

## «Ճարդու իրավունքների պաշտպանի առաջարկությունները

### Հարկային օրենսգրքի նախագծի վերաբերյալ

Պետության սոցիալ-տնտեսական, հարկային ոլորտի քաղաքականության արդյունավետության կարևորագույն պայման է ազատ շուկայական տնտեսության համակարգի հաստատումը, որում գործում են հարկման միասնական սկզբունքներ ու արդարացի մեխանիզմներ, օրենսդրական մակարդակով հստակ կարգավորված են հարկային քաղաքականության մասնակիցների իրավունքներն ու պարտականությունները՝ միջազգային առաջադեմ փորձին և մարդու իրավունքների վերաբերյալ միջազգային իրավաբանության պահանջներին համապատասխան: Այս հարցում առանձնակի կարևորություն ունի գործարարների շահերի պաշտպանության լիարժեք ապահովումը գործնականում: Ընդ որում, անհրաժեշտ է հավաստել հարկային քաղաքականության ոլորտում հավասար մոտեցումների ներդնումը, գործարարության խթանման արդարացի պայմանների ապահովումը՝ նպատակ ունենալով երաշխավորել պետության տնտեսության բոլոր ճյուղերի երկարաժամկետ և հավասարակշռված զարգացումը:

Նշված հարցերում հաջողություն արձանագրելու համար կարևորագույն նշանակություն ունի ճիշտ ու միասնական սկզբունքների վրա հիմնված իրավական քաղաքականության վարումը: Այս առումով, իհարկե, ընդունելի չէ Հայաստանի Հանրապետությունում ներկայում առկա վիճակը, երբ հարկային իրավահարաբերություններ կարգավորող նորմերը զետեղված են տարաբնույթ իրավական ակտերում և դրանով պայմանավորված՝ հարկ վճարողների իրավունքների պաշտպանության առումով չունեն անհրաժեշտ համակարգվածություն: Բացի այդ, **հարկային գործող օրենսդրության ուսումնասիրությունը վկայում է, որ դրանում կատարված փոփոխությունները հաճախ կրել են իրավիճակային բնույթ կամ նպատակ են հետապնդել լուծել որոշակի դրվագային խնդիրներ՝ կտրված լինելով հարկային միասնական համակարգի զարգացման տրամաբանությունից: Հարկային հարաբերությունների կարգավորման ոլորտում իրավական քաղաքականության**

միասնականության առկա խարխուլ վիճակն իր հերթին վտանգում է հարկ վճարողների իրավունքների, գործարարների շահերի պաշտպանության մեխանիզմները, դրանք իրականից վերածում անիրականի: Այս իրավիճակը վտանգավոր է նաև այն առումով, որ անիրական կամ զգալիորեն անարդյունավետ է դարձնում գործարարության ոլորտում իրավական պաշտպանության հնարավորությունները պետական ապարատի կամայականություններից: Խոսքը վերաբերում է իրավունքների պաշտպանության ինչպես վարչաիրավական, այնպես էլ դատական եղանակներին:

Այս առումով, Հայաստանի Հանրապետությունում հարկային օրենսգիրք ունենալու գաղափարի կյանքի կոչումը կարևոր հնարավորություն է լուծելու վերը նշված խնդիրները՝ ապահովելով հարկային արդյունավետ և հարկ վճարողների իրավունքների պաշտպանության տեսանկյունից արդարացի քաղաքականության միասնական օրենսդրական հիմքեր: Ընդ որում, միջազգային փորձի ուսումնասիրությունը վկայում է, որ միջազգային պրակտիկայում նույնպես կիրառվում է հարկային իրավահարաբերությունները միասնական իրավական ակտով կարգավորելու մոդելը (օրինակ՝ Վրաստան<sup>1</sup>, Մոլդովա<sup>2</sup>, Ռուսաստանի Դաշնություն<sup>3</sup>, Ուկրաինա<sup>4</sup> Ֆրանսիա և այլն)<sup>5</sup>:

ՀՀ հարկային օրենսգրքի նախագիծը (այսուհետ՝ Նախագիծ), ըստ էության, միավորում է հարկային հարաբերություններ կարգավորող բոլոր իրավական նորմերը: Նախագիծը, մասնավորապես, կարգավորում է Հայաստանի Հանրապետությունում կիրառվող հարկերի և հարկային օրենսգրքով նախատեսված վճարների հետ կապված հարաբերությունները, սահմանում է ՀՀ հարկային համակարգի սկզբունքները, հարկի և վճարի հասկացությունները, տեսակները, վճարողների շրջանակը, դրույքաչափերը, հաշվարկման, վճարման, իսկ հարկային օրենսգրքով սահմանված դեպքերում՝ հարկային

<sup>1</sup> [http://www.rs.ge/Default.aspx?sec\\_id=4846&lang=2&newsid=2693](http://www.rs.ge/Default.aspx?sec_id=4846&lang=2&newsid=2693):

<sup>2</sup> <http://old.fisc.md/en/lege/fiscrm/>:

<sup>3</sup> [http://www.consultant.ru/document/cons\\_doc\\_LAW\\_19671/](http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_19671/):

<sup>4</sup> [https://www.google.am/url?sa=t&rct=j&q=&esrc=s&source=web&cd=41&cad=rja&uact=8&ved=0ahUKEwiQudWitnNAhWGDiwKHTFPCMs4KBAWCBgwAA&url=http%3A%2F%2Fwww.visnuk.com.ua%2Fpdf%2Ftax\\_code.pdf&usq=AFQjCNG1zysHHU\\_SZkXPRQ8ydaOloLdQNg&bvm=bv.126130881,d.bGs](https://www.google.am/url?sa=t&rct=j&q=&esrc=s&source=web&cd=41&cad=rja&uact=8&ved=0ahUKEwiQudWitnNAhWGDiwKHTFPCMs4KBAWCBgwAA&url=http%3A%2F%2Fwww.visnuk.com.ua%2Fpdf%2Ftax_code.pdf&usq=AFQjCNG1zysHHU_SZkXPRQ8ydaOloLdQNg&bvm=bv.126130881,d.bGs):

<sup>5</sup> <https://www.legifrance.gouv.fr/affichCode.do?cidTexte=LEGITEXT000006069577&dateTexte=20160704>:

պարտավորությունների գանձման կարգն ու ժամկետները, ինչպես նաև նախատեսում է հարկային արտոնությունները: Նախագծով սահմանվում են հարկման բազաները և միասնականացվում են դրանց որոշման սկզբունքները, պարզեցվում է որոշ հարկերի հաշվարկումը, սահմանվում են հարկային վարչարարության առանձնահատկությունները և այլն:

Կարևոր է այն, որ Նախագծով նպատակ է հետապնդվում ավելացնել պետության հարկային եկամուտները, հատկապես խոշոր ձեռնարկատիրության լիարժեք հարկման ճանապարհով, ինչն ամբողջական իրացման պարագայում կարող է սոցիալական, առողջապահական, բնապահպանական, քաղաքաշինական և այլ հանրօգուտ ոլորտներում առավել ընդգրկուն և արդյունավետ ծրագրեր իրականացնելու հնարավորություն ընձեռել: Կարևոր է նաև ապահովել բյուջետային եկամուտների կայունության ապահովման նպատակի իրացումը թե՛ միջնաժամկետ, թե՛ երկարաժամկետ հեռանկարում:

**Վերը շարադրվածով հանդերձ, մինչև Նախագծի վերաբերյալ կոնկրետ առաջարկություններ ներկայացնելը, հարկ ենք համարում դրա մշակման և քննարկման գործընթացի ուսումնասիրության հիման վրա արձանագրել, որ Նախագիծն, այնուամենայնիվ, չունի հանրային քննարկումների բավարար խորություն և, այդ առումով, չունի նաև հանրային ու մասնագիտական դրական ընկալման և իրավաչափության անհրաժեշտ մակարդակ:** Թե՛ գործարարների, նրանց մասնակցությամբ գործող կազմակերպությունների շրջանակում, թե՛ Ազգային ժողովում Նախագծի հրապարակային քննարկումները, այդ քննարկումների ընթացքում հնչած հրապարակային մտահոգությունները վկայում են, որ Նախագիծը դեռ մանրամասն քննարկումների ու կատարելագործման կարիք ունի:<sup>6</sup>

**Մասնավորապես, անհրաժեշտ է փնջային կամ ոլորտային ակտիվ քննարկումների, ֆոկուս խմբերի կամ ֆորումների միջոցով գործարարներին, նրանց շահերի պաշտպանության ոլորտում գործող հասարակական կազմակերպություններին ներգրավել բոլոր քննարկումներին, նրանց ներկայացնել**

<sup>6</sup> <http://www.1in.am/1940933.html>, <https://armenpress.am/arm/news/850773/bhk-in-chi-gohacnum-harkayin-orensgrqi-nakhagitsy.html>:

**Նախագծի կարգավորումները:** Ընդ որում, դա պետք է անել այնպես, որ կոնկրետ ոլորտներում գործունեություն ծավալող գործարար անհատներին կամ կազմակերպություններին ներկայացվեն հենց անմիջականորեն իրենց վրա Նախագծի ազդեցության հետևանքները (ասենք՝ սկսած մանր գինեգործությունից մինչև խոշոր արդյունաբերության ոլորտ և այլն): **Այդ կոնկրետ ներկայացումների ընթացքում անհրաժեշտ է քննարկման հարց դարձնել հենց գործարար մասնակիցներից եկող դիտողություններն ու առաջարկները:** Այս առումով, տեղին են գործարար շրջանակներում և մամուլում տեղ գտած հրապարակային մտահոգություններն այն մասին, որ Նախագծի քննարկումներն ընթանում են առավելապես պաշտոնատար անձանց մասնակցությամբ՝ առանց շահագրգիռ ոչ պետական սուբյեկտների լայն մասնակցության:<sup>7</sup>

Վերը նշվածի հետ կապված, Նախագծի կարգավորումների վերաբերյալ հրապարակային կարծիքների ուսումնասիրությունը վկայում է, որ **հանրային քննարկումների անհրաժեշտություն է առկա հատկապես այնպիսի հիմնարար հարցերի հետ կապված, ինչպիսիք են եկամտային հարկի ավելացումը, շրջանառության հարկի շեմի փոփոխությունը, շահաբաժինների հարկումը, հարկային վարչարարության առանձնահատկությունները, հարկային մարմինների լիազորությունների բնույթն ու շրջանակը և այլն:**<sup>8</sup>

Հաշվի առնելով Նախագծի կարգավորման ուղղակի ազդեցությունը նաև հանրության լայն շրջանակների վրա՝ անհրաժեշտ է նաև կազմակերպել հենց նրանց համար նախատեսված քննարկումներ՝ առավել հանրամատչելի եղանակով ներկայացնելու համար Նախագծի վերաբերելի դրույթները: **Միայն այսպիսի քննարկումների կազմակերպման եղանակով հնարավոր է հասնել Նախագծի**

<sup>7</sup> <https://www.facebook.com/1in.am/videos/1085581571502425/>:

<sup>8</sup> <http://www.panorama.am/am/news/2016/06/17/%D5%A2%D5%AB%D5%A6%D5%B6%D5%A5%D5%BD-%D5%A1%D5%BD%D5%B8%D6%81%D5%AB%D5%A1%D6%81%D5%AB%D5%A1%D5%B6%D5%A5%D6%80%D5%AB-%D5%B4%D5%BF%D5%A1%D5%B0%D5%B8%D5%A3%D5%B8%D6%82%D5%A9%D5%B5%D5%B8%D6%82%D5%B6%D5%A8-%D5%80%D5%A1%D6%80%D5%AF%D5%A1%D5%B5%D5%AB%D5%B6-%D6%85%D6%80%D5%A5%D5%B6%D5%BD%D5%A3%D6%80%D6%84%D5%AB-%D5%BE%D5%A5%D6%80%D5%A1%D5%A2%D5%A5%D6%80%D5%B5%D5%A1%D5%AC/1597938:>

**դրույթների շարունակական կատարելագործման, ինչպես նաև դրա վերաբերյալ հանրային ու մասնագիտական դրական մոտեցումների ձևավորման:** Սա հնարավորություն կտա նաև կանխել Նախագծի առնչությամբ առկա ոչ կառուցողական կամ ոչ մասնագիտական մոտեցումները: Հակառակ դեպքում ընդունված Նախագծի կիրառությունը կարող է ուղեկցվել հարկային զգայուն քաղաքականության համար անցանկալի խնդիրներով և բացասական անդրադառնալ նաև հարկ վճարողների իրավունքների պաշտպանության վրա:

Ավելին, հաշվի առնելով Նախագծի կարգավորումների մեծածավալությունը՝ գտնում ենք, որ այն ընդունելուց հետո ևս պետք է շարունակվեն վերջինիս շուրջ իրականացվող քննարկումները՝ դրա դրույթների կիրառության միատեսակությունն ապահովելու, ինչպես նաև գործնականում օրենքի կիրառության ընթացքում ծագած խնդիրները լուծելու նպատակով:

Հարցն առավել արդիական է դառնում հատկապես այն առումով, որ Նախագիծը գերծ չէ թերություններից և ենթակա է շարունակական կատարելագործման: Ըստ այդմ, հաշվի առնելով Նախագծի կարևոր նշանակությունը գործարարների շահերի և, ընդհանրապես, հարկ վճարողների իրավունքների պաշտպանության վիճակի վրա՝ Մարդու իրավունքների պաշտպանի կողմից իրականացվել է դրա ուսումնասիրություն, որի արդյունքում ձևավորված հիմնական նկատառումները հանգում են հետևյալին.

