

**ՀԱՆՈՒՆ ՀԱՅԱՍՏԱՆԻ ՀԱՆՐԱՊԵՏՈՒԹՅԱՆ**

**ՀԱՅԱՍՏԱՆԻ ՀԱՆՐԱՊԵՏՈՒԹՅԱՆ ՍԱՀՄԱՆԱԴՐԱԿԱՆ ԴԱՏԱՐԱՆԻ**

**Ո Ր Ո Շ ՈՒ Մ Ը**

**ՀՀ ՄԱՐԴՈՒ ԻՐԱՎՈՒՆՔՆԵՐԻ ՊԱՇՏՊԱՆԻ ԴԻՄՈՒՄԻ ՀԻՄԱՆ ՎՐԱ՝ «ՀԱՐԿԵՐԻ ՄԱՍԻՆ» ՀՀ ՕՐԵՆՔԻ 23-ՐԴ ՀՈԴՎԱԾԻ ԵՎ ՎԱՐՉԱԿԱՆ ԻՐԱՎԱԽԱՆՏՈՒՄՆԵՐԻ ՎԵՐԱԲԵՐՅԱԼ ՀՀ ՕՐԵՆՍԳՐՔԻ 170<sup>3</sup>-ՐԴ ՀՈԴՎԱԾԻ՝ ՀԱՅԱՍՏԱՆԻ ՀԱՆՐԱՊԵՏՈՒԹՅԱՆ ՍԱՀՄԱՆԱԴՐՈՒԹՅԱՆԸ ՀԱՄԱՊԱՏԱՍԽԱՆՈՒԹՅԱՆ ՀԱՐՑԸ ՈՐՈՇԵԼՈՒ ՎԵՐԱԲԵՐՅԱԼ ԳՈՐԾՈՎ**

Քաղ. Երևան

18 փետրվարի 2014թ.

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

մասնակցությամբ (գրավոր ընթացակարգի շրջանակներում)՝

դիմողի՝ ՀՀ մարդու իրավունքների պաշտպանի ներկայացուցիչներ՝  
ՀՀ մարդու իրավունքների պաշտպանի աշխատակազմի իրավական վերլուծության վարչության պետ Ա. Վարդեանյանի եւ նույն վարչության մասնագետ Ս. Տերզիկյանի,

գործով որպես պատասխանող կողմ ներգրավված՝ ՀՀ Ազգային ժողովի պաշտոնական ներկայացուցիչ՝ ՀՀ Ազգային ժողովի աշխատակազմի փորձաքննության վարչության խորհրդատու Ս. Թեւանյանի,

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,

դռնբաց նիստում գրավոր ընթացակարգով քննեց «ՀՀ մարդու իրավունքների պաշտպանի դիմումի հիման վրա՝ «Հարկերի մասին» ՀՀ օրենքի 23-րդ հոդվածի եւ Վարչական իրավախախտումների վերաբերյալ ՀՀ օրենսգրքի 170<sup>3</sup>-րդ հոդվածի՝ Հայաստանի Հանրապետության Սահմանադրությանը համապատասխանության հարցը որոշելու վերաբերյալ» գործը:

Գործի քննության առիթը ՀՀ մարդու իրավունքների պաշտպանի՝ 07.10.2013թ. ՀՀ սահմանադրական դատարան մուտքագրված դիմումն է:

Ուսումնասիրելով գործով զեկուցողի գրավոր հաղորդումը, դիմող եւ պատասխանող կողմերի ներկայացուցիչների բացատրությունները, ինչպես նաեւ «Հարկերի մասին» ՀՀ օրենքն ու Վարչական իրավախախտումների վերաբերյալ ՀՀ օրենսգիրքը եւ գործում առկա մյուս փաստաթղթերը, Հայաստանի Հանրապետության սահմանադրական դատարանը **Պ Ա Ր Զ Ե Ց**.

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

Վերոհիշյալ օրենքի վիճարկվող 23-րդ հոդվածը սահմանում է.

«Հոդված 23. Հարկի վճարումը սահմանված ժամկետներից ուշացնելու դեպքում ժամկետանց յուրաքանչյուր օրվա համար հարկ վճարողը (հարկային օրենսդրությամբ սահմանված դեպքերում՝ հարկային գործակալը) վճարում է տույժ՝ ժամանակին չմուծված հարկի գումարի 0.15 տոկոսի չափով:

Նշված չափերով օրական տույժերը կիրառվում են, եթե հարկային օրենսդրությամբ ավելի նվազ չափ սահմանված չէ:

Վերոհիշյալ տույժը կիրառվում է ժամանակին չմուծված հարկի գումարների (այդ թվում նաեւ հարկային օրենսդրությամբ սահմանված դեպքերում՝ հարկային գործակալի կողմից չվճարված), հարկերի կանխավճարային

մուծումների գումարների, ստուգման արդյունքներով հայտնաբերված (պակաս ցույց տրված) հարկվող օբյեկտի գծով հարկի գումարի նկատմամբ՝ դրանց վճարման ժամկետից անցած ամբողջ ժամանակաշրջանի համար, բայց ոչ ավելի, քան 365 օրվա համար»:

Վերոհիշյալ հոդվածը գործող խմբագրությամբ շարադրվել է 21.10.1997թ. ՀՕ-153, 28.12.1998թ. ՀՕ-273 եւ 26.12.2000թ. ՀՕ-129 օրենքների համաձայն:

Վարչական իրավախախտումների վերաբերյալ ՀՀ օրենսգրքի՝ «Հարկերը ժամանակին չվճարելը» վերտառությամբ 170<sup>3</sup>-րդ հոդվածը սահմանում է.

