



**ՀԱՅԱՍՏԱՆԻ ՀԱՆՐԱՊԵՏՈՒԹՅԱՆ
ՓԱՏՏԱԲԱՆՆԵՐԻ ՊԱԼԱՏԻ ԽՈՐՀՐԴԻՆ ԱՌԸՆԹԵՐ
ԳԻՏԱՎԵՐԼՈՒԾԱԿԱՆ ԿԵՆՏՐՈՆԻ ԿԱՐԾԻՔ
(AMICUS CURIAE) № 13/18**

12.11.2018թ.

ք. Երևան

Հայաստանի Հանրապետության փաստաբանների պալատի (**այսուհետ՝ Պալատ**) խորհրդին առընթեր գիտավերլուծական կենտրոնը (**այսուհետ՝ Կենտրոն**),

քննարկելով ՀՀ հարկային օրենսգրքի 109-րդ հոդվածի 4-րդ մասի 11-րդ կետի «ա» և 123-րդ հոդվածի 1-ին մասի 2-րդ կետի «բ» ենթակետերի, ինչպես նաև ՀՀ կառավարության 2017 թվականի հոկտեմբերի 5-ի թիվ 1373-Ն որոշմամբ հաստատված Հավելված N1-ով սահմանված կարգի 3-րդ կետի 2-րդ և 15-րդ կետի 2-րդ ենթակետերի ՀՀ Սահմանադրությանը համապատասխանության հարցը,

Պ Ա Ր Զ Ե Ց՝

Հայաստանի Հանրապետության Մարդու իրավունքների Պաշտպանը (այսուհետ՝ Դիմող) 06.06.2018թ. դիմել է ՀՀ սահմանադրական դատարան՝ վիճարկելով ՀՀ հարկային օրենսգրքի 109-րդ հոդվածի 4-րդ մասի 11-րդ կետ «ա» և 123-րդ հոդվածի 1-ին մասի 2-րդ կետի «բ» ենթակետերի, ինչպես նաև ՀՀ կառավարության 2017 թվականի հոկտեմբերի 5-ի թիվ 1373-Ն որոշմամբ հաստատված Հավելված N1-ով սահմանված կարգի 3-րդ կետի 2-րդ և 15-րդ կետի 2-րդ ենթակետերի համապատասխանությունը ՀՀ Սահմանադրության 6-րդ հոդվածի 2-րդ մասին, 39-րդ հոդվածին, 60-րդ հոդվածի 1-ին, 3-րդ և 8-րդ մասերին և 79-րդ հոդվածներին, այնքանով, որքանով «կրեդիտորական պարտք» և «դեբիտորական պարտք» եզրույթների հասկացությունները տրվում է ոչ թե օրենքով այլ կառավարության որոշմամբ (որպիսին չի բխում օրենքից)՝ դրանով իսկ հանգեցնելով օրենքով չնախատեսված կարգով սեփականության իրավունքին միջամտության:

Հայաստանի Հանրապետության Սահմանադրական դատարանը քննության է ընդունել ՀՀ մարդու իրավունքների պաշտպանի դիմումի հիման վրա՝ ՀՀ հարկային օրենսգրքի 109-րդ հոդվածի 4-րդ մասի 11-րդ կետի «ա» և 123-րդ հոդվածի 1-ին մասի 2-րդ կետի «բ» ենթակետերի, ՀՀ կառավարության 2017 թվականի հոկտեմբերի 5-ի թիվ 1373-Ն որոշմամբ հաստատված Հավելված N1-ով սահմանված կարգի 3-րդ կետի 2-րդ և 15-րդ կետի 2-րդ ենթակետերի՝ ՀՀ Սահմանադրությանը համապատասխանության հարցը որոշելու վերաբերյալ դիմումը: Միաժամանակ որոշվել է գործի դատաքննությունն անցկացնել գրավոր ընթացակարգով:

Սահմանադրական դատարանը դիմել է Հայաստանի Հանրապետության Փաստաբանների Պալատ՝ վերոնշյալ հարցի վերաբերյալ գրավոր դիրքորոշում հայտնելու նպատակով:

Դիմողի հիմնավորումները ՀՀ հարկային օրենսգրքի 109-րդ հոդվածի 4-րդ մասի 11-րդ կետի «ա» և 123-րդ հոդվածի 1-ին մասի 2-րդ կետի «բ» ենթակետերի, ՀՀ կառավարության 2017 թվականի հոկտեմբերի 5-ի թիվ 1373-Ն որոշմամբ հաստատված Հավելված N1-ով սահմանված կարգի 3-րդ կետի 2-րդ և 15-րդ կետի 2-րդ ենթակետերի հակասահմանադրականության վերաբերյալ մասնավորապես հանգում են հետևյալին.

