კონსტიტუციის მე-14 მუხლით დაცულ სფეროში.

17. საკონსტიტუციო სასამართლოს არაერთხელ აღუნიშნავს, რომ არსებითად თანასწორი პირების დიფერენცირება, თავისთავად, დისკრიმინაციას არ წარმოადგენს. „კონსტიტუციის მე-14 მუხლი არ ავალდებულებს სახელმწიფოს, ნებისმიერ შემთხვევაში სრულად გაათანაბროს არსებითად თანასწორი პირები. იგი უშვებს გარკვეული დიფერენცირების შესაძლებლობას... [ვინაიდან] ცალკეულ შემთხვევაში, საკმარისად მსგავს სამართლებრივ ურთიერთობებშიც კი, შესაძლოა დიფერენცირებული მოპყრობა საჭირო და გარდაუვალიც კი იყოს... ერთმანეთისგან უნდა განვასხვაოთ დისკრიმინაციული დიფერენციაცია და ობიექტური ნიშნებით განპირობებული დიფერენციაცია. განსხვავებული მოპყრობა თვითმიზანი არ უნდა იყოს” (საქართველოს საკონსტიტუციო სასამართლოს 2011 წლის 18 მარტის №2/1/473 გადაწყვეტილება „საქართველოს მოქალაქე ბიჭიკო ჭონქაძე და სხვები საქართველოს ენერგეტიკის მინისტრის წინააღმდეგ”, II-2; იხ. ასევე საქართველოს საკონსტიტუციო სასამართლოს 2010 წლის 27 დეკემბრის №1/1/493 გადაწყვეტილება „მოქალაქეთა პოლიტიკური გაერთიანებები: „ახალი მემარჯვენეები” და „საქართველოს კონსერვატიული პარტია” საქართველოს პარლამენტის წინააღმდეგ”, II-3). არსებითად თანასწორ პირებს შორის დიფერენცირებული მოპყრობის მართლზომიერება შეიძლება დადგინდეს მხოლოდ სათანადო (მკაცრი ან რაციონალური დიფერენცირების) ტესტით შეფასების შედეგად.

18. საქართველოს საკონსტიტუციო სასამართლოს განმარტებით, „თანასწორობის ძირითადი უფლების ფართო შინაარსიდან გამომდინარე, სასამართლოს ვერ ექნება ერთგვარი მიდგომა დიფერენცირების ყოველი შემთხვევის მიმართ. განსხვავებულად მოპყრობის გონიერულობის მასშტაბი განსხვავებული შეიძლება იყოს თითოეულ შემთხვევასთან მიმართებით“ (საქართველოს საკონსტიტუციო სასამართლოს 2014 წლის 4 თებერვლის N2/1/536 გადაწყვეტილება საქმეზე „საქართველოს მოქალაქეები – ლევან ასათიანი, ირაკლი ვაჭარაძე, ლევან ბერიანიძე, ბექა ბუჩაშვილი და გოჩა გაბოძე საქართველოს შრომის, ჯანმრთელობისა და სოციალური დაცვის მინისტრის წინააღმდეგ“, II-26; 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 თანახმად, სადავო ნორმის საქართველოს კონსტიტუციის მე-14 მუხლის მოთხოვნებთან შესაბამისობის დასადგენად საქართველოს საკონსტიტუციო სასამართლო იყენებს ორი სახის ტესტს - რაციონალური დიფერენცირების და მკაცრი შეფასების ტესტებს. შეფასების ტესტის განსაზღვრისას არსებით როლს ასრულებს დიფერენცირების ნიშანი, კერძოდ, რას ეფუძნება არსებითად თანასწორ პირებს შორის განსხვავებული მოპყრობა. დიფერენცირების შეფასების შესაბამისი ტესტის განსაზღვრის მიზნით, სასამართლომ, უპირველეს ყოვლისა, უნდა დაადგინოს, უკავშირდება თუ არა განსხვავებული მოპყრობა კონსტიტუციის მე-14 მუხლში მოხსენიებულ კლასიკურ ნიშნებს.

19. დიფერენცირების ნიშანი შესაძლოა განისაზღვროს სხვადასხვა გარემოებებზე დაყრდნობით. მათ შორის მხედველობაში მიიღება სადავო ურთიერთობის მონაწილე პირები, რეგულირების არსი და მიზანი, დამდგარი სამართლებრივი შედეგები. ამ

თვალსაზრისით განსაკუთრებით მნიშვნელოვანია მოპასუხის პოზიცია. ბუნებრივია, აღნიშნული არ გულისხმობს, რომ საკონსტიტუციო სასამართლო შეზოგადებულია მოპასუხის მოსაზრებით, თუმცა იგი არის სადავო რეგულირების შემოქმედი და მისი მოსაზრება შესაძლოა ცხადად გამოხატავდეს არსებითად თანასწორი პირების მიმართ განსხვავებული მოპყრობის დადგენის კრიტერიუმს.

