



EUROPEAN COURT OF HUMAN RIGHTS
COUR EUROPÉENNE DES DROITS DE L'HOMME

© Եվրոպայի խորհուրդ/ Մարդու իրավունքների եվրոպական Դատարան, 2013: Սույն թարգմանությունն իրականացվել է Եվրոպայի խորհրդի Մարդու իրավունքների հավատարմագրային ֆոնդի (www.coe.int/humanrightstrustfund) աջակցությամբ: Այն որևէ կերպ չի պարտավորեցնում Դատարանին: Ավելին իմանալու համար ծանոթացեք սույն փաստաթղթի վերջում ներկայացված հեղինակային իրավունքի վերաբերյալ նշումներին:

© Council of Europe/European Court of Human Rights, 2013. This translation was commissioned with the support of the Human Rights Trust Fund of the Council of Europe (www.coe.int/humanrightstrustfund). It does not bind the Court. For further information see the full copyright indication at the end of this document.

© Conseil de l'Europe/Cour européenne des droits de l'homme, 2013. La présente traduction a été effectuée avec le soutien du Fonds fiduciaire pour les droits de l'homme du Conseil de l'Europe (www.coe.int/humanrightstrustfund). Elle ne lie pas la Cour. Pour plus de renseignements veuillez lire l'indication de copyright/droits d'auteur à la fin du présent document.

ՀԻՆԳԵՐՈՐԴ ԲԱԺԱՆՄՈՒՆՔ

ՍԵԳԱՄ ՍԱ-ն ԸՆԴԴԵՄ ՖՐԱՆՍԻԱՅԻ ԳՈՐԾՈՎ

(գանգատ թիվ 4837/06)

ՎՃԻՌ

ՍՏՐԱՍԲՈՒՐԳ

7 հունիսի 2012թ.

ՎԵՐՋՆԱԿԱՆ

07/09/2012

Սույն վճիռը վերջնական է Կոնվենցիայի 44-րդ հոդվածի 2-րդ կետի համապատասխան: Այն կարող է ենթարկվել խմբագրական փոփոխությունների

Սեգամ ՍԱ-ն ընդդեմ Ֆրանսիայի գործով,

Մարդու իրավունքների եվրոպական դատարանի հինգերորդ բաժանմունքը հետևյալ կազմով՝

Դին Շպիլման (Dean Spielmann), *Նախագահ*

Էլիզաբեթ Ֆուրա (Elisabet Fura),

Կարել Յունգվիլիտ (Karel Jungwiert)

Մարկ Վիլլիգեր (Mark Villiger),

Էնն Փաուեր-Ֆորդ (Ann Power-Forde)

Ժաննա Յուդկիվսկա (Ganna Yudkivsk)

Անդրե Պոտոկի (André Potocki),

և Կլաուդիա Վեստերդիկ (Claudia Westerdiek), *բաժանմունքի քարտուղար,*

2012թ. մայիսի 10-ին կայացած դոնփակ նիստերում,

Կայացրեց հետևյալ վճիռը, որն ընդունվեց վերջինը նշված օրը:

ԸՆԹԱՑԱԿԱՐԳ

1. Գործը սկիզբ է առել 2006թ. հունվարի 16-ին Մարդու իրավունքների և հիմնարար ազատությունների պաշտպանության կոնվենցիայի («Կոնվենցիա») 34-րդ հոդվածի համաձայն Ֆրանսիայի օրենսդրությանը համապատասխան հիմնադրված «Սեգամ ՍԱ» ընկերության («դիմումատու ընկերություն») կողմից ընդդեմ Ֆրանսիայի Հանրապետության բերված թիվ 4837/06 գանգատի հիման վրա:

2. Դիմումատու ընկերությանը ներկայացրել է պարոն Պ. Շիլեն և հետագայում՝ պարոն Ե. Մորայնը՝ Փարիզում գործունեություն իրականացնող իրավաբաններ: Ֆրանսիայի կառավարությանը («Կառավարություն») ներկայացրել է դրա ներկայացուցիչ տիկին Է. Բելլիարդը, Արտաքին գործերի նախարարության իրավական հարցերի ղեկավարը:

3. Դիմումատու ընկերությունը պնդել է, մասնավորապես, որ տեղի է ունեցել Կոնվենցիայի 6-րդ հոդվածի 1-ին կետի խախտում, իր նկատմամբ կիրառված հարկային տուգանքի նկատմամբ լիակատար իրավագործությամբ օժտված դատարան դատարան դիմելու անհնարինության պատճառով:

4. 2008թ. հոկտեմբերի 9-ին գանգատը փոխանցվել է Կառավարությանը: Որոշում է կայացվել միաժամանակ վճռել գանգատի ընդունելիության և էության վերաբերյալ (հոդված 29 կետ 1):

ՓԱՍՏԵՐԸ

I. ԳՈՐԾԻ ՀԱՆԳԱՄԱՆՔՆԵՐԸ

5. Դիմումատուն սահմանափակ պատասխանատվությամբ ընկերություն է Ֆրանսիայի օրենսդրության համաձայն, որի գրանցման հասցեն Փարիզում է:

6. Դիմումատու ընկերությունն արվեստի ցուցասրահ ունի Փարիզում: 1993թ. սեպտեմբերի 13-ի և նոյեմբերի 8-ի վճիռներում Փարիզի առևտրային դատարանը որոշում է կայացրել ընկերության դատական կարգով վերակազմակերպման և հաջորդիվ հարկադիր լուծարման վերաբերյալ: 2004թ. դեկտեմբերի 21-ին, երբ բոլոր պարտքերը մարվել էին, դատարանը դադարեցրել է լուծարման ընթացակարգերը:

Ա. Լրացուցիչ հարկադրման դատավարությունները

7. 1993թ. հոկտեմբերի 27-ից մինչև 1994թ. ապրիլի 12-ը հարկային մարմինները ստուգել են դիմումատու ընկերության հաշիվները 1991թ. հունվարի 1-ից մինչև 1993թ. նոյեմբերի 8-ն ընկած ժամանակաշրջանի համար: 1994թ. մայիսի 6-ին և հոկտեմբերի 5-ին նրանք երկու լրացուցիչ հարկադրումներ են ուղարկել, մեկը 1991թ. մյուսը՝ 1992 և 1993 թթ համար *inter alia*, թանկարժեք մետաղների, զարդեղենի, արվեստի գործերի, հավաքածուների նմուշների և անտիկվար իրերի նկատմամբ (այսուհետև՝ «արվեստի գործերի հարկ») Ընդհանուր հարկային օրենսգրքի 302 *բիս* A -ից մինչև 302 *բիս* E հոդվածների դրույթների համաձայն (1993թ. ի վեր նույն օրենսգրքի 150 V *բիսից* մինչև 150 V *սեքսիս*):

8. Ի հավելումն լրացուցիչ հարկերի, դիմումատու ընկերության նկատմամբ վճարումն ուշացնելու համար հաշվարկվել են տոկոսներ և կիրառվել է տուգանք Ընդհանուր հարկային օրենսգրքի 1788 տեր հոդվածի համաձայն (1993թ. ի վեր՝ հոդված 1770 օկտիս), որն այդ ժամանակ հավասար է եղել չվճարված հարկի 100 %-ին: 1995թ. հունվարի 25-ին ընկերությանը պահանջ է ներկայացվել վճարել ընդհանուր առմամբ 15,927,514 ֆրանսիական ֆրանկ (կամ 2,428,133 եվրո), որի կեսի չափով տուգանք էր հաշվարկվել (7,967,757 ֆրանկ կամ 1,214,066.93 եվրո):

9. 1997թ. դեկտեմբերի 24-ին դիմումատու ընկերությունը, որին ներկայացնում էր դատարանի կողմից նշանակված կառավարիչը, դիմել է հարկային մարմնին խնդրելով ազատել պահանջվող բոլոր լրացուցիչ հարկերի և տուգանքների վճարումից: Այն մի կողմից պնդում էր, որ արվեստի գործերի հարկը կարող է

հավասարեցվել կամ ավելացված արժեքի հարկին, ինչը հակասում է Խորհրդի թիվ 77/388/EEC և 94/5/EC դիրեկտիվներին, որոնք, *inter alia*, սահմանում են արվեստի գործերի և կոլեկցիոն իրերի նկատմամբ կիրառելի հատուկ դրույթներ, կամ եկամտային հարկին, որոնք երկուսն էլ արգելված են Հռոմի պայմանագրի 34-րդ և 95-րդ հոդվածներով: Դիմումատու ընկերությունը պնդել է նաև, որ տուգանքները, որոնք կարող են հավասարեցվել քրեական մեղադրանքների՝ Մարդու իրավունքների եվրոպական կոնվենցիայի իմաստով, պետք է սահմանվեն դատարանի կողմից:

10. 1998թ. հունիսի 8-ին հարկային մարմինը մերժել է բողոքը, հայտնելով, որ խնդրո առարկա հարկը համեմատելի չէ ավելացված արժեքի հարկին և չի խոչընդոտում ապրանքների ազատ տեղաշարժը, քանի որ այն հավասարապես կիրառվում է Ֆրանսիայում կամ եվրոպական միության անդամ այլ պետությունում կատարված վաճառքների նկատմամբ: Նրանք նշել են նաև, որ Դատարանը իր *Բենդենունն ընդդեմ Ֆրանսիայի* գործով (24 փետրվարի 1994թ., Սերիա Ա, թիվ 284) ճանաչել է, որ վարչական պատասխանատվության միջոցների համակարգը համապատասխանում է Կոնվենցիայի 6-րդ հոդվածի 1-ին կետին, պայմանով, որ դրանց կիրառումը ենթակա է դատական վերահսկողության:

Բ. Արվեստի գործերի լրացուցիչ հարկերից և դրանց հետ կապված տուգանքներից ազատելու վերաբերյալ դատավարությունները

11. 1998թ. հուլիսի 31-ին դիմումատու ընկերությունը հայց է ներկայացրել Փարիզի վարչական դատարան խնդրելով ազատել արվեստի գործերի լրացուցիչ հարկերից, որոնք պահանջվում էին 1991-1993թթ համար և դրանց հետ կապված տուգանքներից, որը խարսխված էր նույն հիմքերի վրա, ինչ նախկին բողոքը:

12. 2004թ. նոյեմբերի 4-ի վճռով դատարանը մերժել է հայցը: Հարկային տուգանքի՝ Կոնվենցիայի 6-րդ հոդվածի 1-ին կետին համապատասխանության վերաբերյալ այն նշել է, որ հարկային հարցերի քննող դատարանները լիակատար իրավասություն ունեն քննության առնելու գործի համար նշանակություն ունեցող փաստերը և դրանց որակումը իշխանությունների կողմից և որոշելու, յուրաքանչյուր դեպքում, այդ քննության լույսի ներքո, կամ հաստատել կամ կիրառել հարկային տուգանքը, որը կիրառվում է օրենքով սահմանված գումարի նկատմամբ, առանց կարողանալու համապատասխանեցնել այն կոնկրետ գործի հանգամանքներին, կամ եթե նրանք համարում են, որ իշխանությունները չեն պարզել, որ տեղի են ունեցել Ընդհանուր հարկային օրենսգրքի խախտումներ, չտուգանել հարկատուին: Դատարանը համապատասխանաբար համարել է, որ 6-րդ հոդվածի 1-ին կետը պարտադիր չի պահանջում, որպեսզի հարկային դատարանն իրավունք ունենա

համապատասխանեցնել հարկային տուգանքի գումարը՝ կոնկրետ գործի հանգամանքներին հարմարեցնելու համար:

13. 2005թ. հունվարի 10-ին դիմումատու ընկերությունը վերաքննիչ բողոք է ներկայացրել Փարիզի վերաքննիչ վարչական դատարան:

14. Այդ դատավարությունների ընթացքում 2005թ. դեկտեմբերի 7-ի թիվ 1512 որոշման համաձայն Ընդհանուր հարկային օրենսգրքի 1788 հոդվածի (որը դարձել է 1770 *օրոշիս* հոդված) համաձայն սահմանված տուգանքի չափը չվճարված հարկի 100%-ից նվազեցվել է 25%-ի:

15. 2006թ. փետրվարի 13-ին հարկային իշխանությունները նվազեցրել են տուգանքը 910,5493.93 եվրոյով և 2006թ. հուլիսի 6-ին արվեստի գործերի լրացուցիչ հարկը նվազեցվել է 28,736.12 եվրոյով, հաշվարկի սխալի հետևանքով:

16. Դիմումատու ընկերությունը Վերաքննիչ դատարանին է ներկայացրել նախկինում Վարչական դատարանին ներկայացրած նույն փաստարկներ:

17. 2006թ. նոյեմբերի 24-ի վճռով Վերաքննիչ վարչական դատարանը, ի գիտություն ընդունելով այդ նվազեցումները, որոշել է, որ անհրաժեշտություն չկա հաշվի առնել այդ գումարները, անփոփոխ է թողել վճիռն ընդհանուր առմամբ, սակայն նվազեցրել է դիմումատու ընկերության կողմից ձեռք բերված մի գործի նկատմամբ հարկային իշխանությունների սահմանած գինը: Մանրակրկիտ հետազոտությունից հետո այն մերժել է ընկերության ընթացակարգային և նյութական փաստարկներն այն մասին, որ հարկը հակասում էր Միության օրենքներին, օրինակ, որ այն չպետք է կիրառվեր որոշ գործերի ձեռքբերման նկատմամբ: Դատարանը՝ ստորադաս դատարանի կողմից տրված համանման պատճառաբանություններով, նաև մերժել է Կոնվենցիայի 6-րդ հոդվածի 1-ին կետի համաձայն ներկայացված փաստարկը, որը վերաբերում էր տուգանքին՝ ընդգծելով, որ վարչական դատարանն օժտված է լիակատար իրավագործությամբ, ինչպես պահանջում է 6-րդ հոդվածի 1-ին կետը, որը չի պահանջում, որպեսզի դատարանը հնարավորություն ունենա նվազեցնել տուգանքի չափը, երբ օրենսդրությամբ եզակի չափ է սահմանված:

18. Դիմումատու ընկերությունը բողոքարկել է Պետական խորհուրդ իրավունքի հիմքով, պնդելով, *inter alia*, որ հարկը հակասում է Միության օրենքներին և տուգանքը հակասում է Կոնվենցիայի 6-րդ հոդվածի 1-ին կետին, քանի որ դատարանն օժտված չէ այն ճշգրտելու իրավագործությամբ՝ հարկատուի վարքի լրջությունը օրենքով սահմանված սանդղակին համապատասխան արտացոլելու համար:

19. 2008թ. հունիսի 27-ի վճռով Պետական խորհուրդը մերժել է բողոքը: Տուգանքի կապակցությամբ այն վճռել է հետևյալը:

«Հաշվի առնելով ... մի կողմից, որ տուգանքի դրույքաչափը զանցանքին համապատասխանեցնելու համար, 2005թ. դեկտեմբերի 7-ի որոշմամբ այն սահմանվել է 25%, և մյուս կողմից, որ հարկային դատարանն, իրականացնելով բողոքի փաստի և իշխանությունների կողմից տրված որակման քննության իր լիակատար իրավագործությունը, որոշել է, յուրաքանչյուր դեպքում, այդ քննության արդյունքներից կախված, կամ անփոփոխ թողնել իշխանությունների սահմանած լրացուցիչ վճարները կամ վերացնել, եթե այն համարում է, որ հարկատուն չի խախտել արվեստի գործերի նկատմամբ կիրառվող նորմերը, և որ այն այդ իսկ պատճառով օժտված է լիակատար իրավագործությամբ ինչպես պահանջվում է Կոնվենցիայի 6-րդ հոդվածի 1-ին կետի համաձայն ..., որը չի նշանակում, որ նույնիսկ այն դեպքում, երբ օրենսդրությունը սահմանում է խնդրո առարկա տուգանքի մեկ դրույքաչափ, դատարանը պետք է հնարավորություն ունենա ճշգրտել այն և կիրառել օրենքով սահմանված չափից ավելի ցածր դրույքաչափ. համապատասխանաբար, սույն գործով Ընդհանուր հարկային օրենսգրքի 1761 հոդվածով սահմանված տուգանքն անփոփոխ թողնելով դատարանը օրենքի որևէ խախտում թույլ չի տվել:»

Գ. Հարկի հիմքի սահմանման և արվեստի գործերի հարկի հավաքմանը վերաբերող դատավարությունները

1. Հարկի հիմքին վերաբերող դատավարությունները

20. 2005թ. ապրիլի 5-ին դիմումատու ընկերությունը երկու բողոք է ներկայացրել *Պետական խորհուրդ* վիճարկելով Էկոնոմիկայի, ֆինանսների և արդյունաբերության նախարարի (Նախարար)՝ հիմնական վարչական փաստաթղթերում տեղ գտած հարկային օրենքի մեկնաբանությունը (դրա՝ 1989թ. հոկտեմբերի 15-ի և 1993թ. հունիսի 15-ի հետագա տարբերակներում), որոնց համաձայն Նախարարը որպես արվեստի գործերի հարկման բազա էր համարել դրանց վաճառքի գինը, ներառյալ միջնորդավճարը:

21. Դիմումատու ընկերությունը մատնանշել էր, որ միայն խորհրդարանն իրավունք ունի հարկեր նախատեսել և սահմանել դրա սահմանման և հավաքագրման առանցքային տարրերը և նկատել, որ Նախարարը, որի անունով խնդրո առարկա վարչական փաստաթուղթը մշակվել է, սահմանազանցել է իր իրավասությունները:

22. Դատավարությունների ընթացքում 2005թ. դեկտեմբերի 30-ին ընդունված և 2006թ. հունվարի 1-ից ուժի մեջ մտած «Բյուջեի փոփոխության մասին» օրենքով հարկն ամբողջովին խմբագրվել է և փոխվել է համարակալումը: Այդ կապակցությամբ, վարչական փաստաթղթերում նախկինում առկա, հարկման բազային վերաբերող դրույթները և դրույթները, որոնք վերաբերում են հարկի հավաքմանը և նախկինում ամրագրված էին Ընդհանուր հարկային օրենսգրքի ընդհանուր մասում, ինկորպորացվել են օրենսգրքի հատուկ մասում:

23. 2006թ. փետրվարի վճռով *Պետական խորհուրդը* միացրել է բողոքները և մերժել դրանք: Ընդհանուր հարկային օրենսգրքի վիճարկվող դրույթների հիման վրա այն համարել է, որ օրենքն «անուղղակիորեն, սակայն անհրաժեշտաբար» ի նկատի է ունեցել արվեստի գործերի հարկումը հիմնել դրանց վաճառքի գնի վրա և այդ կապակցությամբ հետագա պարզաբանումների բացակայության պատճառով, հարկման բազա համարվող վաճառքի գինը պետք է ընդունվի, որ ներառում է գնորդի բոլոր ծախսերը: Հաշվի առնելով դա, *Պետական խորհուրդը* համարել է, որ արվեստի գործերի նկատմամբ հարկի հիմք ընդունելով վաճառքի գինը, ներառյալ միջնորդավճարը, Նախարարը ճիշտ է մեկնաբանել վիճարկվող դրույթները և չի սահմանել որևէ նոր նորմ կամ սահմանազանցել իր իրավասությունները:

2. Հարկի հավաքագրմանը վերաբերող դատավարությունները

24. 2005թ. հունիսի 21-ին դիմումատու ընկերությունը երկու բողոք է ներկայացրել Պետական խորհուրդ պահանջելով չեղյալ համարել այն որոշումները, որոնցով վարչապետն անուղղակիորեն մերժել էր արվեստի գործերի հարկը սահմանող 1976թ. հուլիսի 19-ի օրենքի համապատասխան այդ հարկի հավաքագրման միջոցները կարգավորող նորմատիվ ակտերն ուժը կորցրած ճանաչելու մասին իր պահանջները: Դիմումատու ընկերությունը պնդել է որ խնդրո առարկա դրույթներն իրավական բնույթի էին և սահմանվել էին մի մարմնի կողմից, որն օժտված չէր օրինաստեղծ իշխանությամբ: Այն այնուհետև պնդել էր, որ իրավական դրույթները, որոնք վերաբերում էին այն անձանց, ում նկատմամբ կիրառելի էր հարկը, անորոշ են և ոչ հստակ, ի հակադրություն Կոնվենցիայի 7-րդ հոդվածով սահմանված սկզբունքի, որի համաձայն միայն օրենքով կարող է սահմանվել հանցագործությունը և ամրագրվել պատիժը:

25. 2006թ. մայիսի 5-ի վճռով Պետական խորհուրդը միացրել է բողոքները և մերժել դրանք: Այն համարել է, որ կարգավորող մարմինը պարզապես շարադրել է հարկի հավաքման ընթացակարգը՝ 1976թ. հուլիսի 19-ի օրենքին համապատասխան և չի սահմանազանցել իր լիազորությունները կամ դրանցով օժտելու պայմանները: Այն այնուհետև համարել է, փաստարկը որը վերաբերում է Կոնվենցիայի 7-րդ հոդվածով ամրագրված սկզբունքին, որ միայն օրենքով կարող է սահմանվել հանցագործությունը և ամրագրվել պատիժը, չի կարող հիմք ընդունվել խնդրո առարկա նորմատիվ ակտերն ուժը կորցրած ճանաչելու մերժումը բեկանելու համար:

II. ՀԱՄԱՊԱՏԱՍԽԱՆ ՆԵՐՊԵՏԱԿԱՆ ԻՐԱՎՈՒՆՔԸ ԵՎ ՊՐԱԿՏԻԿԱՆ

Ա. Համապատասխան ներպետական իրավունքը

26. Արվեստի գործերի հարկի հաստատուն դրույքաչափը կապիտալի աճի հարկման որոշակի ձև է: Այն սահմանվել է «կապիտալի աճի հարկման և թանկագին մետաղների զարդերի, արվեստի գործերի, կոլեկցիոն իրերի և անտիկվարիատի հարկման հաստատուն դրույքաչափի սահմանման մասին» 1976թ. հուլիսի 19-ի օրենքի 10-րդ հոդվածով: Մինչև 1993թ. այն ամրագրված էր Ընդհանուր հարկային օրենսգրքի 302 *բիս* A-ից 302 *բիս* E հոդվածներում, ապա մինչև 2005թ. դեկտեմբերի 31ը նույն օրենսգրքի 150 V *բիսից* 150 V *սեքսիս* հոդվածներում:

Հոդված 150 V *բիս*

«I. Հաշվի առնելով առևտրային շահույթի նկատմամբ կիրառելի հատուկ դրույթները ... զարդեղենի, արվեստի գործերի, կոլեկցիոն իրերի և անտիկվարիատի վաճառքը ենթակա է 7% հարկման, երբ արժեքը գերազանցում է 20,000 ֆր, երբ արժեքը 20,000-ից 30,000-ի միջակայքում է հարկման բազան պետք է նվազեցի 30,000 ֆր և նշված գնի տարբերության չափով»:

...

Այս դրույթները կիրառվում են նաև Եվրոպական տնտեսական միության այլ անդամ պետություններում իրականացված վաճառքների նկատմամբ:

...»

Հոդված 150 V *տեր*

«150 *բիս* հոդվածում սահմանված հարկը վճարում է վաճառողը: Այն պետք է վճարվի գործարքի մասնակից միջնորդի կողմից, կամ չկատարվելու դեպքում, գնորդի կողմից՝ երեսուն օրվա ընթացքում՝ նույն երաշխիքների պահպանմամբ, ինչ շրջանառության հարկի դեպքում: Այնուամենայնիվ այն դեպքում երբ վաճառքն իրականացվում է Եվրոպական միության մեկ այլ անդամ պետության տարածքում, հարկը պետք է վճարվի վաճառողի կողմից՝ նույն պայմանների պահպանմամբ»:

Հարկը ենթակա չէ գանձման, եթե վաճառողը համապատասխան ապրանքների մասնագիտացված վաճառող է:»

Հոդված 150 V *սեքսիս*

«Զարդեղենի կամ հոդված 150 *բիսի* I կետում նշված այլ ապրանքի վաճառողը կարող է ընտրել, վաճառքի պահին կազմված հայտարարագրով, 150 A-ից 150 T հոդվածներում սահմանված տարբերակներից մեկը, պայմանով որ նա կարող է ներկայացնել ձեռքբերման ամսաթվի և գնի ապացույց: Այս տարբերակի պայմանները ամրագրված են *Պետական խորհրդի* որոշմամբ:»

27. «Բյուջեի փոփոխության մասին» 2005թ. օրենքը (2005թ. դեկտեմբերի 30 թիվ. 2005-1720), որը ուժի մեջ էր մտել 2006թ. հունվարի 1-ին, փոփոխության է ենթարկել

այդ դրույթները: Ի թիվս այլոց, այն վերաբերում էր արվեստի գործերի հարկի համար իրավական պատասխանատվություն կրող անձանց, հարկի հաշվարկման բազային և դրա հավաքագրման եղանակին: Հետայսու, նույն օրենսգրքի Հոդված 150 VK 1-ին կետը սահմանում էր.