Դիմողի կարծիքով վկայակոչված նորմերը հակասում են ՀՀ Սահմանադրության 6-րդ հոդվածի 2-րդ մասին, 39-րդ հոդվածին, 60-րդ հոդվածի 1-ին, 3-րդ և 8-րդ մասերին և 79-րդ հոդվածներին այնքանով, որ միջամտությունը սեփականության իրավունքին տեղի է ունենում օրենքով չնախատեսված կարգով, նշված նորմերը չեն համապատասխանում իրավական որոշակիության կանոններին, վերը նշված կարգավորումը չի ապահովում հանրային և մասնավոր շահերի հավասարակշռությունը: Վերոնշյալ միջամտության համար հիմք է հանդիսանում այն, որ Օրենսգրքում թեև օգտագործվել են «կրեդիտորական պարտք» և «դեբիտորական պարտք» եզրույթները, սակայն չի տրվել դրանց սահմանումը: Ավելին, եզրույթների բովանդակությունը բացահայտվել է ավելի ցածր իրավաբանական ուժ ունեցող ենթաօրենսդրական ակտով՝ կառավարության որոշմամբ, դրանք կիրառվում է վերջինով դրան տրված իմաստով և որպես այդ ամենի հետևանք՝ անձը չի կարողանում կանխատեսելիորեն իր վարքագիծը պայմանավորել օրենքին համապատասխան: Նմանատիպ կարգավորումները չեն բխում նաև միջազգային փորձից:

Սույն գործով ՀՀ սահմանադրական դատարանում գործի քննությունը նշանակված է 2018թ. նոյեմբերի 27-ին:

ՎԵՐԼՈՒԾՈՒԹՅՈՒՆՆԵՐ ԵՎ ՀԻՄՆԱՎՈՐՈՒՄՆԵՐ

ՀՀ հարկային օրենսգիրքը (այսուհետ՝ օրենսգիրք) ՀՀ Ազգային ժողովի կողմից ընդունվել է 2016 թվականի հոկտեմբերի 4-ին, ուժի մեջ է մտել 2018 թվականի հունվարի 1-ից (ՀՀՊՏ 2016.11.04/79(1259)):

Օրենսգրքի 109-րդ հոդվածի 4-րդ մասի 11-րդ կետի «ա» ենթակետի իրավակարգավորման բովանդակությունը հետևյալն է.

«Հոդված 109. Եկամտի առանձին տեսակների հաշվառման առանձնահատկությունները

(...)

4. Շահութահարկով հարկման բազայի որոշման նպատակով շահութահարկ վճարողների համար եկամուտ են համարվում նաև՝

(...)

11) Հայաստանի Հանրապետության կառավարության սահմանած կարգով շահութահարկ վճարողների (բացառությամբ սույն մասի 12-րդ կետով սահմանված դեպքերի) կողմից՝

ա. դուրս գրված հարկման նպատակով դուրս գրման ենթակա կրեդիտորական պարտքերի գումարները,»:

Օրենսգրքի 123-րդ հոդվածի 1-ին մասի 2-րդ կետի «բ» ենթակետի իրավակարգավորումը հետևյալն է.

«Հոդված 123. Այլ նվազեցումները

Ռեզիդենտ շահութահարկ վճարողի և մշտական հաստատության միջոցով Հայաստանի Հանրապետությունում գործունեություն իրականացնող ոչ ռեզիդենտ շահութահարկ վճարողի հարկման բազայի որոշման նպատակով համախառն եկամտից նվազեցվում են՝

(...)

2) Հայաստանի Հանրապետության կառավարության սահմանած կարգով շահութահարկ վճարողների (բացառությամբ սույն մասի 3-րդ կետով սահմանված դեպքերի) կողմից՝

(...)

բ. անհուսալի դեբիտորական պարտքերի դուրսգրման դեպքում՝ այդ նպատակով ստեղծված պահուստին կատարված մասհանումները գերազանցող գումարները»:

Հարկվող շահույթը որոշելիս համախառն եկամուտը նվազեցվում է անհուսալի դեբիտորական պարտքերի դուրսգրման համար Հայաստանի Հանրապետության կառավարության (...) սահմանած կարգով՝ պահուստաֆոնդին կատարվող մասհանումների, իսկ այդ պարտքերի դուրսգրման դեպքում՝ այդ նպատակով ստեղծված պահուստաֆոնդին կատարված մասհանումների գերազանցող գումարի չափով»:

«Շահութահարկ վճարողների (բացառությամբ բանկերի, վարկային կազմակերպությունների, ապահովագրական ընկերությունների և արժեթղթերի շուկայի մասնագիտացված անձանց) դեբիտորական պարտքերի հնարավոր կորուստների պահուստի (պահուստաֆոնդի) ձևավորման, դեբիտորական ու կրեդիտորական պարտքերի անհուսալի ճանաչման և դուրսգրման կարգը հաստատելու և Հայաստանի Հանրապետության կառավարության 2002 թվականի դեկտեմբերի 19-ի N 2052-Ն որոշումն ուժը կորցրած ճանաչելու մասին» թիվ 1373-Ն որոշումը¹ ՀՀ կառավարության կողմից ընդունվել է 2017 թվականի հոկտեմբերի 5-ին, ուժի մեջ է մտել 2018 թվականի հունվարի 1-ից (ՀՀՊՏ 2017.11.15/67(1342)):

Որոշմամբ հաստատված Հավելված N1-ով սահմանված կարգի² 3-րդ կետի բովանդակությունը հետևյալն է՝

«3. Սույն կարգի կիրառման առումով՝

ա) դեբիտորական պարտքը հարկ վճարողին այլ անձանց (դեբիտորների) կողմից վճարման (այլ ձևով հատուցման) ենթակա պարտքի գումարն է.