20. საკონსტიტუციო სასამართლო იზიარებს მოწმის - მამუკა ბარათაშვილის პოზიციას, რომ სადავო რეგულირება მიემართება გადასახადის გადამხდელს - კომპანიებს, რომლებიც რელიგიურ გაერთიანებას უწევენ მომსახურებას. მიუხედავად ამისა, მომსახურების გამწევი რაიმე გადასახადის გადახდისგან არ თავისუფლდება და როგორც ზემოთ აღინიშნა, საგადასახადო შეღავათით მოსარგებლე პირს წარმოადგენს საქართველოს საპატრიარქო, რომელიც მოქმედებს როგორც საქართველოს სამოციქულო ავტოკეფალური მართლმადიდებელი ეკლესია. იმავდროულად, დღგ-ისგან ჩათვლის უფლების გარეშე გათავისუფლებული მომსახურება - ტაძრებისა და ეკლესიების მშენებლობა, რესტავრაცია და მოხატვა წარმოადგენს რელიგიურ საქმიანობას, რომელიც მიმართულია აღმსარებლობისა და სარწმუნოების გავრცელებისკენ, სამლოცველო ნაგებობის აშენებით მსახურებისთვის საჭირო პირობების შექმნის გზით. ყოველივე მიუთითებს, რომ სადავო ნორმით დადგენილი არსებითად თანასწორი პირების დიფერენცირების ნიშანს წარმოადგენს რელიგია.

21. აღსანიშნავია, რომ აღნიშნულ გარემოებას ადასტურებს მოპასუხე მხარე. მისი განმარტებით, საქართველოს საპატრიარქოს საგადასახადო შეღავათი ენიჭება გამომდინარე იმ ფაქტიდან, რომ იგი არის მართლმადიდებელი ეკლესია და დიფერენცირების ნიშანი ცალსახად რელიგიაა. წარმოდგენილი გარემოებები, მოპასუხე მხარის პოზიციასთან ერთად, მიუთითებს, რომ საგადასახადო შეღავათი რელიგიურ გაერთიანებას ენიჭება რელიგიური საქმიანობის განსახორციელებლად. ამდენად, ცხადია, რომ სახეზეა დიფერენცირების კლასიკური (საქართველოს კონსტიტუციის მე-14 მუხლში მითითებული) ნიშანი - რელიგია.

22. საკონსტიტუციო სასამართლოს დამკვიდრებული პრაქტიკის თანახმად, თუ დიფერენცირების ნიშანი არის კლასიკური, საკონსტიტუციო სასამართლო გამოიყენებს მკაცრი შეფასების ტესტს. კერძოდ, არსებითად თანასწორ პირებს შორის დადგენილი განსხვავებული მოწესრიგების მართლზომიერება შეფასდება თანაზომიერების პრინციპის გამოყენებით. უფრო კონკრეტულად, დიფერენცირების მართლზომიერებისთვის უნდა დადგინდეს, რომ იგი ემსახურება ღირებულ ლეგიტიმურ მიზნებს და წარმოადგენს ლეგიტიმური მიზნის მიღწევის ვარგის (გამოსადეგ), აუცილებელ და პროპორციულ საშუალებას.

23. სადავო ნორმის ლეგიტიმურ მიზნებად საქართველოს პარლამენტმა დაასახელა ისტორიულ-კულტურული და არქეოლოგიურ-არქიტექტურული ფასეულობის მქონე საეკლესიო ნაგებობებისა და საეკლესიო საგანძურის სათანადო დაცვა, მოვლა-პატრონობა, კულტურულ-ისტორიული ღირებულების მქონე ტაძრების აღდგენა და რესტავრაცია-კონსერვაცია, აგრეთვე საქართველოს კონსტიტუციის მე-9 მუხლითა და ამავე მუხლის საფუძველზე საქართველოს მართლმადიდებელ ეკლესიასთან დადებული კონსტიტუციური შეთანხმებით გათვალისწინებული ნორმატიული ჩარჩოს რეალიზაცია,

კერძოდ, სახელმწიფოს მიერ საქართველოს სამოციქულო ავტოკეფალური მართლმადიდებელი ეკლესიის განსაკუთრებული როლის აღიარება ქვეყანაში.

24. საქართველოს კონსტიტუციის 34-ე მუხლის მე-2 პუნქტის მიხედვით, „საქართველოს ყოველი მოქალაქე ვალდებულია ზრუნავდეს კულტურული მემკვიდრეობის დაცვა - შენარჩუნებაზე. კულტურულ მემკვიდრეობას სახელმწიფო იცავს კანონით“. აღნიშნული ნორმა მიუთითებს, რომ საქართველოს კონსტიტუცია ადგენს კულტურულ მემკვიდრეობას მიკუთვნებული ნაგებობების დაცვის გარანტიებს. იმავდროულად, საქართველოს კონსტიტუციის მე-9 მუხლის პირველი პუნქტის თანახმად, სახელმწიფო აღიარებს საქართველოს სამოციქულო ავტოკეფალური მართლმადიდებელი ეკლესიის განსაკუთრებულ როლს საქართველოს ისტორიაში და მის დამოუკიდებლობას სახელმწიფოსაგან. საქართველოს საკონსტიტუციო სასამართლოს არაერთხელ აღუნიშნავს, რომ საქართველოს კონსტიტუციას გააჩნია პირდაპირი მოქმედების ეფექტი და მისი ნორმატიული ძალა არ არის დამოკიდებული ქვემდგომ სამართლებრივ აქტებში შესაბამისი კონსტიტუციური დებულებების ასახვაზე. ამის მიუხედავად, კონსტიტუციით გათვალისწინებული მოთხოვნების სრულფასოვანი აღსრულებისთვის ხშირად საჭიროა საკანონმდებლო მოწესრიგება. აქედან გამომდინარე, სადავო ნორმის მიზანი, აღასრულოს კონსტიტუციური მოთხოვნა, უდავოდ ღირებული სამართლებრივი სიკეთეა.