«Հարկը վճարում է վաճառողը կամ արտահանողը: Այն պետք է վճարվի Ֆրանսիայի ռեզիդենտ հարկային իմաստով միջնորդի կողմից, ով մասնակցում է գործարքին իր պատասխանատվությամբ, կամ հակառակ դեպքում՝ վաճառողի կամ արտահանողի կողմից ... »

28. Արվեստ գործերի հարկը չվճարելը հանգեցնում է հարկային տուգանքի: Խնդրո առարկա ժամանակահատվածում Ընդհանուր հարկային օրենսգրքի 1788-րդ հոդվածը (որը հոդված 1770 *օկտիս* է դարձել 1993թ.) սահմանում է.

«150 V *բիսիս* 150 V *սեքսիս* հոդվածների խախտումները առաջացնում են հարկային տուգանք չվճարված հարկի չափով և գանձվում են նույն եղանակով, ինչ շրջանառության հարկը:»

Հարկման պարզեցման և տուգանքների ներդաշնակեցման և ճշգրտման մասին 2005թ. դեկտեմբերի 7-ի թիվ 2005-1512 որոշմամբ, 1770 օկտիս հոդվածով սահմանված տուգանքը նվազեցվեց չվճարված հարկի 100%-ից 25%: Հոդված 1770 օկտիսը դարձել է Ընդհանուր հարկային օրենսգրքի հոդված 1761 2-րդ կետ:

Բ. Ըստ էության դատավարությունները վարչական դատարաններում

29. Ավանդաբար տարբերություն է դրվում լրիվ վարչական հայցի (ներկայացված լիակատար իրավագործություն ունեցող վարչական դատարան) և վարչական որոշման վերացման խնդրանքով դատական վերանայման բողոքի միջև: Վերջին տեսակի բողոքարկման դեպքում վարչական դատարանի իրավասությունը սահմանափակ է՝ այն կարող է միայն հետահայաց կերպով վերացնել որոշումը իրավական սխալի պատճառով՝ առանց էության վերաբերյալ վճռելու: Լրիվ վարչական հայցի դեպքում, մյուս կողմից, վարչական դատարանի իրավասությունը շատ ավելի լայն է այն ոչ միայն կարող է վերացնել կամ անփոփոխ թողնել վարչական որոշումը, այլև փոխել այն, փոխարինել այն իր սեփական որոշմամբ և վճիռ կայացնել շահագրգիռ անձանց իրավունքների վերաբերյալ: Այն կարող է նաև կարգադրել վարչական մարմիններին վճարել վնասների փոխհատուցում: Ավելին, այն դեպքում երբ վարչական դատարանն օժտված է լիակատար իրավասությամբ այն քննում է իրեն ներկայացված որոշման օրինականությունը վճիռ կայացնելիս առկա իրավական և փաստական հանգամանքների լույսի ներքո (ոչ ինչպես դատական վերանայման բողոքների դեպքում՝ վարչական որոշման ընդունման ժամանակ):

Լրիվ վարչական իրավական հայցերը ներառում են պայմանագրային կամ արտապայմանագրային հարցերով պետության պատասխանատվության պարզման վերաբերյալ բողոքները, հարկային կամ ընտրական (համայնքային կամ շրջանային) հարցերի վերաբերող հայցերը, վարչական պատիժների վերաբերյալ բողոքները և տարբեր այլ հայցեր:

30. Հարկային դատավարության շրջանակներում վարչական դատարաններն օժտված են իրավասությամբ ուղղակի և շրջանառության հարկերին առնչվող հարցերի նկատմամբ, մինչդեռ անուղղակի հարկերին վերաբերող գործերն ընդդատյա են սովորական դատարանները: Արդյունքում վարչական դատարաններն իրավասու են վերացնել հարկային մարմինների կողմից պահանջվող հարկերը և դրանց հետ կապված տուժանքները և կարող են նաև հաստատել վճարման ենթակա գումարը, կիրառելի իրավական դրույթների սահմաններում: Տուժանքների կապակցությամբ, վարչական դատարանները կարող են փոխարինել ավելի բարձր դրույքաչափն ավելի նվազով, երբ հարկատուի վարքագիծից կախված տարբեր դրույքաչափեր են կիրառելի:

Գ. Համապատասխան ներպետական նախադեպային իրավունքը

31. Հարկային տուժանքների դրույքաչափը փոփոխելու դատարանների իրավասության հարցի կապակցությամբ Ֆրանսիայի գերագույն դատարանները տարբեր լուծումներ են ընդունել:

1. Վճռաբեկ Դատարան

32. Երբ հարկային տուժանքները կիրառվել են ավտոմեքենաների տարբերակված հարկը ժամանակին չվճարելու դեպքում (Ընդհանուր հարկային օրենսգրքի Հոդված 1840 N քուարթեր – վերացվել է 2005թ. մարտի 1-ին), Վճռաբեկ դատարանը, 1997թ. ապրիլի 29-ի վճռով, մերժել է կիրառել խնդրո առարկա հոդվածը որպես Կոնվենցիայի 6-րդ հոդվածի 1-ին կետի հակասող, քանի որ «այն հնարավորություն չի տալիս լրիվ վարչական հայց ներկայացնել վարչական որոշման դեմ, որը հնարավորություն կընձեռեր դատարանին վճռել տուժանքի սկզբունքների և գումարի վերաբերյալ» (Cass. com., Ferreira, Bull. IV no. 110):

33. Այդ մոտեցումը հետագայում հաստատվել է (Cass. com., 17 November 1998, Dupuis, no. 96-21749; Cass. com., 15 June 1999, Lise, Bull. IV No. 130): 1999թ. հունիսի 15-ի վերոգրյալ վճռում Վճռաբեկ դատարանը վճռել է հետևյալը. «Վերը հիշատակված 1840 N քուարթեր հոդվածը անհամապատասխան է Կոնվենցիայի 6-րդ հոդվածի 1-ին կետին ... միայն քանի որ դատարանը, որի կողմից քննվում է հարկատուի նկատմամբ

Գանձապետարանի կողմից կիրառված տուժանքի վիճարկման գործը, չի կարող վճիռ կայացնել տուժանքի սկզբունքի և գումարի վերաբերյալ, այդպիսով դատարանի գործը, որի առջև (շահագրգիռ անձը) պնդում է, որ վճարել է հարկն անմիջապես այն վճարելու մասին կարգադրություն ստանալուց հետո, պետք է գնահատի տուժանքի համաչափությունը հարկատուի վարքագծին ...»: Վճռաբեկ դատարանը պարզաբանել է, 2003թ. հուլիսի 1-ի վճռում (Cass. com., Gallotte, no. 00-13966) նվերը չհայտարարագրվելու պատճառով պահանջվող լրացուցիչ 40% հարկի կապակցությամբ. «6-րդ հոդվածի 1-ին կետը ... սահմանում է իրավունք բողոքարկել լրիվ իրավասությամբ օժտված դատարանին բողոքարկել երաշխավորելու համար, իշխանությունների կողմից կիրառված հարկային տուգանքը համաչափ է հարկատուի վարքագծին գործի կոնկրետ հանգամանքներում, և ... գործը քննող դատարանը կարող է իրականացնել իրեն վերապահված իշխանությունը միայն եթե տուգանքը վիճարկող կողմը հնարավորություն է ընձեռում նրան գնահատել տուգանքի սկզբունքը և գումարը»: -

2. Պետական խորհուրդը

34. Պետական խորհուրդը սկզբնապես վճիռ էր կայացրել Ընդհանուր հարկային օրենսգրքի 1728 և 1729 հոդվածների վերաբերյալ, որոնցով տարբեր տուժանքներ էին նախատեսվում կախված հարկատուի վարքագծից և դրա օրենքով որակումից (հոդված 1729, ինչպես որ այն գործում էր խնդրո առարկա ժամանակահատվածում, սահմանում էր տուգանքի 40% ավելացում, եթե հարկատուն գործել էր անբարեխիղճ, և 80%՝ խաբեության դեպքում):

1996թ. ապրիլի 5-ի՝ 1729-րդ հոդվածի վերաբերյալ կարծիքում *Պետական խորհուրդը* նշել էր. «օրենքը ... համաչափ դարձնելով տուժանքները հարկատուի վարքագծին սահմանում է, որ կիրառելի տուգանք պետք է փոփոխվի՝ խնդրո առարկա վարքագծի իրավական որակմանը համապատասխան»: Համապատասխան դատարանը, իշխանությունների կողմից այդ վարքագծի որակման քննության իր իրավագործությունները լիովին իրականացնելուց հետո, պետք է կիրառի համապատասխան տուգանքի օրենքով սահմանված դրույքաչափը, առանց հնարավորություն ունենալու փոփոխել այն հաշվի առնելով հարկատուի կողմից կատարված զանցանքի լրջությունը:» (CE, Houdmond opinion, *Revue de Jurisprudence fiscale* (RJF) 5/96, no. 607):

