

თამარ გვარამაძე*

გადასახადებით დაბეგვრა ადამიანის უფლებათა დაცვის ქრილში – უპირატესად ადამიანის უფლებათა ევროპული სასამართლოს პრაქტიკის მიხედვით

I. შესავალი	96
II. ევროპული კონტექსტი: რატომ სტრასბურგის სასამართლოს პრაქტიკა?	97
III. საგადასახადო სისტემაზე ადამიანის უფლებების ზეგავლენის ფარგლები	99
IV. სტრასბურგის სასამართლოს ხედვა	101
1. ზოგადი მიმოხილვა	101
2. საკუთრების უფლება და გადასახადები	104
3. ზედმეტად გადახდილი გადასახადების დაბრუნების ვადები	107
4. რას აფასებს სასამართლო? პროცედურებს თუ საგადასახადო ტვირთის ოდენობას?	109
5. საგადასახადო ვალდებულების გადახდის უზრუნველყოფის ღონისძიებები	111
6. საგადასახადო განაკვეთები	113
7. დაბეგვრა და სამართლიანი სასამართლოს უფლება	114
8. დისკრიმინაციის აკრძალვა დაბეგვრის პროცესში	120
V. დასკვნა	122

* სამართლის დოქტორი, ივანე ჯავახიშვილის სახელობის თბილისის სახელმწიფო უნივერსიტეტის იურიდიული ფაკულტეტის ასოცირებული პროფესორი, საქართველოს სახალხო დამცველის პირველი მოადგილე.

I. შესავალი

თანამედროვე მსოფლიოში ეკონომიკის და სამართლებრივი სისტემების გლობალიზაციასთან ერთად, სახელმწიფოები ცდილობენ საკუთარი რეგულაციები საუკეთესო საერთაშორისო სტანდარტებს შეუსაბამონ, რომელთა შორის ადამიანის უფლებების დაცვას განსაკუთრებული ადგილი უკავია.¹ პროფესიულ წრეებსა და სამეცნიერო ლიტერატურაში დისკუსიის საგანია, რა გავლენას ახდენს ადამიანის უფლებები სახელმწიფოების მიერ გადასახადების დანესებისა და მათი ამოღებისათვის გამართული სისტემების შექმნის სუვერენულ უფლებაზე.² ამ საკითხზე მართლმსაჯულების ფარგლებში მიღებული გადაწყვეტილებები არ არის ერთგვაროვანი და ისტორიის სხვადასხვა დროს ძალიან განსხვავებულია.³ ადამიანის უფლებათა ევროპულ სასამართლოში განხილული ერთ-ერთი ცნობილი საქმე *ფერაზინი იტალიის წინააღმდეგ*,⁴ ალბათ, ყველაზე კარგი მაგალითია იმ მოსაზრებათა და შეფასებების დაპირისპირების და განვითარების, რომელიც გვხვდება კონტინენტური სამართლის სივრცეში.

სტატიის მიზანია გაირკვეს, თუ რა კავშირი აქვს ადამიანის უფლებებს გადასახადებთან. ამით წარმოდგენილი სტატია შეეცდება უპასუხოს კითხვას – გადასახადები და ადამიანის უფლებები არიან სრულიად განსხვავებული პარადიგმები, თუ თანამედროვეობამ მათ შორის კავშირი გააჩინა და რამდენად ძლიერია ეს უკანასკნელი. ქართულ სამართლებრივ სივრცეში ამ საკითხზე მსჯელობის ერთ-ერთი პირველი მცდელობაა, რაც, ვფიქრობ, შექმნის საფუძველს მომავალში სიღრმისეული კვლევებით დაინტერესებისათვის.

¹ *G. Kofter, P. Pistone, General Issues on Taxation and Human Rights, Book Title: Human Rights and Taxation in Europe and the World, Kofter/Poiarés Maduro/Pistone (eds.), Amsterdam, 2011, 4.*

² *Ph. Baker, Taxation and the European Convention on Human Rights, British Tax Review, 2000.*

³ *Ph. Baker (სქოლიო 2).*

⁴ *Ferrazzini v. Italy, [2001], ECHR.*

II. ევროპული კონტექსტი: რატომ სტრასბურგის სასამართლოს პრაქტიკა?

საქართველო ევროპული სამართლის სისტემის ოჯახს მიეკუთვნება და ცხადია სტატიაში უფლებრივ სტანდარტების განხილვისას მთავარი აქცენტი კეთდება ამ სივრცეში არსებული მთავარი და მნიშვნელოვანი უფლების დაცვის მექანიზმის – ადამიანის უფლებათა და ძირითად თავისუფლებათა დაცვის ევროპული კონვენციის (კონვენცია) და ადამიანის უფლებათა ევროპული სასამართლოს (სტრასბურგის სასამართლო) პრაქტიკაზე. აღნიშნული განპირობებულია იმ მნიშვნელობითაც, რაც ამ მექანიზმს გააჩნია საქართველოს სამართლებრივი სივრცისათვის.⁵ საქართველო 1999 წლიდან ევროპის საბჭოს წევრი ქვეყანაა და რატიფიცირებული აქვს ადამიანის უფლებათა და ძირითად თავისუფლებათა კონვენცია. კონვენციის და სტრასბურგის სასამართლოს გავლენა საქართველოში სამართლებრივი სისტემის და მართლმსაჯულების განვითარებაზე წლების განმავლობაში, ბევრი მიმართულებით, იყო არსებითი,⁶ თუმცა მიმდინარე ევრო ინტეგრაციის ფონზე აღნიშნული კიდევ უფრო დიდ მნიშვნელობას იძენს. 2022 წელს საქართველომ მიიღო ევროკავშირის წევრობის პერსპექტივა და ამავდროულად განესაზღვრა 12 პუნქტიანი რეკომენდაციის შესრულება, რომელთა გათვალისწინებით ქვეყანას მიენიჭება კანდიდატის სტატუსი.⁷ ამ თორმეტი რეკომენდაციიდან მე-11 პუნქტი განსაზღვრავს ქვეყნის ვალდებულებას საქართველომ მიიღოს შესაბამისი კანონმდებლობა, რომელიც უზრუნველყოფს საქართველოს სასამართლოებში ადამიანის უფლებათა ევროპული სასამართლოს გადაწყვეტილებების პროაქტიულად გათვალისწინებას. აღნიშნული ამოცანის შესასრულებლად საქართველოს პარლამენტმა

⁵ T. Gvaramadze, *Georgian Administrative Law: From Soviet Era to European Standards*, Book Title: *Good Administration and the Council of Europe: Law, Principles, and Effectiveness*, Shtelkens/Andrijauskaitė (eds.), Oxford University Press, 2020, 707.

⁶ T. Gvaramadze (სქოლიო 5), 707.

⁷ ევროკომისიის მოსაზრება ევროკავშირში განწევრიანების შესახებ საქართველოს განაცხადის თაობაზე, №405, 17/06/2022.

2022 წლის 18 ოქტომბერს შეიტანა ცვლილებები არა მხოლოდ საქართველოს საპროცესო კანონმდებლობაში, არამედ საქართველოს ზოგად ადმინისტრაციულ კოდექსშიც. როგორც კანონპროექტის განმარტებით ბარათშია აღნიშნული ადამიანის უფლებათა ევროპული სასამართლოს გადაწყვეტილებების აქტიური გამოყენება ეროვნულ დონეზე, კანონშემოქმედებით პროცესთან ერთად, არის დამატებითი შესაძლებლობა ეროვნული კანონმდებლობისა და პრაქტიკის ადამიანის უფლებების დაცვის საუკეთესო თანამედროვე სტანდარტებთან დასაახლოებლად მისი უწყვეტი პროგრესის შენარჩუნების მიზნისთვის.⁸

აღნიშნული საკანონმდებლო ცვლილებების გათვალისწინებით, ადამიანის უფლებათა და ძირითად თავისუფლებათა ევროპული კონვენციის და სტრასბურგის სასამართლოს გადაწყვეტილებებმა და განმარტებებმა განსაკუთრებული დატვირთვა შეიძინა საჯარო მმართველობის განმახორციელებელი სხვადასხვა ადმინისტრაციული ორგანოების საქმიანობასა და გადაწყვეტილებების მიღების პროცესში. ცხადია, აღნიშნულ რეგულირებას შესაბამისი გავლენა ექნება საქართველოს საგადასახადო სისტემის ფუნქციონირებაზეც. კერძოდ, ზოგად ადმინისტრაციულ კოდექსში შეტანილი ცვლილებებით, კანონმდებელმა განსაზღვრა ერთის მხრივ ადმინისტრაციულ-სამართლებრივ აქტში ადამიანის უფლებათა და ძირითად თავისუფლებათა დაცვის კონვენციის ნორმებსა და მსგავს სამართლებრივ საკითხზე ევროპული სასამართლოს პრეცედენტების საფუძვლად გამოყენების შესაძლებლობა, ასევე ცვლილება შევიდა ადმინისტრაციული საჩივრის შინაარსში და დააზუსტა, რომ მასში შესაძლებელია აღინიშნოს გასაჩივრებული ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტის შეუსაბამობის შესახებ არა მხოლოდ კანონთან, არამედ ადამიანის უფლებათა და ძირითად თავისუფლებათა დაცვის კონვენციის ნორმებზე და მსგავს სამართლებრივ საკითხზე ადამიანის უფლებათა ევროპული სასამართლოს პრეცედენტებზეც, რომლებთან შეუსაბამობაზე შეიძლება იყოს დამყარებული ასევე ადმინისტრაციული სა-

⁸ დეტალურად იხ. განმარტებითი ბარათი საქართველოს კანონის პროექტზე „საქართველოს ზოგად ადმინისტრაციულ კოდექსში ცვლილების შეტანის შესახებ“, <<https://info.parliament.ge/file/1/BillReviewContent/304307>> [16.04.2023].

