

**ՀԱՆՈՒՆ ՀԱՅԱՍՏԱՆԻ ՀԱՆՐԱՊԵՏՈՒԹՅԱՆ
ՀԱՅԱՍՏԱՆԻ ՀԱՆՐԱՊԵՏՈՒԹՅԱՆ ՍԱՀՄԱՆԱԴՐԱԿԱՆ ԴԱՏԱՐԱՆԻ
Ո Ր Ո Շ Ո Ւ Մ Ը**

«ՍԱԹԻ» ՓԲԸ-Ի ԴԻՄՈՒՄԻ ՀԻՄԱՆ ՎՐԱ՝ «ՀԱՐԿԵՐԻ ՄԱՍԻՆ» ՀԱՅԱՍՏԱՆԻ ՀԱՆՐԱՊԵՏՈՒԹՅԱՆ ՕՐԵՆՔԻ 15 ՀՈԴՎԱԾԻ «զ» ԿԵՏԻ, ՀԱՅԱՍՏԱՆԻ ՀԱՆՐԱՊԵՏՈՒԹՅԱՆ ՔԱՂԱՔԱՑԻԱԿԱՆ ԴԱՏԱՎԱՐՈՒԹՅԱՆ ՕՐԵՆՍԳՐՔԻ 240 ՀՈԴՎԱԾԻ 1-ԻՆ ՄԱՍԻ 4-ՐԴ ԿԵՏԻ՝ ՀԱՅԱՍՏԱՆԻ ՀԱՆՐԱՊԵՏՈՒԹՅԱՆ ՍԱՀՄԱՆԱԴՐՈՒԹՅԱՆԸ ՀԱՄԱՊԱՏԱՍԽԱՆՈՒԹՅԱՆ ՀԱՐՅԸ ՈՐՈՇԵԼՈՒ ՎԵՐԱԲԵՐՅԱԼ ԳՈՐԾՈՎ

Քաղ. Երևան

22 սեպտեմբերի 2009թ.

Հայաստանի Հանրապետության սահմանադրական դատարանը՝ կազմով. Գ. Հարությունյանի (նախագահող), Կ. Բալայանի, Հ. Դանիելյանի, Ֆ. Թոխյանի, Մ. Թոփուզյանի, Վ. Հովհաննիսյանի, Հ. Նազարյանի, Վ. Պողոսյանի (զեկուցող),

մասնակցությամբ՝ դիմող՝ «Սաթի» ՓԲԸ-ի ներկայացուցիչ Տ. Աթանեսյանի, պատասխանող կողմի՝ ՀՀ Ազգային ժողովի պաշտոնական ներկայացուցիչ՝ ՀՀ Ազգային ժողովի աշխատակազմի օրենսդրության վերլուծության վարչության պետ Ա. Խաչատրյանի,

համաձայն Հայաստանի Հանրապետության Սահմանադրության 100 հոդվածի 1-ին կետի, 101 հոդվածի 6-րդ կետի, «Սահմանադրական դատարանի մասին» ՀՀ օրենքի 25, 38 և 69 հոդվածների,

դռնբաց նիստում գրավոր ընթացակարգով քննեց «Սաթի» ՓԲԸ-ի դիմումի հիման վրա՝ «Հարկերի մասին» Հայաստանի Հանրապետության օրենքի 15 հոդվածի «զ» կետի, Հայաստանի Հանրապետության քաղաքացիական դատավարության օրենսգրքի 240 հոդվածի 1-ին մասի 4-րդ կետի՝ Հայաստանի Հանրապետության Սահմանադրությանը համապատասխանության հարցը որոշելու վերաբերյալ՝ գործը:

Գործի քննության առիթը «Մաթի» ՓԲԸ-ի՝ 20.04.2009թ. ՀՀ սահմանադրական դատարան մուտքագրված դիմումն է:

Ուսումնասիրելով գործով զեկուցողի գրավոր հաղորդումը, դիմող և պատասխանող կողմերի գրավոր բացատրությունները, հետազոտելով «Հարկերի մասին» ՀՀ օրենքը, ՀՀ քաղաքացիական դատավարության օրենսգիրքը և գործում առկա մյուս փաստաթղթերը, Հայաստանի Հանրապետության սահմանադրական դատարանը **Պ Ա Ր Ջ Ե Ց.**

1. «Հարկերի մասին» ՀՀ օրենքն ընդունել է Հայաստանի Հանրապետության Ազգային ժողովը՝ 1997 թվականի ապրիլի 14-ին, ՀՀ Նախագահն այն ստորագրել է 1997 թվականի մայիսի 12-ին: Օրենքն ուժի մեջ է մտել 1997 թվականի մայիսի 30-ին (ՀՕ-107):

ՀՀ քաղաքացիական դատավարության օրենսգիրքն ընդունել է Հայաստանի Հանրապետության Ազգային ժողովը՝ 1998 թվականի հունիսի 17-ին, ՀՀ Նախագահն այն ստորագրել է 1998 թվականի օգոստոսի 7-ին: Օրենսգիրքն ուժի մեջ է մտել 1999 թվականի հունվարի 1-ից:

Օրենքի 15 հոդվածի «գ» կետի համաձայն. «Հարկ վճարողը պարտավոր է՝ ... ներկայացնել հարկային արտոնությունների իր իրավունքը հաստատող փաստաթղթերը»:

Օրենսգրքի 240 հոդվածի 1-ին մասի 4-րդ ենթակետի համաձայն. «Գործն ըստ էության լուծող դատական ակտերի վերանայման արդյունքով վճռաբեկ դատարանը՝ ... մասնակիորեն բեկանում և փոփոխում է ստորադաս դատարանի ակտը, եթե ստորադաս դատարանի կողմից հաստատված փաստական հանգամանքները հնարավորություն են տալիս կայացնելու նման ակտ, և եթե դա բխում է արդարադատության արդյունավետության շահերից»:

2. Քննության առարկա գործի դատավարական նախապատմությունը հանգում է նրան, որ համաձայն ՀՀ կառավարությանն առընթեր հարկային պետական