35. 1729-րդ հոդվածով սահմանված տուժանքների տարբերակման հնարավորությանն առնչվող մեկ այլ գործով Պետական խորհուրդը 1998թ. հուլիսի 8-

ի կարծիքում տվել էր հետևյալ պարզաբանումը. «Համապատասխան դատարանը, փաստերի և իշխանությունների տված որակման քննության իր իրավագործությունը լիովին իրականացնելուց հետո, յուրաքանչյուր գործով որոշում է, կախված քննության արդյունքներից, կամ անփոփոխ թողնել կամ կիրառել օրենքով սահմանված դրույքաչափով արդյունավետորեն կիրառվող տուգանքը, առանց կարողանալու փոփոխել այն հաշվի առնելով հարկատուի կատարած զանցանքի լրջությունը, կամ, եթե այն համարում է, որ իշխանությունները չեն պարզել, որ հարկատուն մեղավոր է խարդախության կամ անբարեխղճորեն գործելու մեջ՝ միայն զանձել վճարումն ուշացնելու տոկոսները: Կոնվենցիայի 6-րդ հոդվածի 1-ին կետը ... չի պարտավորեցնում նրան այլ կերպ վարվել:» (CE, Fattell opinion, RJF 1998, no. 970; see also CE, 24 September 2003, Société Paolo Nancéienne, RJF 12/03, no. 1393)

36. Պետական խորհուրդը նույն պատճառաբանությունն է օգտագործել Ընդհանուր հարկային օրենսգրքի 1728-րդ հոդվածի հետ կապված, որը տուգանքի տարբեր դրույքաչափեր է սահմանում կախված հարկային հայտարարագրին վերաբերող պարտավորությունների՝ հարկատուի կողմից չկատարման հետ (CE, 8 March 2002, SARL Clinique de Mazargues, RJF 2002, no. 671, and CE, 6 June 2007, Lemarinier, RJF 2007, no. 1042):

37. Հետագայում *Պետական խորհուրդը* տարածել է նաև այս մոտեցումը այն տուժանքների վրա, որոնք չնայած ամրագրված էին Ընդհանուր հարկային օրենսգրքի այլ հոդվածներում, սակայն, Օրենսգրքի այլ հոդվածներով նախատեսված տուժանքներ ներառող պատժիչ միջոցների մաս էին կազմում (տե՛ս օրինակ Օրենսգրքի 1788 *սեպտիս* հոդվածով (ներկայումս հոդված 1788 A 4) նախատեսված 5% տուգանքը անմիջապես նվազեցվող ավելացված արժեքի հարկը չհայտարարագրելու համար CE, 2007թ. նոյեմբերի 30, Société Sideme, RJF 2008, no. 172, կամ Օրենսգրքի 1740 տեր (ներկայումս 1737) հոդվածով նախատեսված 50% տուգանքը մատակարարների կամ հաճախորդների հասցեները թաքցնելու կամ կեղծելու համար CE, 2008թ. մայիսի 26, Société Anonyme Norelec, RJF 2008, no. 981 և Օրենսգրքի 1730 հոդվածով նախատեսված 150% տուգանքը (2005թ. նվազեցվել է 100 %) հարկային գնահատմանը խոչընդոտելու համար CE, 2009թ. մարտի 5, Gonzales-Castrillo, *Droit fiscal* 2009 no. 10):

3. Սահմանադրական խորհուրդ

38. 2011թ. մարտի 17-ի երկու որոշումներում, Ընդհանուր հարկային օրենսգրքի 1728-րդ և 1729-րդ հոդվածներով նախատեսված 40% հարկային տուգանքի

(համապատասխանաբար ծանուցումից հետո չհայտարարագրվելու և հարկատուի կողմից ցուցաբերված անբարեխղճության համար) սահմանադրականությանն առնչվող երկու նախնական հարցերին վերաբերող որոշումներում, Սահմանադրական խորհուրդը հետևյալ համանման ձևակերպումներով նշել է

«Պատասխանատվության միջոցների անհատականացման սկզբունքը, որը բխում է (1789թ. հոչակագրի 8-րդ հոդվածից) նշանակում է, որ հարկային տուգանքը, որը որպես պատասխանատվության միջոց է կիրառվում, կարող է կիրառվել միայն, երբ դատական քննության ենթակա իշխանությունները, ուղղակիորեն նշանակում են այն հաշվի առնելով յուրաքանչյուր գործի կոնկրետ հանգամանքները. չի կարելի, այնուամենայնիվ, արգելել, որպեսզի օրենքով սահմանվեն նորմեր՝ զանցանքների արդյունավետ պատժման ապահովման համար,

...

Վիճարկվող դրույթները ֆինանսական պատժամիջոցներ են նախատեսում, որոնց բնույթն ուղղակիորեն կապված է զանցանքի հետ. օրենքն ինքնին ճշգրտել է տուժանքները զանցանքի լրջությանը համապատասխան. դատարանը որոշում է յուրաքանչյուր գործով, դրանում նշված փաստերը և իշխանությունների պարզաբանումները քննության առնելու իր իրավագործության լիակատար իրագործման արդյունքում, կամ անփոփոխ թողնել օրենքով սահմանված դրույքաչափով նշանակված տուգանքը, կամ փոխարինել այն հոդվածի այլ դրույթներով նախատեսված դրույքաչափով ... եթե իրավականորեն արդարացված է համարում դա (հոդված 1728), կամ եթե համարում է, որ իշխանությունները չեն պարզել, որ հարկատուն մեղավոր խաբեության կամ անբարեխղճությամբ գործելու մեջ, այն կարող է որոշում կայացնել միայն վճարումն ուշացնելու համար տոկոսներ գանձելու վերաբերյալ (հոդված 1729). այդպիսով այն հնարավորություն ունի հարկատուի վարքագծին համաչափ դարձնել տուժանքները. 40% դրույքաչափն ակնհայտ անհամաչափ չէ ...»

ՕՐԵՆՔԸ

I. ԿՈՆՎԵՆՏԻԱՅԻ 6-ԲԴ ՀՈԴՎԱԻ 1-ԻՆ ԿԵՏԻ ԵՆԹԱԴԻՅԱԼ ԽԱԽՏՈՒՄ
ԼՐԻՎ ԻՐԱՎԱԶՈՐՈՒԹՅԱՄԲ ՕԺՏՎԱԾ ԴԱՏԱՐԱՆԻ
ԱՆՄԱՏՉԵԼԻՈՒԹՅԱՆ ՊԱՏՃԱՌՈՎ

39. Դիմումատու ընկերությունը գանգատվել է Կոնվենցիայի 6-րդ հոդվածի 1-ին կետի խախտումից, որի համապատասխան մասն ամրագրում է

«Յուրաքանչյուր ոք, երբ որոշվում են նրա քաղաքացիական իրավունքներն ու պարտականությունները ... ունի դատարանի կողմից արդարացի ... դատաքննության իրավունք...»

Դիմումատու ընկերությունը գանգատվել էր Ընդհանուր հարկային օրենսգրքի 1770 *օկտիս* հոդվածով (ներկայումս հոդված 1761 կետ 2): Այն համարում էր, որ այդ դրույթը իրավասու դատարաններին չի օժտում հարկային հարցերի քննության

լիակատար իրավասությամբ, որը իրավունք կտար նրանց ավելացնել կամ նվազեցնել տուգանքը հարկատուին մեղսագրվող զանցանքի լրջությանը համամասնորեն:

40. Կառավարությունն առարկել է այդ փաստարկի դեմ:

Ա. Ընդունելիություն

41. Դատարանը նկատում է, որ Կառավարությունը, իր դիտողություններում համարել է որ Կոնվենցիայի 6-ր հոդվածի 1-ին կետը կիրառելի է քրեական ոլորտում նկատմամբ, և բաժանում է այդ կարծիքը:

42. Դատարանը նկատում է, որ այս գանգատը ակնհայտ անհիմն չէ Կոնվենցիայի 35-րդ հոդվածի 3 (ա) կետի իմաստով: Այնուհետև այն նկատում է, որ այն անընդունելի չք որևէ այլ հիմքով: Այդ իսկ պատճառով այն պետք է համարվի ընդունելի:

Բ. Էություն

1. Կողմերի դիրքորոշումները

43. Դիմումատու ընկերությունն ընդգծել է, որ Ընդհանուր հարկային օրենսգրքի նախկին 1770 *օկտիս* հոդվածով սահմանված տուգանքը ավտոմատ կերպով կիրառվել է իշխանությունների կողմից արվեստի գործերի հարկի լրացուցիչ հարկադրման դեպքում: Այն նաև մատնանշել է, որ երբ լրացուցիչ հարկն անփոփոխ է թողնվել հարկային դատարանի կողմից դատարանը պարտավոր էր պահպանել նաև ուղեկցող տուժանքները: Դա ուղղակիորեն բխում էր նախկին 1770 *օկտիս* հոդվածից, որի համաձայն միայն վերանայված հարկադրում էր, որը հանգեցնում էր տուժանքի կիրառմանը: Ի հակադրություն կառավարության՝ վարչական մարմինների իրավասությունների վերաբերյալ տեսակետի, հարկային տեսուչները խնդրո առարկա տուժանքները կիրառելուց բացի այլ ընտրություն չունեին: Այդպիսի ավտոմատ կիրառումից խուսափելու միակ ձևը տուժանքը չեղյալ համարելը կամ փոխզիջման հասնելն էր (հարկային վարչարարության L.247 բաժինը), որը իշխանություններն ընդունում են միայն իրենց հայեցողությամբ և եթե հարկատուն խոստանում է չդիմել իրավական գործողությունների: Այդպիսով հարկատուն, որը ցանկանում է վիճարկել և վերանայված հարկադրումը և հարակից տուգանքները, որևէ հույս չի կարող ունենալ, որ իշխանությունները չեղյալ կհամարեն տուժանքները կամ կհամաձայնեն նվազեցնել այն:

44. Հարկային հարցեր քննելու իրավասություն ունեցող դատարանների իրավագործության կապակցությամբ, դիմումատու ընկերությունը պնդել է, որ չնայած տուժանքները կարող էին վիճարկվել կիրառման ընթացակարգի և իրավականության

տեսանկյունից, սույն գործով իր գանգատները վերաբերում են միայն դրանց օրինականությանը: Դատարաններն իրավունք չունեն նվազեցնել կամ չեղյալ համարել տուգանքները առանց նվազեցնելու կամ չեղյալ համարելու ուղեկցող վերանայված հարկադրումը, այդպիսով նրանց ձեռքերը կապված էին տուժանքի ավտոմատ բնույթով:

45. Դիմումատու ընկերությունն այնուհետև պարզաբանել էր, որ ի հակադրություն Կառավարության առաջարկի, օրենքը տուգանքի հստակեցման որևէ հնարավորություն չի նախատեսում, քանի որ Ընդհանուր հարկային օրենսգիրքը սահմանում է միայն մեկ տուգանք արվեստի գործերի հարկի նկատմամբ (100% այդ ժամանակ և 25% ներկայումս): Ի պատասխան Կառավարության այն փաստարկի, որ որևէ կարիք չկար դատարաններին տուգանքը փոփոխելու իրավասությամբ օժտելու մեջ, դիմումատու ընկերությունը մատնանշել է, որ ինքը որոշ վաճառողների գոհն է եղել, ովքեր պարտավորվել են (ունաք՝ գրավոր) ընտրել սովորական կապիտալի ձեռքբերման սխեման սակայն չեն կատարել իրենց պարտավորությունը, որը պարտավորեցրել է իշխանություններին ավելացնել իր՝ որպես գնորդի, հարկերը, նույնիսկ չնայած որ ինքը գործել է բարեխղճորեն: Այն համարել է, որ այդպիսի հանգամանքներում, դատարանը պետք է կարողանար նվազեցնել տուժանքները:

բ. Կառավարությունը

46. Կառավարությունը նախ մատնանշել է, որ ի տարբերություն դիմումատու ընկերության պնդումների, հարկային մարմինները երբևէ իրավականորեն պարտավորված չեն եղել կիրառել տուժանք, քանի որ որևէ ընդհանուր կամ հատուկ նորմ չի պարտավորեցնում նրանց այդպես վարվել: *Պետական խորհրդի* նախադեպային իրավունքի համաձայն, այն դեպքում երբ նրանք սահմանափակ հնարավորություններ ունեին, երբ խոսքը գնում էր իրավական նորմերին համապատասխան հարկերի սահմանման կամ հավաքման մասին, նրանք ազատ էին, որք խոսքը վերաբերում էր հարկային տուժանքներին (վարչական պատժամիջոցների համար, CE 8 January 1971, Sieur Gallon, Rec. p. 21, and for fiscal penalties CE 1 October 1979, Association pour l'unification du christianisme mondial, RJF 11/99, p. 837): Ավելին, հարկային մարմինները իրավունք ունեին փոփոխել կամ չեղյալ համարել հարկային տուգանքը բացառիկ դեպքերում, ինչպես սահմանված է հարկային վարչարարության օրենսգրքի L. 247 բաժնում: Նաև հարկատուն հնարավորություն է ունեցել դիմել տուգանքը չեղյալ համարելու վարչական մերժման դատական վերանայման համար:

47. Կառավարությունն այնուհետև պնդել է, որ հարկային հարցերում դատարանները մեխանիկորեն այն վերաբերմունքը չեն ցույց տալիս տուժանքներին

ինչ որ չվճարված հարկերին: Ճշմարիտ է, որ եթե դատարանն ազատում է հարկատուին պատասխանատվությունից չվճարված հարկերի համար, տուժանքները մեխանիկորեն հետևում են դրան, սակայն նրանք կարող են նվազեցվել կամ չեղյալ համարվել նույնիսկ եթե չվճարված հարկը ենթակա է մնում վճարման: Կառավարությունը նկատել է, որ հարկատուն կարող էր վիճարկել տուգանքները դրանց կիրառման ընթացակարգի կամ օրինականության հիմքով: Դատարանը առանձին վճռել է տուժանքների վերաբերյալ և ստուգել, որ պահպանվել են իրավական պահանջները: Մասնավորապես, այլ քննության է առել «անբարեխղճության» հասկացությունը (ֆրանսերեն *mauvaise foi* in French, ներկայումս՝ *manquement délibéré* or “դիտավորությամբ անտեսել”), որը հանգեցնում է տուժանքի տարբեր աստիճանների: Բազմաթիվ օրինակների են առկա, երբ բարեխղճության պակասի համար տուժանքը նվազեցվել է կամ չեղյալ է համարվել՝ անկախ այն հանգամանքից, թե արդյոք վճարման ենթակա հարկն անփոփոխ է մնացել: Երբ խոսքը վերաբերում Ընդհանուր հարկային օրենսգրքի համաձայն արվեստի գործերի հարկի խախտումներին հայցերի քանակը չափազանց փոքր է ասելու համար, թե արդյոք դատարանները կարող էին խիստ օբյեկտիվ մոտեցում ցուցաբերել փաստերին կամ հաշվի առնել խախտման հանգամանքները:

48. Սույն գործով Կառավարությունը համարում է, որ այն փաստը, որ դատարանն իրավունքի չի ունեցել փոփոխել Ընդհանուր հարկային օրենսգրքի նախկին 1771 *օկտիս* հոդվածով սահմանված տուգանքը չի հանդիսանում արդարացի դատաքննության իրավունքի կամ դատարանի մատչելիության իրավունքի խախտում Կոնվենցիայի 6-րդ հոդվածի 1-ին կետի իմաստով: Նախ. Կառավարությունը նշել է, որ օրենքն ինքնին սահմանում է որպեսզի պատժամիջոցները համաչափ լինեն խախտմանը, քանի որ տուգանքը չվճարված հարկի տոկոսն է և դրա աստիճանը հարաբերականորեն չափավոր է, քանի որ այն 2005թ. դեկտեմբերի 7-ի որոշմամբ չվճարված հարկի 100%-ից նվազեցվել է 25% և այդ նվազեցումը դատավարության ընթացքում կիրառվել է դիմումատու ընկերության նկատմամբ: Կառավարությունն ընդգծել է, որ Դատարանն արդեն հնարավորություն է ունեցել համարելու, որ այս մոտեցումը բավարարում է 6-րդ հոդվածի պահանջներին և հղում է կատարել *Մալիժն ընդդեմ Ֆրանսիայի* գործով վճռին (23 սեպտեմբերի 1998թ., կետ 47, Վճիռների և որոշումների արձանագրություններ 1998- VII), և Հանձնաժողովի որոշմանը *Թադդեին ընդդեմ Ֆրանսիայի* գործով (թիվ 36118/97, 29 հունիսի 1998, Որոշումներ և Ձեկույցներ (DR) 94, էջ 108): Կառավարությունն ավելացրել է, որ սույն գործով *Պետական խորհուրդը* հիմնվել է վերը հիշատակված *Մալիժի* վճռի վրա համարելով, որ 6-րդ հոդվածի խախտում տեղի չի ունեցել, քննության առնելով տուգանքի համաչափությունը, որը արվեստի գործերի հարկին առնչվող միակ սահմանված տուժանքն էր:

Կառավարությունն այս կապակցությամբ հղում էր կատարել վարորդական իրավունքի վկայականների միավորների համակարգին, երբ Ճանապարհային երթևեկության օրենսգրքի յուրաքանչյուր խախտում հանգեցնում էր որոշակի միավորների կորստի:

49. Կառավարությունը պնդել էր, որ ցանկացած դեպքում տուգանքի հետագա նվազեցման անհնարինությունն արդարացված էր տուժանքի բուն բնույթով, քանի որ սկզբունքորեն որևէ հնարավոր արդարացում չկա հարկը չվճարելու համար: Հատկապես սույն գործով, որը անձը, ով պետք է վճարած լիներ հարկը (վաճառողը) այն անձը չէր, ով գործնականում կրում են այդ ծախսը օրենքով (գնորդ) և այդպես հավաքագրվող հարկը Գանձարանին չվճարելը անձնական եկամտի ոչ իրավաչափ աղբյուր էր:

50. Կառավարությունը պարզաբանել է, որ ընդհանուր առմամբ, հարկային հարցերի նկատմամբ կիրառվող վարչական տուժանքների համակարգը կապված էր անհատական գործերի մեծ թվի հետ և բնութագրվում է հարաբերականորեն պարզ սանդղակներով, գործերի քանակների և դրանց հետ արագորեն և միանման կերպով լուծելու անհրաժեշտության պատճառով: Վարորդական իրավունքի վկայականների միավորային համակարգը, որը Դատարանը հաստատել էր *Մայիժի* վճռով, երբ միավորների հաստատումն քանակ էր հանվում յուրաքանչյուր տիպի զանցանքի համար, պատկանում է նույն տեսակին: Հարկային տուժանքների հարցերով օրենքն ընդհանուր առմամբ զանցանքի յուրաքանչյուր տեսակի համար սահմանում էր կամ տարբեր դրույքաչափերի փոքր սանդղակ կամ մեկ դրույքաչափ: Իրադրությունը տարբերվում է անկախ վարչական մարմինների կողմից տնտեսական դաշտում կիրառվող պատժամիջոցներից, «ապաքրեականացման» շահերից ելնելով, որոնք նկատելի էին օրինակելի տիպի հազվադեպ ճնշումներով, և ձևակերպումներով, որոնք սահմանում են առավելագույն բարձր տուգանքներ՝ դրանց նվազեցման հնարավորությամբ զուգակցված:

51. Կառավարությունը հայտնել էր, որ համարելը, թե Կոնվենցիայի 6-րդ հոդվածի 1-ին կետը ամրագրում է ընդհանուր պահանջ՝ անհատականացնել բոլոր վարչական տուժանքները, որոնց ընդամենը մի տեսակն են հարկային տուժանքները, ավելին է քան այս հոդվածի՝ դատարանների կողմից արդյունքվետ քննության նպատակը և հեռու գնացող հետևանքներ կունենա զանգվածային վարչական սանկցիաների վրա՝ տնտեսական տեսանկյունից:

52. Կառավարությունը նաև պնդել էր, որ վարչական դատարանները, որոնք քննում են իշխանությունների կողմից Ընդհանուր հարկային օրենսգրքի նախկին 1770 *օկտիս* հոդվածի կիրառման դեպքերը, չեն կարող որևէ այլ բան համարվել քան լրիվ իրավագործությամբ օժտված դատական մարմիններ՝ Դատարանի նախադեպային

իրավունքի իմաստով, որին լրջորեն հենվում է *Պետական խորհուրդը*: Ֆրանսիայի օրենքով հարկային դատարանները լրիվ իրավագործությամբ օժտված դատական մարմիններ են, ինչը նշանակում է, որ նրանք կարող են քննության առնել ոչ միայն փաստերը, այլև իրավունքը և օժտված են ոչ միայն վարչական որոշումները չեղյալ համարելու իրավասությամբ, այլ նաև որոշելու վճարման ենթակա հարկի գումարը կամ օրենքին համապատասխան և օրենքի սահմաններում կիրառման ենթակա տուժանքը: Տուժանքների կապակցությամբ, դատարանները պարզում են զանցանքի առկայությունը, ապա անփոփոխ թողնում տուժանքը, եթե հաստատվել է զանցանքը, կամ չհաստատվելու դեպքում՝ վերացնում այն: Դատարանները, պատշաճ համարելու դեպքում, կարող են նաև ավելի նվազ դրույքաչափ կիրառել, (օրինակ անբարեխղճության համար տուժանքների դեպքում) կամ վարչական մարմինների խնդրանքով համաձայնել փոխել մի տուժանքը մյուսով՝ որոշ պայմանների բավարարված լինելու դեպքում:

53. Այն դեպքում, երբ սահմանված է մեկ դրույքաչափ, ինչպես սույն գործով, դատարանը գործնականում ընտրություն ունի տուժանքը հաստատելու կամ այն վերացնելու միջև, զանցանքը կազմող տարրերի և փաստերի լրիվ հետազոտությունից հետո: Ի հակադրություն *Շմաուցերն ընդդեմ Ավստրիայի* գործի (23 հոկտեմբերի 1995թ. Սերիա A թիվ 328-A), երբ Դատարանը գտել էր որ տեղի է ունեցել 6-րդ հոդվածի 1-ին կետի խախտում, Ավստրիական դատարանների կողմից իրականացված սահմանափակ քննության պատճառով, Կառավարությունն ընդգծել է, որ սույն գործով բողոքը թույլ էր տալիս դատարանին իր սեփական դիրքորոշմամբ փոխարինել վարչական մարմինների դիրքորոշումը պարզելիս, թե արդյոք փաստերն արդարացնում են տուժանքը, ինչպես սահմանված է օրենքով: Կառավարությունը պնդել էր, որ նույնիսկ առանց տուժանքը փոփոխելու իրավասության, դատարանն օժտված է «լրիվ իրավագործությամբ»՝ Դատարանի նախադեպային իրավունքի իմաստով և որ դիմումատու ընկերության արդար դատաքննության իրավունքը հարգվել է սույն գործով:

2. Դատարանի գնահատականը

54. Դատարանը կրկնում է, որ որևէ համակարգ անհամատեղելի չէ Կոնվենցիայի 6-րդ հոդվածի 1-ին կետին, քանի դեռ հարկատուն կարող է իրեն վերաբերող ցանկացած որոշում բողոքարկել դատարանում, որն ապահովում է այդ դրույթի երաշխիքները (տե՛ս *Բենդենուն ընդդեմ Ֆրանսիայի* 24 փետրվարի 1994թ, կետ 46, Սերիա A թիվ 28, and *Սիլվեսթրս Հորեկա Սերվիսն ընդդեմ Բելգիայի*, թիվ 47650/99, կետ 25, 4 մարտի 2004թ.):

55. Կոնվենցիայի 6-րդ հոդվածի 1-ին կետի պահպանումը նշանակում է, որ վարչական մարմինների կողմից կայացված որոշումները, որոնք ինքնին չեն

բավարարում Կոնվենցիայի 6-րդ հոդվածի 1-ին կետի պահանջները, պետք է համապատասխան հսկողության առարկա հանդիսանան դատական մարմնի կողմից, որն օժտված է լրիվ իրավագործությամբ (տե՛ս վերը՝ *Շմաուցեր*, կետ 34, և *ՈԻմլեաֆթը, Գրադինգերը, Պրամսթալերը, Պալաորոն և Պֆարմայերն ընդդեմ Ավստրիայի* վճիռները՝ 23 հոկտեմբերի 1995թ., Սերիա A թիվ 328 A-C և 329 A-C, կետեր 37, 42, 39, 41 և 38 համապատասխանաբար): Լրիվ իրավագործությամբ օժտված դատական մարմնի հատկանիշները ներառում են ստորադաս մարմնի որոշումները բոլոր առումներով, փաստական և իրավական հիմքերով, վերացնելու իրավասությունը: Այն պետք է իրավագործություն ունենա քննության առնել իրեն ներկայացված գործի համար նշանակություն ունեցող փաստերի և իրավունքի հետ կապված բոլոր հարցերը (տե՛ս *Շեվրոլն ընդդեմ Ֆրանսիայի*, թիվ 49636/99, կետ 77, ՄԻԵԴ 2003-III; վերը նշված *Սիլվեսթրս Հորեկա Սերվիսն ընդդեմ Բելգիայի*, կետ 27; և *Ա. Մենարինի դիագնոսթիքս ս.ր.լ-ն ընդդեմ Իտալիայի*, թիվ 43509/08, կետ 59, 27 սեպտեմբերի 2011թ.):