25. მოპასუხე მხარის მიერ დასახელებული ლეგიტიმური მიზნები შინაარსობრივად არსებითად განსხვავდებიან ერთმანეთისგან. ამდენად, საკონსტიტუციო სასამართლო ცალ-ცალკე იმსჯელებს თითოეულ მათგანთან მიმართებით. უპირველესად, უნდა შეფასდეს სადავო რეგულირების გამოსადეგობა, ვარგისიანობა კულტურული მემკვიდრეობის დაცვის ლეგიტიმურ მიზანთან მიმართებით. კერძოდ, საკონსტიტუციო სასამართლომ უნდა დაადგინოს, რამდენად არსებობს ლოგიკური კავშირი საქართველოს პარლამენტის მიერ დასახელებულ ლეგიტიმურ მიზანსა და სადავო ნორმებით დადგენილი უფლების შეზღუდვის ფორმას შორის (საქართველოს საკონსტიტუციო სასამართლოს 2017 წლის 17 მაისის N3/3/600 გადაწყვეტილება საქმეზე „საქართველოს მოქალაქე კახა კუკავა საქართველოს პარლამენტის წინააღმდეგ“, II-48). თანაზომიერების პრინციპის ეს მოთხოვნა კონსტიტუციის მე-14 მუხლთან მიმართებით გულისხმობს, რომ სადავო ნორმით დადგენილ დიფერენცირებას უნდა ჰქონდეს შინაარსობრივი კავშირი ლეგიტიმური მიზნის მიღწევასთან. კერძოდ, იგი მინიმალური ინტენსივობით მაინც უნდა მოითხოვდეს არსებითად თანასწორი პირებისთვის განსხვავებული რეგულირების დადგენის საჭიროებას.

26. სადავო ნორმით დღ-ისგან ჩათვლის უფლების გარეშე არის გათავისუფლებული საქართველოს საპატრიარქოს დაკვეთით განხორციელებული ტაძრების ან ეკლესიების რესტავრაცია. აღნიშნული შესაძლოა მოიცავდეს კულტურული მემკვიდრეობის ძეგლის სტატუსის მქონე ნაგებობებს. ბუნებრივია, კულტურული მემკვიდრეობის შენარჩუნების თვალსაზრისით, სახელმწიფო უფლებამოსილია, დაადგინოს ძეგლთა დაცვის მინიმალური პირობები, მათ შორის, რესტავრაციის სტანდარტები. მიუხედავად ამისა, განსახილველი ლეგიტიმური მიზნის მისაღწევად უმნიშვნელოა, რომელი რელიგიური ორგანიზაციის დაკვეთით შესრულდება სამუშაო, თუ დაცული იქნება შესაბამისი ტექნიკური მოთხოვნები. აღნიშნულის საწინააღმდეგოდ, მოპასუხე მხარეს რაიმე

არგუმენტი არ წარმოდგენია. კერძოდ, მოპასუხეს არ დაუსაბუთებია, თუ რატომ არის გამორიცხული, რომ სხვა რელიგიური ორგანიზაციების მხრიდან შეკვეთილი მომსახურება (ტაძრებისა და ეკლესიების მშენებლობა, რესტავრაცია და მოხატვა) ასევე შეიძლება ემსახუროდეს იმავე ლეგიტიმურ მიზანს - კულტურული მემკვიდრეობის ძეგლების დაცვასა და შენარჩუნებას.

27. სადავო რეგულირება მიმართულია არა კონკრეტულად კულტურული მემკვიდრეობის ძეგლებთან დაკავშირებული მომსახურების დღგ-ისგან გათავისუფლებისაკენ, არამედ იმ მომსახურების დღგ-ისგან გათავისუფლებისაკენ, რომელიც საპატრიარქოს დაკვეთით ხორციელდება. ამდენად, სადავო ნორმის რეგულირების ქვეშ შესაძლოა მოექცეს როგორც კულტურული მემკვიდრეობის ძეგლებთან, ასევე ამგვარი სტატუსის არმქონე სხვა ტაძრებთან და ეკლესიებთან დაკავშირებული მომსახურება. ამავე დროს, სადავო ნორმის საფუძველზე დღგ-ისგან არ თავისუფლდება კულტურული მემკვიდრეობის ძეგლებთან მიმართებით სხვა პირის (საპატრიარქოს გარდა) დაკვეთით განხორციელებული მომსახურებები. აღნიშნულიდან გამომდინარე, საქართველოს საკონსტიტუციო სასამართლო მიიჩნევს, რომ სადავო ნორმით დადგენილ დიფერენციაციას არ გააჩნია ლოგიკური კავშირი კულტურული მემკვიდრეობის დაცვის ინტერესთან. ამ ლეგიტიმური მიზნის მიღწევა სრულად არის შესაძლებელი არსებითად თანასწორ პირებს შორის დიფერენცირების გარეშე.

