

ՀԱՅԱՍՏԱՆԻ ՀԱՆՐԱՊԵՏՈՒԹՅԱՆ
ՍԱՀՄԱՆԱԴՐԱԿԱՆ ԴԱՏԱՐԱՆԻՆ

ԴԻՄՈՂ՝ ՀԱՅԱՍՏԱՆԻ ՀԱՆՐԱՊԵՏՈՒԹՅԱՆ
ՄԱՐԴՈՒ ԻՐԱՎՈՒՆՔՆԵՐԻ ՊԱՇՏՊԱՆ
ԱՐՄԱՆ ԹԱԹՈՅԱՆԻՑ

Դ Ի Մ ՈՒ Մ

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 որոշելու վերաբերյալ

1. Դիմումը ներկայացնելու իրավական հիմքը.

Դիմումը ներկայացվում է՝ հիմք ընդունելով ՀՀ Սահմանադրության 169-րդ հոդվածի 1-ին մասի 10-րդ կետը:

2. Դիմումի առարկան

Այս դիմումով վիճարկվում է 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:

3. Դիմումով վիճարկվող իրավական դրույթները.

ՀՀ հարկային օրենսգիրքը¹ 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՝

¹ Այսուհետ՝ Օրենսգիրք

(...)

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 որոշումը² 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 կարգի³ 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.

² Այսուհետ՝ Որոշում

³ Այսուհետ՝ Կարգ

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:»:

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.»:

4. ՀՀ Սահմանադրության համապատասխան հոդվածները

«Հոդված 6. Օրինականության սկզբունքը

(...) 2. Սահմանադրության և օրենքների հիման վրա և դրանց իրականացումն ապահովելու նպատակով Սահմանադրությամբ նախատեսված մարմինները կարող են օրենքով լիազորվել ընդունելու ենթաօրենսդրական նորմատիվ իրավական ակտեր: Լիազորող նորմերը պետք է համապատասխանեն իրավական որոշակիության սկզբունքին:»:

«Հոդված 39. Մարդու ազատ գործելու իրավունքը

(...) Ոչ ոք չի կարող կրել պարտականություններ, որոնք սահմանված չեն օրենքով:»:

«Հոդված 60. Սեփականության իրավունքը

1. Յուրաքանչյուր ոք ունի օրինական հիմքով ձեռք բերած սեփականությունն իր հայեցողությամբ տիրապետելու, օգտագործելու եւ տնօրինելու իրավունք:

(...) 3. Սեփականության իրավունքը կարող է սահմանափակվել միայն օրենքով՝ հանրության շահերի կամ այլոց հիմնական իրավունքների և ազատությունների պաշտպանության նպատակով:

(...) 8. Յուրաքանչյուր ոք պարտավոր է մուծել օրենքին համապատասխան սահմանված հարկեր, տուրքեր, կատարել պետական կամ համայնքային բյուջե մուտքագրվող պարտադիր այլ վճարումներ:»:

Հոդված 79. Որոշակիության սկզբունքը

«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:»:

5. Պաշտպանին հասցեագրվել են դիմումներ այն մասին, որ «կրեդիտորական պարտք» և «դեբիտորական պարտք» եզրույթների սահմանումը տրված է Որոշմամբ: Մասնավորապես, Որոշման իրավակարգավորումների հիման վրա կազմակերպության կողմից վճարման ենթակա շահաբաժինը դիտարկվում է որպես կրեդիտորական պարտք և հետագայում՝ դառնալով անհուսալի կրեդիտորական պարտք՝ դիտարկվում որպես եկամուտ՝ հակասության մեջ մտնելով Օրենսգրքի հետ: Միևնույն ժամանակ դիմումներով բարձրացվում է Որոշմամբ դեբիտորական պարտքի անհուսալի ճանաչման պայմանների իրավաչափության հարցը: Արդյունքում օրենքով չնախատեսված կարգով միջամտություն է տեղի ունենում սեփականության իրավունքին, քանի որ Օրենսգրքի խնդրո առարկա նորմերը որոշակի չեն, ինչի արդյունքում չի ապահովվում հանրային և մասնավոր շահերի հավասար հարաբերակցությունը:

Դիմումների քննության արդյունքում Պաշտպանի աշխատակազմի կողմից վեր են հանվել Օրենսգրքի և Որոշման կարգավորումների համակարգային խնդիրներ, որոնք պայմանականորեն բաժանվել են երկու խմբի և ներկայացվում են ստորև.

5.1 «Կրեդիտորական պարտքի» վերաբերյալ վերլուծություն և օրենսդրական խնդիրներ.