ჩივრის მოთხოვნა.⁹ ამავე დროს მნიშვნელოვანი ცვლილებები აისახა ნორმატიული აქტების შესახებ კანონშიც, რომელშიც მიეთითა რომ „ადამიანის უფლებათა და ძირითად თავისუფლებათა დაცვის“ ევროპის კონვენციისა და მისი დამატებითი ოქმების ნორმების გამოყენებისას ადამიანის უფლებათა ევროპული სასამართლოს განმარტებები ამ კონვენციისა და მისი დამატებითი ოქმების ნორმების ოფიციალურ განმარტებებზე მიიჩნევა და აღნიშნული ნორმების გამოყენებულს შეუძლია ამ განმარტებებს დაეყრდნოს.¹⁰

III. საგადასახადო სისტემაზე ადამიანის უფლებების ზეგავლენის ფარგლები

დიდი ხნის განმავლობაში ლიტერატურაში დამკვიდრებული მოსაზრებებისა თუ შეხედულებების თანახმად, უფლებებსა და გადასახადებს შორის კავშირი არ იყო არსებითი ხასიათის.¹¹ თუმცა, როგორც სორბონის უნივერსიტეტის სამართლის სკოლის პროფესორი გუცმანი¹² აღნიშნავს, ადამიანის უფლებების სამართალი არა უბრალოდ სამართლის ერთი კონკრეტული სფეროა, არამედ ფუნდამენტური ღირებულებაა, რაც ქმნის სტანდარტს, რომელიც კანტის მიმდევრებისთვის უკეთესი მომავლის დაპირება და მარადიული სიმშვიდის მოპოვების იმედი.

⁹ საქართველოს კანონი „საქართველოს ზოგად ადმინისტრაციულ კოდექსში ცვლილების შეტანის შესახებ“, პირველი მუხლი, 1922-IXმს-XXმპ, 18/10/2022.

¹⁰ საქართველოს კანონი „ნორმატიული აქტების შესახებ“, მე-7 პრიმა მუხლი, 09/11/2009.

¹¹ S. van Thiel, Is there a Need for International Enforcement of Human Rights in the Tax Area?, Book Title: Human Rights and Taxation in Europe and the World, Kofter/Poiarés Maduro/Pistone (eds.), Amsterdam, 2011, 169.

¹² D. Gutmann, Taking Human Rights Seriously: Some Introductory Words on Human Rights, Taxation and the EU, Book Title: Human Rights and Taxation in Europe and the World, Kofter/Poiarés Maduro/Pistone (eds.), Amsterdam, 2011, 105.

როგორც წესი, ადამიანის უფლებები მიიჩნევა მხოლოდ ძალად სახელმწიფო ძალაუფლებისა და მმართველობითი საქმიანობისათვის. მაშინ როცა მეცნიერთა შეფასებით გადასახადები ყველაზე ხილული, მაღალი ინტენსივობის და საყოველთაო ჩარევის ფორმაა ადამიანების საკუთრების უფლებაში. შესაბამისად, საგადასახადო ადმინისტრირების და დაბეგვრის სისტემა ქმნის დაპირისპირების ნოყიერ ნიადაგს ამ მნიშვნელოვანი მმართველობითი ფუნქციის შესრულებასა და ადამიანის უფლებებს შორის.¹³

საგადასახადო ადმინისტრირება საჯარო მმართველობის ერთ-ერთი მიმართულებაა და როგორც უკვე აღინიშნა, სახელმწიფო ამ ფუნქციის შესრულებისას საკმაოდ მაღალი ინტენსივობით ახდენს ადამიანის უფლებებით დაცულ სფეროში ჩარევას. მიუხედავად ამისა ათწლეულების მანძილზე ადამიანის უფლებები და შესაბამისი სტანდარტები არ ახდენდნენ არსებით გავლენას საგადასახადო რეგულაციების დანესებასა და პრაქტიკაზე.¹⁴ პროფესორი გუცმანის აზრით, ეს ვითარება შეიძლება აიხსნას იმით, რომ გადასახადების აკრება მიჩნეულია სახელმწიფოს არსებობისათვის საჭირო სახსრების მობილიზების მთავარ მექანიზმად, რომელსაც არ გააჩნია არავითარი დამატებითი ფუნქცია გარდა ფისკალურისა, მაშინ როცა უფლებები ადამიანის მორალური და მაღალ ზნეობრივი ქმედების განმსაზღვრელია.¹⁵ ადამიანის უფლებების პირველი თაობის ერთადერთი კავშირი გადასახადებთან იყო მოთხოვნა, რომ გადასახადების ამოღება ყოფილიყო მოქალაქეების მიერ აღიარებული და მათი გადახდა ყოფილიყო შესაძლებელი. მე-19 საუკუნეში მეორე თაობის უფლებებთან ერთად გაჩნდა იდეა, რომ იქამდე არსებული უფლებები არ იყო საკმარისი ადამიანებისათვის ღირსეული ცხოვრების პირობების შესაქმნელად. შესაბამისად ახალი თაობის უფლებები

¹³ C. Brokelind, *The Role of the EU in International Tax Policy and Human Rights Does the EU need a Policy on Taxation and Human Rights?* Book Title: *Human Rights and Taxation in Europe and the World*, Kofter/Poiares Maduro/Pistone (eds.), Amsterdam, 2011, 115.

¹⁴ D. Gutmann (სქოლიო 12), 105.

¹⁵ D. Gutmann (სქოლიო 12), 106.

უმეტესწილად გაჩნდა იმიტომ, რომ სახელმწიფოს მოეგვარებინა ადამიანების სოციალური საჭიროებები.¹⁶

მოძველებული სამეცნიერო შეხედულებების მიხედვით, საგადასახადო სისტემის და სამართლის სამ მახასიათებელს გამოყოფდნენ: ავტონომიურობა, პრაგმატულობა და ემპირიზმი, რაც ასევე ბადებს კითხვებს აღნიშნული მახასიათებლებით რამდენად არის შესაძლებელი სისტემამ ადამიანის უფლებების რეალიზება და დაცვა უზრუნველყოს.¹⁷ თუმცა თანამედროვე საგადასახადო სამართალი აღარ ატარებს მკაცრად პრაგმატულ ხასიათს და აღარ ისახავს მიზნად მხოლოდ – რაც შეიძლება მეტი – გადასახადის ამოღებას, არამედ საგადასახადო სამართლიანობის მიღწევისკენაც მიისწრაფვის, რაც მხოლოდ თანხების აკუმულირებას ცხადია არ ნიშნავს. ქვეყნების შიდა კონსტიტუციური წესრიგს და ადამიანის უფლებების დაცვას ეტაპობრივად კიდევ უფრო მეტი მნიშვნელობა ენიჭება, რაც საბოლოოდ პრაგმატიზმის არსსაც ასუსტებს.

ამავე დროს როგორც ცალკეული მეცნიერი მიიჩნევს, თანამედროვე საგადასახადო სამართალს ფისკალურ და ფინანსურთან ერთად, სოციალური ფუნქციაც გააჩნია, რაც მას ადამიანის უფლებებთან აკავშირებს.¹⁸

IV. სტრასბურგის სასამართლოს ხედვა

1. ზოგადი მიმოხილვა

თავისი ისტორიის საწყის ეტაპზე სტრასბურგის სასამართლო მკაცრად ნორმატიულად უდგებოდა დაბეგვრასთან დაკავშირებით ეროვნულ დონეზე მიღებული გადაწყვეტილებების შეფასებას და ასეთ საჩივრებს პირდაპირ გამორიცხავდა კონვენციური კონტროლისგან.

¹⁶ *D. Gutmann* (სქოლიო 12), 106.

¹⁷ *Th. P. Fortsakis*, *The Role of Individual Rights in the Europeanization of Tax Law*, Book Title: *Human Rights and Taxation in Europe and the World*, Kofter/Poiaras Maduro/Pistone (eds.), Amsterdam, 2011, 102.

¹⁸ *D. Gutmann* (სქოლიო 12), 108.

თუმცა ეტაპობრივად სტრასბურგის სასამართლოს გავლენა საგადასახადო საკითხებზე გასული საუკუნის 70-80 წლებიდან ხდება თვალსაჩინო. საყოველთაოდ ცნობილია, რომ ადამიანის უფლებათა და ძირითად თავისუფლებათა ევროპული კონვენციის ორიენტირი სამოქალაქო და პოლიტიკური უფლებების ჭრილიდან, ძირითადად სისხლის და სამოქალაქო კატეგორიის საკითხების შეფასება იყო, თუმცა დროთა განმავლობაში სასამართლო პრაქტიკის განვითარება ადმინისტრაციული და მათ შორის საგადასახადო მიმართულებითაც გაგრძელდა.¹⁹ ამ მხრივ საინტერესოა საქმე: *ფერაზინი იტალიის წინააღმდეგ*, რომელშიც სასამართლომ კიდევ ერთხელ გაუსვა ხაზი იმას, რომ დაბეგვრასთან დაკავშირებულ ურთიერთობებში დომინირებდა სახელმწიფოს ექსკლუზიური უფლებამოსილება და შესაბამისად, სამართლიანი სასამართლო უფლების მიზნებისთვის ეს საკითხები არ ექცეოდა სამოქალაქო უფლებების და ვალდებულებების ცნების ქვეშ.²⁰ სასამართლოს ამ გადაწყვეტილებას მკვლევართა ნაწილი მიიჩნევს, როგორც მნიშვნელოვან პრეცედენტს, რომელიც გამორიცხავს დაბეგვრის საკითხების შეფასებას კონვენციის მოქმედებისგან.²¹ თუმცა საინტერესოა, რომ აღნიშნულ გადაწყვეტილებაში სასამართლო მიუთითებს, რომ კონვენცია ცოცხალი მექანიზმია და სასამართლოს ევალება შეცვლილი რეალობის გათვალისწინებით, შეაფასოს გარემოებები და მათი მისადაგება კონვენციის მოქმედების

¹⁹ *Th. P. Fortsakis*, *The Role of Individual Rights in the Europeanization of Tax Law*, Book Title: *Human Rights and Taxation in Europe and the World*, Kofter/Poiaras Maduro/Pistone (eds.), Amsterdam, 2011, 96.