28. დიფერენცირების ლეგიტიმურ მიზნად საქართველოს პარლამენტმა აგრეთვე დაასახელა საქართველოს კონსტიტუციის მე-9 მუხლის პირველი პუნქტით დადგენილი მოთხოვნის აღსრულება. კერძოდ, მოპასუხის პოზიციით, სახელმწიფოს მიერ საქართველოს სამოციქულო ავტოკეფალური მართლმადიდებელი ეკლესიის განსაკუთრებული როლის აღიარება საქართველოს ისტორიაში მოითხოვს საქართველოს საპატრიარქოსთვის გარკვეული პრივილეგიების მინიჭებას, შესაბამისად, დიფერენცირებულ მოპყრობას.

29. როგორც ზემოთ აღინიშნა, კონსტიტუციის მოთხოვნათა აღსრულება უპირობოდ ღირებულ ლეგიტიმურ მიზანს წარმოადგენს. თუმცა იმისთვის, რომ სადავო ნორმა თანხვედრაში იყოს თანაზომიერების პრინციპთან, აუცილებელია კონსტიტუციის ამგვარი მოთხოვნის არსებობა. სხვაგვარად, მოპასუხის მიერ დასახელებული ლეგიტიმური მიზანი მოითხოვს საქართველოს კონსტიტუციის მე-9 მუხლით განსაზღვრული დებულებების ანალიზს. ხაზგასმით უნდა აღინიშნოს, რომ საქართველოს საკონსტიტუციო სასამართლო არ დგას კონსტიტუციის აღნიშნული მუხლით დადგენილი მოთხოვნების ამომწურავი განმარტების საჭიროების წინაშე და ქვემოთ წარმოდგენილი მსჯელობა მიემართება საქართველოს სამოციქულო ავტოკეფალური მართლმადიდებელი ეკლესიის განსაკუთრებული როლის აღიარების კონსტიტუციური ჩანაწერის განმარტებას განსახილველი საქმის კონტექსტში.

30. საქართველოს კონსტიტუციის მე-9 მუხლის პირველი პუნქტის თანახმად, „სახელმწიფო აცხადებს რწმენისა და აღმსარებლობის სრულ თავისუფლებას ამასთან ერთად აღიარებს საქართველოს სამოციქულო ავტოკეფალური მართლმადიდებელი ეკლესიის განსაკუთრებულ როლს საქართველოს ისტორიაში და მის დამოუკიდებლობას სახელმწიფოსაგან“. ციტირებული ნორმის ჩანაწერი ეკლესიის განსაკუთრებული როლის აღიარების თაობაზე, ერთი შეხედვით, ისტორიული ფაქტის კონსტატაციასთან არის

დაკავშირებული. თუმცა მისი მნიშვნელობა მხოლოდ კონკრეტული გარემოების აღიარებით არ ამოიწურება და ძირითადი კანონის ეს ჩანაწერი არ შეიძლება წავიკითხოთ კონსტიტუციის სხვა ნორმებისგან იზოლირებულად.

31. ეკლესიის განსაკუთრებული როლის აღიარება უპირველესად გამოიხატება კონსტიტუციურ დებულებებში, რომლებიც მართლმადიდებელ ეკლესიასთან მიმართებით არის განსაზღვრული. კერძოდ, საქართველოს კონსტიტუცია ითვალისწინებს კონსტიტუციური შეთანხმების დადების სავალდებულობას სახელმწიფოსა და სამოციქულო ავტოკეფალურ მართლმადიდებელ ეკლესიას შორის, აღიარებს ეკლესიის დამოუკიდებლობას სახელმწიფოსაგან. მეტიც, საქართველოს კონსტიტუციის მე-6 მუხლის მე-2 პუნქტი მოითხოვს საერთაშორისო ხელშეკრულებებისა და შეთანხმებების შესაბამისობას კონსტიტუციურ შეთანხმებასთან, რაც ხაზს უსვამს სახელმწიფოსა და ეკლესიას შორის არსებული შეთანხმების სამართლებრივ მნიშვნელობას ნორმატიული აქტების იერარქიაში. იმავდროულად, განსახილველ ჩანაწერს ავტონომიური მნიშვნელობა გააჩნია და იგი უშუალოდ კონსტიტუციაში პირდაპირ მითითებული გარემოებებით არ ამოიწურება, თუმცა იგი არ მოითხოვს მართლმადიდებელი ეკლესიის პრივილეგიებზე მდგომარებაში ჩაყენებას ნებისმიერ სამართლებრივ ურთიერთობაში.