1. Նախագծի 3-րդ հոդվածի 1-ին մասի 9-րդ կետի համաձայն՝ Հայաստանի Հանրապետությունում գործում է միասնական հարկային համակարգ, որն այլ սկզբունքների թվում հիմնված է նաև պատասխանատվության անխուսափելիության սկզբունքի վրա: Այս սկզբունքը, ըստ Նախագծի նշված դրույթի, նշանակում է, որ հարկ վճարողները Օրենսգրքի և վճարների վերաբերյալ Հայաստանի Հանրապետության օրենքների պահանջների խախտման համար անխուսափելիորեն ենթարկվելու են պատասխանատվության անկախ այն հանգամանքից, որ օրինակ՝ անձը ցանկանում է կամովին վերականգնել իր կողմից հասցված վնասը:

ՀՀ սահմանադրական դատարանը, դիտարկելով «Հարկերի մասին» ՀՀ օրենքի 23-րդ հոդվածի և Վարչական իրավախախտումների վերաբերյալ ՀՀ օրենսգրքի 170.3-րդ

հողվածների ՀՀ սահմանադրության համապատասխանության հարցը, իր 18.02.2014թ. թիվ ՍԴՈ-1139 որոշմամբ անդրադարձել է հարկային իրավախախտման դեպքում պատասխանատվության հարցին: Մասնավերապես, դատարանը նշել է, որ հարկային պարտավորությունները չկատարած (ոչ պատշաճ կատարած) անձը ցանկության դեպքում կարող է կամովին վերականգնել իր գործողությունների (անգործության) հետևանքով հասցրած վնասը՝ մինչև դրա հարկադիր (դատական կարգով) կատարումն ապահովելը:

Այսինքն՝ նշվածից կարելի է եզրակացնել, որ հարկային իրավախախտման դեպքում կարևորվում է ոչ թե հարկ վճարողին պատասխանատվության ենթարկելը, այլ պետությանը և հասարակությանը հասցված գույքային վնասի հատուցումը:

Միաժամանակ, Նախագծի վերոգրյալ դրույթը ուսումնասիրվել է նաև ՀՀ քրեական օրենսգրքի համապատասխան կարգավորումների համատեքստում: Այսպես, ՀՀ քրեական օրենսգրքի «Պատասխանատվության անխուսափելիության սկզբունքը» վերտառությամբ 7-րդ հոդվածի համաձայն՝ հանցանք կատարած յուրաքանչյուր անձ ենթակա է ՀՀ քրեական օրենսգրքով նախատեսված պատժի կամ քրեաիրավական այլ ներգործության: Քրեական պատասխանատվությունից և պատժից ազատելը հնարավոր է միայն ՀՀ քրեական օրենսգրքով նախատեսված հիմքերի և պայմանների առկայության դեպքում: Միաժամանակ, ՀՀ քրեական օրենսգրքի 11-րդ գլուխը նախատեսում է քրեական պատասխանատվությունից ազատելու դեպքերը: Այսինքն՝ նույնիսկ ՀՀ քրեական օրենսգրքում սահմանվում են անձին քրեական պատասխանատվությունից ազատելու հիմքեր:

Ուստի, գտնում ենք, որ Նախագծի 3-րդ հոդվածի 1-ին մասի 9-րդ կետն անհրաժեշտ է վերախմբագրել՝ նախատեսելով հարկ վճարողներին պատասխանատվությունից ազատելու հնարավորությունը սահմանող դեպքեր:

2. Նախագծի 121-րդ հոդվածի 1-ին մասի համաձայն՝ ռեզիդենտ շահութահարկ վճարողի և մշտական հաստատության միջոցով Հայաստանի Հանրապետությունում գործունեություն իրականացնող ոչ ռեզիդենտ շահութահարկ վճարողի հարկման բազայի որոշման նպատակով, համախառն եկամտից նվազեցվում են ամորտիզացիայի ենթակա, սեփականության իրավունքով ռեզիդենտ շահութահարկ վճարողին կամ մշտական

հաստատության միջոցով Հայաստանի Հանրապետությունում գործունեություն իրականացնող ոչ ռեզիդենտ շահութահարկ վճարողին պատկանող կամ ֆինանսական վարձակալությամբ (լիզինգով) ստացված հիմնական միջոցների և ոչ նյութական ակտիվների (այսուհետ՝ հիմնական միջոցներ) ամորտիզացիոն մասհանումների գծով ծախսերը:

Ընդ որում՝ ի համեմատություն գործող օրենսդրության, Նախագծի 121-րդ հոդվածի 1-ին մասի 3-րդ կետով ավելացվել են «Շահութահարկի մասին» ՀՀ օրենքի 12-րդ հոդվածի 2-րդ մասով սահմանված ամորտիզացիոն նվազագույն հետևյալ ժամկետները. շենքեր և շինությունների համար գործող կարգավորմամբ սահմանված *20 տարվա* փոխարեն դարձվում է *40 տարի*, ինչպես նաև հյուրանոցների, պանսիոնատների, հանգստյան տների, առողջարանների, կրթական և ուսումնական հաստատությունների շենքեր և շինությունների համար սահմանվում է *20 տարի* գործող *10 տարվա* փոխարեն:

Այսինքն՝ Նախագծով առաջարկվում է երկարացնել ամորտիզացիոն մասհանումների գումարը հաշվարկելու համար սահմանված ամորտիզացիոն նվազագույն որոշ ժամկետներ: Ստացվում է, որ եթե օրինակ ներդրողը շենք է ձեռք բերում, ապա գործող օրենսդրական կարգավորումների պարագայում դրա մաշվածությունը քսան տարի է կազմում, այսինքն՝ նրա վճարած շահութահարկից ամեն տարի նվազում է ամբողջական գումարի մեկ քսաներորդ մասը: Նոր օրենսգրքով ժամկետը երկարացվել է մինչև քառասուն տարի և, հետևաբար, կնվազի շահութահարկից ամբողջական գումարից ամեն տարի նվազեցվող գումարի չափը, ինչը կարող է բացասական անդրադառնալ հատկապես օտարերկրյա ներդրումների վրա:

3. Նախագծի 150-րդ հոդվածով սահմանվում են եկամտային հարկի դրույքաչափերը. մինչև 120000 ՀՀ դրամ աշխատավարձի դեպքում՝ 23 տոկոս, 120001 - 1000000 ՀՀ դրամի դեպքում՝ 27600 ՀՀ դրամ՝ գումարած 120000 ՀՀ դրամը գերազանցող գումարի 28 տոկոսը և 1000000-ից ավելի ՀՀ դրամ 274000 ՀՀ դրամ՝ գումարած 1000000 ՀՀ դրամը գերազանցող գումարի 33 տոկոսը:

Ի տարբերություն գործող օրենսդրական կարգավորումների, նման փոփոխությունների պարագայում, ըստ էության, աննշան նվազում է նախատեսվում