«Հարկերը սահմանված ժամկետներում չվճարելը՝ առաջացնում է տուգանքի նշանակում սահմանված նվազագույն աշխատավարձի տասնապատիկից մինչեւ քսանապատիկի չափով»:

Նշված հոդվածը գործող խմբագրությամբ շարադրվել է 11.05.1992թ., 02.09.1993թ. ՀՕ-79, 23.06.1997թ. ՀՕ-133, 26.12.2002թ. ՀՕ-499-Ն, 24.10.2007թ. ՀՕ-241-Ն, ինչպես նաեւ՝ 22.12.2010թ. ՀՕ-264-Ն օրենքների համաձայն:

2. Դիմող կողմը գտնում է, որ «Հարկերի մասին» ՀՀ օրենքի 23-րդ հոդվածի, ինչպես նաեւ Վարչական իրավախախտումների վերաբերյալ ՀՀ օրենսգրքի 170<sup>3</sup>-րդ հոդվածի վերոհիշյալ դրույթները չեն համապատասխանում ՀՀ Սահմանադրությանը հետեւյալ հիմնավորումներով:

«Օրենսդիրը, որպես պատասխանատվություն առաջացնող արարք դիտարկել է հարկային պարտավորությունների ոլորտում անձանց կողմից հարկերի սահմանված ժամկետներում չվճարելը: Խնդրահարույց հոդվածների վերլուծությունը թույլ է տալիս պնդելու, որ երկու դեպքում էլ նախատեսված պատասխանատվությունը կրում է պատժիչ բնույթ, այլ ոչ կանխարգելիչ կամ վերականգնող եւ ըստ էության ոչ թե լրացնում են միմյանց, այլ՝ կրկնում»:

Վկայակոչելով ՀՀ Սահմանադրության 22-րդ հոդվածը, ինչպես նաեւ միջազգային իրավական փաստաթղթեր ու Մարդու իրավունքների եվրոպական դատարանի պրակտիկան՝ կապված կրկին անգամ դատվելու կամ քրեական դատավարության կարգով պատժվելու արգելքի իրավական սկզբունքի հետ, դիմողը եզրակացնում է, որ իր կողմից վիճարկվող նորմերով իրավական հիմք է

նախատեսված «նույն արարքի համար անձանց կրկին անգամ պատասխանատվության ենթարկելու համար», այսինքն՝ «գործնականում բազմաթիվ են դեպքերը, երբ հարկային մարմինները, ղեկավարվելով օրենսգրքի եւ օրենքի դրույթներով, նույն արարքի համար միաժամանակ երկու առանձին սանկցիա են կիրառում անձանց նկատմամբ: Այսինքն, ՀՀ օրենսդրությամբ նախատեսված կարգավորումների եւ ձեւավորված պրակտիկայի արդյունքում առաջանում է իրական ռիսկ անձանց՝ ՀՀ Սահմանադրության 22-րդ հոդվածով ամրագրված իրավունքի խախտման համար»: Բացի դրանից, դիմողը նաեւ կարծիք է հայտնում, որ նման դեպքերում ՀՀ-ում իրավախախտ սուբյեկտների տարանջատում օրենսդրորեն նախատեսված չէ: Հստակեցված չէ, թե որ սուբյեկտի նկատմամբ է կիրառվում հարկային պատասխանատվությունը եւ որի նկատմամբ՝ վարչական պատասխանատվությունը: Այդպիսի կարգավորման բացակայությունն առիթ է հանդիսանում տարաբնույթ մեկնաբանությունների, որի հետեւանքով անձինք կարող են ենթարկվել կրկնակի պատասխանատվության: Այսինքն, ըստ դիմողի՝ «մեկ իրավախախտման դեպքում կարող է կիրառվել վարչական, մեկ այլ դեպքում՝ հարկային պատասխանատվություն, որոնց չափերը տարբեր են, ինչի արդյունքում խախտվում են օրենքի առջեւ հավասարության, ինչպես նաեւ օրինականության սկզբունքները»:

**3.** Պատասխանող կողմը գտնում է, որ վիճարկվող նորմերի առկայությունը ՀՀ օրենսդրության մեջ չի առնչվում նույն արարքի համար կրկին անգամ չդատվելու սահմանադրական սկզբունքին, այլ կոչված է ապահովելու համաչափ պատասխանատվություն բյուջե վճարման ենթակա միջոցների հաշվին ապօրինի օգուտ ստանալու փորձ կատարող տնտեսավարող սուբյեկտների համար: Ըստ պատասխանողի՝ կրկին անգամ պատասխանատվության չենթարկվելու սկզբունքը ֆորմալ առումով չի կարելի բացարձակ կիրառելի համարել ցանկացած իրավախախտման համար նախատեսված պատասխանատվության միջոցների եւ տեսակների որոշման ժամանակ: Ընդ որում, կրկին անգամ չդատվելու սկզբունքն առավելապես բնորոշ է քրեական պատասխանատվության ոլորտին եւ հիմքում ընկած է նույն արարքի համար անձի կրկին անգամ ֆիզիկական զրկանքների

չենթարկվելու գաղափարը, մինչդեռ վիճարկվող նորմերը նյութական պատասխանատվություն նախատեսելով ֆինանսական ոլորտի պարտականությունները չկատարելու համար՝ նպատակ ունեն ապահովել պատժի արդյունավետությունն ու նպատակայնությունը, բացառելու այն իրավիճակը, «երբ խախտում կատարել է պատասխանատվություն կրելը ավելի պակաս ֆինանսական զրկանքներ կպատճառի իրավախախտող սուբյեկտին, քան այն ապօրինի օգուտն է, որը վերջինս կարող է ձեռք բերել տվյալ պարտականության կատարումից խուսափելու արդյունքում»: Ուստի, ինչպես եզրակացնում է պատասխանող կողմը, «հաշվի առնելով պատժի եւ նյութական պատասխանատվության իրավական ինստիտուտների հիմքում դրված առաջնահերթությունների տարբերությունը, կրկին անգամ չդատվելու սկզբունքը կարող է կիրառելի լինել ավելի լայն շրջանակի հարաբերությունների նկատմամբ»: Ինչպես նաեւ եզրակացություն է արվում, որ «նույն արարքի համար կրկին անգամ պատասխանատվության չենթարկվելու սկզբունքը ֆորմալ առումով չի կարելի բացարձակ կիրառելի համարել ցանկացած իրավախախտման համար նախատեսված պատասխանատվության միջոցների եւ տեսակների որոշման ժամանակ»:

4. Սույն գործով վիճարկվող նորմերի սահմանադրականությունը ՀՀ սահմանադրական դատարանն առաջին հերթին անհրաժեշտ է համարում գնահատել.

- իրավական, ժողովրդավարական պետության սահմանադրորեն ամրագրված սկզբունքների եւ դրանց գործադրումն ապահովող իրավական համաչափ պատասխանատվություն երաշխավորելու տեսանկյունից,

- նույն արարքի համար կրկին անգամ չդատվելու սահմանադրական եւ միջազգային իրավական սկզբունքին դրանց համադրելիությունը որոշելու տեսանկյունից:

Ելնելով դիմող կողմի հարցադրումներից եւ արված եզրահանգումներից՝ սահմանադրական դատարանը կարելու է համարում վիճարկվող նորմերով նախատեսված իրավակարգավորումների սահմանադրաիրավական բովանդակությունը բացահայտել նաեւ «Հարկերի մասին» ՀՀ օրենքում եւ Վարչական

իրավախախտումների վերաբերյալ ՀՀ օրենսգրքում այդ նորմերի հետ համակարգային առումով փոխկապակցված, ինչպես նաև օրենսդրության այլ ակտերում ամրագրված նորմերի համադրված վերլուծության արդյունքում:

5. ՀՀ Սահմանադրության 8-րդ հոդվածի երկրորդ մասի համաձայն՝ Հայաստանի Հանրապետությունում երաշխավորվում է տնտեսական գործունեության ազատությունն ու ազատ տնտեսական մրցակցությունը: Այն իրավաբանորեն երաշխավորված հնարավորություն է ապահովում անձանց (տնտեսավարող սուբյեկտների) համար՝ ազատորեն օգտագործելու սեփական ընդունակություններն ու գույքը օրենքով չարգելված տնտեսական գործունեություն իրականացնելու համար: Միաժամանակ, այդ ազատության սկզբունքը բացարձակ չէ եւ ինչպես պետության, այնպես էլ տնտեսավարող սուբյեկտների առջև դնում է կոնկրետ պարտականություններ: Այսպես, պետության հիմնական գործառույթն է ապահովել այդ ազատության երաշխավորման անհրաժեշտ իրավական եւ տնտեսական պայմաններ: Սահմանադրաիրավական վերոհիշյալ նորմի բովանդակությունից ուղղակիորեն բխում է նաև, որ Հայաստանի Հանրապետությունում անհրաժեշտաբար պետք է ստեղծվեն տնտեսական ողջ համակարգի կենսագործունեության առավել բարենպաստ պայմաններ՝ հիմնված ազատ շուկայական տնտեսության պայմաններում տնտեսավարող սուբյեկտների կազմակերպման ու գործունեության ազատության, իրավահավասարության, այդ գործընթացում պետության դերի առավելագույնս հստակեցման սկզբունքների վրա: Մյուս կողմից, տնտեսավարող սուբյեկտների պարտականությունն է իրենց գործունեությունը ծավալել օրենսդրությամբ սահմանված կարգով ու շրջանակներում, այդ թվում՝ օրենքով սահմանված կարգով ու չափով մուծել հարկեր, տուրքեր, կատարել պարտադիր այլ վճարումներ: Այն սահմանադրաիրավական պարտականություն է (ՀՀ Սահմ. 45-րդ հոդված), որը պայմանավորված է հասարակության ու պետության համար դրա կենսական կարևորությամբ ու նշանակությամբ: Այդ պարտականության պատշաճ կատարման ապահովմանն է անմիջականորեն ուղղված ՀՀ հարկային օրենսդրությունը եւ, մասնավորապես՝ «Հարկերի մասին» ՀՀ օրենքը, որի կարգավորման