56. Դատարանը նկատում է, որ սույն գործով դիմումատու ընկերությունը կարողացել է հայցադիմում ներկայացնել վարչական դատարան՝ լրացուցիչ հարկը և տուգանքները վճարելուց ազատվելու համար և ապա բողոքարկել վերաքննիչ վարչական դատարան և դատական վերանայման բողոք ներկայացնել *Պետական խորհուրդ*: Խնդրո առարկա վարչական դատարանը օժտված է եղել լայն իրավունքներով և լրիվ իրավագործությամբ սույն գործով փաստական և իրավական բոլոր տարրերը գնահատելու համար և կարող էր ոչ միայն վերացնել կամ անփոփոխ թողնել վարչական որոշումը, այլև փոփոխել այն կամ փոխարինել իր սեփական որոշմամբ և վճիռ կայացնել շահագրգիռ անձի իրավունքների վերաբերյալ. հարկային հարցերում այն կարող էր ազատել հարկատուին վիճարկվող հարկերից և տուժանքներից կամ փոփոխել այդ գումարը օրենքով նախատեսված սահմաններում և տուժանքների դեպքում, այն կարող էր նվազեցնել դրույքաչափը կիրառելի իրավական դրույթների սահմաններում (տե՛ս վերը՝ կետեր 29 և 30. ի հակադրություն վերը նշված *Սիլվեսթրս Հորեկա Սերվիսն ընդդեմ Բելգիայի*, կետ 28):

57. Այդպիսով դիմումատու ընկերությունը կարողացել է ներկայացնել վարչական դատարան և վերաքննիչ վարչական դատարան, որոնք երկուսն էլ բավարարում են 6-րդ հոդվածի 1-ին կետի պահանջներին, բոլոր փաստական և իրավական փաստարկները որոնք համարել է օգտակար իր վերանայված հարկադրման և ուղեկցող տուժանքներից ազատելու հայցի համար (տե՛ս *mutatis mutandis* վերը նշված *Մալիժ*, կետ 48), ներառյալ հարկի՝ Միության օրենքներին համապատասխանության վիճարկումը և հարկի հաշվարկման բազայի քննությունը, որը դիմումատու

ընկերությունը կարողացել էր համոզել վերաքննիչ դատարանին նվազեցնել (տե՛ս վերը՝ կետ 17):

58. Դիմումատու ընկերության գանգատն այն էր, որ վարչական դատարանները օժտված չեն եղել հարկային տուգանքը փոփոխելու իրավունքով՝ այդ առնչությամբ որևէ իրավական դրույթի բացակայության պարագայում:

59. Դատարանը նկատում է նախևառաջ, որ օրենքն ինքնին որոշակի աստիճանով համաչափ է դարձնում տուգանքը հարկատուի վարքագծի լրջությանը, արտահայտելով այն որպես չվճարված հարկի տոկոս, որի հաշվարկը դիմումատու ընկերությունը լայն հնարավորություն է ունեցել քննարկել սույն գործով (տե՛ս *mutatis mutandis*, Վալիկո *ս.ռ.լ. ընդդեմ Իտալիայի* (dec.), թիվ 70074/01, ՄԻԵԴ 2006-III): Դատարանն ընդունում է նաև դատարանի տեսակետը, որ հարկային միջոցառումները պետք է բավարար արդյունավետ լինել պետության շահերը պահպանելու համար և այնուհետև նկատում է որ այսպիսի գործերը տարբերվում են քրեական իրավունքի բուն էությունից՝ Կոնվենցիայի իմաստով (տե՛ս *mutatis mutandis*, Յուսսիլան *ընդդեմ Ֆինլանդիայի* [GC], թիվ 73053/01, կետ 43, ՄԻԵԴ 2006-XIII): Վերջապես, այն համարում է, որ տուգանքի դրույքաչափը, որը 2005թ. դեկտեմբերի 7-ի որոշմամբ սահմանվել է 25%, անհամաչափ չի թվում (տե՛ս վերը նշված *Մալիժ*, կետ 49 և ի հակադրություն, *mutatis mutandis*, Մամիդակիսն *ընդդեմ Հունաստանի*, թիվ 35533/04, կետ 48, 11 հունվարի 2007թ., և *Գրիֆիտսոն ընդդեմ Տրանսիլիայի*, թիվ 28336/02, կետ 105, 26 փետրվարի 2009թ.):

60. Համապատասխանաբար, որևէ կամայականության բացակայության պարագայում, Դատարանը եզրակացնում է, որ սույն գործով տեղի չի ունեցել 6-րդ հոդվածի 1-ին կետի խախտում:

...

ՀԱՇՎԻ ԱՌՆԵԼՈՎ ՎԵՐՈԳՐՅԱԼԸ, ԴԱՏԱՐԱՆԸ ՄԻԱԶԱՅՆ

...

2. Վճռում է տեղի չի ունեցել Կոնվենցիայի 6-րդ հոդվածի 1-ին կետի խախտում:

Կատարվել է անգլերենով և գրավոր ծանուցվել 2012թ. հունիսի 7-ին Դատարանի Կանոնների 77-րդ հանոնի 2-րդ և 3-րդ կետերին համապատասխան:

Սթիվեն Ֆիլիպս
Քարտուղար

Դին Շալիման
Նախագահող

© Եվրոպայի խորհուրդ/ Մարդու իրավունքների եվրոպական Դատարան, 2013

Մարդու իրավունքների եվրոպական դատարանի պաշտոնական լեզուներն են ֆրանսերենը և անգլերենը: Սույն թարգմանությունն իրականացվել է Եվրոպայի խորհրդի Մարդու իրավունքների հավատարմագրային ֆոնդի (www.coe.int/humanrightstrustfund) աջակցությամբ: Այն որևէ կերպ չի պարտավորեցնում Դատարանին, որը պատասխանատու չէ թարգմանության որակի համար: Այն կարելի է բեռնել HUDOC-ից՝ Մարդու իրավունքների եվրոպական դատարանի նախադեպային իրավունքի տվյալների բազայից (<http://hudoc.echr.coe.int>), կամ տվյալների ցանկացած այլ բազայից, որին HUDOC-ը տրամադրել է փաստաթուղթը: Այն կարող է վերաթողարկվել ոչ առևտրային նպատակներով՝ պայմանով, որ գործի անվանումը ներկայացվի ամբողջական և ուղեկցվի վերը նշված հեղինակային իրավունքի նշումներով, ինչպես նաև Մարդու իրավունքների հավատարմագրային ֆոնդին հղումով: Առևտրային նպատակներով սույն թարգմանությունը մասնակիորեն կամ ամբողջապես օգտագործելու դեպքում, հարկ է այդ մասին տեղեկացնել հետևյալ հասցեով՝ publishing@echr.coe.int

© Council of Europe/European Court of Human Rights, 2013

The official languages of the European Court of Human Rights are English and French. This translation was commissioned with the support of the Human Rights Trust Fund of the Council of Europe (www.coe.int/humanrightstrustfund). It does not bind the Court, nor does the Court take any responsibility for the quality thereof. It may be downloaded from the HUDOC case-law database of the European Court of Human Rights (<http://hudoc.echr.coe.int>) or from any other database with which the Court has shared it. It may be reproduced for non-commercial purposes on condition that the full title of the case is cited, together with the above copyright indication and reference to the Human Rights Trust Fund. If it is intended to use any part of this translation for commercial purposes, please contact publishing@echr.coe.int.

©Conseil de l'Europe/Cour européenne des droits de l'homme, 2013

Les langues officielles de la Cour européenne des droits de l'homme sont le français et l'anglais. La présente traduction a été effectuée avec le soutien du Fonds fiduciaire pour les droits de l'homme du Conseil de l'Europe (www.coe.int/humanrightstrustfund). Elle ne lie pas la Cour, et celle-ci décline toute responsabilité quant à sa qualité. Elle peut être téléchargée à partir de HUDOC, la base de jurisprudence de la Cour européenne des droits de l'homme (<http://hudoc.echr.coe.int>), ou de toute autre base de données à laquelle HUDOC l'a communiquée. Elle peut être reproduite à des fins non commerciales, sous réserve que le titre de l'affaire soit cité en entier et s'accompagne de l'indication de copyright ci-dessus ainsi que de la référence au Fonds fiduciaire pour les droits de l'homme. Toute personne souhaitant se servir de tout ou partie de la présente traduction à des fins commerciales est invitée à le signaler à l'adresse suivante : publishing@echr.coe.int