დამტკიცებულია საქართველოს საკონსტიტუციო სასამართლოს პლენუმის 2011 წლის 18 აპრილის N81/3 დადგენილებით

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| **const-LOGO** |  | **სარჩელის რეგისტრაციის N \_\_\_\_\_\_\_**  **მიღების თარიღი: \_\_ /\_\_ /\_\_** |
| კონსტიტუციური სარჩელი | | |
| საქართველოს კონსტიტუციის მეორე თავით აღიარებულ ადამიანის ძირითად უფლებებთან და თავისუფლებებთან მიმართებით საქართველოს ნორმატიული აქტის შესაბამისობის თაობაზე („საქართველოს საკონსტიტუციო სასამართლოს შესახებ“ საქართველოს ორგანული კანონის მე-19 მუხლის პირველი პუნქტის „ე“ ქვეპუნქტი) | | |
| კონსტიტუციური სარჩელის ფორმასთან დაკავშირებით, კითხვის, შენიშვნის ან რეკომენდაციის არსებობის შემთხვევაში შეგიძლიათ დაგვიკავშირდეთ ნომერზე +995 422-27-00-99 ან მოგვწეროთ ელექტრონული ფოსტის მეშვეობით მისამართზე: [const@constcourt.ge](mailto:const@constcourt.ge); ვებგვერდი: [www.constcourt.ge](http://www.constcourt.ge). | | |
| თუ რომელიმე პუნქტის შესავსებად გამოყოფილი ადგილი არ იქნება საკმარისი, შეგიძლიათ ფორმას დამატებითი გვერდი დაურთოთ. ყოველ დამატებით გვერდზე გადაიტანეთ იმ პუნქტის სათაური, რომელსაც ავსებთ. წერის დასრულების შემდეგ ფორმა დანომრეთ. | | |

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| **I. ფორმალური ნაწილი** | | |
| 1. მხარეთა რეკვიზიტები |  |  |
| **1.1 მოსარჩელე/მოსარჩელეები** |  |  |
| შპს “ჩემპიონები 111” |  |  |
| სახელი, გვარი/სახელწოდება | პირადი/საიდენტიფიკაციო ნომერი | მისამართი |
| არ აქვს | არ აქვს |  |
| ალტერნატიული მისამართი | ტელეფონი | ელექტრონული ფოსტა |

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| **1.2 მოსარჩელის წარმომადგენელი/წარმომადგენლები** | |  |
| 1.მაია კოპინაძე  2. გიორგი ქათამაძე  3. გიორგი სვანაძე  4. ზურაბ ნიკვაშვილი |  |  |
| სახელი, გვარი/სახელწოდება | პირადი/საიდენტიფიკაციო ნომერი | მისამართი |
| არ აქვს |  |  |
| ალტერნატიული მისამართი | ტელეფონი | ელექტრონული ფოსტა |
|  |  |  |
| **1.3. მოპასუხე/მოპასუხეები** |  |  |
| საქართველოს პარლამენტი | 0118 თბილისი, რუსთაველის გამზირი 8 . | +995 32 2 28 16 79 |
| სახელწოდება | მისამართი | ტელეფონი |

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| **2. სადავო ნორმატიული აქტი** | | | |
|  |  | |  |
| ა) აქტის დასახელება | | | |
| საქართველოს კანონი „საქართველოს საგადასახადო კოდექსი“ | | | |
| მიმღების/გამომცემის დასახელება | | მიღების/ გამოცემის თარიღი | |
| საქართველოს პარლამენტი | | 17/09/2010 | |
| ბ) სადავო ნორმა/ნორმები **[[1]](#footnote-1)შენიშვნა** **1** | | | |
| 1. საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 309-ე მუხლის მე-16 ნაწილის პირველი წინადადების ის ნორმატიული შინაარსი, რომლის მიხედვითაც ტოტალიზატორის სისტემურ-ელექტრონული ფორმით მოწყობის შემთხვევაში პირისთვის საშემოსავლო/მოგების გადასახადით დაბეგვრის განაკვეთი აღნიშნული საქმიანობის ნაწილში 5%-იდან 7%-მდე გაიზარდა.  2. საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 309-ე მუხლის მე-16 ნაწილის მეორე წინადადების ის ნორმატიული შინაარსი, რომლის მიხედვითაც დეკლარაციის წარდგენისა და შესაბამისი გადასახადის გადახდის ვადად განისაზღვრა არაუგვიანეს საანგარიშო თვის მომდევნო თვის 15 რიცხვი. | | | |

|  |  |
| --- | --- |
| **3. საქართველოს კონსტიტუციის დებულება (დებულებანი), რომელსაც ეწინააღმდეგება სადავო ნორმატიული აქტი.** | |
|  | |
| ა) გთხოვთ, მიუთითოთ კონსტიტუციის შესაბამისი მუხლი, პუნქტი, ქვეპუნქტი ან/და წინადადება. | |
| **საქართველოს კონსტიტუციის მუხლი 19. პუნქტი 1:**  „საკუთრებისა და მემკვიდრეობის უფლება აღიარებული და უზრუნველყოფილია.“  **საქართველოს კონსტიტუციის მუხლი 19. პუნქტი 2:**  საჯარო ინტერესებისათვის დასაშვებია ამ უფლების შეზღუდვა კანონით განსაზღვრულ შემთხვევებში და დადგენილი წესით.  **საქართველოს კონსტიტუციაში ცვლილების შეტანის შესახებ საქართველოს კონსტიტუციური კანონის (1324-რს) (მიღების თარიღი: 13/10/2017) მე-2 მუხლის მე-6 პუნქტი.**  „ამ კანონის ამოქმედებიდან 12 წლის განმავლობაში საერთო-სახელმწიფოებრივი გადასახადის ახალი სახის შემოღება, გარდა აქციზისა, ან საერთო-სახელმწიფოებრივი გადასახადის სახის მიხედვით არსებული განაკვეთის ზედა ზღვრის გაზრდა შესაძლებელია მხოლოდ რეფერენდუმის გზით, გარდა ორგანული კანონით გათვალისწინებული შემთხვევებისა. რეფერენდუმის დანიშვნის ინიციირების უფლება აქვს მხოლოდ საქართველოს მთავრობას. საერთო-სახელმწიფოებრივი გადასახადის ახალი სახის შემოღებად ან ზღვრული განაკვეთის გაზრდად არ ჩაითვლება გადასახადის შემოღება ან ცვლილება, რომელიც არსებული გადასახადის ალტერნატივაა ან ანაცვლებს მას და ამავე დროს არ ზრდის საგადასახადო ტვირთს. საერთო-სახელმწიფოებრივი გადასახადის ახალი სახის შემოღებად ან ზღვრული განაკვეთის გაზრდად არ ჩაითვლება აგრეთვე გადასახადის სახის მიხედვით არსებული ზღვრული განაკვეთის ფარგლებში გადასახადის განაკვეთის ცვლილება. საპენსიო და სადაზღვევო შენატანები რეგულირდება კანონით და ისინი არ წარმოადგენს გადასახადებსა და მოსაკრებლებს.“ | |
| ბ) იმ შემთხვევაში, თუ სადავო ნორმების შემოწმებას საქართველოს კონსტიტუციის რამდენიმე მუხლთან ითხოვთ, გთხოვთ, დააზუსტოთ, რომელ სადავო ნორმას კონსტიტუციის რომელ მუხლთან, პუნქტთან, ქვეპუნქტთან ან/და წინადადებასთან ხდით სადავოდ. **[[2]](#footnote-2)შენიშვნა 2** | |
| **სადავო ნორმატიული აქტი (ნორმა)** | **საქართველოს კონსტიტუციის დებულება** |
| საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 309-ე მუხლის მე-16 ნაწილის პირველი წინადადების ის ნორმატიული შინაარსი, რომლის მიხედვითაც ტოტალიზატორის სისტემურ-ელექტრონული ფორმით მოწყობის შემთხვევაში პირისთვის საშემოსავლო/მოგების გადასახადით დაბეგვრის განაკვეთი აღნიშნული საქმიანობის ნაწილში 5%-იდან 7%-მდე გაიზარდა.  საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 309-ე მუხლის მე-16 ნაწილის მეორე წინადადების ის ნორმატიული შინაარსი, რომლის მიხედვითაც დეკლარაციის წარდგენისა და შესაბამისი გადასახადის გადახდის ვადად განისაზღვრა არაუგვიანეს საანგარიშო თვის მომდევნო თვის 15 რიცხვი. | საქართველოს კონსტიტუციის მე-19 მუხლის 1-ლი პუნქტი:  საკუთრებისა და მემკვიდრეობის უფლება აღიარებული და უზრუნველყოფილია.  საქართველოს კონსტიტუციის მე-19 მუხლის მე-2 პუნქტი:  საჯარო ინტერესებისათვის დასაშვებია ამ უფლების შეზღუდვა კანონით განსაზღვრულ შემთხვევებში და დადგენილი წესით.  საქართველოს კონსტიტუციაში ცვლილების შეტანის შესახებ საქართველოს კონსტიტუციური კანონის (1324-რს) (მიღების თარიღი: 13/10/2017) მე-2 მუხლის მე-6 პუნქტი.  „ამ კანონის ამოქმედებიდან 12 წლის განმავლობაში საერთო-სახელმწიფოებრივი გადასახადის ახალი სახის შემოღება, გარდა აქციზისა, ან საერთო-სახელმწიფოებრივი გადასახადის სახის მიხედვით არსებული განაკვეთის ზედა ზღვრის გაზრდა შესაძლებელია მხოლოდ რეფერენდუმის გზით, გარდა ორგანული კანონით გათვალისწინებული შემთხვევებისა. რეფერენდუმის დანიშვნის ინიციირების უფლება აქვს მხოლოდ საქართველოს მთავრობას. საერთო-სახელმწიფოებრივი გადასახადის ახალი სახის შემოღებად ან ზღვრული განაკვეთის გაზრდად არ ჩაითვლება გადასახადის შემოღება ან ცვლილება, რომელიც არსებული გადასახადის ალტერნატივაა ან ანაცვლებს მას და ამავე დროს არ ზრდის საგადასახადო ტვირთს. საერთო-სახელმწიფოებრივი გადასახადის ახალი სახის შემოღებად ან ზღვრული განაკვეთის გაზრდად არ ჩაითვლება აგრეთვე გადასახადის სახის მიხედვით არსებული ზღვრული განაკვეთის ფარგლებში გადასახადის განაკვეთის ცვლილება. საპენსიო და სადაზღვევო შენატანები რეგულირდება კანონით და ისინი არ წარმოადგენს გადასახადებსა და მოსაკრებლებს.“ |
|  |  |
|  |  |

|  |
| --- |
| **4.საკონსტიტუციო სასამართლოსადმი მიმართვის სამართლებრივი საფუძვლები: [[3]](#footnote-3)შენიშვნა 3** |
| საქართველოს კონსტიტუციის მუხლი 60.4.“ა“ : „საკონსტიტუციო სასამართლო ორგანული კანონით დადგენილი წესით: ა) ფიზიკური პირის, იურიდიული პირის ან სახალხო დამცველის სარჩელის საფუძველზე იხილავს ნორმატიული აქტის კონსტიტუციურობას კონსტიტუციის მეორე თავით აღიარებულ ადამიანის ძირითად უფლებებთან მიმართებით“;  "საკონსტიტუციო სასამართლოს შესახებ" ორგანული კანონის მუხლი 19.1.“ე“ : „საკონსტიტუციო სასამართლო კონსტიტუციური სარჩელის ან კონსტიტუციური წარდგინების საფუძველზე უფლებამოსილია განიხილოს და გადაწყვიტოს: ე) საქართველოს კონსტიტუციის მეორე თავის საკითხებთან მიმართებით მიღებული ნორმატიული აქტების კონსტიტუციურობის საკითხი“;  "საკონსტიტუციო სასამართლოს შესახებ" ორგანული კანონის მუხლი 39.1.“ა“: „საკონსტიტუციო სასამართლოში ნორმატიული აქტის ან მისი ცალკეული ნორმების კონსტიტუციურობის თაობაზე კონსტიტუციური სარჩელის შეტანის უფლება აქვთ: (ა) საქართველოს მოქალაქეებს, სხვა ფიზიკურ პირებს და იურიდიულ პირებს, თუ მათ მიაჩნიათ, რომ დარღვეულია ან შესაძლებელია უშუალოდ დაირღვეს საქართველოს კონსტიტუციის მეორე თავით აღიარებული მათი უფლებანი და თავისუფლებანი“.  "საკონსტიტუციო სასამართლოს შესახებ" ორგანული კანონის 31-ე და 311 მუხლები. |

|  |
| --- |
| **II.სარჩელის საფუძვლიანობა, მოთხოვნის არსი და დასაბუთება** |
| **1.განმარტებები სარჩელის არსებითად განსახილველად მიღებასთან დაკავშირებით** |
| გთხოვთ, დაასაბუთოთ, რომ არ არსებობს თქვენი სარჩელის საკონსტიტუციო სასამართლოში არსებითად განსახილველად არმიღების საფუძვლები. **[[4]](#footnote-4)შენიშვნა 4** |
| სარჩელის მიმართ არ არსებობს „საკონსტიტუციო სასამართლოს შესახებ“ ორგანული კანონის 313 მუხლის პირველი პუნქტით გათვალისწინებული რომელიმე გარემოება:  (ა) სარჩელი შეესაბამება ამ კანონის 31​1 მუხლით დადგენილ მოთხოვნებს.  (ბ) შეტანილია უფლებამოსილი პირის მიერ.  მოცემულ შემთხვევაში, საკითხი ეხება საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 309-ე მუხლის მე-16 ნაწილისა და საქართველოს საგადასახადო კოდექსში ცვლილების შეტანის შესახებ საქართველოს კანონის მუხლი 1-ის მე-13 პუნქტის „ა“ ქვეპუნქტის არაკონსტიტუციურად მიჩნევის საკითხს.    საკონსტიტუციო სასამართლოს 2012 წლის 26 ივნისის N3/1/512 გადაწყვეტილების თანახმად, ვინაიდან საკუთრების უფლებაზე დავისას კონსტიტუციის მე-19 მუხლი წარმოადგენს უფლების გარანტიას, საკუთრების კონსტიტუციური გარანტიის სარგებლობისთვის აუცილებელია კონკრეტული პირი წარმოადგენდეს უფლების სუბიექტს.  მოცემულ შემთხვევაში, საკითხი ეხება ისეთ ნორმას, რომელიც არეგულირებს დაბეგვრის ოდენობასა და პროცედურას. მოსარჩელე მიიჩნევს, რომ სადავო ნორმის მოქმედების პირობებში კონსტიტუციის საწინააღმდეგოდ, კერძოდ, რეფერენდუმის ჩატარების გარეშე გაიზარდა მის მიერ გადასახდელი გადასახადის განაკვეთი. საკონსტიტუციო სასამართლოს განმარტებით, გადასახადის გადახდით გადამხდელი თავის საჯარო-სამართლებრივ ვალდებულებას სწორედ რომ თავის საკუთრებაში არსებული ქონებიდან ასრულებს (საქართველოს საკონსტიტუციო სასამართლოს 2000 წლის 25 იანვრის N1/1/107 გადაწყვეტილება).  საკონსტიტუციო სასამართლოს პრაქტიკის მიხედვით, თუ გადასახადი არ შეესაბამება საქართველოს კონსტიტუციის 94–ე მუხლის მოთხოვნებს (მოცემულ შემთხვევაში ანალოგიურ დებულებას შეიცავს კონსტიტუციური კანონი), ავტომატურად ირღვევა საკუთრების უფლება (საქართველოს საკონსტიტუციო სასამართლოს 2003 წლის 10 იანვრის N2/1/187–188 გადაწყვეტილება; საქართველოს საკონსტიტუციო სასამართლოს 1997 წლის 20 თებერვლის N1/3–21 გადაწყვეტილება; საქართველოს საკონსტიტუციო სასამართლოს 2000 წლის 25 იანვრის N1/1/107 გადაწყვეტილება.).  შესაბამისად, კონსტიტუციური სარჩელის შეტანაზე უფლებამოსილ პირად უნდა ჩაითვალოს იურიდიული პირი, რომელიც სადავო მუხლზე დაყრდნობით იხდის გადასახადს. ამასთან, მის საკუთრებას წარმოადგენს როგორც დასაბეგრი, ისე გადასახადის გადახდის შემდეგ დარჩენილი ქონება.  მოცემულ შემთხვევაში, ვინაიდან 2017 წლის 1 იანვარს ამოქმედებული სადავო ნორმით გაიზარდა გადასახადის განაკვეთი, კომპანიას სახელმწიფო ბიუჯეტში უწევს იმაზე არსებითად მეტი თანხის გადახდა, ვიდრე იგი გადაიხდიდა საგადასახადო კოდექსის 309-ე მუხლის მე-16 ნაწილის 2017 წლის 1 იანვრამდე არსებული რედაქციის პირობებში. შესაბამისად, შეგვიძლია დავასკვნათ, რომ სადავო ნორმის დღევანდელი სახით არსებობით იზღუდება იმ პირის საკუთრების უფლება, ვისაც უწევს გადასახადის გაზრდილი განაკვეთით გადახდა.  შესაბამისად, შპს „ჩემპიონები 111“-ს აქვს პირდაპირი ინტერესი მოითხოვოს იმ ნორმის გაუქმება კონსტიტუციასთან წინააღმდეგობის მოტივით, რომელიც მას კონსტიტუციის საწინააღმდეგოდ უზღუდავს საკუთრების უფლებას.  (გ) წარმოდგენილი სარჩელი საკონსტიტუციო სასამართლოს განსჯადია.  “საქართველოს საკონსტიტუციო სასამართლოს შესახებ” საქართველოს ორგანული კანონის მე-19 მუხლის პირველი ნაწილის “ე” ქვეპუნქტის მიხედვით: საკონსტიტუციო სასამართლო კონსტიტუციური სარჩელის ან კონსტიტუციური წარდგინების საფუძველზე უფლებამოსილია განიხილოს და გადაწყვიტოს, საქართველოს კონსტიტუციის მეორე თავის საკითხებთან მიმართებით მიღებული ნორმატიული აქტების კონსტიტუციურობის საკითხი. გასაჩივრებული აქტების კი წარმოადგენენ ნორმატიულ აქტებს, რომელიც ეწინააღმდეგება საქართველოს კონსტიტუციის მე-19 მუხლით დაცულ საკუთრების უფლებას.  (დ) მითითებულ საკითხზე საკონსტიტუციო სასამართლოს არ აქვს მიღებული გადაწყვეტილება. კონსტიტუციური სარჩელი არ იქნება დასაშვები, თუ მასში მითითებულ ყველა საკითხზე უკვე არსებობს საკონსტიტუციო სასამართლოს გადაწყვეტილება. კონსტიტუციური სარჩელი შეეხება სისტემურ-ელექტრონული ფორმით მოწყობილი ტოტალიზატორების დაბეგვრის რეჟიმის არაკონსტიტუციურობას კონსტიტუციის მე-19 მუხლთან მიმართებით. აღნიშნულ საკითხზე საკონსტიტუციო სასამართლოს გადაწყვეტილება არ აქვს მიღებული. შესაბამისად, უფლებამოსილ პირს შეუძლია მიმართოს საკონსტიტუციო სასამართლოს სადავო ნორმის არაკონსტიტუციურად ცნობის მოთხოვნით, კონსტიტუციის მე-19 მუხლზე დაყრდნობით.  (ე) საკითხი წესრიგდება საქართველოს კონსტიტუციით. კონსტიტუციური სარჩელი არ იქნება დასაშვები, თუ მასში მითითებული არც ერთი სადავო საკითხი არ არის გადაწყვეტილი საქართველოს კონსტიტუციით. მოცემულ შემთხვევაში, გადასახადებით დაბეგვრის რეჟიმის კონსტიტუციით რეგულირებაზე მიუთითებს კონსტიტუციის საქართველოს კონსტიტუციური კანონის N1324-რს მე-2 მუხლის მე-6 პუნქტს (კონსტიტუციის წინა რედაქციის 94-ე მუხლი). ამასთან ერთად, ვინაიდან პირის გადასახადით დაბეგვრა დაკავშირებულია გადასახადის გადამხდელის საკუთრების უფლებასთან, დაბეგვრის რეჟიმის კონსტიტუციურობის საკითხი მოცულია კონსტიტუციის მე-19 მუხლით. აღნიშნულზე მიუთითებს საკონსტიტუციო სასამართლოს გადაწყვეტილებებიც (საქართველოს საკონსტიტუციო სასამართლოს 1996 წლის 30 დეკემბრის N/2–14/19 გადაწყვეტილება; საქართველოს საკონსტიტუციო სასამართლოს 2005 წლის 10 მარტის N2/2/275,291,296,299 გადაწყვეტილება). შესაბამისად, გადასახადის განაკვეთის გაზრდა და კონსტიტუციით განსაზღვრული წესის დარღვევით შემოღებული გადასახადის გავლენა პირის საკუთრების უფლებაზე, ნამდვილად წესრიგდება საქართველოს კონსტიტუციით.  (ვ) საკონსტიტუციო სარჩელის შეტანის ვადა დარღვეული არ არის. კონსტიტუციური სარჩელის განსახილველად მიღებაზე უარის თქმის კიდევ ერთი საფუძველია სარჩელის შეტანის კანონით დადგენილი ვადის დარღვევა არასაპატიო მიზეზით. აღნიშნული კრიტერიუმი ამ შემთხვევაში არ არის რელევანტური, ვინაიდან მოცემულ კონსტიტუციურ სარჩელზე შეტანის ვადა კანონით არ არის განსაზღვრული.  (ზ) გასაჩივრებული აქტების ზემდგომი აქტები შესაბამისობაშია საქართველოს კონსტიტუციასთან. კონსტიტუციური სარჩელი არ იქნება დასაშვები, თუ სადავო აქტის კონსტიტუციურობაზე მსჯელობა შეუძლებელია ნორმატიული აქტების იერარქიაში მასზე მაღლა მდგომი იმ ნორმატიული აქტის კონსტიტუციურობაზე მსჯელობის გარეშე, რომელიც კონსტიტუციური სარჩელით გასაჩივრებული არ არის.    „ნორმატიული აქტების შესახებ“ საქართველოს კანონის მე-7 მუხლის მე-3 პუნქტის თანახმად, საქართველოს კანონის ზემდგომი აქტებია ორგანული კანონი, საერთაშორისო ხელშეკრულება და შეთანხმება, საქართველოს კონსტიტუციური შეთანხმება, კონსტიტუციური კანონი და კონსტიტუცია.  მოცემულ შემთხვევაში, საგადასახადო კოდექსის ზემდგომ ორგანულ კანონს წარმოადგენს „ეკონომიკური თავისუფლების შესახებ“ ორგანული კანონი. აღნიშნული კანონის პირველი მუხლის „ა“ და „ბ“ პუნქტები სრულად შეესაბამება საქართველოს კონსტიტუციის წინა რედაქციის 94-ე მუხლის მე-4 და მე-5 პუნქტებს, რომლების ნორმატიული შინაარსიც დღესდღეობით მოცემულია საქართველოს კონსტიტუციური კანონის N1324-რს მე-2 მუხლის მე-6 პუნქტში. შესაბამისად, ზემდგომი აქტის კონსტიტუციურობაზე მსჯელობის საჭიროება საკონსტიტუციო სასამართლოში არ დგას. ამასთანავე, არ არსებობს ისეთი სხვა ზემდგომი ნორმატიული აქტი, რომლის კონსტიტუციურობაზე მსჯელობის გარეშეც შეუძლებელი იქნებოდა საგადასახადო კოდექსის სადავო ნორმის კონსტიტუციურობის შეფასება.  ყოველივე ზემოაღნიშნულის გათვალისწინებით, არ არსებობს წინამდებარე კონსტიტუციური სარჩელის დაუშვებლად ცნობის საფუძვლები და იგი არსებითად უნდა იქნეს განხილული საქართველოს საკონსტიტუციო სასამართლოს მიერ. |

