



ՀԱՆՈՒՆ ՀԱՅԱՍՏԱՆԻ ՀԱՆՐԱՊԵՏՈՒԹՅԱՆ  
ՀԱՅԱՍՏԱՆԻ ՀԱՆՐԱՊԵՏՈՒԹՅԱՆ ՍԱՀՄԱՆԱԴՐԱԿԱՆ ԴԱՏԱՐԱՆԻ  
ՈՐՈՇՈՒՄԸ

---

ՄԱՐԴՈՒ ԻՐԱՎՈՒՆՔՆԵՐԻ ՊԱՇՏՊԱՆԻ ԴԻՄՈՒՄԻ ՀԻՄԱՆ ՎՐԱ՝ ՀԱՅԱՍՏԱՆԻ ՀԱՆՐԱՊԵՏՈՒԹՅԱՆ ՀԱՐԿԱՅԻՆ ՕՐԵՆՍԳՐՔԻ 109-ՐԴ ՀՈԴՎԱԾԻ 4-ՐԴ ՄԱՍԻ 11-ՐԴ ԿԵՏԻ «Ա» ԵՎ 123-ՐԴ ՀՈԴՎԱԾԻ 1-ԻՆ ՄԱՍԻ 2-ՐԴ ԿԵՏԻ «Բ» ԵՆԹԱԿԵՏԵՐԻ, ՀՀ ԿԱՌԱՎԱՐՈՒԹՅԱՆ 2017 ԹՎԱԿԱՆԻ ՀՈԿՏԵՄԲԵՐԻ 5-Ի N 1373-Ն ՈՐՈՇՄԱՄԲ ՀԱՍՏԱՏՎԱԾ N 1 ՀԱՎԵԼՎԱԾՈՎ ՍԱՀՄԱՆՎԱԾ ԿԱՐԳԻ 3-ՐԴ ԿԵՏԻ 2-ՐԴ ԵՎ 15-ՐԴ ԿԵՏԻ 2-ՐԴ ԵՆԹԱԿԵՏԵՐԻ՝ ՍԱՀՄԱՆԱԴՐՈՒԹՅԱՆԸ ՀԱՄԱՊԱՏԱՍԽԱՆՈՒԹՅԱՆ ՀԱՐՑԸ ՈՐՈՇԵԼՈՒ ՎԵՐԱԲԵՐՅԱԼ ԳՈՐԾՈՎ

Քաղ. Երևան

27 նոյեմբերի 2018թ.

Սահմանադրական դատարանը՝ կազմով. Հ. Թովմասյանի (նախագահող), Ա. Գյուլումյանի, Ա. Դիլանյանի, Ֆ. Թոխյանի, Ա. Թունյանի, Ա. Խաչատրյանի (զեկուցող), Հ. Նազարյանի, Ա. Պետրոսյանի,

մասնակցությամբ (գրավոր ընթացակարգի շրջանակներում)՝

դիմողի՝ Մարդու իրավունքների պաշտպան Ա. Թաթոյանի,

գործով որպես պատասխանող կողմեր ներգրավված՝ Հայաստանի Հանրապետության Ազգային ժողովի և Հայաստանի Հանրապետության կառավարության,

համաձայն Սահմանադրության 168-րդ հոդվածի 1-ին կետի, 169-րդ հոդվածի 1-ին մասի 10-րդ կետի, «Սահմանադրական դատարանի մասին» սահմանադրական օրենքի 23-րդ հոդվածի 1-ին մասի, 35-րդ հոդվածի, 68-րդ հոդվածի,

դռնբաց նիստում գրավոր ընթացակարգով քննեց «Մարդու իրավունքների պաշտպանի դիմումի հիման վրա՝ Հայաստանի Հանրապետության 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

N 1373-Ն որոշմամբ հաստատված N 1 հավելվածով սահմանված կարգի 3-րդ կետի 2-րդ և 15-րդ կետի 2-րդ ենթակետերի՝ Սահմանադրությանը համապատասխանության հարցը որոշելու վերաբերյալ» գործը:

Հայաստանի Հանրապետության հարկային օրենսգիրքը (այսուհետ՝ Օրենսգիրք) Ազգային ժողովի կողմից ընդունվել է 2016 թվականի հոկտեմբերի 4-ին, Հանրապետության Նախագահի կողմից ստորագրվել՝ 2016 թվականի նոյեմբերի 1-ին և ուժի մեջ է մտել 2018 թվականի հունվարի 1-ից:

Օրենսգրքի՝ **«Եկամտի առանձին տեսակների հաշվառման առանձնահատկությունները»** վերտառությամբ 109-րդ հոդվածի 4-րդ մասի 11-րդ կետի «ա» ենթակետով սահմանվում է.

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

(....)

11) 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 վերոնշյալ դրույթը փոփոխության է ենթարկվել Ազգային ժողովի կողմից *2017 թվականի դեկտեմբերի 21-ին ընդունված ՀՕ-266-Ն օրենքով, որի համաձայն՝* 11-րդ կետի «ա» ենթակետի «անհուսալի» բառը փոխարինվել է «հարկման նպատակով դուրս գրման ենթակա» բառերով:

Օրենսգրքի՝ **«Այլ նվազեցումները»** վերտառությամբ 123-րդ հոդվածի 1-ին մասի 2-րդ կետի «բ» ենթակետով սահմանվում է.

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

(....)

2) 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....»:

Օրենսգրքի վերոնշյալ դրույթը որևէ փոփոխության չի ենթարկվել:

«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» N 1373-Ն որոշումը (այսուհետ՝ Որոշում) Կառավարության կողմից ընդունվել է 2017 թվականի հոկտեմբերի 5-ին, վարչապետի կողմից ստորագրվել՝ 2017 թվականի նոյեմբերի 3-ին և ուժի մեջ է մտել 2018 թվականի հունվարի 1-ից:

**Նշված Որոշմամբ հաստատված N 1 հավելվածով սահմանված կարգի 3-րդ կետի 2-րդ ենթակետով սահմանվում է.**

«3. Սույն կարգի կիրառման առումով՝

....

2) 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»:

Նույն հավելվածով սահմանված կարգի 15-րդ կետի 2-րդ ենթակետով սահմանվում է.

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

....

