**ՖԻԶԻԿԱԿԱՆ ԱՆՁԱՆՑԻՑ ԱՆՁՆԱԿԱՆ ՕԳՏԱԳՈՐԾՄԱՆ ԳՈՒՅՔՆ ՕՏԱՐԵԼՈՒ ԴԵՊՔՈՒՄ ԵԿԱՄՏԱՀԱՐԿԻ ԳԱՆՁՈՒՄԸ**

2018 թվականի ընթացքում Մարդու իրավունքների պաշպանին բողոքներ են հասցեագրվել ֆիզիկական անձանցից իրենց անձնական օգտագործման գույքն օտարելու դեպքում եկամտային հարկի վճարման պահանջներ ներկայացնելու վերաբերյալ։

Ըստ բողոքի՝ մարդն անձնական կարիքներից ելնելով հարկային տարվա ընթացքում ձեռք է բերել և օտարել երկու բնակարան, որից հետո ՀՀ ԿԵ պետական եկամուտների կոմիտեից ստացել է եկամտային հարկի պարտավորությունների վճարման մասին ծանուցում։

Մեկ այլ բողոքի համաձայն՝ մարդն օտարել է հասարակական նշանակության տարածք և ՀՀ ԿԵ պետական եկամուտների կոմիտեից ստացել է եկամտային հարկի պարտավորությունների վճարման մասին ծանուցում։

ՀՀ հարկային օրենսգրքի 147-րդ հոդվածի 1-ին մասի 16-րդ կետի «ա» ենթակետի համաձայն՝ ձեռնարկատիրական գործունեության առարկա համարվող գույքի օտարում է համարվում անձնական, ընտանեկան կամ տնային օգտագործման (բնակարան, առանձնատուն (այդ թվում` անավարտ (կիսակառույց), գյուղատնտեսական նշանակության և բնակավայրերի հող, ավտոտնակ, ավտոմեքենա) նույն տեսակի գույքի՝ տարվա ընթացքում երկրորդ և ավելի թվով օտարումը, եթե դրանց և´ ձեռքբերումը, և´ օտարումը տեղի է ունեցել մեկ տարվա ընթացքում:

Բացի այդ, ՀՀ հարկային օրենսգրքի 147-րդ հոդվածի 1-ին մասի 16-րդ կետի «բ» ենթակետի համաձայն, ձեռնարկատիրական գործունեության առարկա համարվող գույքի օտարում է համարվում արտադրական, այլ առևտրային և հասարակական նշանակության գույքի, ներառյալ` շենքերի, շինությունների (այդ թվում` անավարտ (կիսակառույց), արդյունաբերության, ընդերքօգտագործման և այլ արտադրական նշանակության հողերի կամ գույքի սեփականությունում անձին պատկանող բաժնեմասի օտարումը։

Անհրաժեշտ է նշել, որ ՀՀ հարկային օրենսգիրքը նշյալ դրույթը պահպանել է «Ավելացված արժեքի հարկի մասին» ՀՀ օրենքի՝ ուժը կորցնելուց հետո։

Վերոնշյալ կարգավորմամբ օրենսդիրը նպատակ է հետապնդել հարկային պարտավորություն սահմանել այն անձանց համար, ովքեր, փաստացի զբաղվելով ձեռնարկատիրական գործունեությամբ, հարկ վճարելու պարտականություն օրենքով չեն ունեցել[[1]](#footnote-1):

Նշվածի համատեքստում կարևոր է «ձեռնարկատիրական գործունեություն» հասկացության բացահայտումը։

Ֆիզիկական անձի կողմից իրականացվող գործունեության բնույթը (այդ թվում նաև՝ ձեռնարկատիրական լինելը) որոշելիս գնահատման առարկա դարձվելիք պարտադիր հատկանիշներին անդրադարձ է կատարել ՀՀ վճռաբեկ դատարանը 2008 թվականի դեկտեմբերի 26-ի թիվ ՎԴ3/0169/05/08 վարչական գործով կայացված որոշմամբ։

