

**ՆԱՆՈՒՆ ՆԱՅԱՍՏԱՆԻ ՆԱՆՐԱՊԵՏՈՒԹՅԱՆ**

**ՆԱՅԱՍՏԱՆԻ ՆԱՆՐԱՊԵՏՈՒԹՅԱՆ ՍԱՆՄԱՆԱԴՐԱԿԱՆ ԴԱՏԱՐԱՆԻ**

**Ո Ր Ո Շ ՈՒ Մ Ը**

**«ՇՈՐՔԵՓ ԻՆԹԵՐՆԵՅՇՆԼ» ՍՊԸ-Ի ԴԻՄՈՒՄԻ ՆԻՄԱՆ ՎՐԱ՝ «ՇԱՆՈՒԹԱՆԱՐ-  
ԿԻ ՄԱՍԻՆ» ՆԱՅԱՍՏԱՆԻ ՆԱՆՐԱՊԵՏՈՒԹՅԱՆ ՕՐԵՆՔԻ 57-ՐԴ ՆՈՒՎԱԾԻ  
3-ՐԴ ԿԵՏԻ (ՄԻՆՉԵՎ 09.01.2009Թ. ԽՄԲԱԳՐՈՒԹՅԱՄԲ)՝ ՆԱՅԱՍՏԱՆԻ ՆԱՆ-  
ՐԱՊԵՏՈՒԹՅԱՆ ՍԱՆՄԱՆԱԴՐՈՒԹՅԱՆԸ ՆԱՄԱՊԱՏԱՍԽԱՆՈՒԹՅԱՆ ՆԱՐՅԸ  
ՈՐՈՇԵԼՈՒ ՎԵՐԱԲԵՐՅԱԼ ԳՈՐԾՈՎ**

Քաղ. Երևան

7 հունիսի 2011թ.

Նայասրանի Նանրապետության սահմանադրական դատարանը՝ կազմով.  
Գ. Նարոյությունյանի (նախագահող), Կ. Բալայանի, Ֆ. Թոխյանի, Մ. Թովուզյանի  
(զեկուցող), Ա. Խաչատրյանի, Վ. Նովհաննիսյանի, Ն. Նազարյանի, Ա. Պետրոսյանի,  
Վ. Պողոսյանի,

մասնակցությամբ՝

դիմողի ներկայացուցիչ Ա. Մարտիրոսյանի,

գործով որպես պապասխանող կողմ ներգրավված՝ ՆՆ Ազգային ժողովի պաշտո-  
նական ներկայացուցիչ՝ ՆՆ Ազգային ժողովի նախագահի խորհրդական Դ. Մելքոնյա-  
նի,

համաձայն Նայասրանի Նանրապետության Սահմանադրության 100-րդ հոդ-  
վածի 1-ին կետի, 101-րդ հոդվածի 1-ին մասի 6-րդ կետի, «Սահմանադրական  
դատարանի մասին» ՆՆ օրենքի 25, 38 եւ 69-րդ հոդվածների,

դռնբաց նիստում գրավոր ընթացակարգով քննեց ««Շորքեփ Ինթերնեյշնլ»  
ՍՊԸ-ի դիմումի հիման վրա՝ «Շահութահարկի մասին» Նայասրանի Նանրապետու-  
թյան օրենքի 57-րդ հոդվածի 3-րդ կետի (մինչեւ 09.01.2009թ. խմբագրությամբ)՝  
Նայասրանի Նանրապետության Սահմանադրությանը համապատասխանության  
հարցը որոշելու վերաբերյալ» գործը:

Գործի քննության առիթը «Շորքեի Ինթերնեյշնլ» ՍՊԸ-ի՝ 02.03.2011թ. ՆՏ սահմանադրական դատարան մուտքագրված դիմումն է:

Ուսումնասիրելով գործով զեկուցողի գրավոր հաղորդումը, դիմող եւ պատասխանող կողմերի գրավոր բացատրությունները, հետազոտելով «Շահութահարկի մասին» ՆՏ օրենքը եւ գործում առկա մյուս փաստաթղթերը, Նայասրանի Նանրապետության սահմանադրական դատարանը **Պ Ա Ր Զ Ե Ց** .