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....»:

Վերոնշյալ դրույթները որևէ փոփոխության չեն ենթարկվել:

Գործի քննության առիթը Մարդու իրավունքների պաշտպանի՝ 2018 թվականի հունիսի 6-ին Սահմանադրական դատարան մուտքագրված դիմումն է:

Ուսումնասիրելով դիմումը, դիմող և պատասխանող կողմերի գրավոր բացատրությունները, ինչպես նաև վերլուծելով Օրենսգրքի համապատասխան դրույթները, Կառավարության 2017 թվականի հոկտեմբերի 5-ի N 1373-Ն որոշումը, վերջիններիս հետ փոխկապակցված օրենսդրության այլ նորմերը և գործում առկա մյուս փաստաթղթերը՝ Սահմանադրական դատարանը **Պ Ա Ր Զ Ե Ց**.

### **1. Դիմողի դիրքորոշումները**

Բարձրացված սահմանադրաիրավական խնդիրը դիմողը դիտարկել է իրավական որոշակիության և սեփականության իրավունքի՝ բացառապես օրենքի հիման վրա սահմանափակման հնարավորության տեսանկյուններից:

Իրավական որոշակիության առումով դիմողի հիմնական հարցադրումն այն է, որ օրենսդիրը, օգտագործելով «կրեդիտորական պարտք» և «անհուսալի կրեդիտորական պարտք» եզրույթները, Օրենսգրքում չի բացահայտում դրանց բովանդակությունը: Վերոնշյալ տերմինների սահմանումը, այնուամենայնիվ, տրված է Որոշմամբ, սակայն, ըստ դիմողի՝ այդ սահմանումը «դուրս է Օրենսգրքով դելեգացված կարգավորման առարկայից»:

Ըստ դիմողի՝ խնդիրն այն է, որ Որոշմամբ տրված սահմանման համաձայն՝ որպես կրեդիտորական պարտք է դիտարկվում նաև շահաբաժինների գծով՝ կազմակերպության կողմից այլ անձանց (կրեդիտորներին) վճարման (այլ ձևով հատուցման) ենթակա պարտքի գումարը: Սակայն, վճարման ենթակա շահաբաժնի գումարը, Օրենսգրքի 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, Օրենսգրքում այդ գումարը չդիտարկվելով որպես ծախս, որևէ ազդեցություն չունենալով հարկվող

շահույթի որոշման գործընթացում, Որոշմամբ դրան տրված մեկնաբանության պարագայում այն կարող է դիտարկվել որպես անհուսալի կրեդիտորական պարտք և հարկվել: Դիմողը գտնում է, որ նշված իրավիճակում առաջանում է իրավական որոշակիության խնդիր, որի առնչությամբ դիմողի կողմից վկայակոչվում են ինչպես Սահմանադրական դատարանի, այնպես էլ Մարդու իրավունքների եվրոպական դատարանի որոշումներում արտահայտված իրավական դիրքորոշումներ, որոնց հիման վրա դիմողը եկել է այն եզրահանգման, որ օրենքի հիման վրա սեփականության իրավունքի սահմանափակման մասին խոսք լինել չի կարող, եթե տվյալ օրենքը չի համապատասխանում իրավական որոշակիության կանոններին, անձը հնարավորություն չի ունենում իր վարքագիծը համապատասխանեցնել օրենքի պահանջներին:

Դիմողի կողմից բարձրացված մյուս խնդիրը վերաբերում է բացառապես օրենքի հիման վրա սեփականության իրավունքի սահմանափակման հնարավորությանը, որը, ըստ դիմողի, խախտվում է տվյալ իրավիճակում: Մասնավորապես, Օրենսգրքի 123-րդ հոդվածի 1-ին մասի 2-րդ կետի «բ» ենթակետում ամրագրվել է հարցերի այն շրջանակը, որը պետք է կարգավորվի Կառավարության որոշմամբ: Ըստ այդ հոդվածի՝ Կառավարությունը պետք է սահմանի կարգ՝ պահուստաֆոնդին կատարվող մասհանումների, իսկ այդ պարտքերի դուրսգրման դեպքում՝ այդ նպատակով ստեղծված պահուստաֆոնդին կատարված մասհանումները գերազանցող գումարի չափով համախառն եկամուտը նվազեցնելու համար: Վերոգրյալի հաշվառմամբ դիմողը գտնում է, որ Կառավարությանը չի վերապահվել լիազորություն՝ սահմանելու, թե երբ պետք է դեբիտորական պարտքը ճանաչվի անհուսալի, այսինքն՝ սահմանվի իրավունքի իրականացման կարգ, թեև հարկային մարմնի իրավակիրառ պրակտիկան վկայում է, որ Կառավարությունը փաստացի սահմանել է այդ կարգը: Ըստ դիմողի՝ Որոշմամբ սահմանված կարգի 1-ին կետի համաձայն՝ նշված կարգով կարգավորվում են հարկվող շահույթը որոշելիս դեբիտորական պարտքերի հնարավոր կորուստների պահուստի ձևավորման, դեբիտորական և կրեդիտորական պարտքերի անհուսալի ճանաչման և դուրսգրման հետ կապված հարաբերությունները: Ստացվում է, որ Կառավարությունը դուրս է եկել օրենքով իրեն վերապահված

լիազորությունների շրջանակներից, ինչի պատճառը օրենքի մակարդակում «անհուսալի դեբիտորական պարտք» հասկացության բացակայությունն է:

Բարձրացված խնդիրը դիտարկելով Սահմանադրության 60-րդ հոդվածի շրջանակներում՝ դիմողն անհրաժեշտ է համարում պարզել, թե արդյո՞ք օրենքի և Կառավարության որոշման շրջանակներում սեփականության իրավունքին միջամտությունը համաչափ է, և պահպանվո՞ւմ է արդյոք արդար հավասարակշռություն հանրային և մասնավոր շահերի միջև:

Ներկայացնելով Սահմանադրական դատարանին և Մարդու իրավունքների եվրոպական դատարանին վերաբերելի իրավական դիրքորոշումներ՝ դիմողը եզրակացնում է, որ այն դեպքերում, երբ հարկ վճարելու պարտականությունը սահմանված չէ օրենքով, առաջանում է օրենքով չսահմանված միջամտություն անձի սեփականության իրավունքի իրականացմանը:

Սույն գործով վիճարկվող դրույթների մասով դիմողի մեկ այլ մտահոգությունը պայմանավորված է այն հանգամանքով, որ Օրենսգիրքը չի սահմանում «դեբիտորական պարտք» հասկացությունը, իսկ Որոշումը պարտականություն է դնում տնտեսվարողի վրա՝ դեբիտորական պարտքն անհուսալի ճանաչելու համար ունենալու՝ 100 հազար դրամը գերազանցող գումարի մասով դեբիտորական պարտքի գումարը բռնագանձելու վերաբերյալ դատարանի համապատասխան վճիռ: Դիմողը գտնում է, որ Որոշմամբ ամրագրված բռնագանձման մասին վճռի պահանջը միանշանակ չի ապահովում հանրային և մասնավոր շահերի հավասարակշռությունը: Ի հիմնավորումն իր դիրքորոշումների՝ դիմողը ներկայացնում է նաև խնդրո առարկայի վերաբերյալ կատարված միջազգային փորձի (Վրաստան, Ռուսաստան, Լատվիա) ուսումնասիրություն:

Ամփոփելով իր դատողությունները՝ դիմողը եզրակացնում է, որ վիճարկվող դրույթները հակասում են Սահմանադրության 6-րդ հոդվածի 2-րդ մասին, 39-րդ հոդվածին, 60-րդ հոդվածի 1-ին, 3-րդ և 8-րդ մասերին և 79-րդ հոդվածին՝ այնքանով, որքանով «կրեդիտորական պարտք» և «դեբիտորական պարտք» եզրույթների հասկացությունները տրվում են ոչ թե օրենքով, այլ Կառավարության որոշմամբ (ինչը չի բխում օրենքից)՝ դրանով իսկ հանգեցնելով սեփականության իրավունքին օրենքով չնախատեսված կարգով միջամտության:

## **2. Պատասխանողների դիրքորոշումները**

**2.1.** Սույն գործով որպես պատասխանող կողմ ներգրավված Ազգային ժողովը գտնում է, որ վիճարկվող դրույթների բովանդակությունից բխող իրավակարգավորումներում առկա է օրենքի բաց, որն իրավակիրառողի համար հանգեցրել է իրավական անորոշության:

Ելնելով վիճարկվող դրույթներով պայմանավորված կանոնակարգումների, ինչպես նաև սույն սահմանադրաիրավական վեճի առարկա դրույթներից բխող համապատասխան իրավակարգավորումների համակարգային և համապարփակ վերլուծության արդյունքում Սահմանադրության պահանջների, ըստ որոնց՝ անձը չի կարող կրել պարտականություններ, որոնք սահմանված չեն օրենքով և պարտավոր է մուծել միայն օրենքին համապատասխան սահմանված հարկեր և տուրքեր, լիակատար իրացման անհրաժեշտությունից, պատասխանողը գտնում է, որ Օրենսգրքում առկա է օրենքի բաց, և այդ պարագայում Որոշման հավելվածում բովանդակվող հասկացությունների սահմանումից բխող անորոշություն, ինչը տարաբնույթ մեկնաբանությունների պատճառով կարող է հարկային պարտավորության բացակայության պայմաններում առաջացնել ավելացված արժեքի հարկի և շահութահարկի վճարման՝ սահմանադրաիրավական նորմերով ամրագրված հարկային պարտավորությունների խախտման հիմնավոր վտանգ:

Վերոգրյալ դատողությունները պատասխանողը հիմնավորում է՝ վկայակոչելով Սահմանադրական դատարանի և Մարդու իրավունքների եվրոպական դատարանի՝ օրենքի բացի և իրավական որոշակիության վերաբերյալ արտահայտած իրավական դիրքորոշումները:

Ամփոփելով իր եզրահանգումները՝ պատասխանողը եկել է այն համոզման, որ սույն սահմանադրաիրավական վեճի առարկայի շրջանակներում իրավական որոշակիության սկզբունքի տեսանկյունից առկա օրենսդրական բացը վտանգում է անձի՝ Սահմանադրության 39-րդ և 60-րդ հոդվածներով երաշխավորված՝ մարդու ազատ գործելու և սեփականության իրավունքների պատշաճ իրացումը, ինչը ստեղծում է սահմանադրական հիշյալ իրավունքների խախտման պոտենցիալ հնարավորություն,

որը հնարավոր չէ հաղթահարել օրենսդրության մեջ առկա այլ իրավական երաշխիքներով:

Հաշվի առնելով վերոգրյալը՝ պատասխանողը գտնում է, որ Օրենսգրքի վիճարկվող դրույթները հակասում են Սահմանադրության պահանջներին:

**2.2.** Գործով որպես պատասխանող կողմ ներգրավված Կառավարությունը սույն գործով վիճարկվող Որոշման դրույթների մասով գտնում է, որ «դեբիտորական պարտք» և «կրեդիտորական պարտք» եզրույթների հասկացությունները չսահմանելը չի հանգեցնում նշված տերմինների տարաբնույթ մեկնաբանությունների և միջազգային ստանդարտներին համապատասխան կիրառելիության սահմանափակմանը, հետևաբար, «դեբիտորական պարտք» և «կրեդիտորական պարտք» եզրույթների հասկացությունները Որոշմամբ սահմանելը համապատասխանում է Սահմանադրությանն այն հիմնավորմամբ, որ դրանք դուրս են բերվել հաշվապահական հաշվառման միջազգային ստանդարտներից և միաժամանակ հանդիսանում են հանրահայտ տերմիններ, ուստի դրանց լրացուցիչ ամրագրումը պարզապես պայմանավորված է իրավական որոշակիության սկզբունքի ապահովման նկատառումներով:

Անդրադառնալով դիմողի այն դիրքորոշմանը, համաձայն որի՝ «կրեդիտորական պարտք» և «անհուսալի դեբիտորական պարտք» հասկացությունները կիրառվում են Կառավարության Որոշման իմաստով՝ պատասխանողը գտնում է, որ նման կանոնակարգումն իրավաչափ է հետևյալ պատճառաբանությամբ.