²⁰ *L. del Federico*, *The ECHR Principles as Principles of European Law and their Implementation through the National Legal System*, Book Title: *Human Rights and Taxation in Europe and the World*, Kofter/Poiaras Maduro/Pistone (eds.), Amsterdam, 2011, 87.

²¹ *A. P. Dourado, A. S. Dias*, *Information Duties, Aggressive Tax Planning and Nemo Tenetur se Ipsum Accusare in the Light of Art. 6 (1) of ECHR*, Book Title: *Human Rights and Taxation in Europe and the World*, Kofter/Poiaras Maduro/Pistone (eds.), Amsterdam, 2011, 131.

სფეროსთან.²² განსხვავებული განმარტებების მიუხედავად, მართალია სასამართლომ ამ საქმეში დაბეგვრის საკითხები კონვენციური სფეროდან კიდევ ერთხელ გამოორიცხა, თუმცა, მეცნიერები თვლიან, რომ ამ საქმეზე გაკეთებულმა პროგრესულმა შეფასებებმა ერთგვარი ბიძგი მისცა მომავალში სასამართლოს პრაქტიკის შეცვლას.²³ დღესდღეობით სურათი რადიკალურად განსხვავებულია და ეტაპობრივად და ევოლუციურად განვითარებული სასამართლო პრაქტიკით, დღეს სტრასბურგის სასამართლო მსჯელობს არა მხოლოდ საგადასახადო სანქციების გზით უფლებებით დაცულ სფეროში ჩარევის ფარგლებზე, არამედ დაბეგვრასთან დაკავშირებულ ისეთ საკითხებზე, როგორცაა: საგადასახადო შეღავათები, საგადასახადოს მიერ თანხების უკან დაბრუნება, საგადასახადო ორგანოების მიერ ადმინისტრირების და კონტროლის პროცედურების განხორციელება.²⁴ თუმცა, ეს ჩამონათვალი არ არის ამომწურავი და პრაქტიკის განვითარება და დაბეგვრის კიდევ უფრო მეტი საკითხების შეფასება მეცნიერთა აზრით მომავალში კიდევ უფრო თვალსაჩინო გახდება.²⁵ უფრო მეტიც, უფლებრივ სტანდარტებზე მსჯელობისას სასამართლოს პრაქტიკაში არის ისეთი უცნაური საქმეებიც, როცა მაგალითად საგადასახადო შეღავათის არა თუ არ არსებობა, არამედ პირიქით ასეთი ნორმების არსებობა შეიძლება გახდეს სადავო უფლებების დარღვევის თვალსაზრისით.²⁶

²² Ferrazzini v. Italy, [2001], ECHR, 26.

²³ L. del Federico (სქოლიო 20), 87.

²⁴ L. del Federico (სქოლიო 20), 87.

²⁵ L. del Federico (სქოლიო 20), 90.

²⁶ მაგალითად საქმეში *Holisz v. Poland* სტრასბურგის სასამართლომ იმსჯელა საგადასახადო შეღავათის დადგენით ხომ არ ირღვეოდა აპლიკანტის საკუთრების უფლება, რადგან ამ შეღავათის გამო ის მიუთითებდა, რომ ველარ დაადასტურა მინაზე საკუთრების უფლება. სასამართლომ შეუძლებლად ჩათვალა აღნიშნული რეგულირებით საკუთრების უფლების დარღვევა მომხდარიყო და განაცხადი დაუშვებლად ცნო. იხ. *Holisz v. Poland*, 1998, ECHR.

სასამართლო პრეცედენტების მიმოხილვით ცხადი ხდება, რომ დაბეგვრასთან დაკავშირებული საკითხები სასამართლოს შეფასებული აქვს ევროპული კონვენციის სხვადასხვა უფლებების²⁷ ჩრილში, თუმცა უმეტესწილად განხილული აქვს მე-6 მუხლის (სამართლიანი სასამართლოს უფლება), მე-14 მუხლის (დისკრიმინაციის აკრძალვა), მე-8 მუხლისა (პირადი და ოჯახური ცხოვრების პატივისცემა) და მე-9 მუხლის (აზრის და შინაგანი რწმენის თავისუფლება), პირველი დამატებითი ოქმის პირველი მუხლის (საკუთრების უფლება), მე-7 დამატებითი ოქმის მე-4 მუხლი (ორჯერ პასუხისმგებლობის დაკისრების დაუშვებლობა) და სხვა უფლებების ჩრილში.

2. საკუთრების უფლება და გადასახადები

გაბატონებული სამეცნიერო მოსაზრების თანახმად, გადასახადი საჯარო ხელისუფლების სუბიექტების გადახდისუნარიანობის უზრუნველყოფის მიზნით, ფიზიკური და იურიდიული პირების საკუთრების გასხვისების ერთადერთი კანონიერი ფულადი ფორმაა, რომელიც სავალდებულო, არაეკვივალენტურ და უსასყიდლო სანყისებზე ხორციელდება, უზრუნველყოფილია სახელმწიფო იძულებით, თუმცა არ გააჩნია სასჯელის ან კონტრიბუციის ხასიათი.²⁸ შესაბამისად დოქტრინაში გადასახადის გადამხდელად, როგორც წესი, მესაკუთრე მიიჩნევა, ხოლო გადასახადის გადახდა კერძო საკუთრების უფლებიდან გამომდინარე სოციალურ ვალდებულებად.²⁹ ცხადია, ეს განმარტებები საკუთრების უფლებას, როგორც კონვენციით დაცულ ფუნდამენტურ უფლებასა და დაბეგვრას შორის კავშირს აშკარას ხდის, თუმცა ამის გარეშეც გადასახადებზე თავად კონვენციური ჩანაწერიც მიუთითებს. კერძოდ, კონვენციის პირველი დამატებითი ოქმის პირველივე მუხლი, ერთის მხრივ იცავს საკუთრების უფლებას, ხოლო მეორე მხრივ აღიარებს სახელმწიფოთა უფლებას გადასახადების აკრფის

²⁷ ადამიანის უფლებათა და ძირითად თავისუფლებათა დაცვის კონვენცია, 1950.

²⁸ ზ. როგავა, საგადასახადო სამართალი (დამხმარე სახელმძღვანელო), წიგნი I, თბილისი, 2018, 1-30.

²⁹ ზ. როგავა (სქოლიო 28), 1-30.

უზრუნველსაყოფად დაადგინონ და განსაზღვრონ შესაბამისი ვალდებულებები.³⁰ როგორც 2022 წელს ბეზანიცი და ბაშკარად ხორვატიის წინააღმდეგ საქმეში სტრასბურგის სასამართლო განმარტავს, ქვეყნის შიგნით საგადასახადო ადმინისტრაციების მიერ უძრავი ქონების გადაცემისთვის დაწესებული ქონების გადასახადის გადახდა წარმოადგენს გარანტირებული საკუთრების უფლებით დაცულ სფეროში ჩარევას. თუმცა სასამართლო დასძენს, რომ ამ შემთხვევაში ასეთი ჩარევა უნდა შეფასდეს იმის გათვალისწინებით, რომ სახელმწიფოს აქვს უფლება დააწესოს შესაბამისი პროცედურები და უზრუნველყოს გადასახადების ამოღება.³¹ წინა პერიოდში განხილულ საქმეებში სტრასბურგის სასამართლოს იგივე განმარტება აქვს გაკეთებული, მაგალითად ბურდენი დიდი ბრიტანეთის წინააღმდეგ,³² შპაჩეკი ჩეხეთის რესპუბლიკის წინააღმდეგ,³³ და სხვა საქმეებზე სასამართლო უთითებს, რომ მართალია გადასახადები საკუთრების უფლებით დაცულ სფეროში ჩარევის ფორმაა, რის შეფასებაც სასამართლოს შეუძლია, თუმცა გასათვალისწინებელია სახელმწიფოთა საკმაოდ ფართო მიხედულობა და თავისუფლება თავად განსაზღვრონ რა გადასახადები დააწესონ და როგორ აკრიფონ და ამოიღონ თანხები.³⁴

ჯერ კიდევ 90-იანი წლებიდან³⁵ მოყოლებული ადამიანის უფლებათა ევროპული სასამართლო არაერთ გადაწყვეტილებაში აღნიშნავს, რომ სამართლიანი ბალანსის დადგენა აუცილებელი საჯარო ინტერესსა და კერძო პირთა საკუთრების უფლების დაცვას შორის. ფინანსურ ვალდებულებების და პასუხისმგებლობის დაწესებას/გაზრდას შესაძლოა უფლებაში გაუმართლებელი ჩარევა მოჰყვეს თუ ეს მათთვის დაუსაბუთებლად მძიმე ტვირთი იქნება. თუმცა

³⁰ ადამიანის უფლებათა და ძირითად თავისუფლებათა დაცვის კონვენციის დამატებითი ოქმი, პირველი მუხლი, 1952.

³¹ *Bežanić & Baškarad v. Croatia*, §60, [2022], ECHR.

³² *Burden v. the United Kingdom* [GC], § 59, [2008], ECHR.

³³ *Špaček, s.r.o., v. the Czech Republic*, §§ 39, 41, [1999], ECHR.

³⁴ *Gasus Dosier -und Fordertechnik GmbH v. The Netherlands*, §59, [1995], ECHR.

³⁵ *Ph. Baker* (სქოლიო 2), 5.