Մասնավորապես, նշյալ որոշմամբ Վճռաբեկ դատարանն արձանագրել է, որ անհրաժեշտ է հաշվի առնել, թե արդյոք գործունեությունն իրականացվել է անձի նախաձեռնությամբ և կամքով, արդյոք գործունեությունը կրում է պարբերական բնույթ, արդյոք գործունեությունն ի սկզբանե իրականացվել է հատկապես շահույթ (եկամուտ) ստանալու նպատակով, արդյոք գործունեությունն իրականացվում է որպես մասնագիտություն (արհեստ), որի արտաքին դրսևորումներից կարելի համարել առևտրի իրականացման կամ ծառայությունների մատուցման հատուկ տարածքի (խանութ, սրահ, արհեստանոց, այլ արտադրական տարածք, հատուկ հարմարեցված տրանսպորտային միջոց), տեղեկատվական-գովազդային բնույթի միջոցառումների, ապրանքի մեծ քանակության և տեսականու առկայությունը, արդյոք քաղաքացու տնտեսական գործունեությունը (քաղաքացիաիրավական գործարքը) վերաբերում է նրա անձնական գույքին և այլ առանձնահատուկ հատկանիշներ:

Վճռաբեկ դատարանը վերոնշյալ դիրքորոշումն արձանագրել է նաև թիվ 3-1161 (ՏԴ) քաղաքացիական գործով 2007 թվականի օգոստոսի 1-ին կայացրած որոշմամբ:

ՀՀ հարկային օրենսգրքի 147-րդ հոդվածի 1-ին մասի 16-րդ կետի «ա» և «բ» ենթակետերում համապատասխան դրույթների ամրագրումը նպատակ է հետապնդել պայքարել ապօրինի ձեռնարկատիրության դեմ։ Սակայն իրավակիրառ պրակտիկայում վտանգվում է մարդու սեփականության, պատշաճ վարչարարության իրավունքները և համաչափության սկզբունքը։

Այսպես, ՀՀ Սահմանադրության 60-րդ հոդվածի 1-ին, 3-րդ և 4-րդ մասերի համաձայն՝ յուրաքանչյուր ոք ունի օրինական հիմքով ձեռք բերած սեփականությունն իր հայեցողությամբ տիրապետելու, օգտագործելու և տնօրինելու իրավունք: Սեփականության իրավունքը կարող է սահմանափակվել միայն օրենքով` հանրության շահերի կամ այլոց հիմնական իրավունքների և ազատությունների պաշտպանության նպատակով: Ոչ ոք չի կարող զրկվել սեփականությունից, բացառությամբ դատական կարգով` օրենքով սահմանված դեպքերի:

Սեփականության իրավունքի պաշտպանության հարցը, մասնավորապես պետության հարկային քաղաքականության շրջանակներում, քննարկման առարկա է դարձել նաև Եվրոպական դատարանի նախադեպային իրավունքում: Այսպես, Մարդու իրավունքների եվրոպական դատարանը, Ուկրաինայի դեմ կայացված վճռով անդրադառնալով հարկային օրենսդրությանը, արտահայտել է դիրքորոշում առ այն, որ իրավունքի գերակայությունը, որը ժողովրդավարական հասարակության հիմնարար սկզբունքներից է, ընկած է Մարդու իրավունքների եվրոպական կոնվենցիայի բոլոր հոդվածների հիմքում։ Ինչպես Կոնվենցիային կից թիվ 1 արձանագրությամբ, այնպես էլ Կոնվենցիայում ամրագրված ցանկացած իրավունքի նկատմամբ պետության միջամտությունը պետք է լինի «օրինական»։ Օրինական միջամտությունը ենթադրում է, որ կիրառված միջոցը պետք է սահմանված լինի ներպետական օրենսդրությամբ, ինչն էլ իր հերթին պետք է լինի շահագրգիռ անձանց համար հասանելի, հստակ և կանխատեսելի իր կիրառման մեջ[[2]](#footnote-2)։