Օրենսգրքի 109-րդ հոդվածի 4-րդ մասի 11-րդ կետի համաձայն՝ հարկման նպատակով դուրսգրման ենթակա կրեդիտորական պարտքերի դուրսգրման կարգի սահմանումը վերապահված է Կառավարությանը: Հետևաբար, որպեսզի Կառավարության համապատասխան որոշմամբ սահմանվի անհուսալի կրեդիտորական պարտքերի դուրսգրման կարգ, նախ՝ պետք է Կառավարության կողմից սահմանվի «կրեդիտորական պարտք» հասկացությունը, այնուհետև՝ նաև կրեդիտորական պարտքի անհուսալի համարվելու դեպքերը, հակառակ դեպքում իրավական առումով հնարավոր չի լինի հստակեցնել, թե որ հարաբերություններն են առհասարակ համարվում Կառավարության կողմից սահմանված կարգի կարգավորման առարկա: Այս առումով, ելնելով իրավական որոշակիության սկզբունքից, Որոշման N 1 հավելվածով հաստատված կարգով նախ տրվել է «կրեդիտորական պարտք» հասկացության սահ-



մանումը, այնուհետև սահմանվել են կրեդիտորական պարտքն անհուսալի համարվելու դեպքերը՝ որպես վերոնշյալ կարգի կարգավորման առարկա հանդիսացող հարաբերություններ:

Անդրադառնալով դիմողի այն դիրքորոշմանը, համաձայն որի՝ Կառավարությանը վերապահված է բացառապես անհուսալի դեբիտորական պարտքերի դուրսգրման համար պահուստաֆոնդին կատարվող մասհանումների, իսկ այդ պարտքերի դուրսգրման դեպքում՝ այդ նպատակով ստեղծված պահուստին կատարված մասհանումները գերազանցող գումարները համախառն եկամտից նվազեցնելու կարգ սահմանելու իրավասություն, պատասխանողը գտնում է, որ այն չի բխում Օրենսգրքի 6-րդ բաժնի դրույթներից, քանի որ Օրենսգրքով ինչպես պահուստին կատարվող մասհանումների սահմանման կարգը, այնպես էլ դեբիտորական պարտքերի անհուսալի ճանաչման կարգը սահմանելու իրավասությունը վերապահվել է Կառավարությանը:

Միաժամանակ Որոշմամբ հաստատվել է դեբիտորական պարտքերի դուրսգրման ամբողջ ընթացակարգը, իսկ դեբիտորական պարտքերի անհուսալի ճանաչումը ընթացակարգի փուլերից մեկն է: Այս առումով պատասխանողը գտնում է, որ դեբիտորական պարտքերի անհուսալի ճանաչման համար համապատասխան պայմանների, մասնավորապես՝ 100 հազար դրամը գերազանցող դեբիտորական պարտքերի անհուսալի ճանաչման համար պարտքի գումարը բռնագանձելու վերաբերյալ դատարանի համապատասխան վճռի առկայության նախատեսումը չի հակասում Սահմանադրությամբ ամրագրված՝ բացառապես օրենքի հիման վրա սեփականության իրավունքի սահմանափակման վերաբերյալ դրույթին, ինչպես նաև դրանով չի խախտվում սեփականության իրավունքի անձեռնմխելիության սկզբունքը:

Ամփոփելով իր դիտարկումները՝ պատասխանողը գտնում է, որ քննարկման առարկա դրույթների հակասահմանադրականության վերաբերյալ վեճը հիմնավորված չէ:

### **3. Գործի շրջանակներում պարզելու ենթակա հանգամանքները**

Սույն գործի շրջանակներում իրավական վեճը վերաբերում է օրենքի լիազորող նորմերի և դրանց հիման վրա Կառավարության Որոշմամբ «կրեդիտորական և դեբիտորական պարտք» հասկացությունների ու բովանդակության, ինչպես նաև դեբիտո-

րական պարտքն անհուսալի ճանաչելու կարգի ամրագրման սահմանադրականությամբ:

Վիճարկվող նորմերի սահմանադրականությունը գնահատելիս Սահմանադրական դատարանն անհրաժեշտ է համարում պարզել հետևյալ հարցերը.

ա) արդյո՞ք Օրենսգրքի վիճարկվող դրույթներով սահմանված իրավակարգավորումները համապատասխանում են իրավական որոշակիության սկզբունքին,

բ) արդյո՞ք Օրենսգրքի վիճարկվող դրույթներով սահմանված իրավակարգավորումների պայմաններում պահպանվում են սեփականության իրավունքի սահմանափակումներին վերաբերող սահմանադրական պահանջները,

գ) արդյո՞ք Կառավարությունը Սահմանադրությամբ լիազորված է ընդունել այնպիսի կանոնակարգումներ, ինչպիսիք են Որոշման վիճարկվող դրույթները:

#### **4. Սահմանադրական դատարանի իրավական վերլուծությունները և դիրքորոշումները**

**4.1.** Օրենսգրքի՝ դիմողի կողմից վիճարկվող 109-րդ հոդվածի 4-րդ մասի 11-րդ կետի «ա» ենթակետի դրույթը վերաբերում է շահութահարկով հարկման բազան որոշելիս եկամտի առանձին տեսակների հաշվառման առանձնահատկություններին: Այդ դրույթով, ի թիվս այլնի, սահմանվում է, որ շահութահարկով հարկման բազայի որոշման նպատակով շահութահարկ վճարողների համար եկամուտ են համարվում նաև Կառավարության սահմանած կարգով շահութահարկ վճարողների կողմից դուրս գրված հարկման նպատակով դուրսգրման ենթակա կրեդիտորական պարտքերի գումարները:

Վիճարկվող դրույթի տրամաբանության շրջանակում Սահմանադրական դատարանն անհրաժեշտ է համարում անդրադառնալ Օրենսգրքի՝ «Շահութահարկով հարկման օբյեկտը, հարկման բազան և դրույթաչափերը» վերտառությամբ 22-րդ գլխով շահութահարկի հարկմանը վերաբերող իրավակարգավորումների վերլուծությանը:

Այսպես, Օրենսգրքի՝ «Շահութահարկով հարկման օբյեկտը» վերտառությամբ 104-րդ հոդվածի 1-ին մասով սահմանվում է, որ շահութահարկով հարկման օբյեկտ է ռեզիդենտ կազմակերպությունների, Հայաստանի Հանրապետությունում հաշվառված անհատ ձեռնարկատերերի և նոտարների համար՝ Հայաստանի Հանրապետության

աղբյուրներից և (կամ) Հայաստանի Հանրապետությունից դուրս գտնվող աղբյուրներից ստացվող կամ ստացման ենթակա համախառն եկամուտը, բացառությամբ Հայաստանի Հանրապետությունում հաշվառված անհատ ձեռնարկատերերի և նուտարների անձնական եկամուտների: Իսկ շահութահարկով հարկման բազա է, ի թիվս այլնի, 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 տարբերություն (Օրենսգրքի 105-րդ հոդվածի 1-ին մասի 1-ին կետ):