არაერთ გადაწყვეტილებაში სტრასბურგის სასამართლო უთითებს, რომ სახელმწიფოთა გადასაწყვეტია თუ რა ტიპის გადასახადებს დაანესებენ და რომ ასეთი გადაწყვეტილებების მიღება როგორც წესი დამატებით უკავშირდება პოლიტიკურ, ეკონომიკურ და სოციალური კონტექსტს ქვეყანაში, რაც სასამართლოს შეფასებით სახელმწიფოთა ფართო მიხედულობის ფარგლებში ექცევა და არ არის სასამართლოს შესაფასებელი საკითხი.³⁶ მაგალითად *ბულვესი ბულგარეთის წინააღმდეგ* საქმეში სასამართლო მიუთითებს, რომ კონვენციის წევრ სახელმწიფოებს დაბეგრის სფეროში საკმაოდ ფართო დისკრეტია აქვს.³⁷ ხოლო *კონჩეტა ცაციატო და მიჩელე ცაციატო იტალიის წინააღმდეგ* საქმეში სასამართლოს შეფასებით ეროვნულმა სისტემამ უნდა გადაწყვიტოს რა მიიჩნიოს დასაბეგრად და რა პასუხისმგებლობა დააკისროს პირს თუ არ ხდება ამ ვალდებულების შესრულება.³⁸

საკუთრების უფლების ნაწილში სასამართლო სამ საფეხურიან ტესტს იყენებს დაბეგრასთან დაკავშირებულ საქმეებში საკუთრების უფლების დარღვევის შესაფასებლად: 1) ვალდებულების დადგენას უნდა გააჩნდეს ლეგიტიმური მიზანი, 2) სადაც სახეზეა ლეგიტიმური მიზანი უნდა ხდებოდეს საჯარო და კერძო ინტერესების თანაფარდობის შეფასება, 3) ბალანსი ინტერესებს შორის უნდა იყოს სამართლიანი და არ მოხდეს გაუმართლებლად ზედმეტი ტვირთის გადამხდელებისათვის დაკისრება.³⁹

საკუთრების უფლების ფარგლებში სასამართლო მსჯელობს სამართლებრივი მოწესრიგების განჭვრეტადობაზეც. სტრასბურგის სასამართლოში ერთ-ერთ საქმეზე მომჩივანი მიუთითებდა, რომ დადგენილი შეზღუდვები გამოქვეყნებული იყო მხოლოდ ადმინისტრაციული ორგანოს პერიოდიკაში და არა ოფიციალურ გამომცემლობაში. სასამართლომ არ მიიჩნია ეს უკანასკნელი საკუთრების უფლების დარღვევად, რადგან კანონად ჩათვალა, როგორც ნორმატიული, ასევე არანორმატიული რეგულირება და მთავარი

³⁶ *Christian Religious Organization of Jehovah's Witnesses v. Armenia*, §45, [2020], ECHR.

³⁷ *Bulves AD v. Bulgaria*, §63, [2009], ECHR.

³⁸ *Concetta CACCIATO and Michele CACCIATO v. Italy*, §25, [2018], ECHR.

³⁹ *Ph. Baker* (სქოლიო 2).

აქცენტი ამ წესების ხელმისაწვდომობასა და განსაზღვრულობაზე გააკეთა კონვენციის პირველივე მუხლის მეორე პუნქტის გათვალისწინებით. ამ საქმეზე სასამართლომ ასევე მიუთითა, რომ ვინაიდან სუბიექტი იყო იურიდიული და არა ფიზიკური პირი, მას უფრო მეტი შესაძლებლობები ჰქონდა და უნდა მიეღო შესაბამისი მხარდაჭერით ინფორმაცია და მის მიმართ იმ კონკრეტული ფორმით რეგულირების გამოქვეყნება იყო ადეკვატური.⁴⁰

საკუთრების უფლების ჭრილში სასამართლო ასევე მსჯელობს ნიდერლანდების წინააღმდეგ ერთ-ერთი საქმის ფარგლებში, რა დროსაც მხარეთა შორის გაფორმებული განვადებით ნასყიდობის ხელშეკრულების პირობების საწინააღმდეგოდ, რაც ითვალისწინებდა გამყიდველისათვის (გერმანული კომპანიისთვის) მხოლოდ თანხის ეტაპობრივად გადახდის შემდეგ მყიდველისათვის (ჰოლანდიური კომპანია) ნასყიდობის საგანზე საკუთრების უფლების გადასვლას, ჰოლანდიის საგადასახადო სამსახურებმა მყიდველის საგადასახადო დავალიანების ამოღების მიზნით, ყადაღა დაადეს მასთან ფაქტობრივ მფლობელობაში არსებულ ნასყიდობის ამ საგანს და მიმართეს დავალიანების დასაფარად. სტრასბურგის სასამართლომ ნიდერლანდების წინააღმდეგ გერმანული კომპანიის საჩივრის ფარგლებში მიუთითა სახელმწიფოს ფართო უფლებამოსილებაზე გადანყვიტოს რა შემთხვევაში და როგორ მიაღწიოს საგადასახადო ორგანოებს უპირატესობა სხვა კრედიტორებთან შედარებით მოხდეს მათი მოთხოვნების დაკმაყოფილება და არ დაადგინა ამ ნორმების არსებობით საკუთრების უფლების დარღვევა.⁴¹

3. ზედმეტად გადახდილი გადასახადების დაბრუნების ვადები

სტრასბურგის სასამართლო გადანყვეტილებებში ვხდებით დაბეგვრის საკითხებს შორის ასევე ერთ-ერთ აქტუალურ საკითხზე – გადამხდელისთვის ზედმეტად გადახდილი გადასახადების დაბრუნება – მსჯელობასაც. მაგალითად, იტალიის წინააღმდეგ ერთ-ერთ საქმეში სასამართლომ მიიჩნია, რომ მომჩივნის საკუთრების

⁴⁰ *Ph. Baker* (სქოლიო 2).

⁴¹ *Gasus Dosier – und Fordertechnik GmbH v. The Netherlands*, §60, [1995], ECHR.

უფლებაში ჩარევა არაპროპორციული იყო, რადგან 5 წლიდან 10 წლამდე ვადებში ზედმეტად გადახდილი თანხის უკან დაბრუნების ლოდინით გამოწვეული ფინანსური ზიანი, მენამე სუბიექტის ამ დროის განმავლობაში გაურკვევლად ყოფნა, რასაც თან არ ახლდა ეფექტური სამართლებრივი დაცვის საშუალება არღვევდა უფლებაში ჩარევის სამართლიან ბალანსს. ამასთან, სასამართლომ არც მარტივი საპროცესო განაკვეთის ფორმულით კომპენსაციის მიღება ჩათვალა ადეკვატურ კომპენსაციად.⁴²

საჯარო და კერძო ინტერესებს შორის არაპროპორციული ბალანსის და ზედმეტად მძიმე ტვირთის ინდივიდებისათვის დაკისრება ასევე ისეთი შემთხვევა, როცა სისტემა ვერ უზრუნველყოფს ზედმეტად გადახდილი თანხის დაბრუნებისთვის შესაბამისი პროცედურების არსებობას.⁴³

ეკო ელდა ავეე საბერძნეთის წინააღმდეგ განხილულ ერთ-ერთ საქმეში გადასახადის გადამხდელის საბერძნეთის საგადასახადო სამსახურებიდან ითხოვდა შეცდომით ზედმეტად გადახდილი სა-შემოსავლო გადასახადის უკან დაბრუნებას. საგადასახადო ადმინისტრაციისგან მიღებული უარყოფითი გადაწყვეტილება გადამხდელმა სასამართლოში გაასაჩივრა და ამ თანხასთან ერთად დამატებითი კომპენსაციაც მოითხოვა. ეროვნულ სასამართლოში დავის განხილვიდან 5 წლის თავზე, სახელმწიფომ დაუბრუნა გადამხდელს მხოლოდ ზედმეტად გადახდილი თანხა, კომპენსაციის გარეშე. კომპენსაციის ნაწილში გადამხდელის მოთხოვნა კი სასამართლომ საერთოდ დაუშვებლად ცნო იმ არგუმენტით, რომ საგადასახადო კანონმდებლობა საერთოდ არ ითვალისწინებდა მსგავსი საკითხის გადანყვეტას. სტრასბურგის სასამართლომ ამ საქმეში დაადგინა გადამხდელის საკუთრების უფლების დარღვევა იმ არგუმენტით, რომ შეცდომით გადახდილი თანხის 5 წლის შემდეგ დაბრუნება სათანადო კომპენსაციის გარეშე, წარმოადგენდა არაპროპორციულ და არაგონივრულად შემზღუდავ პრაქტიკას და ამ შემთხვევაში საგადასახადო პოლიტიკის თუ ფისკალური ინტერესების სასარგებლოდ

⁴² *Buffalo S.r.l. in Liquidation v. Italy*, §36, 37, 39, [2003], ECHR.

⁴³ *S.A. Dangeville v. France*. §61, [2002], ECHR.

ვერ მოხდებოდა კერძო პირის მიერ არაგონივრულად მძიმე ტვირთის დაკისრება.⁴⁴

კერძო და საჯარო ინტერესების შეპირისპირებისას, საგადასახადო სამართალურთიერთობის ფარგლებში მნიშვნელობა ენიჭება თავად მონაწილესუბიექტების სტატუსსაც დაორგანიზაციულსამართლებრივ ფორმას, მათი მოქმედების სივრცეს, მაგალითად რამდენად შეეძლო მენარმე სუბიექტებს სათანადო ყურადღების, რისკების გათვლით თავიდან აეცილებინათ გარკვეული ნეგატიური ფინანსური შედეგები რაც დგება ამა თუ იმ შემთხვევაში. მაგალითად ბულგარეთის წინააღმდეგ საქმეში სტრასბურგის სასამართლომ შეაფასა რამდენად შეეძლო დღგ-ს გადამხდელს გაეთვალა და დაედგინა კონტრაჰენტი დღგ-ს გადამხდელის ქმედება და მის მიერ საგადასახადო ვალდებულების შესრულება, ასევე სასამართლომ საგადასახადო ვალდებულების შესრულების პროცესში საჯარო ინტერესის ფორმად ბიუჯეტისადმი მიყენებული ან მოსალოდნელი ზარალის არსებობაც შეაფასა და მხოლოდ აღნიშნული გარემოებების გათვალისწინებით ჩათვალა, რომ სახელმწიფოს მიერ გადამხდელი პირისთვის დაკისრებული საგადასახადო ტვირთი იყო არაგონივრულად დიდი საჯარო ინტერესთან მიმართებით და დაადგინა სახელმწიფოს მხრიდან გადამხდელის საკუთრების უფლების დარღვევა.⁴⁵

4. რას აფასებს სასამართლო? პროცედურებს თუ საგადასახადო ტვირთის ოდენობას?

