

ՆԱԼՈՒՆ ՆԱՅԱՍԱԿՆԻ ՆԱԼՐԱՊԵՏՈՒԹՅԱՆ

ՆԱՅԱՍԱԿՆԻ ՆԱԼՐԱՊԵՏՈՒԹՅԱՆ ՍԱՆՄԱՆԱԴՐԱԿԱՆ ԴԱՏԱՐԱՆԻ

Ո Ր Ո Շ ՈՒ Մ Ը

«ՆՈՅՅԱՆ ՏԱՊԱՆ» ՍՊԸ-Ի ԴԻՄՈՒՄԻ ՆԻՄԱՆ ՎՐԱՎ «ՆԱՐԿԵՐԻ ՄԱՍԻՆ» ՆԱՅԱՍԱԿՆԻ ՆԱԼՐԱՊԵՏՈՒԹՅԱՆ ՕՐԵՆՔԻ 30.2-ՐԴ ՆՈԴՎԱԾԻ 18-ՐԴ ԵՎ 19-ՐԴ ՄԱՍԵՐԻ՝ ՆԱՅԱՍԱԿՆԻ ՆԱԼՐԱՊԵՏՈՒԹՅԱՆ ՍԱՆՄԱՆԱԴՐՈՒԹՅԱՆԸ ՆԱՄԱՊԱՏԱՍԽԱՆՈՒԹՅԱՆ ՆԱՐՅԸ ՈՐՈՇԵԼՈՒ ՎԵՐԱԲԵՐՅԱԼ ԳՈՐԾՈՎ

Քաղ. Երևան

10 սեպտեմբերի 2013թ.

Նայասարանի Նանրապետության սահմանադրական դարարանը՝ կազմով. Գ. Նարությունյանի (նախագահող), Կ. Բալայանի, Ֆ. Թոխյանի, Մ. Թովուզյանի, Ա. Խաչատրյանի, Վ. Նովհաննիսյանի, Ն. Նազարյանի, Ա. Պեպրոսյանի, Վ. Պողոսյանի (զեկուցող),

մասնակցությամբ՝

դիմողի ի պաշտոնն ներկայացուցիչներ՝ «Նոյյան փապան» ՍՊԸ-ի փնօրեն Ս. Դանիելյանի, փաստաբան Ն. Եզանյանի,

գործով որպես պապասխանող կողմ ներգրավված՝ ՆՆ Ազգային ժողովի պաշտոնական ներկայացուցիչներ՝ ՆՆ Ազգային ժողովի աշխատակազմի իրավաբանական վարչության իրավական փորձաքննության բաժնի գլխավոր մասնագետ Ս. Նամբարձումյանի, նույն բաժնի առաջադար մասնագետ Ն. Սարգսյանի,

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

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

դռնբաց նիստում գրավոր ընթացակարգով քննեց «Նոյյան փապան» ՍՊԸ-ի դիմումի հիման վրա՝ «Նարկերի մասին» Նայաստանի Նանրապետության օրենքի 30.2-րդ հոդվածի 18-րդ եւ 19-րդ մասերի՝ Նայաստանի Նանրապետության Սահմանադրությանը համապատասխանության հարցը որոշելու վերաբերյալ» գործը:

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

Ուսումնասիրելով գործով զեկուցողի գրավոր հաղորդումը, դիմող եւ պարասխանող կողմերի գրավոր բացատրությունները, լսելով ՍԴ նիստին հրավիրված՝ ՆՏ կառավարությանն առընթեր պետական եկամուտների կոմիտեի նախագահի փեղակալ Վ. Միրումյանի պարզաբանումները, հետազոտելով «Նարկերի մասին» ՆՏ օրենքը եւ գործում առկա մյուս փաստաթղթերը, Նայաստանի Նանրապետության սահմանադրական դատարանը **Պ Ա Ր Զ Ե Ց**.