32. საქართველოს საკონსტიტუციო სასამართლოს არაერთხელ აღუნიშნავს, რომ „კონკრეტული დავების გადაწყვეტისას, საკონსტიტუციო სასამართლო ვალდებულია, როგორც კონსტიტუციის შესაბამისი დებულება, ისე სადავო ნორმა გააანალიზოს და შეაფასოს კონსტიტუციის ძირითადი პრინციპების კონტექსტში, რათა ეს ნორმები, განმარტების შედეგად, არ დასცილდნენ მთლიანად კონსტიტუციაში გათვალისწინებულ ღირებულებათა წესრიგს. მხოლოდ ასე მიიღწევა კონსტიტუციის ნორმის სრული განმარტება, რაც, თავის მხრივ, ხელს უწყობს კონკრეტული სადავო ნორმის კონსტიტუციურობის სწორ შეფასებას“ (საქართველოს საკონსტიტუციო სასამართლოს 2007 წლის 26 დეკემბრის #1/3/407 გადაწყვეტილება საქმეზე ”საქართველოს ახალგაზრდა იურისტთა ასოციაცია და საქართველოს მოქალაქე ეკატერინე ლომთათიძე საქართველოს პარლამენტის წინააღმდეგ“, II-1). საქართველოს კონსტიტუციის მე-9 მუხლის მე-2 პუნქტის თანახმად, „კონსტიტუციური შეთანხმება სრულად უნდა შეესაბამებოდეს საერთაშორისო სამართლის საყოველთაოდ აღიარებულ პრინციპებსა და ნორმებს, კერძოდ, ადამიანის უფლებათა და ძირითად თავისუფლებათა სფეროში“. ციტირებული ნორმის მნიშვნელობა არ არის მხოლოდ კონსტიტუციური შეთანხმების მიმართ წაყენებული მოთხოვნა, იგი, იმავდროულად, მიუთითებს ადამიანის უფლებათა და ძირითად თავისუფლებათა დაცვის სფეროში მოქმედი საყოველთაო პრინციპების გათვალისწინების აუცილებლობაზე სახელმწიფოსა და ეკლესიის ურთიერთობის განსაზღვრისას.

33. სახელმწიფოს ისტორიაში ეკლესიის განსაკუთრებული როლის აღიარებაში ნებისმიერი პრივილეგიის მინიჭების დასაშვებობის თავისთავად მოაზრება აზრს დაუკარგავდა თანასწორობის უფლებას და შეუთავსებელი იქნებოდა საქართველოს კონსტიტუციის, მათ შორის, მე-7 მუხლის და მე-9 მუხლის მე-2 პუნქტის მოთხოვნებთან. ამდენად, ეკლესიის როლის აღიარებისთვის არსებული დიფერენცირების მართლზომიერება უნდა შეფასდეს საქმეთა ინდივიდუალური გარემოებებიდან

გამომდინარე, კერძოდ, უნდა დადგინდეს, რამდენად მოითხოვს საქართველოს ისტორიაში ეკლესიის განსაკუთრებული როლის აღიარება მართლმადიდებელი ეკლესიისთვის განსახილველი პრივილეგიის მინიჭებას.

34. საქართველოს ისტორიაში ეკლესიის განსაკუთრებული როლის აღიარების მიზანს არ წარმოადგენს მართლმადიდებლობის როგორც რელიგიური რწმენის უპირატესობის წარმოჩენა სხვა რელიგიებთან შედარებით. ეკლესიისთვის გარკვეული უფლების მინიჭება არ გულისხმობს იმავე უფლებით სხვა რელიგიური ორგანიზაციების მიერ სარგებლობის ხელშეშლას. მნიშვნელოვანია, რომ აღნიშნულზე საქართველოს საკონსტიტუციო სასამართლომ მიუთითა 2002 წლის 22 ნოემბრის განჩინებაში. აღნიშნულ საქმეში საკონსტიტუციო სასამართლომ შეაფასა “საქართველოს სახელმწიფოსა და საქართველოს სამოციქულო ავტოკეფალურ მართლმადიდებელ ეკლესიას შორის” დადებული კონსტიტუციური შეთანხმების მე-6 მუხლის მე-6 პუნქტის კონსტიტუციურობა საქართველოს კონსტიტუციის მე-14 და მე-19 მუხლებთან მიმართებით. საკონსტიტუციო სასამართლომ მიიჩნია, რომ ეკლესიისთვის მართლმადიდებლური სიმბოლიკით, ტერმინოლოგიით, საღვთისმსახურო პროდუქციით სარგებლობა არ იყო ექსკლუზიური უფლებამოსილება. სასამართლომ აღნიშნა, რომ „ნებისმიერ რელიგიურ ორგანიზაციას საქართველოში საქართველოს ეკლესიის თანაბრად აქვს უფლება ყოველგვარი ნებართვის გარეშე გამოიყენოს საკუთარი სიმბოლიკა, ტერმინოლოგია, საღვთისმსახურო პროდუქცია“ (საქართველოს საკონსტიტუციო სასამართლოს 2002 წლის 22 ნოემბრის N2/18/206 განჩინება საქმეზე „მოქალაქე ზურაბ აროშვილი საქართველოს პარლამენტის წინააღმდეგ“).