բ) կրեդիտորական պարտքը (այդ թվում՝ աշխատանքի վարձատրության և դրան հավասարեցված այլ վճարումների, շահաբաժինների գծով) հարկ վճարողի կողմից այլ անձանց (կրեդիտորներին) վճարման (այլ ձևով հատուցման) ենթակա պարտքի գումարն է»:

¹ Այսուհետ՝ Որոշում

² Այսուհետ՝ Կարգ

Կարգի 15-րդ կետի 1-ին և 2-րդ ենթակետերով սահմանվում է.

«15. Սույն կարգի 3-րդ կետի 1-ին ենթակետով սահմանված դեբիտորական պարտքը ճանաչվում է անհուսալի՝

1) կետանցված դառնալու 366-րդ օրվանից, եթե դեբիտորի պարտքի ընդհանուր գումարը չի գերազանցում 100 հազ. դրամը.

2) դեբիտորական պարտքի գումարը բռնագանձելու պահանջը բավարարելու կամ մերժելու վերաբերյալ դատական ակտի (վճռի, որոշման կամ կարգադրության, բացառությամբ դեբիտորական պարտքի գումարը ներելու կամ այն որևէ հիմքով չպահանջելու վերաբերյալ կայացված վճռի, որոշման կամ կարգադրության) օրինական ուժի մեջ մտնելու օրվանից, եթե տվյալ դեբիտորի պարտքի ընդհանուր գումարը գերազանցում է 100 հազ. դրամը.»:

Բացառապես օրենքի հիման վրա սեփականության իրավունքի սահմանափակման հնարավորությունը.

ՀՀ Սահմանադրության 60-րդ հոդվածի 1-ին մասով սահմանվում է, որ յուրաքանչյուր ոք ունի օրինական հիմքով ձեռք բերած սեփականությունն իր հայեցողությամբ տիրապետելու, օգտագործելու և տնօրինելու իրավունք: Նույն հոդվածի 3-րդ մասի համաձայն՝ սեփականության իրավունքը կարող է սահմանափակվել միայն օրենքով՝ **հանրության շահերի** կամ այլոց հիմնական իրավունքների և ազատությունների պաշտպանության նպատակով:

Անդրադառնալով անձի հարկային պարտավորություններին՝ նույն հոդվածի 8-րդ մասով սահմանվել է, որ յուրաքանչյուր ոք պարտավոր է մուծել օրենքին համապատասխան սահմանված հարկեր, տուրքեր, կատարել պետական կամ համայնքային բյուջե մուտքագրվող պարտադիր այլ վճարումներ:

Մարդու իրավունքների և հիմնարար ազատությունների մասին եվրոպական կոնվենցիայի³ 1-ին արձանագրության 1-ին հոդվածի համաձայն՝ յուրաքանչյուր ֆիզիկական կամ իրավաբանական անձ ունի իր գույքից անարգել օգտվելու իրավունք: Ոչ ոքի չի կարելի զրկել նրան գույքից, բացառությամբ ի շահ հանրության և այն պայմաններով, որոնք նախատեսված են օրենքով ու միջազգային իրավունքի ընդհանուր սկզբունքներով: Այնուհետև հոդվածում ամրագրվում է, որ նախորդ դրույթները, այնուամենայնիվ, չեն խոչընդոտում պետության՝ այնպիսի օրենքներ կիրառելու իրավունքին, որոնք նա անհրաժեշտ է համարում ընդհանուր շահերին համապատասխան, սեփականության օգտագործման նկատմամբ վերահսկողություն իրականացնելու կամ հարկերի կամ մյուս գանձումների կամ տուգանքների վճարումն ապահովելու համար:

Սեփականատերերն ազատ են տիրապետելու սեփականության իրավունքով իրենց պատկանող գույքը, այդ թվում՝ դրամական միջոցները: Բայց միևնույն ժամանակ անհրաժեշտ է նկատի ունենալ, որ Սահմանադրության մակարդակով սահմանված է հարկ վճարելու պարտավորությունը: Սա նշանակում է, որ հարկի գումարի նկատմամբ անձանց սեփականության իրավունքը իրավաչափորեն սահմանափակված է, դա վերջիններիս պարտականությունն է պետության հանդեպ, ինչն անառարկելիորեն

³ Այսուհետ՝ Կոնվենցիա

բխում է հանրային շահից և միանգամայն իրավաչափ է: Հենց վերոգրյալի հաշվառմամբ՝ սահմանվել է **բացառապես օրենքի հիման վրա սեփականության իրավունքի սահմանափակման սկզբունքը և բացառապես օրենքի հիման վրա հարկերի սահմանման սկզբունքը:**