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

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

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

«Նարկ 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 սրացված գումարներն ուղղելու հարկ վճարողի պարտավորությունների մարմանը:

Ընդ որում, հարկային մարմինն է անցնում իրավունքի անցման պահին առկա ծավալով պարտավորության (ներառյալ՝ ապառքը եւ դրա նկատմամբ Նայաստանի Նանրապետության օրենսդրությամբ սահմանված կարգով հաշվարկված փուլերը) պահանջի իրավունքը, իսկ պահանջի իրացման պահին, հաշվի առնելով Նայաստանի Նանրապետության օրենսդրությամբ սահմանված փուլերի հաշվարկման ժամկետները, կատարվում է պարտավորությունների վերահաշվարկ»:

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

Վերջինս առարկել է ներկայացված հայցի դեմ այն պատճառաբանությամբ, որ «Նարկերի մասին» ՆՏ 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 փինգերք» ՍՊԸ-ի հանդեպ «Նոյյան տրային» ՍՊԸ-ի ունեցած 16.000.000 /տասնվեց միլիոն/ դրամի պահանջի իրավունքը, իսկ համաձայն 23.01.2012 թվականին կնքված պայմանագրի՝ «Նեյդելբերգ» ՍՊԸ-ի հանդեպ ունեցած 4.651.875 /չորս միլիոն վեց հարյուր հիսունմեկ հազար ութ հարյուր յոթանասուներեք/ դրամի պահանջի իրավունքը:

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

ՆՏ վարչական վերաքննիչ դատարանը մերժել է ներկայացված վերաքննիչ բողոքը՝ թողնելով վարչական դատարանի վճիռն ուժի մեջ: Մեկնաբանելով «Նարկերի մասին» ՆՏ օրենքի 16-րդ հոդվածը՝ ՆՏ 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 պարավորության կատարման հետ»: Միաժամանակ, ՆՏ 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 կերանցված հարկային պարտավորությունները բռնագանձելու համար հայցադիմում ներկայացնել դափարան»:

ՆՏ վճռաբեկ դափարանը վերադարձրել է վճռաբեկ բողոքը:

3. Դիմողը գտնում է, որ «Նարկերի մասին» ՆՏ օրենքի վիճարկվող դրույթները հակասում են ՆՏ Սահմանադրությանը, քանի որ «Օրենքը, հարկապու-հարկահավաք հարաբերություններում նախատեսելով պարտավորությունների կատարման արտադափարանական մեխանիզմ, միաժամանակ չի բացառել Յեսիայի պայմանագրի գործողության ժամկետում Նարկային մարմնի կողմից հայցով դափարան դիմելու հնարավորությունը»:

Դիմողը նաև գտնում է, որ վիճարկվող դրույթները հակասում են ՆՏ Սահմանադրությանը, քանզի գրկում են անձին իր սեփականության իրավունքից: Դիմողը, մասնավորապես, նշում է հետևյալը. «Օրենքի համաձայն կնքված Յեսիայի պայմանագրերի գործողության ընթացքում ակնհայտ է, որ Ընկերությունը գրկվել է զիջված պահանջի իրավունքը փնտրիներու հնարավորությունից: Ավելին՝ Յեսիայի պայմանագրերի 2.8. կետերի համաձայն Յեդենյուն իրավունք ունի միակողմանի հրաժարվել սույն պայմանագրից միայն ՆՏ ԿԱ պետական եկամուտների կոմիտեի կողմից վերահսկվող եկամուտների գծով պարտավորություններ չունենալու դեպքում: Մինչդեռ նույն պայմանագրերի 2.7. կետի համաձայն Նարկային մարմինը իրավունք ունի ցանկացած պահի դադարեցնել պայմանագրի գործողությունը»: Դիմողը նաև նշում է, որ՝ «եթե ... հաշվի առնենք, որ Օրենքը անկախ Յեսիայի պայմանագրի առկայությունից հնարավորություն է տալիս Նարկային մարմնին նույն պարտավորության համար բռնագանձման հայց ներկայացնել, իսկ միաժամանակ Յեսիայի պայմանագրի կնքմամբ գրկել է Ընկերությանը փոխանցված պահանջը փնտրիներու 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 «Նարկերի մասին» ՆՏ օրենքի 30.2-րդ հոդվածի կիրառման մի քանի հարցերի վերաբերյալ ՆՏ 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 նկարմամբ օրենքով սահմանված կարգով, չափերով եւ ժամկետներում փույժերի եւ փուզանքների հաշվարկումը»: Դիմողը գտնում է, որ նման կանոնակարգումը հակասում է ՏՏ Սահմանադրության 42-րդ հոդվածին, քանի որ «Ընկերությունը կարող է պարասխանավորություն կրել միայն այդ պահին /Ցեսիայի պայմանագրերի կնքման պահին/ գոյություն ունեցող հարկային պարտավորության ծավալի եւ պայմանների շրջանակում եւ չի կարող լրացուցիչ հարկային բեռ սպանձնել Նարկային մարմնին զիջված պահանջի չկատարման կերպանցի համար»:

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

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

Իր դիրքորոշումը հիմնավորելու համար պարասխանող կողմը նշում է, որ «Նարկերի մասին» ՏՏ օրենքի 30.2-րդ հոդվածով նախատեսված պահանջի իրավունքի զիջման դրույթները կոչված են օժանդակելու այն փնտեսվարող սուբյեկտներին, որոնք ունեն պետական բյուջեի նկարմամբ 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 մարմնին է, որն օժանդակում է հարկ վճարողին կատարելու իր հարկային պարտավորությունները: Այսինքն, ըստ պարասխանողի, ցեսիայի պայմանագրով պահանջի իրավունքի զիջման մեխանիզմի ամրագրումն օրենսդիրը կատարել է հոգուր հարկ վճարողի՝ նրան հնարավորություն փայլով մարելու իր հարկային պարտավորությունները նույնիսկ այն ժամանակ, երբ փվյալ պահին հարկ վճարողը չունի միջոցներ, բայց ունի դեբիտորական պարտքեր: Պահանջի իրավունքն իրացնելուց հետո, երբ պարտապանից

սրացված գումարներն ուղղվում են հարկ վճարողի հարկային պարտավորությունների մարմանը, այդ մասով հարկ վճարողի հարկային պարտավորությունները դադարում են:

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

5. «Նարկերի մասին» ՆՏ 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 ՆՏ քաղաքացիական օրենսգրքի (այսուհետ՝ օրենսգիրք)՝ «Անձանց փոփոխվելը պարտավորության մեջ» վերաբերությամբ 25-րդ գլխով, որի 397-րդ հոդվածը, մասնավորապես, սահմանում է. «Պարտափրոջը պարտավորության հիման վրա պարկանող 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 ՆՏ քաղաքացիական օրենսդրության համապարասխան դրույթները, իսկ փոխալ 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 փեղի է ունենում պարտավորության մեջ պարտափրոջ փոփոխություն. ցեսիայի պայմանագրով փոխանցվում

է միայն պահանջի իրավունքը, բայց ոչ պարտքը: Պարտապանի փոփոխություն ցեսիայի միջոցով չի իրականացվում: Ընդ որում, պարտավորության մեջ պարտափրոջ փոփոխության համար պարտապանի համաձայնությունն անհրաժեշտ չէ, եթե այլ բան նախատեսված չէ օրենքով կամ պայմանագրով, իսկ ՏՏ քաղաքացիական օրենսգրքի 403-րդ հոդվածն էլ նախատեսում է, որ «Առանց պարտապանի համաձայնության պահանջի զիջումն այն պարտավորությամբ, որում պարտափրոջ անձն էական նշանակություն ունի պարտապանի համար, չի թույլատրվում, բացառությամբ «Ապահովված հիփոթեքային պարտավորումների մասին» Նայաստանի Նանրապետության օրենքով, «Ակտիվների արժեթղթավորման եւ ակտիվներով ապահովված արժեթղթերի մասին» Նայաստանի Նանրապետության օրենքով սահմանված դեպքերի»:

Ցեսիայի պայմանագրի օբյեկտ կարող է լինել ցանկացած իրավունք կամ պահանջ, բացառությամբ «Պարտափրոջ անձի հետ անխզելիորեն կապված իրավունքների՝ ներառյալ ալիմենտի եւ կյանքին կամ առողջությանը պարճառված վնասների հատուցման պահանջները» (ՏՏ քաղաքացիական օրենսգիրք, հոդված 398): Փոխանցվող իրավունքի ծավալի առնչությամբ օրենսգիրքը սահմանում է, որ «Սկզբնական պարտափրոջ իրավունքը նոր պարտափրոջն է անցնում իրավունքի անցման պահին գոյություն ունեցող ծավալով եւ պայմաններով, եթե այլ բան նախատեսված չէ օրենքով կամ պայմանագրով: Մասնավորապես, նոր պարտափրոջն են անցնում պարտավորության կարարումն ապահովող, ինչպես նաեւ պահանջի հետ կապված այլ իրավունքները՝ ներառյալ չվճարված փոկոսների նկատմամբ իրավունքը» (ՏՏ քաղաքացիական օրենսգիրք, հոդված 399): Այս դրույթի փրամաբանությունից հետեւում է նաեւ, որ հետագայում պարտավորությունը չկարարելու պարագայում կամ այն կեղանցով կարարելու դեպքում **օրենքով նախատեսված փոկոսները /ՏՏ քաղաքացիական օրենսգրքի 411-րդ հոդված/** պահանջելու իրավունքը եւս ծագում է նոր պարտափրոջ մոտ. նման պահանջը եւս ուղղվում է ցեսիայի պայմանագրով որպես պարտապան հանդես եկող անձի դեմ, քանզի դառնում է սկզբնական պահանջի փրամաբանական շարունակությունը եւ կազմում դրա մի մասը:

Օրենսգիրքը կանոնակարգում է նաեւ սկզբնական պարտափրոջ պարասխանարվության առնչությամբ ծագող հարաբերությունները: Մասնավորապես, օրենսգրքի 405-րդ հոդվածը սահմանում է, որ՝ «Պահանջը զիջած սկզբնական պարտափրոջ նոր պարտափրոջ առջեւ պարասխանարվություն է կրում նրան փոխանցված պահանջի անվավերության համար, սակայն պարասխանարվություն չի

կրում պարտապանի կողմից այդ պահանջը չկատարելու համար, բացի այն դեպքից, երբ սկզբնական պարտավորումը նոր պարտավորում առջև երաշխավորություն է ստանձնել պարտապանի համար»: Նշված դրույթի առնչությամբ սահմանադրական դատարանն արձանագրում է, որ օրենսդիրը նախատեսում է սկզբնական պարտավորումը պարասխանավորության երկու դեպք միայն, եւ չի նախատեսում այլ դեպքերի համար որեւէ դիսպոզիտիվ կարգավորում, այսինքն՝ բացառում է սկզբնական պարտավորումը պարասխանավորության 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՝ ՏՏ 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 կարելի էր 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 կարելի էր 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 փնտրեւորողների բնականոն գործունեության շարունակականությունն ապահովելու տեսանկյունից: Սահմանադրական դատարանը նպատակահարմար է համարում արձանագրել, որ նշված ինստիտուտի նախատեսումը կարելի էր կանխարգելիչ նշանակություն ունի եւ կոչված է ապահովելու փնտրեւորող 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» ՏՏ օրենքի 3-րդ եւ 10-րդ հոդվածներով նախատեսված հարկատուի նկատմամբ հարկադրական