Միաժամանակ նույն Օրենսգրքի՝ «Օրենսգրքում կիրառվող հիմնական հասկացությունները» վերտառությամբ 4-րդ հոդվածի 1-ին մասի 27-րդ կետով տրվում է նաև համախառն եկամտի հասկացությունը, այն է՝ «հաշվետու ժամանակաշրջանում ստացված կամ ստացման ենթակա Օրենսգրքով սահմանված եկամուտների հանրագումար»: Նույն հոդվածով սահմանվում է նաև, որ եկամուտ է ձեռնարկատիրական, անձնական և (կամ) պասիվ եկամուտը: Օրենսգրքով սահմանվում են նաև շահութահարկով հարկման բազայի որոշման սկզբունքները, որոնք հանգում են հետևյալին. «Շահութահարկով հարկման բազան որոշելիս՝ 1) 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 106-րդ հոդվածի 1-ին մասի 1-ին կետ):

Ինչ վերաբերում է հաշվառման առանձնահատկություններին, ապա Օրենսգրքի 15-րդ հոդվածի 1-ին մասով սահմանվում է, որ 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: Իսկ նույն հոդվածի 1-ին մասի 1-ին կետի համաձայն՝ «Օրենսգրքի կիրառության իմաստով՝ 1) հաշվառման հաշվեգրման մեթոդը նշանակում է, որ՝ ա. 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, բ. հարկ վճարողը հարկերի, բնօգտագործման վճարի և հարկերից հաշվանցվող (պակասեցվող) գումարների հաշվառումն իրականացնում է՝ ելնելով հարկային պարտավորության ծագման կամ հարկերից հաշվանցվող (պակասեցվող) գումարների առաջացման պահից՝ անկախ իր կողմից իրականացվող գործարքների դիմաց հատուցումների ստացման կամ հաշվանցվող (պակասեցվող) գումարների գծով մատակարարներին կամ հարկային կամ մաքսային մարմիններին վճարումների կատարման պահից....»:

**Վերոգրյալ դրույթների և դրանց հետ փոխկապակցված այլ նորմերի համակարգային վերլուծության արդյունքում Սահմանադրական դատարանն արձանագրում է, որ շահութահարկ վճարողների համար հարկվող շահույթը համախառն եկամտի և նվազեցումների դրական տարբերությունն է, ընդ որում, եթե համախառն եկամտից նվազեցվում են ձեռնարկատիրական ծախսերը, կորուստները և այլ նվազեցումները, իսկ հարկվող շահույթը որոշելիս հաշվի են առնվում եկամուտները և ծախսերը, ապա «եկամուտ չհամարվող տարրերը» և «ծախս չհամարվող տարրերը» չեն հաշվառվում և չեն արտացոլվում հարկային մարմին ներկայացվող շահութահարկի հաշվարկներում:**

**4.2.** Սահմանադրության 1-ին հոդվածի ուժով Հայաստանի Հանրապետությունը հռչակվում է իրավական պետություն, ինչն ինքնին ենթադրում է նաև իրավական որոշակիության սկզբունքին համահունչ օրենքի առկայություն: Միաժամանակ Սահմանադրության՝ «Օրինականության սկզբունքը» վերտառությամբ 6-րդ հոդվածի 2-րդ մասով մասնավորապես սահմանվում է, որ Սահմանադրության և օրենքների հիման վրա և դրանց իրականացումն ապահովելու նպատակով Սահմանադրությամբ նախատեսված մարմինները կարող են օրենքով լիազորվել ընդունելու ենթաօրենսդրական նորմատիվ իրավական ակտեր:

Սահմանադրության՝ «Որոշակիության սկզբունքը» վերտառությամբ 79-րդ հոդվածով ամրագրված է. «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»:

Սահմանադրական հիշատակված սկզբունքների նշանակությամբ պայմանավորված՝ Սահմանադրական դատարանն անհրաժեշտ է համարում վիճարկվող դրույթները դիտարկել նախ և առաջ այդ սկզբունքների համատեքստում:

Իր բազմաթիվ որոշումներում Սահմանադրական դատարանն անդրադարձել է իրավական որոշակիության սկզբունքին՝ մասնավորապես նշելով՝

- «...օրենքը պետք է համապատասխանի նաև Մարդու իրավունքների եվրոպական դատարանի մի շարք վճիռներում արտահայտված այն իրավական դիրքորոշմանը, համաձայն որի՝ որևէ իրավական նորմ չի կարող համարվել «օրենք», եթե այն չի համապատասխանում իրավական որոշակիության (*res judicata*) սկզբունքին, այսինքն՝ ձևակերպված չէ բավարար աստիճանի հստակությամբ, որը թույլ տա քաղաքացուն դրա հետ համատեղելու իր վարքագիծը:» (ՍԴՈ-630),

- «Իրավական պետության սկզբունքը, ի թիվս այլնի, 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:» (ՍԴՈ-753),

- «... իրավական որոշակիության ապահովման տեսանկյունից օրենսդրության մեջ օգտագործվող հասկացությունները պետք է լինեն հստակ, որոշակի և չհանգեցնեն տարաբնույթ մեկնաբանությունների կամ շփոթության.» (ՍԴՈ-1176),

- «Առավել ևս իրավունքի գերակայության սկզբունքի որդեգրման շրջանակներում օրենքում 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:» (ՍԴՈ-1213),

- «Նույնիսկ իրավական նորմի առավելագույն հստակությամբ ձևակերպման դեպքում դատական մեկնաբանությունը չի բացառվում: Իրավադրույթների պարզաբանման և փոփոխվող հանգամանքներին՝ զարգացող հասարակական հարաբերություններին դրանց համապատասխանեցման անհրաժեշտությունը միշտ էլ առկա է: Հետևաբար, օրենսդրական կարգավորման որոշակիությունը և ճշգրտությունը չեն կարող բացարձականացվել՝ նույնիսկ ոչ բավարար հստակությունը կարող է լրացվել դատարանի մեկնաբանություններով:» (ՍԴՈ-1270),

- «...իրավական որոշակիության սկզբունքը ենթադրում է նաև դատարանների որոշումների հստակություն և կանխատեսելիություն, ինչը թույլ է տալիս իրավահարաբերությունների մասնակիցներին համապատասխան պատկերացում կազմել իրենց վարքագծի հնարավոր հետևանքների մասին:» (ՍԴՈ-1270):