|  |
| --- |
| **2. მოთხოვნის არსი და დასაბუთება [[5]](#footnote-5)შენიშვნა 5** |
| **სადავო აქტები ეწინააღმდეგება კონსტიტუციური კანონის N1324-რს მე-2 მუხლის მე-6 პუნქტს**  მსჯელობის დასაწყისში უნდა აღინიშნოს თავად საქართველოს კონსტიტუციის (შემდგომში „კონსტიტუცია“) 94-ე მუხლის მე-4 და მე-5 პუნქტების (მიღებულია 15/12/2010, ამოქმედდა 2013 წლის ოქტომბრის საპრეზიდენტო არჩევნების შედეგად არჩეული პრეზიდენტის მიერ ფიცის დადების მომენტიდან) მიღების მიზანზე, რომლის მიხედვითაც სასამართლომ აღნიშნული მუხლის შინაარსი უნდა განმარტოს და რომელიც კონსტიტუციური სარჩელის შეტანის მომენტისთვის ასახულია კონსტიტუციური კანონის N1324-რს მე-2 მუხლის მე-6 პუნქტში. სწორედ კანონმდებლის მიერ გაცხადებული მიზნებიდან გამომდინარე უნდა იმსჯელოს სასამართლომ სადავო რეგულირების არაკონსტიტუციურობაზე.  კონსტიტუციის ცვლილების განმარტებითი ბარათის შესაბამისად[[6]](#footnote-6),  ***„კანონპროექტის მიზანია დაადგინოს პირობები, რომლითაც ქართველი ხალხი უზრუნველყოფილი უნდა იქნეს თავისუფალი მეწარმეობისა და ვაჭრობის შესაძლებლობებით. არ შეიზღუდოს ხალხის ეკონომიკური უფლებები და თავისუფლებები. ქართველმა ხალხმა თავად უნდა განსაზღვროს გადასახადების გაზრდის საკითხი და ამ გზით სახელმწიფოს დისკრეცია მინიმუმადე დაიყვანოს.“***  განმარტებით ბარათში პირდაპირაა გაცხადებული თავისუფალი მეწარმეობის და ვაჭრობის პრიორიტეტულობა, ასევე სახელმწიფოს დისკრეციის მინიმუმადე დაყვანის მიზანი გადასახადების შემოღების ნაწილში. ამგვარი მიზნები სასამართლოს ნათელ მინიშნებას აძლევს განმარტების მეთოდებისა და ნორმის კონსტიტუციურობის ტესტის განსაზღვრისათვის. მეორე მხრივ კი, იგი სახელმწიფო ორგანოებს მკაცრად უდგენს სამოქმედო არეალს და საგადასახადო სფეროში მათ დისკრეციას მნიშვნელოვნად ზღუდავს.  2018 წელს ამოქმედებული ახალი კონსტიტუციის ფარგლებში 94-ე მუხლი და მისი ნორმატიული შინაარსი გადატანილია N1324-რს კონსტიტუციური კანონის მე-2 მუხლის მე-6 პუნქტში. შესაბამისად, წინამდებარე კონსტიტუციური სარჩელის მიზნებისთვის, 94-ე მუხლის დარღვევაზე მითითება გულისხმობს ასევე მითითებას N1324-რს კონსტიტუციურ კანონზე.  როგორც აღინიშნა, სადავო ნორმები არღვევენ კონსტიტუციური კანონის N1324-რს მე-2 მუხლის მე-6 პუნქტს, რომელიც ადგენს, რომ:  ***„ამ კანონის ამოქმედებიდან 12 წლის განმავლობაში საერთო-სახელმწიფოებრივი გადასახადის ახალი სახის შემოღება, გარდა აქციზისა, ან საერთო-სახელმწიფოებრივი გადასახადის სახის მიხედვით არსებული განაკვეთის ზედა ზღვრის გაზრდა შესაძლებელია მხოლოდ რეფერენდუმის გზით, გარდა ორგანული კანონით გათვალისწინებული შემთხვევებისა. რეფერენდუმის დანიშვნის ინიცირების უფლება აქვს მხოლოდ საქართველოს მთავრობას. საერთო-სახელმწიფოებრივი გადასახადის ახალი სახის შემოღებად ან ზღვრული განაკვეთის გაზრდად არ ჩაითვლება გადასახადის შემოღება ან ცვლილება, რომელიც არსებული გადასახადის ალტერნატივაა ან ანაცვლებს მას და ამავე დროს არ ზრდის საგადასახადო ტვირთს. საერთო-სახელმწიფოებრივი გადასახადის ახალი სახის შემოღებად ან ზღვრული განაკვეთის გაზრდად არ ჩაითვლება აგრეთვე გადასახადის სახის მიხედვით არსებული ზღვრული განაკვეთის ფარგლებში გადასახადის განაკვეთის ცვლილება. საპენსიო და სადაზღვევო შენატანები რეგულირდება კანონით და ისინი არ წარმოადგენს გადასახადებსა და მოსაკრებლებს.“***  პირველ რიგში, აღსანიშნავია, რომ ნორმატიული აქტების შესახებ საქართველოს კანონის მე-10 მუხლის მე-2 ნაწილის მიხედვით, *„საქართველოს კონსტიტუციური კანონი საქართველოს კონსტიტუციის განუყოფელი ნაწილია.“* მითითებული კონსტიტუციური კანონის დებულება (მე-2 მუხლის მე-6 პუნქტი) ძალას ინარჩუნებს 2017 წლის 19 ოქტომბრიდან შემდგომი 12 (თორმეტი) წელიწადი და წინამდებარე სარჩელის შეტანის მომენტისთვის იგი კონსტიტუციის განუყოფელ ნაწილს წარმოადგენს.  კონსტიტუციური სარჩელის შეტანის მომენტისთვის საგადასახადო კოდექსის 309-ე მუხლის მე-16 ნაწილში საქართველოს საგადასახადო კოდექსში ცვლილების შეტანის შესახებ საქართველოს კანონის N97-Iს-ის 1-ლი მუხლის მე-13 პუნქტის „ა“ ქვეპუნქტის მიხედვით შესულია ცვლილება. კერძოდ, ამ ნორმის მიხედვით:  ***„ტოტალიზატორის სისტემურ-ელექტრონული ფორმით მოწყობის შემთხვევაში პირისთვის საშემოსავლო/მოგების გადასახადით დაბეგვრის ობიექტი აღნიშნული საქმიანობის ნაწილში არის ამ საქმიანობის მიხედვით ყოველი საანგარიშო თვის განმავლობაში მიღებული ფსონების ჯამი, რომელიც იბეგრება 7%-იანი განაკვეთით. ამ შემთხვევაში პირი ვალდებულია არაუგვიანეს საანგარიშო თვის მომდევნო თვის 15 რიცხვისა, საქართველოს ფინანსთა მინისტრის მიერ დადგენილი ფორმით წარადგინოს დეკლარაცია და იმავე ვადაში გადაიხადოს შესაბამისი გადასახადი.“***  აღნიშნული ნორმა ამოქმედდა 2017 წლის პირველი იანვრიდან. მანამდე არსებული რედაქციით, საშემოსავლო/მოგების გადასახადით დაბეგვრის ობიექტი იყო ამ საქმიანობის მიხედვით განსაზღვრული ერთობლივი შემოსავალი, რომელიც იბეგრებოდა 5%-იანი განაკვეთით და ექვემდებარებოდა დეკლარირებასა და გადახდას ყოველწლიურად საშემოსავლო/მოგების გადასახადისათვის დადგენილი წესის შესაბამისად. კერძოდ, საგადასახადო კოდექსის 153-ე მუხლის პირველი პუნქტის „ბ“ ქვეპუნქტის მიხედვით, საქართველოს საწარმოები საშემოსავლო/მოგების გადასახადის შესახებ დეკლარაციას საგადასახადო ორგანოში წარადგენდნენ წელიწადში ერთხელ.  საგადასახადო კოდექსის 309-ე მუხლის მე-16 ნაწილის 2017 წლის ცვლილებებამდე არსებული რედაქციის მოქმედ რედაქციასთან შედარების შედეგად ირკვევა, რომ არსებული რედაქციის შემოღებით ცვლილება შეეხო შემდეგს:   * **გადასახადის განაკვეთი გაიზარდა 5%-იდან 7%-მდე;** * **დაბეგვრის ობიექტი გახდა ფსონების ჯამი, ნაცვლად მთლიანი შემოსავლისა;** * **შეიცვალა გადასახადის ადმინისტრირების წესი - დეკლარაციის წარდგენა და გადასახადის გადახდა უნდა მოხდეს ყოველთვიურად, ნაცვლად მოგების გადასახადისათვის დადგენილი წესისა.**   პირველ რიგში, უნდა აღინიშნოს, რომ საგადასახადო კოდექსის 309-ე მუხლის მე-16 ნაწილის ცვლილება განხორციელდა კონსტიტუციის იმ ჩანაწერის არსებობის პირობებში, რომლის მიხედვითაც რეფერენდუმის გამართვის გარეშე დაუშვებელია **როგორც გადასახადის განაკვეთის ზედა ზღვარის გაზრდა**, ასევე ისეთი ალტერნატიული/ჩამნაცვლებელი გადასახადის შემოღება ან ცვლილება, **რომელიც ზრდის საგადასახადო ტვირთს**.  კონსტიტუციის 94-ე მუხლის მე-4 და მე-5 პუნქტების შემოღების მიზანი, როგორც ეს განმარტებითი ბარათიდან იკვეთება, სწორედ გადამხდელისათვის საგადასახადო ტვირთის, ე.ი. მის [გადამხდელის] მიერ ბიუჯეტის სასარგებლოდ გადახდილი თანხის ოდენობის კონტროლს წარმოადგენს, რომლის საბოლოო შედეგიც განჭვრეტადი და მყარად დადგენილი საგადასახადო რეჟიმის არსებობაა. აქვე უნდა მიეთითოს, რომ უშუალოდ საგადასახადო ტვირთის განმარტებას ვერც საგადასახადო კოდექსში და ვერ კონსტიტუციაში ვხვდებით. სწორედ ამიტომ მისი განმარტება ტერმინის მიზნიდან გამომდინარე უნდა მოხდეს. სწორედ ამიტომ საგადასახადო ტვირთად უნდა მივიჩნიოთ გადასახადის გამოანგარიშებისა და გადახდისთვის დადგენილი იმ წესების ერთობლიობა, რომელთა გამოყენების შედეგადაც შესაძლებელია განისაზღვროს კონკრეტული თარიღისთვის გადასახდელი ვალდებულების მოცულობა. ასეთად კი შეგვიძლია მივიჩნიოთ შემდეგი:   1. განაკვეთის ზრდა; 2. დაბეგვრის ბაზის ზრდა; 3. გადახდის გრაფიკის ცვლილება (ვადები); 4. ნებისმიერი ზემოთ ჩამოთვლილი კომბინაცია.   წინამდებარე კონსტიტუციური სარჩელის ფარგლებში გასაჩივრებული რეგულირებაც, რომლის მიხედვით სისტემურ-ელექტრონული ფორმით მოწყობილი ტოტალიზატორის ოპერირების შედეგად მიღებული შემოსავლის ნაწილში გაიზარდა განაკვეთი (იყო 5% და გახდა 7%), მიღებულია რეფერენდუმის ჩატარების გარეშე და იგი კონსტიტუციით დადგენილი პროცესუალური წესის უხეშ დარღვევას წარმოადგენს, ასევე, ადმინისტრირების წესის ცვლილება, რომელიც გადასახადის გადახდის ვალდებულებას გადამხდელისათვის ყოველთვიურად განსაზღვრავს, არღვევს საქართველოს კონსტიტუციის მე-19 მუხლით განმტკიცებულ საკუთრების უფლებას.  შესაბამისად, კონსტიტუციური სარჩელით მოთხოვნილია გადასახადის განაკვეთის ზრდის და გადასახადის გადახდის ადმინისტრირების წესის არაკონსტიტუციურად ცნობა, რომელიც უხეშად ლახავს მოსარჩელის საკუთრების უფლებას, ვინაიდან ზრდის გადამხდელის საგადასახადო ტვირთს და იწვევს ფულადი სახსრების შემცირებას მოსარჩელისთვის. უნდა აღინიშნოს, რომ თითოეული კომპონენტის ცვლილება ცალ-ცალკე აღებული საკმარისია საგადასახადო ტვირთის გასაზრდელად და ამასთან, ასეთი გადასახადი თავისი შინაარსით ანაცვლებს მოგების გადასახადს სისტემურ-ელექტრონული ფორმით მოწყობილი ტოტალიზატორის დაბეგვრის ნაწილში, თუმცა მისი ბუნება განსხვავებულია მოგების გადასახადისაგან.  არსებული ფაქტების გათვალისწინებით, მოსარჩელე წარმოადგენს პოზიციას სისტემურ-ელექტრონული ფორმით მოწყობილი ტოტალიზატორის დაბეგვრის რეჟიმის მოგების გადასახადისგან განსხვავებული სამართლებრივი ბუნების არსებობის და გასაჩივრებული ცვლილებით საგადასახადო ტვირთის გაზრდის შესახებ.  წინამდებარე სარჩელის დასაბუთებისას თავდაპირველად ვიმსჯელებთ სისტემურ-ელექტრონული ფორმით მოწყობილი ტოტალიზატორის დაბეგვრის რეჟიმის მოგების გადასახადისგან განსხვავებულ ბუნებაზე. აღნიშნული მიზნებისთვის განვიხილავთ ამ ტიპის საქმიანობის დაბეგვრის ისტორიას, ასევე შევადარებთ მოგების და ბრუნვის გადასახადით დაბეგვრის ობიექტებს და შევაფასებთ მოგებისა და ე.წ. ბრუნვის გადასახადების რეჟიმებს მათი გადამხდელზე გავლენის კუთხით.  შემდგომ შევეხებით საგადასახადო ტვირთის ზრდის საკითხს, რომლის შედეგადაც გაიზარდა გადამხდელის მიერ სისტემურ-ელექტრონული ფორმით მოწყობილი ტოტალიზატორით საქმიანობის შედეგად მიღებული შემოსავლის დაბეგვრის განაკვეთი, რაც ფაქტობრივად გაზრდილი საგადასახადო ტვირთის ფარგლებში გადამხდელს ეკონომიკური საქმიანობის ინტერესს უკლავს.  ასევე ყურადღებას გავამახვილებთ გადასახადის ადმინისტრირების წესის ცვლილებით გამოწვეულ საგადასახადო-სამართლებრივ შედეგებზე და მათ გავლენაზე გადამხდელის საკუთრების უფლებაზე.  დასკვნით ნაწილამდე შევეხებით საკონსტიტუციო სასამართლოს პრაქტიკას საგადასახადო დავებთან დაკავშირებით და დავადასტურებთ, რომ კონსტიტუციის 94-ე მუხლის (ძველი რედაქციით) დარღვევით, ასევე დაირღვა მოსარჩელის კონსტიტუციის მე-19 მუხლით (ახალი რედაქციით) გათვალისწინებული საკუთრების უფლება.  დასკვნაში კი მოკლედ შევაჯამებთ ჩვენს არგუმენტებს და წარმოვადგენთ სასარჩელო მოთხოვნას. *სისტემურ-ელექტრონული ფორმით მოწყობილი ტოტალიზატორის დაბეგვრის რეჟიმის მოგების გადასახადისგან განსხვავებული სამართლებრივი ბუნება*  სისტემურ-ელექტრონული ფორმით მოწყობილი ტოტალიზატორის დაბეგვრის რეჟიმი არსებითად განსხვავდება მოგების გადასახადისგან და აღნიშნული ტიპის საქმიანობისთვის ანაცვლებს მას. სისტემურ-ელექტრონული ფორმით მოწყობილი ტოტალიზატორის დაბეგვრის დღეს არსებული წესი შინაარსობრივად შესაძლოა ბრუნვაზე (შემოსვლებზე) დაფუძნებულ გადასახადს მივაკუთვნოთ. საკანონმდებლო რეგულირების ტექნიკის თვალსაზრისით სისტემურ-ელექტრონული ფორმით მოწყობილი ტოტალიზატორებისთვის დაწესებული ეს გადასახადი, მოთავსებულია მოგების გადასახადის თავში (დაბეგვრის ობიექტი) და გარდამავალ დებულებებში (განაკვეთი და გამოანგარიშებისა და გადახდის წესი).  2010 წლის 29 დეკემბრიდან (მიღებულია 17 დეკემბერს)[[7]](#footnote-7) შემოღებულმა ბრუნვის 5%-იანმა გადასახადმა ჩაანაცვლა „ონლაინ“ ტოტალიზატორისთვის სტანდარტული მოგების 15%-იანი გადასახადი. ხოლო 309-ე მუხლის მე-16 ნაწილში შესული ცვლილებით[[8]](#footnote-8), რომლითაც დაბეგვრის განაკვეთი 5%-იდან 7%-მდე, 2%-ით გაიზარდა, ასევე არსებითად გაიზარდა საგადასახადო ტვირთი. აღსანიშნავია, რომ **ცვლილება მიღებულია კონსტიტუციის 94-ე მუხლის (ძველი რედაქციით) მოქმედების პირობებში, რაც წინააღმდეგობაში მოდის კონსტიტუციასთან.**  სისტემურ-ელექტრონული ფორმით მოწყობილი ტოტალიზატორის დაბეგვრის წესის და მოგების გადასახადის, როგორც განსხვავებული საგადასახადო რეჟიმების არსებობა დგინდება ისტორიული, შედარებითი და ტელეოლოგიური განმარტების მეთოდების გამოყენებით. ისტორიული მიმოხილვა სისტემურ-ელექტრონული ფორმით მოწყობილი ტოტალიზატორის დაბეგვრის წესისა და მოგების გადასახადის, როგორც ორი კარდინალურად განსხვავებული რეჟიმის არსებობას ადასტურებს ისტორიული მიმოხილვაც.  საქართველოში საგადასახადო სისტემის ფორმირება 1997 წლის საგადასახადო კოდექსის მიღებით დაიწყო, რომელიც სათამაშო ბიზნესის გადასახადს ადგილობრივ გადასახადს მიაკუთვნებდა[[9]](#footnote-9) და მას მოგებისგან, როგორც საერთო სახელმწიფოებრივი გადასახადისგან, განცალკევებულად განიხილავდა. კოდექსის პირვანდელ რედაქციაში 210-ე მუხლი სათამაშო ბიზნესის გადასახადის განაკვეთის ზღვრულ ოდენობად სათამაშო ბიზნესით მიღებული შემოსავლების არა უმეტეს 15 პროცენტს განსაზღვრავდა.[[10]](#footnote-10)  ტერმინი **„მიღებული შემოსავალი“** სწორედ გადასახადის გადამხდელისათვის ერთობლივ შემოსავალსა და კოდექსით გათვალისწინებულ გამოქვითვებს შორის სხვაობას გულისხმობდა, რომელიც დასაბეგრ ბაზად იყო განსაზღვრული.  2000 წლის 24 მარტის ცვლილებებით სათამაშო ბიზნესის გადასახადი კვლავ ადგილობრივ გადასახადად დარჩა, თუმცა მთლიანად შეიცვალა 210-ე მუხლი, კერძოდ:   * სათამაშო ბიზნესი გათავისუფლდა დღგ-ით დაბეგვრისგან;[[11]](#footnote-11) * გადასახადით დაბეგვრის ობიექტი ჩამოყალიბდა 210-ე მუხლში;[[12]](#footnote-12) * საქმიანობის სახის მიხედვით დადგინდა გადასახადის განსხვავებული განაკვეთები.[[13]](#footnote-13)   210-ე მუხლში დაბეგვრის ობიექტად კვლავაც მიღებული შემოსავალი ფიგურირებდა. თუმცა, **ტოტალიზატორების ჩამტარებელი პირების მიერ ფსონებიდან მიღებული შემოსავლები იბეგრებოდა მოთამაშის მოგების გამოკლებით.[[14]](#footnote-14)** აღნიშნული მიუთითებს იმაზე, რომ ტოტალიზატორის, ისევე როგორც სათამაშო ბიზნესის სხვა სახეების, გადასახადით დაბეგვრის მიზნებისთვის გათვალისწინებული იყო იმ ხარჯების გამოქვითვა, რომელიც საწარმოს ექნებოდა მოთამაშის მოგების შემთხვევაში. შესაბამისად, დაბეგვრის ობიექტი არ იყო ერთობლივი შემოსავალი.  210-ე მუხლის მე-8 ნაწილის მიხედვით, დაბეგვრის დროის განსაზღვრისას, მხედველობაში მიიღებოდა სათამაშო ბიზნესის მიერ გასაცემი მოგებების დროც. აღნიშნულიც მიუთითებს იმაზე, რომ გადასახადით დაბეგვრისას გათვალისწინებული იყო მოთამაშეზე გასაცემი მოგება, რაც წარმოადგენდა სათამაშო ბიზნესის ძირითად და მარტივად დასათვლელ ხარჯს.  საგადასახადო კოდექსის ცვლილების შემდეგ, 2001 წლის 18 დეკემბერს, ცვლილება შევიდა „მოსაკრებლების სისტემის საფუძვლების შესახებ“ საქართველოს კანონში და მოსაკრებლის სახეებს დაემატა მოსაკრებელი მომგებიანი თამაშების მოწყობაზე.[[15]](#footnote-15)  2003 წლის 26 აგვისტოს ცვლილებით[[16]](#footnote-16), საგადასახადო კოდექსის 210-ე მუხლის მე-3 ნაწილში, ლატარიისა და საპრიზო ფონდის გარდა, ყველა სათამაშო ბიზნესი გადავიდა ფიქსირებულ განაკვეთზე. ამავე ნაწილში გაჩნდა **პირველი ჩანაწერი სისტემურ-ელექტრონული ფორმის თამაშობაზე**, როგორც სათამაშო ბიზნესის ერთ-ერთ სახეზე.  *შუალედური დასკვნა 1*  დასკვნის სახით შეიძლება ითქვას, რომ 1997 წლის საგადასახდო კოდექსის ცვლილებებიდან გამომდინარე, კოდექსის მოქმედების მთელი პერიოდის განმავლობაში (13/06/1997-01/01/2005), სათამაშო ბიზნესის გადასახადი წარმოადგენდა მოგების გადასახადისაგან განსხვავებულ:   1. **ადგილობრივ გადასახადს**, 2. გააჩნდა საკუთარი, მოგების გადასახადისგან **განცალკევებით მოწესრიგებული**     1. **დაბეგვრის ობიექტი** (ტოტალიზატორის შემთხვევაში ფსონებს და მოთამაშის მოგებას შორის სხვაობა),    2. **გადასახადის განაკვეთები**, ასევე    3. **სპეციალურად განსაზღვრული აღრიცხვისა და გადახდის წესი**.   