35. ეკლესიის განსაკუთრებული როლის აღიარება დაკავშირებულია მის ისტორიულ ღვაწლთან და არ ემსახურება მართლმადიდებელი ქრისტიანული რელიგიისთვის პრივილეგირებული სამართლებრივი მდგომარეობის შექმნას აწმყოში. გაწეული ისტორიული ღვაწლი არ შეიძლება განვიხილოთ როგორც პრივილეგიის ლეგიტიმურობის წყარო. დიფერენცირება და ეკლესიისთვის სამართლებრივად უპირატესი მდგომარეობის შექმნა არ არის და არ შეიძლება იყოს კონსტიტუციის მიზანი. ამასთან, სასამართლო არ გამოირიცხავს დიფერენცირების მართლზომიერებას ზოგიერთ ისეთ შემთხვევაში, როდესაც ხელშეწყობის ესა თუ ის ღონისძიება ობიექტურად და რაციონალურად იქნება დაკავშირებული ეკლესიის ღვაწლთან და კონკრეტულ ისტორიულ გარემოებებთან.

36. სადავო ნორმიდან გამომდინარე, ცხადია, რომ საგადასახადო შეღავათი მიემართება ნორმის ამოქმედების შემდგომ დაწყებულ სამართლებრივ ურთიერთობებს. სამლოცველო ნაგებობების მშენებლობის და იქ მსახურებისთვის სათანადო პირობების შექმნა ასევე წარმოადგენს მოსარჩელე რელიგიური ორგანიზაციების მიზანსა და ორდინალური საქმიანობის ნაწილს. შესაბამისად, ნებისმიერი მათგანი თანაბრად არის დაინტერესებული, ისარგებლოს სადავო ნორმებით გათვალისწინებული შეღავათით. განსახილველ სამართლებრივ ურთიერთობაში საქართველოს საპატრიარქოს პრივილეგირებულ მდგომარეობაში ჩაყენებას არ გააჩნია მყარი, გარდაუვალი კავშირი ეკლესიის ისტორიულ ღვაწლთან და მხოლოდ სახელმწიფოს კეთილი ნების გამოვლინებაა. შესაბამისად, სახელმწიფო კეთილმოსურნედ მოეპყრო მხოლოდ

მართმადიდებელ ეკლესიას და ვერ უზრუნველყო ნეიტრალურობა რელიგიური ორგანიზაციების მიმართ.

37. წარმოდგენილი არგუმენტაციიდან გამომდინარე, საკონსტიტუციო სასამართლო მიიჩნევს, რომ საქართველოს კონსტიტუციის მე-9 მუხლის პირველი პუნქტი არ მოითხოვს განხილული სამართლებრივი ბუნების მქონე დიფერენცირებას. ვინაიდან სადავო ნორმით გათვალისწინებულ დიფერენცირებას არ გააჩნია რაციონალური კავშირი მოპასუხე მხარის მიერ დასახელებულ ლეგიტიმურ მიზნებთან, იგი დისკრიმინაციულად, შესაბამისად, არაკონსტიტუციურად უნდა იქნეს ცნობილი საქართველოს კონსტიტუციის მე-14 მუხლთან მიმართებით.

38. საკონსტიტუციო სასამართლო, იმავდროულად, მიზანშეწონილად მიიჩნევს, უპასუხოს საქართველოს პარლამენტის მიერ დასახელებულ არგუმენტაციას იმის თაობაზე, რომ სადავო ნორმის გაუქმების შემთხვევაში გაჩნდება გადასახადებისგან თავის არიდების რისკი, კერძოდ, რთული იქნება სხვა რელიგიური ორგანიზაციების მიერ დაკვეთილი მშენებლობების რელიგიური დანიშნულების განსაზღვრა. უპირველესად, უნდა აღინიშნოს, რომ გადასახადების გადახდა მნიშვნელოვანი კონსტიტუციური ვალდებულებაა და, შესაბამისად, გადასახადების გადახდისაგან თავის არიდების პრევენცია უმნიშვნელოვანეს საჯარო ინტერესს წარმოადგენს. შესაბამისად, სახელმწიფო უფლებამოსილია, მიიღოს სპეციალური ზომები, რომელიც გამორიცხავს გადასახადის გადამხდელის მიერ გადასახადისაგან გათავისუფლების საფუძველების ხელოვნურად შექმნის გზით გადასახადების გადახდის თავიდან არიდებას.

39. მოცემულ შემთხვევაში არც ერთი მოსარჩელის მიმართ მოპასუხეს არ წარმოუდგენია სათანადო არგუმენტაცია, რომელიც დაასაბუთებდა, რომ მათი საქმიანობა გადასახადების თავიდან არიდებას ემსახურება და არა რელიგიურ მიზნებს. ამავე დროს, აშკარაა, რომ სადავო რეგულაცია მიმართულია არა ხელოვნურად შექმნილი გადასახადისაგან გათავისუფლებულ ტრანზაქციებზე რეაგირებისაკენ, არამედ დიფერენცირებულ რეჟიმში აქცევს მოსარჩელებს ტაძრებისა და ეკლესიების მშენებლობის, რესტავრაციის და მოხატვის ნებისმიერი მომსახურების შესყიდვისას. საქართველოს საკონსტიტუციო სასამართლოს არაერთხელ აღუნიშნავს, რომ სახელმწიფო ორგანოების საქმიანობის ფარგლებში გარკვეული ტექნიკური სირთულეების არსებობა/წარმოშობა ვერ გახდება კონსტიტუციის მოთხოვნების უფლებელყოფის საფუძველი. ამდენად, თუ მოპასუხე მიიჩნევს, რომ არსებობს საგადასახადო შეღავათით ბოროტად სარგებლობის საფრთხეები, იგი უფლებამოსილია, შემოიღოს ამ საფრთხეების აღმოფხვრისკენ ვიწროდ მიმართული ნორმები.