სამეცნიერო დისკუსიის ფარგლებშიც გადასახადის გადამხდელთა უფლებები ორ მიმართულებად იყოფა: პროცედურული უფლებები, გამომდინარე იმ გარანტიებიდან, რომლებიც გადამხდელს საგადასახადო ადმინისტრირების პროცესში გააჩნიათ და მატერიალური უფლებები, რაც თავად შესასრულებელი ვალდებულების ოდენობას ადგენს და განსაზღვრავს.⁴⁶ ანალოგიურად მიუთითებს სტრასბურგის

⁴⁴ Eko-Elda Avee v. Greece, [2006], ECHR.

⁴⁵ Bulves AD v. Bulgaria, § 53-70, [2009], EHCR.

⁴⁶ C. Brokelind, The Role of the EU in International Tax Policy and Human Rights Does the EU need a Policy on Taxation and Human Rights? Book

სასამართლოც. საკუთრების უფლების ქრილში, ნიდერლანდების წინააღმდეგ განხილული ერთ-ერთი საქმის ფარგლებში, სტრასბურგის სასამართლო, ერთმანეთისაგან მიჯნავს მატერიალურ (ნორმები რომლებიც განსაზღვრავს რა შემთხვევაში და რამდენია გადასახადი) და პროცედურულ ნორმებს (თუ როგორ ხდება გადასახადების ადმინისტრირება და ამოღება). თუმცა თავად ამ დაყოფას არ აქცევს განსაკუთრებულ ყურადღებას და ამ კონკრეტულ საქმეზე სადაო საკითხზე მსჯელობისას მარტივად სადაო აქტს პროცედურულ ნესებად მოიხსენიებს.⁴⁷

სასამართლო პრაქტიკაში ორივე ტიპის საქმეები მოიძებნება, რომელთა ფარგლებში შეფასებულია დაბეგვრასთან დაკავშირებული როგორც მატერიალური, ასევე პროცედურული საკითხები. მაგალითად იეჰოვას მონმეთა ორგანიზაცია სომხეთის წინააღმდეგ საქმეზე სასამართლო მიიჩნევს, რომ შემონიშნულობის სახით მიღებული რელიგიური ლიტერატურის იმპორტის დამატებითი ღირებულების გადასახადით დაბეგვრა არის კონვენციით გარანტირებული საკუთრების უფლებით დაცულ სფეროში ჩარევა და ამ საქმეზე საკუთრების უფლების შესახებ კონვენციის მუხლის მეორე პუნქტით დადგენილ ფარგლებში მსჯელობს.⁴⁸ ამავე საქმეში, მათ შორის სასამართლო აღნიშნავს, რომ კანონიერების შეფასებისას გასათვალისწინებელია, რომ სახელმწიფოებს აქვთ ერთგვარი მოქმედების თავისუფლება ფისკალური ფუნქციების შესრულების მიზნით.⁴⁹ ასევე ჯერ კიდევ 1976 წელს ოთხი კომპანია ავსტრიის წინააღმდეგ საქმეში გადანყვეტილებაში ითქვა, რომ კომპანიების მიერ ჩვეულებრივი სამოქალაქო ვალდებულებების შესრულება, რაც შეიძლება გამოიხატოს მათთან დასაქმებული პირების სახელით,

Title: Human Rights and Taxation in Europe and the World, Kofter/Poiares Maduro/Pistone (eds.), Amsterdam, 2011, 116.

⁴⁷ Gasus Dosier -und Fordertechnik GmbH v. The Netherlands, §60, [1995], ECHR.

⁴⁸ Christian Religious Organization of Jehovah`s Witnesses v. Armenia, §§42-43, [2020], ECHR.

⁴⁹ გადანყვეტილება (სქოლიო 36), §50.

ამავე პირების ხარჯზე, მათი საგადასახადო ვალდებულებების შესრულებაში არ წარმოადგენს არც იძულებით შრომას, კომპანიის მიერ გარკვეული დანახარჯების განევის მიუხედავად და არც საკუთრების უფლების დარღვევას და არც თანასწორობის პრინციპთან მოდის წინააღმდეგობაში.⁵⁰

5. საგადასახადო ვალდებულების გადახდის უზრუნველყოფის ღონისძიებები

როგორც უკვე აღინიშნა, კონვენციის პირველი დამატებითი ოქმი ითვალისწინებს დათქმას, რომელიც სახელმწიფოებს ანიჭებს ფართო უფლებამოსილებას დაანესონ გარანტიები და შესაბამისი პროცედურები გადასახადის გადახდევინების უზრუნველსაყოფად, ასევე სტრასბურგის სასამართლოს განვითარებული პრაქტიკა ცხადყოფს, რომ აღნიშნული მოიცავს ორივეს როგორც თავად გადასახადების დადგენას და დაწესებას, ასევე გადასახადების ამოღების მიზნით გათვალისწინებულ ღონისძიებებს.⁵¹

საგადასახადო ვალდებულების შესრულების უზრუნველყოფის საშუალებები ძალიან მნიშვნელოვან საგადასახადო სამართლებრივ ინსტიტუტს მიეკუთვნება, რომლებიც მიმართულია საგადასახადო ვალდებულებების შესრულების უზრუნველსაყოფად. მაგალითად, ნიდერლანდების წინააღმდეგ ერთ-ერთ საქმის ფარგლებში სასამართლომ შეაფასა სახელმწიფოს მიერ დადგენილი ასეთი ღონისძიებები და რამდენადაა საკუთრების უფლების შელახვა ისეთი შემთხვევა, როცა სახელშეკრულებო ურთიერთობებიდან გამომდინარე მხარეები შეთანხმდნენ, რომ გაყიდულ ნივთზე საკუთრების უფლება გადავიდოდა მხოლოდ თანხის სრულად გადასვლის შემდეგ, თუმცა მიუხედავად ამისა მყიდველის ფაქტობრივ მფლობელობაში ყოფნის გამო ეს ქონება დაყადაღდა.⁵² ამ საქმეში მხარეთა თავისუფალი ნებას და ავტონომიას გადანყვიტონ როდის და რა პირობით მოხდება საკუთრების უფლებასთან დაკავშირებული საკითხის გადანყვიტა უპირისპირდება სა-

⁵⁰ *Four Companies v. Austria*, [1976], Commission- ECHR.

⁵¹ *Ph. Baker* (სქოლიო 2).

⁵² გადანყვიტელობა (სქოლიო 34), §59-64.

ჯარო წესრიგის და გადასახადების აკრების ნაწილში დადგენილი რეჟიმების უპირატესობა. ამ უპირატესობას ხაზს თავად სტრასბურგის სასამართლო უსვამს, როდესაც მის სხვა არაერთ გადაწყვეტილებაში დაფიქსირებულ მსჯელობას უთითებს, რომ მსგავსი ღონისძიებების დასადგენად სახელმწიფოებს აქვს ფართო კომპეტენცია, თავად განსაზღვრონ თუ რა ტიპის ღონისძიებებია საჭირო გადასახადების ასაკრეფად.⁵³ ამ შემთხვევაში ამ ინტერესების დაპირისპირებაში და შენონვაში სასამართლო პროპორციულად მიიჩნევს საკუთრების ფუნდამენტური უფლების შეზღუდვასაც. ამ შეფასებისას სასამართლო ითვალისწინებს გადამხდელთა უფლებების დაცვის შესაძლებლობას, ასევე იმ გარემოებას რომ მენარმე სუბიექტებს წინდახედული გონიერების გამოვლენა მართებთ.⁵⁴ როუსკი შევდეთის წინააღმდეგ საქმეზე უფლებრივი სტანდარტის პრიზმიდან სტრასბურგის სასამართლო არც ისეთ შემთხვევას მიიჩნევს პრობლემად, როცა გასაჩივრების მიუხედავად, შემზღუდავი ღონისძიებების მოქმედება, რომელიც გადასახადების ამოღების უზრუნველსაყოფად გამოიყენება არ ჩერდება, თუმცა სტრასბურგის სასამართლო აუცილებლად მიიჩნევს ამ ღონისძიებების პარალელურად გადამხდელებს გააჩნდეს პროცედურული გარანტიები, როცა გადამხდელი არაა შეზღუდული უფლებამოსილებაში და საჩივრის განხილვის ეფექტური გზები არსებობს.⁵⁵

ამავე დროს საინტერესოა, რომ სასამართლო პრაქტიკის ჩამოყალიბების ადრეულ ეტაპზე საკუთრების უფლების არაპროპორციულ შეზღუდვად იქნა შეფასებული საფრანგეთში მოქმედი ნორმები, რომელთა საფუძველზე იპოთეკა, როგორც საგადასახადო ვალდებულების შესრულების უზრუნველყოფის ღონისძიება ვრცელდებოდა გადამხდელის იმაზე მეტ ქონებაზე ვიდრე თავად საგადასახადო დავალიანება შეადგენდა.⁵⁶

⁵³ გადაწყვეტილება (სქოლიო 34), §59-64.

⁵⁴ გადაწყვეტილება (სქოლიო 34), §59-64.

⁵⁵ Rousk v. Sweden, §117, [2013], ECHR.

⁵⁶ Ph. Baker (სქოლიო 2).