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

Սույն գործով դիմողը վիճարկում է «Շահութահարկի մասին» ՆՏ օրենքի 57-րդ հոդվածի 3-րդ կետը (մինչեւ 09.01.2009թ. խմբագրությամբ)՝ իրավակիրառական պրակտիկայում դրան փոխարինված մեկնաբանությամբ:

Օրենքի վիճարկվող նորմը (մինչեւ 09.01.2009թ. խմբագրությամբ) սահմանում էր.

«Եկամտի վճարման աղբյուրի մոտ հարկի պահման (զանձման) հնարավորության բացակայության (այսինքն՝ հարկային գործակալի բացակայության) դեպքում Նայասրանի Նանրապետության պետական բյուջե շահութահարկի վճարման պարտավորությունը կրում է հայաստանյան աղբյուրներից եկամուտներ ստացող ոչ ռեզիդենտը՝ սույն օրենքի 60-63 հոդվածներով սահմանված կարգով եւ ժամկետներում»:

ՆՏ Ազգային ժողովի կողմից 2008 թվականի դեկտեմբերի 26-ին ընդունված՝ ««Շահութահարկի մասին» Նայասրանի Նանրապետության օրենքում փոփոխություններ եւ լրացումներ կատարելու մասին» ՆՕ-248-Ն ՆՏ օրենքով, որն ուժի մեջ է մտել 2009 թվականի հունվարի 9-ին, օրենքի վիճարկվող նորմում լրացում է կատարվել: Մասնավորապես, օրենքի 57-րդ հոդվածի 3-րդ կետը «ժամկետներում» բառից հետո լրացվել է «...» հիմնվելով սույն հոդվածի 1-ին կետում նշված դրույքաչափերի վրա» բառերով:

Օրենքի (ներկա խմբագրությամբ)՝ «Ոչ ռեզիդենտի շահութահարկի դրույքաչափերը» վերաբառությամբ 57-րդ հոդվածի՝ սույն գործով վիճարկվող 3-րդ կետը սահմանում է.

«Եկամտի վճարման աղբյուրի մոտ հարկի պահման (զանձման) հնարավորության բացակայության (այսինքն՝ հարկային գործակալի բացակայության) դեպքում

Նայասպանի Նանրապետության պետական բյուջե շահութահարկի վճարման պարավորությունը կրում է հայաստանյան աղբյուրներից եկամուտներ ստացող ոչ ռեզիդենտը՝ սույն օրենքի 60-63 հոդվածներով սահմանված կարգով եւ ժամկետներում՝ հիմնվելով սույն հոդվածի 1-ին կետում նշված դրույքաչափերի վրա»:

2. Քննության առարկա գործի դատավարական նախապարմությունը հանգում է նրան, որ դիմողը 25.06.2009թ. հայցադիմում է ներկայացրել ՆՏ վարչական դատարան ընդդեմ ՆՏ ԿԱ ՊԵԿ խոշոր հարկ վճարողների հարկային տեսչության՝ պահանջելով փոփոխել հարկային տեսչության՝ 27.04.2009թ. թիվ 01-09 ծանուցագիրը՝ միջամտող վարչական ակտը, եւ հայցվորի՝ հայաստանյան աղբյուրից գույքի արժեքի հավելածի տեսքով ստացված եկամտից շահութահարկը հաշվարկել 10 տոկոս դրույքաչափով՝ կիրառված 20 տոկոսի փոխարեն: ՆՏ վարչական դատարանի՝ 08.06.2010թ. թիվ ՎԴ/3027/05/09 վճռով հայցը մերժվել է:

Մերժելով հայցը՝ ՆՏ վարչական դատարանը, հիմք ընդունելով այն հանգամանքները, որ «Շորքեի Ինթերնեյշնլ» ՍՊԸ-ն շահույթ է ստացել 2008 թվականին, իսկ «Շահութահարկի մասին» Նայասպանի Նանրապետության օրենքում փոփոխություններ եւ լրացումներ կատարելու մասին» ՆՕ-248-Ն ՆՏ օրենքն ուժի մեջ է մտել 2009 թվականի հունվարի 9-ին, հղում կատարելով «Իրավական ակտերի մասին» ՆՏ օրենքի 78-րդ հոդվածի 3-րդ մասին, գրել է, որ ՆՕ-248-Ն ՆՏ օրենքով «Շահութահարկի մասին» ՆՏ օրենքի 57-րդ հոդվածի 3-րդ կետում կատարված լրացումը՝ **«եթե այն վերաբերում է հարկային գործակալի բացակայության դեպքում շահութահարկի հաշվարկման տոկոսներին»**, ընկերության համար կիրառելի չէ:

ՆՏ վարչական դատարանի վերը նշված վճիռը բողոքարկվել է ՆՏ վճռաբեկ դատարան, որը, վերահաստատելով ՆՏ վարչական դատարանի՝ 08.06.2010թ. թիվ ՎԴ/3027/05/09 վճռում ամրագրված իրավական դիրքորոշումները, իր՝ 11.08.2010թ. որոշմամբ վճռաբեկ բողոքը վերադարձրել է:

3. Փորձելով հիմնավորել վիճարկվող նորմի հակասահմանադրականությունը՝ դիմողը, մասնավորապես, շեշտադրում է հետևյալ հանգամանքները՝

- շահութահարկի վճարման կարգը ոչ մի դեպքում չի ներառում շահութահարկի դրույքաչափը, եւ վերջինս չի կարող դիտարկվել որպես վճարման կարգի բաղադրարար,

- օրենքի վիճարկվող նորմը, միայն վճարման կարգի առնչությամբ հղում կատարելով օրենքի 60-63-րդ հոդվածներին, չի հստակեցնում ոչ ռեզիդենտների կողմից վճարվող շահութահարկի դրույքաչափը, որի արդյունքում այն դարձել է այնքան անորոշ եւ հակասական, որ հնարավոր չէ հստակ հետեւություն անել, թե ոչ ռեզիդենտ փոխադարձ սուբյեկտը հարկային գործակալի բացակայության դեպքում ինչ դրույքաչափով պետք է շահութահարկ հաշվարկի եւ վճարի,

- օգտվելով այս անորոշությունից՝ դատարանը կամայական մեկնաբանություն է փոխել վիճարկվող նորմին եւ դիմողի նկատմամբ կիրառել ռեզիդենտների համար սահմանված դրույքաչափը,

- վիճարկվող դրույթը հակասում է ՏՏ Սահմանադրության 14.1-րդ հոդվածում ամրագրված իրավահավասարության սկզբունքին, քանի որ հարկային գործակալի առկայության դեպքում ոչ ռեզիդենտի շահույթը հարկվում է 5% կամ 10% դրույքաչափով, մինչդեռ նույն ոչ ռեզիդենտի շահույթը հարկային գործակալի բացակայության դեպքում՝ 20% դրույքաչափով:

Վերոհիշյալ փաստերի հիման վրա դիմողը գտնում է, որ «Շահութահարկի մասին» ՏՏ օրենքի 57-րդ հոդվածի 3-րդ կետը (մինչեւ 09.01.2009թ. խմբագրությամբ)՝ իրավակիրառական պրակտիկայում դրան փոխարինված մեկնաբանությամբ, հակասում է ՏՏ Սահմանադրության 1-ին, 8-րդ եւ 14.1-րդ հոդվածներին:

4. Պատասխանող կողմը, առարկելով դիմողի փաստարկներին, գտնում է, որ «Շորքեփի Ինթերնեյշնլ» ՍՊԸ-ի դիմումի հիման վրա՝ «Շահութահարկի մասին» Նայասփանի Նանրապետության օրենքի 57-րդ հոդվածի 3-րդ կետի (մինչեւ 09.01.2009թ. խմբագրությամբ)՝ Նայասփանի Նանրապետության Սահմանադրությանը համապատասխանության հարցը որոշելու վերաբերյալ գործի վարույթը ենթակա է կարճման այն պարճառաբանությամբ, որ օրենքի վիճարկվող նորմը համապատասխանում է իրավական որոշակիության պահանջին, եւ այդ պայմաններում դիմողը, ձեւական առումով առաջադրելով օրենքի սահմանադրականության հարց, ըստ էության բարձրացնում է վարչական ակտով իրեն վնաս պարճառելու հանգամանքի գնահատման խնդիր:

Ներքելով դիմողի դիրքորոշումը՝ կապված այն հանգամանքի հետ, որ շահութահարկի վճարման կարգը չի ներառում շահութահարկի դրույքաչափը, պատասխանողը գտնում է, որ օրենքի (մինչեւ 09.01.2009թ. խմբագրությամբ) 61-րդ հոդվածը կարգավորում էր շահութահարկի հաշվառման կարգը՝ առանց դրա դրույքաչափը

սահմանելու: Դրույթաչափը սահմանվում էր նույն օրենքի (մինչև 09.01.2009թ. խմբագրությամբ) 33-րդ հոդվածով: Այս պարագայում պարասխանողը գտնում է, որ վիճարկվող նորմը չէր կարող ունենալ «սույն օրենքի 60-63 հոդվածներով սահմանված դրույթաչափով, կարգով եւ ժամկետներում» ձեւակերպումը, ինչպես պնդում է դիմողը: Իր այդ դիրքորոշումը պարասխանողը հիմնավորում է՝ հղում կատարելով ՏՏ Ազգային ժողովի կողմից 2008 թվականի դեկտեմբերի 26-ին ընդունված՝ ««Շահութահարկի մասին» Նայաստանի Նանրապետության օրենքում փոփոխություններ եւ լրացումներ կատարելու մասին» ՆՕ-248-Ն ՏՏ օրենքի նախագծի՝ ՏՏ կառավարության կողմից ՏՏ Ազգային ժողով ներկայացված հիմնավորմանը:

Անդրադառնալով դիմողի նկատմամբ ««Շահութահարկի մասին» Նայաստանի Նանրապետության օրենքում փոփոխություններ եւ լրացումներ կատարելու մասին» ՆՕ-248-Ն ՏՏ օրենքի կիրառման հնարավորությանը՝ պարասխանողը, հղում կատարելով «Իրավական ակտերի մասին» ՏՏ օրենքի 78-րդ հոդվածի 3-րդ մասին, գտնում է, որ մինչև ՆՕ-248-Ն ՏՏ օրենքի ուժի մեջ մտնելը ծագած հարաբերությունների վրա արածվում են «Շահութահարկի մասին» ՏՏ օրենքով (մինչև 09.01.2009թ. խմբագրությամբ) սահմանված նորմերը:

5. ՏՏ սահմանադրական դատարանը չի ընդունում պարասխանող կողմի միջնորդությունը՝ գործի վարույթը կարճելու վերաբերյալ, գտնելով, որ գործի ըստ էության քննությունը կարելու է վեճի առարկա իրավանորմի սահմանադրաիրավական բովանդակության բացահայտման փաստակցունից:

Նաշվի առնելով այն հանգամանքը, որ դիմողն իր իրավունքների խախտումը հիմնականում պայմանավորում է սույն գործի քննության առարկա դրույթներին իրավակիրառական պրակտիկայում տրված մեկնաբանությամբ, ինչպես նաև նրանով, որ՝

- օրենքի (մինչև 09.01.2009թ. խմբագրությամբ) 33-րդ հոդվածը վերաբերում էր **ռեզիդենտի**, այլ ոչ թե ոչ ռեզիդենտի շահութահարկի դրույթաչափին,

- օրենքի (մինչև 09.01.2009թ. խմբագրությամբ) 61-րդ հոդվածի 1-ին կետը վերաբերում էր Նայաստանի Նանրապետությունում ստորաբաժանում կամ վայր **ունեցող** (օրենքի 54-րդ հոդվածի 2-րդ մասի իմաստով), այլ ոչ թե այդպիսիք չունեցող ոչ ռեզիդենտի շահութահարկի հաշվարկին,