առարկան է նաեւ հարկային հարաբերությունները կարգավորող իրավական ակտերի խախտումների համար պատասխանատվություն սահմանելը: Մասնավորապէս, հիշյալ օրենքի 21-րդ եւ 22-րդ հոդվածներով սահմանված է, որ հարկային օրենսդրության խախտումն (այսինքն՝ հարկերը ճիշտ չհաշվարկելը, ժամանակին չվճարելը եւ հարկային օրենսդրության մյուս պահանջները չպահպանելը) առաջացնում է պատասխանատվություն, որը կրում են հարկ վճարողները եւ դրանց (ձեռնարկությունների, հիմնարկների եւ կազմակերպությունների)՝ ՀՀ օրենսդրությամբ սահմանված պաշտոնատար անձինք:

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, ինչպէս 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: Մասնավորապէս, 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 սուբյեկտիվ

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:

6. Անդրադառնալով վիճարկվող նորմերի սահմանադրաիրավական բովանդակության գնահատման խնդրին՝ սահմանադրական դատարանն անհրաժեշտ է համարում նախ՝ հարցը դիտարկել արարքի նորմատիվ նկարագրի եւ իրավական պատասխանատվության համապատասխան տեսակի ընտրության անհրաժեշտության տեսանկյունից: Անհրաժեշտ է պարզել, թե որքանով է արդարացված հարկային պարտավորության չկատարման (ոչ պատշաճ կատարման) հատկանիշներ պարունակող արարքի որակման իրավական տարբեր բնութագրիչների առկայությունը «Հարկերի մասին» ՀՀ օրենքում եւ Վարչական իրավախախտումների վերաբերյալ ՀՀ օրենսգրքում, ինչպես նաեւ այն հանգամանքը, թե իրավական-նկարագրական իմաստով որքանով են դրանք նույնական՝ ՀՀ Սահմանադրության 22-րդ հոդվածի 7-րդ մասի սահմանադրաիրավական բովանդակության հետ համադրման տեսանկյունից:

Օրենսդրության վերոհիշյալ սկտերի ինչպես վիճարկվող, այնպես էլ դրանց հետ համակարգային առումով փոխկապակցված նորմերի համադրված վերլուծության արդյունքում սահմանադրական դատարանն արձանագրում է.

ա/ 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**, նկատի ունենալով, որ.



- «Հարկերի մասին» ՀՀ օրենքը, ի թիվս այլնի, սահմանում է ՀՀ հարկային օրենսդրության եւ հարկային հարաբերությունները կարգավորող մյուս իրավական ակտերի խախտումների համար պատասխանատվությունը (օրենքի 1-ին հոդված): Ըստ նույն օրենքի 2-րդ հոդվածի՝ Հայաստանի Հանրապետությունում հարկային հարաբերությունները կարգավորվում են «Հարկերի մասին» ՀՀ օրենքով, ինչպես նաեւ առանձին հարկատեսակների մասին օրենքներով, ՀՀ կառավարության, ինչպես նաեւ հարկային եւ պետական կառավարման այլ մարմինների որոշումներով, այսինքն՝ հարկային պատասխանատվության հետ կապված բոլոր հարաբերությունների օրենքով կարգավորման խնդիրները բացառապես լուծվում են վերոթվարկյալ նորմատիվ ակտերով,

- Վարչական իրավախախտումների վերաբերյալ ՀՀ օրենսգիրքը (ըստ վերջինիս 9-րդ հոդվածի) կարգավորում է «պետական եւ հասարակական կարգի ... սեփականության, քաղաքացիների իրավունքների եւ ազատությունների, կառավարման սահմանված կարգի դեմ ոտնձգվող հակաիրավական, մեղավոր (ղիտավորյալ կամ անզգույշ)» այնպիսի գործողության կամ անգործության դեպքում անձանց պատասխանատվության ենթարկելու հետ կապված հարաբերությունները, որի համար օրենսդրությամբ նախատեսված է վարչական պատասխանատվություն, եւ «եթե այդ խախտումները իրենց բնույթով քրեական պատասխանատվություն չեն առաջացնում»,