6. საგადასახადო განაკვეთები

ადამიანის უფლებების კუთხით ანგარიშვალდებულების საკითხი და სტრასბურგის ადამიანის უფლებათა სასამართლოს ხედვა განსაკუთრებით საინტერესოა გადასახადების დადგენილ განაკვეთებთან დაკავშირებით. სასამართლოს შეფასებით თავისთავად, მხოლოდ მაღალი საგადასახადო განაკვეთების დაწესება და შესაბამისი საგადასახადო პოლიტიკის გატარება ქვეყანაში არ შეიძლება გახდეს სახელმწიფოს მხრიდან საკუთრების უფლების დარღვევად მიჩნევის საფუძველი. ერთ-ერთ საინტერესო და საკმაოდ კომპლექსური გარემოებების მქონე საქმეში რ. ს.ზ. უნგრეთის წინააღმდეგ სასამართლო მიუთითებს, რომ ასეთი შეფასებებისას მთავარია არა განაკვეთის ოდენობა, არამედ განაკვეთით გამოწვეული საგადასახადო ტვირთის პროპორციულობა და სახელმწიფოს მხრიდან წარმოდგენილი შესაბამისი დასაბუთება მათი დაწესების მიმართ არსებული ლეგიტიმური და საჯარო ინტერესის არსებობის თაობაზე. სასამართლო ამ და სხვა საქმეებზეც აღნიშნავს, რომ ადგილობრივი ეკონომიკური, სოციალური, თუ ფისკალური საჭიროებების დადგენა ეროვნული ინსტიტუტების კომპეტენციას წარმოადგენს და როცა ეს საკითხი გადასახადებს და შესაბამის სფეროს ეხება უფლებამოსილების ფარგლები კიდევ უფრო ფართოა. განაკვეთებზე მსჯელობისას სასამართლო მხედველობაში იღებს კონკრეტულ სუბიექტებთან დაკავშირებულ არსებულ გარემოებებს, კონკრეტულ და რეალიზებადი უფლებების შინაარსს და არა თეორიულ დაშვებებს. განაკვეთების დადგენის საკითხზე სტრასბურგის სასამართლოს სახელმწიფოს მხრიდან კეთილსინდისიერი, განჭვრეტადი და გონივრულ ვადებში მოქმედებების მოლოდინი აქვს და მიიჩნევს, რომ კეთილსინდისიერ პირებს, რომელთა უფლებები კანონიდან და სახელშეკრულებო ურთიერთობებიდან გამომდინარეობს, ეს მოლოდინი არ უნდა გაუწილდეს დაუსაბუთებელი და შესაბამისი გარანტიების გარეშე დადგენილი შეზღუდვებით.⁵⁷ სტრასბურგის სასამართლომ რ. ს.ზ. უნგრეთის წინააღმდეგ საქმეში სახელმწიფოს მხრიდან მომჩივნის საკუთრების უფლების დარღვევად მიიჩნია შემთხვევა, როცა ფისკალური პრობლემების და მაღალი საჯარო ინტერესის

⁵⁷ R.Sz. v. Hungary, § 51, [2013], ECHR.

გათვალისწინებით, უნგრეთში მომჩივნის კატეგორიას მიკუთვნებულ გადამხდელებს დაეკისრა არაგონივრულად მძიმე ფინანსური ტვირთი და გარკვეული ოდენობის შემოსავლის მიღების შემდეგ საკმაოდ მაღალი განაკვეთის გადასახადი დაუნესა. თავად სუბიექტის მახასიათებლების, კეთილსინდისიერებისა და კანონიერების პრინციპის გათვალისწინებით, ასევე სახელმწიფოს მიერ დამაჯერებელი დასაბუთების წარმოდგენის გარეშე სტრასბურგის სასამართლო მივიდა დასკვნამდე, რომ მომჩივნის საკუთრების უფლება იყო დარღვეული.⁵⁸

ანალოგიური არგუმენტებით სტრასბურგის სასამართლომ საკუთრების უფლების დარღვევად მიიჩნია სამსახურიდან გათავისუფლების გამო კომპენსაციით მიღებული შემოსავლების 52 %-ით დაბეგვრა, რაც მნიშვნელოვნად მაღალ განაკვეთად მიიჩნია იმ პირობებში, როცა ყოველგვარი ინდივიდუალური შეფასების გარეშე სამსახურიდან გათავისუფლების შემდეგ შემოსავლის გარეშე დარჩენილი მომჩივნისათვის ეს მძიმე ფინანსური ტვირთი იქნებოდა.⁵⁹

ამ საქმეებისგან განსხვავებით სტრასბურგის სასამართლომ დასაშვებადაც არ ცნო საქმე *იეჰოვას მონმეთა ორგანიზაცია სომხეთის წინააღმდეგ*, რომლის ფარგლებში მომჩივანი მიუთითებდა, როგორც საკუთრების, ასევე რელიგიის თავისუფლების დარღვევაზე იმ შემთხვევაში, როცა რელიგიური დაწესებულება არ გაათავისუფლეს დამატებითი ღირებულების გადახდის ვალდებულებისაგან. უკვე კარგად ჩამოყალიბებული პრაქტიკის გათვალისწინებით, სტრასბურგის სასამართლომ არ მიიჩნია მომჩივნის მხრიდან მსგავსი საგადახდო ვალდებულების შესრულებით უფლებაში ჩარევის ვარაუდი საკმარისად დასაბუთებულად და აღარ იმსჯელა საკითხზე არსებითად.⁶⁰

7. დაბეგვრა და სამართლიანი სასამართლოს უფლება

ძალიან საინტერესოა თუ როგორ განვითარდა და შეიცვალა სტრასბურგის სასამართლო პრაქტიკა სამართლიანი სასამართლოს უფლების ქვეშ საგადასახადო დავების განხილვის კუთხით.

⁵⁸ გადანყვეტილება (სქოლიო 57), §51.

⁵⁹ N.K.M. v. Hungary, §§ 66-74, [2013], ECHR.

⁶⁰ Christian Religious Organization of Jehovah's Witnesses, §58-62, [2013], ECHR.

კარგად დამკვიდრებული ნორმატიული განმარტების თანახმად, საგადასახადო დავები, რომლებიც უმეტეს სამართლებრივ სისტემაში ადმინისტრაციულ სამართალწარმოებას მიეკუთვნება, საერთოდ არ განიხილებოდა კონვენციის მე-6 მუხლის ფარგლებში. თუმცა დროთა განმავლობაში, სტრასბურგის სასამართლოს პრაქტიკა ჩამოყალიბდა იმგვარად, რომ საგადასახადო ადმინისტრირების საკითხები სასამართლოს მხრიდან ფასდებოდა სამართლიანი სასამართლო უფლების სხვადასხვა ელემენტის მიხედვით. მაგალითად, სტრასბურგის სასამართლო პრაქტიკაში ბევრია საქმე რომელთა განხილვა უკავშირდება გონივრულ ვადებში საგადასახადო ადმინისტრაციების მიერ გადაწყვეტილებების მიღებას.⁶¹

საინტერესოა, რომ თავად ევროპულ ქვეყნებშიც სტრასბურგის სასამართლოს გავლენით განსხვავებული პრაქტიკა სამართლიანი სასამართლოს დაბეგვრის საკითხების მიმართ გავრცელებაზე. მაგალითად საინტერესოა საფრანგეთის გამოცდილება, სადაც საკასაციო სასამართლომ და ადმინისტრაციულმა საბჭომ, რომელიც ასევე ადმინისტრაციული დავების ნაწილში საკასაციო ინსტანციად ითვლება, ორი ერთმანეთისგან განსხვავებული მიდგომა გამოავლინა და ერთ შემთხვევაში საკასაციო სასამართლომ იხელმძღვანელა საგადასახადო დავის გადაწყვეტისას სამართლიანი სასამართლოს დადგენილი სტანდარტით, ხოლო საბჭომ ამ სტანდარტების გამოყენება მიუღებლად მიიჩნია.⁶²

საგადასახადო დავების ნაწილში სამართლიანი სასამართლოს უფლების გავრცელების გამორიცხვა ადამიანის უფლებების ევროპული სასამართლოს პრაქტიკის განვითარების საწყის ეტაპზე იყო ძალიან ცხადი, მაგალითად 1960-70 წლებში გერმანიის, ბელგიის, ნიდერლანდების წინააღმდეგ მიღებულ საქმეებში აღნიშნულია, რომ მიუხედავად იმისა რომ გადამხდელთა საკუთრების უფლებაზე გავლენას ახდენს საგადასახადო ადმინისტრირების ფარგლებში მიღებული გადაწყვეტილებები, ეს საკითხები რეგულირებულია სა-

⁶¹ *Ph. Baker* (სქოლიო 2).

⁶² *Ph. Baker* (სქოლიო 2).

