

ՀԱՆՈՒՆ ՀԱՅԱՍՏԱՆԻ ՀԱՆՐԱՊԵՏՈՒԹՅԱՆ

ՀԱՅԱՍՏԱՆԻ ՀԱՆՐԱՊԵՏՈՒԹՅԱՆ

ՄԱՀՄԱՆԱԴՐԱԿԱՆ ԴՍԱՐԱՆԻ

Ո Ր Ո Շ ՈՒ Մ Ը

Քաղ. Երևան

10 սեպտեմբերի 2013 թ.

«ՆՈՅՅԱՆ ՏԱՊԱՆ» ՍՊԸ-Ի ԴԻՄՈՒՄԻ ՀԻՄԱՆ ՎՐԱ՝ «ՀԱՐԿԵՐԻ ՄԱՍԻՆ» ՀԱՅԱՍՏԱՆԻ ՀԱՆՐԱՊԵՏՈՒԹՅԱՆ ՕՐԵՆՔԻ 30.2-ՐԴ ՀՈԴՎԱԾԻ 18-ՐԴ ԵՎ 19-ՐԴ ՄԱՍԵՐԻ՝ ՀԱՅԱՍՏԱՆԻ ՀԱՆՐԱՊԵՏՈՒԹՅԱՆ ՄԱՀՄԱՆԱԴՐՈՒԹՅԱՆ ԸՄՄԱՊԱՏԱՍԽԱՆՈՒԹՅԱՆ ՀԱՐՑԸ ՈՐՈՇԵԼՈՒ ՎԵՐԱԲԵՐՑԱԼ ԳՈՐԾՈՎ

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

մասնակցությամբ՝

դիմողի ի պաշտոնե ներկայացուցիչներ՝ «Նոյյան տապան» ՍՊԸ-ի տնօրեն Ս. Դանիելյանի, փաստաբան Հ. Եզանյանի,

գործով որպես պատասխանող կողմ ներգրավված՝ ՀՀ Ազգային ժողովի պաշտոնական ներկայացուցիչներ՝ ՀՀ Ազգային ժողովի աշխատակազմի իրավաբանական վարչության իրավական փորձաքննության բաժնի գլխավոր մասնագետ Ս. Համբարձումյանի, նույն բաժնի առաջատար մասնագետ Հ. Սարգսյանի,

հրավիրված՝ ՀՀ կառավարությանն առընթեր պետական եկամուտների կոմիտեի նախագահի տեղակալ Վ. Միրումյանի,

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

դռնբաց նիստում գրավոր ընթացակարգով քննեց «Նոյյան տապան» ՍՊԸ-ի դիմումի հիման վրա՝ «Հարկերի մասին» Հայաստանի Հանրապետության օրենքի 30.2-րդ հոդվածի 18-րդ և 19-րդ մասերի՝ Հայաստանի Հանրապետության Սահմանադրությանը համապատասխանության հարցը որոշելու վերաբերյալ» գործը:

Գործի քննության առիթը «Նոյյան տապան» ՍՊԸ-ի՝ 22.04.2013թ. ՀՀ սահմանադրական դատարան մուտքագրված դիմումն է:

Ուսումնասիրելով գործով զեկուցողի գրավոր հաղորդումը, դիմող և պատասխանող կողմերի գրավոր բացատրությունները, լսելով ՄԴ նիստին հրավիրված՝ ՀՀ կառավարությանն առընթեր պետական եկամուտների կոմիտեի նախագահի տեղակալ Վ. Միրումյանի պարզաբանումները, հետազոտելով «Հարկերի մասին» ՀՀ օրենքը և գործում առկա մյուս փաստաթղթերը, Հայաստանի Հանրապետության սահմանադրական դատարանը **պարզեց**.