- վարչական պատասխանատվության նպատակը ոչ թե խախտված իրավունքների վերականգնումն է, այլ «վարչական իրավախախտում կատարած անձին դաստիարակել ... օրենքները պահպանելու, ... համակեցության կանոնները հարգելու ոգով, ինչպես նաեւ կանխել ինչպես իր իսկ՝ իրավախախտողի, այնպես էլ ուրիշ անձանց կողմից նոր իրավախախտումների կատարումը» (օրենսգրքի 22-րդ հոդված),

- հարկային պատասխանատվության նպատակը պետությանը եւ հասարակությանը հասցված գույքային վնասի հատուցումն է, այն գույքային (ֆինանսական) բնույթի իրավական պատասխանատվություն է, որը պայմանավորված է հարկ վճարող սուբյեկտի եւ պետության միջեւ առկա հարաբերությունների (հարկային հարաբերությունների) գույքային բնույթով: Բացի դրանից,

հարկային պարտավորությունները չկատարած (ոչ պատշաճ կատարած) անձը ցանկության դեպքում կարող է կամովին վերականգնել իր գործողությունների (անգործության) հետեւանքով հասցրած վնասը՝ մինչեւ դրա հարկադիր (դատական կարգով) կատարումն ապահովելը: Այդ վնասը ենթակա է լրիվ հատուցման՝ անկախ այն հանգամանքից, թե տվյալ հարկատուն ենթակա՞ է, արդյոք, վարչական կամ քրեական պատասխանատվության, թե՛ ոչ («Հարկերի մասին» ՀՀ օրենքի 20, 26, 29 եւ 30-րդ հոդվածներ), ավելին, պատասխանատվության որեւէ միջոցի ենթարկվելը հարկ վճարողին չի ազատում օրենքով սահմանված հարկային պարտավորությունների կատարումից («Հարկերի մասին» ՀՀ օրենքի 28-րդ հոդված),

- վարչական պատասխանատվության բնագավառում գույքային վնասի հետ կապված հարաբերությունները, որպէս կանոն, լուծվում են քաղաքացիական դատավարության կարգով (օրենսգրքի 39-րդ հոդված),

- վարչական պատասխանատվության բնագավառում նախատեսված են իրավական այնպիսի ինստիտուտներ, ինչպիսիք են պատասխանատվությունը մեղմացնող եւ ծանրացնող հանգամանքները, վարչական տույժի ենթարկված համարվելու վաղեմության ժամկետը, ծայրահեղ անհրաժեշտությունը, անհրաժեշտ պաշտպանությունը, ինչպէս նաեւ անմեղսունակությունը (օրենսգրքի 33, 34 եւ 38-րդ հոդվածներ),

բ/ օրենսդիրը **տարանջատել է նաեւ հարկադրանքի (պատասխանատվության) միջոցները՝** տույժը եւ տուգանքը, նկատի ունենալով, որ.

- վարչական տույժ կիրառվում է վարչական իրավախախտման (զանցանքի) դեպքում (օրենսգրքի 9 եւ 22-րդ հոդվածներ) եւ իր իրավական բովանդակությամբ վարչական ներգործության միջոցների ամբողջությունն է, որպիսիք թվարկված են Վարչական իրավախախտումների վերաբերյալ ՀՀ օրենսգրքի 3-րդ գլխում, մինչդեռ «տուգանքը» վարչական տույժի (պատասխանատվության) կոնկրետ միջոց է (օրենսգրքի 23-րդ, 40.1-րդ, 40.2-րդ, 40.3-րդ, 40.4-րդ, 40.6-րդ, 40.7-րդ եւ այլ հոդվածներ), որը կիրառվում է վարչական կոնկրետ զանցանքների դեպքում,

- այլ է «տույժի» եւ «տուգանքի» իրավական բովանդակությունը հարկային պատասխանատվության բնագավառում, դրանք պատասխանատվության կոնկրետ եւ համակցված տեսակներ են, նախատեսված են հարկային որոշակի պարտավորությունների խախտման դեպքերում, ներառված են հարկային միասնական պարտավորություններում, որպես դրանց բաղկացուցիչ մաս, արտահայտվում են պետությունը վճարման ենթակա կոնկրետ գումարներով («Հարկերի մասին» ՀՀ օրենքի 13-րդ, 16-րդ, 16.1-րդ, 16.2-րդ, 17-րդ, 23-րդ, 24-րդ, 25-րդ, 25.1-րդ, 25.2-րդ, 26-րդ եւ այլ հոդվածներ),