შესაბამისად, ტოტალიზატორი არ იბეგრებოდა მოგების გადასახადით. ***რეგულირება 2004 წლის საგადასახადო კოდექსის მიხედვით*** საგადასახადო სისტემის რეფორმის შემდგომ ეტაპზე, 2004 წლის 22 დეკემბერს მიიღეს ახალი საგადასახადო კოდექსი, სადაც სათამაშო ბიზნესის გადასახადი **კვლავ ადგილობრივ გადასახადს** წარმოადგენდა. შესაბამისად, საგადასახადო სისტემის ძირეული რეფორმის შემდეგაც სათამაშო ბიზნესის გადასახადი მოგების გადასახადისგან განსხვავებულად რეგულირდებოდა.  აღსანიშნავია, რომ მხოლოდ ლატარიის ბილეთების რეალიზაციიდან მიღებული ამონაგები და წამახალისებელი გათამაშების საპრიზო ფონდი იბეგრებოდა გარკვეული პროცენტის მიხედვით. სხვა თამაშობები, მათ შორის სისტემურ-ელექტრონული ფორმით მოწყობილი თამაშობა იბეგრებოდა ფიქსირებული თანხით.[[17]](#footnote-17)  2006 წლის 29 დეკემბერს შესული ცვლილებით, სათამაშო ბიზნესის გადასახადი, როგორც გადასახადის დამოუკიდებელი სახე კოდექსიდან ამოიღეს. ასევე, კოდექსიდან ამოიღეს XLI თავი, რომელიც სათამაშო ბიზნესის გადასახადს არეგულირებდა.  საგადასახადო კოდექსის ცვლილების პარალელურად, 29 დეკემბერსვეა მიღებული „სათამაშო ბიზნესის მოსაკრებლების შესახებ“ საქართველოს კანონი. აღნიშნული კანონი ფაქტობრივად სათამაშო ბიზნესის გადასახადის მომწესრიგებელი ნორმების ნაკრებს წარმოადგენდა და მასში საგადასახადო კოდექსიდან პირდაპირ იყო გადატანილი XLI თავი. თავად კოდექსი არსებული მითითება, რომ მოსაკრებლის ადმინისტრირებისას გამოყენებული ყოფილიყო საგადასახადო კოდექსის IV-V თავები, უთითებს გადასახადის ადგილის ცვლილების მხოლოდ ფორმალურ და არა შინაარსობრივ ელემენტზე.  *შუალედური დასკვნა 2*  შედეგად, ნათელია, რომ 2004 წლის კოდექსითა და შესაბამისი ცვლილებით სათამაშო ბიზნესის გადასახადმა, საგადასახადო კოდექსიდან გადაინაცვლა „სათამაშო ბიზნესის მოსაკრებლების შესახებ“ კანონში, **როგორც მოსაკრებელმა და კვლავ გააგრძელა დამოუკიდებლად არსებობა**. ***რეგულირება 2010 წლის საგადასახადო კოდექსის მიხედვით*** 2010 წლის 17 სექტემბერს მიიღეს დღეს მოქმედი საგადასახადო კოდექსი. ამ საგადასახადო კოდექსის პირველად რედაქციაში სათამაშო ბიზნესის გადასახადი ცალკე გადასახადად აღარ გვხვდება.  2010 წლის საგადასახადო კოდექსში 2004 წლის საგადასახადო კოდექსის ბოლო რედაქციის მსგავსი რეგულირება იყო მოცემული:   * სათამაშო ბიზნესი გათავისუფლებული იყო დღგ-ისგან ჩათვლის უფლების გარეშე (მ.168(2)(ზ)). * არ არსებობდა საკანონმდებლო მითითება სათამაშო ბიზნესის საშემოსავლო/მოგების გადასახადისგან გათავისუფლების შესახებ.   სათამაშო ბიზნესის დაბეგვრასთან დაკავშირებით, 2010 წლის 17 დეკემბრამდე არსებული კანონი სპეციალურ რეგულირებას არ იცნობდა. 2010 წლის 17 დეკემბრის 4114-რს ცვლილებებით[[18]](#footnote-18), საგადასახადო კოდექსის 309-ე მუხლს დაემატა მე-16 ნაწილი, რომელიც ტოტალიზატორის მომწყობი პირისათვის მოგების **გადასახადით დაბეგვრის ობიექტად ერთობლივ შემოსავალს მოიაზრებდა** და მას 5%-იანი განაკვეთით ბეგრავდა.[[19]](#footnote-19)  აღსანიშნავია, რომ 2010 წლის 17 დეკემბრის საგადასახადო კოდექსის 98-ე მუხლი მოგების გადასახადით დაბეგვრის ობიექტად განსაზღვრავდა დასაბეგრ მოგებას, ხოლო გადასახადის განაკვეთი დასაბეგრი მოგების 15%-ს წარმოადგენდა. თუმცა, მოგების გადასახადის მარეგულირებელი თავი არ უთითებდა ტოტალიზატორის მომწყობი პირის საქმიანობის მოგების გადასახადით დაბეგვრაზე.  ზემოაღნიშნულის გათვალისწინებით, 2010 წლის 17 დეკემბრის ცვლილების შედეგად, კოდექსში გაჩნდა ტოტალიზატორის მომწყობი პირის დაბეგვრის დამოუკიდებელი რეჟიმი, **რომელიც შინაარსობრივად კავშირში არ იყო მოგების გადასახადთან**. აღნიშნული დასკვნა გამომდინარეობს მუხლის სისტემურ-შინაარსობრივი ანალიზიდან. კერძოდ, იგი არ იყო მოცემული მოგების გადასახადის მარეგულირებელ თავში და აღწერილი იყო გარდამავალ დებულებებში. ამასთან, დასაბეგრი განაკვეთი, რომელიც მთლიანი შემოსავლის 5%-ს შეადგენდა, განსხვავდებოდა მოგების 15%-ით დაბეგვრისაგან. ამასთან, მუხლი გადასახადის გადამხდელს არ აძლევდა არჩევანის შესაძლებლობას დაბეგვრის სპეციალურ და სტანდარტულ რეჟიმებს შორის. ე.ი. არჩევანს ერთობლივი შემოსავლის 5%-ით დაბეგვრასა და მოგების 15%-ით დაბეგვრას შორის.  საგადასახადო კოდექსის 2011 წლის 9 დეკემბრის ცვლილებით N5452-IIს[[20]](#footnote-20), 309-ე მუხლის მე-16 ნაწილში დარჩა დათქმა მხოლოდ სისტემურ-ელექტრონული ფორმით მოწყობილი ტოტალიზატორის დაბეგვრის შესახებ,[[21]](#footnote-21) ხოლო ფიზიკური ფორმით მოწყობილი ტოტალიზატორი 2012 წლის 3 იანვრიდან გათავისუფლდა საშემოსავლო და მოგების გადასახადისგან.  კანონპროექტის განმარტებითი ბარათის მიხედვით, კანონპროექტის მიღების მიზანი იყო სათამაშო ბიზნესის სფეროში არსებული რიგი პრობლემების მოწესრიგება და ამ კუთხით დაბეგვრის მექანიზმების სრულყოფა; ხოლო, მისი მიღების მიზეზი კი სათამაშო ბიზნესის სფეროში განხორციელებულ ცვლილებებთან საგადასახადო კანონმდებლობის შესაბამისობაში მოყვანა.[[22]](#footnote-22)  მითითებული მიზნებითა და კანონმდებლის გამოხატული ნებით ცხადი ხდება, რომ სისტემურ-ელექტრონული ფორმით მოწყობილი ტოტალიზატორის **მოგების გადასახადით დაბეგვრა** მისაღები აღარ იყო და იგი ვერ პასუხობდა ამ სფეროში არსებულ გამოწვევებს. შედეგად, საგადასახადო კოდექსში ჩნდება დაბეგვრის ახალი სისტემა, რომელიც მისი შინაარსითა და ბუნებით მსგავსია **ბრუნვის (შემოსავლებზე) გადასახადისა** და კარდინალურად განსხვავდება როგორც 2011 წელს არსებული მოგების გადასახადის, ისე შემდგომ, ე.წ. ესტონური მოდელით შემოტანილი მოგების გადასახადისგან.  *შუალედური დასკვნა 3*  საგადასახადო კოდექსში 2011 წელს შესული ცვლილებები, რომელიც მიღებულია კონსტიტუციაში 94-ე მუხლის მე-4 და მე-5 პუნქტების შემოღებამდე, შეესაბამებოდა კონსტიტუციის დებულებებს და კანონმდებელს არ ეკრძალებოდა შემოეღო ახალი გადასახადი, რომელიც იქნებოდა არსებული გადასახადის ალტერნატივა ან მისი ჩამნაცვლებელი და მათ შორის გაეზარდა საგადასახადო ტვირთი. სწორედ ამდაგვარად სისტემურ-ელექტრონული ფორმით მოწყობილი ტოტალიზატორის დაბეგვრის გამარტივების მიზნით შეიცვალა მისი გადასახადით დაბეგვრის ბუნება. კერძოდ, ნაცვლად სისტემურ-ელექტრონული ფორმით მოწყობილი ტოტალიზატორის საქმიანობის ნაწილში მიღებული მოგების (შემოსავლებს მინუს გამოქვითვას დაქვემდებარებული ხარჯები) ნაცვლად დაბეგვრას შემოსავლები (ბრუნვა) დაექვემდებარა. სხვა სიტყვებით რომ ვთქვათ, სისტემურ-ელექტრონული ფორმით მოწყობილი ტოტალიზატორის დაბეგვრის ნაწილში მოგების გადასახადს დასაბეგრი ბაზითა და განაკვეთით განსხვავებული ბრუნვის გადასახადი ჩაენაცვლა. ***2016 წლის 13 მაისის და 2016 წლის 16 დეკემბრის ცვლილებები*** 2016 წლის 13 მაისს საგადასახადო კოდექსში შესული ცვლილების შემდეგ,[[23]](#footnote-23) განსხვავებულად ჩამოყალიბდა მოგების გადასახადის თავი და შემოღებულ იქნა ე.წ. „მოგების გადასახადის ესტონური მოდელი“. ამავე ცვლილებით, მოგების გადასახადის თავში, კერძოდ, 97-ე მუხლის მე-9 ნაწილში გაჩნდა ჩანაწერი სისტემურ-ელექტრონული ფორმით მოწყობილი ტოტალიზატორის დაბეგვრის ობიექტის თაობაზე, რომელიც, თავის მხრივ, მითითებას აკეთებს 309-ე მუხლის მე-16 ნაწილზე.  2017 წლის პირველი იანვრიდან ამოქმედებული 309-ე მუხლის მე-16 ნაწილით შეიცვალა სისტემურ-ელექტრონული ფორმით მოწყობილი ტოტალიზატორის დაბეგვრის რეჟიმიც.[[24]](#footnote-24) კერძოდ, (i) გაიზარდა გადასახადის განაკვეთი 5%-იდან 7%-მდე, (ii) დაბეგვრის ობიექტად შემოსავლების ნაცვლად ფსონების ჯამი, ხოლო (iii) საანგარიშო პერიოდი ერთი წლის ნაცვლად ერთი თვით განისაზღვრა.  როგორც აღინიშნა, 2016 წლის 13 მაისის ცვლილებებამდე მოგების გადასახადის მარეგულირებელი მუხლებით არ იყო განსაზღვრული სათამაშო ბიზნესის დაბეგვრის რეგულირება. საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 98-ე მუხლი მოგების გადასახადის განაკვეთს ფიქსირებული 15%-ით განსაზღვრავდა. ცვლილებების შემდგომ არსებული რედაქციის მიხედვით, კანონმდებელმა მოგების გადასახადის თავში ფორმალურად გააერთიანა ბრუნვაზე მიბმული გადასახადის მარეგულირებელი ნორმაც, **რომლის განაკვეთიც 40%-ით ([7%-5%]/5%)** **გაიზარდა 5%-დან 7%-მდე.**  სათამაშო ბიზნესის დაბეგვრის დინამიკა ცხადად აჩვენებს, რომ ისტორიულად სათამაშო ბიზნესის დაბეგვრა მოგების გადასახადისგან დამოუკიდებლად ხორციელდებოდა, ხოლო დაბეგვრის ობიექტს წარმოადგენდა ისეთი ფსონები, რომლებსაც აკლდებოდა მომხმარებლის მიერ მიღებული მოგება. ამასთან, ისევე როგორც კონსტიტუციის ძველი რედაქციის 94-ე მუხლის მე-4 და მე-5 პუნქტების ამოქმედების დროს, მოქმედი საგადასახადო კოდექსის 97-ე მუხლის 2017 წლის 1-ლ იანვრამდე მოქმედი რედაქციაც არ შეიცავდა რაიმე მითითებას სისტემურ-ელექტრონული ფორმით მოწყობილი ტოტალიზატორის საქმიანობის მოგების გადასახადით დაბეგვრაზე და ამ საქმიანობის დაბეგვრა სპეციალური წესით ხდებოდა.  *შუალედური დასკვნა 4*  დღეს მოქმედი საკანონმდებლო რეგულირებით კიდევ უფრო ცხადი გახდა მოგებისა და ბრუნვის გადასახადებს შორის არსებული კონცეპტუალური სხვაობები. ისეთ გადასახადს, რომელიც შინაარსობრივად და მისი საგადასახადო-სამართლებრივი ბუნებით არ წარმოადგენს მოგების გადასახადს, ეწოდა მოგების გადასახადი. ამასთან, გაიზარდა გადამხდელის საგადასახადო ტვირთი, რა დროსაც არ იქნა გათვალისწინებული რეგულირების შემოღების დროს მოქმედი კონსტიტუციის 94-ე მუხლის მე-4 და მე-5 პუნქტების მოთხოვნები. გადასახადით დაბეგვრის ობიექტები განსხვავებულია საგადასახადო კოდექსის 96-ე მუხლის მიხედვით, მოგების გადასახადის გადამხდელ სუბიექტებს წარმოადგენენ რეზიდენტი საწარმო და ისეთი არარეზიდენტი საწარმო, რომელიც საქართველოში საქმიანობას მუდმივი დაწესებულების მეშვეობით ახორციელებს ან/და შემოსავალს იღებს საქართველოში არსებული წყაროდან.  რეზიდენტი საწარმოს მოგების გადასახადით დაბეგვრის ობიექტი არის განაწილებული მოგება, გაწეული ხარჯი ან სხვა გადახდა, რომელიც არ არის დაკავშირებული ეკონომიკურ საქმიანობასთან, უსასყიდლოდ საქონლის მიწოდება/მომსახურების გაწევა ან/და ფულადი სახსრების გადაცემა და ამავე კოდექსით დადგენილ ზღვრულ ოდენობაზე მეტი ოდენობით გაწეული წარმომადგენლობითი ხარჯი (საგადასახადო კოდექსის 97-ე მუხლის პირველი ნაწილი).  ზემოაღნიშნულისგან საგადასახადო კოდექსით დადგენილ გამონაკლისს წარმოადგენს საგადასახადო კოდექსის 97-ე მუხლის მე-2, მე-8 და მე-9 ნაწილები.  ამ მუხლის მე-2 ნაწილის მიხედვით, ორგანიზაციის, რომელიც ახორციელებს ეკონომიკურ საქმიანობას, მოგების გადასახადით დაბეგვრის ობიექტია:  ა) გაწეული ხარჯი ან სხვა გადახდა, რომელიც არ არის დაკავშირებული ეკონომიკურ საქმიანობასთან ან/და არ გამომდინარეობს ამ ორგანიზაციის საქმიანობის მიზნიდან (მათ შორის, არ არის დაკავშირებული საქველმოქმედო საქმიანობასთან ან არ გამომდინარეობს გრანტის ხელშეკრულების მიზნიდან);  ბ) უსასყიდლოდ საქონლის მიწოდება/მომსახურების გაწევა ან/და ფულადი სახსრების გადაცემა, თუ ეს არ გამომდინარეობს ამ ორგანიზაციის საქმიანობის მიზნიდან;  გ) ამ კოდექსით დადგენილ ზღვრულ ოდენობაზე მეტი ოდენობით გაწეული წარმომადგენლობითი ხარჯი. ამ მუხლის მე-8 ნაწილის მიხედვით, კალენდარული წლის განმავლობაში მიღებულ ერთობლივ შემოსავალსა და ამ კოდექსით გათვალისწინებული გამოქვითვების თანხებს შორის სხვაობა მოგების გადასახადით დაბეგვრის ობიექტია:   * პირისათვის, რომელიც მოგებას იღებს „ნავთობისა და გაზის შესახებ“ საქართველოს კანონით განსაზღვრული „არსებული ხელშეკრულებებიდან“ გამომდინარე, ნავთობისა და გაზის ოპერაციების შედეგად, ამ მოგების ნაწილში; * „საქართველოს, აზერბაიჯანის რესპუბლიკასა და თურქეთის რესპუბლიკას შორის აზერბაიჯანის რესპუბლიკის, საქართველოსა და თურქეთის რესპუბლიკის ტერიტორიების გავლით ბაქო-თბილისი-ჯეიჰანის ძირითადი საექსპორტო მილსადენით ნავთობის ტრანსპორტირების შესახებ“ ხელშეკრულებით განსაზღვრული ძირითადი საექსპორტო მილსადენის პროექტის მონაწილისათვის, ამ პროექტის ფარგლებში მიღებული მოგების ნაწილში; * „საქართველოსა და აზერბაიჯანის რესპუბლიკას შორის სამხრეთკავკასიური მილსადენის სისტემის საშუალებით საქართველოსა და აზერბაიჯანის რესპუბლიკის ტერიტორიებზე და ამ ტერიტორიის ფარგლებს გარეთ ბუნებრივი გაზის ტრანზიტის, ტრანსპორტირებისა და რეალიზაციის შესახებ“ ხელშეკრულებით განსაზღვრული სამხრეთკავკასიური მილსადენის პროექტის მონაწილისათვის, ამ პროექტის ფარგლებში მიღებული მოგების ნაწილში.   ამ მუხლის მე-9 ნაწილის მიხედვით, *“პირის მოგების გადასახადით დაბეგვრის ობიექტი ტოტალიზატორის სისტემურ-ელექტრონული ფორმით მოწყობის შემთხვევაში ამ საქმიანობის ნაწილში, განისაზღვრება ამ კოდექსის 309-ე მუხლის მე-16 ნაწილის შესაბამისად.”*  საგადასახადო კოდექსის 309-ე მუხლის მე-16 ნაწილის მიხედვით, *“მოგების გადასახადით დაბეგვრის ობიექტი არის ამ საქმიანობის მიხედვით ყოველი საანგარიშო თვის განმავლობაში მიღებული ფსონების ჯამი, რომელიც იბეგრება 7%-იანი განაკვეთით.”*  ზემოაღნიშნულიდან ჩანს, რომ საგადასახადო კოდექსის 97-ე მუხლის პირველი ნაწილით დადგენილი გამონაკლისებიდან (მე-2, მე-8 და მე-9 ნაწილები) მხოლოდ ტოტალიზატორის სისტემურ-ელექტრონული ფორმით მოწყობის შემთხვევაში ხდება რეზიდენტი საწარმოს მოგების გადასახადით დაბეგვრა ამ საწარმოს ფსონების ჯამიდან და **არ გაითვალისწინება გამოქვითვები**, ხოლო ყველა დანარჩენ გამონაკლის შემთხვევებში არსებული რეზიდენტი საწარმოები იბეგრებიან მოგების გადასახადით წლის განმავლობაში მიღებული ერთობლივი შემოსავალისა და კოდექსით გათვალისწინებული გამოქვითვების თანხების გათვალისწინებით, ან გაწეული ხარჯების მიხედვით.  საგადასახადო კოდექსი იცნობს ისეთ შემთხვევებს, რა დროსაც არ ხდება გამოქვითვების გათვალისწინება მოგების გადასახადის გადახდისას. მაგალითად, გამოქვითვები არ გაითვალისწინება არარეზიდენტი საწარმოს შემთხვევაში, როდესაც დაბეგვრა ეხება მის მიერ საქართველოში არსებული წყაროდან მიღებულ ისეთ შემოსავალს, რომელიც საქართველოში მის მუდმივ დაწესებულებას არ მიეკუთვნება. აღნიშნული შემოსავალი იბეგრება გადახდის წყაროსთან გამოქვითვების გარეშე (საგადასახადო კოდექსის 97-ე მუხლის მე-4 ნაწილი). თუმცა, მნიშვნელოვანია, რომ არარეზიდენტს, რომელიც იღებს შემოსავალს (დივიდენდის, პროცენტის, როიალტის და ხელფასის სახით მიღებული შემოსავლის გარდა), უფლება აქვს, წარადგინოს დეკლარაცია დაკავებული გადასახადის გადაანგარიშებისა და დაბრუნების მოთხოვნით (საგადასახადო კოდექსის 134-ე მუხლის მე-3 ნაწილი). ასეთ შემთხვევაში, არარეზიდენტის დასაბეგრი შემოსავალი/მოგება განისაზღვრება, როგორც სხვაობა საქართველოში არსებული წყაროდან მიღებულ ერთობლივ შემოსავალსა და გამოსაქვით თანხებს შორის (საგადასახადო კოდექსის 134-ე მუხლის მე-4 („ა“) ნაწილი).  ნათელია, რომ არარეზიდენტს შეუძლია მოითხოვოს მოგების გადასახადის კორექტირება და მოგების გადასახადის სტანდარტული რეჟიმით გადახდა, რაც გულისხმობს დასაბეგრი შემოსავლების გამოსაქვითი ხარჯებით შემცირებას.  აღნიშნული შესაძლებლობა არ აქვს გადასახადის იმ გადამხდელს, რომელიც საქმიანობას სისტემურ-ელექტრონული ფორმით მოწყობილი ტოტალიზატორის მეშვეობით ახორციელებს. კერძოდ, ასეთ შემთხვევაში, გადასახადის გადამხდელს უწევს გადასახადის გადახდა მიღებული ფსონებიდან (და არა შემოსავლებიდან). მნიშვნელოვანია ის გარემოება, რომ სისტემურ-ელექტრონული ფორმით მოწყობილი ტოტალიზატორის საქმიანობის მოგების გადასახადით დაბეგვრისას არ ხდება იმის გათვალისწინება, საერთოდ აქვს თუ არა საწარმოს გასანაწილებელი მოგება. ეს უკანასკნელი გარემოება წინააღმდეგობაში მოდის მოგების გადასახადის არსთან, ვინაიდან გასანაწილებელ მოგებას წარმოადგენს გამოქვითვადი ხარჯებით შემცირებული შემოსავლები (დასაბეგრი მოგება) და არა რაიმე სხვა ობიექტი (მაგალითად, ფსონები), რომელიც არც შემოსავალს წარმოადგენს და დაბეგვრის მიზნებისთვის არც შემცირებას ექვემდებარება, როგორც ამას ადგილი აქვს ყველა სხვა შემთხვევაში.  მოგების გადასახადის და ბრუნვის გადასახადის დაბეგვრის ობიექტები რომ ერთმანეთისგან განსხვავებულია და აღნიშნული სხვაობა მათი გადახდის წესზე და მთლიანად, გადასახადის ბუნებაზე ახდენს გავლენას, დასტურდება ასევე შემოსავლების სამსახურის მიერ. კერძოდ, შემოსავლების სამსახურის ოფიციალური საინფორმაციო ბარათი[[25]](#footnote-25) პირდაპირ უთითებს, რომ***„მოგების ყოველთვიური გადასახადი არ ეხება ტოტალიზატორის სისტემურ-ელექტრონული ფორმით მომწყობ პირს, ამ საქმიანობის ნაწილში.