սնանկության գործ նախաձեռնելու ինստիտուտին, որը կարող է հանգեցնել փնտրեավարող 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 ցեղենփի/հարկատուի հարկային պարտավորությունը: Խնդիրը կայանում է նրանում, որ հարկատուն հանդես է գալիս մի կողմից՝ որպես հարկատու՝ հարկային իրավահարաբերությունների շրջանակներում, եւ որպես ցեղենփ/սկզբնական պարտատեր՝ քաղաքացիական իրավահարաբերությունների շրջանակներում: Այս կապակցությամբ սահմանադրական դատարանն արձանագրում է, որ քաղաքացիական իրավահարաբերությունների շրջանակներում հարկատու/ցեղենփը պարասխանավորություն չի կրում պարտապանի կողմից նոր պարտափրոջ/ցեսիոնարի նկատմամբ ցեսիայի պայմանագրով պարտավորության կատարման համար, սակայն հարկային իրավահարաբերություններում շարունակում է կրել համապատասխան պարտավորությունները: Այս մասին է վկայում, մասնավորապես, «Նարկերի մասին» ՏՏ օրենքի 16-րդ հոդվածը, սահմանելով, որ՝ «Նարկային 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 պարճառաբանությամբ՝ «Նարկերի մասին» ՏՏ օրենքի 30.2-րդ հոդվածի վիճարկվող 18-րդ մասում, ի թիվս այլնի, ներկայացված է նաեւ պայմանագրի վերջնանպատակը՝ «ստացված գումարներն ուղղելու հարկ վճարողի պարտավորությունների մարմանը»: Իսկ 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 փվյալ 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՝ ՆՆ քաղաքագիական օրենսգրքի 411-րդ հոդվածով նահատեւած փոկոսներ** պահանջելու իրավունք,

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

7. Միջազգային պրակտիկայի ուսումնասիրումը վկայում է, որ հարկային պարտավորությունների կատարումը երաշխավորելու համար փարբեր 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 փեղեկավորության, ինչպես նաեւ հարկային մարմնի փնտրիության փակ առկա փեղեկավորության հիման վրա (օրինակ՝ Մոլդովայի Նանրապետության հարկային օրենսգիրք /հոդվածներ 194, 205/, Չեխիայի Նանրապետության հարկային օրենսգիրք /հոդվածներ 178, 180/, Սերբիայի Նանրապետության Նարկային վարույթի եւ հարկային վարչակազմի մասին օրենք /հոդվածներ 92, 96/, Ղազախստանի Նանրապետության 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 փնտեսավարման բնականոն պայմաններ երաշխավորելու առումով: Խնդիրն այն է, որ այդ ինստիտուտի կիրառումը բխի իրավակարգավորման բովանդակությունից եւ ոչ իրավաչափ վարչարարությամբ չօրնահարվեն փնտեսավարող սուբյեկտների իրավունքները:

Սույն գործի շրջանակներում սահմանադրական դատարանն արձանագրում է, որ վեճի առարկա հողվածի կիրառումը չի կարող իմաստագրվել, երբ ցեսիայի պայմանագիրը հարկային մարմնի կողմից գործնականում անփեսվում է: Նման պայմաններում դիմողի իրավունքների հնարավոր խախտումը պայմանավորվում է ոչ թե «Նարկերի մասին» ՆՏ 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 Նայաստանի Նանրապետության Սահմանադրության 100-րդ հոդվածի 1-ին կետով, 102-րդ հոդվածով, «Սահմանադրական դատարանի մասին» Նայաստանի Նանրապետության օրենքի 63, 64 եւ 69-րդ հոդվածներով, Նայաստանի Նանրապետության սահմանադրական դատարանը **Ո Ր Ո Շ Ե Ց**:

1. «Նարկերի մասին» ՆՏ օրենքի 30.2-րդ հոդվածի 18 եւ 19-րդ մասերը համապատասխանում են Նայաստանի Նանրապետության Սահմանադրությանը:

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

ՆԱԽԱԳԱՆՈՂ

Գ. ՆԱՐՈՒԹՅՈՒՆՅԱՆ

10 սեպտեմբերի 2013 թվականի
ՄԴՈ-1106