**զ/ տարբերակված է հարկային եւ վարչական պատասխանատվության ենթակա սուբյեկտների կազմը, նկատի ունենալով, որ.**

- վարչական պատասխանատվության ենթակա անձինք են ինչպես ֆիզիկական, այնպես էլ իրավաբանական անձինք, ընդ որում, վարչական պատասխանատվության որոշ առանձնահատկություններ պայմանավորված են ֆիզիկական անձանց վարչական իրավունակությամբ ու գործունակությամբ: Իրավաբանական անձանց նկատմամբ կարող են կիրառվել պատասխանատվության սահմանափակ միջոցներ: Ընդ որում, **հստակ չէ բացառապես իրավաբանական անձ հանդիսացող սուբյեկտների նկատմամբ կիրառվող վարչական տույժերի սպառիչ ցանկը:** Ֆիզիկական անձանց եւ նրանց առանձին խմբերի պատասխանատվության առանձնահատկությունները նախատեսված են Վարչական իրավախախտումների վերաբերյալ ՀՀ օրենսգրքի 12-16-րդ հոդվածներով (անչափահասներ, պաշտոնատար անձինք, զինծառայողներ եւ այլն), ըստ այդմ, տարբերակված են այս կամ այն խումբ անձանց նկատմամբ կիրառման ենթակա վարչական տույժի միջոցները, օրենսգրքի՝ սույն գործով վիճարկվող նորմի իմաստով վարչական պատասխանատվության ենթակա են 18 տարին լրացած ֆիզիկական անձինք եւ պաշտոնատար անձինք,

- հարկային պատասխանատվության ենթակա անձանց շրջանակը նախատեսված է «Հարկերի մասին» ՀՀ օրենքի 3, 5, 6, 6.1-րդ հոդվածներում: Ընդ որում, նույն օրենքի՝ սույն գործով վիճարկվող նորմի իմաստով հարկային պատասխանատվության ենթակա են ինչպես ֆիզիկական, այնպես էլ իրավաբանական անձ հանդիսացող սուբյեկտները, հարկային գործակալը (որպես

անհատ ձեռներեց կամ նոտար հանդես գալու դեպքերում), ներդրումային ֆոնդի կառավարիչը, համատեղ գործունեության գործերը վարող անձը, համատեղ գործունեության մասնակիցների կողմից գրավոր լիազորված անձը:

Այդպիսով, վարչական իրավահարաբերության սուբյեկտներից «Հարկերի մասին» ՀՀ օրենքով տարանջատված են հանրային-ֆինանսական (հարկային) հարաբերության մասնակիցները, որոնք պետության եւ հասարակության առջեւ կրում են առանձնահատուկ սահմանադրաիրավական պարտականություններ, հետեւաբար, ենթակա են պատասխանատվության ոչ թե ընդհանուր հիմունքներով, այլ խիստ որոշակի բնույթի իրավախախտում թույլ տալու դեպքերում:

Ելնելով վերոշարադրյալից՝ ՀՀ սահմանադրական դատարանն արձանագրում 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:

Ինչ վերաբերում է վիճարկվող իրավակարգավորումներով նախատեսված արարքների («հարկերը ժամանակին չվճարելը» եւ «հարկի վճարումը սահմանված ժամկետներից ուշացնելը») օբյեկտիվ կողմի հատկանիշների համեմատական գնահատմանը, ապա չնայած ձեւական առումով դրանք կարող են մեկնաբանվել որպես նույնաբնույթ, այնուհանդերձ, այդ արարքները, ինչպես եւ սահմանված պատասխանատվության միջոցներն ըստ առկա իրավակարգավորումների իրավաբանորեն տարբեր են թե՛ նպատակի եւ թե՛ հատկանիշների առումներով: Եթե Վարչական իրավախախտումների վերաբերյալ ՀՀ օրենսգրքի 170<sup>3</sup>-րդ հոդվածը պատասխանատվություն է նախատեսում հարկերը սահմանված ժամկետում չվճարելու դեպքում՝ փաստի ուժով դիտարկելով այն որպես **ավարտված գանգանք**, ապա «Հարկերի մասին» ՀՀ օրենքի վիճարկվող նորմի նկարագրական մասում նկատի է առնվում հարկի վճարման ուշացման փաստը, որը **շարունակական** բնույթ է

կրում՝ նախատեսելով ժամկետանց յուրաքանչյուր օրվա դիմաց տույժի վճարում՝ մինչև հարկային պարտավորության լիարժեք կատարման ավարտը: Դրանով իսկ փորձ է արվել օրենսդրորեն լուծել իրավակարգավորման հետեւյալ խնդիրները. նախ կանխել նման իրավախախտումները, ապահովել հարկերի վճարման ուշացման հետեւանքով պետական բյուջեին հասցված նյութական վնասի հատուցումը, ինչպես նաեւ պարտադրել իրավախախտ սուբյեկտին անհապաղ միջոցներ ձեռնարկել կատարելու հարկային պարտավորությունը:

7. Անդրադառնալով «նույն արարքի համար կրկին անգամ չդատվելու» (non bis in idem) սահմանադրական եւ միջազգային իրավական սկզբունքին սույն գործով վիճարկվող նորմերի համադրելիության խնդրին՝ սահմանադրական դատարանն անհրաժեշտ է համարում նախ՝

ա/ բացահայտել այդ սկզբունքի իրավական բովանդակությունն ու հարկային եւ վարչական իրավախախտումների վերաբերյալ օրենսդրությունում դրա կիրառելիության թույլատրելի շրջանակները,

բ/ գնահատել վիճարկվող եւ դրանց հետ համակարգային առումով փոխկապակցված այլ նորմերի համադրելիությունը ՀՀ Սահմանադրության 22-րդ հոդվածի 7-րդ մասի դրույթներին:

Կրկին դատվելու անթույլատրելիության պահանջը (սկզբունքը), որը նախատեսված է ՀՀ Սահմանադրության 22-րդ հոդվածի 7-րդ մասում, սահմանված է մի շարք միջազգային պայմանագրերով, այդ թվում՝ Քաղաքացիական եւ քաղաքական իրավունքների մասին միջազգային դաշնագրի 14-րդ հոդվածի 7-րդ կետով, Մարդու իրավունքների եվրոպական կոնվենցիայի 7-րդ արձանագրության 4-րդ հոդվածով: Այդ սկզբունքն իր բովանդակությամբ (մեկնաբանմամբ) ենթադրում է պետության պարտականությունը՝ նույն արարքի համար անձին կրկին անգամ պատժելը, դատելը եւ քրեական հետապնդման ենթարկելը բացառելը: Իր սահմանադրաիրավական բովանդակությամբ՝ այդ սկզբունքի հիմքում (քրեաիրավական իմաստով) դրված է այն գաղափարը, որ ոչ ոք չի կարող նույն արարքի համար կրկին դատվել: Այդ սկզբունքը նաեւ բա-

ցառում է միեւնոյն հանցագործության որակումը քրեական օրենսգրքի մեկից ավելի հոդվածներով, արգելում է նաեւ միեւնոյն հանգամանքը հաշվի առնել ինչպես հանցանքը որակելիս, այնպես էլ պատժի տեսակն ու չափն ընտրելիս (ՀՀ քր.օր.-ի 10, 63, 104-րդ հոդվածներ): Այսպիսով, նախկինում հանցանք կատարած լինելու փաստը, եթե անձը դրա համար արդեն դատվել է, չի կարող նրա հետագա վարքագծի քրեաիրավական գնահատականի հիմք հանդիսանալ, «բացառությամբ այն դեպքերի», ինչպես վճռել է Մարդու իրավունքների եվրոպական դատարանը, «երբ ի հայտ են եկել նոր կամ նոր բացահայտված փաստեր, կամ նախորդ քննության ժամանակ տեղ են գտել էական թերություններ, որոնք կարող էին ազդել արդյունքի վրա» (Նիկիտինն ընդդեմ Ռուսաստանի գործով 2004թ. հուլիսի 20-ի վճռի 45-րդ կետ, գանգատ թիվ 50178/99):

Վերոհիշյալ սկզբունքի եւ սույն գործով վիճարկվող նորմերի իրավական բովանդակության համադրված վերլուծությունը, ինչպես նաեւ դիմող կողմի հարցադրումները վկայում են, որ, այնուամենայնիվ, Վարչական իրավախախտումների վերաբերյալ դեռեւս գործող օրենսգրքի նորմատիվ համապատասխան կարգավորումները թույլ չեն տալիս միանշանակ (թեկուզ՝ տեսականորեն) բացառել հարկային պարտավորությունների բնագավառում միեւնոյն արարքի համար կրկնակի պատասխանատվության (հարկային եւ վարչական) ենթարկվելու հնարավորությունը (հատկապես անհատ ձեռնարկատեր հանդիսացող սուբյեկտի օրինակով), չնայած այն հանգամանքին, որ դիմող կողմը չի ներկայացրել դիմումում բերված իրավական ակտերում ու դատական պրակտիկայում ամրագրված չափանիշներով կրկնակի պատասխանատվության որեւէ փաստ եւ իր հիմնավորումները կառուցել է հնարավոր «ռիսկերի» շրջանակներում: Դիմումում բերված այն փաստարկը, ըստ որի՝ պատասխանատվության ենթակա սուբյեկտների տարանջատման հարցը «առհասարակ հստակեցված չէ թե՛ «Հարկերի մասին» ՀՀ օրենքով եւ թե՛ Վարչական իրավախախտումների վերաբերյալ ՀՀ օրենսգրքով», հիմնավորված է այն նկատառումներից ելնելով, որ տվյալ օրենսգրքի ողջ իրավական հայեցակարգը չի համապատասխանում Հայաստանի Հանրապետությունում առկա սոցիալա-

կան, տնտեսական եւ օրենսդրության զարգացումների ընդհանուր տրամաբանությանը, ինչը փաստվել է նաեւ ՀՀ սահմանադրական դատարանի ՄԴՈ-1059 որոշմամբ: Բացի դրանից, եթե մի կողմից «Հարկերի մասին» ՀՀ օրենքով սպառիչ տրված են պատասխանատվության ենթակա սուբյեկտների շրջանակները, ապա մյուս կողմից **հստակեցված չեն իրավաբանական անձ հանդիսացող սուբյեկտներին պատասխանատվության ենթարկելու առանձնահատկությունները՝** կապված հարկային կամ վարչաիրավական այս կամ այն իրավախախտման հատկանիշներ պարունակող որեւէ արարքի գնահատման հետ: Պետք է նկատի ունենալ նաեւ այն հանգամանքը, որ չնայած իրենց իրավակարգավորման առարկայով հարկային եւ վարչական պատասխանատվության բնագավառներն օրենքով օբյեկտիվորեն տարբերակված են (թե՛ նպատակի եւ թե՛ իրավակարգավորման մեթոդների առումներով), այնուհանդերձ, դրանք հարկային իրավախախտումների կանխարգելման (բյուջետային կարգապահության հաստատման), կիրառվող պատասխանատվության միջոցների իրավական հետեւանքների տեսանկյունից գտնվում են փոխադարձ սերտ կապի մեջ:

Սահմանադրական դատարանը գտնում է, որ հարկային, ինչպես նաեւ վարչաիրավական հարաբերություններում իրավասու սուբյեկտները, ելնելով այդ հարաբերությունների բովանդակությունից ու առանձնահատկություններից, անհրաժեշտաբար (օբյեկտիվորեն) կարող են հանդես գալ իրավական մի քանի կարգավիճակներով՝ միաժամանակ հանդես գալով թե՛ որպես հարկային եւ թե՛ վարչաիրավական հարաբերության սուբյեկտներ, եւ որոնց նկատմամբ միաժամանակ հարկային եւ վարչական պատասխանատվության միջոցների կիրառումը կարող է մեկնաբանվել որպես միեւնույն արարքի համար իրավական կրկնակի պատասխանատվություն: Մասնավորապես, եթե անհատ ձեռնարկատերն իր գործունեությունից բխող հարկերը հաշվարկելու եւ պետբյուջե փոխանցելու իր պարտականությունն օրենսդրությամբ նախատեսված կարգով պատվիրակել է պատասխանատու այլ անձի, ապա այդ ձեռնարկատերը վարչական պատասխանատվություն կարող է կրել միայն որպես իրավաբանական անձին հավասարեցված իրավունքի սուբյեկտ, մինչդեռ այլ իրավական կարգավորում է նախատեսված այն դեպքերում, երբ անհատ

ձեռնարկատերը միաժամանակ ստանձնել է իր գործունեությամբ պայմանավորված հարկերը հաշվարկելու եւ վճարելու պարտականությունը: Վարչական իրավախախտումների վերաբերյալ ՀՀ օրենսգրքի 170<sup>3</sup>-րդ հոդվածի իմաստով պատասխանատվության ենթակա սուբյեկտ կարող է լինել միայն այն անհատ ձեռնարկատերը, որն օրենքով սահմանված կարգով անձամբ է իրականացնում հարկերը հաշվարկելու եւ փոխանցելու պարտականություն, հակառակ դեպքում, երբ այդ պարտականությունը վերապահված է այլ անձի, պատասխանատվություն կկրի միայն «Հարկերի մասին» ՀՀ օրենքի 23-րդ հոդվածի հիման վրա:

Սահմանադրական դատարանը միաժամանակ գտնում է, որ չնայած սույն գործով վեճի առարկա նորմերն ինքնին անմիջական սահմանադրականության խնդիր չեն հարուցում, այնուամենայնիվ, հիմնավոր է դիմողի դիրքորոշումն առ այն, որ քննության առարկա իրավական ակտերում պատասխանատվության միջոցներ սահմանելիս օրենսդիրը **պետք է առավել հստակ իրավակարգավորումներ նախատեսի՝ բացառելու համար հարկային եւ վարչական պատասխանատվության ենթակա որեւէ իրավասուբյեկտի՝ իր իրավական կարգավիճակով պայմանավորված հանգամանքներով կրկնակի պատասխանատվության ենթարկվելու հնարավորությունը: Ներկա իրավակարգավորումների շրջանակներում նույնպես այս մոտեցումը պետք է դրվի իրավակիրառական պրակտիկայի հիմքում:**

Ելնելով գործի քննության արդյունքներից եւ ղեկավարվելով Հայաստանի Հանրապետության Սահմանադրության 100-րդ հոդվածի 1-ին կետով, 101-րդ հոդվածի 1-ին մասի 8-րդ կետով, 102-րդ հոդվածով, «Սահմանադրական դատարանի մասին» Հայաստանի Հանրապետության օրենքի 63, 64 եւ 68-րդ հոդվածներով, Հայաստանի Հանրապետության սահմանադրական դատարանը **Ո Ր Ո Շ Ե Ց.**

1. «Հարկերի մասին» ՀՀ օրենքի 23-րդ հոդվածը համապատասխանում է Հայաստանի Հանրապետության Սահմանադրությանը:



2. Վարչական իրավախախտումների վերաբերյալ Հայաստանի Հանրապետության օրենսգրքի 170<sup>3</sup>-րդ հոդվածը համապատասխանում է Հայաստանի Հանրապետության Սահմանադրությանը՝ սույն որոշման մեջ արտահայտված իրավական դիրքորոշումների շրջանակներում:

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

**ՆԱԽԱԳԱՀՈՂ**

**Գ. ՀԱՐՈՒԹՅՈՒՆՅԱՆ**

18 փետրվարի 2014 թվականի  
ՍԴՈ-1139