“*** აღნიშნული ინფორმაცია განახლებულია 2019 წლის 4 მარტისთვის მოქმედი კანონმდებლობის მიხედვით. ნათელია, რომ თავად საგადასახადო ორგანოც კი მიიჩნევს, რომ ბრუნვის გადასახადი განსხვავებულია მოგების გადასახადისგან.  რაც შეეხება ტოტალიზატორის სისტემურ-ელექტრონული ფორმით მოწყობის შემთხვევაში დაბეგვრის ობიექტს, როგორც აღვნიშნეთ, იგი მიღებული ფსონების ჯამით განისაზღვრება. განთავსებულ ფსონებს დაბეგვრის მიზნებისთვის არ აკლდება არც მოთამაშეების მოგება და არც საქმიანობის ოპერირებისთვის გაწეული ისეთ აუცილებელი ხარჯები, როგორიცაა: პერსონალის ხელფასი, სარეკლამო ხარჯი, ტექნიკური უზრუნველყოფის ხარჯი და ა.შ.. საგულისხმოა, რომ დაბეგვრის ობიექტად ფსონების ჯამის განსაზღვრით დასაშვები ხდება შემთხვევა, როდესაც გადასახადის გადახდა ეკისრება მოგების არმქონე საწარმოსაც. კერძოდ, თუ მოთამაშეთა მიერ მიღებული ჯამური მოგება დადებული ჯამური ფსონების სიდიდეს გადააჭარბებს, ტოტალიზატორი მიიღებს ზარალს, თუმცა მოქმედი კანონმდებლობის მიხედვით მას მაინც მოუწევს მოგების გადასახადის გადახდა მიღებული ფსონების 7%-ის სახით. ვღებულობთ ალოგიკურ სიტუაციას, კანონმდებელი შესაძლებლად მიიჩნევს საანგარიშო პერიოდში მოგების არარსებობის პირობებშიც კი საწარმო მოგების გადასახადით დაბეგროს, რაც საფუძველშივე ეწინააღმდეგება მოგების გადასახადის არსს.  კონსტიტუციურ სარჩელთან ერთად წარმოდგენილი დოკუმენტებიდან დგინდება, რომ ბრუნვის გადასახადთან დაკავშირებით შესაძლოა არსებობდეს შემდეგი შემთხვევები: მიღებულ ფსონსა და მოთამაშის მოგებას შორის სხვაობა აღემატება ბრუნვის გადასახადს; მიღებულ ფსონსა და მოთამაშის მოგებას შორის სხვაობა ნაკლებია ბრუნვის გადასახადზე; მიღებულ ფსონები ნაკლებია მოთამაშის მოგებაზე და შესაბამისად, ბრუნვის გადასახადი გადაიხდება დადებითი ამ საქმიანობის ფარგლებში ბალანსის არქონის შემთხვევაშიც კი.  მაგალითად, 2017 წლის იანვარში[[26]](#footnote-26), მოსარჩელის მიერ გადახდილი გადასახადი (1.2 მლნ. ლარი) დადებულ ფსონებსა (17.6 მლნ. ლარი) და მოგებულ ფსონებს (14.8 მლნ. ლარი) შორის სხვაობის (2.8 მლნ. ლარი - მოსარჩელის მოგება) 43% ((1.2/2.8)\*100%) იყო. მოცემული შეფარდება მოსარჩელის მიერ გადახდილ გადასახადსა (1.5 მლნ. ლარი) და მის მოგებას (21.5 – 20.7 = 0.8) შორის გაიზარდა 2017 წლის თებერვალში[[27]](#footnote-27) და მან 188% შეადგინა ((1.5/0/8)\*100%), ხოლო 2017 წლის მარტში კი, როდესაც მოგებული ფსონების ოდენობა (23.3 მლნ. ლარი) დადებული ფსონების ოდენობაზე (21.9 მლნ. ლარი) მეტი იყო, ანუ მოსარჩელე დაახ. 1.4 მლნ. ლარის ზარალში იყო სისტემურ-ელექტრონული ფორმით მოწყობილის ტოტალიზატორით საქმიანობის ნაწილში, მან მარტის თვეში მაინც გადაიხადა „მოგების“ გადასახადი 1.5 მლნ ლარის ოდენობით[[28]](#footnote-28).  შესაბამისად, მოსარჩელისათვის გადასახადის განაკვეთი რამდენჯერმე აღემატება კანონით დადგენილი ტვირთის სიმძიმეს და რიგ შემთხვევებში ტოტალიზატორის სისტემურ-ელექტრონული ფორმით მომწყობი პირი გადასახადს „წაგების“ (მიღებული ფსონები ნაკლებია გაცემულ მოგებაზე) შემთხვევაშიც კი იხდის.  ზემოხსენებული კიდევ ერთხელ ადასტურებს, რომ ბრუნვის გადასახადის გაიგივება მოგების გადასახადთან და ზღვრულ განაკვეთად მოგების გადასახადისთვის განსაზღვრული ზოგადი, 15%-იანი განაკვეთის დადგენა მართებული არ არის და ალოგიკურია მოგების გადასახადის შინაარსის კონტექსტში.  *შუალედური დასკვნა 5*  შეგვიძლია დავასკვნათ, რომ მოგების გადასახადისა და ბრუნვის გადასახადის დაბეგვრის ობიექტები კარდინალურად განსხვავებულია. განსხვავებულია გადასახადის ადმინისტრირების წესიც და თავად გადასახადების ბუნებაც, რომელიც მათი კვალიფიკაციისთვის კონსტიტუციურ ელემენტს წარმოადგენს. ყოველივე ზემოაღნიშნულიდან გამომდინარე, სისტემურ-ელექტრონული ფორმით მოწყობილი ტოტალიზატორისათვის დადგენილი გადასახადი წარმოადგენს ბრუნვის გადასახადს, რომელიც მოგების გადასახადის ალტერნატივაა და მითითებული საქმიანობისთვის ანაცვლებს კიდეც მას. **შესაბამისად, სასამართლომ უნდა დაადგინოს, რომ სისტემურ-ელექტრონული ფორმით მოწყობილი ტოტალიზატორის საქმიანობის ნაწილში განსაზღვრული გადასახადისთვის, როგორც მოგების გადასახადისაგან განსხვავებული ბრუნვის გადასახადისთვის, 5%-იანი განაკვეთი წარმოადგენს განაკვეთის ზედა ზღვარს და მისი ცვლილებისთვის კონსტიტუციის მიხედვით რეფერენდუმის გამართვა იყო აუცილებელი.** მოგების გადასახადის მარეგულირებელი წესები ეწინააღმდეგება სისტემურ-ელექტრონული ფორმით მოწყობილი ტოტალიზატორების დაბეგვრის წესს სისტემურ-ელექტრონული ფორმით მოწყობილი ტოტალიზატორების დაბეგვრის რეგულირების ანალიზი ცხადჰყოფს მის განსხვავებას მოგების გადასახადისგან. კერძოდ, აღნიშნული განპირობებულია ქვემოთ მოყვანილი გარემოებებით.  საგადასახადო კოდექსში 309-ე მუხლის მე-16 ნაწილი გაჩნდა 2010 წლის 17 დეკემბრიდან[[29]](#footnote-29). მისი თავდაპირველი რედაქციის თანახმად, იბეგრებოდა საწარმოს მთლიანი შემოსავლის 5%. ამ ჩანაწერის საგადასახადო კოდექსში გაჩენისთანავე ბუნდოვანი იყო თუ რა ტიპის გადასახადს წარმოადგენდა იგი. კერძოდ, საგადასახადო კოდექსის 98-ე მუხლის 2010 წლის რედაქციის მიხედვით, მოგების გადასახადით დაბეგვრის ობიექტს წარმოადგენდა საწარმოს დასაბეგრი მოგება, ხოლო 309-ე მუხლის მე-16 ნაწილი აწესებდა მთლიანი შემოსავლის დაბეგვრის წესს, ნაცვლად მოგებისა. შესაბამისად, ამ მუხლის ამოქმედებისთანავე, იგი არ ჯდებოდა მოგების გადასახადის კლასიკურ განმარტებაში და წარმოადგენდა მოგების გადასახადისგან ცალკე მდგომ გადასახადს, რომელსაც დამოუკიდებელი გადასახადის სახელწოდება არ გააჩნდა. მისი შინაარსიდან გამომდინარე, ვინაიდან დასაბეგრ ობიექტს წარმოადგენდა და წარმოადგენს საწარმოს შემოსავალი (მოგვიანებით - ფსონების ჯამი), რა დროსაც არ ხდება ხარჯების გათვალისწინება, შეიძლება ითქვას, რომ სისტემურ-ელექტრონული ფორმით მოწყობილი ტოტალიზატორების საქმიანობა იბეგრებოდა და იბეგრება მოგების გადასახადისაგან შინაარსობრივად სრულიად განსხვავებული, ბრუნვის გადასახადის ტიპის გადასახადით, რომელიც მხოლოდ სისტემურადაა მოქცეული მოგების გადასახადის მარეგულირებელ ნორმებში.  კონსტიტუციის 94-ე მუხლის მე-4 და მე-5 პუნქტების ამოქმედების დროისათვის, კერძოდ, 2013 წელს ახალი საპრეზიდენტო არჩევნების შედეგად არჩეული პრეზიდენტის მიერ ფიცის დადების მომენტიდან, საგადასახადო კოდექსში არსებული გადასახადების გაზრდა ან ისეთი ქმედების განხორციელება, რომელიც გაზრდიდა საგადასახადო ტვირთს, დაუშვებელი გახდა. შესაბამისად, მიუხედავად იმისა, რომ 309-ე მუხლის მე-16 ნაწილის 2013 წლის 17 ნოემბერს (კონსტიტუციის 94-ე მუხლის მე-4 და მე-5 პუნქტების ამოქმედების თარიღი) არსებული რედაქცია პრობლემური იყო, მასზეც, როგორც საგადასახადო კოდექსში არსებულ გადასახადზე, გავრცელდა კონსტიტუციის 94-ე მუხლის მოქმედება, რაც იმას ნიშნავს, რომ მისი განაკვეთის იმდაგვარი გაზრდა, რასაც შედეგად საგადასახადო ტვირთის გაზრდა მოჰყვა, შესაძლებელი იყო მხოლოდ რეფერენდუმის გზით.  2017 წლის 1 იანვარს (მითითებული თარიღი წარმოადგენს რეგულირების ძალაში შესვლის თარიღს) ცვლილება შევიდა საგადასახადო კოდექსის 97-ე მუხლში[[30]](#footnote-30), რომლის პირველმა პუნქტმა განსხვავებულად მოაწესრიგა მანამდე არსებული მოგების გადასახადის დაბეგვრის ობიექტის ცნება. ამასთან, ამ მუხლის მე-9 ნაწილის თანახმად განისაზღვრა, რომ მოგების გადასახადით დაბეგვრის ობიექტი ტოტალიზატორის სისტემურ-ელექტრონული ფორმით მოწყობის შემთხვევაში დგინდება 309-ე მუხლის მე-16 ნაწილის მიხედვით. შესაბამისად, 2017 წლის 1 იანვრიდან ტოტალიზატორის სისტემურ-ელექტრონული ფორმით მოწყობისას, საწარმოს დაბეგვრის მანამდე არსებულ გაურკვეველი და ბუნდოვანი წესი კოდექსმა მოგების გადასახადის მარეგულირებელ თავში დატოვა და პირდაპირ მიუთითა მიღებული ფსონების ჯამის დაბეგვრის ვალდებულებაზე ყოველგვარი არჩევანის გარეშე. 2017 წლის 1 იანვრის ცვლილების განმარტებით ბარათში მოცემულია, რომ *„დაბეგვრის რეჟიმი არ შეეცვლებათ რიგ გადასახადის გადამხდელებს, მათ შორის, „ტოტალიზატორის სისტემურ-ელექტრონული ფორმით მომწყობ პირებს, რომელთა მოგების გადასახადით დაბეგვრის ობიექტი განისაზღვრება ამ კოდექსის 309-ე მუხლის მე-16 ნაწილის შესაბამისად“[[31]](#footnote-31)*.  2017 წლის 1 იანვარს ამოქმედდა საგადასახადო კოდექსის 309-ე მუხლის მე-16 ნაწილის ახალი რედაქცია, რომლის მიხედვით, ტოტალიზატორის სისტემურ-ელექტრონული ფორმით მომწყობი პირებისათვის, არსებული 5%-იანი განაკვეთი გაიზარდა 7%-მდე, რომელიც ამჟამად იბეგრება მიღებული ფსონების ჯამიდან. კანონპროექტის განმარტებითი ბარათი[[32]](#footnote-32) არ იძლევა იმის დასაბუთებას, თუ რა არის ამ ცვლილების მიღების საფუძველი.  ზემოაღნიშნულიდან გამომდინარე, ნათელია, რომ 309-ე მუხლის მე-16 ნაწილი მიღების დღიდანვე წარმოადგენდა მოგების გადასახადის ალტერნატიულ გადასახადს, რომელიც საქმიანობის სახის მიხედვით გამოიყენებოდა სისტემურ-ელექტრონული ფორმით მოწყობილი ტოტალიზატორის ოპერირების შედეგებისთვის. შესაბამისად, იგი არ ექცეოდა მოგების გადასახადის კლასიკურ განმარტებაში და წარმოადგენდა საწარმოს ბრუნვაზე მიბმულ გადასახადს. საგადასახადო კოდექსის 309-ე მუხლის მე-16 ნაწილს მსგავსი შინაარსი ჰქონდა კონსტიტუციის 94-ე მუხლის მე-4 და მე-5 პუნქტების ამოქმედებისას, თუმცა, მიუხედავად საკუთარი ბუნებისა, ვინაიდან არსებული გადასახადების ალტერნატიული/ჩამნაცვლებელი სისტემის შემოღება და საგადასახადო ტვირთის გაზრდა კონსტიტუციის ხსენებული რეგულირების ამოქმედებამდე დასაშვები იყო, 5%-იანი ზღვრული განაკვეთის მქონე ბრუნვის გადასახადის შემოღება ამ ეტაპზე შეესაბამებოდა კონსტიტუციას.  კონსტიტუციის 94-ე მუხლის ამოქმედებასთან ერთად, დაწესდა ზედა განაკვეთის გაზრდის შეზღუდვა საგადასახადო კოდექსში არსებულ ყველა გადასახადზე. აღნიშნული შეზღუდვა შესაბამისად შეეხო 309-ე მუხლის მე-16 ნაწილსაც, როგორც მოგების გადასახადის ალტერნატიულ/ჩამნაცვლებელ გადასახადს და 5%-ს, როგორც ამ გადასახადის ზღვრულ ოდენობას.  აღსანიშნავია, რომ 97-ე მუხლის მე-9 ნაწილი არ არსებობდა კონსტიტუციის 94-ე მუხლის მე-4 და მე-5 პუნქტების ამოქმედების დროს. შესაბამისად, 97-ე მუხლის მე-9 ნაწილის შემოღებით, მოპასუხე ხელოვნურად შეეცადა მოგების გადასახადის რეგულირების ქვეშ მოექცია ბრუნვის გადასახადი და ამგვარად გაეზარდა სისტემურ-ელექტრონული ფორმით მოწყობილი ტოტალიზატორების დაბეგვრის რეჟიმის საგადასახადო ტვირთი. თუმცა, აღნიშნული მიდგომა მთლიანად ეწინააღმდეგება მოგების გადასახადის არსს და ტოვებს შესაძლებლობას რომ მოგების გადასახადით დაიბეგროს „ზარალში“ მყოფი საწარმოც.  კერძოდ, მოსარჩელის მიერ 2017 წლის მარტში მიღებული ფსონების ოდენობამ 21.9 მლნ. ლარი შეადგინა[[33]](#footnote-33), ხოლო მოთამაშეთა მოგებამ 23.3 მლნ. ლარი[[34]](#footnote-34), რის შედეგადაც მოსარჩელეს წარმოეშვა წაგება 1.4 მლნ. ლარის ოდენობით. შესაბამისად, იმ შემთხვევაში, როდესაც მოთამაშეთა მოგება აჭარბებს დადებული ფსონების ოდენობას ან სხვაობა დადებული ფსონებსა და მოთამაშის მოგებას შორის გადასახადის ოდენობაზე ნაკლებია, ხდება „ზარალში“ მყოფი საწარმოს დაბეგვრა, რაც მოგების გადასახადის შემთხვევაში წარმოუდგენელია.  *შუალედური დასკვნა 6*  მოგების გადასახადი და ბრუნვის გადასახადი ერთმანეთისგან კარდინალურად განსხვავებულ საგადასახადო რეჟიმებს ადგენს, რომლებიც განსხვავდება როგორც დაბეგვრის ობიექტით, ასევე გადასახადის დაანგარიშების მეთოდით. ბრუნვის გადასახადი შემოღებულია როგორც მოგების ალტერნატივა კონკრეტული სახის საქმიანობისთვის და მათზე განსხვავებული ზედა ზღვრის განაკვეთებია დადგენილი. მოგებისთვის აღნიშნული როგორც წესი 15%-ს შეადგენს, ხოლო ბრუნვის გადასახადისთვის ასეთი ზედა ზღვარი არის 5%.  **ყოველივე ზემოაღნიშნულიდან გამომდინარე, სისტემურ-ელექტრონული ფორმით მოწყობილი ტოტალიზატორისთვის დადგენილი გადასახადი წარმოადგენს ბრუნვის გადასახადს, რომელმაც ამ კონკრეტული საქმიანობის სახისთვის ჩაანაცვლა მოგების გადასახადი და მისი 5%-იანი განაკვეთი დაბეგვრისთვის დაწესებულ ზედა ზღვარს წარმოადგენს. ხოლო ბრუნვის გადასახადის ზღვრული განაკვეთის რეფერენდუმის ჩატარების გარეშე ზრდა წარმოადგენს საკუთრების უფლებაში უხეშ და კონსტიტუციის საწინააღმდეგო ჩარევას.**   *გადამხდელისათვის გაიზარდა საგადასახადო ტვირთი* კონსტიტუციის დებულების მიხედვით, ახალი გადასახადის შემოღება ან ცვლილება, რომელიც არსებული გადასახადის ალტერნატივაა ან ანაცვლებს მას და ამავე დროს არ ზრდის საგადასახადო ტვირთს, არ ჩაითვლება კონსტიტუციის საწინააღმდეგოდ. შესაბამისად, განვიხილავთ მოგების და ბრუნვის გადასახადის განაკვეთების ტვირთის მოცულობას გადამხდელზე და შევეხებით მათ გავლენას მოსარჩელის ეკონომიკურ საქმიანობაზე. კონსტიტუციური სარჩელის მოცემულ ნაწილში ნათლად იქნება ილუსტრირებული, რომ ბრუნვის გადასახადის განაკვეთის ცვლილებით გაიზარდა საგადასახადო ტვირთი, რაც რეფერენდუმის გამართვას საჭიროებდა. მოგების გადასახადის განაკვეთი საგადასახადო კოდექსის 98-ე მუხლის პირველი ნაწილის მიხედვით, მოგების გადასახადის განაკვეთია 15%.[[35]](#footnote-35) ამ მუხლის 2017 წლის 1 იანვრამდე არსებული რედაქციით, საწარმოს დასაბეგრი მოგება იბეგრებოდა 15%-ით. ამ ორი ჩანაწერის შედარებისას ჩანს, რომ მოქმედი ჩანაწერი არ მიუთითებს იმაზე, თუ რა არის 15% განაკვეთით დაბეგვრის ობიექტი. აღნიშნულისგან განსხვავებით, წინა რედაქცია პირდაპირ მიუთითებდა, რომ 15%-ით იბეგრებოდა საწარმოს მოგება.  ვინაიდან 15% ეხება მოგების გადასახადის განაკვეთს, აქვე უნდა მიეთითოს, რომ გადასახადის განაკვეთები შეძლება განსხვავდებოდეს კატეგორიების და დაბეგვრის ობიექტებითაც. მაგალითად:   * რეზიდენტი საწარმოს მოგების გადასახადის განაკვეთი დაბეგვრის ობიექტებზე[[36]](#footnote-36) შეადგენს 15 პროცენტს; * არარეზიდენტი საწარმოს, რომელიც საქართველოში საქმიანობას ახორციელებს მუდმივი დაწესებულების მეშვეობით მოგების გადასახადის განაკვეთი, მისი მუდმივი დაწესებულების საქმიანობიდან გამომდინარე, ამ არარეზიდენტი საწარმოს ან მუდმივი დაწესებულების მიერ განხორციელებული განაცემი/გაწეული ხარჯისთვის ასევე შეადგენს 15 პროცენტს[[37]](#footnote-37); * არარეზიდენტი საწარმოს მიერ საქართველოში არსებული წყაროდან მიღებული შემოსავალი, რომელიც საქართველოში მის მუდმივ დაწესებულებას არ მიეკუთვნება, იბეგრება გადახდის წყაროსთან გამოქვითვების გარეშე, საგადასახადო კოდექსის 134-ე მუხლის შესაბამისად, როგორც წესი 10 პროცენტით; * ნავთობისა და გაზის ოპერაციებით მიღებული მოგება იბეგრება 10 პროცენტით, თუ ეს ხელშეკრულებები დადებულია 1998 წლის 1 იანვრამდე.   აქვე უნდა აღინიშნოს, რომ მოსარჩელე კანონის დადგენილი გადასახადის გადახდისას (მიუხედავად ამგვარი გადახდის სამართლიანობის/ადეკვატურობისა) ყოველთვის კეთილსინდისიერი გადამხდელი იყო, ანგარიშობდა საკუთარ გადასახადს მხოლოდ მიღებული ფსონებიდან და სრულად ასრულებდა ვალდებულებას, რასაც ადასტურებს სარჩელთან ერთად წარმოდგენილი 2010-2015 წლების საგადასახადო შემოწმების აქტიც.[[38]](#footnote-38)  საკონსტიტუციო სარჩელის შეტანის მომენტისთვის, პირის მოგების გადასახადით დაბეგვრის ობიექტი ტოტალიზატორის სისტემურ-ელექტრონული ფორმით მოწყობის შემთხვევაში ამ საქმიანობის ნაწილში არის ამ საქმიანობის მიხედვით ყოველი საანგარიშო თვის განმავლობაში მიღებული ფსონების ჯამი, რომელიც იბეგრება 7%-იანი განაკვეთით.  შესაბამისად, საქართველოს საგადასახადო კოდექსით გათვალისწინებული 15%-იანი მოგების გადასახადი განაკვეთი არ შეიძლება განვიხილოთ ზოგადად სისტემურ-ელექტრონული ფორმით მოწყობილი ტოტალიზატორისთვის მოგების გადასახადის ზღვრულ განაკვეთად. აღნიშნული 15% არის კონკრეტული განაკვეთი პირდაპირ მითითებული კონკრეტული გადასახადის გადამხდელებისა და დაბეგვრის ობიექტებისათვის. ხოლო როგორც უკვე აღინიშნა, სისტემურ-ელექტრონული ფორმით მოწყობილი ტოტალიზატორისთვის დადგენილი 5%-იანი განაკვეთი წარმოადგენდა ამ საქმიანობისთვის გადასახადის განაკვეთის ზედა ზღვარს.  მოგების გადასახადის ზღვრული განაკვეთის გაზრდა დაუშვებელია რეფერენდუმის გარეშე. საგადასახადო კოდექსის 98-ე მუხლის პირველი ნაწილის ცვლილება არ უნდა იქნას ისე აღქმული, რომ 15%-იანი განაკვეთის გავრცელება, ტოტალიზატორის შემთხვევაში, შესაძლებელია საწარმოს შემოსავალზეც. ამგვარი განმარტების შედეგად, საგადასახადო კოდექსის 98-ე მუხლის პირველი ნაწილის ცვლილებით, შესაძლებელია მოხდეს საწარმოს მთლიანი შემოსავლის დაბეგვრა 15%-იანი განაკვეთით, მაშინ, როდესაც წინა რედაქციის პირობებში, მოგების გადასახადით დაბეგვრის ობიექტი იყო მხოლოდ საწარმოს მოგება, ხოლო ტოტალიზატორის სისტემურ-ელექტრონული ფორმა მოგების განაკვეთისგან დამოუკიდებლად იბეგრებოდა. რადგან შემოსავალი ყოველთვის მეტია მოგებაზე, 15%-იანი განაკვეთის გავრცელება მთლიან შემოსავალზე წინააღმდეგობაში მოვიდოდა კონსტიტუციის 94-ე მუხლის მე-4 და მე-5 პუნქტებთან, ვინაიდან ამგვარი განმარტებით იზრდება ალტერნატიული გადასახადისთვის დადგენილი საგადასახადო ტვირთი. ამასთან, მოგების გადასახადის განაკვეთით შემოსავლის დაბეგვრა, რა დროსაც არ გაითვალისწინება გამოქვითვები, ეწინააღმდეგება მოგების გადასახადის არსს - ისეთი საწარმოს დაბეგვრას, რომელსაც აქვს გასანაწილებელი მოგება.  