- օրենքը (մինչև 09.01.2009թ. խմբագրությամբ) չի սահմանում Նայաստանի Նանրապետությունում ստորաբաժանում կամ վայր չունեցող ոչ ռեզիդենտի շահութահար-

կի վճարման կարգը եւ շահութահարկի դրույքաչափը՝ հարկային գործակալի բացակայության դեպքում,

հիմք ընդունելով «Սահմանադրական դատարանի մասին» ՏՏ օրենքի 63-րդ հոդվածի 1-ին մասի եւ 68-րդ հոդվածի 7-րդ մասի պահանջները՝ սահմանադրական դատարանը հարկ է համարում վիճարկվող իրավանորմը դիտարկել օրենքի (մինչեւ 09.01.2009թ. խմբագրությամբ) մյուս նորմերի հետ համադրության մեջ՝ իրավական անորոշության եւ խտրական վերաբերմունքի բացահայտման փեսանկյուններից:

6. Օրենքի (մինչեւ 09.01.2009թ. խմբագրությամբ) վերլուծությունը վկայում է, որ՝

- ի փարբերություն ռեզիդենտների, օրենքը չունի հատուկ նորմ, որը կվերաբերեր Նայասպանի Նանրապետությունում ոչ ռեզիդենտների շահութահարկի դրույքաչափին հարկային գործակալի բացակայության դեպքում,

- ի փարբերություն Նայասպանի Նանրապետությունում ստորաբաժանում կամ վայր ունեցող ոչ ռեզիդենտների, օրենքը չունի հատուկ նորմ, որը կվերաբերեր Նայասպանի Նանրապետությունում ստորաբաժանում կամ վայր չունեցող ոչ ռեզիդենտների շահութահարկի հաշվարկին,

- օրենքի 33-րդ հոդվածը վերաբերում էր **ռեզիդենտի**, այլ ոչ թե ոչ ռեզիդենտի շահութահարկի դրույքաչափին,

- օրենքի 61-րդ հոդվածի 1-ին կետը վերաբերում էր Նայասպանի Նանրապետությունում ստորաբաժանում կամ վայր **ունեցող**, այլ ոչ թե այդպիսիք չունեցող ոչ ռեզիդենտի շահութահարկի հաշվարկին:

Միեւնույն ժամանակ, սահմանադրական դատարանն արձանագրում է, որ վերը նշված հանգամանքները հիմք չեն փալիս պնդելու, որ օրենքը չէր սահմանում Նայասպանի Նանրապետությունում ստորաբաժանում կամ վայր չունեցող ոչ ռեզիդենտի շահութահարկի վճարման կարգը եւ շահութահարկի դրույքաչափը՝ հարկային գործակալի բացակայության դեպքում:

Նշված իրավական դիրքորոշումը հիմնավորվում է նրանով, որ իրավական փոխնիկայի առումով թույլատրելի է այն դեպքը, երբ իրավաստեղծ մարմինը փոխաբար իրավահարաբերության կարգավորման համար հատուկ նորմեր սահմանելու փոխարեն հղում կատարի մեկ այլ նմանափայ իրավահարաբերություն կարգավորող նորմերին՝ դրանով իսկ վերջիններս կիրառելի դարձնելով առաջին իրավահարաբերության կարգավորման համար: Տվյալ դեպքում օրենքի (մինչեւ 09.01.2009թ.