40. წარმოდგენილ არგუმენტაციაზე დაყრდნობით, საქართველოს საკონსტიტუციო სასამართლო მიიჩნევს, რომ საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 168-ე მუხლის მე-2 ნაწილის „ბ“ ქვეპუნქტის სიტყვების „საქართველოს საპატრიარქოს დაკვეთით“ ის ნორმატიული შინაარსი, რომელიც ჩათვლის უფლების გარეშე დღგ-ისგან ათავისუფლებს მხოლოდ საქართველოს საპატრიარქოს დაკვეთით გაწეულ ტაძრებისა და ეკლესიების მშენებლობის, რესტავრაციისა და მოხატვის მომსახურებას, ეწინააღმდეგება საქართველოს კონსტიტუციის მე-14 მუხლის მოთხოვნებს.

## *გადაწყვეტილების აღსრულების გადავადება*

41. საქართველოს კონსტიტუციის მე-14 მუხლი არ კრძალავს საგადასახადო შეღავათის არსებობას და არც შეღავათის გამოყენების ვალდებულებას ადგენს. ხსენებული ნორმის დაცვის ობიექტია თანასწორი მოპყრობა არსებითად თანასწორ პირებს შორის. კანონმდებლის მიერ თანასწორობა შესაძლოა მიღწეულ იქნეს როგორც საგადასახადო შეღავათის ყველა არსებითად თანასწორ პირზე გავრცელებით, ასევე მისი სრულად გაუქმებით. ამდენად, დისკრიმინაციის აღმოსაფხვრელად სამართალშემოქმედს გააჩნია რამდენიმე ალტერნატივა.

42. საქართველოს საკონსტიტუციო სასამართლო აღჭურვილია ნეგატიური კანონმდებლის ფუნქციით. საკონსტიტუციო სასამართლო უფლებამოსილია, მხოლოდ გააუქმოს სადავო ნორმა მთლიანად ან/და მისი რომელიმე ნაწილი/ნორმატიული შინაარსი, თუმცა მას არ შეუძლია დაადგინოს ახალი წესრიგი, გააფართოოს სადავო ნორმის მოქმედება და ა.შ. ამდენად, საკონსტიტუციო სასამართლოს გადაწყვეტილება შეიძლება გამოიხატოს მხოლოდ სადავო ნორმის რომელიმე ნორმატიული შინაარსის არაკონსტიტუციურად ცნობაში, მის გაუქმებაში (საქართველოს საკონსტიტუციო სასამართლოს 2017 წლის 10 ნოემბრის №3/6/642 გადაწყვეტილება საქმეზე „საქართველოს მოქალაქე - ლალი ლაზარაშვილი საქართველოს პარლამენტის წინააღმდეგ“, II-22). №671 კონსტიტუციური სარჩელის დაკმაყოფილებით უქმდება სადავო ნორმის ის ნორმატიული შინაარსი, რომელიც ჩათვლის უფლების გარეშე დღგ-ისგან ათავისუფლებს მხოლოდ საქართველოს საპატრიარქოს დაკვეთით გაწეულ ტაძრებისა და ეკლესიების მშენებლობის, რესტავრაციისა და მოხატვის მომსახურებას. სადავო ნორმა აღმჭურველი ხასიათისაა, შესაბამისად, საკონსტიტუციო სასამართლოს გადაწყვეტილების გამოქვეყნებისთანავე მისი ძალადაკარგულად გამოცხადება გამოიწვევდა საპატრიარქოსათვის საგადასახადო შეღავათით სარგებლობის შესაძლებლობის გამორიცხვას.

43. როგორც უკვე აღინიშნა, საგადასახადო შეღავათით სარგებლობის აკრძალვა, ისევე როგორც შეღავათის დადგენა, არ წარმოადგენს საქართველოს კონსტიტუციის მე-14 მუხლის მიზანს. კონსტიტუციის ხსენებული ნორმა მოითხოვს არსებითად თანასწორ პირებს შორის თანასწორი მოპყრობის უზრუნველყოფას, ხოლო ამას ზემოხსენებული რომელი ფორმით უზრუნველყოფს - კანონმდებლის გადასაწყვეტია. აღნიშნულიდან გამომდინარე, კანონმდებელს უნდა მიეცეს შესაძლებლობა, საქართველოს კონსტიტუციის მე-14 მუხლის შესაბამისად გადაწყვიტოს განხილული საგადასახადო შეღავათით მოსარგებლე პირთა წრის გაფართოებისა თუ დავიწროების საკითხი.

