

ՀԱՆՈՒՆ ՀԱՅԱՍՏԱՆԻ ՀԱՆՐԱՊԵՏՈՒԹՅԱՆ

ՀԱՅԱՍՏԱՆԻ ՀԱՆՐԱՊԵՏՈՒԹՅԱՆ ՍԱՀՄԱՆԱԴՐԱԿԱՆ ԴԱՏԱՐԱՆԻ

Ո Ր Ո Շ ՈՒ Մ Ը

«ՇՈՐՔԵՓ ԻՆԹԵՐՆԵՅՇՆԼ» ՍՊԸ-Ի ԴԻՄՈՒՄԻ ՀԻՄԱՆ ՎՐԱ՝ «ՇԱՀՈՒԹԱՀԱՐԿԻ ՄԱՍԻՆ» ՀԱՅԱՍՏԱՆԻ ՀԱՆՐԱՊԵՏՈՒԹՅԱՆ ՕՐԵՆՔԻ 57-ՐԴ ՀՈԴՎԱԾԻ 3-ՐԴ ԿԵՏԻ (ՄԻՆՉԵՎ 09.01.2009Թ. ԽՄԲԱԳՐՈՒԹՅԱՄԲ)՝ ՀԱՅԱՍՏԱՆԻ ՀԱՆՐԱՊԵՏՈՒԹՅԱՆ ՍԱՀՄԱՆԱԴՐՈՒԹՅԱՆԸ ՀԱՄԱՊԱՏԱՍԽԱՆՈՒԹՅԱՆ ՀԱՐՑԸ ՈՐՈՇԵԼՈՒ ՎԵՐԱԲԵՐՅԱԼ ԳՈՐԾՈՎ

Քաղ. Երևան

7 հունիսի 2011թ.

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

մասնակցությամբ՝

դիմողի ներկայացուցիչ Ա. Մարտիրոսյանի,

գործով որպես պատասխանող կողմ ներգրավված՝ ՀՀ Ազգային ժողովի
պաշտոնական ներկայացուցիչ՝ ՀՀ Ազգային ժողովի նախագահի խորհրդական Դ.
Մելքոնյանի,

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 «Շորքեփ Ինթերնեյշնլ»
ՍՊԸ-ի դիմումի հիման վրա՝ «Շահութահարկի մասին» Հայաստանի
Հանրապետության օրենքի 57-րդ հոդվածի 3-րդ կետի (մինչև 09.01.2009թ.

խմբագրությամբ՝ Հայաստանի Հանրապետության Սահմանադրությանը համապատասխանության հարցը որոշելու վերաբերյալ» գործը:

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

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

1. «Շահութահարկի մասին» ՀՀ օրենքը ՀՀ Ազգային ժողովի կողմից ընդունվել է 1997 թվականի սեպտեմբերի 30-ին, Հայաստանի Հանրապետության 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» ՀՀ օրենքի 57-րդ հոդվածի 3-րդ կետը (մինչև 09.01.2009թ. խմբագրությամբ)՝ իրավակիրառական պրակտիկայում դրան տրված մեկնաբանությամբ:

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

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

ՀՀ Ազգային ժողովի կողմից 2008 թվականի դեկտեմբերի 26-ին ընդունված՝ ««Շահութահարկի մասին» Հայաստանի Հանրապետության օրենքում փոփոխություններ և լրացումներ կատարելու մասին» ՀՕ-248-Ն ՀՀ 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» վերտառությամբ 57-րդ հոդվածի՝ սույն գործով վիճարկվող 3-րդ կետը սահմանում է.

«Եկամտի վճարման աղբյուրի մոտ հարկի պահման (գանձման) հնարավորության բացակայության (այսինքն՝ հարկային գործակալի բացակայության) դեպքում Հայաստանի Հանրապետության պետական բյուջե շահութահարկի վճարման պարտավորությունը 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 նախապատմությունը հանգում է նրան, որ դիմողը 25.06.2009թ. հայցադիմում է ներկայացրել ՀՀ վարչական դատարան ընդդեմ ՀՀ 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 հավելաճի տեսքով ստացված եկամտից շահութահարկը հաշվարկել 10 տոկոս դրույքաչափով՝ կիրառված 20 տոկոսի փոխարեն: ՀՀ վարչական դատարանի՝ 08.06.2010թ. թիվ ՎԴ/3027/05/09 վճռով հայցը մերժվել է:

Մերժելով հայցը՝ ՀՀ վարչական դատարանը, հիմք ընդունելով այն հանգամանքները, որ «Շորքեփ Ինթերնեյշնլ» ՍՊԸ-ն շահույթ է ստացել 2008 թվականին, իսկ «Շահութահարկի մասին» Հայաստանի Հանրապետության օրենքում փոփոխություններ և լրացումներ կատարելու մասին» ՀՕ-248-Ն ՀՀ օրենքն ուժի մեջ է մտել 2009 թվականի հունվարի 9-ին, հղում կատարելով «Իրավական ակտերի մասին» ՀՀ օրենքի 78-րդ հոդվածի 3-րդ մասին, գտել է, որ ՀՕ-248-Ն ՀՀ օրենքով «Շահութահարկի մասին» ՀՀ օրենքի 57-րդ հոդվածի 3-րդ կետում կատարված լրացումը՝ **«եթե այն վերաբերում է հարկային գործակալի**

բացակայության դեպքում շահութահարկի հաշվարկման տոկոսներին»,
ընկերության համար կիրառելի չէ:

ՀՀ վարչական դատարանի վերը նշված վճիռը բողոքարկվել է ՀՀ վճռաբեկ դատարան, որը, վերահաստատելով ՀՀ 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 բաղադրատարր,

- 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 տնտեսավարող սուբյեկտը հարկային գործակալի բացակայության դեպքում ինչ դրույքաչափով պետք է շահութահարկ հաշվարկի և վճարի,

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

- վիճարկվող դրույթը հակասում է ՀՀ 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 տեսակետների հիման վրա դիմողը գտնում է, որ «Շահութահարկի մասին» ՀՀ օրենքի 57-րդ հոդվածի 3-րդ կետը (մինչև 09.01.2009թ.

խմբագրությամբ)՝ իրավակիրառական պրակտիկայում դրան տրված մեկնաբանությամբ, հակասում է ՀՀ 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» Հայաստանի Հանրապետության օրենքի 57-րդ հոդվածի 3-րդ կետի (մինչև 09.01.2009թ. խմբագրությամբ)՝ Հայաստանի Հանրապետության Սահմանադրությանը համապատասխանության հարցը որոշելու վերաբերյալ գործի վարույթը ենթակա է կարճման այն պատճառաբանությամբ, 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 պատճառելու հանգամանքի գնահատման խնդիր:

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

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

5. ՀՀ սահմանադրական դատարանը չի ընդունում պատասխանող կողմի միջնորդությունը՝ գործի վարույթը կարճելու վերաբերյալ, գտնելով, որ գործի ըստ էության քննությունը կարևոր է վեճի առարկա իրավանորմի սահմանադրաիրավական բովանդակության բացահայտման տեսանկյունից:

Հաշվի 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 Հայաստանի Հանրապետությունում 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 Հայաստանի Հանրապետությունում ստորաբաժանում կամ վայր չունեցող ոչ ռեզիդենտի շահութահարկի վճարման կարգը և շահութահարկի դրույթաչափը՝ հարկային գործակալի բացակայության դեպքում,

հիմք ընդունելով «Սահմանադրական դատարանի մասին» ՀՀ 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 տեսանկյուններից:

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

- ի տարբերություն ռեզիդենտների, օրենքը չունի հատուկ նորմ, որը կվերաբերեր Հայաստանի Հանրապետությունում ոչ ռեզիդենտների շահութահարկի դրույքաչափին հարկային գործակալի բացակայության դեպքում,

- ի տարբերություն Հայաստանի Հանրապետությունում ստորաբաժանում կամ վայր ունեցող ոչ ռեզիդենտների, օրենքը չունի հատուկ նորմ, որը կվերաբերեր Հայաստանի Հանրապետությունում 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 Հայաստանի Հանրապետությունում 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 տալիս պնդելու, որ օրենքը չէր սահմանում Հայաստանի Հանրապետությունում ստորաբաժանում կամ վայր չունեցող ոչ ռեզիդենտի շահութահարկի վճարման կարգը և շահութահարկի դրույքաչափը՝ հարկային գործակալի բացակայության դեպքում:

Նշված իրավական դիրքորոշումը հիմնավորվում է նրանով, որ իրավական տեխնիկայի առումով թույլատրելի է այն դեպքը, երբ իրավաստեղծ մարմինը տվյալ իրավահարաբերության կարգավորման համար հատուկ նորմեր սահմանելու փոխարեն հղում կատարի մեկ այլ նմանատիպ 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 նմանատիպ 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 Հայաստանի Հանրապետությունում ստորաբաժանում կամ վայր չունեցող ոչ ռեզիդենտների առնչությամբ՝ հարկային գործակալի բացակայության դեպքում: Հիմք 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 Հայաստանի Հանրապետությունում ստորաբաժանում կամ վայր **ունեցող** ոչ ռեզիդենտների շահութահարկի հաշվարկի վերաբերյալ դրույթները կիրառելի էին նաև Հայաստանի Հանրապետությունում 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 դրույքաչափի սահմանող համապատասխան նորմը**: Սահմանադրական դատարանն արձանագրում է, որ տվյալ դեպքում շահութահարկի դրույքաչափի սահմանող նորմին հղում կատարելը չի կարող դիտարկվել որպես շահութահարկի դրույքաչափի սահմանում, այլ պետք

է դիտարկվի որպէս շահութահարկի դրույքաչափ 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 թէ սահմանում էր շահութահարկի դրույքաչափ, այլ հարկային մարմնի համար սահմանում էր պարտականություն՝ շահութահարկի դրույքաչափ սահմանող տարբեր նորմերի շրջանակում ընտրելու և կիրառելու շահութահարկի դրույքաչափ սահմանող համապատասխան նորմը:

Նման պայմաններում, չբացատրելով այն հանգամանքը, որ, ինչպէս պնդում է դիմողը, շահութահարկի վճարման կարգը չի ներառում շահութահարկի դրույքաչափը, և վերջինս չի կարող դիտարկվել որպէս վճարման կարգի բաղադրատարր, 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 Հայաստանի Հանրապետությունում 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» ՀՀ օրենքի 78-րդ հոդվածի պահանջներով:

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

Նշված հանգամանքների բացահայտումը կարևորվում է նրանով, որ օրենքի՝ դիմողի կողմից շահութահարկ վճարելու պարտականության ծագման պահին գործող տեքստի 57, 61 և 33-րդ հոդվածների համաձայն, պայմանավորված հարկային գործակալի առկայությամբ կամ բացակայությամբ, ոչ ռեզիդենտների համար սահմանված էին շահութահարկի տարբեր 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:

Հարկային քաղաքականություն մշակելիս և իրականացնելիս պետությունն օժտված է որոշակի հայեցողությամբ: Հարկային 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 կատարելագործելու, տնտեսության որոշակի ոլորտների զարգացումը խրախուսելու, ինչպես նաև հարկային վարչարարությունը կատարելագործելու:

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 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: Մինչդեռ տվյալ 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 տարբերակում դնելով ոչ ռեզիդենտ հարկատուների եկամուտների հարկման միջև՝ հիմք ընդունելով հարկային գործակալի առկայության կամ բացակայության հստակ չափանիշը: Սահմանադրական դատարանն արձանագրում է, որ տվյալ դեպքում վերը նշված նպատակներով պայմանավորված՝ հարկային գործակալի առկայության կամ բացակայության հիմքով ոչ ռեզիդենտների միջև տարբերակումը, որը սահմանված էր մինչև 09.01.2009թ. խմբագրությամբ օրենքի տեքստում, 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, տնտեսական հարաբերությունների մեջ են մտել միանգամայն կանխատեսելի վարքագծով և տարբեր 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 տնտեսավարող սուբյեկտները Հայաստանի Հանրապետության տարածքում ձեռնարկատիրական գործունեություն իրականացնելիս կարող էին և պետք է տեղյակ լինեին օրենսդրությամբ սահմանված այլընտրանքային հնարավորությունների մասին՝ կապված հարկային գործակալի առկայության կամ բացակայության դեպքում ոչ ռեզիդենտներին ցուցաբերվող տարբերակված մոտեցման մասին, և հնարավորություն ունեին ընտրություն կատարել իրենց ընձեռված հնարավորությունների սահմաններում:

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

1. «Շահութահարկի մասին» Հայաստանի Հանրապետության օրենքի 57-րդ հոդվածի 3-րդ կետը (մինչև 09.01.2009թ. խմբագրությամբ) համապատասխանում է 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