Սահմանադրության 50-րդ հոդվածով սահմանվում է մարդու՝ վարչական մարմինների կողմից իրեն առնչվող գործերի անաչառ, արդարացի և ողջամիտ ժամկետում քննության իրավունքը, միևնույն ժամանակ սահմանելով անձի իրեն վերաբերող բոլոր փաստաթղթերին ծանոթանալու՝ բացառությամբ օրենքով պահպանվող գաղտնիքների, և մինչև անձի համար միջամտող անհատական ակտն ընդունելը վերջինիս լսված լինելու իրավունքները:

Սահմանադրության 78-րդ հոդվածի համաձայն՝ հիմնական իրավունքների և ազատությունների սահմանափակման համար ընտրված միջոցները պետք է պիտանի և անհրաժեշտ լինեն Սահմանադրությամբ սահմանված նպատակին հասնելու համար: Սահմանափակման համար ընտրված միջոցները պետք է համարժեք լինեն սահմանափակվող հիմնական իրավունքի և ազատության նշանակությանը:

Վերոգրյալի կապակցությամբ՝ 2016 թվականի փետրվարի 23-ի թիվ ՍԴՈ-1256 և 2016 թվականի հուլիսի 12-ի թիվ ՍԴՈ-1293 որոշումներով Սահմանադրական դատարանն ամրագրել է դիրքորոշում առ այն, որ հիմնական իրավունքների և ազատությունների սահմանափակման համար ընտրված միջոցները չպիտի խաթարեն ողջամիտ հավասարակշռությունը հետապնդվող նպատակի և այդ նպատակին հասնելու համար օգտագործված միջոցի միջև:

Հետապնդվող նպատակին հասնելու համար միջոցը պիտանի է այն դեպքում, եթե այն առնվազն կարող է նպաստել այդ նպատակին հասնելուն։ Հիմնական իրավունքին միջամտել անհրաժեշտ է միայն այն դեպքում, երբ հետապնդվող նպատակին անհնար է հասնել մեկ այլ, սակայն նույնչափ արդյունավետ ճանապարհով, որն ավելի քիչ կսահմանափակի խնդրո առարկա հիմնական իրավունքով պաշտպանված իրավական բարիքը։ Բացի այդ, միջամտությունը պետք է համարժեք կամ չափավոր լինի, այսինքն՝ միջամտության սաստկությունը չպետք է անհամարժեք լինի սահմանափակվող հիմնական իրավունքի նշանակությանը և կշռին[[3]](#footnote-3)։

Համաչափության սկզբունքն իր արտացոլումն է գտել նաև միջազգային մի շարք փաստաթղթերում, ինչպես նաև՝ Եվրոպական դատարանի որոշումներում առ այն, որ միջամտության համաչափությունը պետք է գնահատվի «ժողովրդավարական հասարակությունում անհրաժեշտության տեսանկյունից»։ Ընդ որում` «ժողովրդավարական հասարակությունում անհրաժեշտ» կատեգորիայի գնահատումն իրականացվում է միասնական չափանիշներով, որոնք տրվում են Եվրոպական դատարանի պրակտիկայում։ Այսպես՝ միջամտությունը պետք է պայմանավորված լինի հրատապ հասարակական պահանջներով, լինի համարժեք իրավական նպատակներին հասնելու համար, իսկ փաստարկները, որոնք բերում է պատասխանող պետությունը միջամտության օգտին, պետք է լինեն համոզիչ և անվիճելի։ Նման մոտեցում է դրսևորել Եվրոպական դատարանը[[4]](#footnote-4):

Մինչդեռ, ներկայիս կարգավորումներով անձի կողմից արտադրական, այլ առևտրային և հասարակական նշանակության գույքի, ներառյալ` շենքերի, շինությունների (այդ թվում` անավարտ (կիսակառույց), արդյունաբերության, ընդերքօգտագործման և այլ արտադրական նշանակության հողերի կամ գույքի օտարումը նույնպես համարվում է ձեռնարկատիրական գործունեություն՝ առանց հաշվի առնելու այն, որ դրանց օտարումը կարող է իրականացվել անձնական կարիքներից ելնելով, այլ ոչ՝ ձեռնարկատիրական նպատակով։