Օրենսգրքի 106-րդ հոդվածի 1-րդ մասի 1-ին կետի համաձայն՝ շահութահարկով հարկման բազան որոշելիս հաշվառումն իրականացվում է հաշվապահական հաշվառումը և ֆինանսական հաշվետվությունների պատրաստումը կարգավորող օրենքներով և այլ իրավական ակտերով սահմանված սկզբունքների և կանոնների հիման վրա, եթե Օրենսգրքի սույն բաժնով և Օրենսգրքի ընդհանուր մասով դրանց կիրառության առանձնահատկություններ սահմանված չեն:

Օրենսգրքի 4-րդ հոդվածի 1-ին մասի 27-րդ կետով բացահայտվում է համախառն եկամտի հասկացությունն, այն է՝ հաշվետու ժամանակաշրջանում ստացված կամ ստացման ենթակա Օրենսգրքով սահմանված եկամուտների հանրագումար: Նույն հոդվածով սահմանվում է, որ Օրենսգրքի իմաստով եկամուտ է համարվում ձեռնարկատիրական, անձնական և (կամ) պասիվ եկամուտները⁴:

⁴ **Ձեռնարկատիրական եկամուտ**՝ կազմակերպության, անհատ ձեռնարկատիրոջ կամ նոտարի կողմից իրականացվող գործունեությանը վերագրվող ակտիվի աճ կամ պարտավորության նվազում, որը, առանձին վերցրած, հանգեցնում է կազմակերպության սեփական կապիտալի կամ անհատ ձեռնարկատիրոջ կամ նոտարի զուտ ակտիվների ավելացման, բացառությամբ Օրենսգրքի 108-րդ հոդվածով սահմանված եկամուտ չհամարվող տարրերի և սույն մասի 25-րդ կետի կիրառության իմաստով անձնական եկամուտ համարվող՝ անհատ ձեռնարկատեր կամ նոտար համարվող ռեզիդենտ ֆիզիկական անձի կողմից ստացվող շահաբաժինների: Սույն կետի կիրառության իմաստով՝ ձեռնարկատիրական եկամուտ է համարվում նաև անհատ ձեռնարկատեր և նոտար չհանդիսացող ֆիզիկական անձի կողմից իրականացվող ձեռնարկատիրական գործունեությունից ստացվող եկամուտը: **Անձնական եկամուտ**՝ ֆիզիկական անձի կողմից աշխատանքային կամ քաղաքացիաիրավական պայմանագրերի շրջանակներում իրականացվող գործունեությանը վերագրվող կամ ցանկացած այլ հիմքով (բացառությամբ սույն մասի 24-րդ և 26-րդ կետերով սահմանված դեպքերի) ստացվող դրամական միջոց կամ այլ ակտիվ (այդ թվում՝ բնամթերային ձևով): Սույն կետի կիրառության իմաստով՝ անհատ ձեռնարկատեր կամ նոտար համարվող ռեզիդենտ ֆիզիկական անձի կողմից ստացվող շահաբաժինը համարվում է անձնական եկամուտ՝ անկախ շահաբաժինը որպես անհատ ձեռնարկատեր կամ որպես նոտար ստանալու հանգամանքից և սույն մասի 26-րդ կետի դրույթներից: **Պասիվ եկամուտ**՝ ֆիզիկական անձի կամ Օրենսգրքի 27-րդ հոդվածի համաձայն, Հայաստանի Հանրապետությունում հաշվառված մշտական հաստատություն չունեցող ոչ ռեզիդենտ

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:

Օրենսգրքի 105-րդ հոդվածի 1-ին մասի 1-ին կետի համաձայն՝ շահութահարկով հարկման բազա է համարվում ռեզիդենտ շահութահարկ վճարողների համար՝ հարկվող շահույթը, որը որոշվում է որպես Օրենսգրքի 104-րդ հոդվածի 1-ին մասի 1-ին կետով սահմանված համախառն եկամտի և Օրենսգրքի 110-րդ հոդվածով սահմանված նվազեցումների դրական տարբերությամբ:

Օրենսգրքի 108-րդ հոդվածում թվարկված են եկամուտ չհամարվող տարրերը, որոնց շարքում է մասնակիցների (բաժնետեր, փայատեր, անդամ) կողմից շահութահարկ վճարողի կանոնադրական կապիտալում (հիմնադրամում) կատարված ներդրումները, ինչպես նաև նախորդ հարկային տարիների հարկային վնասը մարելու նպատակով մասնակիցների (բաժնետեր, փայատեր, անդամ) կողմից շահութահարկ վճարողի սեփական կապիտալի այլ տարրերում կատարված ներդրումները՝ նախորդ հարկային տարիների հարկային վնասը չգերազանցող չափով, շահութահարկ վճարողի բաժնետոմսերի, բաժնեմասերի կամ փայաբաժինների տեղաբաշխման գնի և անվանական արժեքի դրական տարբերությունը:

Օրենսգրքի 112-րդ հոդվածում թվարկված են ծախս չհամարվող տարրերը, որոնց թվում է՝ շահութահարկ վճարողի սեփական կապիտալի բաշխումը մասնակիցներին՝ շահաբաժինների կամ նման այլ ձևով:

կազմակերպության կողմից իր ակտիվների ներդրմամբ (տրամադրելով) բացառապես այլ անձանց գործունեությունից ստացվող եկամուտներ, մասնավորապես՝ շահաբաժին, տոկոս, ռոյալթի, վարձակալական վճար, ակտիվների արժեքի հավելած (բացառությամբ սույն մասի 24-րդ կետով սահմանված դեպքերի և սույն մասի 25-րդ կետի կիրառության իմաստով անձնական եկամուտ համարվող՝ անհատ ձեռնարկատեր կամ նոտար համարվող ռեզիդենտ ֆիզիկական անձի կողմից ստացվող շահաբաժինների):

Օրենսգրքի 15-րդ հոդվածի 1-ին մասի համաձայն՝ հարկի կամ բնօգտագործման վճարի հաշվարկը կատարվում է հաշվառման հաշվեգրման մեթոդով, եթե Օրենսգրքով չի նախատեսվում, որ հարկի կամ բնօգտագործման վճարի հաշվարկը կատարվում է հաշվառման դրամարկղային մեթոդով հարկվող օբյեկտը որոշելիս եկամուտների և ծախսերի հաշվառումն իրականացվում է հաշվեգրման եղանակով:

Հաշվեգրման եղանակով հաշվառման դեպքում հարկատուն եկամուտների և ծախսերի հաշվառումն իրականացնում է՝ համապատասխանաբար ելնելով հարկատուի կողմից այդ եկամուտների ստացման իրավունքը ձեռք բերելու կամ դրա համար այդ ծախսերը ճանաչելու պահից՝ անկախ եկամտի փաստացի ստացման կամ վճարումների իրականացման ժամկետից:

Վերոգրյալ իրավանորմերի համապարփակ վերլուծությունից հետևում է, որ շահութահարկը հաշվարկվում և վճարվում է համախառն եկամտի և նվազեցումների (ծախսերի) հիման վրա: Եկամուտների հանրագումարից հանվում են համապատասխան ծախսերը և այլ նվազեցումները, որից ձևավորվում է հարկվող շահույթը:

Այսպես, 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 15-րդ հոդվածի 1-ին կետի «ա» ենթակետի համաձայն՝ հաշվառման հաշվեգրման մեթոդը նշանակում է, որ հարկ վճարողը եկամուտների և ծախսերի հաշվառումն իրականացնում է՝ ելնելով իր կողմից այդ եկամուտների ստացման

իրավունքը ձեռք բերելու կամ իր համար այդ ծախսերը ճանաչելու պահից՝ անկախ հատուցումների ստացման կամ վճարումների կատարման պահից: Օրենքը նախատեսել է նաև համապատասխան կառուցակարգեր այն դեպքերի համար, երբ հարկ վճարողները հաշվեգրման եղանակով ճանաչում են եկամուտներն ու ծախսերը որոշակի հաշվետու ժամանակահատվածում և այդ հաշվետու ժամանակաշրջանների համար կրում են հարկային պարտավորություններ, սակայն փաստացի չեն ստանում եկամուտներ կամ կատարում ծախսեր:

Հարցի գործնական խնդիրը ներկայացնելու համար օրինակը ներկայացնենք աշխատավարձի վերաբերյալ: Այսպես, Օրենսգրքի 121-րդ հոդվածի 7-րդ մասի 1-ին կետի համաձայն՝ ապրանքների արտադրության, աշխատանքների կատարման և (կամ) ծառայությունների մատուցման հետ անմիջականորեն կապված ծախսերի շարքին է դասվում նաև աշխատանքների կատարման և (կամ) ծառայությունների մատուցման գործընթացներում ներգրավված անձնակազմի աշխատանքի վարձատրության ծախսերը: Ուստի, հարկվող շահույթը որոշելիս որպես նվազեցում կդիտարկվի վճարման ենթակա աշխատավարձի գումարը, ինչի պարագայում հարկվող շահույթը կնվազի, այսինքն վճարման ենթակա աշխատավարձի գումարը կնվազեցվի հարկվող շահույթի գումարից: Այն պարագայում, երբ այս գումարը փաստացի չի վչարվում՝ խնդիր է առաջանում հարկային պարտավորության կատարման տեսանկյունից, քանի որ կազմակերպությունները փաստացի ցույց են տվել նվազ շահույթ՝ պայմանավորված նրանով, որ պարտավոր են վճարել աշխատավարձ, որը սակայն փաստացի չի կատարել (այս գումարը հենց դառնում է անհուսալի կրեդիտորական պարտք): Համանման դեպքերի համար օրենսդիրը և գործադիրը սահմանել են մեխանիզմ:

Մինչդեռ առկա են դեպքեր, երբ կազմակերպությունը, Օրենսգրքով սահմանված հարկային պարտավորությունները կատարելուց հետո, որոշում է կայացնում բաժնետերերի միջև շահաբաժին բաշխելու վերաբերյալ, սակայն վճարումը փաստացի չի կատարում: Տվյալ պարագայում ևս օրենսդրության կարգավորումների արդյունքում այս գումարը դիտվում է որպես կրեդիտորական պարտք, ապա նաև անհուսալի