ჯარო სამართლით და სახეზე არ არის სამოქალაქო ან სისხლის სამართალწარმოების ელემენტები მე-6 მუხლის მიზნებისათვის.⁶³

მნიშვნელოვანი საქმე რა დროსაც სასამართლომ საგადასახადო დავების სფეროს მიკუთვნებულ საკითხებზე დაიწყო მსჯელობა მე-6 მუხლის მიზნებისათვის, იყო ტრე ტრაქტორერ აკტიებოლაგ შვედეთის წინააღმდეგ, როცა საგადასახადო სამართალდარღვევების შედეგად სუბიექტს ჩამოერთვა ალკოჰოლის რეალიზაციის ლიცენზია. სახელმწიფო მიუთითებდა, რომ ამ შემთხვევაში დავა უნდა გამო-რიცხულიყო საერთოდ მე-6 მუხლის ფარგლებიდან რამეთუ სახელმ-წიფოს გააჩნდა ფართო ექსკლუზიური კომპეტენცია, მათ შორის ალკოჰოლის რეალიზაციის მიმართ არსებული პრინციპული სახელმ-წიფო პოლიტიკის და მაღალი საჯარო ინტერესის გათვალისწინებით, თავადმიელო გადაწყვეტილებები, შესაბამისად სახელმწიფო მიიჩნევდა, რომ გადამხდელს საჩივრის წარდგენის უფლება არ ჰქონდა. თუმცა, სასამართლომ ამ შემთხვევაში გასაჩივრების უფლება კონვენციით დაცულ მნიშვნელოვან უფლებად მიიჩნია, მიუხედავად იმისა რომ საქმე საგადასახადო დავას ეხებოდა. ამავე დროს სასამართლომ ჩათვალა, რომ მიუხედავად ალკოჰოლის რეალიზაციის სფეროში სახელმწიფო რეგულირების და ამ სფეროს საჯარო სამართლისადმი მიკუთვნებისა, შედეგობრივად ეს გადაწყვეტილება გადამხდელის კერძო საქმიანობაზე პოვებდა გავლენას რაც ამ დავას კონვენციის მე-6 მუხლების მიზნებისათვის სამოქალაქო უფლების კატეგორიად აქცევდა. ამდენად სასამართლომ ეს დავა განიხილა სამართლიანი სასამართლოს უფლების ფარგლებში და ამ უკანასკნელის დარღვევაც დაადგინა.⁶⁴

სასამართლო საგადასახადო დავების სამართლიანი სასამართლოს უფლების (სამოქალაქო დავების შემთხვევაში) პრიზმიდან შეფასებისას მნიშვნელობას ანიჭებს არა ეროვნულ დონეზე რეგულირების ადმინისტრაციული სამართლისადმი მიკუთვნებას, არამედ შედეგობრივად შეზღუდვის შედეგად აპლიკანტების მიმართ დამდგარ შედეგებს. მაგალითად, საფრანგეთის წინააღმდეგ განხილულ დავაში სასამართლომ მიიჩნია, რომ ე.წ. საგადასახადო კონცესიის გაცემაზე

⁶³ *Ph. Baker* (სქოლიო 2).

⁶⁴ *Tre Traktor Aktiebolag v. Sweden*, §§ 37-44, [1989], ECHR.

უარის თქმის გამო გადასახადის გადამხდელი ვალაუფალი გახდა, რაც ცხადია არის ფინანსური მდგომარეობის კუთხით დამდგარი შედეგი.⁶⁵ ამ საქმეზე სასამართლომ მიიჩნია, რომ რვა და მეტი წლის განმავლობაში საგადასახადო ადმინისტრაციებთან დავაში გატარებული პერიოდი არის არაგონივრულ ვადებში გადაწყვეტილების მიღების მაგალითი და სახელმწიფოს მხრიდან სამართლიანი სასამართლოს უფლების დარღვევა დაადგინა.⁶⁶ იგივე მიდგომას სასამართლო სხვა დავებშიც დაყრდნობია, მაგალითად იტალიის წინააღმდეგ საქმეებში ხუთი, ექვსი და რვა წელზე დიდხანს გაგრძელებული დავები მიიჩნია გონივრულ ვადებში დავის განხილვის კომპონენტის დარღვევად. ამ დავებს აერთიანებს შედეგობრივი მსგავსება, როცა გაუმართლებლად ხანგრძლივ დავების შედეგად პირები ვერ იღებდნენ ფულად კომპენსაციებს, რაც მათ ეკონომიკურ და შესაბამისად კერძო სფეროზე ახდენს გავლენას.⁶⁷ თუმცა მხოლოდ საკუთრების და ფულადი კომპენსაციის საკითხები არ განაპირობებს სასამართლოს ხედვას სამართლიანი სასამართლოს პრიზმიდან შეაფასოს საგადასახადო სამართლის საკითხები. მაგალითად, სტრასბურგის სასამართლო აღნიშნავს, რომ ადამიანის უფლებათა კონვენციის მიღების შემდეგ საზოგადოებრივი ცხოვრების გამრავალფეროვნების შედეგად ბევრი მიმართულებით კერძო სამართლებრივი ურთიერთობების სახელმწიფო რეგულირების ელემენტები გაიზარდა, სამოქალაქო უფლებების მიმართ დამდგარი შედეგების გათვალისწინებით, ეროვნული სისტემებით საჯარო სამართლის დარგებს მიკუთვნებული საკითხები სამოქალაქო სამართლის ქუდის ქვეშ მოექცა, მაგალითად მინების გასხვისება, კერძო კლინიკების მართვა, მესაკუთრეთა ინტერესები, სახელმწიფო ლიცენზირება და ა.შ.⁶⁸ ამდენად ცხადია ხდება სასამართლოს მიერ დროთა განმავლობაში შეცვლილი მიდგომებიც.

სახელმწიფოთა მხრიდან გაზრდილი რეგულაციების ფონზე, სტრასბურგის სასამართლომ კერძო და საჯარო სამართლის გა-

⁶⁵ *Ph. Baker* (სქოლიო 2). ასევე, *Éditions Periscope v. France*, [1990], ECHR.

⁶⁶ *Ph. Baker* (სქოლიო 2).

⁶⁷ *Ph. Baker* (სქოლიო 2).

⁶⁸ *Ferrazzini v. Italy*, § 27, [2001], ECHR.

მიჯვენასთან დაკავშირებული საკითხებზეც დაიწყო მსჯელობა. თუმცა მიუხედავად შეცვლილი მიდგომებისა, სტრასბურგის სასამართლო აღნიშნავს, რომ საგადასახადო ვალდებულების შესრულება და სახელმწიფოსა და გადამხდელებს შორის კომუნიკაცია უპირატესად საჯარო ვალდებულებად რჩება და გადასახადებთან დაკავშირებული პირადი ქონებრივი ეფექტის მიუხედავად, ყველა შემთხვევაში ეს საკითხები მაინც არ ექცევა სამართლიანი სასამართლოს უფლებით დაცულ სფეროში.⁶⁹

სტატიაში უზრუნველყოფის ღონისძიებების ზეგავლენა საკუთრების უფლების ქრილში იქნა განხილული თუმცა აღსანიშნავია, რომ საკუთრებაზე ყადაღის დადების გადანყვეტილება და სახელმწიფოს მოქმედებები შესაძლოა სამოქალაქო საპროცესო უფლებების რეალიზაციის კუთხიდანაც იქნეს განხილული, მაგალითად სტრასბურგის სასამართლო შევდეთის, ავსტრიის წინააღმდეგ დავების განხილვისას მე-6 მუხლის ფარგლებში განიხილავს შემთხვევებს როცა გარდაცვლილი მეუღლის საგადასახადო ვალდებულებების შესასრულებლად მეორე მეუღლის ქონებაზე საგადასახადო ადმინისტრაციამ ყადაღა გამოიყენა, ან როცა ბანკში როგორც დეპოზიტორთან შენახული ძვირფასეულობა იქნა დაყადაღებული როცა მესაკუთრემ საგადასახადო ვალდებულებები არ შეასრულა.⁷⁰

საქმეები რომლებიც ეროვნულ დონეზე საგადასახადო პასუხისმგებლობას და სანქციების დაკისრებას ნიშნავს, სტრასბურგის სასამართლოს კონვენციის მიზნებისათვის სისხლის სამართლის საქმეებად აქვს განხილული. სტრასბურგის სასამართლოს მიერ კარგად ჩამოყალიბებული პრაქტიკის მიხედვით, სისხლის სამართლებრივი საქმეები შემდეგნაირად უნდა დადგინდეს: ა) ეროვნული სამართლებრივი რეგულირებით საკითხი სისხლის სამართლის დარგს მიეკუთვნება; ბ) სამართალდარღვევის ბუნება; გ) დაკისრებული პასუხისმგებლობის მიზანი და მოცულობა. ამ კრიტერიუმების გათვალისწინებით სასამართლოს არაერთი დავა აქვს განხილული როგორც სისხლის სამართლის საქმე, რომელიც ეხებოდა სხვადასხვა სამართლებრივ სისტემაში

⁶⁹ გადანყვეტილება (სქოლიო 4) § 27, 29.

⁷⁰ *Ph. Baker* (სქოლიო 2).

გადამხდელებისათვის სხვადასხვა ტიპის დარღვევებისათვის პასუხისმგებლობის დაკისრებას.⁷¹

გარდა გონივრულ ვადებში დავების განხილვის თუ გადაწყვეტილებების მიღებისა, მე-6 მუხლის ფარგლებში სასამართლოს განხილული აქვს ისეთი დავები რომლებიც მოიცავს შემდეგ უფლებრივ კომპონენტებს: სასამართლოსადმი მიმართვის უფლება, მიუკერძოებელი სასამართლოს მიერ საქმეთა განხილვა, სასამართლო განხილვების ღიაობა, თვითინკრიმინალიზაციის აკრძალვა, დაცვის უფლება (სისხლისსამართლის საქმეებზე ძირითადად), სისხლისსამართლებრივი პასუხისმგებლობის პერსონიფიცირება, ორჯერ ერთი და იგივე ქმედებისთვის პასუხისმგებლობის დაკისრების დაუშვებლობა.⁷²

განსაკუთრებით აღსანიშნავია სამართლიანი სასამართლოს უფლების ისეთი კომპონენტები, როგორცაა: დუმილის უფლების ქონა და თვითინკრიმინალიზაციისგან დაცვა. სტრასბურგი სასამართლოს განხილული აქვს რამდენიმე მნიშვნელოვანი საქმე, რაც საგადასახადო სისტემების ეფექტური ფუნქციონირებისათვის ერთგვარ გამოწვევას შეიძლება წარმოადგენდეს. საგადასახადო ადმინისტრირების ფარგლებში ერთ-ერთი მნიშვნელოვანი ვალდებულება რაც დადგენილია გადასახადის გადამხდელებისათვის არის საგადასახადო ორგანოებისათვის დაბეგვრასთან დაკავშირებული ინფორმაციის მინოდების ვალდებულება, თუმცა სხვადასხვა საქმეზე სტრასბურგის სასამართლოს მიერ მიღებული გადაწყვეტილებების ანალიზი აჩვენებს, რომ რიგ შემთხვევებში სადაც სასამართლო სისხლის სამართლის სტანდარტების საფუძველზე აფასებს შემთხვევას მე-6 მუხლის ფარგლებში ხდება შეფასება იმ მომენტიდან, როცა შიდა ეროვნული პროცედურები ატარებს არა საგადასახადო ადმინისტრირების ხასიათს, არამედ სისხლისსამართლებრივი პროცედურის ხასიათს და შესაძლო დასჯის ფუნქციას იძენს.⁷³

⁷¹ *Ph. Baker* (სქოლიო 2).