1. «Հարկերի մասին» ՀՀ օրենքը ՀՀ Ազգային ժողովի կողմից ընդունվել է 1997 թվականի ապրիլի 14-ին, ՀՀ Նախագահի կողմից ստորագրվել՝ 1997 թվականի մայիսի 12-ին և ուժի մեջ է մտել 1997 թվականի մայիսի 30-ից:

«Հարկերի մասին» ՀՀ օրենքը՝ դիմողի կողմից վիճարկվող դրույթներով, լրացվել է 2011 թվականի մայիսի 11-ին ընդունված ՀՕ-154-Ն օրենքով, որն ստորագրվել է ՀՀ Նախագահի կողմից 2011 թվականի մայիսի 30-ին և ուժի մեջ մտել 2011 թվականի հունիսի 13-ին:

«Հարկերի մասին» ՀՀ օրենքի 30.2-րդ հոդվածի՝ դիմողի կողմից վիճարկվող 18-րդ և 19-րդ մասերը սահմանում են՝

«Հարկ վճարողի չկատարած՝ հարկային մարմնի կողմից վերահսկվող եկամուտների գծով պարտավորությունների գանձման նպատակով հարկային մարմինն իրավունք ունի պարտապանի (դեբիտորի) նկատմամբ պահանջի իրավունքի զիջման պայմանագրով ձեռք բերելու հարկ վճարողի պահանջի իրավունքը և ստացված գումարներն ուղղելու հարկ վճարողի պարտավորությունների մարմանը:

Ընդ որում, հարկային մարմինն է անցնում իրավունքի անցման պահին առկա ծավալով պարտավորության (ներառյալ՝ ապառքը և դրա նկատմամբ Հայաստանի Հանրապետության օրենսդրությամբ սահմանված կարգով հաշվարկված տույժերը) պահանջի իրավունքը, իսկ պահանջի իրացման պահին, հաշվի առնելով Հայաստանի Հանրապետության օրենսդրությամբ սահմանված տույժերի հաշվարկման ժամկետները, կատարվում է պարտավորությունների վերահաշվարկը»:

2. Քննության առարկա գործի դատավարական նախապատմությունը հանգում է հետևյալին. Հայաստանի Հանրապետության կառավարությանն առընթեր պետական եկամուտների կոմիտեի Մյասնիկյանի հարկային տեսչությունը (իրավահաջորդ՝ ՀՀ կառավարությանն առընթեր պետական եկամուտների կոմիտեի Կենտրոնի հարկային տեսչություն) 30.11.2011 թվականին հայցադիմում է ներկայացրել ՀՀ վարչական դատարան ընդդեմ «Նոյան տապան» ՍՊԸ-ի՝ 24.218.500 /քսանչորս միլիոն երկու հարյուր տասնութ հազար հինգ հարյուր/ դրամ բռնագանձելու պահանջի մասին:

Վերջինս առարկել է ներկայացված հայցի դեմ այն պատճառաբանությամբ, որ «Հարկերի մասին» ՀՀ օրենքի 30.2-րդ հոդվածի 18-րդ և 19-րդ մասերի համաձայն՝ հարկային մարմնի և ՍՊԸ-ի միջև 10.11.2011 թվականին և 23.01.2012 թվականին կնքվել են «Պահանջի իրավունքը զիջելու մասին» պայմանագրեր:

Համաձայն 10.11.2011 թվականին կնքված պայմանագրի՝ հարկային մարմնին է փոխանցվել «Գործարար տիեզերք» ՍՊԸ-ի հանդեպ «Նոյան տապան» ՍՊԸ-ի ունեցած 16.000.000 /տասնվեց միլիոն/ դրամի պահանջի իրավունքը, իսկ համաձայն 23.01.2012 թվականին կնքված պայմանագրի՝ «Հեյդելբերգ» ՍՊԸ-ի հանդեպ ունեցած 4.651.875 /չորս միլիոն վեց հարյուր հիսունմեկ հազար ութ հարյուր յոթանասունհինգ/ դրամի պահանջի իրավունքը:

ՀՀ վարչական դատարանը բավարարել է հարկային մարմնի հայցն այն պատճառաբանությամբ, որ ցեսիայի պայմանագրերով «չի սահմանափակվել պատասխանողի 08.11.2011թ. դրությամբ հարկային պարտավորությունների բռնագանձման պահանջով դատարան դիմելու հայցվորի իրավունքը»:

ՀՀ վարչական վերաքննիչ դատարանը մերժել է ներկայացված վերաքննիչ բողոքը՝ թողնելով վարչական դատարանի վճիռն ուժի մեջ: Մեկնաբանելով «Հարկերի մասին» ՀՀ օրենքի 16-րդ հոդվածը՝ ՀՀ վարչական վերաքննիչ դատարանն արձանագրել է, որ «օրենսդիրն իրավունք վերապահելով հարկային մարմնին պարտապանի (դեբիտորի) նկատմամբ պահանջի իրավունքի զիջման պայմանագրով ձեռք բերելու հարկ վճարողի պահանջի իրավունքը, այն չի նույնացնում հարկային պարտավորության կատարման հետ»: Միաժամանակ, ՀՀ վարչական վերաքննիչ դատարանն արտահայտել է նաև իրավական դիրքորոշում առ այն, որ «պարտապանի (դեբիտորի) նկատմամբ պահանջի իրավունքի զիջման պայմանագրով հարկ վճարողի պահանջի իրավունքը ձեռք բերելու հանգամանքը չի սահմանափակում հարկային մարմնի իրավունքը կետանցված հարկային պարտավորությունները բռնագանձելու համար հայցադիմում ներկայացնել դատարան»:

ՀՀ վճռաբեկ դատարանը վերադարձրել է վճռաբեկ բողոքը:

3. Դիմողը գտնում է, որ «Հարկերի մասին» ՀՀ օրենքի վիճարկվող դրույթները հակասում են ՀՀ Սահմանադրությանը, քանի որ «Օրենքը, հարկատու-հարկահավաք հարաբերություններում

նախատեսելով պարտավորությունների կատարման արտադատարանական մեխանիզմ, միաժամանակ չի բացառել Ցեսիայի պայմանագրի գործողության ժամկետում Հարկային մարմնի կողմից հայցով դատարան դիմելու հնարավորությունը»:

Դիմողը նաև գտնում է, որ վիճարկվող դրույթները հակասում են ՀՀ Սահմանադրությանը, քանզի գրկում են անձին իր սեփականության իրավունքից: Դիմողը, մասնավորապես, նշում է հետևյալը. «Օրենքի համաձայն կնքված Ցեսիայի պայմանագրերի գործողության ընթացքում ակնհայտ է, որ Ընկերությունը գրկվել է զիջված պահանջի իրավունքը տնօրինելու հնարավորությունից: Ավելին՝ Ցեսիայի պայմանագրերի 2.8. կետերի համաձայն Ցեդենտն իրավունք ունի միակողմանի հրաժարվել սույն պայմանագրից միայն ՀՀ ԿԱ պետական եկամուտների կոմիտեի կողմից վերահսկվող եկամուտների գծով պարտավորություններ չունենալու դեպքում: Մինչդեռ նույն պայմանագրերի 2.7. կետի համաձայն Հարկային մարմինը իրավունք ունի ցանկացած պահի դադարեցնել պայմանագրի գործողությունը»: Դիմողը նաև նշում է, որ՝ «եթե ... հաշվի առնենք, որ Օրենքը անկախ Ցեսիայի պայմանագրի առկայությունից հնարավորություն է տալիս Հարկային մարմնին նույն պարտավորության համար բռնագանձման հայց ներկայացնել, իսկ միաժամանակ Ցեսիայի պայմանագրի կնքմամբ գրկել է Ընկերությանը փոխանցված պահանջը տնօրինելու հնարավորությունից, ապա ակնհայտ է, որ տվյալ դեպքում բացակայում է «արդարացի հավասարակշռություն» հանրության ընդհանուր շահի /պետական բյուջեի և անհատի /Ընկերության/ հիմնարար իրավունքի /փոխանցված պահանջի նկատմամբ սեփականության իրավունքի/ միջև, ինչը չի բխում Սահմանադրության 3 հոդվածի պահանջներից»:

Դիմողը վկայակոչում է «Հարկերի մասին» ՀՀ օրենքի 30.2-րդ հոդվածի կիրառման մի քանի հարցերի վերաբերյալ ՀՀ ԿԱ պետական եկամուտների կոմիտեի 16.04.2012թ. թիվ 15 պաշտոնական պարզաբանումը, որի 1-ին մասի համաձայն՝ «... Պարտապանի (դեբիտորի) նկատմամբ պահանջի իրավունքի զիջման պայմանագրով հարկ վճարողի պահանջի իրավունքի անցումը հարկային մարմնին չի դադարեցնում հարկ վճարողի նկատմամբ օրենքով սահմանված կարգով, չափերով և ժամկետներում տույժերի և տուգանքների հաշվարկումը»: Դիմողը գտնում է, որ նման կանոնակարգումը հակասում է ՀՀ Սահմանադրության 42-րդ հոդվածին, քանի որ «Ընկերությունը կարող է պատասխանատվություն կրել միայն այդ պահին /Ցեսիայի պայմանագրերի կնքման պահին/ գոյություն ունեցող հարկային պարտավորության ծավալի և պայմանների շրջանակում և չի կարող լրացուցիչ հարկային բեռ ստանձնել Հարկային մարմնին զիջված պահանջի չկատարման կետանցի համար»:

Դիմողը նաև նշում է, որ «վիճարկվող հոդվածի նորմերն առաջացնում են իրավական անորոշություն և պայմաններ ստեղծում վիճարկվող հոդվածի կամայական և տարածական մեկնաբանման ու կիրառման համար, չեն բացահայտում «վերահաշվարկ», «պահանջի իրացման պահ» բառակապակցությունների բովանդակությունը, ինչն իր հերթին վտանգում է Ընկերության իրավունքների սահմանափակման սահմանադրական սկզբունքների իրացումը, հակասության մեջ է դնում այդ նորմը ՀՀ Սահմանադրության հետ՝ խախտելով ՀՀ Սահմանադրության 42 և 45 հոդվածները»:

4. Պատասխանող կողմը, առարկելով դիմողի փաստարկների դեմ, գտնում է, որ «Հարկերի մասին» ՀՀ օրենքի 30.2-րդ հոդվածի 18-րդ և 19-րդ մասերը համապատասխանում են ՀՀ Սահմանադրության 8, 18, 19, 31, 42 և 45-րդ հոդվածների պահանջներին:

Իր դիրքորոշումը հիմնավորելու համար պատասխանող կողմը նշում է, որ «Հարկերի մասին» ՀՀ օրենքի 30.2-րդ հոդվածով նախատեսված պահանջի իրավունքի զիջման դրույթները կոչված են օժանդակելու այն տնտեսվարող սուբյեկտներին, որոնք ունեն պետական բյուջեի նկատմամբ չկատարված հարկային պարտավորություններ և միաժամանակ դեբիտորական պարտքեր՝ դրանք հարկային մարմնի օգնությամբ և միջամտությամբ հարկային պարտավորությունների կատարմանն ուղղելու առումով, քանի որ հարկային մարմնի և հարկ վճարողի միջև ցեսիայի պայմանագիրը կնքվում է օրենքի հիման վրա, և պայմանագրի կողմը

հարկային մարմինն է, որն օժանդակում է հարկ վճարողին կատարելու իր հարկային պարտավորությունները: Այսինքն, ըստ պատասխանողի, ցեսիայի պայմանագրով պահանջի իրավունքի զիջման մեխանիզմի ամրագրումն օրենսդիրը կատարել է հոգուտ հարկ վճարողի՝ նրան հնարավորություն տալով մարելու իր հարկային պարտավորությունները նույնիսկ այն ժամանակ, երբ տվյալ պահին հարկ վճարողը չունի միջոցներ, բայց ունի դեբիտորական պարտքեր: Պահանջի իրավունքն իրացնելուց հետո, երբ պարտապանից ստացված գումարներն ուղղվում են հարկ վճարողի հարկային պարտավորությունների մարմանը, այդ մասով հարկ վճարողի հարկային պարտավորությունները դադարում են:

Պատասխանողը գտնում է, որ թեև հարկային հարաբերություններում բացակայում է կողմերի իրավահավասարությունը և այս ոլորտում կարող են գործել գրեթե ֆորմուլյար (տիպապայմանագրային) իրավունքի դրույթները՝ հարաբերությունների մեջ մտնելու հարաբերական ազատությունն առանց հարաբերության պայմանների փոփոխման իրավունքի, այդուհանդերձ, պահանջի իրավունքը զիջելու պայմանագիրը կնքվում է կողմերի փոխադարձ և ազատ կամահայտնությամբ, կողմերն են որոշում պայմանագիր կնքել-չկնքելու հարցը, և այդ պայմանագրի հիման վրա էլ կարգավորվում են կողմերի փոխհարաբերությունները:

5. «Հարկերի մասին» ՀՀ օրենքի վիճարկվող նորմերի սահմանադրականությունը պարզելու համար սահմանադրական դատարանն անհրաժեշտ է համարում նախ անդրադառնալ դրանցով նախատեսված ինստիտուտի սահմանադրաիրավական բովանդակությանը և վերաբերելի օրենսդրական կարգավորումներին: Այսպես, պահանջի զիջման պայմանագրի /ցեսիայի/ ինստիտուտը նախատեսված է ՀՀ քաղաքացիական օրենսգրքի (այսուհետ՝ օրենսգիրք)՝ «Անձանց փոփոխվելը պարտավորության մեջ» վերտառությամբ 25-րդ գլխով, որի 397-րդ հոդվածը, մասնավորապես, սահմանում է. «Պարտատիրոջը պարտավորության հիման վրա պատկանող իրավունքը (պահանջը) կարող է նրա կողմից այլ անձի փոխանցվել գործարքով (պահանջի զիջում) կամ անցնել այլ անձի՝ օրենքի հիման վրա»: **Այս կապակցությամբ սահմանադրական դատարանն արձանագրում է, որ վիճարկվող նորմում հիշատակված ցեսիայի պայմանագիրը քաղաքացիաիրավական պայմանագիր է, որի նկատմամբ կիրառելի են ցեսիայի ինստիտուտին վերաբերելի ՀՀ քաղաքացիական օրենսդրության համապատասխան դրույթները, իսկ տվյալ օրենսդրական դրույթների հիման վրա առաջացած իրավահարաբերությունները կրում են քաղաքացիաիրավական բնույթ, անկախ այն հանգամանքից, որ դրանք առնչվում են նաև հարկային իրավահարաբերությունները կանոնակարգող նորմերին:** Ինչպես վկայում է օրենսգրքի կանոնակարգումը՝ ցեսիայի բովանդակությունը հանգում է որոշակի պարտավորության հիման վրա առկա իրավունքի կամ պահանջի անցմանն այլ անձի: Տվյալ պարագայում տեղի է ունենում պարտավորության մեջ պարտատիրոջ փոփոխություն. ցեսիայի պայմանագրով փոխանցվում է միայն պահանջի իրավունքը, բայց ոչ պարտքը: Պարտապանի փոփոխություն ցեսիայի միջոցով չի իրականացվում: Ընդ որում, պարտավորության մեջ պարտատիրոջ փոփոխության համար պարտապանի համաձայնությունն անհրաժեշտ չէ, եթե այլ բան նախատեսված չէ օրենքով կամ պայմանագրով, իսկ ՀՀ քաղաքացիական օրենսգրքի 403-րդ հոդվածն էլ նախատեսում է, որ «Առանց պարտապանի համաձայնության պահանջի զիջումն այն պարտավորությամբ, որում պարտատիրոջ անձն էական նշանակություն ունի պարտապանի համար, չի թույլատրվում, բացառությամբ «Ապահովված հիփոթեքային պարտատոմսերի մասին» Հայաստանի Հանրապետության օրենքով, «Ակտիվների արժեթղթավորման և ակտիվներով ապահովված արժեթղթերի մասին» Հայաստանի Հանրապետության օրենքով սահմանված դեպքերի»:

Ցեսիայի պայմանագրի օբյեկտ կարող է լինել ցանկացած իրավունք կամ պահանջ, բացառությամբ «Պարտատիրոջ անձի հետ անխզելիորեն կապված իրավունքների՝ ներառյալ այլմենտի և կյանքին կամ առողջությանը պատճառված վնասների հատուցման պահանջները» (ՀՀ քաղաքացիական օրենսգիրք, հոդված 398): Փոխանցվող իրավունքի ծավալի առնչությամբ օրենսգիրքը սահմանում է, որ «Սկզբնական պարտատիրոջ իրավունքը նոր պարտատիրոջն է

անցնում իրավունքի անցման պահին գոյություն ունեցող ծավալով և պայմաններով, եթե այլ բան նախատեսված չէ օրենքով կամ պայմանագրով: Մասնավորապես, նոր պարտատիրոջն են անցնում պարտավորության կատարումն ապահովող, ինչպես նաև պահանջի հետ կապված այլ իրավունքները՝ ներառյալ չվճարված տոկոսների նկատմամբ իրավունքը» (ՀՀ քաղաքացիական օրենսգրք, հոդված 399): Այս դրույթի տրամաբանությունից հետևում է նաև, որ հետագայում պարտավորությունը չկատարելու պարագայում կամ այն կետանցով կատարելու դեպքում **օրենքով նախատեսված տոկոսները /ՀՀ քաղաքացիական օրենսգրքի 411-րդ հոդված/** պահանջելու իրավունքը ևս ծագում է նոր պարտատիրոջ մոտ. նման պահանջը ևս ուղղվում է ցեսիայի պայմանագրով որպես պարտապան հանդես եկող անձի դեմ, քանզի դառնում է սկզբնական պահանջի տրամաբանական շարունակությունը և կազմում դրա մի մասը:

Օրենսգրքը կանոնակարգում է նաև սկզբնական պարտատիրոջ պատասխանատվության առնչությամբ ծագող հարաբերությունները: Մասնավորապես, օրենսգրքի 405-րդ հոդվածը սահմանում է, որ՝ «Պահանջը զիջած սկզբնական պարտատերը նոր պարտատիրոջ առջև պատասխանատվություն է կրում նրան փոխանցված պահանջի անվավերության համար, սակայն պատասխանատվություն չի կրում պարտապանի կողմից այդ պահանջը չկատարելու համար, բացի այն դեպքից, երբ սկզբնական պարտատերը նոր պարտատիրոջ առջև երաշխավորություն է ստանձնել պարտապանի համար»: Նշված դրույթի առնչությամբ սահմանադրական դատարանն արձանագրում է, որ օրենսդիրը նախատեսում է սկզբնական պարտատիրոջ պատասխանատվության երկու դեպք միայն, և չի նախատեսում այլ դեպքերի համար որևէ դիսպոզիտիվ կարգավորում, այսինքն՝ բացառում է սկզբնական պարտատիրոջ պատասխանատվության որևէ այլ դեպքի սահմանման հնարավորություն, **այդ թվում՝ կողմերի համաձայնությամբ**, քանզի օրենսգրքի 405-րդ հոդվածը նախատեսում է իմպերատիվ բնույթի իրավադրույթ: Այս առումով սահմանադրական դատարանը գտնում է, որ ցեսիայի ինստիտուտի առնչությամբ առկա չէ որևէ հակասություն, մի կողմից, հարկային օրենսդրության, մյուս կողմից՝ ՀՀ քաղաքացիական օրենսգրքի իրավակարգավորումների միջև: Իր հերթին իրավակիրառ պրակտիկան այս ինստիտուտի կիրառման պարագայում պետք է առաջնորդվի դրա օրենսդրական համակարգային կանոնակարգման ամբողջական տրամաբանությամբ:

6. Սույն գործի շրջանակներում սահմանադրական դատարանը կարևորում է նաև հարկային իրավահարաբերությունների սուբյեկտների միջև ցեսիայի պայմանագրի կնքման և դրա իրավական հետևանքների առանձնահատկությունների բացահայտումը: Այս առնչությամբ սահմանադրական դատարանն արձանագրում է, որ հարկային իրավահարաբերությունները կանոնակարգող օրենսդրության շրջանակներում ցեսիայի ինստիտուտի նախատեսումը կարևոր նշանակություն ունի ինչպես հարկատուների և պետության միջև բնականոն հարկային իրավահարաբերությունները պահպանելու, հարկատուների հարկային պարտավորությունների կատարմանն օժանդակելու, այնպես էլ գործարար շրջանակներում պայմանագրային պարտավորությունների բարեխիղճ կատարումը երաշխավորելու և տնտեսվարողների բնականոն գործունեության շարունակականությունն ապահովելու տեսանկյունից: Սահմանադրական դատարանը նպատակահարմար է համարում արձանագրել, որ նշված ինստիտուտի նախատեսումը կարևոր կանխարգելիչ նշանակություն ունի և կոչված է ապահովելու տնտեսվարող սուբյեկտների բնականոն գործունեությունն այն իրավիճակներում, երբ վերջիններս չեն կարողանում ժամանակին կատարել պետության առջև իրենց հարկային պարտավորությունները: Ըստ էության նշված ինստիտուտն այլընտրանք կարող է հանդիսանալ «Մնանկության մասին» ՀՀ օրենքի 3-րդ և 10-րդ հոդվածներով նախատեսված հարկատուի նկատմամբ հարկադրական սնանկության գործ նախաձեռնելու ինստիտուտին, որը կարող է հանգեցնել տնտեսվարող սուբյեկտի լուծարմանը:

Միաժամանակ, սահմանադրական դատարանն արձանագրում է, որ հարկային իրավահարաբերություններում ցեսիայի պայմանագրի և դրա իրավական հետևանքների առանձնահատկություններն ի հայտ են գալիս հետևյալ հարցադրման շրջանակներում. արդյո՞ք

ցեսիայի պայմանագրի կնքմամբ դադարում է ցեղենտի/հարկատուի հարկային պարտավորությունը: Խնդիրը կայանում է նրանում, որ հարկատուն հանդես է գալիս մի կողմից՝ որպես հարկատու՝ հարկային իրավահարաբերությունների շրջանակներում, և որպես ցեղենտ/սկզբնական պարտատեր՝ քաղաքացիական իրավահարաբերությունների շրջանակներում: Այս կապակցությամբ սահմանադրական դատարանն արձանագրում է, որ քաղաքացիական իրավահարաբերությունների շրջանակներում հարկատուն/ցեղենտը պատասխանատվություն չի կրում պարտապանի կողմից նոր պարտատիրոջ/ցեսիոնարի նկատմամբ ցեսիայի պայմանագրով պարտավորության կատարման համար, սակայն հարկային իրավահարաբերություններում շարունակում է կրել համապատասխան պարտավորությունները: Այս մասին է վկայում, մասնավորապես, «Հարկերի մասին» ՀՀ օրենքի 16-րդ հոդվածը, սահմանելով, որ՝ «Հարկային պարտավորությունը դադարում է դրա կատարման, հարկի վերացման, հարկից ազատելու արտոնության սահմանման, ինչպես նաև հարկային օրենսդրությամբ նախատեսված այլ դեպքերում, իսկ ֆիզիկական անձի համար՝ նաև նրա մահվան դեպքում, եթե օրենսդրությամբ այլ բան սահմանված չէ»: Միաժամանակ, վերաբերելի իրավանորմերի վերլուծության հիման վրա սահմանադրական դատարանը հարկ է համարում արձանագրել, որ ցեսիայի պայմանագրի կնքումը, ինքնին, չի կարող հավասարեցվել հարկատուի կողմից պարտավորության կատարմանը հետևյալ պատճառաբանությամբ՝ «Հարկերի մասին» ՀՀ օրենքի 30.2-րդ հոդվածի վիճարկվող 18-րդ մասում, ի թիվս այլնի, ներկայացված է նաև պայմանագրի վերջնանպատակը՝ «ստացված գումարներն ուղղելու հարկ վճարողի պարտավորությունների մարմանը»: Բսկ նույն հոդվածի վիճարկվող 19-րդ մասը նաև սահմանում է, որ «... պահանջի իրացման պահին, ... կատարվում է պարտավորությունների վերահաշվարկ»: Նշված իրավանորմերից բխում է, որ անձը շարունակում է տվյալ հարկային պարտավորության կրող հանդիսանալ մինչև ցեսիայի պայմանագրով որպես պարտապան հանդես եկող անձի կողմից իր պարտավորության կատարման պահը, քանզի պարտավորությունների վերահաշվարկը կատարվում է միայն պահանջի իրացման պահին, և ոչ թե ցեսիայի պայմանագրի կնքման պահին: Միաժամանակ, սահմանադրական դատարանն արձանագրում է, որ ցեսիայի պայմանագրի կնքումը չի կարող ինքնանպատակ լինել: Թեև ցեսիայի պայմանագրի կնքման վերաբերյալ վիճարկվող օրենսդրական դրույթները կրում են դիսպոզիտիվ բնույթ, այդուհանդերձ, նման ընթացակարգով հարկատուի հարկային պարտավորությունների կատարման ինստիտուտը կիրառելիս հարկային մարմինները պետք է ձեռնամուխ լինեն ցեսիայի պայմանագրի կատարման համար անհրաժեշտ միջոցառումների իրականացմանը և ստացված գումարը հարկատուի հարկային պարտավորությունների կատարմանն ուղղելուն:

Ամփոփելով վերոգրյալը՝ սահմանադրական դատարանը գտնում է, որ հարկային իրավահարաբերությունների շրջանակներում կնքված ցեսիայի պայմանագրով՝

ա/ հետագայում պարտավորությունը չկատարելու կամ այն կետանցով կատարելու դեպքերում հարկային մարմնի մոտ ծագում է ցեսիայի պայմանագրով որպես պարտապան հանդես եկող անձից **օրենքով, այն է՝ ՀՀ քաղաքացիական օրենսգրքի 411-րդ հոդվածով նախատեսված տոկոսներ** պահանջելու իրավունք,