կրեդիտորական պարտք, որը հաշվարկվում է եկամտի գումարի մեջ և կազմակերպության համար առաջացնում հարկային պարտավորություն: Մինչդեռ ի տարբերություն աշխատավարձի, այս վճարի հաշվարկը չի ազդում հարկվող շահույթի գումարի չափի վրա՝ այսինքն, չի հանգեցնում դրա նվազեցմանը:

Այսպես, 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: Այսպիսով, համապատասխան կառուցակարգերը կոչված են արդարությունը վերականգնելուն, այն դեպքում, երբ կազմակերպությունը ծախս է ճանաչել որոշակի գումար, սակայն այդ գումարը չի վճարել կոնտրագենտին, պարտավոր է չվճարած մասով հետագա հաշվետու ժամանակաշրջանում ավելացնել իր համախառն եկամուտը:

Մինչդեռ, կարևոր է ընդգծել, որ Օրենսգրքի իմաստով եկամուտը 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:

Հարկային հսկողության շրջանակներում հարկային մարմինը հետևում է եկամուտների և ծախսերի հաշվառման ճշտությանը, կրեդիտորական կամ դեբիտորական պարտքը որպես անհուսալի դիտելու և դուրս գրելու իրավաչափությանը, սակայն հարկային մարմինը հարկային հսկողության շրջանակներում «հետաքրքրված չէ» եկամուտ և ծախս չհամարվող տարրերով, քանի որ դրանք չեն մասնակցում շահութահարկի գումարի որոշմանը:

Խնդրո առարկա կարգավորումները անհրաժեշտ է դիտարկել երկու տեսանկյունից.

- նշված մեխանիզմների՝ ՀՀ կառավարության որոշմամբ սահմանված լինելու սահմանադրականությունը,

- այդ մեխանիզմների՝ վճարվելիք շահաբաժինների պարագայում կիրառությունը:

Այսպես, օրենսդիրն, օգտագործելով «կրեդիտորական պարտք և «անհուսալի կրեդիտորական պարտք» եզրույթները, Օրենսգրքում չի բացահայտում դրանց բովանդակությունը: Նշված իրավիճակում խնդիր է առաջանում նախ իրավական որոշակիության սկզբունքի տեսանկյունից:

Խնդիրն այն է, որ Որոշմամբ, այնուամենայնիվ, տրվել է նաև վերոնշյալ տերմինների սահմանումը, սակայն, ինչպես նշվել է, այն դուրս է Օրենսգրքով դեկլարացված կարգավորման առարկայից:

Արդյունքում, 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:

Երկրորդ խնդիրն այն է, որ Կարգի 3-րդ կետի 2-րդ ենթակետով որպես կրեդիտորական պարտք է դիտարկվում նաև շահաբաժինների գծով կազմակերպության կողմից այլ անձանց (կրեդիտորներին) վճարման (այլ ձևով հատուցման) ենթակա պարտքի գումարը: Սակայն, անհրաժեշտ է ևս մեկ անգամ հստակ ընդգծել, 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: Արդյունքում, 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:

Նշված միջամտությունը չի բխում նաև հանրային շահից՝ հարկ վճարելու սահմանադրական պարտականության ապահովման սկզբունքից, քանի որ օրենքի ուժով պետությունը, ի դեմս հարկային մարմնի, ինչպես արդեն վերևում նշվեց, «հետաքրքրված չէ» հարկային հաշվառման ոչ ենթակա ծախս չհամարվող տարրերով (դրանից համախառն եկամուտը չի նվազում, այն որևէ ազդեցություն չի ունենում հարկի գումարի վրա), դրանք չեն հաշվառվում որպես կրեդիտորական պարտքեր, հետևաբար չեն կարող դուրս գրվել որպես անհուսալի կրեդիտորական պարտքեր:

5.2 «Դեբիտորական պարտքի» վերաբերյալ վերլուծություն և օրենսդրական խնդիրները.

Օրենսգրքի 123-րդ հոդվածի 1-ին մասի 2-րդ կետի «բ» ենթակետի համաձայն՝ շահութահարկ վճարողի և մշտական հաստատության միջոցով Հայաստանի Հանրապետությունում գործունեություն իրականացնող ոչ ռեզիդենտ շահութահարկ վճարողի հարկման բազայի որոշման նպատակով համախառն եկամտից նվազեցվում են Հայաստանի Հանրապետության կառավարության սահմանած կարգով շահութահարկ վճարողների կողմից անհուսալի դեբիտորական պարտքերի դուրսգրման դեպքում՝ այդ նպատակով ստեղծված պահուստին կատարված մասհանումները գերազանցող գումարները:

Կարգի 15-րդ կետի 2-րդ ենթակետով սահմանվում է, որ 3-րդ կետի 1-ին ենթակետով սահմանված դեբիտորական պարտքը ճանաչվում է անհուսալի՝ կետանցված դառնալու 366-րդ օրվանից, եթե դեբիտորի պարտքի ընդհանուր գումարը չի գերազանցում 100 հազ. դրամը, ինչպես նաև 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:

Այսինքն, 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:

Օրենքով սահմանված «անհուսալի դեբիտորական պարտք» հասկացությունը ինքնաբավ է, այն ընդհանրական հաշվապահական և իրավաբանական տերմին է, որը սահմանում է տնտեսվարողի իրավունքը՝ նման պարտքերը համախառն եկամտից նվազեցնելու վերաբերյալ: Սակայն հարկ է նկատել, որ «անհուսալի կրեդիտորական պարտք» եզրույթը Օրենսգրքում չբացահայտելը իրավական որոշակիության խնդիր է առաջացնում:

Հարկ է ընդգծել, որ 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: Այսինքն՝ 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 հանդիպում են դեպքեր, օրինակ, երբ ծառայություններ մատուցող ընկերությունները, դրանք ավարտելուց հետո հաշվեգրման եղանակով ճանաչում են իրենց եկամուտները և վճարում շահութահարկ: Այսպիսով, ընկերությունները, կատարելով հարկ վճարելու իրենց սահմանադրական պարտականությունը, հաշվեգրման եղանակով ճանաչում են եկամուտը, ներառում հաշվետու տարվա համախառն եկամտի մեջ և գումարը փոխանցում պետական բյուջե (հարկ վճարելու պարտականությունը, համընդհանուր գաղափարը նկատի ունենալով, կապված եկամուտ /շահույթ/ ստանալու հետ): Այդպիսով, 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:

Ամեն դեպքում, որոշակի գումար անհուսալի ճանաչելու համար, անհրաժեշտ պայման է նախկինում, հաշվեգրման եղանակով, եկամտի ճանաչումը և դրա մասով հարկերի հաշվարկումը և վճարումը, ինչը ներկայացված օրինակում ծառայություններ մատուցող ընկերությունը կատարել է:

Նման պարագայում, ընկերություններն ունեն բավարար իրավական ակնկալիք, որ եկամուտը փաստացի չստանալու դեպքում նշված գումարը կդառնա անհուսալի դեբիտորական պարտք և կհաշվանցվի /կնվազեցվի/ համախառն եկամտից:

Մինչդեռ, Օրենսգիրքը նախ չի տալիս դեբիտորական պարտքի հասկացությունը, ապա նաև Որոշումը 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 (անցել է հայցային վաղեմության ժամկետ կամ պարզվել է անվավերության որևէ հիմք): Նշված դեպքում, անհուսալի դեբիտորական պարտքի չհաշվանցումը չի կարելի համարել արդարացված:

Պետությունը հանրային իրավունքից բխող (հարկերի վճարումը ապահովելու) որևէ գործողություն, նման կարգավորման դեպքում, չի կատարում: Չափանիշների և կարգի սահմանումը ինքնանպատակ չէ. այստեղ տրամաբանությունն այն է, որ պետությունը պետք է համոզվի, որ տնտեսվարողը չի նվազեցնում անհիմն գումարներ: Դրա համար անհրաժեշտ է նախ համոզվել, որ նույն գործարքի մասով նախկինում վճարվել են հարկերը, ապա նաև չկա որևէ այլ հարկային իրավախախտում: Որոշմամբ ամրագրված

բռնագանձման մասին վճռի պահանջը միանշանակ չի ապահովում հանրային և մասնավոր շահերի հավասարակշռություն:

Ավելին, անհրաժեշտ է հաշվի առնել նաև այն, որ դեբիտորական պարտքը անհուսալի չճանաչելու դեպքում կստացվի, որ նախորդ հաշվետու ժամանակաշրջաններում հարկային պարտավորության բացակայության պայմաններում կատարվել են վճարումներ ավելացված արժեքի հարկի և շահութահարկի գծով:

6. Նշված դրույթների հակասահմանադրական լինելու հիմնավորումները

1. Խնդրո առարկա իրավակարգավորումների դիտարկումը իրավական որոշակիության սկզբունքի տեսանկյունից

Այսպես, 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:

Իր մի շարք որոշումներում (ՍԴՌ-630, ՍԴՌ-731, ՍԴՌ-753, ՍԴՌ-984, ՍԴՌ-1142, ՍԴՌ-1176, ՍԴՌ-1213, ՍԴՌ-1270 և այլն) Սահմանադրական դատարանն անդրադարձել է իրավական որոշակիության սկզբունքին: Այսպես, Սահմանադրական դատարանն իր 2008 թվականի մայիսի 13-ի թիվ ՍԴՌ-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 կանխատեսել այն հետևանքները, որոնք կարող է առաջացնել տվյալ գործողությունը: 2015 թվականի հունիսի 5-ի թիվ