Իրավական որոշակիության վերաբերյալ մի շարք դիրքորոշումներ արտահայտել է նաև Մարդու իրավունքների եվրոպական դատարանը, մասնավորապես, Բուսույոկն ընդդեմ Մոլդովայի գործով (Case of Busuioac v. Moldova, application no. 61513/00, 21/12/2004) վճռում 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 որոշակիությունն առավել 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 է:

Միաժամանակ Մարդու իրավունքների եվրոպական դատարանն իր մեկ այլ վճռում արձանագրելով, որ՝ «...չնայած այն բանին, որ սահմանումների որոշակիությունը խիստ ցանկալի է, միաժամանակ անհրաժեշտ է խուսափել դրանց չափազանց կոշտ լինելուց. իրավունքը պետք է ունակ լինի հետևել փոփոխվող հանգամանքներին: Այդ իսկ պատճառով հաճախ օրենքներում առկա են տերմիններ, որոնք քիչ թե շատ

անորոշ են: Դրանց մեկնաբանումը և կիրառումը դատական պրակտիկայի խնդիր է» (The Sunday Times v. the United Kingdom (Application no. 6538/74, 26/04/79, § 49):

Վերոգրյալ դիրքորոշումների համատեքստում սույն գործով վիճարկվող դրույթների վերաբերյալ Սահմանադրական դատարանն արձանագրում է հետևյալը.

Օրենսգրքի 109-րդ հոդվածի 4-րդ մասի 11-րդ կետի «ա» ենթակետի վիճարկվող դրույթով սահմանվում է, որ շահութահարկով հարկման բազայի որոշման նպատակով շահութահարկ վճարողների համար եկամուտ են համարվում նաև Կառավարության սահմանած կարգով շահութահարկ վճարողների կողմից դուրս գրված հարկման նպատակով դուրսգրման ենթակա կրեդիտորական պարտքերի գումարները: Այսինքն, դիտարկվող դրույթի ուժով շահութահարկ վճարողների համար հարկման նպատակով դուրսգրման ենթակա կրեդիտորական պարտքերի գումարները **համարվում են եկամուտ**, և այդ գումարները ենթակա են հարկման: Այս դրույթից բխում է նաև, որ օրենսդիրը Կառավարությանը լիազորել է սահմանել միայն հարկման նպատակով դուրսգրման ենթակա կրեդիտորական պարտքերի գումարները **դուրս գրելու կարգը**: Ստացվում է, որ դիտարկվող դրույթը շահութահարկ վճարողների համար սահմանում է հարկային պարտավորություն, ինչը ենթադրում է տվյալ պարտավորության առաջադրմանը վերաբերող բոլոր պայմանների հստակ ու ընկալելի ձևակերպումներ կատարելու անհրաժեշտություն: Այստեղից, վիճարկվող դրույթը լիազորում է Կառավարությանը սահմանել կրեդիտորական պարտքերի գումարների **դուրսգրման կարգ**, սակայն նույն «կրեդիտորական պարտք» եզրույթի բովանդակության բացահայտման մասով Կառավարությանը որևէ լիազորություն վերապահելու մասին խոսք լինել չի կարող:

Սահմանադրության 6-րդ հոդվածի 2-րդ մասի 2-րդ նախադասությամբ ամրագրված նորմի պահանջների հաշվառմամբ, այն է՝ լիազորող նորմերը պետք է համապատասխանեն իրավական որոշակիության սկզբունքին, Օրենսգրքի 109-րդ հոդվածի 4-րդ մասի 11-րդ կետի «ա» ենթակետով ամրագրված վիճարկվող դրույթներն իրավական որոշակիության շրջանակներում դիտարկելու արդյունքում Սահմանադրական դատարանը գտնում է, որ դրանք ձևակերպված են բավարար հստակությամբ, և **Կառավարությունը վիճարկվող դրույթի հիման վրա լիազորված է սահմանել բացառապես կրեդիտորական պարտքերի գումարների դուրսգրման կարգ**:

**4.3.** Հարկային հարաբերությունները բացառապես օրենքով կարգավորման մասով Սահմանադրական դատարանի դիրքորոշումները հանգում են հետևյալին.

Սահմանադրության՝ «Սեփականության իրավունքը» վերտառությամբ 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 մասով սահմանվում է, որ սեփականության իրավունքը կարող է սահմանափակվել միայն օրենքով՝ հանրության շահերի կամ այլոց հիմնական իրավունքների և ազատությունների պաշտպանության նպատակով: Իսկ 8-րդ մասով սահմանվում է, որ յուրաքանչյուր ոք պարտավոր է մուծել օրենքին համապատասխան սահմանված հարկեր, տուրքեր, կատարել պետական կամ համայնքային բյուջե մուտքագրվող պարտադիր այլ վճարումներ:

Այնուհետև, անդրադառնալով սեփականության իրավունքի սահմանափակման խնդրին՝ Սահմանադրական դատարանն իր 2017 թվականի հունվարի 31-ի ՍԴՈ-1340 որոշմամբ արտահայտել է այն իրավական դիրքորոշումը, որ Սահմանադրության 60-րդ հոդվածի 3-րդ մասն ամրագրում է սեփականության իրավունքի սահմանափակման հնարավորություն, ըստ որի՝ այդ իրավունքը կարող է սահմանափակվել միայն օրենքով, հանրության շահերի կամ այլոց հիմնական իրավունքների և ազատությունների պաշտպանության նպատակով, այդ սահմանափակումը պետք է համապատասխանի որոշակիության և համաչափության սահմանադրական սկզբունքներին և չի կարող գերազանցել Հայաստանի Հանրապետության միջազգային պայմանագրերով սահմանված սահմանափակումները:

Միաժամանակ, նույն որոշման մեջ Սահմանադրական դատարանը կարևորել է հիշատակված պայմանների առկայությունը՝ իրավունքն իրավաչափ սահմանափակելու համար:

Մարդու իրավունքների եվրոպական դատարանն իր բազմաթիվ վճիռներում նույնպես անդրադարձել է սեփականության իրավունքին, արձանագրելով, որ Մարդու իրավունքների և հիմնարար ազատությունների պաշտպանության մասին եվրոպական կոնվենցիայի թիվ 1 Արձանագրության 1-ին հոդվածը՝ հռչակելով սեփականության իրավունքը, միաժամանակ նախատեսում է սեփականության իրավունքի սահմանափակման հնարավորություն ի շահ հանրության, եթե այդ սահմանափա-