բ/ ցեսիայի պայմանագրի շրջանակներում պահանջի իրացման պահին վերահաշվարկ կատարելիս հարկային մարմնի մոտ ծագում է ցեղենտից/հարկատուից հարկային պարտավորությունը կետանցով կատարելու համար սահմանված տույժերի և տուգանքների գումարները պահանջելու իրավունք:

7. Միջազգային պրակտիկայի ուսումնասիրումը վկայում է, որ հարկային պարտավորությունների կատարումը երաշխավորելու համար տարբեր երկրներում օրենքի ուժով հարկային մարմիններին իրավունք է վերապահվում գործադրել հարկատուի պարտապանների պարտքի հաշվին հարկային պարտավորությունների մարման ինստիտուտը: Ընդ որում, դեբիտորական պարտքի գանձումը կատարվում է հարկատուի կողմից

պարտապանների վերաբերյալ ներկայացված հավաստի տեղեկատվության, ինչպես նաև հարկային մարմնի տնօրինության տակ առկա տեղեկատվության հիման վրա (օրինակ՝ Մոլդովայի Հանրապետության հարկային օրենսգիրք /հոդվածներ 194, 205/, Չեխիայի Հանրապետության հարկային օրենսգիրք /հոդվածներ 178, 180/, Սերբիայի Հանրապետության Հարկային վարույթի և հարկային վարչակազմի մասին օրենք /հոդվածներ 92, 96/, Ղազախստանի Հանրապետության հարկային օրենսգիրք /հոդված 616/, Վրաստանի հարկային օրենսգիրք /հոդված 86/ և այլն):

Սահմանադրական դատարանը գտնում է, որ ցեսիայի պայմանագրի հիման վրա դեբիտորական պարտքերի հաշվին հարկային պարտավորությունների կատարումն ապահովելու ինստիտուտն ավելի մեծ երաշխիքներ է ստեղծում իրավահարաբերությունների սուբյեկտների իրավունքների պաշտպանության ու տնտեսավարման բնականոն պայմաններ երաշխավորելու առումով: Խնդիրն այն է, որ այդ ինստիտուտի կիրառումը բխի իրավակարգավորման բովանդակությունից և ոչ իրավաչափ վարչարարությամբ չտնտեսարարվեն տնտեսավարող սուբյեկտների իրավունքները:

Սույն գործի շրջանակներում սահմանադրական դատարանն արձանագրում է, որ վեճի առարկա հոդվածի կիրառումը չի կարող իմաստագրկվել, երբ ցեսիայի պայմանագիրը հարկային մարմնի կողմից գործնականում անտեսվում է: Նման պայմաններում դիմողի իրավունքների հնարավոր խախտումը պայմանավորվում է ոչ թե «Հարկերի մասին» ՀՀ օրենքի 30.2-րդ հոդվածի 18 և 19-րդ մասերի սահմանադրաիրավական բովանդակությամբ, այլ դրանց կիրառման հանգամանքով:

Միաժամանակ սահմանադրական դատարանը նպատակահարմար է համարում արձանագրել, որ վիճարկվող իրավանորմերի նպատակային կիրառումն զգալիորեն պայմանավորված է դրանց հիման վրա կնքված պայմանագրերի հստակ բովանդակությամբ և դրանցում կողմերի իրավունքների ու պարտականությունների հստակ կանոնակարգումով, ինչը թույլ կտա նվազագույնի հասցնել դրանց կիրառման արդյունքում առաջացող խնդիրները: Անթույլատրելի է նման կարգի պայմանագրերի նկատմամբ ձևական մոտեցումը, քանզի պայմանագրային հստակ, բազմակողմանի և մանրամասն կանոնակարգումներով է մեծապես պայմանավորված դրա կատարումը և վիճելի իրավիճակների հաղթահարումը:

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

1. «Հարկերի մասին» ՀՀ օրենքի 30.2-րդ հոդվածի 18 և 19-րդ մասերը համապատասխանում են Հայաստանի Հանրապետության Սահմանադրությանը:

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

Նախագահող

Գ. Հարությունյան

10 սեպտեմբերի 2013 թ.

ՍԴՈ-1106