

**ՀԱՆՈՒՆ ՀԱՅԱՍՏԱՆԻ ՀԱՆՐԱՊԵՏՈՒԹՅԱՆ  
ՀԱՅԱՍՏԱՆԻ ՀԱՆՐԱՊԵՏՈՒԹՅԱՆ  
ՄԱՀՄԱՆԱԴՐԱԿԱՆ ԴՍԱՐԱՆԻ**

**Ո Ր Ո Շ ՈՒ Մ Ը**

Քաղ. Երևան

28 ապրիլի 2015 թ.

**ՀՀ ՄԱՐԴՈՒ ԻՐԱՎՈՒՆՔՆԵՐԻ ՊԱՇՏՊԱՆԻ ԴԻՄՈՒՄԻ ՀԻՄԱՆ ՎՐԱ՝ «ՇԱՀՈՒԹԱՀԱՐԿԻ ՄԱՍԻՆ» ՀՀ ՕՐԵՆՔԻ 69-ՐԴ ՀՈԴՎԱԾԻ 3-ՐԴ ՊԱՐԲԵՐՈՒԹՅԱՆ 1-ԻՆ ՆԱԽԱԴԱՍՈՒԹՅԱՄԲ ԱՄՐԱԳՐՎԱԾ ԴՐՈՒՅԹԻ՝ ՀԱՅԱՍՏԱՆԻ ՀԱՆՐԱՊԵՏՈՒԹՅԱՆ ՄԱՀՄԱՆԱԴՐՈՒԹՅԱՆ Լ ՀԱՄԱՊԱՏԱՍԽԱՆՈՒԹՅԱՆ ՀԱՐՅԸ ՈՐՈՇԵԼՈՒ ՎԵՐԱԲԵՐՑԱԼ ԳՈՐԾՈՎ**

Հայաստանի Հանրապետության սահմանադրական դատարանը՝ կազմով. Գ. Հարությունյանի /նախագահող/, Կ. Բալայանի, Ա. Գյուլումյանի /զեկուցող/, Ֆ. Թոխյանի, Ա. Թունյանի, Ա. Խաչատրյանի, Վ. Հովհաննիսյանի, Հ. Նազարյանի, Ա. Պետրոսյանի,

մասնակցությամբ (գրավոր ընթացակարգի շրջանակներում)՝

դիմողի ներկայացուցիչ՝ ՀՀ մարդու իրավունքների պաշտպանի աշխատակազմի իրավական վերլուծության վարչության պետ Լ. Սարգսյանի,

գործով որպես պատասխանող կողմ ներգրավված՝ ՀՀ Ազգային ժողովի ներկայացուցիչ՝ ՀՀ Ազգային ժողովի աշխատակազմի իրավաբանական վարչության պետ Հ. Սարգսյանի,

համաձայն Հայաստանի Հանրապետության Սահմանադրության 100-րդ հոդվածի 1-ին կետի, 101-րդ հոդվածի 1-ին մասի 8-րդ կետի, «Սահմանադրական դատարանի մասին» ՀՀ օրենքի 25, 38 և 68-րդ հոդվածների,

դրնբաց նիստում գրավոր ընթացակարգով քննեց «ՀՀ մարդու իրավունքների պաշտպանի դիմումի հիման վրա՝ «Շահութահարկի մասին» ՀՀ օրենքի 69-րդ հոդվածի 3-րդ պարբերության 1-ին նախադասությամբ ամրագրված դրույթի՝ Հայաստանի Հանրապետության Սահմանադրությանը համապատասխանության հարցը որոշելու վերաբերյալ» գործը:

Գործի քննության առիթը ՀՀ մարդու իրավունքների պաշտպանի դիմումն է, որը ՀՀ սահմանադրական դատարան է մուտքագրվել 2014թ. նոյեմբերի 14-ին:

Ուսումնասիրելով գործով զեկուցողի գրավոր հաղորդումը, դիմող և պատասխանող կողմերի գրավոր բացատրությունները, հետազոտելով ինչպես «Շահութահարկի մասին», «Հարկերի մասին» ՀՀ օրենքները, այնպես էլ Վարչական իրավախախտումների վերաբերյալ ՀՀ օրենսգիրքը և գործում առկա մյուս փաստաթղթերը, Հայաստանի Հանրապետության սահմանադրական դատարանը *պարզեց*.