կումը նախատեսված է օրենքով և միջազգային իրավունքի ընդհանուր սկզբունքներով, և ընդհանուր շահերին համապատասխան սեփականության օգտագործման նկատմամբ վերահսկողություն իրականացնելու կամ հարկերի կամ մյուս գանձումների կամ տուգանքների վճարումն ապահովելու համար: Միևնույն ժամանակ Մարդու իրավունքների եվրոպական դատարանն արձանագրել է, որ ինչ հիմքով էլ տեղի ունենա միջամտությունը սեփականության իրավունքին, դա կարող է արդարացված լինել բացառապես այն դեպքերում, երբ իրականացվել է ի շահ հանրության: Այդ հիմնավորմամբ պայմանավորված՝ Մարդու իրավունքների եվրոպական դատարանն արձանագրել է, որ միջամտությունն արդարացված լինելու համար պետք է հետապնդի օրինաչափ նպատակ և լինի համաչափ, այսինքն, պետք է **ապահովված լինի արդար հավասարակշռություն հասարակության ընդհանուր շահերի և անհատի հիմնարար իրավունքների պաշտպանության պահանջների միջև** (Beyeler v. Italy, judgment 5 January 2000, §98, §107; Sporrang and Lonroth v. Sweden, judgment of 23 September 1982, §61, §69):

Հիշատակված դիրքորոշումների տրամաբանության շրջանակում և՛ Սահմանադրությամբ, և՛ Մարդու իրավունքների և հիմնարար ազատությունների պաշտպանության մասին եվրոպական կոնվենցիայով սեփականության իրավունքի պաշտպանություն նախատեսելու հետ միաժամանակ նախատեսվել է նաև օրենքով սահմանված հարկերի, տուրքերի և պարտադիր այլ վճարումների կատարման պարտականությունը: Սակայն սեփականության իրավունքի յուրաքանչյուր սահմանափակում, այդ թվում՝ հարկի սահմանումը, պետք է տեղի ունենա բացառապես օրենքի հիման վրա, համապատասխանի իրավական որոշակիության սկզբունքին, իսկ այդ սահմանափակումը պետք է հետապնդի իրավաչափ նպատակ և ունենա արդարացի հիմնավորում:

Այս առումով վիճարկվող դրույթների սահմանադրականությունն անհրաժեշտ է դիտարկել **«օրենքին համապատասխան սահմանված հարկեր»** արտահայտության բովանդակության լիարժեք բացահայտման համատեքստում: Այսպես՝ սահմանադրական հիշատակված կարգավորումներում «օրենքին համապատասխան սահմանված հարկեր» դրույթի բովանդակությունից հետևում է, որ բացառապես օրենքով կարող են սահմանվել հարկերը և դրանց բովանդակությունը կազմող տարրերը: **Իսկ Սահմանադրության՝ «Օրինականության սկզբունքը» վերտառությամբ 6-րդ հոդվածի**

համատեքստում՝ օրենքի իրականացումն ապահովելու նպատակով Կառավարության կողմից կարող են ընդունվել ենթաօրենսդրական նորմատիվ իրավական ակտեր, սակայն դրանք չեն կարող փոփոխել կամ լրացնել հարկի բովանդակությունը և հարկային պարտավորության ծավալները, ինչը նշանակում է, որ ցանկացած հասկացություն, որն օգտագործում է Օրենսգիրքը, և որի բովանդակությունից է նաև կախված հարկային պարտավորության ծավալը, պետք է ամրագրվի բացառապես օրենքով:

Օրենսգրքի 4-րդ հոդվածի 1-ին մասի 1-ին կետի համաձայն՝ **հարկը** պետական և (կամ) հասարակական կարիքների բավարարման նպատակով Հայաստանի Հանրապետության պետական և (կամ) համայնքների բյուջեներ վճարվող պարտադիր և անհատույց գումար է, որը վճարվում է հարկ վճարողների կողմից՝ Օրենսգրքով սահմանված կարգով, չափերով և ժամկետներում: Իսկ 6-րդ հոդվածի բովանդակությունից բխում է, որ Հայաստանի Հանրապետությունում չեն կարող սահմանվել հարկեր, որոնք նախատեսված չեն դարձյալ նույն օրենսգրքով:

Միաժամանակ, Օրենսգրքի՝ «Հարկի և վճարի սահմանման ընդհանուր պայմանները» վերտառությամբ 9-րդ հոդվածի 1-ին մասով սահմանվում է. «Հարկը և վճարը համարվում են սահմանված միայն այն դեպքում, երբ սահմանված են հետևյալ տարրերը, բացառությամբ սույն հոդվածի 3-րդ մասով սահմանված դեպքերի. 1) հարկ վճարողների շրջանակը. 2) հարկման օբյեկտը. 3) հարկման բազան. 4) հարկի դրույքաչափը. 5) հարկի հաշվարկման կարգը. 6) հարկի վճարման կարգը և ժամկետները»: Իսկ Օրենսգրքի՝ «Հարկման օբյեկտը» վերտառությամբ 10-րդ հոդվածի 1-ին մասի համաձայն՝ հարկման օբյեկտ է ցանկացած գործարք, **եկամուտ**, գույք, գործունեության տեսակ (այդ թվում՝ գործողություն կամ գործառույթ) կամ ցանկացած այլ օբյեկտ, որի առկայությունը կամ որի նկատմամբ սեփականության իրավունքի առկայությունը կամ որի կատարումը, Օրենսգրքին համապատասխան, հարկ վճարողի մոտ առաջացնում է հարկի հաշվարկման կամ վճարման պարտավորություն:

Օրենսգրքի վիճարկվող դրույթով սահմանվում է, որ շահութահարկ վճարողների համար եկամուտ են նաև կրեդիտորական պարտքերի գումարները, մինչդեռ Օրենսգիրքը չի բացահայտում «կրեդիտորական պարտք» եզրույթի բովանդակությունը: Ստացվում է, որ կրեդիտորական պարտքը դիտարկվում է որպես եկամուտ,