ზემოაღნიშნულიდან გამომდინარე, საგადასახადო კოდექსის 98-ე მუხლის პირველი ნაწილის სიტყვასიტყვითი ცვლილების მიუხედავად, მისი შინაარსი მიჩნეულ უნდა იქნეს უცვლელად, კერძოდ, 15%-იანი დაბეგვრის რეჟიმი შესაძლებელია გავრცელდეს მხოლოდ საწარმოს გასანაწილებელ მოგებაზე და საგადასახადო კოდექსის 97-ე მუხლის პირველი ნაწილით განსაზღვრულ დაბეგვრის სხვა ობიექტებზე. შესაბამისად, 15%-იანი განაკვეთი არ უნდა იქნას განმარტებული იმგვარად, რომ იგი გაუთანაბრდეს ბრუნვაზე მიბმული გადასახადისთვის დაბეგვრის განაკვეთის ზედა ზღვარს. ამგვარ შემთხვევაში დაბეგვრის ობიექტებს შორის სხვაობის შემთხვევაში, მოგების გადასახადის ერთი და იგივე განაკვეთის ფარგლებში სხვადასხვა საგადასახადო ტვირთის არსებობას გამოიწვევს. ბრუნვის გადასახადის ზრდამ 5%-იდან 7%-მდე გადამხდელის ეკონომიკურ მდგომარეობაზე მნიშვნელოვანი გავლენა მოახდინა საგადასახადო კოდექსის 309-ე მუხლის მე-16 ნაწილში შესული ცვლილებით[[39]](#footnote-39) ბრუნვის გადასახადი 5%-იდან 7%-მდე გაიზარდა, რაც ეწინააღმდეგება კონსტიტუციას და უხეშად ლახავს მე-19 მუხლში განმტკიცებულ საკუთრების უფლებას.  კიდევ ერთხელ უნდა აღინიშნოს, რომ სისტემურ-ელექტრონული ფორმით მოწყობილი ტოტალიზატორისათვის ბრუნვის 5%-იანი საგადასახადო რეჟიმი შემოღებულია 2010 წლის 17 დეკემბრის 4114-რს კანონის შესაბამისად[[40]](#footnote-40), ხოლო კონსტიტუციის 94-ე მუხლის მე-4 და მე-5 პუნქტები მიღებულ იქნა 2010 წლის 15 დეკემბრის კონსტიტუციური კანონის 4033-რს შესაბამისად[[41]](#footnote-41), თუმცა იგი ამოქმედდა 2013 წელს, პრეზიდენტის მიერ ფიცის დადების შემდეგ. ცხადია, რომ ითვალისწინებდა რა საგადასახადო ტვირთის გაზრდას ბრუნვის გადასახადის შემოღების შემთხვევაში და ასევე ფაქტს, რომ კონსტიტუციის დებულების ამოქმედების შემთხვევაში მოკლებული იქნებოდა რეფერენდუმის ჩატარების გარეშე ბრუნვის გადასახადის შემოღების შესაძლებლობას, კანონმდებელმა თავდაპირველად დაადგინა ბრუნვის გადასახადი, ხოლო შემდეგ აამოქმედა კონსტიტუციის 94-ე მუხლის ზემოთ აღნიშნული რეგულირება. ამგვარად, მან თავადვე აღიარა სისტემურ-ელექტრონული ფორმით მოწყობილი ტოტალიზატორის დაბეგვრის რეჟიმის მოგების გადასახადისგან კარდინალურად განსხვავებული ბუნება და კონსტიტუციის მითითებული რეგულაციის ამოქმედებამდე შეიქმნა უსაფრთხო სივრცე საგადასახადო სფეროში პირდაპირი ჩარევისთვის დემოკრატიის უშუალო ფორმებით (რეფერენდუმით) დაწესებული შეზღუდვების გარეშე.  შესაბამისად, 2013 წელს, საპრეზიდენტო არჩევნების შემდეგ საგადასახადო კოდექსში დაფიქსირდა ბრუნვის 5%-იანი გადასახადი 309-ე მუხლის მე-16 ნაწილით დადგენილი საქმიანობის სახეობისთვის, რომელიც წარმოადგენდა მოგების გადასახადის ალტერნატიულ გადასახადს საკუთარი დაბეგვრის ობიექტით, ანგარიშგების და გადახდის მეთოდით. საგადასახადო კოდექსით დადგინდა განსხვავებული საგადასახადო ტვირთი, რომლის ოდენობის „ფიქსაცია“ მოხდა კონსტიტუციის 94-ე მუხლის მე-4 და მე-5 პუნქტების ამოქმედების შედეგად. სწორედ ამიტომ, საგადასახადო ტვირთის ნებისმიერი ზრდა სისტემურ-ელექტრონული ფორმით მოწყობილი ტოტალიზატორისათვის ექვემდებარებოდა კონსტიტუციის 94-ე მუხლის მე-4 და მე-5 პუნქტებით დადგენილი ტესტით შეფასებას და განსაზღვრული გარემოებების შემთხვევაში საჭიროებდა რეფერენდუმის ჩატარებას.  ცალსახა საკანონმდებლო რეგულირების მიუხედავად, საგადასახადო კოდექსში შევიდა ცვლილება, რომელმაც ეფექტური საპროცენტო განაკვეთი 40%-ით გაზარდა და გადამხდელის საკუთრების უფლება დაუშვებლად შეზღუდა. საგულისხმოა, რომ საკონსტიტუციო სასამართლო საკუთარ გადაწყვეტილებაში აღნიშნავს, რომ კონსტიტუციის 21-ე მუხლთან (ძველი რედაქციით) მიმართებით შეფასებას შეიძლება დაექვემდებაროს გადასახადების ოდენობა სამართლიანობის თვალსაზრისით. სასამართლოს აზრით, შეფასების საგანი შეიძლება იყოს, არღვევს თუ არა კონკრეტული საგადასახადო ტვირთი სამართლიან ბალანსს საერთო ინტერესებსა და კონკრეტული გადასახადის გადამხდელს შორის.[[42]](#footnote-42)  საგადასახადო სფეროში სახელმწიფოს მიხედულების ფარგლები აბსოლუტური რომ არაა, ამას ადასტურებს საკონსტიტუციო სასამართლოს არაერთი მოხმობილი გადაწყვეტილება, სადაც სასამართლო ამოწმებს არა მხოლოდ ზოგადი სტანდარტის მიხედვით საჯარო და კერძო ინტერესთა ბალანსს, არამედ კონკრეტული საგადასახადო რეგულირების შედეგს და მის გავლენას გადამხდელის საკუთრების უფლებაზე. მაგალითად, ერთ-ერთ საქმეზე სასამართლომ იმსჯელა გადამხდელისათვის საგადასახადო ჩათვლის მიღების უფლების პროცედურულ შესაბამისობაზე საქართველოს კონსტიტუციასთან.[[43]](#footnote-43) სწორედ კონსტიტუციის 94-ე მუხლისა (ძველი რედაქციით) და კონსტიტუციის 21-ე მუხლის (ძველი რედაქციით) ურთიერთმიმართებაზე და დამატებით დაწესებული გადასახდელის კონსტიტუციურობაზე იმსჯელა სასამართლომ „აირზენას“[[44]](#footnote-44) საქმეში, სადაც შეფასდა გადასახადის გავლენა კონკრეტული ეკონომიკური საქმიანობით მიღებულ ეკონომიკურ შედეგზე და დადგინდა მეწარმე სუბიექტის ინტერესის შელახვა.  წინამდებარე შემთხვევაშიც საგადასახადო კოდექსის სადავო პუნქტი იწვევს საკუთრების შემცირებას სამართლიანობის თვალსაზრისით მიუღებელი ოდენობით. აღნიშნულის დასაბუთებისთვის საქმეში წარმოდგენილია მოცულობითი ხასიათის ფინანსური დოკუმენტაცია, ხოლო მეტი სიცხადისთვის საბოლოო შეჯამების სახით დასაბუთებაში წარმოგიდგენთ გადამხდელის მიერ სახელმწიფო ბიუჯეტში შეტანილი თანხების დინამიკას და საგადასახადო ტვირთის ცვლილებას დაბეგვრის განაკვეთის ზრდის მიხედვით:   |  |  |  |  |  | | --- | --- | --- | --- | --- | |  | **მდგომარეობა 7%-იანი განაკვეთის შემთხვევაში** | | **მდგომარეობა 5%-იანი განაკვეთის შემთხვევაში** | **% ფსონი** | |  | **ოდენობა მილიონ ლარებში** | | |  | | **დადებული ფსონი** | 483.1 | | 483.1 | 100% | | **მოთამაშის მოგება** | (434.7) | | (434.7) | 90% | | **ტოტალიზატორის საერთო მოგება** | 48.4 | | 48.4 | 10% | |  |  | |  |  | | **ნომინალური განაკვეთი** |  | 7% |  | 5% |  | | **გადასახადი** | = 483.1 x 7% = | 33.8 | = 483.1 x 5% = | 24.2 |  | | **ეფექტური განაკვეთი** | = 33.8 / 48.4 x 100% = | 70% | = 24.2 / 48.4 x 100% = | 50% |  | |  |  | |  |  | |  | **დასკვნა** | | |  | |  | 2017-2018 წლებში მთელი დადებული ფსონების მხოლოდ 10% ამოჩნდა მოსარჩელისთვის მომგებიანი, აღნიშნული 10%-იანი საერთო შემოსავლიდან მოსარჩელისთვის დადგენილია 7%-იანი საგადასახადო განაკვეთი, რომელიც ამ საერთო შემოსავლის 70%-იან ეფექტურ განაკვეთს უტოლდება. იმ შემთხვევაში, თუ არ მოხდებოდა 5%-იდან 7%-მდე ზრდა, მოსარჩელე 2017-2018 წლებში გადასახადებში დაზოგავდა 9.6 მლნ. ლარს. | | |  | |  |  | |  |  | |  |  |   იმ პირობებში, როცა ფსონებსა და მოგებას შორის სხვაობა, ანუ „ტოტალიზატორის საერთო მოგება“ სისტემურ-ელექტრონული ფორმით მოწყობილი ტოტალიზატორით საქმიანობის ნაწილში იყო 48.4 მილიონი ლარი, სარჩელის შეტანის მომენტში არსებული რეგულირებით ამ საქმიანობისთვის გადასახადის ოდენობა შეადგენს 33.8 მილიონს, რაც აშკარად შეუსაბამო და მძიმე საგადასახადო ტვირთს აკისრებს გადასახადის გადამხდელს. მიუხედავად იმისა, რომ სურათი მძიმეა 5%-იანი განაკვეთის პირობებშიც, გადასახადის ნომინალური განაკვეთის 2%-ით კონსტიტუციის საწინააღმდეგოდ გაზრდამ გადამხდელის ტვირთი მნიშვნელოვნად დაამძიმა და საგადასახადო ტვირთის რეალური ზრდა 40%-ს შეადგენს (33.8/24.2\*100%≈140%).  მსგავსი ზრდის პირობებში, 2017-2018 წლებში, მოსარჩელეს უწევდა გადასახადის სახით ტოტალიზატორის მოგებაზე (მიღებულ ფსონებსა და გაცემულ მოგებას შორის სხვაობა) მეტი გადასახადის გადახდა იმ პირობებში, როცა მას კონკრეტულ თვეში არ გააჩნდა მოგება ამ საქმიანობის ნაწილში. ამ პერიოდში მოსარჩელეს გადასახადის გადახდისთვის საკუთარი სახსრების გაღება უხდებოდა.  აღნიშნული მონაცემებიდან პირდაპირ დგინდება საკუთრების უფლების ხელყოფის რაოდენობრივი მაჩვენებლები, რაც მეტად თვალსაჩინო მტკიცებულებას წარმოადგენს სასამართლოსთვის და საგადასახადო ტვირთის სამართლიანი ბალანსის მნიშვნელოვან დარღვევაზე უთითებს საერთო ინტერესებსა და კონკრეტული გადასახადის გადამხდელის საკუთრების უფლებას შორის.  აღსანიშნავია, რომ ცხრილში **„ტოტალიზატორის საერთო მოგება“** წარმოადგენს მხოლოდ განთავსებულ ფსონებსა და მოთამაშეების მოგებას შორის განსხვავებას. თუმცა, ეკონომიკურ საქმიანობას გააჩნია სხვა ძირითადი ხარჯებიც, რომლითაც მცირდება მიღებული შემოსავლები. მსგავსი ხარჯებია მაგალითად, ხელფასის, მარკეტინგის და ბაზარზე ოპერირების გასავალი. იმავე 2017-2018 წლებში ასეთი ხარჯები შეადგენდა:   |  |  |  |  |  | | --- | --- | --- | --- | --- | | **„ჩემპიონები 111“-ის მოგება და ზარალი 2017-2018 ფინანსური წლების განმავლობაში არსებული და თეორიული საგადასახადო რეჟიმების პირობებში** | | | | | |  |  |  |  |  |  | | **მოგება-ზარალი** | | **7%-იანი გადასახადის პირობებში** | **5%-იანი გადასახადის პირობებში** | **ნულოვანი მოგების პირობებში** | **15%-იანი მოგების გადასახადის პირობებში** | | | **შემოსავალი** | | **48.4** | **48.4** | **48.4** | **48.4** | | | **გაყიდული მომსახურების თვითღირებულება** | | (6.9) | (6.9) | (6.9) | (6.9) | | | **ონლაინ ტოტალიზატორის მოგების გადასახადი** | | **(33.8)** | **(24.2)** | **(14.2)** | **-** | | | ***საერთო მოგება*** | | ***7.7*** | ***17.2*** | ***27.2*** | ***41.4*** | | | **მარკეტინგის ხარჯი** | | (18.0) | (18.0) | (18.0) | (18.0) | | | **ხელფასები** | | (4.5) | (4.5) | (4.5) | (4.5) | | | **ლიცენზიები** | | (2.6) | (2.6) | (2.6) | (2.6) | | | **ტექნიკური ხარჯები** | | (1.0) | (1.0) | (1.0) | (1.0) | | | **საოფისე, საერთო და ადმინისტრაციული და სხვ. ხარჯები** | | (0.6) | (0.6) | (0.6) | (0.6) | | | ***საოპერაციო საქმიანობის შედეგები (EBITDA)*** | | ***(19.0)*** | ***(9.5)*** | ***0.5*** | ***14.7*** | | | **ცვეთა და ამორტიზაცია** | | (0.4) | (0.4) | (0.4) | (0.4) | | | ***მოგება ფინანსურ ერთეულებამდე***  ***და დაბეგვრამდე (EBIT)*** | | ***(19.4)*** | ***(9.9)*** | ***0.1*** | ***14.3*** | | | **ფინანსური ერთეულები** | | 0.1 | 0.1 | 0.1 | 0.1 | | | **მოგების გადასახადის ხარჯი** | | (0.2) | (0.2) | (0.2) | (2.8) | | | ***წმინდა მოგება/(ზარალი)*** | | ***(19.5)*** | ***(10.0)*** | ***-*** | ***11.6*** | | |  | |  |  |  |  | | | ***ონლაინ ტოტალიზატორის მოგების გადასახადის შეფარდება შემოსავალთან %*** | | *70%* | *50%* | *30%* | *-* | | | ***ონლაინ ტოტალიზატორის მოგების გადასახადის შეფარდება წმინდა მოგება/ზარალთან %*** | | *-173%* | *-245%* | *-* | *-* | |   იმ შემთხვევაში, როდესაც აღვრიცხავთ ეკონომიკურ საქმიანობასთან დაკავშირებულ ძირითად ხარჯებს, კიდევ უფრო აშკარაა, რომ არაკონსტიტუციური ცვლილებით საკუთრების უფლების არსებითი ხელყოფა მოხდა. გაზრდილი 2% წარმოადგენს თანხას, რომელიც ანგარიშდება მთლიანი ბრუნვიდან და არა დადებულ ფსონსა და მოთამაშის მოგებას შორის სხვაობიდან ან გასანაწილებელი მოგებიდან. შესაბამისად, საგადასახადო ტვირთი რეალურად გაზრდილია 40%-ით, რის შედეგადაც მეწარმე სუბიექტის, როგორც ინვესტორის საქმიანობის შედეგად მიღებული სარგებელი საგადასახადო ვალდებულების შესრულებისთვისაც კი შეიძლება აღარ იყოს საკმარისი.  მსგავს კონტექსტთან მიმართებით საკონსტიტუციო სასამართლო მართებულად უთითებს, რომ **„როგორი დიდიც არ უნდა იყოს ფინანსურ საშუალებებზე სახელმწიფოს მოთხოვნილება, გადასახადმა არ უნდა ჩაკლას გადამხდელთა დაინტერესება თავიანთი პროფესიული საქმიანობით.“**[[45]](#footnote-45)  *შუალედური დასკვნა 7*  ყოველივე ზემოაღნიშნულიდან გამომდინარე, საგადასახადო კოდექსში შეტანილი ცვლილების რეალური შედეგი წარმოადგენს გადასახადის ზრდას 40%-იანი ეფექტური განაკვეთით, რომლის ეკონომიკური შედეგები მნიშვნელოვან ნეგატიურ გავლენას ახდენს გადამხდელის საკუთრების უფლებაზე და მის მიერ გასანაწილებელი მოგების (ასეთის არსებობის შემთხვევაში) 40%-ით შემცირებას იწვევს განსახილველი საქმიანობის ნაწილში. *გადასახადის ადმინისტრირების წესის ცვლილების გავლენა საგადასახადო ტვირთზე* სისტემურ-ელექტრონული ფორმით მოწყობილი ტოტალიზატორის ოპერირებით მიღებული შემოსავლების მიხედვით გადასახადის ყოველთვიურად გადახდის წესის შემოღებაზე, როგორც კონსტიტუციის საწინააღმდეგო ცვლილებაზე საუბრისას, კიდევ ერთხელ უნდა აღინიშნოს 94-ე მუხლის მე-4 და მე-5 პუნქტების (დღეის მდგომარეობით კონსტიტუციური კანონის N1324-რს მე-2 მუხლის მე-6 პუნქტის) მიღებისას კანონმდებლის მიზანი და თავად ნორმის შინაარსი, რომლის ძირითადი არსიც სწორედ ისაა, რომ არ დამძიმდეს გადამხდელის საგადასახადო ტვირთი. კერძოდ, განმარტებით ბარათში მითითებულია, რომ:  ***„[...] ქართველმა ხალხმა თავად უნდა განსაზღვროს გადასახადების გაზრდის საკითხი და ამ გზით სახელმწიფოს დისკრეცია მინიმუმადე დაიყვანოს.“***  გადასახადების გაზრდაზე მსჯელობისას ერთმანეთისგან უნდა გაიმიჯნოს კონსტიტუციის საწინააღმდეგო ორი შემთხვევა. პირველი ეხება ტვირთის დამძიმებას განაკვეთის ზედა ზღვრის გაზრდით (ჩვენს შემთხვევაში 5%-იდან 7%-მდე გაზრდით), ხოლო მეორე შემთხვევაა საგადასახადო ტვირთის იმდაგვარი ზრდა, რომელიც არ ეხება განაკვეთის ოდენობას.  პირველ შემთხვევაში საქმე გვაქვს კონსტიტუციის ფორმალურ დარღვევასთან, რაც დამატებითი შინაარსობრივი შეფასების გარეშეც კონსტიტუციის საწინააღმდეგოდ უნდა იცნოს. ხოლო, რაც შეეხება საანგარიშო პერიოდის ცვლილებას, იგი საგადასახადო ტვირთზე გავლენის მიხედვით უნდა შეფასდეს.  საყოველთაოდ ცნობილია, რომ ადრე გადახდა გვიან გადახდასთან შედარებით ქმნის/წარმოშობს დამატებით ხარჯს გადამხდელისათვის, რაც დაკავშირებულია დროში ფულის ღირებულებასთან. კერძოდ, გადახდის ვადის დროში ადრე დადგენით გადამხდელს ეზღუდება უფლება, შესაბამისი პერიოდის განმავლობაში განკარგოს ფულადი სახსრები დამატებითი შემოსავლების მიღების ან ხარჯების შემცირების მიზნით. სხვაგვარად რომ ვთქვათ, 2017 წლამდე არსებული რეგულირების პირობებში, გადამხდელისათვის გარკვეული პერიოდის შემდეგ გადასახდელი საგადასახადო ხარჯის დღევანდელი ღირებულება უტოლდებოდა იმ თანხას, რომელიც საბანკო დეპოზიტზე განთავსების ან სხვა გზით გამოყენების შემთხვევაში გახდებოდა ამავე პერიოდის შემდეგ მის მიერ გადასახდელი.  მაგ. პირობითად გადასახადის ოდენობაა 100 ლარი. თუ გადამხდელს შეუძლია 1 წლის განმავლობაში მის ხელთ არსებული თანხების მეშვეობით მიიღოს 15%-იანი სარგებელი (მათ შორის საბანკო დეპოზიტზე განთავსების გზით), მას 1 წლის შემდეგ გადასახდელი გადასახადიდან 87 ლარი დარჩება - 100/(1+15%). ამგვარად, გადამხდელს შეეძლება თავის ხელთ არსებული 87 ლარით გადაიხადოს 100 ლარი 1 წლის შემდეგ. ასეთ პირობებში, თუ გადასახადის გადახდა პირს დაუყოვნებლივ დაეკისრება, მისი საგადასახადო ხარჯი გაიზრდება მისაღები სარგებლის პროპორციული ფულადი თანხით.  გადასახადის გადახდის გრაფიკის მნიშვნელობა დასტურდება საგადასახადო კოდექსის ანალიზიდანაც. კერძოდ, საგადასახადო კოდექსი მკაფიოდ განსაზღვრავს ცალკეული გადასახადის გადახდის ვადებს, ამასთან, იგი მნიშვნელოვან სანქციებს აწესებს გადასახადის დაგვიანებით გადახდაზე. კერძოდ, საგადასახადო კოდექსის 272-ე მუხლის მე-4 ნაწილის მიხედვით „საურავი შეადგენს გადაუხდელი გადასახადის თანხის 0,05%-ს ყოველი ვადაგადაცილებული დღისათვის.“ წელიწადში კი საურავის ოდენობა 18.25%-ს აღწევს.  ასევე, საგადასახადო კოდექსი უკრძალავს ორგანოებს გადამხდელის კუთვნილი გადასახადების მოთხოვნას წინასწარ, ავანსის სახით, გარდა იმ შემთხვევებისა, თუ ასეთი საგადასახადო კოდექსის მიერ პირდაპირ არაა დადგენილი. ჩვენს შემთხვევაშიც, გადასახადის წლის განმავლობაში 4 საავანსო გადასახდელის სახით გადახდის ნაცვლად დაწესდა მისი ყოველთვიური გადახდა, რაც ბუნებრივია, იწვევს გადამხდელისათვის საგადასახადო ტვირთის გაზრდას, ე.ი. დამატებით საგადასახადო ხარჯებს. მეტი თვალსაჩინოებისათვის რიცხობრივად 2017-2018 წლების ანალიზით დავინახავთ შემდეგს: |