ՄԴՌ-1213 որոշմամբ Սահմանադրական դատարանը նշել է, որ իրավունքի գերակայության սկզբունքի որդեգրման շրջանակներում Օրենսգրքում ամրագրված իրավակարգավորումները պետք է անձի համար կանխատեսելի դարձնեն իր իրավաչափ ակնկալիքները: Բացի դրանից, իրավական որոշակիության սկզբունքը, լինելով իրավական պետության հիմնարար սկզբունքներից մեկը, ենթադրում է նաև, որ իրավահարաբերությունների բոլոր սուբյեկտների, այդ թվում՝ իշխանության կրողի գործողությունները պետք է լինեն կանխատեսելի ու իրավաչափ: Ըստ Սահմանադրական դատարանի մեկ այլ՝ 2014 թվականի դեկտեմբերի 2-ի թիվ ՄԴՌ-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:

Նույնաբովանդակ իրավական դիրքորոշումներ են տեղ գտել նաև Մարդու իրավունքների եվրոպական դատարանի⁵ վճիռներում: 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:

Բուսույունն 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

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:

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:

Վերոգրյալ մեկնաբանություններից բխում է, որ օրենքի հիման վրա սեփականության իրավունքի սահմանափակման մասին խոսք գնալ չի կարող, եթե տվյալ օրենքը չի համապատասխանում իրավական որոշակիության կանոններին, անձը հնարավորություն չի ունենում իր վարքագիծը համապատասխանեցնել օրենքի պահանջներին:

2. Սեփականության իրավունքի և հարկ վճարելու սահմանադրական պարտականության հարաբերակցությունը, 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:

⁷ Տե՛ս Բուսույոկն ընդդեմ Մոլդովայի (Busuioac 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)

Մարդու իրավունքների և հիմնարար ազատությունների մասին Եվրոպական կոնվենցիայի⁸ 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:

Վերոգրյալ հոդվածների վերլուծությունից հետևում է, որ անձինք ազատ են տիրապետելու սեփականության իրավունքով իրենց պատկանող գույքը, այդ թվում՝ դրամական միջոցները: Միաժամանակ, ինչպես նշվեց, 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 բխում է հանրային շահից: Հենց վերոգրյալի հաշվառմամբ՝ սահմանվել է *բացառապես օրենքի հիման վրա* սեփականության իրավունքի սահմանափակման սկզբունքը և *բացառապես օրենքի հիման վրա* հարկերի սահմանման սկզբունքը:

Հարկ է նշել նաև, որ Եվրոպական դատարանի նախադեպային իրավունքում «գույք» հասկացությունն ունի ինքնուրույն իմաստ, որը չի սահմանափակվում նյութական իրերի սեփականությամբ և անկախ է ներպետական օրենսդրության մեջ սովորաբար տրվող դասական դասակարգումներից. ակտիվներ հանդիսացող որոշակի այլ իրավունքներ և շահեր կարող են նույնպես դիտարկվել որպես «գույքային իրավունքներ» և այդպիսով «գույք»՝ սույն դրույթի իմաստով: Յուրաքանչյուր գործում քննարկման խնդիր է հանդիսանում այն, թե արդյոք գործի բոլոր հանգամանքները, ընդհանուր առմամբ,

⁸ Այսուհետ՝ Կոնվենցիա

շնորհում են դիմումատուին Թիվ 1 Արձանագրության 1-ին հոդվածով երաշխավորված իրավունք⁹:

Ոչ-նյութական ակտիվների դեպքում Եվրոպական դատարանը հաշվի է առել հատկապես այն փաստը, թե արդյոք քննվող իրավական դիրքորոշումն առաջացրել է ֆինանսական իրավունքներ և շահեր և հետևաբար՝ ունեցել տնտեսական արժեք¹⁰:

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 մեկնաբանությունների¹¹ 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:»:

⁹ Տե՛ս Դեպալեն ընդդեմ Ֆրանսիայի (Depalle v. France) գործով 2010 թվականի մարտի 29-ի վճիռը, գանգատ թիվ 34044/02, կետ 62, ինչպես նաև Անհեուսեր-Բուշն ընդդեմ Պորտուգալիայի (Anheuser-Busch Inc. v. Portugal) գործով 2007 թվականի հունվարի 11-ի վճիռը, գանգատ թիվ 73049/01, կետ 63, Բրոնիովսկին ընդդեմ Լեհաստանի (Broniowski v. Poland) գործով 2004 թվականի հունիսի 22-ի վճիռը, գանգատ թիվ 31443/96, կետ 129, Բեյելերն ընդդեմ Իտալիայի (Beyeler v. Italy) գործով 2000 թվականի հունվարի 5-ի վճիռը, գանգատ թիվ 33202, կետ 100 և Իատրիդիսն ընդդեմ Հունաստանի (Iatridis v. Greece) գործով 1999 թվականի մարտի 25-ի վճիռը, գանգատ թիվ 31107/96, կետ 54:

¹⁰ Տե՛ս Պաեֆգենն ընդդեմ Գերմանիայի (Paeffgen GmbH v. Germany) գործով 2007 թվականի սեպտեմբերի 18-ի վճիռը, գանգատ 25379/04; 21688/05; 21722/05; 21770/05:

¹¹ Տե՛ս ՀՀ Սահմանադրության մեկնաբանություններ, ընդհանուր խմբագրությամբ՝ Գ. Հարությունյանի, Ա. Վաղարշյանի, Երևան 2010թ., էջ 365,

ՀՀ Սահմանադրական դատարանը 2015 թվականի հուլիսի 7-ի թիվ ՍԴՈ-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: Հստակ է, որ սահմանադրական տվյալ *դրույթը վերաբերում է անձանց բոլոր իրավունքներին*: Այնինչ, օրենքի 68-րդ հոդվածի 1-ին մասով այդ իրավասությունը՝ քանակային և արժույթային սահմանափակումների սահմանման շրջանակներում, վերապահվել է Հայաստանի Հանրապետության կենտրոնական բանկին:»:

Այսպիսով, ՀՀ սահմանադրական դատարանը հերթական անգամ վերահաստատել է անձանց իրավունքների իրականացման կարգի բացառությամբ օրենքի մակարդակում սահմանելու պահանջը:

Հարկ է նկատել, որ խոսքը չի վերաբերում միայն ձևական առումով օրենքի մակարդակով սահմանելուն. 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 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:

Հարկ է ընդգծել, որ Օրենսգրքի 123-րդ հոդվածի 1-ին մասի 2-րդ կետի «բ» ենթակետում 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: Այսինքն՝ 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: Ստացվում է, որ ՀՀ կառավարությունը դուրս է եկել օրենքով իրեն վերապահված լիազորությունների շրջանակներից, իսկ դա գալիս է օրենքի մակարդակում անհուսալի դեբիտորական պարտք հասկացության բացակայությունից:

Ավելին, Օրենսգրքի 109-րդ հոդվածի 4-րդ մասի 11-րդ կետի «ա» ենթակետը նախատեսում է, որ Հայաստանի Հանրապետության կառավարության, իսկ բանկերի, վարկային կազմակերպությունների, ներդրումային ընկերությունների և ապահովագրական ընկերությունների դեպքում՝ Հայաստանի Հանրապետության կառավարության լիազորած մարմնի և Հայաստանի Հանրապետության կենտրոնական բանկի համատեղ սահմանած կարգով պետք է սահմանվի կրեդիտորական պարտքերի գումարների դուրսգրման կարգը: Սակայն այս պարագայում ևս, Որոշմամբ դուրսգրման կարգից բացի, բացահայտվել են նաև Օրենսգրքում օգտագործվող եզրույթները:

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 (fare balance) 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:

Ակնհայտ է, որ հարկ վճարելու սահմանադրական պարտականությունը բխում է հանրային շահից, հարկերի վճարումից խուսափումը խախտում է այս պարտականությունը: Միաժամանակ, որևէ սահմանափակում չի կարող համարվել սեփականության իրավունքին համապատասխանող, եթե չի բխում հանրային շահից, կոչված չէ ապահովելու հարկերի վճարումը:

Քանի որ բացառապես օրենքի հիման վրա սեփականության իրավունքը սահմանափակելու իրավունքը նախատեսված է նաև Կոնվենցիայի 1-ին արձանագրության 1-ին հոդվածով, անդրադառնանք նաև Եվրոպական դատարանի նախադեպային իրավունքին:

Եվրոպական դատարանը բազմաթիվ վճիռներով նշել է, որ եթե միջամտությունը նախատեսված չի եղել օրենքով, ապա համաչափության հարցը (հանրային և մասնավոր շահերի միջև ողջամիտ հավասարակշռություն) քննարկման ենթակա չի, և սեփականության իրավունքի խախտումը ինքնաբերաբար հաստատված է¹²:

Հատկանշական է, որ Սահմանադրությամբ ուղղակիորեն մատնանշված է, որ սահմանափակումը պետք է նախատեսված լինի բացառապես օրենքով՝ ձևական իմաստով («Ազգային ժողովի կողմից ընդունված նորմատիվ իրավական ակտ»): 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:

3. Սույն դիմումում քննակման առարկա իրավակարգավորումների սահմանադրությանը համապատասխանության հարցը ուսումնասիրելիս անդրադարձ է կատարվել նաև միջազգային փորձին:

Միջազգային փորձի ուսումնասիրության արդյունքում պարզ է դարձել, որ ուսումնասիրված երկրներում դեբիտորական պարտքի անհուսալի ճանաչման հիմքերը սահմանված են հարկային օրենսգրքերի մակարդակով: Մասնավորապես՝ Վրաստանի Հարկային օրենսգրքի¹³ «Հիմնական հասկացություններ» վերտառությամբ 8-րդ հոդվածի 29-րդ կետով տրված է «անհուսալի պարտքի» (bad debts) հասկացությունը, այն է՝ հարկ վճարողի կողմից ճանաչված պահանջը կամ դրա մի մասը, ինչն ապրանքների մատակարարման կամ ծառայությունների մատուցման կամ դրանց դիմաց ստացված

¹² Տե՛ս Լելասն ընդդեմ Խորվաթիային (Lelas v. Croatia) գործով 2010 թվականի մայիսի 10-ի վճիռը, գանգատ թիվ 5555/08, կետ 76:

¹³ http://www.rs.ge/Default.aspx?sec_id=4846&lang=2&newsid=2693

կանխավճարի արդյունք է, դրա վճարման վերջնաժամկետը լրացել է և փոխհատուցում չի ստացվել մինչև հաշվետու հարկային տարվա ավարտը, եթե ներքոգրյալ փաստաթղթերից առկա է մեկը.