ծառայության պետի՝ 31.08.2007թ. հանձնարարագրի՝ ՀՀ կառավարությանն առընթեր հարկային պետական ծառայության Սպանդարյանի 1 հարկային տեսչության կողմից 04.10.2007 թվականից մինչև 07.11.2007 թվականը «Սաթի» ՓԲԸ-ում կատարվել է բյուջեի հետ փոխհարաբերությունների ճշտության և հարկային մարմնի կողմից վերահսկվող օրենսդրության առանձին պահանջների կատարման ստուգում: Ստուգման արդյունքներով 07.11.2007 թվականին կազմվել է թիվ 1032425 ակտը, որով արձանագրվել են ՀՀ օրենսդրության խախտումներ և ընկերությանն առաջադրվել են շահութահարկի, ավելացված արժեքի հարկի, պարտադիր սոցիալական ապահովագրության վճարների և դրամարկղային գործառնությունների մասին ՀՀ օրենսդրության պահանջների գծով պարտավորություններ:

Նշված ակտի վերաբերյալ իր՝ 12.11.2007թ. թիվ 071112412/ՀՏ գրությամբ «Սաթի» ՓԲԸ-ն առարկություններ է ներկայացրել Գանգատարկման հանձնաժողով, որն իր՝ 30.11.2007թ. թիվ 186/1 որոշմամբ նշված ակտը թողել է անփոփոխ: Գանգատարկման հանձնաժողովն իր՝ 30.11.2007թ. թիվ 186/1 որոշմամբ, հղում կատարելով «Զբոսաշրջության և զբոսաշրջային գործունեության մասին» ՀՀ օրենքին և «Հարկերի մասին» ՀՀ օրենքի 15 հոդվածի «գ» կետին, արտահայտել է հետևյալ դիրքորոշումը. «... Նշված գործունեությունը կարգավորվում է «Զբոսաշրջության և զբոսաշրջային գործունեության մասին» ՀՀ օրենքի պահանջներով: Ընկերության կողմից իրականացրած օրական շրջագայությունների կազմակերպումը չի համապատասխանում զբոսաշրջության գործունեություն, զբոսաշրջային գործակալություն հասկացություններին: Ընկերությունը խախտել է նաև «Հարկերի մասին» ՀՀ օրենքի 15 հոդվածի գ) կետի պահանջները՝ չներկայացնելով ծառայությունները օտարերկրյա քաղաքացիներին մատուցելու վերաբերյալ հաստատող փաստաթղթեր (անձը հաստատող փաստաթղթի պատճեն, պայմանագրի առկայություն) ...»:

Մինչ Գանգատարկման հանձնաժողովի որոշման կայացումը, ՀՀ կառավարությանն առընթեր հարկային պետական ծառայության պետի՝ 27.11.2007թ.

թիվ ԱՀ 002097 հանձնարարագրով Սպանդարյանի 1 հարկային տեսչության իրավաբանական բաժնի աշխատակիցներին հանձնարարվել է «Սաթի» ՓԲԸ-ին պատկանող գույքի վրա չկատարված հարկային պարտավորությունների չափով արգելանք դնել, ինչն էլ իրականացվել է՝ նշված աշխատակիցների՝ նույն օրը՝ 27.11.2007 թվականին ընդունած թիվ ԱՀ 002097 որոշմամբ:

Ընկերությունը 17.12.2007թ. դիմել է ՀՀ տնտեսական դատարան ընդդեմ ՀՀ կառավարությանն առընթեր հարկային պետական ծառայության՝ ՀՀ կառավարությանն առընթեր հարկային պետական ծառայության՝ 07.11.2007թ. թիվ 1032425 ստուգման ակտը, ՀՀ կառավարությանն առընթեր հարկային պետական ծառայության պետի՝ 27.11.2007թ. թիվ ԱՀ 002097 հանձնարարագիրը և ՀՀ կառավարությանն առընթեր հարկային պետական ծառայության գանգատարկման հանձնաժողովի՝ 30.11.2007թ. թիվ 186/1 որոշումն անվավեր ճանաչելու պահանջով: Գործը՝ ենթակայության և ընդդատության կանոնների պահպանմամբ, փոխանցվել է ՀՀ վարչական դատարան:

Վարչական դատարանի՝ 01.08.2008թ. թիվ ՎԴ/0041/05/08 վճռով ընկերության հայցը բավարարվել է մասնակիորեն՝ անվավեր է ճանաչվել ՀՀ կառավարությանն առընթեր հարկային պետական ծառայության՝ 07.11.2007թ. թիվ 1032425 ստուգման ակտի 1-ին (շահութահարկ) և 4-րդ (ավելացված արժեքի հարկ) կետերը, և ՀՀ կառավարությանն առընթեր հարկային պետական ծառայության գանգատարկման հանձնաժողովի՝ 30.11.2007թ. թիվ 186/1 որոշումը:

ՀՀ գլխավոր դատախազի տեղակալի ներկայացրած վճռաբեկ բողոքի հիման վրա ՀՀ վճռաբեկ դատարանի՝ 26.12.2008թ. թիվ ՎԴ/0041/05/08 որոշմամբ, հիմք ընդունելով ՀՀ քաղաքացիական դատավարության օրենսգրքի 240 հոդվածի 1-ին մասի 4-րդ կետը, Վարչական դատարանի 01.08.2008թ. թիվ ՎԴ/0041/05/08 վճիռը՝ հայցը բավարարելու մասով բեկանվել է և փոփոխվել. «Սաթի» ՓԲԸ-ի հայցը մերժվել է:

3. Ըստ դիմողի՝ հարկ վճարողի համար հարկային արտոնությունների նրա իրավունքը հաստատող փաստաթղթերը ներկայացնելու պարտականության սահմանումն