44. ყოველივე ზემოაღნიშნულიდან გამომდინარე, „საქართველოს საკონსტიტუციო სასამართლოს შესახებ“ საქართველოს ორგანული კანონის 25-ე მუხლის მე-3 პუნქტზე დაყრდნობით, საკონსტიტუციო სასამართლო მიიჩნევს, რომ საქართველოს საგადასახადო

კოდექსის 168-ე მუხლის მე-2 ნაწილის „ბ“ ქვეპუნქტის სიტყვების „საქართველოს საპატრიარქოს დაკვეთით“ ის ნორმატიული შინაარსი, რომელიც ჩათვლის უფლების გარეშე დღგ-ისგან ათავისუფლებს მხოლოდ საქართველოს საპატრიარქოს დაკვეთით გაწეულ ტაძრებისა და ეკლესიების მშენებლობის, რესტავრაციისა და მოხატვის მომსახურებას, ძალადაკარგულად უნდა გამოცხადდეს 2018 წლის 31 დეკემბრიდან.

### III

#### სარეზოლუციო ნაწილი

საქართველოს კონსტიტუციის 89-ე მუხლის პირველი პუნქტის „ვ“ ქვეპუნქტის და მე-2 პუნქტის, „საქართველოს საკონსტიტუციო სასამართლოს შესახებ“ საქართველოს ორგანული კანონის მე-19 მუხლის პირველი პუნქტის „ე“ ქვეპუნქტის, 21-ე მუხლის მე-2 პუნქტის, 23-ე მუხლის პირველი პუნქტის, 25-ე მუხლის პირველი, მე-2 და მე-3 პუნქტების, 27-ე მუხლის მე-5 პუნქტის, 39-ე მუხლის პირველი პუნქტის „ა“ ქვეპუნქტის, 43-ე მუხლის პირველი, მე-2, მე-4, მე-7, მე-8, მე-11 და მე-13 პუნქტების, 45-ე მუხლის, „საკონსტიტუციო სამართალწარმოების შესახებ“ საქართველოს კანონის მე-7 მუხლის პირველი და მე-2 პუნქტების, 30-ე, 31-ე, 32-ე და 33-ე მუხლების საფუძველზე,

#### საქართველოს საკონსტიტუციო სასამართლო

#### ა დ გ ე ნ ს:

1. კონსტიტუციური სარჩელი №671 (სსიპ „საქართველოს ევანგელურ-ბაპტისტური ეკლესია“, ააიპ „საქართველოს სიცოცხლის სიტყვის ეკლესია“, სსიპ „ქრისტეს ეკლესია“, სსიპ „საქართველოს სახარების რწმენის ეკლესია“, ააიპ „მეშვიდე დღის ქრისტიან-ადვენტისტთა ეკლესიის ტრანსკავკასიური იუნიონი“, სსიპ „ლათინ კათოლიკეთა კავკასიის სამოციქულო ადმინისტრაცია“, ააიპ „ქართველ მუსლიმთა კავშირი“, სსიპ „წმინდა სამების ეკლესია“ საქართველოს პარლამენტის წინააღმდეგ) დაკმაყოფილდეს და საქართველოს კონსტიტუციის მე-14 მუხლთან მიმართებით არაკონსტიტუციურად იქნეს ცნობილი საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 168-ე მუხლის მე-2 ნაწილის „ბ“ ქვეპუნქტის სიტყვების „საქართველოს საპატრიარქოს დაკვეთით“ ის ნორმატიული შინაარსი, რომელიც ჩათვლის უფლების გარეშე დღგ-ისგან ათავისუფლებს მხოლოდ

საქართველოს საპატრიარქოს დაკვეთით გაწეულ ტაძრებისა და ეკლესიების მშენებლობის, რესტავრაციისა და მოხატვის მომსახურებას.

2. არაკონსტიტუციური ნორმა ძალადაკარგულად იქნეს ცნობილი 2018 წლის 31 დეკემბრიდან.

3. გადაწყვეტილება ძალაშია საკონსტიტუციო სასამართლოს ვებგვერდზე გამოქვეყნების მომენტიდან.

4. გადაწყვეტილება საბოლოოა და გასაჩივრებას ან გადასინჯვას არ ექვემდებარება.

5. გადაწყვეტილების ასლი გაეგზავნოს მხარეებს, საქართველოს პრეზიდენტს, საქართველოს უზენაეს სასამართლოს და საქართველოს მთავრობას.

6. გადაწყვეტილება დაუყოვნებლივ გამოქვეყნდეს საქართველოს საკონსტიტუციო სასამართლოს ვებგვერდზე და გაეგზავნოს „საქართველოს საკანონმდებლო მაცნეს“.

**კოლეგიის შემადგენლობა:**

**მერაბ ტურავა**

**ევა გოცირიძე**

**გიორგი კვერენჩილაძე**

**მაია კოპალეიშვილი**

**ასლი დედანთან სწორია**

**საკონსტიტუციო სასამართლოს მდივანი**

მანანა კობახიძე

სასამართლოს წევრი  
ხელმძღვანელობა