Այս առումով անհասկանալի է նաև հարկման տարբերակված մոտեցումը գույքի տարբեր տեսակների նկատմամբ։ Մասնավորապես, գույքի մի տեսակի դեպքում ձեռնարկատիրական է դիտվում նույն տեսակի գույքի՝ տարվա ընթացքում երկրորդ և ավելի թվով օտարումը, եթե դրանց և´ ձեռքբերումը, և´ օտարումը տեղի է ունեցել մեկ տարվա ընթացքում, գույքի մյուս տեսակի դեպքում՝ ձեռնարկատիրական է դիտվում գույքի հենց առաջին օտարումը։

Անհրաժեշտ է նշել, որ նմանատիպ կարգավորումները խնդրահարույց են նաև այն տեսանկյունից, որ գույք ձեռք բերողն անուղղակի հարկն արդեն իսկ վճարել է։

*Հաշվի առնելով վերոգրյալը՝ անհրաժեշտ է՝*

1. *հարկային օրենսգրքի դրույթները ձևակերպել իրենց նախնական նպատակին, այն է՝ ապօրինի ձեռնարկատիրության դեմ պայքարին համահունչ.*
2. *hարկային օրենսգրքի 147-րդ հոդվածի 16-րդ կետով սահմանված ձեռնարկատիրական համարվող գործունեության հասկացությունը վերաձևակերպել և անձի կողմից անձնական, ընտանեկան կամ տնային օգտագործման (բնակարան, առանձնատուն (այդ թվում` անավարտ (կիսակառույց), գյուղատնտեսական նշանակության և բնակավայրերի հող, ավտոտնակ, ավտոմեքենա) նույն տեսակի գույքի օտարումը որակել ձեռնարկատիրական միայն պարբերական բնույթ կրելու դեպքում.*
3. *hարկային օրենսգրքում բացառել ըստ գույքի նշանակության տեսակների հարկման նկատմամբ առկա տարբերակված մոտեցումը (արտադրական, այլ առևտրային և հասարակական նշանակության գույք, ներառյալ` շենքեր, շինություններ (այդ թվում` անավարտ (կիսակառույց), արդյունաբերության, ընդերքօգտագործման և այլ արտադրական նշանակության հողեր կամ գույք), քանի որ վերոնշյալ գույքի տեսակների համար հարկման հատուկ մեխանիզմ սահմանելը խնդրահարույց է մի շարք տեսանկյուններից, օրինակ՝ տարբերակված մոտեցում, սեփականության իրավունքի անհիմն սահմանափակում (մասնավորապես խոսքը վերաբերում է հասարակական նշանակության գույքի օտարմանը:*
1. Տե՛ս <http://www.parliament.am/drafts.php?sel=showdraft&DraftID=2968&Reading=0>  [↑](#footnote-ref-1)
2. Տե՛ս Շհոկինն ընդդեմ Ուկրաինայի (Shchokin v. Ukraine) գործով 2010թվականի հոկտեմբերի 14-ի վճիռը, գանգատներ թիվ [23759/03](http://hudoc.echr.coe.int/eng#{"appno":["23759/03"]}) և թիվ [37943/06](http://hudoc.echr.coe.int/eng#{"appno":["37943/06"]}), կետ 50։ [↑](#footnote-ref-2)
3. Տե՛ս Վարդան Պողոսյան, Նորա Սարգսյան, Հայաստանի Հանրապետության 2015թ․ խմբագրությամբ սահմանադրությունը․-Եր․։ Տիգրան Մեծ, 2016, էջ 82։ [↑](#footnote-ref-3)
4. Տե՛ս  «Սանդի թայմս» թերթն ընդդեմ Միացյալ Թագավորության» (Sunday Times v. United Kingdom) գործով 1979 թ. ապրիլի 26-ի վճիռը, գանգատ թիվ  [6538/74](https://hudoc.echr.coe.int/eng#{%22appno%22:[%226538/74%22]}), կետ 47։ [↑](#footnote-ref-4)