իրավաչափ չէ և նման պարտականություն սահմանող՝ «Հարկերի մասին» ՀՀ օրենքի 15 հոդվածի «գ» կետը հակասում է ՀՀ Սահմանադրության 21, 22 և 33.1. հոդվածներին: Դիմողը գտնում է, որ Սահմանադրության 21 և 22 հոդվածներով սահմանված՝ անմեղության կանխավարկածի և «լռության» իրավունքի սկզբունքները կիրառելի են ոչ միայն քրեական դատավարության ոլորտում, այլ նաև այլ վարույթներում: Այսպիսի դիրքորոշման հիման վրա դիմողը գտնում է, որ հարկային իրավահարաբերություններում ապացուցման բեռը կրում է պետական մարմինը, և հարկատուն պարտավոր չէ ներկայացնել հարկային արտոնություններից օգտվելու համար անհրաժեշտ տեղեկությունները հաստատող փաստաթղթեր, քանի որ դրանք իր անմեղությունն ապացուցելու և իր դեմ ցուցմունք տալու դրսևորման եղանակներ են: Միաժամանակ, դիմողը գտնում է, որ «... ոչ մի օրենքով արգելված չէ զբաղվել ձեռնարկատիրական գործունեությամբ՝ օգտվելով հարկային արտոնություններից, այն պայմաններում, երբ հարկային արտոնությունները հաստատող ապացույցներ չեն ներկայացվել վարչարարություն իրականացնող համապատասխան մարմնին»:

ՀՀ քաղաքացիական դատավարության օրենսգրքի 240 հոդվածի 1-ին մասի 4-րդ կետի առնչությամբ դիմողը գտնում է, որ, պայմանավորված վճռաբեկ դատարանում դատավարության առանձնահատկություններով, վճռաբեկ դատարանում չեն գործում դատավարության կողմերի մի շարք իրավունքներ և ստորադաս դատարաններին հատուկ դատական մի շարք գործառույթներ, որոնք հիմք են դատական պաշտպանության արդյունավետության ապահովման համար: Նման պայմաններում վճռաբեկ դատարանին գործը նորովի լուծելու իրավասություն վերապահելը, դիմողի կարծիքով, չի հանդիսանում դատական պաշտպանության արդյունավետ միջոց՝ հակասելով ՀՀ Սահմանադրության 18 և 19 հոդվածների 1-ին մասերին:

Դիմողը բարձրացնում է նաև օրենսգրքի 240 հոդվածի 1-ին մասի 4-րդ կետի իրավական անորոշության հարցը, գտնելով, որ անորոշ է օրենսգրքի 240 հոդվածի 1-ին մասի 4-րդ կետում օգտագործված «արդարադատության արդյունավետության շահ» հասկացությունը:

4. Պատասխանող կողմը՝ առարկելով դիմողի փաստարկների դեմ, գտնում է, որ «Հարկերի մասին» ՀՀ օրենքի 15 հոդվածի «գ» կետի վիճարկվող դրույթը դիմողի կողմից ընկալվում և մեկնաբանվում է սխալ՝ հաշվի չառնելով հոդվածի բուն իմաստը: Այդ դրույթը որևէ կերպ չի սահմանափակում անձի՝ օրենքով նախատեսված հարկային արտոնությունից օգտվելու իրավունքը և չի պահանջում լրացուցիչ թույլտվություն: Վիճարկվող դրույթում խոսքը վերաբերում է ոչ թե անձին՝ օրենքով նախատեսված արտոնությունից զրկելուն, այլ հարկային արտոնություն ստանալու մեխանիզմին:

ՀՀ քաղաքացիական դատավարության օրենսգրքի 240 հոդվածի 1-ին մասի 4-րդ կետի առնչությամբ պատասխանողը նշում է, որ դրանով սահմանված՝ ՀՀ վճարելի դատարանի լիազորությունը նպաստում է իրավունքների պաշտպանության արդյունավետության բարձրացմանը, քանի որ հակառակ դեպքում դատաքննության ժամկետները կարող են ձգձգվել:

Բացի դրանից, նշված դրույթը որևէ կերպ չի խոչընդոտում բողոքատուին ներկայացնել իր առարկություններն ու բացատրությունները: Ինչ վերաբերում է ապացույցներ ներկայացնելու արգելքին, ապա ՀՀ քաղաքացիական դատավարության օրենսգիրքը ՀՀ վճարելի դատարանում ապացույցներ ներկայացնելու հնարավորությունը սահմանափակում է միանգամայն իրավաչափորեն:

5. «Հարկերի մասին» ՀՀ օրենքի 15 հոդվածի «գ» կետի սահմանադրականության հարցի առնչությամբ ՀՀ սահմանադրական դատարանը հարկ է համարում նշված հարցը դիտարկել պետության գործառույթների, անձ-պետություն փոխհարաբերությունների համատեքստում:

Պետության ֆինանսական վերահսկողության գործառույթը փոխկապակցված է պետության տնտեսական և սոցիալական գործառույթների հետ և վերջիններիս հետ

մեկտեղ ուղղված է պետության խնդիրների լուծմանն ու պետության առջև Սահմանադրությամբ առաջադրված նպատակներին հասնելուն: Վերջիններս ներառում են համընդհանուր բարօրությունը, անհատի բարոյական, նյութական, ֆիզիկական բարեկեցությունը, սոցիալական առավելագույն պաշտպանվածությունը: Հարկային իրավահարաբերությունների՝ որպես հանրային բնույթի իրավահարաբերությունների, նկատմամբ մասնավորապես պետական վերահսկողության գործառույթի միջոցով է, որ պետությանը հնարավորություն է ընձեռվում առավել արդյունավետ կերպով հասնելու վերը նշված նպատակներին: Հարկային իրավահարաբերությունների նկատմամբ պետական վերահսկողության գործառույթի միջոցով ապահովվում է հարկերի հավաքագրման և բյուջեի մուտքերի ապահովման արդյունավետությունը և թափանցիկությունը, պետության տնտեսական կայունությունը:

Հարկային իրավահարաբերությունների կանոնակարգումն իրականացվում է հարկային իրավահարաբերությունների մասնակիցների համար փոխադարձ իրավունքների և պարտականությունների սահմանմամբ, որոնք ուղղված են ոչ միայն անհատական, այլ նաև հանրային շահերի երաշխավորմանը: Վերջինս դրսևորվում է հարկային իրավահարաբերությունների նկատմամբ պետության ֆինանսական վերահսկողության գործառույթի իրականացման արդյունավետության ապահովմամբ, որն էլ, իր հերթին, ի թիվս այլոց, կարող է դրսևորվել հարկատուների նկատմամբ որոշակի պարտականությունների սահմանմամբ: Տվյալ դեպքում ՀՀ սահմանադրական դատարանի խնդիրն է պարզել, թե հարկատուի համար որոշակի պարտականություն սահմանելիս արդյոք ապահովվել է տվյալ պարտականության իրավաչափությունը, ինչպես նաև ֆինանսական վերահսկողություն իրականացնող մարմինների և հարկատուների պարտականությունների միջև հավասարակշռությունը՝ բացառելու հարկատուների համար անիրավաչափ պարտականություններ սահմանելը:

6. Վերը նշված հարցադրումների կապակցությամբ անհրաժեշտ է «Հարկերի մասին» ՀՀ օրենքի 15 հոդվածի «գ» կետի սահմանադրականության հարցը դիտարկել

ՀՀ Սահմանադրության 45 հոդվածի, 83.5. հոդվածի 1-ին և 2-րդ կետերի համատեքստում:

ՀՀ Սահմանադրության 45 հոդվածը սահմանում է, որ «Յուրաքանչյուր ոք պարտավոր է օրենքով սահմանված կարգով և չափով մուծել հարկեր, տուրքեր, կատարել պարտադիր այլ վճարումներ»:

ՀՀ Սահմանադրության 83.5. հոդվածի 1-ին կետի համաձայն. «Բացառապես Հայաստանի Հանրապետության օրենքներով են սահմանվում՝ ... ֆիզիկական և իրավաբանական անձանց իրավունքներն իրականացնելու և պաշտպանելու պայմանները և կարգը»:

Ըստ ՀՀ Սահմանադրության 83.5. հոդվածի 2-րդ կետի. «Բացառապես Հայաստանի Հանրապետության օրենքներով են սահմանվում՝ ... ֆիզիկական և իրավաբանական անձանց կողմից վճարվող հարկերի ... վճարման կարգը»:

Սահմանադրության վերը նշված դրույթները համակարգային առումով փոխկապակցված և փոխլրացնող դրույթներ են: Սահմանադրության 45 հոդվածով սահմանված նորմը չի նախատեսում և չի էլ կարող նախատեսել հարկային իրավահարաբերությունների կարգավորման մանրամասները, իսկ հարկեր վճարելու պարտականության բովանդակությունը որոշվում է օրենսդրի հայեցողությամբ:

Սահմանադրությամբ օրենսդիր իշխանությունն է օժտված հարկերի վճարման կարգը որոշելու իրավասությամբ: Ինչպես ցանկացած իրավունքի և պարտականության իրականացում, տվյալ դեպքում հարկային արտոնություններից օգտվելու իրավունքի և հարկեր վճարելու պարտականության իրականացումը ենթադրում է գործընթաց, որը ներառում է հիմնական իրավունքի կամ հիմնական պարտականության իրականացմանն ուղղված լրացուցիչ այլ իրավունքների և պարտականությունների առկայություն: Հիմք ընդունելով այդ հանգամանքը՝ օրենսդիրն է սահմանում, թե ինչ գործողություններով է դրսևորվում հարկեր վճարելու սահմանադրական պարտականության կատարումը: Այս իրավասության շրջանակներում օրենսդիրն օժտված է նաև այդ պարտականության կատարումն

ապահովող արդյունավետ մեխանիզմի սահմանման լիազորությամբ, որը կապահովի, մի կողմից, տվյալ իրավունքի կամ պարտականության արդյունավետ իրականացումը, մյուս կողմից՝ հարկային արտոնությունից օգտվելու նկատմամբ արդյունավետ վերահսկողությունը, հարկերի վճարման սահմանադրական պարտականության կատարման բնագավառում հնարավոր չարաշահումների նկատմամբ հակազդումը, ինչպես նաև բյուջե հարկերի փոխանցման ու վճարման բազմափուլ գործընթացի մասնակից սուբյեկտների իրավունքների, ազատությունների ու օրինական շահերի պաշտպանությունը:

Հիմք ընդունելով վերոգրյալը՝ ՀՀ սահմանադրական դատարանը գտնում է, որ հարկային արտոնությունից օգտվելու իրավունքի իրականացումն ըստ էության հարկեր վճարելու պարտականության կատարումն է և Սահմանադրության 45 հոդվածով սահմանված հարկեր վճարելու պարտականության կատարումն ապահովող արդյունավետ մեխանիզմի տարրը:

Սահմանադրության 45 հոդվածով սահմանված նորմին փոխլրացնում են Սահմանադրության 83.5. հոդվածի 1-ին և 2-րդ կետերով սահմանված նորմերը: Վերջիններիս վերլուծությունից բխում է, որ սուբյեկտիվ իրավունքների և հարկերի վճարման սուբյեկտիվ պարտականության իրականացումը չի կարող տեղի ունենալ կամայական ձևով: Նման մոտեցումն ինքնանպատակ չէ, քանի որ ցանկացած սուբյեկտիվ իրավունք, այդ թվում՝ հարկերի վճարման սուբյեկտիվ պարտականություն առնչվում է այլոց իրավունքներին և պարտականություններին, ինչպես նաև սահմանադրորեն պահպանվող այլ արժեքներին և կարող է խոչընդոտել դրանց իրականացումը կամ խախտել դրանք: Այդ հիմնավորմամբ է, որ Սահմանադրությունը պարտավորեցնում է սուբյեկտիվ իրավունքները և պարտականություններն իրականացնել որոշակի պայմաններում և կարգով: Տվյալ դեպքում «կարգ» հասկացությունը ներառում է «Հարկերի մասին» ՀՀ օրենքի 15 հոդվածի «զ» կետով հարկատուի վրա դրված պարտականությունը, որն էլ ուղղված է անձի կողմից

հարկային արտոնության իր սուբյեկտիվ իրավունքի, ինչպես նաև հարկերի վճարման պարտականության իրականացմանը:

Սահմանադրական դատարանը գտնում է, որ «Հարկերի մասին» ՀՀ օրենքի 15 հոդվածի «զ» կետով սահմանված պարտականությունը, որպես հարկային արտոնությունից օգտվելու սուբյեկտիվ իրավունք, հետևաբար՝ հարկերի վճարման պարտականության իրականացման կարգի տարր, ապահովելով պետության ֆինանսական վերահսկողության գործառույթի արդյունավետ իրականացումը՝ հետապնդում է իրավաչափ նպատակ և չի կարող դիտարկվել որպես հարկատուի վրա դրված անիրավաչափ պարտականություն:

«Հարկերի մասին» ՀՀ օրենքի 15 հոդվածի «զ» կետը սահմանադրականության խնդիր չի առաջացնում, և հարկատուների համար սահմանված պարտականությունը համահունչ է ՀՀ Սահմանադրության 1-ին հոդվածում ամրագրված՝ իրավական, սոցիալական պետության հիմնարար սկզբունքներին, 89 հոդվածի 2-րդ կետով սահմանված՝ բյուջեի կատարումն ապահովելու՝ գործադիր իշխանության պարտականությանը: Հարկատուների համար սահմանված՝ քննարկվող պարտականության բացակայությունը, ընդհակառակն, անարդյունավետ կդարձներ հարկային պարտավորությունների պատշաճ կատարման նկատմամբ պետության վերահսկողական գործառույթի իրականացումը:

7. «Վարչարարության հիմունքների և վարչական վարույթի մասին» ՀՀ օրենքի 2 հոդվածի 1-ին մասի 1-ին կետի ուժով օրենքի I բաժնի գործողությունը տարածվում է վարչական մարմինների՝ հանրային իրավունքի բնագավառում իրականացվող ցանկացած գործունեության վրա: Օրենքի 1-ին բաժնի 10-րդ հոդվածը, որպես վարչարարության սկզբունք, սահմանում է «հավաստիության կանխավարկածի» սկզբունքը: Վերջինիս նպատակը վարչական մարմինների և անձանց միջև փոխվստահության ձևավորումն է, ինչպես նաև նրանց միջև իրավահավասարության ամրապնդումը: Ըստ 10 հոդվածի 1-ին մասի 1-ին պարբերության՝ վարչական

մարմնի կողմից քննարկվող փաստական հանգամանքների վերաբերյալ անձի ներկայացրած տվյալները, տեղեկությունները համարվում են հավաստի բոլոր դեպքերում, քանի դեռ վարչական մարմինը հակառակը չի ապացուցել:

Նույն հոդվածի 2-րդ պարբերությունը միաժամանակ արգելում է անձանցից պահանջել իրենց ներկայացրած տվյալները, տեղեկությունները հավաստող փաստաթղթեր կամ լրացուցիչ տեղեկություններ, եթե այդ պահանջը **սահմանված չէ օրենքով**: Այսինքն՝ բոլոր այն դեպքերում, երբ օրենքներով սահմանվում է համապատասխան փաստաթղթեր ներկայացնելու պահանջ, անձը պարտավոր է դրանք ներկայացնել:

Տվյալ դեպքում «Վարչարարության հիմունքների և վարչական վարույթի մասին» ՀՀ օրենքի 10 հոդվածի 1-ին մասի 2-րդ պարբերությանը համահունչ՝ «Հարկերի մասին» ՀՀ օրենքի 15 հոդվածի «գ» կետով սահմանվել է անձանց՝ վարչական մարմնին փաստաթղթեր ներկայացնելու պարտականությունը: Ընդ որում, այդ փաստաթղթերը ներկայացվում են ոչ թե վարչական մարմնի մոտ անձի ներկայացրած տվյալների վերաբերյալ ծագած կասկածների առկայությամբ վարչական մարմնի և անձի միջև ծագած վեճը լուծելու նպատակով, այլ որպես արտոնությունից օգտվող տնտեսավարող սուբյեկտի՝ հարկեր վճարելու սահմանադրական պարտականության բարեխիղճ կատարման բաղադրատարր, հետևաբար՝ նաև իրավաչափ պարտավորության կատարման անհրաժեշտ պայման:

Վերոգրյալի հիման վրա ՀՀ սահմանադրական դատարանն արձանագրում է, որ հարկատուի կողմից հարկերի վճարման իր սահմանադրական պարտականության բարեխիղճ կատարման նպատակով համապատասխան փաստաթղթեր ներկայացնելու փուլում գործում է հավաստիության կանխավարկածի սկզբունքը: Ներկայացված փաստաթղթերի կապակցությամբ վարչական մարմնի մոտ կասկած ծագելու դեպքում է միայն, որ ներկայացված տվյալների ոչ հավաստի լինելու հանգամանքի ապացուցման բեռը կրում է վարչական մարմինը: Այսինքն՝ տվյալ դեպքում վարչական մարմնի կողմից ապացուցման բեռը կրելու պարտականություն

կարող է ծագել միայն այն դեպքում, եթե հարկատուն փաստաթղթեր ներկայացնելու՝ օրենքով սահմանված իր պարտականությունը կատարել է:

Ինչ վերաբերում է վարչական վարույթի ընթացքում ապացուցման բեռի բաշխմանը, ապա «Վարչարարության հիմունքների և վարչական վարույթի մասին» ՀՀ օրենքի 2-րդ հոդվածի 2-րդ մասի ուժով գործում է նույն օրենքի 43 հոդվածը: Վերջինս վարչական վարույթում ապացուցման պարտականության բաշխում է կատարում՝ ելնելով նրանից, թե վարույթի ընթացքում ընդունվող ակտը վերջինիս համար բարենպաստ, թե ոչ բարենպաստ փաստական հետևանքներ է ունենալու: Ըստ այդմ, վարչական վարույթում ապացուցման պարտականությունը կրում է անձը՝ վերջինիս համար բարենպաստ փաստական հանգամանքների առկայության դեպքում, և վարչական մարմինը՝ անձի համար ոչ բարենպաստ փաստական հանգամանքների դեպքում: Օրենսդրական նման կարգավորումը նկատի է առնում, որ անձի համար բարենպաստ փաստական հանգամանքների առկայությունը հնարավոր չէ վերապահել վարչական մարմնին, քանի որ, որպես կանոն, շահագրգիռ անձն է տեղյակ իր համար բարենպաստ փաստական հանգամանքների առկայությանը, և նա է տիրապետում այդ հանգամանքներն ապացուցող տվյալների: Չնայած այն հանգամանքին, որ ստուգումը բարենպաստ ընթացակարգ չէ մասնավոր անձի համար, սակայն դրա շրջանակում իր հարկային արտոնությունները հիմնավորող փաստերը նրա դրությունը բարելավող, նրան արտոնող փաստական հանգամանքներ են, որոնց ապացուցման պարտականությունը կրում է ինքը:

Սահմանադրական դատարանը միաժամանակ արձանագրում է, որ համաձայն գործի նյութերի՝ իրավակիրառական պրակտիկայում հստակ չի տարանջատվում ապացուցման պարտականությունը վարչական վարույթում, և ապացուցման բեռը՝ վարչական դատավարությունում: Վարչական վարույթում ապացուցման պարտականությունը թեև ընդհանուր աղերսներ ունի վարչական դատավարությունում ապացուցման բեռի հետ, այն նույնական չէ վերջինիս հետ:

Նմանությունն այն է, որ երկուսն էլ ունեն օբյեկտիվ բնույթ, ի տարբերություն քաղաքացիական դատավարության, և երկուսն էլ վերաբերում են ապացուցման հարցի լուծմանը՝ ապացուցողական անորոշության առաջացման դեպքերում: Սակայն վարչական դատավարությունում օրենսդրական լուծումներն այլ են՝ այստեղ խոսքը փաստական հանգամանքների բարենպաստ կամ ոչ բարենպաստ լինելու մասին չէ, այլ առավելապես վարչական մարմնի կարգավիճակ ունենալու մասին է, այն էլ ոչ բոլոր հայցատեսակների դեպքում (Վարչական դատավարության օրենսգրքի 26 հոդվածի 3-րդ մաս): Մասնավորապես, պարտավորեցման հայցի դեպքում, երբ խոսքն անձի համար բարենպաստ վարչական ակտի ընդունմանը պարտավորեցնելու մասին է, ապա ապացուցման բեռը կրում է հայցվորը (ՎԴՕ 26 հոդվածի 2-րդ մաս՝ զուգակցված ՎԴՕ 25 հոդվածի 1-ին մասի հետ): Սակայն տվյալ դեպքում վարչական դատարանը վճիռ է կայացրել վիճարկման հայցի հիման վրա:

8. «Հարկերի մասին» ՀՀ օրենքի 15 հոդվածի «գ» կետի ենթադրյալ հակասահմանադրականության վերաբերյալ դիմողի հիմնական փաստարկներն առնչվում են ՀՀ Սահմանադրության 21 հոդվածին և 22 հոդվածի 1-ին մասին:

ՀՀ Սահմանադրության 21 հոդվածն ամրագրում է անմեղության կանխավարկածի սկզբունքը՝ սահմանելով ապացուցման պարտականության բաշխման հիմնական կանոնը, որի համաձայն՝ մեղադրյալը պարտավոր չէ ապացուցել իր անմեղությունը: Անմեղության կանխավարկածի սահմանադրական սկզբունքը սերտորեն առնչվում է Սահմանադրության 22 հոդվածի 1-ին մասում ամրագրված՝ ինքն իր դեմ ցուցմունք չտալու պարտականությունից ազատ լինելու սկզբունքին:

Մարդու իրավունքների եվրոպական դատարանի նախադեպային իրավունքի համաձայն՝ Մարդու իրավունքների և հիմնարար ազատությունների պաշտպանության մասին եվրոպական կոնվենցիայի՝ անձի դատական պաշտպանության իրավական երաշխիքներն ամրագրող 6-րդ հոդվածը՝ ընդհանրապես, և դրա 2-րդ կետում ամրագրված՝ անմեղության կանխավարկածի սկզբունքը կիրառելի են ոչ միայն

ներպետական օրենսդրությանը համապատասխան որպես քրեական հանցանք որակված արարքների առնչությամբ հարուցված վարույթների նկատմամբ, այլև, պայմանավորված տվյալ արարքի բնույթով և նախատեսված պատասխանատվության տեսակներով ու խստությամբ, կարող են կիրառվել նաև վարչական և կարգապահական պատասխանատվության վարույթների նկատմամբ: Սակայն վարչական կամ կարգապահական պատասխանատվության վարույթների առնչությամբ անմեղության կանխավարկածի և դրա հետ փոխկապակցված «լռելու իրավունքի» կիրառելիության հանգամանքը դեռևս բավարար պայման չէ վիճարկվող նորմը նշված սկզբունքի և իրավունքի ենթադրյալ խախտման տեսանկյունից քննության առարկա դարձնելու համար: Այս առնչությամբ էական նշանակություն ունի «մեղադրանք», «մեղադրվող», «մեղադրվում է» հասկացությունների բովանդակությունը: Ըստ Եվրոպական դատարանի նախադեպային իրավունքի՝ «մեղադրանք» հասկացությունը կարող է սահմանվել որպես «իրավասու մարմինների կողմից շահագրգիռ անձին ուղղված պաշտոնական ծանուցում առ այն, որ տվյալ անձը ենթադրաբար կատարել է տվյալ իրավախախտումը»: Մեղադրանքը որոշ դեպքերում կարող է դրսևորվել նաև այլ ձևերով, սակայն, էականն այն է, որ այն **պետք է վկայի իրավախախտում կատարած լինելու ենթադրության մասին** (տե՛ս, Օզթուրքն ընդդեմ Գերմանիայի գործով 1984թ. փետրվարի 21-ի վճիռը, Ozturk v. Germany):

Ըստ վերոգրյալի մեկնաբանելով ՀՀ Սահմանադրության 21 հոդվածում և 22 հոդվածի 1-ին մասում ամրագրված սահմանադրական սկզբունքների բովանդակությունը՝ ՀՀ սահմանադրական դատարանն արձանագրում է, որ անձն այդ սկզբունքների պաշտպանությունից սկսում է օգտվել միայն այն պահից սկսած, երբ նա տեղեկացվում է, որ իրավասու մարմինները հիմք ունեն ենթադրելու, որ նա կատարել է դատապարտելի արարք: Հետևաբար, անձը չի կարող օգտվել նշված սկզբունքների պաշտպանությունից, քանի դեռ իրավասու մարմինների մոտ չի ծագել ենթադրություն իր կողմից դատապարտելի արարք կատարած լինելու վերաբերյալ, և ինքը չի տեղեկացվել այդ ենթադրության առկայության մասին:

Ելնելով անմեղության կանխավարկածի սկզբունքի և «քրեական մեղադրանք» հասկացության նշված բովանդակությունից և հաշվի առնելով, որ իրավասու մարմինների կողմից տնտեսավարող սուբյեկտին՝ վիճարկվող նորմում ամրագրված պարտականության կատարման պահանջ ներկայացնելու դեպքում որևէ իրավախախտում կատարած լինելու ենթադրություն դեռևս առկա չէ՝ ՀՀ սահմանադրական դատարանը գտնում է, որ ՀՀ Սահմանադրության 21 հոդվածով սահմանված անմեղության կանխավարկածի սկզբունքը և դրա հետ փոխկապակցված՝ 22 հոդվածի 1-ին մասում ամրագրված՝ ինքն իր դեմ ցուցմունք չտալու պարտավորություն չկրելու սկզբունքը խնդրո առարկա իրավիճակում կիրառելի չեն:

ՀՀ սահմանադրական դատարանը գտնում է, որ հարկային արտոնությունների իրավունքը, ինչպես նաև առհասարակ հարկային պարտավորությունը հաստատող փաստաթղթեր ներկայացնելու պարտականությունն ամբողջությամբ բխում է հարկ մուծելու սահմանադրական պարտականությունից և ուղղված է այդ պարտականության բարեխիղճ կատարման նկատմամբ արդյունավետ վերահսկողության իրականացմանը:

Վիճարկվող իրավադրույթը որևէ հակասության մեջ չի մտնում իրավական որոշակիության սահմանադրական սկզբունքի հետ, քանի որ այն որպես ընդհանուր օրենքի նորմ չի կարող կիրառվել ինքնուրույն՝ առանց առանձին հարկատեսակներին վերաբերող օրենքների և հարկային արտոնություններից օգտվելու կարգը կոնկրետացնող ենթաօրենսդրական նորմերի: Իսկ այդ ակտերի համատեքստում օրենքի այդ դրույթը համապատասխանում է իրավական որոշակիության սկզբունքին: Չի կարող ընդհանուր օրենքը բոլոր բնագավառների և բոլոր հարկատեսակների համար սահմանել այն փաստաթղթերի տեսակները և ցանկը, որոնք անհրաժեշտ է ներկայացնել՝ բավարար է, որ այն նախատեսում է նման պարտականություն, որը պետք է կատարվի այլ օրենքներով և ենթաօրենսդրական ակտերով նախատեսված կարգով: Իսկ հատուկ օրենքների դրույթներ սահմանադրական դատարան

ներկայացված դիմումում չեն վիճարկվում և սույն գործի շրջանակներում քննության առարկա չեն կարող դառնալ:

Ինչ վերաբերում է վիճարկվող դրույթի հակասությանը Սահմանադրության 33.1. հոդվածին, ապա հարկ է նշել, որ այն նպատակ ունի, ընդհակառակն, խթանելու ձեռնար-

կատիրական գործունեության իրականացումը և ազատ մրցակցության համար հավասար մեկնարկային պայմաններ ապահովելուն՝ հարկային արտոնությունների կիրառման ընդհանուր կարգ սահմանելու միջոցով տնտեսապես ավելի հզոր սուբյեկտներին հակակշռելու միտումով: Իսկ որևէ արտոնությունից օգտվելու համար իրավահավասարության սկզբունքի ուժով անհրաժեշտ է կատարել որոշակի ձևական բնույթի պարտականություններ: Հարկերի մասին օրենքի վիճարկվող դրույթը մասնավոր անձանց չի ծանրաբեռնում այնպիսի պարտականություններով, որոնք համարժեք հարաբերակցության մեջ չեն հարկային արտոնություններից օգտվելու հետ:

9. ՀՀ քաղաքացիական դատավարության օրենսգրքի 240 հոդվածի 1-ին մասի 4-րդ կետի սահմանադրականության հարցի առնչությամբ սահմանադրական դատարանը հարկ է համարում այդ կետով նախատեսված՝ ՀՀ վճարեկ դատարանի վիճարկվող լիազորության իրավաչափությունը դիտարկել ՀՀ դատական իշխանության համակարգում վճարեկ դատարանի՝ ՀՀ Սահմանադրությամբ նախատեսված գործառնական տեղի և դերի, օրենքի միատեսակ կիրառությունն ապահովելու՝ նրա սահմանադրական գործառույթի համատեքստում:

Այս հարցի առնչությամբ ՀՀ սահմանադրական դատարանն իր ՄԴՈ-690 որոշման 11-րդ կետում արտահայտել է, մասնավորապես, հետևյալ իրավական դիրքորոշումը. «... պետաիշխանական լիազորություններով օժտված ցանկացած մարմնին, այդ թվում՝ նաև ՀՀ վճարեկ դատարանին, իր գործառնական կարգավիճակին համապատասխան, օրենքով կարող են վերապահվել ինչպես

պարտադիր, այնպես էլ հայեցողական լիազորություններ՝ պայմանավորված ՀՀ Սահմանադրության 5 հոդվածի երկրորդ մասում ամրագրված հիմնադրույթի իրացման անհրաժեշտությամբ»: Այս դիրքորոշման համատեքստում պետական ցանկացած մարմնի կարող է տրվել այս կամ այն լիա-զորությունը, որն անհրաժեշտ է նրա առջև դրված խնդիրները լիարժեք լուծելու համար, եթե դրանք համապատասխանում են տվյալ մարմնի սահմանադրաիրավական կարգավիճակին և սահմանադրորեն ամրագրված ու երաշխավորված արժեքներին:

Սահմանադրական դատարանն արձանագրում է, որ վիճարկվող դրույթին համարժեք դրույթ պարունակվում է նաև ՀՀ քրեական դատավարության օրենսգրքի 419 հոդվածի 1-ին մասի 4-րդ կետում, որի վերաբերյալ ՀՀ սահմանադրական դատարանը որոշակի դիրքորոշում է արտահայտել նույն հոդվածի 6-րդ կետի սահմանադրականության հարցը որոշելու վերաբերյալ գործով իր՝ 2007 թվականի դեկտեմբերի 11-ի ՍԴՈ-720 որոշման 5-րդ կետի 3-րդ պարբերությունում: Համաձայն սահմանադրական դատարանի հիշյալ իրավական դիրքորոշման. «ՀՀ քրեական դատավարության օրենսգրքի 419 հոդվածի 3, 4 և 6 կետերով նախատեսված լիազորությունների համադրված վերլուծությունը վկայում է, որ ՀՀ վճռաբեկ դատարանին նման լիազորություններ վերապահելը նպատակ է հետապնդել կանխելու այն դատական շրջապտույտը, որը գոյություն է ունեցել մինչ այդ: Այդ լիազորությունների միջոցով դատական շրջապտույտի կանխումն իր հերթին հնարավորություն է ընձեռում երաշխավորել դատաքննությունը ողջամիտ ժամկետում կազմակերպելու սահմանադրաիրավական պահանջի իրացումը, ինչպես նաև ապահովել իրավական որոշակիության սկզբունքի իրացումը»:

Սահմանադրական դատարանն ընդգծում է, որ 240 հոդվածի 1-ին մասի 4-րդ կետը, նախատեսելով ՀՀ վճռաբեկ դատարանի խնդրո առարկա լիազորությունը, միաժամանակ, որպես այդ լիազորության կիրառման իրավաչափությունն ապահովող երաշխիք ամրագրում է դրանից օգտվելու չափորոշիչները: Այն է՝ ՀՀ վճռաբեկ դատարանը ՀՀ քաղաքացիական դատավարության օրենսգրքի 240 հոդվածի 1-ին

մասի 4-րդ կետով նախատեսված լիազորությունը կարող է կիրառել բոլոր այն դեպքերում, երբ ստորադաս դատարանի հաստատած փաստական հանգամանքները թույլ են տալիս վճռաբեկ դատարանին ստորադաս դատարանի ակտից տարբերվող ակտ կայացնելու, և եթե դա բխում է արդարադատության արդյունավետության շահերից:

Հաշվի առնելով նշված իրավակարգավորման առկայությունը՝ ՀՀ սահմանադրական դատարանն արձանագրում է, որ ՀՀ վճռաբեկ դատարանի կողմից ստորադաս դատարանի ակտը փոփոխելը կարող է տեղի ունենալ բացառապես հետևյալ պայմանների միաժամանակյա առկայությամբ, որոնք, մի կողմից, վճռաբեկ դատարանին պահում են իր սահմանադրաիրավական կարգավիճակում, մյուս կողմից՝ երաշխավորում են արդար դատաքննության և դատական պաշտպանության արդյունավետ միջոցի իրավունքները: Դրանք են.

ա/ ՀՀ վճռաբեկ դատարանը հետազոտության առարկա չի դարձնում որևէ փաստական հանգամանք, այլ իր սահմանադրաիրավական կարգավիճակին համահունչ անդրադառնում է միայն իրավունքի հարցերին,

բ/ ստորադաս դատարանի հաստատած փաստական հանգամանքները պետք է հնարավորություն տան վճռաբեկ դատարանին կայացնելու ստորադաս դատարանի ակտից տարբերվող ակտ,

գ/ վճռաբեկ դատարանի կողմից ստորադաս դատարանի ակտը փոփոխելը պետք է բխի արդարադատության արդյունավետության շահերից,

դ/ այդպիսի որոշման հիմք կարող է հանդիսանալ միայն ստորադաս դատարանի կողմից նյութական իրավունքի նորմերի խախտումը կամ սխալ կիրառումը:

Նման գործերի քննության ժամանակ պետք է հաշվի առնվեն նաև ՀՀ քաղաքացիական դատավարության օրենսգրքի 227 հոդվածով նախատեսված դատավարության սկզբունքները:

Սահմանադրական դատարանը միաժամանակ արձանագրում է, որ վճռաբեկ դատարանի որոշման պատճառաբանված լինելու պահանջը, ի թիվս այլոց,

ենթադրում է նաև խնդրո առարկա հայեցողական լիազորությունից օգտվելիս արդարադատության արդյունավետության շահի առկայության հիմնավորումը՝ որպես այդ լիազորության կիրառման իրավաչափության երաշխիք: Մինչդեռ իրավակիրառական պրակտիկայի ուսումնասիրության արդյունքները վկայում են, որ այդ պահանջին մի շարք դեպքերում ձևական մոտեցում է ցուցաբերվում: Վերջինս, սակայն, ոչ թե օրենքի դրույթի սահմանադրականության, այլ հիմնավորված կիրառելու խնդիր է:

Սահմանադրական դատարանն արձանագրում է, որ յուրաքանչյուր կոնկրետ դեպքում վիճարկվող հայեցողական լիազորությունն իրականացնելիս դրա կիրառման իրավաչափությունը կարող է ապահովվել, եթե վճռաբեկ դատարանը հիմնավորում է արդարադատության արդյունավետության այն շահի առկայությունը, որը հիմք է հանդիսանում նշված լիազորությունից օգտվելու համար:

Ելնելով գործի քննության արդյունքներից և ղեկավարվելով Հայաստանի Հանրապետության Սահմանադրության 100 հոդվածի 1-ին կետով, 102 հոդվածով, «Սահմանադրական դատարանի մասին» Հայաստանի Հանրապետության օրենքի 63, 64 և 69 հոդվածներով, Հայաստանի Հանրապետության սահմանադրական դատարանը **Ո Ր Ո Շ Ե Ց.**

1. «Հարկերի մասին» Հայաստանի Հանրապետության օրենքի 15 հոդվածի «գ» կետը համապատասխանում է Հայաստանի Հանրապետության Սահմանադրությանը:

2. Հայաստանի Հանրապետության քաղաքացիական դատավարության օրենսգրքի 240 հոդվածի 1-ին մասի 4-րդ կետը համապատասխանում է Հայաստանի Հանրապետության Սահմանադրությանը:

3. Հայաստանի Հանրապետության Սահմանադրության 102 հոդվածի երկրորդ մասի համաձայն սույն որոշումը վերջնական է և ուժի մեջ է մտնում հրապարակման պահից:

ՆԱԽԱԳԱՀՈՂ

Գ. ՀԱՐՈՒԹՅՈՒՆՅԱՆ

22 սեպտեմբերի 2009 թվականի
ՍԴՈ-832