խմբագրությամբ) 57-րդ հոդվածի 3-րդ կետը, ի թիվս այլնի, հղում էր կատարում օրենքի՝ մեկ այլ նմանապիպ իրավահարաբերություն կարգավորող 61-րդ հոդվածի 1-ին կետին, որն էլ, իր հերթին, հղում էր կատարում օրենքի՝ դարձյալ մեկ այլ իրավահարաբերություն կարգավորող 33-րդ հոդվածին՝ վերջիններս կիրառելի դարձնելով Նայասպանի Նանրապետությունում ստորաբաժանում կամ վայր չունեցող ոչ ռեզիդենտների առնչությամբ՝ հարկային գործակալի բացակայության դեպքում: Տիմբ ընդունելով վերոգրյալը, սահմանադրական դատարանն արձանագրում է, որ օրենքի (մինչև 09.01.2009թ. խմբագրությամբ) 33-րդ հոդվածով **ռեզիդենտների** համար սահմանված դրույքաչափը, ինչպես նաև օրենքի (մինչև 09.01.2009թ. խմբագրությամբ) 61-րդ հոդվածով Նայասպանի Նանրապետությունում ստորաբաժանում կամ վայր **ունեցող** ոչ ռեզիդենտների շահութահարկի հաշվարկի վերաբերյալ դրույթները կիրառելի էին նաև Նայասպանի Նանրապետությունում ստորաբաժանում կամ վայր **չունեցող** ոչ ռեզիդենտների առնչությամբ՝ հարկային գործակալի բացակայության դեպքում, եւ իրավակիրառողն առաջնորդվել է այդպիսի դիրքորոշմամբ:

Այլ խնդիր է, թե արդյո՞ք օրենքի (մինչև 09.01.2009թ. խմբագրությամբ) 61-րդ հոդվածը, որին հղում էր կատարում օրենքի վիճարկվող նորմը, եւ որը վերաբերում էր շահութահարկի վճարման պարտականության կատարման կարգին, միաժամանակ սահմանում էր շահութահարկի դրույքաչափ: Այս խնդրի պարզաբանման նպատակով սահմանադրական դատարանը հարկ է համարում օրենքի (մինչև 09.01.2009թ. խմբագրությամբ) շրջանակներում վերլուծել շահութահարկի վճարման պարտականության բովանդակային ծավալը: Օրենքի ուսումնասիրությունից բխում է, որ ոչ ռեզիդենտների շահութահարկի վճարման պարտականության կատարման համար հարկային տեսչության մարմինը ոչ ռեզիդենտի կամ նրա լիազոր անձի ներկայացրած տարեկան եկամուտների մասին հայտարարագրի հիման վրա ոչ միայն **պարտավոր էր** հաշվարկել շահութահարկը, այլ նաև **ընտրել եւ կիրառել շահութահարկի դրույքաչափ սահմանող համապատասխան նորմը**: Սահմանադրական դատարանն արձանագրում է, որ փվյալ դեպքում շահութահարկի դրույքաչափ սահմանող նորմին հղում կատարելը չի կարող դիտարկվել որպես շահութահարկի դրույքաչափի սահմանում, այլ պետք է դիտարկվի որպես շահութահարկի դրույքաչափի սահմանող համապատասխան նորմն ընտրելու եւ կիրառելու պարտականություն, որն ընդգրկվում է «շահութահարկի հաշվարկի կարգ» կամ «շահութահարկ վճարելու պարտականություն» հասկացությունների բովանդակային ծավալում:

Տվյալ դեպքում օրենքի (մինչև 09.01.2009թ. խմբագրությամբ) 61-րդ հոդվածը, որը հղում էր կատարում օրենքի՝ շահութահարկի դրույքաչափ սահմանող 33-րդ հոդվածին, ոչ թե սահմանում էր շահութահարկի դրույքաչափ, այլ հարկային մարմնի համար սահմանում էր պարտականություն՝ շահութահարկի դրույքաչափ սահմանող փարբեր նորմերի շրջանակում ընտրելու եւ կիրառելու շահութահարկի դրույքաչափ սահմանող համապատասխան նորմը:

Նման պայմաններում, չբացառելով այն հանգամանքը, որ, ինչպես պնդում է դիմողը, շահութահարկի վճարման կարգը չի ներառում շահութահարկի դրույքաչափը, եւ վերջինս չի կարող դիտարկվել որպես վճարման կարգի բաղադրարար, սահմանադրական դատարանն անհիմն է համարում դիմողի դիրքորոշումները՝ կապված այն հանգամանքների հետ, որ օրենքի վիճարկվող նորմում առկա էր իրավական անորոշություն, կամ օրենքը (մինչև 09.01.2009թ. խմբագրությամբ) չէր սահմանում Նայասփանի Նանրապետությունում ստորաբաժանում կամ վայր չունեցող ոչ ռեզիդենտի շահութահարկի վճարման կարգը եւ շահութահարկի դրույքաչափը՝ հարկային գործակալի բացակայության դեպքում, կամ օրենքի (մինչև 09.01.2009թ. խմբագրությամբ) 61-րդ հոդվածը սահմանում էր շահութահարկի դրույքաչափ:

Սահմանադրական դատարանն արձանագրում է նաեւ, որ օրենքի առանձին հասկացությունների բովանդակությունը չի կարող ինքնաբավ լինել: Դրանք պետք է դիտարկել ընդհանուր իրավակարգավորման համակարգային ամբողջականության մեջ:

Ինչ վերաբերում է իրավակիրառական պրակտիկայի վերաբերյալ դիմողի պնդումներին, ապա փաստն այն է, որ վեճի առարկա իրավանորմի առնչությամբ առկա չէ հակասական իրավակիրառական պրակտիկա, եւ դատական պրակտիկան հստակ առաջնորդվել է «Իրավական ակտերի մասին» ՏՏ օրենքի 78-րդ հոդվածի պահանջներով:

7. Անդրադառնալով վիճարկվող իրավանորմը խտրական վերաբերմունքի բացահայտման փեսանկյունից դիտարկելու խնդրին՝ սահմանադրական դատարանը հարկ է համարում նախ՝ պարզել, թե արդյո՞ք հարկային գործակալի առկայությունը կամ բացակայությունը հանդիսանում էր բավարար հիմք ոչ ռեզիդենտների նկատմամբ փարբերակված մոտեցում ցուցաբերելու կամ վերջիններիս որպես փարբեր իրավական կարգավիճակ ունեցող սուբյեկտներ դիտարկելու համար:



Նշված հանգամանքների բացահայտումը կարելի է նրանով, որ օրենքի՝ դիմողի կողմից շահութահարկ վճարելու պարտականության ծագման պահին գործող փեքսի 57, 61 և 33-րդ հոդվածների համաձայն, պայմանավորված հարկային գործակալի առկայությամբ կամ բացակայությամբ, ոչ ռեզիդենտների համար սահմանված էին շահութահարկի փարբեր դրույքաչափեր: Մասնավորապես, կախված եկամտի տեսակից՝ հարկային գործակալի առկայության դեպքում ոչ ռեզիդենտների համար որպես շահութահարկի դրույքաչափ սահմանված էր 5 կամ 10 տոկոս, իսկ հարկային գործակալի բացակայության դեպքում ոչ ռեզիդենտների համար, անկախ եկամտի տեսակից՝ 20 տոկոս:

Նարկային քաղաքականություն մշակելիս և իրականացնելիս պետությունն օժտված է որոշակի հայեցողությամբ: Նարկային իրավահարաբերությունները կարող են ունենալ բազմաթիվ առանձնահատկություններ, դրանց բովանդակությունը կարող է հաճախակի փոփոխությունների ենթարկվել, իսկ այդ փոփոխությունները պայմանավորված լինեն պետության ֆինանսատնտեսական քաղաքականությամբ, զարգացման առաջնահերթություններով, ռազմավարական խնդիրները լուծելու պահանջով, տնտեսական հարաբերությունները կապարելագործելու, տնտեսության որոշակի ոլորտների զարգացումը խրախուսելու, ինչպես նաև հարկային վարչարարությունը կապարելագործելու նպատակով: Նշված այս հանգամանքների կամ դրանցից որեւէ մեկի առկայությունը կարող է հիմք ծառայել հարկային քաղաքականության մեջ փոփոխություններ մտցնելու, հարկային իրավահարաբերություններում արտոնություններ կամ առավել բարենպաստ պայմաններ սահմանելու համար: Յուրաքանչյուր տնտեսավարող սուբյեկտ այս ամենի իմացությամբ և իր ազատ կամաարտահայտմամբ է մտնում տնտեսական հարաբերությունների մեջ:

Սահմանադրական դատարանը գտնում է, որ ենթադրյալ խտրականության դեպքում առկա պեք է լինի մի իրավիճակ, երբ փվյալ կոնկրետ սուբյեկտի նկատմամբ դրսեւորվում է փարբերակված մոտեցում նույն իրավիճակում գտնվող այլ սուբյեկտի համեմատությամբ, ում նկատմամբ վերաբերմունքն ավելի բարենպաստ է: Մինչդեռ փվյալ դեպքում նման իրավիճակ առկա չէ: Օրենքի (մինչեւ 09.01.2009թ. խմբագրությամբ) վերլուծությունը վկայում է, որ, ելնելով վերոգրյալ նպատակներից, օրենսդիրը սահմանել էր որոշակի հարկային քաղաքականություն՝ իրավաչափորեն փարբերակում դնելով ոչ ռեզիդենտ հարկատուների եկամտների հարկման միջեւ՝ հիմք ընդունելով հարկային գործակալի առկայության կամ բացակայության հստակ

չափանիշը: Սահմանադրական դատարանն արձանագրում է, որ Կոնստիտուցիոնալ դատարանի կողմից նշված նպատակներով պայմանավորված՝ հարկային գործակալի առկայության կամ բացակայության հիմքով ոչ ռեզիդենտների միջև փոխադրված, որը սահմանված էր մինչև 09.01.2009թ. խմբագրությամբ օրենքի փոփոխում, բացառել է, որպեսզի հարկային գործակալի առկայության եւ բացակայության պայմաններում հարկվող ոչ ռեզիդենտները դիտարկվեն որպես նույն իրավիճակում գործող սուբյեկտներ: Դրանք, օրենքով սահմանված որոշակի կարգի առկայության պայմաններում, փոփոխական հարաբերությունների մեջ են մտնել միանգամայն կանխատեսելի վարքագծով եւ փոփոխելի իրավիճակներում գործող սուբյեկտներ են: Նման պայմաններում սահմանադրական դատարանն անհիմն է համարում նաեւ դիմողի այն դիրքորոշումը, որը կապված է վիճարկվող իրավանորմի գործողության հետեւանքով իրավահավասարության սկզբունքի խախտման հետ:

Սահմանադրական դատարանը միաժամանակ հարկ է համարում արձանագրել, որ ոչ ռեզիդենտ փոփոխական սուբյեկտները Նայասպանի Նանրապետության փորձարկում ձեռնարկափրական գործունեություն իրականացնելիս կարող էին եւ պետք է փոփոխական լինեին օրենսդրությամբ սահմանված այլընտրանքային հնարավորությունների մասին՝ կապված հարկային գործակալի առկայության կամ բացակայության դեպքում ոչ ռեզիդենտներին ցուցաբերվող փոփոխական մոտեցման մասին, եւ հնարավորություն ունեին ընտրություն կատարել իրենց ընձեռված հնարավորությունների սահմաններում:

Ելնելով գործի քննության արդյունքներից եւ ղեկավարվելով Նայասպանի Նանրապետության Սահմանադրության 100-րդ հոդվածի 1-ին կետով, 102-րդ հոդվածով, «Սահմանադրական դատարանի մասին» Նայասպանի Նանրապետության օրենքի 60, 63, 64 եւ 69-րդ հոդվածներով, Նայասպանի Նանրապետության սահմանադրական դատարանը **Ո Ր Ո Շ Ե Ց**.

1. «Շահութահարկի մասին» Նայասպանի Նանրապետության օրենքի 57-րդ հոդվածի 3-րդ կետը (մինչև 09.01.2009թ. խմբագրությամբ) համապատասխանում է Նայասպանի Նանրապետության Սահմանադրությանը:

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

**ՆԱԽԱԳԱՆՈՂ**

**Գ. ՆԱՐՈՒԹՅՈՒՆՅԱՆ**

7 հունիսի 2011 թվականի  
ՍԴՈ-967