մինչև 120000 ՀՀ դրամ աշխատավարձի դեպքում, քանի որ «Եկամտային հարկի մասին» ՀՀ օրենքի 10-րդ հոդվածի համաձայն եկամտային հարկի դրույքաչափը կազմում է 24.4 տոկոս առաջարկվող 23 տոկոսի փոխարեն: Եկամտային հարկը նվազեցվում է նաև 1000000 ՀՀ դրամից ավել աշխատավարձի դեպքում. գործող 36 տոկոսի փոխարեն առաջարկվում է սահմանել 33 տոկոս: Այնուամենայնիվ, խնդրահարույց է այն, որ առաջարկվում է ավելացնել 120001 - 1000000 ՀՀ դրամ աշխատավարձի համար նախատեսված եկամտային հարկը՝ 26 տոկոսից դարձնելով 28 տոկոս:

Նախագծին կից ներկայացված հիմնավորումներում նշվում է, որ *եկամտային հարկի դրույքաչափերի վերանայումն անհրաժեշտ է հարկման արդարացիության սկզբունքի, ինչպես նաև պետության վերաբաշխողական գործառույթի կատարելագործման տեսանկյունից, քանի որ դրանց կիրառությունը ենթադրում է, որ մինչև միջին աշխատավարձի մակարդակում գտնվող եկամուտների համար հարկային բեռը իջեցվում է, իսկ դրանից բարձր եկամուտների համար՝ բարձրացվում:*

Սակայն ըստ Ազգային վիճակագրական ծառայության տվյալների՝ 2016 թվականի տարեսկզբից միջին ամսական աշխատավարձը կազմել է 182791.0 ՀՀ դրամ<sup>9</sup>: Ստացվում է, որ միջին աշխատավարձ ստացող անձանց համար ավելանում է եկամտային հարկը և բնակչության մասի համար հարկային բեռը ոչ թե կթեթևանա, այլ ընդհակառակը՝ այն կավելանա:

Նշվածը կարող է բացասաբար անդրադառնալ թե՛ աշխատաշուկայի, թե՛ գործատուների, թե՛ տնտեսության վրա: Այսպես, եկամտային հարկի դրույքաչափի բարձրացման պարագայում, նախևառաջ, կնվազեն 120001 - 1000000 ՀՀ դրամ աշխատավարձ ստացող անձանց եկամուտները: Բացառիկ դեպքերում գործատուները կկրեն այդ բեռը, ինչի հետևանքով հնարավոր է ավելանան նրանց կողմից մատուցվող ծառայությունների և առաջարկվող ապրանքների գները:

Գտնում ենք, որ նշված փոփոխությունների պարագայում առկա է նաև ստվերային տնտեսության ավելացման ռիսկ, քանի որ մի շարք գործատուներ, օրինակ՝ 120001 ՀՀ դրամ աշխատավարձ ստացող աշխատակիցներին կգրանցեն ավելի ցածր

<sup>9</sup> <http://www.armstat.am/am/?nid=126&id=08001>:



աշխատավարձով, իսկ աշխատավարձի մյուս մասը կփոխանցեն այլ եղանակով՝ հարկային բեռի ավելացումից խուսափելու նպատակով:

4. Ա. Նախագծի 254-րդ հոդվածի 2-րդ մասով սահմանվում է, որ շրջանառության հարկ վճարող կարող է համարվել այն առևտրային կազմակերպությունը, անհատ ձեռնարկատերը և նոտարը, որի նախորդ հարկային տարվա ընթացքում գործունեության բոլոր տեսակների մասով իրացման շրջանառության և այլ եկամուտների հանրագումարը չի գերազանցել *40 միլիոն ՀՀ դրամը (...)*:

Մինչդեռ, ըստ գործող կարգավորումների, մասնավորապես «Շրջանառության հարկի մասին» ՀՀ օրենքի 4-րդ հոդվածի 2-րդ մասի՝ շրջանառության հարկ վճարող կարող են համարվել անձինք, որոնց կողմից նախորդ օրացուցային տարվա ընթացքում գործունեության բոլոր տեսակների մասով մատակարարված ապրանքների և մատուցված ծառայությունների (կատարված աշխատանքների) իրացումից հասույթը՝ առանց ԱԱՀ-ի չի գերազանցել *115.0 մլն դրամը*:

Իսկ նույն օրենքի 7-րդ հոդվածով սահմանվում են շրջանառության հարկի դրույթաչափերը, այն է՝ 1. առևտրական (առք ու վաճառքի) գործունեությունից եկամուտների դեպքում՝ 5 տոկոս, 2. արտադրական գործունեությունից եկամուտների դեպքում՝ 3.5 տոկոս, 3. վարձակալությունից եկամուտներ, տոկոսներ, ռոյալթիներ, ակտիվների (այդ թվում՝ անշարժ գույքի) օտարումից եկամուտների դեպքում՝ 10 տոկոս և այլն:

Նախագծի 7-րդ հոդվածի 3-րդ մասով նախատեսվում է, որ շրջանառության հարկի համակարգը հարկման հատուկ համակարգերից է, որի շրջանակներում կազմակերպությունների և ֆիզիկական անձանց ձեռնարկատիրական եկամուտների հարկումն իրականացվում է, մասնավորապես, ավելացված արժեքի հարկով և (կամ) շահութահարկին փոխարինող շրջանառության հարկի միջոցով:

Այսինքն՝ նախորդ հարկային տարվա ընթացքում գործունեության բոլոր տեսակների մասով իրացման շրջանառության և այլ եկամուտների հանրագումարը 40 միլիոն ՀՀ դրամը գերազանցելու դեպքում առևտրային կազմակերպությունը, անհատ ձեռնարկատերը և նոտարը կհարկվեն ավելացված արժեքի հարկով:

Այսպես, «Ավելացված արժեքի հարկի մասին» ՀՀ օրենքի 3-րդ հոդվածի 2-րդ պարբերության համաձայն՝ «Շրջանառության հարկի մասին» ՀՀ օրենքով սահմանված շրջանառության հարկ վճարող համարվելու համար ապրանքների մատակարարման և ծառայությունների մատուցման իրացման շրջանառության չափը սույն օրենքի կիրառման առումով համարվում է ավելացված արժեքի հարկի շեմ (այսինքն՝ 115 մլն դրամ) բացառությամբ ձեռնարկատիրական գործունեություն վարելու իրավունք ունեցող ոչ առևտրային կազմակերպությունների և սույն օրենքի 3.1-ին հոդվածի 3-րդ կետի «բ» ենթակետում և 6-րդ հոդվածի 1-ին կետի «ա» ենթակետում նշված դեպքերի՝ անհատ ձեռնարկատեր չհանդիսացող ֆիզիկական անձանց, որոնց համար սույն օրենքի կիրառման առումով ԱԱՀ-ի շեմ է համարվում ապրանքների մատակարարման և ծառայությունների մատուցման իրացման շրջանառության 58,35 մլն դրամը:

Նույն օրենքի 9-րդ հոդվածի համաձայն՝ ԱԱՀ-ի դրույքաչափը սահմանվում է 20 տոկոս՝ ապրանքների ու ծառայությունների հարկվող շրջանառության նկատմամբ:

Նախագծի 63-րդ հոդվածով սահմանվում է, որ օրենսգրքի 60-րդ հոդվածով սահմանված՝ ավելացված արժեքի հարկով հարկման օբյեկտ համարվող գործարքների ու գործառնությունների հարկման բազայի նկատմամբ ԱԱՀ-ն հաշվարկվում է 20 տոկոս դրույքաչափով, բացառությամբ սույն հոդվածի 2-րդ մասով սահմանված դեպքերի:

Վերոգրյալից հետևում է, որ գործող կարգավորումների պարագայում անձինք, որոնց կողմից նախորդ օրացուցային տարվա ընթացքում գործունեության բոլոր տեսակների մասով մատակարարված ապրանքների և մատուցված ծառայությունների 115.0 մլն դրամը չգերազանցելու պարագայում հարկվում են ավելի ցածր դրույքաչափ ունեցող շրջանառության հարկով, իսկ արդեն 115.0 մլն դրամը գերազանցելու դեպքում ավելացված արժեքի հարկով, որը համեմատաբար շատ ավելի բարձր է: Սակայն փոփոխությունների արդյունքում, փաստորեն, արդեն 40.0 մլն գերազանցելու դեպքում տնտեսավարողը կհարկվի ավելացված արժեքի հարկով:

Մինչդեռ հարկ է նշել, որ մինչև 2014 թվականին կատարված փոփոխությունները «Շրջանառության հարկի մասին» ՀՀ օրենքի (ՀՕ-236-Ն) 4-րդ հոդվածի 2-րդ մասով սահմանված կարգավորումներով շրջանառության հարկ վճարողներ են համարվել:

անձինք, որոնց կողմից նախորդ օրացուցային տարվա ընթացքում գործունեության բոլոր տեսակների մասով մատակարարված ապրանքների և մատուցված ծառայությունների (կատարված աշխատանքների) իրացումից հասույթը՝ առանց ԱԱՀ-ի չի գերազանցել *58,35 մլն դրամը*:

2014 թվականին ՀՀ կառավարությունը նախաձեռնել էր օրենսդրական փոփոխություններ, որով իջեցվում էր շրջանառության հարկի շեմը և դրվում էր փաստաթղթավորման պահանջ, ինչը զանգվածային բողոքների պատճառ դարձավ հիմնականում ՓՄՁ-ների կողմից:<sup>10</sup> Նշված խնիրը բարձրաձայնվել էր նաև ՀՀ մարդու իրավունքների պաշտպանի կողմից: Բացի այդ ՀՀ մարդու իրավունքների պաշտպանի ներկայացուցիչը 2014 թվականին մասնակցել և կազմակերպել է բազմաթիվ քննարկումներ շահագրգիռ անձանց և կազմակերպությունների հետ:<sup>11</sup> Կառավարությունը բանակցությունների արդյունքում համապատասխան նախագիծը փոփոխեց՝ սահմանելով 115.0 մլն դրամի շեմ և փաստաթղթավորման պահանջին փուլային անցում, ինչը մեկ քայլ առաջ էր այդ պահի դրությամբ գործող կարգավորումների համեմատ:

Գտնում ենք, որ Նախագծով առաջարկվող տարբերակն, ըստ էության, հետընթաց է թե՛ գործող կարգավորումների, թե՛ մինչև 2014 թվականը գործող օրենսդրության համատեքստում:

Բ. Նախագծի 274-րդ հոդվածի 3-րդ մասի համաձայն՝ *սույն գլխով սահմանված կարգով արտոնագրային հարկ վճարելու վերաբերյալ հայտարարություն ներկայացնելու դեպքում առևտրի իրականացման վայրերում (ոսկու շուկաներ) վաճառասեղանների կամ վաճառակետերի միջոցով թանկարժեք մետաղների, թանկարժեք մետաղներից պատրաստված իրերի կամ թանկարժեք քարերի առքուվաճառքի գործունեություն իրականացնող կազմակերպությունները և անհատ ձեռնարկատերերը կարող են համարվել արտոնագրային հարկ վճարող, եթե վերջիններս Օրենսգրքով սահմանված*

<sup>10</sup> Տես օրինակ՝ <http://armtimes.ru/%D6%83%D5%B4%D5%B1-%D5%B6%D5%A5%D6%80%D5%A8-%D5%BA%D5%A1%D5%B0%D5%A1%D5%B6%D5%BB%D5%B8%D6%82%D5%B4-%D5%A5%D5%B6-%D5%B9%D5%AB%D5%BB%D5%A5%D6%81%D5%B6%D5%A5%D5%AC-%D5%B7%D6%80%D5%BB%D5%A1%D5%B6%D5%A1/>:

<sup>11</sup> <http://www.panarmenian.net/arm/news/184074/>, <http://www.panarmenian.net/arm/news/193906/>:

կարգով համարվում են շրջանառության հարկ վճարող և վերջիններիս՝ փոխալ հարկային տարվա տարեկան իրացման շրջանառությունը չի գերազանցել ԱԱՀ-ի շեմը:

Ընդ որում, Նախագծի 59-րդ հոդվածի 5-րդ կետով ամրագրված է, որ հարկային տարվա ընթացքում գործունեության բոլոր տեսակների մասով իրացման շրջանառության և այլ եկամուտների հանրագումարով 40 միլիոն դրամի շեմը (այսուհետ՝ նաև ԱԱՀ-ի շեմ) գերազանցելու հիմքով ԱԱՀ վճարող համարվելու դեպքում ԱԱՀ-ն հաշվարկվում և վճարվում է ԱԱՀ-ի շեմը գերազանցող մասով:

Նման կարգավորում սահմանվել էր դեռևս 2015 թվականի հունիսի 19-ին ընդունված «Արտոնագրային վճարների մասին» ՀՀ օրենքում լրացումներ կատարելու մասին» ՀՀ օրենքով (ՀՕ-67-Ն), որտեղ առևտրի իրականացման վայրերում (ոսկու շուկաներ) վաճառասեղանների կամ վաճառակետերի միջոցով թանկարժեք մետաղների, թանկարժեք մետաղներից պատրաստված իրերի կամ թանկարժեք քարերի առքուվաճառքի գործունեություն իրականացնող տնտեսվարող սուբյեկտների համար արտոնագրային վճարը նախատեսվել էր որպես այլընտրանքային հարկման միջոց:

Սակայն «Արտոնագրային վճարների մասին» ՀՀ օրենքի 4-րդ հոդվածի 1.2-րդ մասով որպես արտոնագրային վճար վճարող համարվելու համար սահմանված է տարեկան մինչև 115 մլն դրամ իրացման շրջանառության շեմ, ի տարբերություն՝ 40 մլն:

Ստացվում է, որ հարկային տարվա ընթացքում գործունեության բոլոր տեսակների մասով իրացման շրջանառության և այլ եկամուտների հանրագումարով շեմը մինչև 40 մլն դրամ իջեցնելու դեպքում առևտրի իրականացման վայրերում (ոսկու շուկաներ) վաճառասեղանների կամ վաճառակետերի միջոցով թանկարժեք մետաղների, թանկարժեք մետաղներից պատրաստված իրերի կամ թանկարժեք քարերի առքուվաճառքի գործունեություն իրականացնող կազմակերպությունները և անհատ ձեռնարկատերերը վերոնշյալ շեմը գերազանցելու դեպքում արտոնագրային վճարի (շրջանառության հարկի) փոխարեն պետք է հարկվեն ավելի բարձր տոկոսադրույք ունեցող՝ ավելացված արժեքի հարկով:<sup>12</sup>

<sup>12</sup> Տես օրինակ՝ <http://shamshyan.com/hy/article/2015/06/16/56618/>:

Ելնելով վերոգրյալից՝ առաջարկում ենք վերանայել շրջանառության հարկի կիրառման Նախագծով առաջարկվող շեմի իջեցումը:

5. Ա. Նախագծի 334-րդ հոդվածի 1-ին մասի համաձայն՝ հարկային հսկողությունն իրականացվում է հարկային ստուգումներ, հարկային ուսումնասիրություններ իրականացնելու եղանակներով: Իսկ Նախագծի 68-րդ, 69-րդ գլուխներով կարգավորվում են ստուգումների և ուսումնասիրությունների կազմակերպման և անցկացման հարաբերություններ:

Սակայն Նախագծի մի շարք դրույթներ, օրինակ՝ հարկային ստուգումները, հսկիչ գնումները և այլ միջոցառումներ/գործողություններ կարգավորող որոշ դրույթներ կրկնում են «Հայաստանի Հանրապետությունում ստուգումների կազմակերպման և անցկացման մասին» ՀՀ օրենքի դրույթները: Օրինակ՝ Նախագծի «Համալիր հարկային ստուգումների պլանավորումը» վերտառությամբ 337-րդ հոդվածը կրկնում է նշված օրենքի «Ռիսկի վրա հիմնված ստուգումների համակարգը և ստուգումների պլանավորումը» վերտառությամբ 2.1-րդ հոդվածը, «Համալիր հարկային ստուգումների հաճախականությունը» վերտառությամբ 338-րդ հոդվածը՝ վերոնշյալ օրենքի «Ստուգման ժամկետները» վերտառությամբ 4-րդ հոդվածը և այլն:

Բացի այդ, Նախագծի անցումային դրույթներում բացակայում է նշում տվյալ օրենսգրքի ընդունմամբ «Հայաստանի Հանրապետությունում ստուգումների կազմակերպման և անցկացման մասին» ՀՀ օրենքը կամ դրա որոշ դրույթների ուժը կորցրած ճանաչելու վերաբերյալ:

Հաշվի առնելով այն, որ ՀՀ-ում ստուգումների և ուսումնասիրությունների կազմակերպման և անցկացման հետ կապված հարաբերությունները, ինչպես նաև դրանց իրականացման միասնական կարգը հանդիսանում է «Հայաստանի Հանրապետությունում ստուգումների կազմակերպման և անցկացման մասին» ՀՀ օրենքի կարգավորման առարկան, գտնում ենք, որ անհրաժեշտ է Նախագծում կատարել համապատասխան փոփոխություններ՝ անհարկի կրկնողությունները բացառելու նպատակով:

Բ. Նախագծով նաև չի կարգավորվում մի քանի տարի ՀՀ մարդու իրավունքների պաշտպանի կողմից անընդմեջ բարձրաձայնված հարկային մարմնի աշխատակիցների կողմից առանց բավարար հիմնավորումների և հարկատուներից ստուգման նպատակներին անմիջապես չառնչվող նյութեր վերցնելու հարցը:

Նախագծի «Իրեր, փորձանմուշներ և փաստաթղթեր վերցնելը» վերտառությամբ 357-րդ հոդվածի 1-ին մասի համաձայն՝ *հարկային հսկողության շրջանակներում հարկային ստուգում իրականացնող պաշտոնատար անձը հարկ վճարողի համապատասխան պաշտոնատար անձանց ներկայությամբ կարող է վերցնել հարկային հսկողությանն առնչվող անհրաժեշտ փաստաթղթերի կրկնօրինակներ և իրեր (այդ թվում՝ համակարգչային ծրագրերի վերձանման նպատակով՝ համակարգչային տեխնիկա), իսկ սույն հոդվածի 3-րդ մասով նախատեսված դեպքերում՝ նաև դրանց բնօրինակներ, որոնք մինչև ստուգման ժամկետի ավարտը վերադարձվում են հարկ վճարողին:*

Գործող օրենսդրական կարգավորումների պարագայում, ստուգումների կազմակերպումն ու անցկացումը կարգավորվում են «Հայաստանի Հանրապետությունում ստուգումների կազմակերպման և անցկացման մասին» ՀՀ օրենքով, որի 7-րդ հոդվածի 1-ին մասի «զ» կետով սահմանում է, որ ստուգումն իրականացնող անձինք իրենց լիազորություններն իրականացնելիս իրավունք ունեն վերցնել փաստաթղթեր, կրկնօրինակներ, լուսապատճեններ, իրեր, փորձանմուշներ և այլ անհրաժեշտ նյութեր, որոնք անմիջականորեն առնչվում են ստուգման նպատակներին և չեն խոչընդոտում տնտեսավարող սուբյեկտի բնականոն աշխատանքին:

Վերոնշյալ կարգավորումների առնչությամբ տնտեսավարող սուբյեկտներից և նրանց շահերը ներկայացնող հասարակական կազմակերպություններից ստացվել են բողոքներ, որ ստուգումն իրականացնող հարկային մարմնի աշխատակիցները գործնականում իրենց լիազորություններն իրականացնելիս հաճախ, առանց բավարար հիմնավորումների կամ պատճառաբանության, վերցնում են հարկատուների աշխատավայրում գտնվող տարբեր իրեր, օրինակ՝ համակարգիչ և այլն, որոնք անմիջապես չեն առնչվում ստուգման նպատակներին, ինչը որոշ դեպքերում հանգեցնում է հարկ վճարողի բնականոն գործունեության խոչընդոտմանը:

Այսինքն՝ հստակ հիմնավորումների, պատճառաբանված որոշումների և չափորոշիչների բացակայության դեպքում ստուգումն իրականացնող պաշտոնատար անձինք կարող են վերցնել իրեր նույնիսկ այն դեպքում, երբ առկա չէ որևէ հիմնավորված կասկած այն մասին, որ հարկ վճարողը կատարել է որևէ խախտում, կամ նշված իրը ստուգումների իրականացման համար որևէ էական նշանակություն ունի:

Հարկային մարմնի տվյալ լիազորության ոչ հստակ սահմանումն ու առանձին դեպքերում օրենքի դրույթի կամայական կիրառումը կարող են հանգեցնել ՀՀ Սահմանադրության 11-րդ և 60-րդ հոդվածներով ամրագրված անձանց տնտեսական գործունեության ազատության և սեփականության տիրապետելու, օգտագործելու, տնօրինելու իրավունքի անհիմն սահմանափակման: Ավելին, հաշվի առնելով այն հանգամանքը, որ ստուգում իրականացնող անձանց կողմից կամայականորեն վերցված նյութերը կարող են պարունակել գաղտնաբառեր, առևտրային գաղտնիք հանդիսացող կամ անձնական տվյալներ, գտնում ենք, որ առանձին դեպքերում վտանգվում է նշված տեղեկատվության գաղտնիությունը:

Այսպիսով, Նախագծի 357-րդ հոդվածի 1-ին մասի կարգավորումը վիճահարույց է նրանով, որ այն գործնականում կարող է հանգեցնել ստուգումների իրականացման ընթացքում հարկային մարմնի աշխատակիցների կողմից նյութերը և իրերն անհիմն վերցնելուն՝ ինչն իր հերթին կխոչընդոտի տնտեսվարող սուբյեկտների բնականոն գործունեությանը:

Ելնելով վերոգրյալից՝ գտնում ենք, որ անհրաժեշտ է Նախագծի 357-րդ հոդվածում նախատեսել երաշխիքներ հարկային մարմնի կողմից ստուգումներ իրականացնելիս հարկատուների աշխատավայրում գտնվող իրերը և փաստաթղթերը բացառապես բավարար հիմնավորումների առկայության դեպքում վերցնելու վերաբերյալ՝ ինչի մասին պետք է կազմվի պատճառաբանված որոշում:

Միաժամանակ, Նախագծի 357-րդ հոդվածի 2-րդ մասը՝ նախատեսելով իրեր և փաստաթղթեր վերցնելու վերաբերյալ արձանագրության կազմում, չի սահմանում դրա օրինակը հարկ վճարողին փոխանցելու պարտականություն, ինչը ևս անհրաժեշտ է նախատեսել:

6. Նախագծի 400-րդ հոդվածի 3-րդ մասի համաձայն՝ հարկային իրավախախտման համար հարկ վճարողները կամ հարկային գործակալները հարկային պատասխանատվության են ենթարկվում բացառապես Օրենսգրքով և վճարների վերաբերյալ ՀՀ օրենքներով սահմանված հիմքերով և կարգով:

Այնինչ, Վարչական իրավախախտումների վերաբերյալ ՀՀ օրենսգրքում առկա են մի շարք համանման իրավախախտումներ, որոնց դեպքում կիրառվում է վարչական պատասխանատվություն: Օրինակ՝ Նախագծի 407-րդ հոդվածով պատասխանատվություն է սահմանվում հարկային վնասն ավել ցույց տալու համար, մինչդեռ համանման դրույթ է սահմանվում Վարչական իրավախախտումների վերաբերյալ ՀՀ օրենսգրքի 169<sup>1</sup>-րդ հոդվածով, համաձայն որի՝ նախատեսված է պատասխանատվություն հաշվապահական հաշվառումը (գրանցումը) խախտումով վարելու դեպքում, երբ դա կարող է առաջացնել (առաջացրել է) հարկի նվազեցում, կամ հայտարարագիրը, հաշվարկը սահմանված ժամկետում չներկայացնելու դեպքում: Համանման կարգավորումներ են պարունակում նաև Նախագծի 415-րդ հոդվածը («Աշխատողի աշխատանքի ընդունումը ՀՀ օրենսդրությամբ սահմանված կարգով գրավոր չձևակերպելը») և Վարչական իրավախախտումների վերաբերյալ ՀՀ օրենսգրքի 169<sup>5</sup>-րդ («Առանց աշխատանքային պայմանագրի աշխատող պահելը») հոդվածը:

Վերոնշյալ օրենսդրական կարգավորումները վիճահարույց են ՀՀ սահմանադրության 68-րդ հոդվածով ամրագրված նույն արարքի համար կրկին դատվելու արգելքի տեսանկյունից:

Սույն հարցին է անդրադարձել նաև ՀՀ սահմանադրական դատարանն իր 18.02.2014թ. թիվ ՍԴՈ-1139 որոշմամբ, որտեղ դիտարկելով նման իրավակարգավորումները գործող հարկային օրենսդրության և Վարչական իրավախախտումների վերաբերյալ ՀՀ օրենսգրքի կարգավորումների համատեքստում գտել է, որ քննության առարկա իրավական ակտերում պատասխանատվության միջոցներ սահմանելիս օրենսդիրը *պետք է առավել հստակ իրավակարգավորումներ նախատեսի՝ բացառելու համար հարկային և վարչական պատասխանատվության ենթակա որևէ իրավասուրբյեկտի՝ իր իրավական կարգավիճակով պայմանավորված*



*հանգամանքներով կրկնակի պատասխանատվության ենթարկվելու հնարավորությունը: Ներկա իրավակարգավորումների շրջանակներում նույնպես այս մոտեցումը պետք է դրվի իրավակիրառական պրակտիկայի հիմքում:*

Ելնելով վերոգրյալից՝ առաջարկում ենք հարկային իրավախախտման համար հարկ վճարողների կամ հարկային գործակալների հարկային պատասխանատվությունը սահմանելիս հաշվի առնել ՀՀ սահմանադրական դատարանի 18.02.2014թ. թիվ ՍԴՈ-1139 որոշման մեջ առկա իրավական դիրքորոշումները:

7. Նախագծի 407-րդ հոդվածով սահմանված է, որ յուրաքանչյուր հարկային տարվա համար հարկային մարմին ներկայացված շահութահարկի հաշվարկում հարկային վնասն ավել ցույց տալու դեպքում համալիր հարկային ստուգմամբ այդ հաշվետու ժամանակաշրջանի համար ավել ցույց տված հարկային վնասը պակասեցվում է, այդ թվում՝ Օրենսգրքով սահմանված կարգով հետագա հաշվետու ժամանակաշրջաններ տեղափոխվող չափով, իսկ *յուրաքանչյուր հարկային տարվա շահութահարկի հաշվարկում հարկային վնասը մեկ միլիոն դրամ և ավելի չափով ավել ցույց տալու համար գանձվում է փուզանք՝ երկու հարյուր հազար դրամի չափով:*