1. «Շահութահարկի մասին» ՀՀ օրենքը ՀՀ Ազգային ժողովի կողմից ընդունվել է 1997թ. սեպտեմբերի 30-ին, ՀՀ Նախագահի կողմից ստորագրվել՝ 1997թ. նոյեմբերի 27-ին և ուժի մեջ է մտել 1998թ. հունվարի 1-ից:

Ընդունման պահից առայսօր օրենքը փոփոխվել և լրացվել է թվով 49 ՀՀ օրենքներով: Դիմողի կողմից վիճարկվող 69-րդ հոդվածը ՀՀ Ազգային ժողովի կողմից փոփոխվել է չորս անգամ՝ 06.07.1998թ. ՀՕ-243, 14.12.2001թ. ՀՕ-286, 25.12.2003թ. ՀՕ-55-Ն և 19.12.2012թ. ՀՕ-238-Ն օրենքներով:

«Շահութահարկի մասին» ՀՀ օրենքի՝ «Սույն օրենքը խախտելու համար վճարողների և դրանց պաշտոնատար անձանց պատասխանատվությունը» վերատառությամբ 69-րդ հոդվածի՝ գործող խմբագրությամբ 3-րդ պարբերության՝ վեճի առարկա դրույթով սահմանվում է.

«Հարկային մարմին ներկայացված շահութահարկի հաշվարկում սույն օրենքով սահմանված կարգով հաշվարկված վնասն ավել ցույց տալու դեպքում ռեզիդենտ հարկ վճարողից գանձվում է տուգանք՝ ավել ցույց տված վնասի 20 տոկոսի չափով»:

2. Վիճարկելով «Շահութահարկի մասին» ՀՀ օրենքի 69-րդ հոդվածի 3-րդ պարբերության առաջին նախադասությամբ ամրագրված դրույթի սահմանադրականությունը՝ դիմողը գտնում է, որ այն հակասում է ՀՀ Սահմանադրության 14.1-րդ հոդվածին, 22-րդ հոդվածի 7-րդ մասին, 31-րդ հոդվածին, 33.1-րդ հոդվածի 1-ին մասին և 43-րդ հոդվածին:

Ըստ դիմողի՝ հաշվարկված վնասն ավել ցույց տալն ընթացիկ հաշվետու կամ հաջորդող տարիներին կարող է ինչպես հանգեցնել, այնպես էլ չհանգեցնել շահութահարկի նվազեցմանը, քանի որ հարկվող շահույթը հարկատուի համախառն եկամտի և օրենքով սահմանված նվազեցումների դրական տարբերությունն է: Դիմողը պնդում է, որ իրավակիրառ պրակտիկայում «Շահութահարկի մասին» ՀՀ օրենքի 69-րդ հոդվածի 3-րդ պարբերության վիճարկվող դրույթը կիրառվում է առանց հաշվի առնելու, թե վնասն ավել ցույց տալն արդյոք հանգեցրել է հարկի նվազեցման, թե՛ ոչ, իսկ երբ առկա չէ պետությանը և հասարակությանը հասցված վնաս, հարկային օրենսդրությամբ սահմանված պատասխանատվությունը չի կարող համարվել իրավաչափ՝ հանգեցնելով ձեռնարկատիրական գործունեությամբ զբաղվելու և սեփականության իրավունքների անհամաչափ սահմանափակման:

Դիմողը գտնում է, որ քննության առարկա իրավադրույթը չի համապատասխանում իրավական պետությանը բնորոշ իրավական որոշակիության սկզբունքին, քանի որ «Հարկերի մասին» ՀՀ օրենքով հարկային պատասխանատվություն սահմանող այլ դրույթների հետ մեկտեղ այն կարող է տեղիք տալ տարբերակների: Մինչդեռ հարկային պատասխանատվություն սահմանող դրույթների անորոշությունը կարող է հանգեցնել դրանց կիրառման հարցում գործադիր իշխանության անսահմանափակ հայեցողության՝ հանգեցնելով իրավահավասարության և իրավունքի գերակայության սկզբունքների խախտման:

Դիմողի պնդմամբ՝ այն դեպքերում, երբ հարկային մարմին ներկայացված շահութահարկի հաշվարկում օրենքով սահմանված կարգով հաշվարկված վնասն ավել ցույց տալը հանգեցրել է հարկի նվազեցմանը, կիրառելի կարող են լինել նաև «Հարկերի մասին» ՀՀ օրենքի 25-րդ հոդվածի 1-ին պարբերությունը և 27-րդ հոդվածը, իսկ որոշ դեպքերում Վարչական իրավախախտումների վերաբերյալ ՀՀ օրենսգրքի 169<sup>1</sup>-րդ և 170<sup>6</sup>-րդ հոդվածները նույնպես կարող են կիրառվել, ինչը հնարավոր է դարձնում անձին նույն արարքի համար կրկին անգամ դատելը:

Դիմողը նաև նշում է, որ հարկային պատասխանատվությունը կիրառելիս չի քննարկվում մեղքի առկայության կամ բացակայության հարցը, կատարված իրավախախտման բնույթը, իրավախախտողի անձը, նրա մեղքի աստիճանը, իրավախախտողի գույքային դրությունը, պատասխանատվությունը մեղմացնող և ծանրացնող հանգամանքները և այլ էական հանգամանքներ: Դիմողն այս կապակցությամբ գտնում է, որ թվարկված պայմանները սահմանված լինելու դեպքում էլ վիճարկվող դրույթը խնդրահարույց է սահմանված բացարձակ սանկցիայի իրավաչափության տեսանկյունից:

3. Պատասխանող կողմը, առարկելով դիմողի կողմից բերված փաստարկներին և վերլուծելով օրենսդրությամբ սահմանված իրավական ներգործության միջոցները՝ հարկային և վարչական պատասխանատվությունը, պնդում է, որ դրանք տարբերվում են միմյանցից իրենց էությամբ և նպատակային ուղղվածությամբ: Հարկային իրավախախտումների համար

վարչական պատասխանատվությունն ունի պատժիչ և կանխարգելիչ բնույթ, և վարչական զանցանքները, որպես կանոն, ավարտված են համարվում գործողությունը կատարելու կամ անգործություն դրսևորելու պահից՝ անկախ հետևանքներից, իսկ հարկային պատասխանատվությունը նպատակաուղղված է պետությանը և հասարակությանը պատճառված գույքային վնասների փոխհատուցմանը:

Պատասխանողը, նշելով, որ հարկային իրավահարաբերություններում «տույժ» և «տուգանք» հասկացություններն իրենց իրավական բովանդակությամբ տարբերվում են վարչական իրավահարաբերություններում նույնանուն հասկացություններից, ի հիմնավորումն իր փաստարկների, վկայակոչում է ՀՀ սահմանադրական դատարանի ՄԴՈ-1139 որոշումը, համաձայն որի՝ «... էթե վարչական իրավունքում տուգանքը տույժի տեսակներից մեկն է, ապա հարկային իրավահարաբերություններում հարկային տույժը և տուգանքը հարկային պատասխանատվության առանձին տեսակներ են, որոնք կարող են կիրառվել նաև համակցված, և ներառված են հարկային պարտավորություններում»:

Դիմողի կողմից մատնանշված իրավադրույթների միաժամանակյա կիրառելիության կապակցությամբ պատասխանողը պատճառաբանել է, որ շահութահարկով հարկվող օբյեկտը հարկվող շահույթն է և ոչ թե հարկային վնասը:

Պատասխանողը պնդում է, որ «Հարկերի մասին» ՀՀ օրենքի 25-րդ և 27-րդ հոդվածներով նախատեսված տուգանքը կարող է կիրառվել միայն այն դեպքում, երբ ավել ցույց տրված հարկային վնասի ճշգրտման արդյունքում առաջանում է հարկվող շահույթ, որի արդյունքում՝ նաև պակաս հաշվարկված շահութահարկի գումար:

Անդրադառնալով *non bis in idem* սկզբունքի ենթադրյալ խախտմանը՝ պատասխանողը չի բացառում նույն արարքով պատճառված գույքային վնասի առկայության պարագայում մեղավոր անձի հարկային պատասխանատվությունը, պատճառաբանելով, որ անձը, ենթարկվելով քրեական կամ վարչական պատասխանատվության, համապատասխան հիմքերի առկայության դեպքում կարող է ենթարկվել նաև հարկային պատասխանատվության՝ պետությանը պատճառված գույքային վնասի հատուցման պահանջի շրջանակներում:

Պատասխանողը կողմը պնդում է նաև, որ բացարձակ և հարաբերական սանկցիաների առկայությունը պարտադիր է պատժիչ բնույթ ունեցող պատասխանատվության դեպքում, որը հնարավորություն է տալիս անհատականացնել պատիժը:

4. Սահմանադրական դատարանն անհրաժեշտ է համարում սույն գործով վիճարկվող իրավադրույթի սահմանադրականությունը գնահատել.