ՀՀ Սահմանադրության 60-րդ հոդվածի 3-րդ և 4-րդ մասերը սեփականության իրավունքի սահմանափակման և զրկման համար նախատեսել են **բացառապես օրենքի հիման վրա** իրականացնելու պարտականություն: Ընդ որում, սահմանված է նաև **համաչափության և հանրային շահերից բխելու սկզբունքը**՝ հանրության շահերի կամ այլոց հիմնական իրավունքների և ազատությունների պաշտպանության նպատակը:

2005 թվականի խմբագրությամբ ՀՀ Սահմանադրության մեկնաբանությունների⁴ համաձայն՝ «Սեփականության իրավունքի անձեռնմխելիության սահմանադրական սկզբունքը նախևառաջ ենթադրում է, որ անձը սեփականության իրավունքից կարող է զրկվել միայն այնպիսի հիմքերով, որոնք ուղղակիորեն նախատեսված են **օրենքի մակարդակ ունեցող իրավական ակտերով:** Օրենքից ցածր իրավաբանական ուժ ունեցող իրավական ակտերով, այդ թվում՝ ՀՀ նախագահի հրամանագրերով, կառավարության, վարչապետի որոշումներով կամ այլ ենթաօրենսդրական բնույթի իրավական ակտերով սեփականության իրավունքի հարկադիր դադարման հիմքեր նախատեսված լինել չեն կարող, և, առավել ևս, անձի սեփականության իրավունքը չի կարող հարկադրաբար դադարեցվել օրենքով չնախատեսված հիմքով:»:

ՀՀ Սահմանադրական դատարանը 2015 թվականի հուլիսի 7-ի թիվ ՍԴՌ-1224 որոշման պատճառաբանական մասում, անդրադառնալով այն հարցին, որ կամավոր կենսաթոշակային ֆոնդի ակտիվները օրենքում թվարկված ֆինանսական գործիքներում կարող են ներդրվել Կենտրոնական բանկի սահմանած քանակական և արժույթային սահմանափակումների շրջանակներում, նշել է, որ «Հայաստանի Հանրապետության Սահմանադրության 83.5-րդ հոդվածի 1-ին կետով սահմանված է, որ բացառապես Հայաստանի Հանրապետության օրենքներով են սահմանվում ֆիզիկական և իրավաբանական անձանց իրավունքներն իրականացնելու և պաշտպանելու պայմանները և կարգը: Սահմանադրական նշված **դրույթը վերաբերում է անձանց բոլոր իրավունքներին:** Այսպիսով, ՀՀ սահմանադրական դատարանը հերթական անգամ վերահաստատել է անձանց իրավունքների իրականացման կարգի բացառությամբ օրենքի մակարդակում սահմանելու պահանջը:

Տվյալ պարագայում խոսքը չի վերաբերում միայն ձևական առումով օրենքի մակարդակով սահմանելուն, քանզի **գտնում ենք, որ Օրենսգրքի 109-րդ հոդվածի 4-րդ մասի 11-րդ կետի «ա» ենթակետերը, 123-րդ հոդվածի 1-ին մասի 2-րդ կետի «բ» ենթակետը, որպես լիազորող նորմ, չի համապատասխանում իրավական որոշակիության սկզբունքին և հակասության մեջ է մտնում ՀՀ Սահմանադրության 6-րդ հոդվածի հետ:**

Օրենսգրքի 123-րդ հոդվածի 1-ին մասի 2-րդ կետի «բ» ենթակետով սահմանվում է, որ հարկվող շահույթը որոշելիս համախառն եկամուտը նվազեցվում է

⁴ Տե՛ս ՀՀ Սահմանադրության մեկնաբանություններ, ընդհանուր խմբագրությամբ՝ Գ. Հարությունյանի, Ա. Վաղարշյանի, Երևան 2010թ., էջ 365,

անհուսալի դեբիտորական պարտքերի դուրսգրման համար Հայաստանի Հանրապետության կառավարության սահմանած կարգով՝ պահուստաֆոնդին կատարվող մասհանումների, իսկ այդ պարտքերի դուրսգրման դեպքում՝ այդ նպատակով ստեղծված պահուստաֆոնդին կատարված մասհանումների գերազանցող գումարի չափով: Այս հոդվածով ամրագրվել են այն հարցերի շրջանակը, որոնք պետք է կարգավորվեն կառավարության որոշմամբ: Ըստ այդ հոդվածի՝ ՀՀ կառավարությունը պետք է սահմանի կարգ՝ պահուստաֆոնդին կատարվող մասհանումների, իսկ այդ պարտքերի դուրսգրման դեպքում՝ այդ նպատակով ստեղծված պահուստաֆոնդին կատարված մասհանումների գերազանցող գումարի չափով համախառն եկամուտը նվազեցնելու համար: ***Ստացվում է, որ ՀՀ կառավարությանը չի վերապահվել լիազորություն՝ սահմանելու, թե երբ պետք է դեբիտորական պարտքը ճանաչվի անհուսալի, այսինքն՝ սահմանվի իրավունքի իրականացման կարգ, թեև հարկային մարմնի կիրառությունը ցույց է տալիս, որ փաստացի կառավարությունը սահմանել է և պրակտիկայում իրացվում է հենց այդ իմաստով:*** Որոշմամբ սահմանված կարգի 1-ին կետի համաձայն՝ կարգով կարգավորվում են հարկվող շահույթը (հարկման բազան) որոշելիս դեբիտորական պարտքերի հնարավոր կորուստների պահուստի (պահուստաֆոնդի) ձևավորման, դեբիտորական ու կրեդիտորական պարտքերի անհուսալի ճանաչման և դուրսգրման հետ կապված հարաբերությունները: Վերոգրյալի լույսի ներքո կարող ենք արձանագրել, որ ՀՀ կառավարությունը դուրս է եկել օրենքով իրեն վերապահված լիազորությունների շրջանակներից, իսկ դա գալիս է օրենքի մակարդակում անհուսալի դեբիտորական պարտք հասկացության բացակայությունից:

ՀՀ Սահմանադրության 60-րդ հոդվածի շրջանակներում խնդիրը դիտարկելիս՝ անհրաժեշտ է նաև հասկանալ, թե արդյոք օրենքի և կառավարության որոշման շրջանակներում սեփականության իրավունքին միջամտությունը համաչափ է, և պահպանվում է արդար հավասարակշռություն հանրային և մասնավոր շահերի միջև:

Թե՛ ՀՀ Սահմանադրությունը և թե՛ Կոնվենցիան միջամտությունը պայմանավորում են հանրային շահի առկայությամբ (այն է՝ ***հարկերի վճարում ապահովելու*** հետ):

ՀՀ Սահմանադրությամբ սահմանված է սեփականության իրավունքի ազատ տնօրինման իրավունքը, որը որոշ դեպքերում ենթակա է սահմանափակման, եթե այդ սահմանափակումը բխում է հանրային շահից, օրինակ՝ կոչված է ապահովելու հարկ վճարելու սահմանադրական պարտականության կատարումը:

ՀՀ սահմանադրական դատարանն իր 2013 թվականի հունվարի 30-ի ՍԴՈ-1073 որոշմամբ արտահայտել է իրավական դիրքորոշում, ըստ որի՝ սեփականության իրավունքի իրականացումը սահմանադիրը կաշկանդում է որոշակի հանրային արժեքներ պահպանելու պահանջով: Դրանք են՝ շրջակա միջավայրը, այլ անձանց, հանրության և պետության իրավունքները և օրինական շահերը: Նման մոտեցումը կոչված է ապահովել սեփականատիրոջ և այլոց իրավունքների ու հանրային շահերի միջև ողջամիտ հավասարակշռություն՝ գույքի նկատմամբ անձի սեփականության իրավունքի իրականացումը ճանաչելով երաշխավորված, սակայն՝ ոչ բացարձակ:

Հարկ վճարելու սահմանադրական պարտականությունը բխում է հանրային շահից, իսկ հարկերի վճարումից խուսափումը խախտում է այս պարտականությունը:

Միևնույն ժամանակ, որևէ սահմանափակում չի կարող համարվել սեփականության իրավունքին համապատասխանող, եթե չի բխում հանրային շահից, կոչված չէ ապահովելու հարկերի վճարումը:

Հատկանշական է, որ Սահմանադրությամբ ուղղակիորեն մատնանշված է, որ սահմանափակումը պետք է նախատեսված լինի բացառապես օրենքով՝ ձևական իմաստով: Տվյալ դեպքում արդեն իսկ սեփականության իրավունքին օրենքով չնախատեսված միջամտությունը առկա է: Ամփոփելով՝ ստացվում է, որ իրավաբանական անձը ազատ է տնօրինել իր սեփականությունը՝ միևնույն ժամանակ ունենալով հարկերի և վճարների վճարում կատարելու պարտավորություն: **Ելնելով վերոգրյալից՝ կարող ենք ասել, որ այն պարագայում, երբ հարկ վճարելու պարտականությունը սահմանված չէ օրենքով, առաջանում է օրենքով չսահմանված միջամտություն անձի սեփականության իրավունքի իրականացմանը:**

«Կրեդիտորական պարտքի» վերաբերյալ.

Օրենսգրքի 109-րդ հոդվածի 4-րդ մասի 11-րդ կետի «ա» ենթակետի համաձայն՝ շահութահարկով հարկման բազայի որոշման նպատակով շահութահարկ վճարողների համար եկամուտ են համարվում նաև Հայաստանի Հանրապետության կառավարության սահմանած կարգով շահութահարկ վճարողների (...) կողմից՝ դուրս գրված հարկման նպատակով դուրս գրման ենթակա կրեդիտորական պարտքերի գումարները:

Օրենսգիրքը տարբերակում է «եկամուտ», «ծախս», «եկամուտ չհամարվող տարրեր», «ծախս չհամարվող տարրեր» հասկացությունները: Եկամուտներն ու ծախսերը հաշվառվում են, արտացոլվում են հարկային մարմին ներկայացվող հաշվարկներում, մինչդեռ եկամուտ և ծախս չհամարվող տարրերը չեն հաշվառվում և չեն արտացոլվում հարկային մարմին ներկայացվող շահութահարկի հաշվարկներում: Օրենսգրքի 105-րդ հոդվածի 1-ին մասի 1-ին կետի համաձայն՝ հարկվող շահույթը որոշվում է որպես Օրենսգրքի 104-րդ հոդվածի 1-ին մասի 1-ին կետով սահմանված համախառն եկամտի և Օրենսգրքի 110-րդ հոդվածով սահմանված նվազեցումների դրական տարբերություն, իսկ «եկամուտ չհամարվող տարրերը», «ծախս չհամարվող տարրերը» առհասարակ հաշվի չեն առնվում հարկվող շահույթը որոշելիս (Օրենսգրքի 108-րդ և 112-րդ հոդվածներով):

Օրենսգրքի 109-րդ հոդվածի 4-րդ մասի 11-րդ կետի «ա» ենթակետով շահութահարկ վճարողների համար եկամուտ են համարվում նաև **Հայաստանի Հանրապետության կառավարության սահմանած կարգով շահութահարկ վճարողների (...) կողմից՝ դուրս գրված հարկման նպատակով դուրս գրման ենթակա կրեդիտորական պարտքերի գումարները:** Այնինչ Օրենսգրքի իմաստով եկամուտ և ծախս չհամարվող տարրերը չեն կարող դուրս գրվել որպես անհուսալի դեբիտորական կամ անհուսալի կրեդիտորական պարտք, քանի որ դրանք ի սկզբանե չեն հաշվառվում, չեն մասնակցում հարկի գումարի հաշվարկմանը:

Դիմողի կողմից վիճարկվող կարգավորումները անհրաժեշտ է դիտարկել երկու տեսանկյունից.

- նշված մեխանիզմները օրենքի փոխարեն ՀՀ կառավարության որոշմամբ սահմանված լինելու սահմանադրականությունը,

- այդ մեխանիզմների՝ վճարվելիք շահաբաժինների պարագայում կիրառությունը:

Օրենսգիրքը չի բացահայտում «կրեդիտորական պարտք և «անհուսալի կրեդիտորական պարտք» եզրույթների բովանդակությունը: Բովանդակությունը սահմանվում է Որոշմամբ, ինչը մեր կարծիքով դուրս է Օրենսգրքով ՀՀ կառավարությանը դեկլարացված կարգավորման առարկայից:

Վերոնշյալի արդյունքում, ինչպես նշել է նաև Դիմողը, Օրենսգրքի 109-րդ հոդվածի 4-րդ մասի 11-րդ կետի «ա» ենթակետում օգտագործվող «կրեդիտորական պարտք» եզրույթը պրակտիկայում կիրառվում է Որոշմամբ «կրեդիտորական պարտք» եզրույթին տրված իմաստով:

Խնդիր է առաջանում նաև այն պարագայում, երբ Կարգի 3-րդ կետի 2-րդ ենթակետով որպես կրեդիտորական պարտք է դիտարկվում նաև շահաբաժինների գծով կազմակերպության կողմից այլ անձանց (կրեդիտորներին) վճարման ենթակա պարտքի գումարը: Անհրաժեշտ է նկատի ունենալ, որ վճարման ենթակա շահաբաժնի գումարը 112-րդ հոդվածի 1-ին մասի 1-ին կետի համաձայն՝ հանդիսանում է ծախս չհամարվող տարր, ուստի՝ որևէ ազդեցություն չի ունենում հարկվող շահույթի որոշման ժամանակ: Այնինչ, ստացվում է, որ Օրենսգրքով այս գումարը չդիտարկվելով որպես ծախս, որևէ ազդեցություն չունենալով հարկվող շահույթի որոշման գործընթացում՝ Որոշմամբ դրան տրված մեկնաբանության պարագայում կարող է դիտարկվել որպես անհուսալի կրեդիտորական պարտք և հարկվել:

«Դեբիտորական պարտքի» վերաբերյալ.

Կարգի 19-րդ հետի համաձայն՝ այն հարկ վճարողները, որոնք պահուստ (պահուստաֆոնդ) չեն ձևավորում, սույն կարգի 15-րդ կետի համաձայն՝ անհուսալի ճանաչված դեբիտորական պարտքերը դուրս են գրում անհուսալի դառնալու հաշվետու (հարկային) տարում և դուրս գրված դեբիտորական պարտքը հաշվի է առնվում որպես այլ նվազեցում հարկ վճարողի հաշվետու (հարկային) տարվա հարկվող շահույթը (հարկման բազան) կամ հարկային վնասը որոշելիս: Իսկ 15-րդ կետը հարկ վճարողի վրա պարտականություն է դնում հարյուր հազար դրամը գերազանցող գումարի համար ունենալ բռնագանձելու վերաբերյալ դատարանի համապատասխան վճիռ:

Օրենսգրքի 123-րդ 1-ին մասով ամրագրվել են հարցերի այն շրջանակը, որոնք պետք է կարգավորվեն կառավարության որոշմամբ: Ըստ այդ հոդվածի՝ ՀՀ կառավարությունը պետք է սահմանի կարգ՝ պահուստաֆոնդին կատարվող մասհանումների, իսկ այդ պարտքերի դուրսգրման դեպքում՝ այդ նպատակով ստեղծված պահուստաֆոնդին կատարված մասհանումների գերազանցող գումարի չափով համախառն եկամուտը նվազեցնելու համար: Ինչպես երևում է վերոնշյալ հոդվածի տառացի մեկնաբանությունից՝ ՀՀ կառավարությանը չի վերապահվել լիազորություն սահմանելու, թե որն է դեբիտորական պարտքը, և երբ պետք է դեբիտորական պարտքը ճանաչվի անհուսալի: Մինչդեռ, Որոշմամբ փաստացի սահմանվել է այս տերմինների բովանդակությունը, որը կապված է նաև օրենքի ոչ միանշանակ ձևակերպումների հետ:

Գործնականում ընկերությունները, կատարելով հարկ վճարելու իրենց սահմանադրական պարտականությունը, հաշվեգրման եղանակով ճանաչում են եկամուտը, ներառում հաշվետու տարվա համախառն եկամտի մեջ և գումարը փոխանցում պետական բյուջե: Մատուցած ծառայությունների դիմաց փոխհատուցում չստանալու դեպքում, ընկերությունների մոտ առկա է լինում բավարար իրավական ակնկալիք, որ դեբիտորական պարտքը անհուսալի է դարձել և ենթակա է նվազեցման համախառն եկամտից, այսինքն՝ առաջացել է գույքային իրավունք: Հակառակ դեպքում ստացվում է, որ ընկերությունը նախ կատարում է իր հարկային պարտավորությունները, ապա նաև նույն գումարի չափով վերջինիս առաջադրվում են լրացուցիչ հարկային պարտավորություններ:

Այնինչ պետք է նկատի ունենալ, որ Օրենսգիրքը չի տալիս դեբիտորական պարտքի հասկացությունը, իսկ Որոշումն իր հերթին դնում է պարտականություն տնտեսվարողի վրա՝ 100 հազար դրամը գերազանցող գումարի մասով ունենալ դեբիտորական պարտքի գումարը բռնագանձելու վերաբերյալ դատարանի համապատասխան վճիռ: Հարկ է նկատել, որ քաղաքացիաիրավական հարաբերություններով պայմանավորված՝ բռնագանձման մասին վճիռ հնարավոր է չունենալ օբյեկտիվ պատճառներով (անցել է հայցային վաղեմության ժամկետ կամ պարզվել է անվավերության որևէ հիմք): Նշված դեպքում, անհուսալի դեբիտորական պարտքի չհաշվանցումը չի կարելի համարել իրավաչափ:

Վիճելի իրավակարգավորումները իրավական որոշակիության սկզբունքի տեսանկյունից

ՀՀ Սահմանադրության 79-րդ հոդվածի համաձայն՝ հիմնական իրավունքները և ազատությունները սահմանափակելիս օրենքները պետք է սահմանեն այդ սահմանափակումների հիմքերը և ծավալը, լինեն բավարար չափով **որոշակի**, որպեսզի այդ իրավունքների և ազատությունների կրողները և հասցեատերերն ի վիճակի լինեն դրսևորելու համապատասխան վարքագիծ:

ՀՀ սահմանադրական դատարանն իր մի շարք որոշումներում (ՍԴՈ-630, ՍԴՈ-731, ՍԴՈ-753, ՍԴՈ-984, ՍԴՈ-1142, ՍԴՈ-1176, ՍԴՈ-1213, ՍԴՈ-1270 և այլն) անդրադարձել է իրավական որոշակիության սկզբունքին: Մասնավորապես՝ Սահմանադրական դատարանն իր 2008 թվականի մայիսի 13-ի թիվ ՍԴՈ-753 որոշմամբ հայտնել է դիրքորոշում առ այն, որ իրավական պետության սկզբունքը, ի թիվս այլոց, պահանջում է նաև իրավական օրենքի առկայություն: Վերջինս պետք է լինի բավականաչափ մատչելի՝ իրավունքի սուբյեկտները պետք է համապատասխան հանգամանքներում հնարավորություն ունենան կողմնորոշվելու, թե տվյալ դեպքում ինչ իրավական նորմեր են կիրառվում: **Նորմը չի կարող համարվել «օրենք», եթե այն ձևակերպված չէ բավարար ճշգրտությամբ, որը թույլ կտա իրավաբանական և ֆիզիկական անձանց դրան համապատասխանեցնել իրենց վարքագիծը. նրանք պետք է հնարավորություն ունենան կանխապեսել այն հետևանքները, որոնք կարող է առաջացնել տվյալ գործողությունը:** Ըստ Սահմանադրական դատարանի 2014 թվականի դեկտեմբերի 2-ի թիվ ՍԴՈ-1176 որոշման շրջանակներում արտահայտած իրավական դիրքորոշման՝ իրավական որոշակիության ապահովման տեսանկյունից

օրենսդրության մեջ օգտագործվող հասկացությունները պետք է լինեն հստակ, որոշակի և չհանգեցնեն տարաբնույթ մեկնաբանությունների կամ շփոթության:

Մարդու իրավունքների եվրոպական դատարանը⁵ իր վճիռներում ևս անդրադարձել է իրավական որոշակիության սկզբունքին: Մասնավորապես, Եվրոպական դատարանն ընդգծել է, որ որևէ նորմ չի կարող համարվել «օրենք», եթե այն չի համապատասխանում իրավական որոշակիության (res judicata) սկզբունքին, այսինքն՝ ձևակերպված չէ բավարար հստակությամբ, որը թույլ տա շահագրգիռ անձին, անհրաժեշտության դեպքում նաև խորհրդատվությունից օգտվելով, դրա հետ համատեղելու իր վարքագիծը և կանխատեսելու այն հետևանքները, որոնք կարող են առաջանալ դրա գործողությունից⁶:

Բուսույոկն ընդդեմ Մոլդովայի գործով վճռում, Մարդու իրավունքների եվրոպական դատարանը գտել է, որ «օրենքով նախատեսված» արտահայտության պահանջներից մեկն այն է, որ համապատասխան միջոցը պետք է լինի կանխատեսելի: Նորմը չի կարող համարվել «օրենք», քանի դեռ ձևակերպված չէ բավարար հստակությամբ, որպեսզի անձին հնարավորություն տա կարգավորելու իր վարքագիծը. անձը պետք է կարողանա տվյալ հանգամանքներում ողջամիտ կերպով կանխատեսել իր տվյալ գործողության հետևանքները: Այդ հետևանքները չեն կարող կանխատեսելի լինել բացարձակ որոշակիությամբ: Թեև օրենքում որոշակիությունը մեծապես ցանկալի է, դա կարող է հանգեցնել չափազանց կոշտության, և օրենքը պետք է կարողանա հարմարվել փոփոխվող հանգամանքներին: Հետևաբար, շատ օրենքներ անխուսափելիորեն ձևակերպվում են այնպիսի հասկացություններով, որոնք քիչ թե շատ անորոշ են, և որոնց մեկնաբանությունը և կիրառումը պրակտիկայի խնդիր է⁷:

Հետևաբար, գտնում ենք, որ այն պարագայում երբ տվյալ օրենքը չի համապատասխանում իրավական որոշակիության սկզբունքին և անձը հնարավորություն չի ունենում իր վարքագիծը համապատասխանեցնել օրենքի պահանջներին, ապա սեփականության իրավունքի սահմանափակումը իրավաչափ չի կարող հանդիսանալ:

Վերոշարադյայից ելնելով գտնում ենք, որ քննարկված իրավիճակներում սեփականության իրավունքին տրեղի է ունենում օրենքով չնախատեսված կարգով միջամտություն, քանի որ նշված նորմերը չեն համապատասխանում իրավական որոշակիության կանոններին, վերը նշված կարգավորումը չի ապահովում հանրային և մասնավոր շահերի հավասարակշռությունը: Օրենսգրքում թեև օգտագործվել են «կրեդիտորական պարտք» և «դեբիտորական պարտք» եզրույթները, սակայն չի տրվել դրանց սահմանումը: Ավելին, եզրույթների բովանդակությունը բացահայտվել է ավելի ցածր իրավաբանական ուժ ունեցող ենթաօրենսդրական ակտով՝ կառավարության որոշմամբ, դրանք կիրառվում է վերջինով դրան տրված իմաստով և որպես այդ ամենի

⁵ Այսուհետ՝ Եվրոպական դատարան

⁶ Տե՛ս Սանդեյ Թայմս ընդդեմ Միացյալ Թագավորության (The Sunday Times v. The United Kingdom) գործով 1979 թ. ապրիլի 26-ի վճիռը, գանգատ թիվ 6538/74, կետ 49:

⁷ Տե՛ս Բուսույոկն ընդդեմ Մոլդովայի (Busuioc v. Moldova) գործով 2004 թվականի դեկտեմբերի 21-ի վճիռը, գանգատ թիվ 61513/00, կետ 52: Տե՛ս նաև Ռեկվենյի ընդդեմ Հունգարիայի (Rekvényi v. Hungary) գործով 1999 մայիսի 20-ի վճիռը, գանգատ թիվ 25390/94, կետ 34)

հետևանք՝ անձը չի կարողանում կանխատեսելիորեն իր վարքագիծը պայմանավորել օրենքին համապատասխան:

*** * ***

Ամփոփելով վերոգրյալը՝ Կենտրոնը գտնում է, որ ՀՀ հարկային օրենսգրքի 109-րդ հոդվածի 4-րդ մասի 11-րդ կետ «ա» և 123-րդ հոդվածի 1-ին մասի 2-րդ կետի «բ» ենթակետերը, ինչպես նաև ՀՀ կառավարության 2017 թվականի հոկտեմբերի 5-ի թիվ 1373-Ն որոշմամբ հաստատված Հավելված N1-ով սահմանված կարգի 3-րդ կետի 2-րդ և 15-րդ կետի 2-րդ ենթակետերը ՀՀ Սահմանադրությանը համապատասխանության տեսանկյունից խնդրահարույց են:

Համակարգող՝

Լյուդվիկ Դավթյան