|  |
| --- |
| რიცხობრივი მაჩვენებლები ადასტურებს, რომ გადამხდელის მიერ ჩვეულებრივი საქმიანობის პირობებში, კერძოდ გადასახადის 4 საავანსო გადასახდელის სახით გადახდის შემთხვევაში იგი დაზოგავდა 589,000 ლარს გადასახადის თანხის საბანკო დეპოზიტზე განთავსების გზით, რაც საანგარიშო პერიოდის კალენდარული თვით ჩანაცვლების პირობებში შეუძლებელი გახდა.  საქმეზე მსჯელობისას აუცილებელია მხედველობაში მივიღოთ კონსტიტუციურ-სამართლებრივი ურთიერთობები და ის ფაქტი, რომ სამართლებრივ ფასეულობათა ძირითადი ცნებების გვერდით არსებობს მიზნობრივი ცნებებიც.[[46]](#footnote-46) როგორც სასამართლო იმავე გადაწყვეტილებაში მართებულად უთითებს, **„მიზნობრივი ცნების საყრდენს ყველა შემთხვევაში სუბსტანციური - ძირითადი ცნება წარმოადგენს.“** ჩვენს შემთხვევაში ასეთი სუბსტანციურ ცნებად საგადასახადო ტვირთის ზრდა უნდა მივიჩნიოთ, რომელიც უნდა შეფასდეს საგადასახადო რეჟიმის თითოეულ ელემენტთან მიმართებით ინდივიდუალურად. ე.ი. რამდენად ზრდის გადასახადის გამოანგარიშებაში მონაწილე ელემენტის ცვლილება გადამხდელის მიერ ბიუჯეტში შესატან თანხას.  კონსტიტუციის ნორმის შეფასებისას უნდა ვიხელმძღვანელოთ გონივრული განმარტებიდან, უფლების შეზღუდვის საწინააღმდეგო მიდგომის გამოყენებით. ნორმის მიზნიდან გამომდინარე განმარტებას იყენებს საკონსტიტუციო სასამართლოს პირველი კოლეგიაც და საკუთარ გადაწყვეტილებაში[[47]](#footnote-47) უთითებს, რომ ***„სამართალში ფორმას არ აქვს დამოუკიდებელი დატვირთვა და ამდენად, ფორმა არ არსებობს ფორმისთვის. ნებისმიერი ფორმის უკან დგან კონკრეტული შინაარსი და მართლწესრიგისთვის მთავარია ამ შინაარსის განხორციელება ან არგანხორციელება.“***  დაუშვებელია საკონსტიტუციო სასამართლომ უგულებელყოს ის რეალობა, სადაც მოპასუხე საკუთარი სურვილის მიხედვით ცვლის გადახდის პერიოდს და ამგვარად პირდაპირ გავლენას ახდენს ფულის დროში ღირებულებაზე. ასეთ პირობებში კი საგადასახადო ტვირთის ზრდა განაკვეთის ცვლილების გარეშეც სახეზეა.  **„როცა დაუშვებელ საქმიანობაზეა საუბარი, საჯარო წესრიგისთვის საშიში იქნება ფაქტობრივი სინამდვილის იგნორირება და არსებულად მხოლოდ იმის აღიარება, რაც მხოლოდ ფორმალურად არსებულია.“[[48]](#footnote-48)**  შესაბამისად, ის შედეგი, რომლის დადგომაც დაუშვებელია განაკვეთის ზრდით, დაუშვებლად უნდა მივიჩნიოთ საანგარიშო პერიოდის ცვლილებითაც. აღნიშნულ არგუმენტს კიდევ უფრო ამყარებს თავად კონსტიტუციური დებულებაც:  **„საერთო-სახელმწიფოებრივი გადასახადის ახალი სახის შემოღებად ან ზღვრული განაკვეთის გაზრდად არ ჩაითვლება აგრეთვე გადასახადის სახის მიხედვით არსებული ზღვრული განაკვეთის ფარგლებში გადასახადის განაკვეთის ცვლილება.“**  კონსტიტუციის მიერ კანონმდებლისთვის მინიჭებული მოქმედების ფარგლები შეზღუდულია ზღვრული განაკვეთის ფარგლებში გადასახადის განაკვეთის ცვლილებით. მხოლოდ განაკვეთის ზღვრულ ფარგლებში გაზრდა არ ჩაითვლება კონსტიტუციის დარღვევად, რაც სწორედაც რომ ლოგიკურია და ინტერპრეტაციის შესაძლებლობას არ აძლევს ხელისუფალს, რომ საკუთარი თვითნებობით დააკისროს გადამხდელს იმაზე მეტი ტვირთი, ვიდრე ეს მაქსიმალური განაკვეთის ფარგლებში იქნებოდა მოსალოდნელი. კონსტიტუციური დებულება საკუთარი შინაარსით განჭვრეტადია, ხოლო მოპასუხის კონსტიტუციის საწინააღმდეგო მოქმედებით იგი გადამხდელისათვის საგადასახადო ტვირთის უკონტროლო ზრდის საშუალებას წარმოადგენს.  *შუალედური დასკვნა 8*  ზემოაღნიშნულიდან გამომდინარე, კონსტიტუციის დანაწესი მისი შინაარსიდან გამომდინარე უნდა განიმარტოს, როგორც დამცავი ხასიათის ნორმა, რომელიც საკუთრების უფლების უზრუნველყოფის კონსტიტუციურ გარანტიას წარმოადგენს. აღნიშნული გარანტიის გათვალისწინებით კი არაკონსტიტუციურად და დაუშვებლადაა მიჩნეული საანგარიშო პერიოდის ისეთი ცვლილება, რომლითაც საგადასახადო ტვირთი კონსტიტუციის საწინააღმდეგოდ დამძიმდება. **სადავო აქტებით ირღვევა მოსარჩელის საქართველოს კონსტიტუციის მე-19 მუხლით გათვალისწინებული საკუთრების უფლება** (საქართველოს კონსტიტუციის მე-19 მუხლის განმარტებისას ვეყრდნობით საქართველოს კონსტიტუციის 2018 წლის 16 დეკემბრამდე მოქმედი რედაქციის 21-ე მუხლზე არსებულ საკონსტიტუციო სასამართლოს პრაქტიკას)  საკონსტიტუციო სასამართლოს პრაქტიკის მიხედვით, თუ გადასახადი არ შეესაბამება საქართველოს კონსტიტუციის 94–ე მუხლის მოთხოვნებს ავტომატურად ირღვევა საკუთრების უფლება.[[49]](#footnote-49) შესაბამისად, იმ პირობებში, როდესაც გასაჩივრებული რეგულირება მიღებულია კონსტიტუციით მოთხოვნილი რეფერენდუმის გამართვის გარეშე, იგი უხეშად არღვევს 94-ე (ძველი რედაქციით) მუხლით დადგენილ მოთხოვნებს და ასევე ეწინააღმდეგება კონსტიტუციის მე-19 მუხლს.  მიუხედავად ზემოაღნიშნულისა, კანონმდებლის მიერ მიღებული სადავო რეგულირება ვერ აკმაყოფილებს ვერც საკუთრების უფლების შეზღუდვის ფორმალურ და მატერიალურ კრიტერიუმებს და წარმოადგენს არათანაზომიერ შეზღუდვას, რომელიც გადამხდელისათვის არაგონივრული ოდენობის დამატებითი საგადასახადო ტვირთის დაკისრებას იწვევს.  კონსტიტუციის მე-19 მუხლის პირველი პუნქტი განამტკიცებს საკუთრების, ასევე მემკვიდრეობით მიღების საყოველთაო უფლებას. საკუთრების უფლება კი წარმოადგენს პირის ბუნებით უფლებას, რომელიც დემოკრატიული საზოგადოების არსებობის აუცილებელ წინაპირობაა.[[50]](#footnote-50) კონსტიტუციის 21-ე მუხლის სტრუქტურიდან გამომდინარე, საკუთრების უფლებაში ჩარევის კონსტიტუციურ-სამართლებრივი შემოწმება ხორციელდება ჩარევის ხასიათის მიხედვით. კონსტიტუციის 21-ე მუხლი იცნობს დაცულ უფლებაში ჩარევის ორ ძირითად სახეს – საკუთრების უფლების შეზღუდვა და საკუთრების ჩამორთმევა. აღნიშნულ ნაწილში მე-19 (ახალი რედაქცია) და 21-ე (ძველი რედაქცია) მუხლების რეგულირება მსგავსია. ასევე, საკუთრების უფლების შესაძლო შეზღუდვის საფუძვლები განსაზღვრულია 21-ე მუხლის მე-2 პუნქტით, ხოლო საკუთრების ჩამორთმევის კონსტიტუციურ წინაპირობებს ადგენს კონსტიტუციის 21-ე მუხლის მე-3 პუნქტი.“[[51]](#footnote-51) საქართველოს საკონსტიტუციო სასამართლოს პრაქტიკის თანახმად, „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. დაუშვებელია ლეგიტიმური მიზნის მიღწევა განხორციელდეს ადამიანის უფლების მომეტებული შეზღუდვის ხარჯზე”.[[52]](#footnote-52)  საკონსტიტუციო სასამართლოს პირდაპირ აქვს განსაზღვრული ის სტანდარტი, რომლის ფარგლებშიც ხდება საკუთრების უფლებით დაცულ სფეროში ჩარევის კონსტიტუციურობის შეფასება: „სადავო ნორმის კონსტიტუციის 21-ე მუხლთან შესაბამისობაზე მსჯელობისას საკონსტიტუციო სასამართლომ უნდა მოახდინოს 21-ე მუხლის განმარტება იმის გასარკვევად, მოხდა თუ არა ჩარევა ამ მუხლით დაცულ სიკეთეში, რა ფორმისაა ჩარევა, განხორციელდა თუ არა იგი კონსტიტუციის მოთხოვნათა დაცვით და თავსდება თუ არა კონსტიტუციურ-სამართლებრივ ფარგლებში.[[53]](#footnote-53) თავის ერთ-ერთ გადაწყვეტილებაში „სასამართლო მიიჩნევს, რომ, თუ საქართველოს კონსტიტუციის 21-ე მუხლის მე-2 და მე-3 პუნქტების შემთხვევაში, გარკვეული პირობების არსებობისას, შესაძლებელია კონსტიტუციის 21-ე მუხლის პირველი პუნქტით დაცული საკუთრებისა და მასთან დაკავშირებული უფლებების შეზღუდვა, ევროპული კონვენციის პირველი დამატებითი ოქმის პირველი მუხლის მე-2 აბზაცით გათვალისწინებულია არა საკუთრების უფლების შეზღუდვა, არამედ სახელმწიფოს უფლება საკუთარი მიხედულებით, „საერთო ინტერესების“ შესაბამისად, განახორციელოს საკუთრებით სარგებლობაზე კონტროლი, ასევე უზრუნველყოს გადასახადების, მოსაკრებლებისა და ჯარიმების გადახდა. ამრიგად, საკონსტიტუციო სასამართლო თვლის, რომ ზემოაღნიშნულ შემთხვევაში საქმე გვაქვს ორ დამოუკიდებელ უფლებასთან, რომელთა შორისაც უნდა არსებობდეს ე.წ. „სამართლიანი წონასწორობა“, ასევე, „გონივრული თანაზომიერება“ დასახულ მიზანსა და სახელმწიფოს მიერ თავისი უფლებების განხორციელების საშუალებებს შორის, რათა არ მოხდეს საქართველოს კონსტიტუციის 21-ე მუხლის პირველი პუნქტით გათვალისწინებული საერთო შინაარსის ნორმის დარღვევა“.[[54]](#footnote-54)  საჯარო ინტერესებისთვის საკუთრების უფლების შეზღუდვის კონსტიტუციურობის დასადგენად სასამართლომ უნდა გამოიყენოს საკუთრების უფლების შეზღუდვის ფორმალური და მატერიალური კრიტერიუმები. სასამართლო კონსტიტუციის 21–ე მუხლით დადგენილი შეზღუდვისას პირველ რიგში ამოწმებს ფორმალურ და შემდგომ მატერიალურ სამართლებრივ მოთხოვნებს.[[55]](#footnote-55) *საკუთრების უფლების შეზღუდვის ფორმალური კრიტერიუმი არ კმაყოფილდება* საკუთრების უფლების შეზღუდვის ფორმალური მოთხოვნის დაკმაყოფილებისათვის აუცილებელია, რომ შეზღუდვა კანონით განსაზღვრულ შემთხვევაში და დადგენილი წესით განხორციელდეს. მოცემულ შემთხვევაში არ არსებობს კანონით დადგენილი წესი, რომელიც პარლამენტს სადავო ცვლილების განხორციელების საშუალებას მისცემდა. საგადასახადო კოდექსის არსებული რეგულირების შედეგად გადასახადის განაკვეთის ზრდა და შესაბამისად, საგადასახდო ტვირთის დამძიმება სისტემურ-ელექტრონული ფორმით მოწყობილი ტოტალიზატორისათვის რეფერენდუმის გამართვის გარეშე დაუშვებელია და იგი ვერ აკმაყოფილებს ფორმალურ კრიტერიუმს. *საკუთრების უფლების შეზღუდვის მატერიალური კრიტერიუმი არ კმაყოფილდება* საკონსტიტუციო სასამართლო ასევე განმარტავს საკუთრების უფლების შეზღუდვის მატერიალურ კრიტერიუმსაც. საკონსტიტუციო სასამართლოს მიხედვით, კონსტიტუციის 21–ე მუხლის მეორე პუნქტი უნდა განიმარტოს პოზიტიური შინაარსით.[[56]](#footnote-56) საკონსტიტუციო სასამართლო აზუსტებს ნორმის პოზიტიური გაგების ცნებას და უთითებს, რომ „ეს პუნქტი კანონმდებელს აძლევს საკუთრების უფლების შინაარსის განსაზღვრის უფლებამოსილებას, მაგრამ მხოლოდ იმ პირობით, რომ კანონმდებლის ნება კონსტიტუციური მოთხოვნის ადეკვატური იქნება. სწორედ აქ იჩენს თავს შეზღუდვის მატერიალური კრიტერიუმი, რომელიც კანონმდებელს ავალდებულებს კერძო და საჯარო ინტერესების გონივრულ დაბალანსებას. კონსტიტუციის 21-ე მუხლის მეორე პუნქტით დაკისრებული ვალდებულების შესრულებისას კანონმდებელი დგას ამოცანის წინაშე, თანაბრად გაითვალისწინოს კონსტიტუციით განსაზღვრული უფლების გარანტია და სოციალური საკუთრებითი წესრიგის მოთხოვნა და დააბალანსოს ინტერესები. დაუშვებელია საკუთრების სოციალური ფუნქციის უგულებელყოფა, იმავდროულად, შეუძლებელია მესაკუთრის ზედმეტად, არათანაზომიერად შეზღუდვის გამართლება.“[[57]](#footnote-57)  აუცილებელია აღინიშნოს, რომ კონსტიტუციის როგორც 21-ე (ძველი რედაქციით), ასევე მე-19 (ახალი რედაქციით) მუხლების მიზანს საკუთრების უფლების დაცვის გარანტიების უზრუნველყოფა წარმოადგენს. „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.“[[58]](#footnote-58)  ეკონომიკური საქმიანობა, რომლის ძირითად მიზნადაც გაზრდილი საგადასახადო ტვირთით დაწესებული ვალდებულების შესრულება იქცევა, სწორედ საკუთრების უფლების ფარგლების დაუშვებელ შეზღუდვას წარმოადგენს.  საკონსტიტუციო სასამართლოს განცხადებით, შეზღუდვა წარმოადგენს ისეთ შემთხვევას, როდესაც ინტერესთა სამართლიანი დაბალანსება ხდება და არა მესაკუთრისა და უფლების სუბიექტის სრული გაუცხოება. „კონსტიტუციური უფლებების შეზღუდვას მაშინ აქვს გამართლება, როცა ლეგიტიმური მიზანი ისე მიიღწევა, რომ არ მოხდება შეზღუდვას დაქვემდებარებული სიკეთისა და მისი მატარებელი სუბიექტის ერთმანეთისაგან გაუცხოება. შეზღუდვა გულისხმობს ინტერესთა სამართლიან დაბალანსებას და არა ისეთ შემთხვევას, როცა ერთი ინტერესის ადგილს მეორე იკავებს.“[[59]](#footnote-59)  მოცემულ შემთხვევაში პირველ რიგში უნდა აღინიშნოს, რომ კონსტიტუცია გადამხდელისათვის საგადასახადო ტვირთის ნებისმიერ ზრდას გამორიცხავს რეფერენდუმის ჩატარების გარეშე. ჩვენს შემთხვევაში კი, საგადასახადო ტვირთის ზრდა ამასთანავე იმდენად აშკარა და მნიშვნელოვანია, რომ მან გადამხდელის ეკონომიკურ აქტივობას შესაძლოა აზრიც კი დაუკარგოს.  შესაბამისად, საკუთრების უფლების შეზღუდვის მართლზომიერების და დასაბუთებულობის ნაწილზე ვიმსჯელებთ იმ მოცემულობის გათვალისწინებით, რომ ბრუნვის გადასახადის ზრდა არ შეესაბამება კონსტიტუციის ფორმალურ მოთხოვნებს და იგი უცილობლად კონსტიტუციის საწინააღმდეგოდ უნდა იქნეს მიჩნეული. *არ არსებობს საკუთრების უფლებაში ჩარევისთვის აუცილებელი საზოგადოებრივი საჭიროება* როგორც საკუთრების უფლების შეზღუდვის, ისე ჩამორთმევის შემთხვევაში, აუცილებელია, წარმოდგენილი იყოს „აუცილებელი საზოგადოებრივი საჭიროება“, რაც, საბოლოო ჯამში, წარმოადგენს დაცულ სფეროში ჩარევის გამართლებას. ეს კატეგორია წარმოადგენს საკუთრების უფლების ყველა შესაძლო გამოვლინების შეზღუდვის საფუძველს და ზღვარს.[[60]](#footnote-60) აღსანიშნავია, რომ სასამართლო განსაკუთრებულ ყურადღებას აქცევს „აუცილებელ საზოგადოებრივ საჭიროებას“, როგორც საკუთრების უფლებით დაცულ სფეროში ჩარევის საფუძველს და მას შესაძლო სახელისუფლებლო თვითნებობის პრევენციის საშუალებად განიხილავს.[[61]](#footnote-61) საკონსტიტუციო სასამართლოს დამატებით განსაზღვრული აქვს, რომ კანონმდებლის ნება „აუცილებელი საზოგადოებრივი საჭიროების“ განსაზღვრებისას უნდა იყოს მკაფიო.[[62]](#footnote-62)  გადასახადის გაზრდის შესახებ კონსტიტუციის მოთხოვნათა პირდაპირი უგულებელყოფის მიუხედავად, უნდა აღინიშნოს, რომ საგადასახადო კოდექსის სადავო რეგულირება ასევე არ ჯდება კონსტიტუციის 19-ე მუხლის მე-2 პუნქტით გათვალისწინებული საკუთრების უფლების შეზღუდვის ფარგლებში, ვინაიდან სახელმწიფოს მიერ დასახელებული მიზნები ვერ აკმაყოფილებს მე-2 პუნქტში დეკლარირებული აუცილებელი საზოგადოებრივი საჭიროების კრიტერიუმებს. პირველ რიგში, აღსანიშნავია, რომ ცვლილების ინიცირებულ ვარიანტში ბრუნვის გადასახადის 2-ჯერ გაზრდა იგეგმებოდა (10%-მდე), თუმცა დამტკიცებულ ვარიანტში იგი 7%-ით განისაზღვრა. რაც შეეხება სახელმწიფო შეზღუდვის ლეგიტიმურ მიზანს, იგი გადასახადის დამატებით 2%-ით გაზრდის პირობებში საერთოდ არაა განსაზღვრული.  ცვლილების განმარტებით ბარათში ვკითხულობთ, რომ კანონპროექტის მიზანია *„2017 წლის სახელმწიფო ბიუჯეტის პროექტის შემოსულობების ნაწილში მისაღები საგადასახადო შემოსავლების უზრუნველყოფა. აგრეთვე საქართველოს მიერ ევროკავშირთან ასოცირების ხელშეკრულების ფარგლებში აღებული და სხვა საერთაშორისო ვალდებულებების შესრულება.“* თუმცა განმარტებითი ბარათი არ აზუსტებს ასოცირების ხელშეკრულების რომელიც მუხლი ან სხვა რომელი საერთაშორისო ვალდებულების უზრუნველყოფა ხდება სისტემურ-ელექტრონული ფორმით მოწყობილი ტოტალიზატორისათვის გადასახადის გაზრდით. ერთადერთი მითითება, რომელიც საგადასახადო ტვირთის დამძიმების მიზეზს განმარტავს, ბიუჯეტის საშემოსავლო ნაწილზე კანონპროექტის გავლენაა, რომელიც ტოტალიზატორის სისტემურ-ელექტრონული ფორმით მოწყობის შემთხვევაში პირისთვის საშემოსავლო/მოგების გადასახადის 5%-იანი განაკვეთის 10%-ამდე გაზრდით ბიუჯეტის საშემოსავლო ნაწილის 30.0 მლნ. ლარით შესაძლო ზრდას ვარაუდობდა. ამ მხრივ უნდა აღინიშნოს, რომ თავად განმარტებითი ბარათის მიხედვით, ცვლილებების მიღებაში მონაწილეობა არ მიუღიათ სახელწიფო, არასახელმწიფო ან/და საერთაშორისო ორგანიზაციას/დაწესებულებას, ექსპერტებს.  „აუცილებელი საზოგადოებრივი საჭიროება“ ობიექტურობის იმ ხარისხს უნდა აღწევდეს, რომ შესაძლებელი იყოს მისი „აუცილებელ საზოგადოებრივ საჭიროებად“ დანახვა საზოგადოების გონიერი წევრების მიერ. აღნიშნულ სტანდარტს ობიექტური შინაარსი გააჩნია და გამორიცხავს კონკრეტული იდენტიფიცირებადი პირებისთვის ან/და პირთა ჯგუფებისთვის სარგებლის მინიჭების ან მდგომარეობის გაუმჯობესების მიზნით სხვა პირის საკუთრების უფლების შეზღუდვას ან ჩამორთმევას ინდივიდუალურ ეთიკურ თუ მორალურ სტანდარტებთან შეუსაბამობის გამო. „აუცილებელ საზოგადოებრივ საჭიროებად“ ვერ ჩაითვლება შეზღუდვა ან ჩამორთმევა იმგვარი მიზნის მისაღწევად, რომელსაც კონსტიტუციით დაცულ ღირებულებათა წესრიგთან არსებითი კავშირი არ აქვს“.[[63]](#footnote-63) ბიუჯეტში მეტი სახსრების აკუმულირების საჭიროების, როგორც დადებითი ელემენტის თუ საზოგადოებრივი კეთილდღეობის გარანტის მითითება ვერ ჩაითვლება პირის გარანტირებული უფლების შეზღუდვის საკმარის საფუძვლად. საკუთრების უფლებაში უხეშ, განუჭვრეტელ და არაპროგნოზირებად ჩარევას ლეგიტიმური საფუძველი და აუცილებელი საზოგადოებრივი საჭიროების საკმარისი სიცხადით ჩვენება სჭირდება, რასაც მოცემულ შემთხვევაში ადგილი არ აქვს.  მოქმედი კონსტიტუციის მე-19 მუხლის მე-2 პუნქტი საკუთრების უფლების შეზღუდვის კონსტიტუციურობისთვის აუცილებელ პირობად ამგვარი შეზღუდვისთვის საჯარო ინტერესის არსებობას ითხოვს. თუმცა ამგვარი საჯარო მიზანი არ წარმოადგენს აბსოლუტურ ცნებას და იგი თანაზომიერების კრიტერიუმითაა შეზღუდული. წინააღმდეგ შემთხვევაში, შეიძლება მივიდეთ იმ რეალობამდე, რომ სახელმწიფო ბიუჯეტში შენატანების განხორციელების ყოველი საჭიროების შემთხვევაში, შესაძლებელი იქნებოდა გადასახადების ზრდა, ახალი გადასახადის შემოღება და ა.