- սեփականության իրավունքի սահմանափակման համաչափության և ձեռնարկատիրական գործունեությամբ զբաղվելու իրավունքի երաշխավորվածության տեսանկյունից,

- իրավական որոշակիության սկզբունքի ապահովման տեսանկյունից,

- օրենքի առջև բոլորի հավասարության ապահովման և խտրականության բացառման տեսանկյունից,

- նույն արարքի համար կրկնակի պատասխանատվության բացառման իրավական սկզբունքի ապահովման տեսանկյունից,

- իրավական պետության սկզբունքին համապատասխան համաչափ պատասխանատվություն երաշխավորելու տեսանկյունից:

Հաշվի առնելով կողմերի եզրահանգումները՝ սահմանադրական դատարանը կարևոր է համարում վիճարկվող դրույթով նախատեսված իրավակարգավորումների սահմանադրաիրավական բովանդակությունը բացահայտել «Շահութահարկի մասին» ՀՀ օրենքի այլ դրույթների հետ համակարգային առումով փոխկապակցված, ինչպես նաև հարկային

օրենսդրության այլ ակտերում ամրագրված դրույթների համադրված վերլուծության արդյունքում:

5. Սեփականության իրավունքի և ձեռնարկատիրական գործունեությամբ զբաղվելու իրավունքի հետ կապված սահմանադրաիրավական կարգավորումներ են նախատեսված ՀՀ Սահմանադրության 31, 33.1 և 43-րդ հոդվածներում:

ՀՀ Սահմանադրության 31-րդ հոդվածի 1-ին մասի համաձայն՝ յուրաքանչյուր ոք իրավունք ունի իր հայեցողությամբ տիրապետելու, օգտագործելու, տնօրինելու և կտակելու իր սեփականությունը: Սակայն սեփականության իրավունքը բացարձակ չէ և վերոհիշյալ հոդվածի 1-ին մասի 2-րդ նախադասության իմաստով այն կարող է սահմանափակվել, եթե դրա իրականացումը կարող է վնաս պատճառել շրջակա միջավայրին, խախտել այլ անձանց, հանրության և պետության իրավունքներն ու օրինական շահերը:

Սահմանադրական դատարանն իր ՄԴՈ-1073 որոշման մեջ անդրադարձ է կատարել սեփականության իրավունքի սահմանափակման միջազգային իրավական փորձին և վերահաստատում է իր դիրքորոշումն առ այն, որ սեփականության պաշտպանությանն ուղղված սահմանադրական և միջազգային իրավական դրույթները «... այնուամենայնիվ, չեն խոչընդոտում պետության՝ այնպիսի օրենքներ կիրառելու իրավունքին, որոնք նա անհրաժեշտ է համարում ընդհանուր շահերին համապատասխան սեփականության օգտագործման նկատմամբ վերահսկողություն իրականացնելու կամ հարկերի կամ մյուս գանձումների կամ տուգանքների վճարումն ապահովելու համար»:

ՀՀ Սահմանադրության 45-րդ հոդվածի համաձայն՝ յուրաքանչյուր ոք պարտավոր է օրենքով սահմանված կարգով և չափով մուծել հարկեր, տուրքեր, կատարել պարտադիր այլ վճարումներ:

Հարկը պետության գոյատևման անհրաժեշտ պայման է, և ՀՀ Սահմանադրությամբ ամրագրված այդ պարտականությունը վերաբերում է բոլոր հարկատուներին:

Հարկերի, տուրքերի և պարտադիր վճարների համար կամավորության հենքի վրա սահմանադրաիրավական պարտավորությունների չկատարումն ինքնին հանգեցնում է պետության կողմից դրանց՝ իրավական հարկադրանքի միջոցով գանձմանը, որը չի կարող դիտարկվել որպես սեփականությունից զրկում:

ՀՀ Սահմանադրության 33.1-րդ հոդվածը սահմանում է, որ «Յուրաքանչյուր ոք ունի օրենքով չարգելված ձեռնարկատիրական գործունեությամբ զբաղվելու իրավունք»:

Սահմանադրական դատարանն իր ՄԴՈ-780 որոշման մեջ արտահայտած իրավական դիրքորոշմամբ արդեն իսկ բացահայտել է «ձեռնարկատիրական գործունեություն» հասկացության սահմանադրաիրավական բովանդակությունը. «...ձեռնարկատիրական գործունեությամբ զբաղվելն անձի սահմանադրական իրավունքն է, և որ այդ գործունեության բովանդակությունը (հատկանիշները), իրականացման կարգն ու պայմանները ենթակա են օրենսդրական կարգավորման»: Դատարանը վերահաստատում է իր այն մտեցումը, որ «... Այդ իրավունքը ներառում է բոլոր իրավական հնարավորությունները, որոնք անհատի համար նախապայմաններ են ստեղծում ինքնուրույնաբար որոշումներ ընդունելու իր տնտեսական գործունեությանն առնչվող հարցերով: Այդ իրավունքը ենթադրում է արդարացի մրցակցության ազատություն, առանց սահմանափակումների տնտեսական կազմակերպություններ ձևավորելու, իր գործունեության բնույթն ու ձևը փոխելու, գոյություն ունեցող տնտեսական կազմակերպությունները լուծարելու, պայմանագրեր կնքելու հնարավորություններ»:

Սահմանադրական դատարանը գտնում է, որ օրենքի վիճարկվող դրույթը որևէ կերպ չի կարող խոչընդոտել ձեռնարկատիրական գործունեության սահմանադրական իրավունքի իրացմանը:

6. Ինչ վերաբերում է վիճարկվող դրույթի համապատասխանությանը օրենքի առջև բուրի հավասարության և խտրականության բացառման սահմանադրական և միջազգային իրավական սկզբունքին, ապա ՀՀ սահմանադրական դատարանը հարկ է համարում ևս մեկ անգամ նշել, որ հարկային քաղաքականություն մշակելիս և իրականացնելիս պետությունն օժտված է որոշակի հայեցողությամբ:

«Շահութահարկի մասին» ՀՀ օրենքի իմաստով, մասնավորապես 4-րդ հոդվածի համաձայն՝ հարկային պարտավորություններ են կրում ռեզիդենտները և ոչ ռեզիդենտները:

Նույն օրենքի 33-րդ և 61-րդ հոդվածների համեմատությունից ակներև է, որ ռեզիդենտի և ոչ ռեզիդենտի շահութահարկը հաշվարկվում է նույն դրույթաչափով, ինչը վկայում է նրանց նկատմամբ պետության կողմից հավասարության սկզբունքի վրա հիմնված վերաբերմունքի մասին:

«Շահութահարկի մասին» ՀՀ օրենքի վիճարկվող 69-րդ հոդվածը ռեզիդենտների համար նախատեսում է տուգանք՝ հաշվարկված վնասն ավել ցույց տալու դեպքում: Այսինքն՝ ոչ ռեզիդենտներից տվյալ պարագայում տուգանք չի գանձվում: Նշված հանգամանքը չի կարող դիտարկվել որպես խտրական վերաբերմունք: Այս առումով սահմանադրական դատարանը վերահաստատում է իր ՄԴՈ-967 որոշման մեջ արտահայտած դիրքորոշումը, համաձայն որի՝ «... ենթադրյալ խտրականության դեպքում առկա պետք է լինի մի իրավիճակ, երբ տվյալ կոնկրետ սուբյեկտի նկատմամբ դրսևորվում է տարբերակված մոտեցում նույն իրավիճակում գտնվող այլ սուբյեկտի համեմատությամբ, ում նկատմամբ վերաբերմունքն ավելի բարենպաստ է»: Ըստ առանձին հարկատեսակների կամ պարտադիր վճարների մասին օրենքների՝ անձի, որպես հարկ կամ պարտադիր այլ վճար վճարողի իրավական կարգավիճակը բնութագրվում է տարբեր հատկանիշներով, և հաճախ դրանք համադրելի չեն և պայմանավորված են տնտեսական քաղաքականության բնույթով ու առանձնահատկություններով:

7. «Հարկերի մասին» և «Շահութահարկի մասին» ՀՀ օրենքների համակարգային վերլուծության արդյունքում սահմանադրական դատարանն արձանագրում է, որ շահութահարկով հարկվող օբյեկտը հարկվող շահույթն է, այլ ոչ թե հարկային վնասը, և հարկային վնասն ավել ցույց տալը նշանակում է ավել նվազեցումների կամ պակաս եկամուտների հայտարարագրում:

«Շահութահարկի մասին» ՀՀ օրենքի՝ «Շահութահարկի հաշվարկների ճշտումը» վերտառությամբ 51-րդ հոդվածն ընդհանուր կանոն է սահմանում, որի համաձայն՝ նախորդ հաշվետու ժամանակաշրջանների համար ներկայացված շահութահարկի հաշվարկներում հարկատուի կողմից սխալներ հայտնաբերվելու դեպքում հարկատուն կարող է հարկային տեսչության մարմիններին օրենքով սահմանված դեպքերում ներկայացնել ճշտված հաշվարկ, որի հիման վրա օրենքով սահմանված կարգով կատարվում է այդ ժամանակաշրջանների համար հարկային պարտավորությունների վերահաշվարկ:

«Հարկերի մասին» ՀՀ օրենքի 2-րդ հոդվածի 2-րդ մասի համաձայն՝ եթե Հայաստանի Հանրապետությունում հարկային օրենսդրության և հարկային հարաբերությունները կարգավորող այլ իրավական ակտերով սահմանված դրույթները պարունակում են **հակասություններ, երկիմաստություններ կամ տարրնթերցումներ**, ապա հարկման նպատակով այդ դրույթները մեկնաբանվում են, ինչպես նաև հարկային և (կամ) մաքսային մարմինների կողմից (տեղական հարկերի դեպքում՝ նաև տեղական ինքնակառավարման մարմինների կողմից) **կիրառվում են հարկ վճարողի օգտին**:

Վերոնշյալ դրույթները որոշակի երաշխիքներ են հանդիսանում նույն արարքի համար կրկնակի պատասխանատվությունը բացառելու համար:

8. Դիմողը թեև նշում է, որ իրավակիրառ պրակտիկայում նորմին տրվում է այլ մեկնաբանություն, որը խնդրահարույց է ՀՀ Սահմանադրության մի շարք հոդվածներով նախատեսված իրավակարգավորումների տեսանկյունից, այնուամենայնիվ, չի վկայակոչում որևէ դատական ակտ, որի շրջանակներում վիճարկվող նորմին կտրվեր այդպիսի մեկնաբանություն: Դիմողը միայն ներկայացնում է մեկ դատական գործի դատավարական նախապատմությունը, որն իր փաստական հանգամանքներով էապես տարբերվում է դիմողի կողմից ներկայացված *non bis in idem* սկզբունքի ենթադրյալ խախտման հակասահմանադրական իրավիճակներից:

Սահմանադրական դատարանն իր ՄԴՌ-1139 որոշման մեջ հայտնել է հետևյալ իրավական դիրքորոշումը. «Հասարակության և պետության համար իրենց ոչ բարենպաստ հետևանքներ առաջացնելու ծանրությամբ, պահպանվող հասարակական հարաբերություններին պատճառվելիք վնասով է պայմանավորված նաև այն հանգամանքը, որ հարկային իրավախախտումներ սահմանող նորմերն իրենց ամրագրումն են գտել ոչ միայն հարկային օրենսդրության մեջ, այլև վարչական իրավախախտումների վերաբերյալ, ինչպես նաև քրեական օրենսգրքերում: Բացի Վարչական իրավախախտումների վերաբերյալ ՀՀ օրենսգրքի՝ սույն գործով վիճարկվող նորմերով նախատեսված վարչական պատասխանատվությունից, ՀՀ քրեական օրենսգրքի 189-րդ, 205-րդ և 328-րդ հոդվածներով նախատեսված են կոնկրետ հանցակազմեր և համապատասխան պատժամիջոցներ՝ հարկերի, տուրքերի վճարումից խուսափելու դեպքերում: Այսպիսով, նպատակ ունենալով երաշխավորել հարկեր և տուրքեր վճարելու՝ անձանց սահմանադրական պարտականության կատարումը, օրենսդիրը նախատեսել է իրավական պատասխանատվության կոնկրետ տեսակներ (հարկային, վարչական, քրեական), որոնց խստությունը, կիրառման իրավական հետևանքներն անմիջականորեն պայմանավորված են հարկային այս կամ այն պարտավորության չկատարման (ոչ պատշաճ կատարման) հասարակական վտանգավորության աստիճանով: Մասնավորապես, եթե «Հարկերի մասին» ՀՀ օրենքով կամ Վարչական իրավախախտումների վերաբերյալ ՀՀ օրենսգրքով հարկային պարտավորության չկատարումը (ոչ պատշաճ կատարումը) առաջացնում է նյութական պատասխանատվություն (համապատասխանաբար՝ հարկային և վարչական պատասխանատվություն), ապա նույն արարքը, ըստ սուրբեկտիվ հատկանիշի, քրեորեն պատժելի է չարամտության դրսևորման կամ ծանրացուցիչ այլ հանգամանքների առկայության դեպքերում: Հետևաբար, իր բնույթով ու բովանդակությամբ հարկային պարտավորությունից խուսափելն անհարիր է ոչ միայն ՀՀ Սահմանադրության 45-րդ հոդվածում, այլ, նախ և առաջ՝ Սահմանադրության 1-ին, 3-րդ և այլ հոդվածներում ամրագրված իրավական, ժողովրդավարական պետության սկզբունքներին, ուստի այդ արարքի՝ օրենքով նախատեսված պատժելիությունը հետապնդում է իրավաչափ նպատակ»:

«Հարկերի մասին» ՀՀ օրենքի 25-րդ հոդվածի առաջին պարբերությունը պատասխանատվություն է նախատեսում հաշվապահական հաշվառում (հարկային օրենսդրությամբ և Հայաստանի Հանրապետության կառավարության որոշումներով նախատեսված դեպքերում՝ նաև այլ հաշվառում) և (կամ) գրանցումներ չվարելու կամ սահմանված կարգի խախտումներով այն վարելու, հաշվապահական հաշվետվությունները, **հաշվարկները**, հայտարարագրերը և հարկային օրենսդրությամբ նախատեսված այլ փաստաթղթերն ու տեղեկությունները սխալ կազմելու համար:

Նույն օրենքի 27-րդ հոդվածի առաջին պարբերությունը պատասխանատվություն է նախատեսում հարկվող օբյեկտը թաքցնելու կամ **այն պակաս ցույց տալու դեպքում**:

Սահմանադրական դատարանը հարկ է համարում նշել, որ իր ՄԴՌ-1139 որոշման մեջ մանրամասն անդրադարձել է հարկային և վարչական պատասխանատվությունների տարանջատման հիմնահարցերին, մասնավորապես, հայտնել է այն դիրքորոշումը, որ հարկային պարտավորությունների չկատարման (ոչ պատշաճ կատարման) բնութագրիչներ

պարունակող արարքի որակման և իրավագնահատման հարցում (եթե բացակայում են հանցակազմի հատկանիշները) օրենսդիրն ըստ էության **տարանջատել է վարչական և հարկային պատասխանատվության տեսակները:**

ՀՀ սահմանադրական դատարանն իր վերոնշյալ որոշմամբ արձանագրել է, որ «օրենսդիրը, առաջնորդվելով իր հայեցողական լիազորություններով, տարանջատել է հարկային և վարչական պատասխանատվության բնագավառները՝ նկատի ունենալով հարկային հարաբերությունների կարգավորման սահմանադրաիրավական առանձնահատուկ կարևորությունն ու անհրաժեշտությունը՝ սահմանադրական կարգի ու օրինականության պահպանման համատեքստում: Այդ տարանջատումն ինքնին հետապնդում է իրավական որոշակի նպատակ և սահմանադրականության խնդիր չի հարուցում»:

9. Սահմանադրական դատարանը «Շահութահարկի մասին» ՀՀ օրենքի վերլուծության արդյունքում հանգել է այն եզրակացությանը, որ շահութահարկի հաշվարկում հաշվարկված վնասն ավել ցույց տալը ոչ բոլոր իրավիճակներում է հանգեցնում հարկի նվազեցմանը: Հետևաբար՝ ոչ բոլոր դեպքերում է այդ իրավախախտմամբ պետությանը գույքային վնաս պատճառվում: «Շահութահարկի մասին» ՀՀ օրենքի՝ «Հարկատուի գործունեությունից վնասները» վերտառությամբ 25-րդ հոդվածի համաձայն՝

«1. Հարկվող շահույթը որոշելիս համախառն եկամուտը նվազեցվում է հարկատուի մոտ նախորդ տարիներին առաջացած վնասների չափով, բացառությամբ կազմակերպությունների միացման, միաձուլման և վերակազմավորման ձևով վերակազմակերպման դեպքերի: Հարկատուի գործունեությունից վնասը սույն օրենքով սահմանված նվազեցումների գերազանցումն է համախառն եկամտի նկատմամբ:

2. Սույն նվազեցման կիրառման նպատակով հաշվետու և նախորդող տարիներին հարկատուի գործունեությունից վնաս ունենալու դեպքում այն փոխանցվում է վնասի ստացման տարվան հաջորդող 5 տարիներ»:

Այսինքն, տվյալ հաշվետու տարվա ընթացքում շահութահարկի հաշվարկում վնասն ավել ցույց տալը հարկ վճարողի հարկային պարտավորությունների պատշաճ կատարման վրա կարող է չանդրադառնալ, քանի որ հարկվող շահույթը որոշելիս համախառն եկամուտը նվազեցվում է հարկատուի նախորդ տարիներին առաջացած վնասների չափով: Հետագայում շահութահարկի հաշվարկում սխալը շտկելու և պատճառված վնասն օբյեկտիվորեն ճիշտ ցույց տալու դեպքում հարկատուի հարկային պարտավորությունը չի նվազեցվում:

Բացի դրանից, «Շահութահարկի մասին» և «Հարկերի մասին» ՀՀ օրենքների ուսումնասիրությունը վկայում է այն մասին, որ դրանց կարգավորման ոլորտում պատասխանատվությունն նախատեսող նորմերը սանկցիա են նախատեսում միայն այն պարագայում, երբ իրավախախտման օբյեկտիվ կողմ հանդիսացող արարքի /գործողության կամ անգործության/ արդյունքում պետությանը, հասարակությանը գույքային վնաս է պատճառվել, այսինքն՝ իրավախախտման կազմը նյութական է, այլ ոչ թե ձևական:

Սահմանադրական դատարանն արձանագրում է, որ վիճարկվող դրույթով նախատեսված իրավակարգավորման կիրառման ժամանակ պետք է հաշվի առնվի այն հանգամանքը, թե արդյոք շահույթի հաշվարկում վնասի պակաս ցույց տալը հանգեցրել է հարկի նվազեցման, թե՛ ոչ, այսինքն՝ արդյոք պետությանը հասցվել է գույքային վնաս, թե՛ ոչ: Հակառակ պարագայում վիճարկվող դրույթը հանդես կգա որպես վարչական պատասխանատվությանը բնորոշ կանխարգելիչ, դաստիարակչական իրավակարգավորիչ գործառնությունից բխող պատասխանատվության ինստիտուտ նախատեսող դրույթ:

Հանրագումարի բերելով վերոշարադրյալը՝ ՀՀ սահմանադրական դատարանը գտնում է, որ «Շահութահարկի մասին» ՀՀ օրենքի 69-րդ հոդվածի 3-րդ պարբերության 1-ին նախադասությամբ ամրագրված՝ վեճի առարկա դրույթը կիրառելի է միայն այն դեպքերում, երբ

վնասի ոչ ճիշտ հաշվարկը հանգեցնում է շահութահարկի գծով պարտավորությունների ոչ բարեխիղճ կատարման: Իրավակիրառ պրակտիկայում տվյալ դրույթը չի կարող մեկնաբանվել և կիրառվել այնպես, որ.

ա/ նույն արարքի համար առաջանա կրկնակի պատասխանատվություն,

բ/ տուգանք նշանակվի և գանձվի այն պարագայում, երբ տարբեր պատճառներով ավելի մեծ ցույց տրված վնասը չի հանգեցրել հարկային պարտավորությունների չկատարման:

Այս մոտեցումը պետք է որդեգրվի նաև հինգ տարվա ընթացքում փոխանցվող վնասի հաշվարկման դեպքում: Իրավունքի գերակայության սկզբունքի պահանջներից չի բխում այն մոտեցումը, երբ նախապես տուգանք կարող է սահմանվել և հաշվարկվել ենթադրյալ /հնարավոր/ խախտումների համար:

Սահմանադրական դատարանի սույն իրավական դիրքորոշումները համակարգային ձևով իրենց իրացումը պետք է գտնեն ինչպես «Շահութահարկի մասին», այնպես էլ «Հարկերի մասին» ՀՀ օրենքներում:

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 68-րդ հոդվածներով, Հայաստանի Հանրապետության սահմանադրական դատարանը **որոշեց.**

1. «Շահութահարկի մասին» ՀՀ օրենքի 69-րդ հոդվածի 3-րդ պարբերության 1-ին նախադասությամբ ամրագրված դրույթը համապատասխանում է Հայաստանի Հանրապետության Սահմանադրությանը՝ սույն որոշման մեջ սահմանադրական դատարանի արտահայտած իրավական դիրքորոշումների շրջանակում:

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

**Նախագահող**

**Գ. Հարությունյան**

19 հունվարի 2016 թ.

ՄԴՈ-1251