Համանման կարգավորում է նախատեսված նաև «Շահութահարկի մասին» ՀՀ օրենքի 69-րդ հոդվածով, համաձայն որի հարկային մարմին ներկայացված շահութահարկի հաշվարկում սույն օրենքով սահմանված կարգով հաշվարկված վնասն ավել ցույց տալու դեպքում ռեզիդենտ հարկ վճարողից գանձվում է տուգանք՝ ավել ցույց տված վնասի 20 տոկոսի չափով:

Ստացվում է, որ և՛ գործող օրենքով, և՛ Նախագծով սահմանվում է պատասխանատվություն շահութահարկի հաշվարկում սահմանված կարգով հաշվարկված վնասն ավել ցույց տալու դեպքում, անկախ նրանից, թե այն պետությանը գույքային վնաս պատճառել է, թե՛ ոչ:

Մինչդեռ, ՀՀ սահմանադրական դատարանը 2015 թվականին քննության առնելով ՀՀ մարդու իրավունքների պաշտպանի դիմումը «Շահութահարկի մասին» ՀՀ օրենքի 69-րդ հոդվածի ՀՀ սահմանադրության համապատասխանության հարցի վերաբերյալ իր թիվ ՍԴՈ-1203 որոշմամբ նշել է, որ շահութահարկի հաշվարկում հաշվարկված վնասն

ավել ցույց տալը ոչ բոլոր իրավիճակներում է հանգեցնում հարկի նվազեցմանը: Հետևաբար, ոչ բոլոր դեպքերում է այդ իրավասխատմամբ պետությանը գույքային վնաս պատճառվում: ՀՀ սահմանադրական դատարանը նշել է նաև, որ «Շահութահարկի մասին» ՀՀ օրենքի 69-րդ հոդվածի 3-րդ պարբերության 1-ին նախադասությամբ ամրագրված՝ վեճի առարկա դրույթը կիրառելի է միայն այն դեպքերում, երբ վնասի ոչ ճիշտ հաշվարկը հանգեցնում է շահութահարկի գծով պարտավորությունների ոչ բարեխիղճ կատարման:

Դատարանը նշել է, որ իրավակիրառ պրակտիկայում տվյալ դրույթը չի կարող մեկնաբանվել և կիրառվել այնպես, որ.

*ա/ նույն արարքի համար առաջանա կրկնակի պատասխանատվություն,*

*բ/ փուզանք նշանակվի և գանձվի այն պարագայում, երբ փարբեր պատճառներով ավելի մեծ ցույց տրված վնասը չի հանգեցրել հարկային պարտավորությունների չկատարման:*

Դատարանը հատկապես ընդգծել է, որ վերոնշյալ իրավական դիրքորոշումները համակարգային ձևով իրենց իրացումը պետք է գտնեն ինչպես «Շահութահարկի մասին», այնպես էլ «Հարկերի մասին» ՀՀ օրենքներում:

Բացի այդ, ՀՀ սահմանադրական դատարանն իր 18.02.2014թ. թիվ ՍԴՈ-1139 որոշման մեջ հստակ նշել է, որ հարկային պատասխանատվության նպատակը պետությանը և հասարակությանը հասցված գույքային վնասի հատուցումն է, այն գույքային (ֆինանսական) բնույթի իրավական պատասխանատվություն է, որը պայմանավորված է հարկ վճարող սուբյեկտի և պետության միջև առկա հարաբերությունների (հարկային հարաբերությունների) գույքային բնույթով:

Մինչդեռ, ստացվում է, որ Նախագծում արտացոլված չեն ՀՀ սահմանադրական դատարանի վերոնշյալ որոշման մեջ արտահայտված իրավական դիրքորոշումները, քանի որ ըստ Նախագծի կարգավորումների անկախ այն հանգամանքից, թե արդյոք շահութահարկի հաշվարկում վնասն ավել ցույց տալը հանգեցրել է հարկի նվազեցմանը, անձը ենթարկվում է պատասխանատվության:

8. Հաջորդ խնդիրը վերաբերում է հարկային պարտավորությունների կատարման նպատակով գույքի նկատմամբ արգելանքի կիրառման ինստիտուտին: Ըստ Նախագծի 430-րդ հոդվածի՝ գույքի արգելանքը հարկային պարտավորության կատարումն ապահովելու նպատակով հարկ վճարողի գույքային իրավունքների սահմանափակմանն ուղղված՝ հարկային մարմնի կողմից իրականացվող գործողություն է:

ՀՀ սահմանադրական դատարանը, քննության առնելով «Հարկերի մասին» ՀՀ օրենքը 30.2-րդ հոդվածի ՀՀ սահմանադրության համապատասխանությունը որոշելու հարցը, իր 30.01.2013թ. թիվ ՍԴՈ-1073 որոշման մեջ անդրադառնալով վերոգրյալ ինստիտուտին, ամրագրել է, որ *գույքի նկատմամբ արգելանքի կիրառումը պետք է իրացնել միայն հարկային պարտավորությունների կատարումն ապահովող՝ օրենքով նախատեսված այլ հնարավորությունների սպառման պարագայում, և խիստ վերահսկելի ձևով:*

Այսինքն՝ դատարանը գույքի նկատմամբ արգելանքի կիրառումը դիտարկում է ոչ թե որպես հարկային պարտավորության կատարումն ապահովելու հիմնական միջոց, այլ՝ այլընտրանքային:

Նախագծում տվյալ ինստիտուտը նախատեսվել է որպես հիմնական միջոց, որի մասին է վկայում նաև Նախագծի 437-րդ հոդվածը, համաձայն որի՝ գույքի արգելանքի կիրառման անհնարինության կամ կուտակված հարկային պարտավորությունները մարելու նպատակով արգելանքի տակ դրված գույքի արժեքի անբավարարության կամ կիրառված գույքի արգելանքի ապահովման միջոցի փոխարինման անհրաժեշտության դեպքում հարկային պարտավորությունների կատարումը կարող է ապահովվել այլ միջոցներով (գրավի պայմանագրի կնքում, երաշխիք, հարկ վճարողի պահանջի իրավունքի զիջում):

Ուստի, առաջարկում ենք Նախագծի 430-րդ և 437-րդ հոդվածները վերախմբագրել այնպես, որպեսզի գույքի նկատմամբ արգելանքը կիրառվի միայն հարկային պարտավորության կատարումն այլ միջոցներով ապահովելու անհնարինության դեպքում:

ՀՀ մարդու իրավունքների պաշտպանը շարունակելու է հետևել Նախագծի քննարկումների ընթացքին՝ պատրաստ լինելով աջակցել Նախագծի կատարելագործման աշխատանքներին՝ համապատասխան քննարկումներին մասնակցելու, ինչպես նաև Նախագծի բարելավմանն ուղղված կոնկրետ առաջարկներ ներկայացնելու, առկա առաջարկների ընդունմանը նպաստելու միջոցով:

**ՀՀ մարդու իրավունքների պաշտպանի աշխատակազմ**