შ., რაც თავის მხრივ ეწინააღმდეგება ძირითად კონსტიტუციურ პრინციპებს და უპირველეს ყოვლისა, პირის საკუთრების უფლებას.  საჯარო ინტერესის საკითხი პირდაპირ უკავშირდება თანაზომიერების საკითხს, რომელიც საკუთრების უფლების შეზღუდვის ტესტის ძირითად კომპონენტს წარმოადგენს. თანაზომიერების პრინციპი ადამიანის უფლებათა შეზღუდვის მართლზომიერების შეფასების კონსტიტუციური კრიტერიუმია. ზუსტად ამიტომ მას კონსტიტუციური კონტროლისთვის არსებითი მნიშვნელობა აქვს. სამართლებრივ სახელმწიფოში კანონზომიერია იმის მოლოდინი, რომ კერძო და საჯარო ინტერესების ურთიერთმიმართება სამართლიანი იქნება. რაც უფრო მეტად ერევა ხელისუფლება ადამიანის თავისუფლებაში, მით მაღალია მოთხოვნები ჩარევის გამართლებისათვის.[[64]](#footnote-64)  **საკონსტიტუციო სასამართლომ მხედველობაში უნდა მიიღოს სადავო რეგულირებით დადგენილი გადასახადის ეფექტური განაკვეთი, გამიჯნოს იგი მოგების გადასახადისგან და დაადგინოს, რომ გადასახადის ზრდის შედეგად მესაკუთრეს საჯარო ინტერესის მომეტებული დაკმაყოფილების საპირწონედ არ რჩება არანაირი გარანტია თავისი უფლების დასაცავად. შესაბამისად, სახეზეა თანაზომიერების პრინციპის დარღვევაც.** *საკონსტიტუციო სასამართლოს პრაქტიკა გადასახადებთან დაკავშირებით კონსტიტუციის მე-19 მუხლის კონტექსტში* გადასახადებთან დაკავშირებით, საკონსტიტუციო სასამართლო პირდაპირ უთითებს, რომ გადასახადების გადახდა პირდაპირ უკავშირდება კონსტიტუციის 21-ე მუხლით დადგენილ საკუთრების უფლებას (არსებული რეგულირებით კონსტიტუციის მე-19 მუხლი). კერძოდ, სასამართლო მიუთითებს, რომ „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 კონსტიტუციის 21-ე მუხლით დაცულ უფლებასთან.“[[65]](#footnote-65) აქედან გამომდინარე, საგადასახადო კოდექსის 309-ე მუხლის მე-16 ნაწილის არაკონსტიტუციურობის მოთხოვნა დგება კონსტიტუციის მე-19 მუხლთან წინააღმდეგობის მოტივით.  კონსტიტუციის მე-19 მუხლის პირველი პუნქტის მიხედვით, „საკუთრებისა და მემკვიდრეობის უფლება აღიარებული და უზრუნველყოფილია.“ ამავე მუხლის მე-2 პუნქტის თანახმად, „საჯარო ინტერესებისათვის დასაშვებია ამ უფლების შეზღუდვა კანონით განსაზღვრულ შემთხვევებში და დადგენილი წესით.“ ამავე მუხლის მე-3 პუნქტის თანახმად, „აუცილებელი საზოგადოებრივი საჭიროებისათვის საკუთრების ჩამორთმევა დასაშვებია კანონით პირდაპირ გათვალისწინებულ შემთხვევებში, სასამართლოს გადაწყვეტილებით ან ორგანული კანონით დადგენილი გადაუდებელი აუცილებლობისას, წინასწარი, სრული და სამართლიანი ანაზღაურებით. ანაზღაურება თავისუფლდება ყოველგვარი გადასახადისა და მოსაკრებლისაგან.“  კონსტიტუციური სარჩელის კონსტიტუციის მე-19 მუხლთან მიმართების დასადგენად, მნიშვნელოვანია აღინიშნოს, რომ როგორც დასაბეგრი, ისე გადახდის შემდეგ დარჩენილი ქონება გადამხდელის საკუთრებას წარმოადგენს.[[66]](#footnote-66) შესაბამისად, დასაბეგრი ქონების ოდენობის ცვლილება დაკავშირებულია გადასახადის გადამხდელის საკუთრების უფლებასთან.  როგორც სასამართლომ აღნიშნა „სახელმწიფოს მიხედულების ფარგლები ვერ იქნება უსაზღვრო. როგორი სერიოზულიც არ უნდა იყოს სახელმწიფოს მოტივაცია და რაოდენ მნიშვნელოვანი სიკეთეების დასაცავად არ უნდა იღებდეს კონკრეტულ რეგულაციას, ის არ თავისუფლდება პასუხისმგებლობისგან, იმოქმედოს მკაცრად კონსტიტუციით დადგენილ ფარგლებში და უპირობოდ შეიბოჭოს ადამიანის ფუნდამენტური უფლებებით. დემოკრატიულ და სამართლებრივ სახელმწიფოში არ არსებობს მიზანი, ინტერესი, ადამიანის უფლებების დაცვის უმთავრესი მიზნის ჩათვლით, რომლის საპირწონედ სახელმწიფო აღიჭურვება ლეგიტიმური უფლებით, დაარღვიოს თუნდაც ერთეული პირების თავისუფლების უფლება (ესა თუ ის უფლება). ამიტომ, სწორედ აქ გადის ზღვარი, რომლის გადაბიჯების უფლება სახელმწიფოს არ აქვს“.[[67]](#footnote-67)  მნიშვნელოვანია აღინიშნოს, რომ საკონსტიტუციო სასამართლო სწორედ აღნიშნული მსჯელობით დაუპირისპირდა სახელმწიფოს მხრიდან აშკარა არაპროპორციული სასჯელების დაწესების პოლიტიკას. სოციალურ-ეკონომიკურ სფეროში სახელმწიფოს დისკრეცია ნაკლებად ფართოა, ვიდრე სისხლის სამართლის პოლიტიკის განხორციელებაში, შესაბამისად სოციალურ-ეკონომიკურ პოლიტიკის დაგეგმარებისას სახელმწიფო შემოსაზღვრულია მკაცრად დადგენილი კონსტიტუციური ფარგლებით და ფუნდამენტური პრინციპებით.  საკონსტიტუციო სასამართლოს პრაქტიკის[[68]](#footnote-68) საფუძველზე, შეგვიძლია დავასკვნათ რომ სახელმწიფოს მიერ გადასახადების გადახდის მოთხოვნა (კონსტიტუციის 94-ე მუხლის პირველი პუნქტის) თავისთავად გულისხმობს საკუთრების კონსტიტუციური უფლების დარღვევას.[[69]](#footnote-69)  როგორც ზემოთ აღინიშნა (პარაგრაფი 2.2.), საგადასახადო ტვირთის ზრდის შედეგად დაირღვა სამართლიანი ბალანსი გადამხდელის საკუთრების უფლებასა და სახელმწიფოს მიერ სისტემურ-ელექტრონული ფორმით მოწყობილი ტოტალიზატორის საქმიანობისთვის გაზრდილ გადასახადის ოდენობებს შორის. დაუსაბუთებელი და კონსტიტუციის საწინააღმდეგო ზრდა, რომლის შედეგადაც ბრუნვის გადასახადის ნომინალური განაკვეთი 7%-მდე, ხოლო ეფექტური განაკვეთი კი რეალურად 70%-მდე გაიზარდა, წარმოადგენს დაუსაბუთებელ ჩარევას კონსტიტუციის მეორე თავით დაცულ უფლებებში და იგი სასამართლოს მიერ კონსტიტუციის საწინააღმდეგოდ უნდა ჩაითვალოს. ცვლილების ფორმალური დასაშვებობის შემთხვევაშიც კი გადასახადის გაზრდა არ არის სამართლიანი და იგი არღვევს სამართლიან ბალანსს საჯარო და კერძო ინტერესებს შორის.  *შუალედური დასკვნა 8*  შესაბამისად, იმ პირობებში, როცა რეგულირება პირდაპირ ეწინააღმდეგება კონსტიტუციის 94-ე მუხლით დადგენილ რეგულირებას, კერძოდ, მისი მიღებისთვის დადგენილ პროცედურულ წესებს, აკისრებს მესაკუთრეს დამატებით მძიმე საგადასახადო ტვირთს და უგულებელყოფს თავისუფალი მეწარმეობის კონსტიტუციით განმტკიცებულ პოსტულატს, შეუძლებელია იარსებოს ლეგიტიმურმა მიზანმა, რომელიც საკუთრების უფლებაში ამგვარ ჩარევას გაამართლებდა და კონსტიტუციის მოთხოვნათა მიუხედავად საგადასახადო ტვირთის ზრდას შესაძლებელს გახდიდა. **დასკვნა** დასკვნის სახით შეიძლება ითქვას, რომ ტოტალიზატორის სისტემურ-ელექტრონული ფორმით მოწყობის შემთხვევაში, გადასახადის გადამხდელი არ იხდის მოგების გადასახადს. ნაცვლად მოგების გადასახადისა, მას უწევს მოგების გადასახადის ალტერნატიული, მისი ჩამნაცვლებელი გადასახადის, ბრუნვის გადასახადის გადახდა, რომელიც რეგულირდება საგადასახადო კოდექსის 309-ე მუხლის მე-16 ნაწილით. მიუხედავად იმისა, რომ საგადასახადო კოდექსის 97-ე მუხლის მე-9 ნაწილის 2017 წლის იანვარში ამოქმედებული ცვლილება მიუთითებს 309-ე მუხლის მე-16 ნაწილზე, როგორც მოგების გადასახადზე, 309-ე მუხლის მე-16 ნაწილის ნორმატიული შინაარსი არ არის შესაბამისობაში მოგების გადასახადის არსთან.  ამდენად, ტოტალიზატორის სისტემურ-ელექტრონული ფორმით მოწყობის შემთხვევისთვის დაწესებული გადასახადის ზღვრულ ნორმად ვერ მივიჩნევთ მოგების გადასახადისთვის დაწესებულ 15%-იან განაკვეთს (პარაგრაფი 2.1). საგადასახადო კანონმდებლობა ამ ტიპის საქმიანობისთვის გამორიცხავს გადასახადის გადაანგარიშებას მოგების გადასახადის სტანდარტული სქემით (გასანაწილებელი მოგების 15%) და ზედმეტად გადახდილი გადასახადების (ე.წ. „ზედმეტი საგადასახადო ტვირთი“) უკან დაბრუნებას, რაც შესაძლებელია მოგების, თუ საშემოსავლო გადასახადებით დაბეგვრის ყველა სხვა შემთხვევაში (მაგ. არარეზიდენტების, მცირე ბიზნესის, სასტუმროს ბიზნესის და სხვა) და რაც გადამხდელებს საშუალებას აძლევს მათმა საგადასახადო ტვირთმა არ გადააჭარბოს გასანაწილებელი მოგების 15%-ს.  შესაბამისად, ტოტალიზატორების სისტემურ-ელექტრონული ფორმით მოწყობიდან მიღებული შემოსავლების დაბეგვრა თავისი ბუნებით კარდინალურად განსხვავდება მოგების გადასახადისაგან და მისთვის დაწესებული განაკვეთის ზღვრულ ოდენობად მოგების გადასახადის 15%-იანი განაკვეთის მიჩნევა მოკლებულია ყოველგვარ საფუძველს. შედეგად, ამ ბრუნვის გადასახადის განაკვეთის ზღვრული სიდიდე კონსტიტუციის 94-ე მუხლის მე-4 და მე-5 პუნქტების ამოქმედებისას შეადგენდა 5%-ს და მისი 7%-მდე გაზრდით, რასაც ცალსახად მოჰყვა გადამხდელისათვის საგადასახადო ტვირთის დამძიმება 40%-ით, დაირღვა კონსტიტუციის მე-19 მუხლით გათვალისწინებული საკუთრების უფლება.  ყოველივე ზემოაღნიშნულიდან გამომდინარე, საკონსტიტუციო სასამართლომ არაკონსტიტუციურად უნდა ცნოს შემდეგი დანაწესები:   * საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 309-ე მუხლის მე-16 ნაწილის პირველი წინადადების ის ნორმატიული შინაარსი, რომლის მიხედვითაც ტოტალიზატორის სისტემურ-ელექტრონული ფორმით მოწყობის შემთხვევაში, პირისთვის საშემოსავლო/მოგების გადასახადით დაბეგვრის განაკვეთი აღნიშნული საქმიანობის ნაწილში 5%-იდან 7%-მდე გაიზარდა. * საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 309-ე მუხლის მე-16 ნაწილის მეორე წინადადების ის ნორმატიული შინაარსი, რომლის მიხედვითაც დეკლარაციის წარდგენისა და შესაბამისი გადასახადის გადახდის ვადად განისაზღვრა არაუგვიანეს საანგარიშო თვის მომდევნო თვის 15 რიცხვი. |

|  |
| --- |
| **III. შუამდგომლობები [[70]](#footnote-70)შენიშვნა 6** |
|  |
| ა. შუამდგომლობა (შუამდგომლობები) მოწმის, ექსპერტის ან/და სპეციალისტის მოწვევის თაობაზე. **[[71]](#footnote-71)შენიშვნა 7** |
| გთხოვთ, ექსპერტის სტატუსით მოიწვიოთ:  **ზვიად როგავა -** სამართლის დოქტორი (საგადასახადო კონტროლის სამართლებრივი ასპექტები). საქართველოს საგადასახადო კოდექსის კომენტარისა და არაერთი სახელმძღვანელოს, ნაშრომისა და პუბლიკაციის ავტორი, სამართლის განვითარების ინსტიტუტის დამფუძნებელი.  ამჟამად ეწევა აქტიურ აკადემიურ საქმიანობას და არის აღმოსავლეთ ევროპის უნივერსიტეტის იურიდიული ფაკულტეტის დეკანი, პროფესორი, სამართლის საბაკალავრო და საჯარო მმართველობის სამაგისტრო პროგრამების ხელმძღვანელი.  ბატონი ზვიადის, როგორც საგადასახადო სფეროს მაღალკვალიფიციური ექსპერტის მოსაზრება და შეფასება ღირებული იქნება საკონსტიტუციო სასამართლოსთვის სადავო საკითხის ყოველმხრივი შეფასების და დასაბუთებული გადაწყვეტილების მიღებისთვის.  ასევე მოგახსენებთ, რომ ბატონი ზვიად როგავას საექსპერტო დასკვნას, უახლოეს მომავალში, დამატებით წარმოგიდგენთ, წერილობითი მტკიცებულების ფორმით. |
| ბ. შუამდგომლობა სადავო ნორმის მოქმედების შეჩერების თაობაზე. **[[72]](#footnote-72)შენიშვნა 8** |
|  |
| გ. კანონმდებლობით გათვალისწინებული სხვა სახის შუამდგომლობები. **[[73]](#footnote-73)შენიშვნა 9** |
|  |

|  |  |
| --- | --- |
| **IV.თანდართული დოკუმენტების სია** | |
|  | |
| ა. *დოკუმენტები, რომლებიც სავალდებულოა ერთვოდეს სარჩელს (გთხოვთ, მონიშნოთ შესაბამისი უჯრა)* | |
| დანართი 1: სადავო ნორმატიული აქტის ტექსტი ( 8 ფურცლად). |  |
| დანართი 2: მოსარჩელის წარმომადგენლის (წარმომადგენელთა) უფლებამოსილების  დამადასტურებელი დოკუმენტი (3 ფურცლად). |  |
| დანართი 3: სახელმწიფო ბაჟის გადახდის დამადასტურებელი დოკუმენტი (1 ფურცლად). |  |
| დანართი 4: კონსტიტუციური სარჩელის ელექტრონული ვერსია (წარმოდგენილია დისკის სახით 1 ცალად). |  |
|  | |
| *ბ. სხვა დოკუმენტები:* | |
|  | |
| დანართი 5: შპს „ჩემპიონების 111“-ის წერილი EB#2640 და SB Software Limited-ის წერილი შპს „ჩემპიონები 111“-ს (11 ფურცლად)  დანართი 6: მონაცემების საიმედოობის და დადასტურების შესახებ ინფორმაცია (3 ფურცლად)  დანართი 7: 2010-2015 წლების საგადასახადო შემოწმების აქტი (62 ფურცლად)  დანართი 8: მოგების გადასახადის 2013 წლის დეკლარაცია (10 ფურცლად)  დანართი 9: მოგების გადასახადის 2014 წლის დეკლარაცია (10 ფურცლად)  დანართი 10: მოგების გადასახადის 2015 წლის დეკლარაცია (2 ფურცლად)  დანართი 11: მოგების გადასახადის 2016 წლის დეკლარაცია (2 ფურცლად)  დანართი 12: მოგების გადასახადის 2017-2018 წლების ყოველთვიური დეკლარაციები (89 ფურცლად) | |

|  |  |
| --- | --- |
| **საკონსტიტუციო სამართალწარმოების მონაწილენი მოვალენი არიან, კეთილსინდისიერად გამოიყენონ თავიანთი უფლებები. საკონსტიტუციო სასამართლოსათვის წინასწარი შეცნობით ყალბი ცნობების მიწოდება იწვევს კანონით გათვალისწინებულ პასუხისმგებლობას („საკონსტიტუციო სამართალწარმოების შესახებ“ საქართველოს კანონის მე–14 მუხლი)** | |
| **მოსარჩელის ხელმოწერა:**  მაია კოპინაძე  დირექტორი, შპს „ჩემპიონები 111“  **მოსარჩელის წარმომადგენლების ხელმოწერები:**  გიორგი ქათამაძე  მთავარი იურისტი, შპს „ჩემპიონები 111“  გიორგი სვანაძე, LLM., MLB, PhD  იურიდიული პრაქტიკის ხელმძღვანელი, შპს „იუაი“  ზურაბ ნიკვაშვილი  იურიდიული და საგადასახადო პრაქტიკის ხელმძღვანელი, შპს „იუაი“ | თარიღი: |

1. შენიშვნა 1 - გთხოვთ, მიუთითოთ ნორმატიული აქტის კონკრეტულად რომელ ნაწილს – პრეამბულას, კარს (წიგნს), თავს, მუხლს, პუნქტს, ქვეპუნქტს, წინადადებას (სასვენ ნიშანს ან/და კავშირს) ან/და სიტყვას ხდით სადავოდ. [↑](#footnote-ref-1)
2. შენიშვნა 2 - გთხოვთ, ქვემოთ მოყვანილ ველში მიუთითოთ კონკრეტული სადავო ნორმა და მის გასწვრივ საქართველოს კონსტიტუციის ის დებულება, რომლის მიმართაც მოითხოვთ აღნიშნული სადავო ნორმის არაკონსტიტუციურად ცნობას. [↑](#footnote-ref-2)
3. შენიშვნა 3 - გთხოვთ, მიუთითოთ საქართველოს კონსტიტუციის და კანონმდებლობის ის ნორმები, რომლებიც უფლებას გაძლევთ მიმართოთ საკონსტიტუციო სასამართლოს. [↑](#footnote-ref-3)
4. შენიშვნა 4 - „საკონსტიტუციო სამართალწარმოებისხ შესახებ“ საქართველოს კანონის მე-18 მუხლის თანახმად კონსტიტუციური სარჩელი ან კონსტიტუციური წარდგინება განსახილველად არ მიიღება, თუ: ა) ფორმით ან შინაარსით არ შეესაბამება ამ კანონის მე-16 მუხლით დადგენილ მოთხოვნებს; ბ) შეტანილი არ არის უფლებამოსილი პირის ან ორგანოს (სუბიექტის მიერ); გ) მასში მითითებული არც ერთი სადავო საკითხი არ არის საკონსტიტუციო სასამართლოს განსჯადი; დ) მასში მითითებული ყველა სადავო საკითხი უკვე გადაწყვეტილია საკონსტიტუციო სასამართლოს მიერ, გარდა „საქართველოს საკონსტიტუციო სასამართლოს შესახებ“ საქართველოს ორგანული კანონის 211 მუხლით გათვალისწინებული შემთხვევებისა; ე) მასში მითითებული არც ერთი სადავო საკითხი არ არის გადაწყვეტილი საქართველოს კონსტიტუციით; ვ) არასაპატიო მიზეზით დარღვეულია მისი შეტანის კანონით დადგენილი ვადა; ზ) სადავო კანონქვემდებარე ნორმატიული აქტის კონსტიტუციურობაზე სრულფასოვანი მსჯელობა შეუძლებელია ნორმატიული აქტების იერარქიაში მასზე მაღლა მდგომი იმ ნორმატიული აქტის კონსტიტუციურობაზე მსჯელობის გარეშე, რომელიც კონსტიტუციური სარჩელით გასაჩივრებული არ არის. [↑](#footnote-ref-4)
5. შენიშვნა 5 - გთხოვთ, წარმოადგინოთ დასაბუთება სადავო ნორმის (ნორმების) კონსტიტუციის მითითებულ ნორმასთან შეუსაბამობის თაობაზე. იმ შემთხვევაში, თუ სადავო ნორმის (ნორმების) შემოწმებას საქართველოს კონსტიტუციის რამდენიმე მუხლთან ითხოვთ, გთხოვთ, ცალ–ცალკე წარმოადგინოთ დასაბუთება. იმ შემთხვევაში, თუ ეყრდნობით საკონსტიტუციო სასამართლოს, საქართველოს საერთო სასამართლოს, ადამიანის უფლებათა ევროპულ სასამართლოს ან საზღვარგარეთის ქვეყნების სასამართლო გადაწყვეტილებებს, გთხოვთ მიუთითოთ საქმის დასახელება და გადაწყვეტილების შესაბამისი პარაგრაფი. [↑](#footnote-ref-5)
6. განმარტებით ბარათი იხილეთ აქ <https://info.parliament.ge/file/1/BillReviewContent/109165?> [30.10.2019] [↑](#footnote-ref-6)
7. საქართველოს კანონი საქართველოს საგადასახადო კოდექსში ცვლილებებისა და დამატებების შეტანის შესახებ 4114-რს. დოკუმენტი იხილეთ შემდეგ ბმულზე: <https://matsne.gov.ge/ka/document/view/1160857?publication=0>. [30.10.2019] [↑](#footnote-ref-7)
8. საქართველოს კანონი საქართველოს საგადასახადო კოდექსში ცვლილების შეტანის შესახებ 97-Iს. მიღებულია 16/12/2016, გამოქვეყნდა - 23/12/2016, ამოქმედდა 2017 წლის 1 იანვრიდან. დოკუმენტი იხილეთ შემდეგ ბმულზე [https://matsne.gov.ge/ka/document/view/3494417?publication=0#DOCUMENT:1;](https://matsne.gov.ge/ka/document/view/3494417?publication=0" \l "DOCUMENT:1;) [30.10.2019] [↑](#footnote-ref-8)
9. 1997 წლის საგადასახადო კოდექსის მე-6 მუხლის მე-3 ნაწილის „ა“ ქვეპუნქტი. [↑](#footnote-ref-9)
10. მუხლი 210: სათამაშო ბიზნესის გადასახადს იხდიან ის პირები, რომლებიც ეწევიან სამეწარმეო საქმიანობას ლატარიებით, კაზინოებით და სხვა სათამაშო ბიზნესით. გადასახადის განაკვეთის ზღვრული ოდენობა განისაზღვრება სათამაშო ბიზნესით მიღებული შემოსავლების არა უმეტეს 15 პროცენტით. [↑](#footnote-ref-10)