(...)

Ա. Ուժի մեջ է մտել դատարանի որոշումը, որով հատուցումը մերժվել է:

Այսինքն, Վրաստանում դատարանի կողմից դեբիտորական պարտքը վերականգնելու պահանջի մերժումը ոչ միայն խոչընդոտ չէ պարտքը անհուսալի ճանաչելու և այն նվազեցնելու համար, այլև առանձին հիմք է:

Վրաստանի հարկային օրենսգրքի 108-րդ հոդվածով սահմանվում է, որ հարկ վճարողն իրավունք ունի նվազեցնել իրացված ապրանքներին և ծառայություններին վերաբերող անհուսալի պարտքերը, եթե այդ անհուսալի պարտքերի գումարները ներառվել են նախորդ հաշվետու ժամանակահատվածին վերաբերող հարկային հաշվետվություններում համախառն եկամտի կազմի մեջ: Նվազեցման մասով որևէ այլ արգելք նախատեսված չէ:

ՌԴ հարկային օրենսգրքի¹⁴ 266-րդ հոդվածի 2-րդ մասի համաձայն՝ անհուսալի են համարվում հարկ վճարողի հանդեպ ունեցած այն պարտքերը, որոնցով անցել են հայցային վաղեմության ժամկետները, ինչպես նաև այն պարտքերը, որոնցով քաղաքացիական օրենսդրության համաձայն պարտավորությունը դադարել է դրա իրականացման անհնարինության հիմքով՝ պետական մարմնի ակտի կամ կազմակերպության լուծարման արդյունքում:

Ելնելով վերոգրյալից՝ պարզ է դառնում, որ այս դեպքում ևս անհրաժեշտ չէ անպայման ունենալ բռնագանձման մասին վճիռ:

Լատվիայի «Ձեռնարկությունների եկամտային հարկի մասին օրենքի»¹⁵ 9-րդ բաժնի համաձայն. «Հարկվող եկամուտը որոշելիս (...) այն կարող է նվազեցվել անհուսալի պարտքերի գումարների չափով, եթե ներքոգրյալ առաջին երեք և դրան հոջորդող որևէ մեկ պահանջները պահպանված են.

¹⁴ http://base.garant.ru/10900200/37/#block_20025

¹⁵ <http://www.lexadin.nl/wlg/legis/nofr/oeur/lxwelat.htm>

1) անհուսալի պարտքի գումարը նախկինում հաշվի է առնվել համախառն եկամուտը հաշվարկելիս,

2) այդպիսի պարտքերը դուրս են գրվել կասկածելի պարտքերի պահուստաֆոնդից կամ ուղղակիորեն որպես կորուստ/ծախս/ հարկ վճարողի հաշվապահության մեջ տվյալ կամ որև այլ հաշվետու ժամանակահատվածում,

3) Պարտապանը Լատվիային կամ այլ եվրոմիության անդամի ռեզիդենտ է, որի հետ կնքված է կրկնակի հարկումը բացառող համաձայնագիր

(...)

6) առկա է դատական որոշում պարտքի վերականգնման մասին և հարկադիր կատարողի որոշում պարտքի վերականգնման անհնարինության մասին:»:

Ճիշտ է, Լատվիայում գործող իրավակարգավորման պարագայում անհրաժեշտ է ունենալ պարտքի վերականգնման մասին դատական ակտ, ինչը նման է ՀՀ կարգավորմանը, սակայն հարկ է նշել այն տարբերությունը, որ Լատվիայում պահանջն իր ձևակերպումը ստացել է օրենքի մակարդակով:

4. Եզրակացություն

Այսպիսով, 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:

Ելնելով վերոգրյալից և ղեկավարվելով ՀՀ Սահմանադրության 169-րդ հոդվածի 1-ին մասի 10-րդ կետով, «Սահմանադրական դատարանի մասին» ՀՀ սահմանադրական օրենքի 68-րդ հոդվածի 1-ին մասով, «Մարդու իրավունքների պաշտպանի մասին» ՀՀ սահմանադրական օրենքի 29-րդ հոդվածի 4-րդ մասով՝

ԽՆԴՐՈՒՄ ԵՄ

1. Սույն դիմումն ընդունել վարույթ,
2. 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 նախատեսված 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:



ԱՐՄԱՆ ԹԱԹՈՅԱՆ