⁷² *Ph. Baker* (სქოლიო 2).

⁷³ *A. P. Dourado and A. S. Dias*, *Information Duties, Aggressive Tax Planning and Nemo Tenetur se Ipsum Accusare in the Light of Art. 6(1) of ECHR*, Book Title: *Human Rights and Taxation in Europe and the World*, Kofter/Poiarés Maduro/Pistone (eds.), Amsterdam, 2011, 136.

8. დისკრიმინაციის აკრძალვა დაბეგვრის პროცესში

ადამიანის უფლებებზე მსჯელობისას დაბეგვრის მიზნებისთვის განხორციელებული ადმინისტრირება სახელმწიფოს მხრიდან თანასწორობის პრინციპის გააზრებასაც მოითხოვს. ევროპული კონვენციით დაცული თანასწორობის უფლება და დისკრიმინაციის აკრძალვა სახელმწიფოებს აკისრებს ვალდებულებას კონვენციით დაცული უფლებების რეალიზაცია უზრუნველყონ თანასწორობის პრინციპის დაცვით და თანასწორ მდგომარეობაში მყოფი პირების მიმართ მსგავსი რეგულირება დაადგინონ ან განსხვავებული მოპყრობა სათანადოდ დაასაბუთონ. ცხადია ასეთივეა ადამიანის უფლებრივი სტანდარტების მოთხოვნა საგადასახადო პოლიტიკის მიმართაც.

სტრასბურგის სასამართლოს პრაქტიკაში მოიძებნება საქმეები, რომელთა ფარგლებში შეფასებულია სახელმწიფოების მიერ დადგენილი საგადასახადო რეჟიმების დისკრიმინაციული მიდგომები სქესის, ბინადრობის, რელიგიური თუ სხვა ნიშნების მიხედვით. მაგალითად ნიდერლანდების წინააღმდეგ ერთ-ერთ საქმეში სასამართლომ დაადგინა სქესის ნიშნით დისკრიმინაცია, როცა დაუქორწინებელი და უშვილო 45 წლის ზემოთ მამაკაცები იგივე პირობებში მყოფი ქალებისგან განსხვავებით ვერ სარგებლობდნენ ბავშვის სოციალური შემწეობის გადასახადის გადახდისას შეღავათებით.⁷⁴ საქმეზე გუბერინა ხორვატიის წინააღმდეგ სასამართლომ გონივრული მისადაგების პრინციპის გაუთვალისწინებლობის გამო სახელმწიფოს მხრიდან თანასწორობის პრინციპის დარღვევა დაადგინა, საქმე ეხებოდა საგადასახადო შეღავათით სარგებლობასთან დაკავშირებით საგადასახადო ორგანოს მიერ უარყოფითი გადანყვეტილების მიღებას, რა დროსაც სასამართლომ ჩათვალა, რომ შშმ უფლებების და ინტერესების ინდივიდუალური გათვალისწინების (რასაც გონივრული მისადაგების პრინციპი ითვალისწინებს) გარეშე გადანყვეტილების მიღებით და შესაბამისი მექანიზმების არ არსებობით, რაც საგადასახადო შეღავათით სარგებლობის თაობაზე ინდივიდუალური გადანყვეტილების მიღების საშუალებას მისცემდა განმცხადებელს,

⁷⁴ *Ph. Baker* (სქოლიო 2).

სახელმწიფო არღვევდა თანასწორობის პრინციპს.⁷⁵ ეს საქმე იმდენად არის ასევე საინტერესო რამდენადაც ასოციაციით დისკრიმინაციის მაგალითს მოიცავს, რამეთუ არასრულწლოვანი შვილის შეზღუდული შესაძლებლობების გამო საგადასახადო შეღავათით მისი მამის სარგებლობის საკითხია განხილული.⁷⁶

1986 წელს *ლინდსი დიდი ბრიტანეთის წინააღმდეგ* საქმეზე, არ იქნა მიჩნეული რომ ადგილი ჰქონდა პოზიტიურ დისკრიმინაციას მაშინ როცა ოჯახის მარჩენალი ქალების მიმართ დიდი ბრიტანეთის საგადასახადო სისტემა დამატებით საგადასახადო შეღავათებს ადგენდა და სახელმწიფოს დისკრეციის ფარგლებში მიღებული გადაწყვეტილება პროპორციულად და გამართლებულად მიიჩნია.⁷⁷

თანასწორობის უფლების ფარგლების და შინაარსის გათვალისწინებით, დავები ხშირად შეღავათებით სარგებლობის შიდა ეროვნულ სტანდარტების შეფასებას ეხება. რამდენიმე გადაწყვეტილებაში სტრასბურგის სასამართლო მსჯელობს შეღავათების გავრცელების საკითხებზე, მაგალითად *ბარდენი დიდი ბრიტანეთის წინააღმდეგ* სასამართლოს დიდმა პალატამ არ ჩათვალა ერთად მცხოვრები დები მეუღლეების ან სამოქალაქო პარტნიორების მსგავს ჯგუფად მემკვიდრეობის გადასახადის მიზნებისათვის.⁷⁸ საგადასახადო შეღავათით მოსარგებლეთა განსხვავებულ სტატუსს უკავშირდებოდა ასევე *დარბი შვედეთის წინააღმდეგ* საქმე, რა დროსაც სტრასბურგის სასამართლომ მიიჩნია, რომ არ არსებობდა ლეგიტიმური მიზანი თუ რატომ იყო დადგენილი რეზიდენტებისა და არარეზიდენტებისათვის საეკლესიო გადასახადის განსხვავებული რეჟიმები.⁷⁹

ამასთან ერთად გადაწყვეტილებებში დისკრეციული უფლებამოსილების ფარგლებში სახელმწიფოს თავისუფლება განსაზღვროს დაბეგვრის რეჟიმები მათ შორის რელიგიის თავისუფლების კონტექსტში მნიშვნელოვანია. სახელმწიფოთა განსხვავებული მოცე-

⁷⁵ *Guberina v. Croatia*, §§54-100, [2016], ECHR.

⁷⁶ გადაწყვეტილება (სქოლიო 75).

⁷⁷ *Lindsay v. The United Kingdom*, [1986], Commission-ECHR.

⁷⁸ *Burden v. The United Kingdom*, [2008], ECHR.

⁷⁹ *Darby v. Sweden*, [1990], ECHR. ასევე, *Ph. Baker* (სქოლიო 2).

მულობის და დაბეგვრის პოლიტიკის მიმართ ფართო კომპეტენციის გათვალისწინებით, ალუერ ფერნანდესი და კაბალერო გარსია ესპანეთის წინააღმდეგ საქმეზე სტრასბურგის სასამართლომ არ ჩათვალა რომ ადგილი ჰქონდა რელიგიის საფუძვლით თანასწორობის პრინციპის დარღვევას იმ შემთხვევაში, როცა საეკლესიო გადასახადების გადახდის დროს შეღავათებით სარგებლობის მიზნებისათვის სახელმწიფოსგან წინასწარი თანხმობის და გარკვეული პროცედურების დაცვა მოითხოვებოდა.⁸⁰

V. დასკვნა

მეცნიერთა შეფასებები და ადამიანის უფლებათა ევროპული სასამართლოს პრაქტიკა მიუთითებს, რომ თანამედროვე სამართლებრივ რეალობაში ადამიანის უფლებების გავლენა სახელმწიფოთა ისეთ მნიშვნელოვან კომპეტენციაზე, რომელიც მათ დაბეგვრის სფეროში გააჩნიათ, მნიშვნელოვნად მზარდია. სახელმწიფოთა ექსკლუზიური და ფართო უფლებამოსილებები დაკავშირებული საგადასახადო სისტემების ჩამოყალიბებასთან, გადასახადების დანესებასა და მათი ამოღების პროცედურების განსაზღვრასთან, მართალია, მნიშვნელოვნად რჩება სახელმწიფოთა ფართო მიხედულობის ფარგლებში, თუმცა ადამიანის უფლებებით მათი შეზღუდვა ამ მიმართულებით ძალებს იკრეფს. სტრასბურგის სასამართლო ეტაპობრივად სულ უფრო და უფრო ფართოდ განიხილავს უფლებების ზეგავლენას საჯარო მმართველობის ამ მნიშვნელოვანი სფეროს მიმართ და შესაბამისად გავლენას ახდენს ქვეყნების საგადასახადო ადმინისტრირების განვითარებაზე.

გადამხდელთა მნიშვნელოვან უფლებებად განისაზღვრება ისეთი უფლებები, როგორიცაა: გადამხდელთა უფლება მიიღოს საჭირო ინფორმაცია, მხარდაჭერა და შეეძლოს მოსაზრებების წარდგენა, გაასაჩივროს მიღებული გადაწყვეტილებები, საგადასახადო ვალდებულება შეასრულოს მხოლოდ დადგენილი მოცულობით, მიიღოს ცხადი, მკაფიო და უტყუარი განმარტებები, დაცული იყოს საგადასახადო

⁸⁰ Alujer Fernandez and Caballero Garcia v. Spain, [2001], ECHR.

საიდუმლოებით. ცხადია, ამ უფლებათა შინაარსის დასადგენად ადამიანის უფლებრივ სტანდარტებს განსაკუთრებული მნიშვნელობა აქვს. გადამხდელებს ეძლევა შესაძლებლობა, როგორც ეროვნულ, ისე საერთაშორისო დონეზე საკუთარი უფლებების დაცვისას დაეყრდნონ უფლებათა დაცვის შესაბამის მექანიზმებს და განვითარებულ პრეცედენტებს.