11. 210-ე მუხლის მე-4 ნაწილი: ამ მუხლში აღნიშნული საქმიანობიდან მიღებული შემოსავლები დამატებული ღირებულების გადასახადით არ იბეგრება. მუხლი 210(1) მითითებულია შემდეგი სახის საქმიანობა: სათამაშო ბიზნესის გადასახადს იხდიან ის პირები, რომლებიც ეწევიან სამეწარმეო საქმიანობას ლატარიებით, კაზინოებით (სამორინეებით) და სხვა სახის სათამაშო ბიზნესით. [↑](#footnote-ref-11)
12. 210-ე მუხლის მე-5 ნაწილი: ა. ლატარიის ბილეთების რეალიზაციიდან მიღებული ამონაგების ტოლფასი შემოსავლები; ბ. აზარტული თამაშებისათვის გამოყენებული სათამაშო მაგიდები, სათამაშო ავტომატები, რომლებიც განლაგებულია სპეციალურ სათამაშო ადგილებზე; გ. სიმარჯვის თამაშების, ტოტალიზატორების და სანაძლეოს ჩამტარებელი პირების მიერ ფსონებიდან მიღებული შემოსავლები, მოთამაშის მოგების გამოკლებით; დ. სხვა სათამაშო ბიზნესიდან მიღებული შემოსავლები. [↑](#footnote-ref-12)
13. 210-ე მუხლის მე-6 ნაწილი: სანაძლეოზე არაუმეტეს 40%; ტოტალიზატორის მოწყობაზე არაუმეტეს 10%; სიმარჯვის თამაშებზე არაუმეტეს 35%; ლატარიის მოწყობაზე არაუმეტეს 20%; სათამაშო მაგიდებზე და ავტომატებზე კი დადგენილია ფიქსირებული თანხის შკალა შესაბამისად, არაუმეტეს 2000 და 200 ლარი. [↑](#footnote-ref-13)
14. საგადასახადო კოდექსი 2003 წლის 25 აგვისტოს მდგომარეობით იხილეთ შემდეგ ბმულზე: <https://matsne.gov.ge/ka/document/view/31690?publication=77> [30.10.2019]. [↑](#footnote-ref-14)
15. მე-5 მუხლის 1-ლი ნაწილის „ო“ ქვეპუნქტი: ლატარიებისა და სხვა მომგებიანი თამაშების მოწყობაზე მომსახურების მიზნობრივი მოსაკრებელი. [↑](#footnote-ref-15)
16. საგადასახადო კოდექსის 2003 წლის 26 აგვისტოს მდგომარეობით იხილეთ შემდეგ ბმულზე: <https://matsne.gov.ge/ka/document/view/31690?publication=77> [30.10.2019] [↑](#footnote-ref-16)
17. მუხლი 279: ა) ლატარიების მოწყობაზე – ლატარიის ბილეთების რეალიზაციიდან მიღებული ამონაგების არა უმეტეს 20 პროცენტისა; ბ) კაზინოს (სამორინეს) თითოეულ სათამაშო მაგიდაზე – თვეში 5 000-დან 10 000 ლარამდე; გ) თითოეულ სათამაშო აპარატზე – თვეში 50-დან 200 ლარამდე; დ) ტოტალიზატორის, ბინგოს, ლოტოს თითოეულ სალაროზე – თვეში 300-დან 600 ლარამდე; ე) თითოეულ წამახალისებელ გათამაშებაზე – საპრიზო ფონდის 10 პროცენტი; ვ) სისტემურ-ელექტრონული ფორმის თამაშობაზე – თვეში 2000-დან 10 000 ლარამდე. [↑](#footnote-ref-17)
18. საქართველოს კანონი საქართველოს საგადასახადო კოდექსში ცვლილებებისა და დამატებების შეტანის შესახებ 4114-რს. დოკუმენტი იხილეთ შემდეგ ბმულზე: <https://matsne.gov.ge/ka/document/view/1160857?publication=0>. [30.10.2019] [↑](#footnote-ref-18)
19. მუხლი 309(16): ტოტალიზატორის მომწყობი პირის საშემოსავლო ან მოგების გადასახადით დაბეგვრის ობიექტი აღნიშნული საქმიანობის ნაწილში არის ამ საქმიანობის მიხედვით განსაზღვრული ერთობლივი შემოსავალი, რომელიც იბეგრება 5 - პროცენტიანი განაკვეთით. [↑](#footnote-ref-19)
20. საქართველოს კანონი საქართველოს საგადასახადო კოდექსში ცვლილების შეტანის შესახებ 5452-IIს. დოკუმენტი იხილეთ შემდეგ ბმულზე: <https://matsne.gov.ge/ka/document/view/1534367?publication=0> [30.10.2019] [↑](#footnote-ref-20)
21. 309(16): ტოტალიზატორის სისტემურ-ელექტრონული ფორმით მოწყობის შემთხვევაში პირისთვის საშემოსავლო / მოგების გადასახადით დაბეგვრის ობიექტი აღნიშნული საქმიანობის ნაწილში არის ამ საქმიანობის მიხედვით განსაზღვრული ერთობლივი შემოსავალი, რომელიც იბეგრება 5%-იანი განაკვეთით და ექვემდებარება დეკლარირებასა და გადახდას საშემოსავლო/მოგების გადასახადისათვის დადგენილი წესის შესაბამისად. [↑](#footnote-ref-21)
22. განმარტებითი ბარათი საქართველოს საგადასახადო კოდექსში ცვლილების შეტანის შესახებ, ქვეპუნქტები „ა.ა“ და „ა.ბ“. დოკუმენტი იხილეთ შემდეგ ბმულზე: <https://info.parliament.ge/file/1/BillReviewContent/52715?> [30.10.2019]. [↑](#footnote-ref-22)
23. საქართველოს 2016 წლის 13 მაისის კანონი N5092. [↑](#footnote-ref-23)
24. საქართველოს 2016 წლის 16  დეკემბრის კანონი N97, მუხლი 309(16): ტოტალიზატორის სისტემურ-ელექტრონული ფორმით მოწყობის შემთხვევაში პირისთვის საშემოსავლო/მოგების გადასახადით დაბეგვრის ობიექტი აღნიშნული საქმიანობის ნაწილში არის ამ საქმიანობის მიხედვით ყოველი საანგარიშო თვის განმავლობაში მიღებული ფსონების ჯამი, რომელიც იბეგრება 7%-იანი განაკვეთით. ამ შემთხვევაში პირი ვალდებულია არაუგვიანეს საანგარიშო თვის მომდევნო თვის 15 რიცხვისა, საქართველოს ფინანსთა მინისტრის მიერ დადგენილი ფორმით წარადგინოს დეკლარაცია და იმავე ვადაში გადაიხადოს შესაბამისი გადასახადი. [↑](#footnote-ref-24)
25. დოკუმენტი იხილეთ შემდეგ ბმულზე: <https://www.rs.ge/Default.aspx?sec_id=4777&lang=1> [30.10.2019]. [↑](#footnote-ref-25)
26. დანართი 12 (2017 წლის იანვრის თვის მოგების დეკლარაცია, გვ. 114-116). [↑](#footnote-ref-26)
27. დანართი 12 (2017 წლის თებერვლის თვის მოგების დეკლარაცია, გვ. 117-119). [↑](#footnote-ref-27)
28. დანართი 12 (2017 წლის მარტის თვის მოგების დეკლარაცია გვ. 120-122). [↑](#footnote-ref-28)
29. საქართველოს კანონი საქართველოს საგადასახადო კოდექსში ცვლილებებისა და დამატებების შეტანის შესახებ 4114-რს. დოკუმენტი იხილეთ შემდეგ ბმულზე <https://matsne.gov.ge/ka/document/view/1160857?publication=0> [30.10.2019]. [↑](#footnote-ref-29)
30. საქართველოს კანონი საქართველოს საგადასახადო კოდექსში ცვლილების შეტანის შესახებ 5092-IIს, მიღებულია - 13/05/2016, გამოქვეყნდა - 01/06/2016. დოკუმენტი იხილეთ შემდეგ ბმულზე: [https://matsne.gov.ge/ka/document/view/3288317?publication=1#DOCUMENT:1;](https://matsne.gov.ge/ka/document/view/3288317?publication=1" \l "DOCUMENT:1;) [30.10.2019]. [↑](#footnote-ref-30)
31. განმარტებითი ბარათი იხილეთ შემდეგ ბმულზე: <https://info.parliament.ge/file/1/BillReviewContent/115424> [30.10.2019] [↑](#footnote-ref-31)
32. განმარტებითი ბარათი იხილეთ შემდეგ ბმულზე: <https://info.parliament.ge/file/1/BillReviewContent/136457?> [30.10.2019]. [↑](#footnote-ref-32)
33. დანართი 12 (2017 წლის მარტის თვის დეკლარაცია გვ. 120-122). [↑](#footnote-ref-33)
34. მტკიცებულებას მოთამაშეთა მოგების ოდენობის დადასტურებისთვის მოგაწვდით საკონსტიტუციო სამართალწარმოების შემდგომ ეტაპზე. [↑](#footnote-ref-34)
35. გამონაკლისს წარმოადგენს საგადასახადო კოდექსის 98-ე მუხლის მე-2 ნაწილი, რომლის მიხედვით, „ნავთობისა და გაზის შესახებ“ საქართველოს კანონით განსაზღვრული „არსებული ხელშეკრულებების“ განხორციელების შედეგად ნავთობისა და გაზის ოპერაციებით მიღებული მოგება იბეგრება 10 პროცენტით, თუ ეს ხელშეკრულებები დადებულია 1998 წლის 1 იანვრამდე. [↑](#footnote-ref-35)
36. საგადასახადო კოდექსი, მუხლი 97(1): ა) განაწილებული მოგება; ბ) გაწეული ხარჯი ან სხვა გადახდა, რომელიც ეკონომიკურ საქმიანობასთან დაკავშირებული არ არის; გ) უსასყიდლოდ საქონლის მიწოდება/მომსახურების გაწევა ან/და ფულადი სახსრების გადაცემა; დ) ამ კოდექსით დადგენილ ზღვრულ ოდენობაზე მეტი ოდენობით გაწეული წარმომადგენლობითი ხარჯი. [↑](#footnote-ref-36)
37. იქვე, მუხლი 97(3). [↑](#footnote-ref-37)
38. დანართი 7 (2010-2015 წლების საგადასახადო შემოწმების აქტი გვ. 28-89). [↑](#footnote-ref-38)
39. საქართველოს კანონი საქართველოს საგადასახადო კოდექსში ცვლილების შეტანის შესახებ N97-Iს. კანონი იხილეთ შემდეგ ბმულზე: [https://matsne.gov.ge/ka/document/view/3494417?publication=0#DOCUMENT:1](https://matsne.gov.ge/ka/document/view/3494417?publication=0" \l "DOCUMENT:1). [30.10.2019] [↑](#footnote-ref-39)
40. კანონი იხილეთ შემდეგ ბმულზე: <https://matsne.gov.ge/ka/document/view/1160857?publication=0>. [30.10.2019] [↑](#footnote-ref-40)
41. კონსტიტუციური კანონი იხილეთ შემდეგ ბმულზე: <https://matsne.gov.ge/ka/document/view/1168565?publication=0>. [30.10.2019] [↑](#footnote-ref-41)
42. საქართველოს საკონსტიტუციო სასამართლოს 2000 წლის 25 იანვრის გადაწვეტილება № 1/1/107 საქმეზე (მოქალაქეები ლელა ინწკირველი და ეკატერინე ჩაჩანიძე საქართველოს პარლამენტის წინააღმდეგ). [↑](#footnote-ref-42)
43. საქართველოს საკონსტიტუციო სასამართლოს 2005 წლის 10 მარტის #2/2/275,291,296,299 გადაწყვეტილება (საქართველოს მოქალაქე მალხაზ ასათიანი, შპს “მშენებელი-5”, შპს “აიეტი” და შპს “ოლია” საქართველოს პარლამენტის წინააღმდეგ). [↑](#footnote-ref-43)
44. საქართველოს საკონსტიტუციო სასამართლოს 2003 წლის 10 იანვრის #2/1/187–188 გადაწყვეტილება (შპს “აირზენა საქართველოს ავიახაზები” საქართველოს პარლამენტის და საქართველოს ტრანსპორტისა და კომუნიკაციების სამინისტროს წინააღმდეგ), პ.4; [↑](#footnote-ref-44)
45. საქართველოს საკონსტიტუციო სასამართლოს 2000 წლის 25 იანვრის გადაწვეტილება № 1/1/107 საქმეზე (მოქალაქეები ლელა ინწკირველი და ეკატერინე ჩაჩანიძე საქართველოს პარლამენტის წინააღმდეგ). [↑](#footnote-ref-45)
46. საქართველოს საკონსტიტუციო სასამართლოს 2006 წლის 13 ივლისის N1/2/378 გადაწყვეტილება (საქართველოს მოქალაქე ვალერი გელაშვილი საქართველოს პარლამენტის წინააღმდეგ). [↑](#footnote-ref-46)
47. საქართველოს საკონსტიტუციო სასამართლოს 2006 წლის 13 ივლისის N1/2/378 გადაწყვეტილება (საქართველოს მოქალაქე ვალერი გელაშვილი საქართველოს პარლამენტის წინააღმდეგ). [↑](#footnote-ref-47)
48. საქართველოს საკონსტიტუციო სასამართლოს 2006 წლის 13 ივლისის N1/2/378 გადაწყვეტილება (საქართველოს მოქალაქე ვალერი გელაშვილი საქართველოს პარლამენტის წინააღმდეგ). [↑](#footnote-ref-48)
49. საქართველოს საკონსტიტუციო სასამართლოს 2003 წლის 10 იანვრის N2/1/187–188 გადაწყვეტილება (შპს “აირზენა საქართველოს ავიახაზები” საქართველოს პარლამენტის და საქართველოს ტრანსპორტისა და კომუნიკაციების სამინისტროს წინააღმდეგ); საქართველოს საკონსტიტუციო სასამართლოს 1997 წლის 20 თებერვლის N1/3–21 გადაწყვეტილება (მოქალაქე ოთარ ზოიძე საქართველოს პრეზიდენტის წინააღმდეგ); საქართველოს საკონსტიტუციო სასამართლოს 2000 წლის 25 იანვრის N1/1/107 გადაწყვეტილება (მოქალაქეები ლელა ინწკირველი და ეკატერინე ჩაჩანიძე საქართველოს პარლამენტის წინააღმდეგ). [↑](#footnote-ref-49)
50. საქართველოს საკონსტიტუციო სასამართლოს 2012 წლის 26 ივნისის №3/1/512 გადაწყვეტილება. (დანიის მოქალაქე ჰეიკე ქრონქვისტი საქართველოს პარლამენტის წინააღმდეგ). [↑](#footnote-ref-50)
51. საქართველოს საკონსტიტუციო სასამართლოს 2013 წლის 27 დეკემბრის №2/3/522,553 გადაწყვეტილება (სპს „გრიშა აშორდია“ საქართველოს პარლამენტის წინააღმდეგ“) [↑](#footnote-ref-51)
52. საქართველოს საკონსტიტუციო სასამართლოს 2012 წლის 26 ივნისის №3/1/512 გადაწყვეტილება. (დანიის მოქალაქე ჰეიკე ქრონქვისტი საქართველოს პარლამენტის წინააღმდეგ) [↑](#footnote-ref-52)
53. თ. ტუღუში, გ. ბურჯანაძე, გ. მშვენიერაძე, გ. გოცირიძე, ვ. მენადე, ადამიანის უფლებები და საქართველოს საკონსტიტუციო სასამართლოს სამართალწარმოების პრაქტიკა, თბილისი, 2013, 253. [↑](#footnote-ref-53)
54. საქართველოს საკონსტიტუციო სასამართლოს 2005 წლის 13 ივლისის #2/5/309,310,311 გადაწყვეტილება (ლილი თელია, არჩილ მეფარიძე, გურამ თოხაძე, სერგო გოგიტიძე, როსტომ ბოლქვაძე საქართველოს პარლამენტის წინააღმდეგ). [↑](#footnote-ref-54)
55. საქართველოს საკონსტიტუციო სასამართლოს 2007 წლის 2 ივლისის #1/2/384 გადაწყვეტილება, (დავით ჯიმშელეიშვილი, ტარიელ გვეტაძე და ნელი დალალიშვილი საქართველოს პარლამენტის წინააღმდეგ) II.პ.16; [↑](#footnote-ref-55)
56. საქართველოს საკონსტიტუციო სასამართლოს 2007 წლის 18 მაისის #2/1-370,382,390,402,405 გადაწყვეტილება, II.პ.11 (საქართველოს მოქალაქეები დ. მთვარელიშვილი, ე. ფერაძე, ნ. კალანდაძე, ი. ნაცვლიშვილი და ზ. ნატროშვილი საქართველოს პარლამენტის წინააღმდეგ); [↑](#footnote-ref-56)
57. საქართველოს საკონსტიტუციო სასამართლოს 2007 წლის 2 ივლისის #1/2/384 გადაწყვეტილება, (დავით ჯიმშელეიშვილი, ტარიელ გვეტაძე და ნელი დალალიშვილი საქართველოს პარლამენტის წინააღმდეგ) II.პ.11; [↑](#footnote-ref-57)
58. საქართველოს საკონსტიტუციო სასამართლოს 2012 წლის 26 ივნისის #3/1/512 გადაწყვეტილება, (დანიის მოქალაქე ჰეიკე ქრონქვისტი საქართველოს პარლამენტის წინააღმდეგ) II.პ.57; [↑](#footnote-ref-58)
59. საქართველოს საკონსტიტუციო სასამართლოს 2008 წლის 19 დეკემბრის #1/2/411 გადაწყვეტილება (შპს „რუსენერგოსერვისი“, შპს „პატარა კახი“, სს „გორგოტა“ და გივი აბალაკის ინდივიდუალური საწარმო „ფერმერი“ საქართველოს პარლამენტისა და საქართველოს ენერგეტიკის სამინისტროს წინააღმდეგ), II.პ.27; [↑](#footnote-ref-59)
60. საქართველოს საკონსტიტუციო სასამართლოს 2012 წლის 26 ივნისის #3/1/512 გადაწყვეტილება, (დანიის მოქალაქე ჰეიკე ქრონქვისტი საქართველოს პარლამენტის წინააღმდეგ) II.პ.80; [↑](#footnote-ref-60)
61. საქართველოს საკონსტიტუციო სასამართლოს 2007 წლის 2 ივლისის #1/2/384 გადაწყვეტილება, (დავით ჯიმშელეიშვილი, ტარიელ გვეტაძე და ნელი დალალიშვილი საქართველოს პარლამენტის წინააღმდეგ) II.პ.9; [↑](#footnote-ref-61)
62. საქართველოს საკონსტიტუციო სასამართლოს 2007 წლის 2 ივლისის #1/2/384 გადაწყვეტილება, (დავით ჯიმშელეიშვილი, ტარიელ გვეტაძე და ნელი დალალიშვილი საქართველოს პარლამენტის წინააღმდეგ) II.პ.12; [↑](#footnote-ref-62)
63. საქართველოს საკონსტიტუციო სასამართლოს 2017 წლის 29 დეკემბრის გადაწყვეტილება № 3/7/679 (შპს სამაუწყებლო კომპანია რუსთავი 2“ და „შპს ტელეკომპანია საქართველო“ საქართველოს პარლამენტის წინააღმდეგ) [↑](#footnote-ref-63)
64. საქართველოს საკონსტიტუციო სასამართლოს 2007 წლის 2 ივლისის #1/2/384 გადაწყვეტილება, (დავით ჯიმშელეიშვილი, ტარიელ გვეტაძე და ნელი დალალიშვილი საქართველოს პარლამენტის წინააღმდეგ), II.პ.19. [↑](#footnote-ref-64)
65. საქართველოს საკონსტიტუციო სასამართლოს 2017 წლის 28 დეკემბრის N 2/7/667 გადაწყვეტილება (სს „ტელენეტი“ საქართველოს პარლამენტის წინააღმდეგ). [↑](#footnote-ref-65)
66. აღნიშნულზე მიუთითებს საქართველოს საკონსტიტუციო სასამართლოს 2000 წლის 25 იანვრის N1/1/107 გადაწყვეტილებაც. [↑](#footnote-ref-66)
67. საქართველოს საკონსტიტუციო სასამართლოს 2015 წლის 24 ოქტომბრის №1/4/592 გადაწყვეტილება (საქართველოს მოქალაქე ბექა წიქარიშვილი საქართველოს პარლამენტის წინააღმდეგ II. პარ. 32-36) [↑](#footnote-ref-67)
68. საქართველოს საკონსტიტუციო სასამართლოს 2003 წლის 10 იანვრის გადაწყვეტილება № 2/1/187-188 (შპს „აირზენა საქართველოს ავიახაზები” საქართველოს პარლამენტის და საქართველოს ტრანსპორტისა და კომუნიკაციების სამინისტროს წინააღმდეგ); საქართველოს საკონსტიტუციო სასამართლოს 1997 წლის 20 თებერვლის გადაწვეტილება № 1/3-21 (მოქალაქე ოთარ ზოიძე საქართველოს პრეზიდენტის წინააღმდეგ). [↑](#footnote-ref-68)
69. ი. ბურდული, ე. გოცირიძე, თ. ერქვანია, ბ. ზოიძე, ლ. იზორია, ი. კობახიძე, ა. ლორია, ზ. მაჭარაძე, მ. ტურავა, ა. ფირცხალაშვილი, ი. ფუტკარაძე, ბ. ქანთარია, დ. წერეთელი, ს. ჯორბენაძე, საქართველოს კონსტიტუციის კომენტარი, თავი მეორე, საქართველოს მოქალაქეობა. ადამიანის ძირითადი უფლებანი და თავისუფლებანი, 21-ე მუხლის კომენტარი, თბილისი, 2013, 205. [↑](#footnote-ref-69)
70. შენიშვნა 6 - მოსარჩელეს შეუძლია წარმოადგინოს დასაბუთებული შუამდგომლობა საქმეზე მოწმის, ექსპერტის ან/და სპეციალისტის მოწვევის თაობაზე; არსებითი განხილვის ზეპირი მოსმენის გარეშე ჩატარების შესახებ; სადავო ნორმის მოქმედების შეჩერების თაობაზე და სხვ. [↑](#footnote-ref-70)
71. შენიშვნა 7 - დასაბუთებაში უნდა მიუთითოთ, თუ კონკრეტულად რატომ იწვევთ შესაბამის მოწმეს, ექსპერტს ან/და სპეციალისტს და განსახილველი საქმის გადასაწყვეტად რა მნიშვნელოვანი ინფორმაციის წარმოდგენა შეუძლიათ მათ. (ქვემოთ მოყვანილ ველში, გთხოვთ, მიუთითოთ ვისი მოწვევა გსურთ – მოწმის, ექსპერტის ან/და სპეციალისტის, ხოლო შემდეგ მათი ვინაობა, პროფესია, სამუშაო ადგილი და საკონტაქტო ინფორმაცია). [↑](#footnote-ref-71)
72. შენიშვნა 8 - გთხოვთ, ქვემოთ მოყვანილ ველში სასამართლოს წარმოუდგინოთ ის მტკიცებულებები, რომლებიც ადასტურებენ სადავო ნორმატიული აქტის მოქმედების შეჩერების მოთხოვნის საფუძვლიანობას. [↑](#footnote-ref-72)
73. შენიშვნა 9 - გთხოვთ, ქვემოთ მოყვანილ ველში სასამართლოს წარმოუდგინოთ ის მტკიცებულებები, რომლებიც ადასტურებენ შუამდგომლობის საფუძვლიანობას. [↑](#footnote-ref-73)