իսկ հարկը սահմանված համարվելու համար անհրաժեշտ է, որ օրենքով սահմանվի նաև հարկման օբյեկտը, մասնավորապես՝ եկամուտը: Մինչդեռ, տվյալ դեպքում «կրեդիտորական պարտք» եզրույթի բովանդակությունը տրված է ոչ թե Օրենսգրքով, այլ Կառավարության Որոշմամբ:

Սահմանադրական հիշատակված կարգավորումների համատեքստում և Օրենսգրքի համապատասխան դրույթների վերլուծության արդյունքում պարզ է դառնում, որ հարկը սահմանված համարվելու համար միաժամանակ անհրաժեշտ է դրա բովանդակությունը կազմող տարրերի օրենքով հստակ սահմանում, իսկ դրանցից առնվազն որևէ մեկի բացակայությունն ինքնին նշանակում է, որ հարկը համարվում է չսահմանված: Այսինքն՝ **հարկը սահմանված համարվելու համար անհրաժեշտ է այդ տարրերի այնպիսի հստակություն, որ դրանց լրացուցիչ հստակեցման կամ մանրամասնեցման կարիք չլինի, իսկ եթե կա նման անհրաժեշտություն, ապա այդպիսի հստակեցումը նույնպես պետք է տեղի ունենա օրենքով, քանի որ հարկի սահմանումն ինքնին իրականացվում է բացառապես օրենքին համապատասխան:**

Ուստի, հաշվի առնելով վերոգրյալը՝ **Սահմանադրական դատարանն արձանագրում է, որ տվյալ դեպքում «օրենքին համապատասխան սահմանված հարկեր» արտահայտությունը ենթադրում է ինչպես հարկի, այնպես էլ դրա բովանդակությունը կազմող տարրերի սահմանում բացառապես օրենքով: Յուրաքանչյուր կոնկրետ դեպքում հարկային պարտավորությունը կհամարվի օրենքին համապատասխան սահմանված, եթե ոչ միայն զուտ ձևական առումով այն ամրագրվի օրենքով, այլև դրա բովանդակությունը կազմող տարրերն իրենց ամբողջական արտացոլումը գտնեն օրենքում: Մինչդեռ տվյալ դեպքում եկամուտ համարվող տարրի բովանդակությունը բացահայտվել է ոչ թե Օրենսգրքով, այլ Կառավարության որոշմամբ, ինչը կարող է հանգեցնել անձի սեփականության իրավունքին օրենքով չնախատեսված միջամտության:**

Այս մոտեցումը հիմնավորվում է նաև Մարդու իրավունքների եվրոպական դատարանի դիրքորոշումներով, մասնավորապես, Լելասն ընդդեմ Խորվաթիայի (Lelas v. Croatia, 10.05.2010) գործով դատարանը նշել է, որ եթե միջամտությունը նախատեսված չի եղել օրենքով, ապա համաչափության հարցը քննարկման ենթակա չէ, և սեփականության իրավունքի խախտումն ինքնաբերաբար հաստատված է:

Վերոգրյալի հաշվառմամբ Սահմանադրական դատարանը գտնում է, որ Որոշմամբ հաստատված N 1 հավելվածով սահմանված կարգի 3-րդ կետի 2-րդ ենթակետով սահմանված կրեդիտորական պարտքի մասով սեփականության իրավունքի սահմանափակումը տեղի է ունեցել Կառավարության որոշմամբ սահմանված կարգով՝ օրենքով սահմանված կարգի փոխարեն, ինչը հանգեցնում է հարկային պարտավորության սահմանմանը՝ ոչ թե օրենքին, այլ ենթաօրենսդրական իրավական ակտին համապատասխան:

**Հետևաբար, Սահմանադրական դատարանը գտնում է, որ առկա է ոչ իրավաչափ միջամտություն սեփականության իրավունքին առանց սեփականության իրավունքի սահմանափակման մյուս պայմանների հաշվառման:**

Միաժամանակ, Սահմանադրական դատարանն արձանագրում է, որ վիճարկվող դրույթի հետ համակարգային առումով փոխկապակցված է նաև Որոշման 3-րդ կետի 1-ին ենթակետով «դեբիտորական պարտք» հասկացությունը սահմանող դրույթը, ըստ որի՝ «Սույն կարգի կիրառման առումով՝ 1) դեբիտորական պարտքը հարկ վճարողին այլ անձանց (դեբիտորների) կողմից վճարման (այլ ձևով հատուցման) ենթակա պարտքի գումարն է.»:

Հիմք ընդունելով «Սահմանադրական դատարանի մասին» սահմանադրական օրենքի 68-րդ հոդվածի 10-րդ մասը՝ Սահմանադրական դատարանը գտնում է, որ վերոնշյալ դիրքորոշումները հավասարապես կիրառելի են Կառավարության Որոշմամբ հաստատված N 1 հավելվածով սահմանված կարգի 3-րդ կետի 1-ին ենթակետի նկատմամբ:

**4.4.** Դիմողի կողմից վիճարկվող մյուս դրույթը վերաբերում է շահութահարկ վճարողի հարկման բազայի որոշման նպատակով համախառն եկամտից կատարվող այլ նվազեցումներին: Մասնավորապես, Օրենսգրքի 123-րդ հոդվածի 1-ին մասի 2-րդ կետի «բ» ենթակետով սահմանվում է, որ հարկվող շահույթը որոշելիս համախառն եկամուտը նվազեցվում է շահութահարկ վճարողների (բացառությամբ նույն մասի 3-րդ կետով սահմանված դեպքերի) կողմից՝ անհուսալի դեբիտորական պարտքերի դուրսգրման դեպքում Կառավարության սահմանած կարգով՝ պահուստին կատարվող մասհանումների, իսկ այդ պարտքերի դուրսգրման դեպքում՝ այդ նպատակով ստեղծված պահուստին կատարված մասհանումների գերազանցող գումարի չափով:

Այս հոդվածով սահմանվել է նաև այն հարցերի շրջանակը, որոնք պետք է կարգավորվեն Կառավարության որոշմամբ: Ստացվում է, որ Կառավարությանը չի վերապահվել լիազորություն՝ սահմանելու, թե երբ պետք է դեբիտորական պարտքը ճանաչվի անհուսալի, այսինքն՝ սահմանվի իրավունքի իրականացման կարգ, թեև հարկային ծառայության մարմնի իրավակիրառ պրակտիկան վկայում է, որ Կառավարությունը փաստացի սահմանել է և պրակտիկայում իրացվում է հենց այդ իմաստով՝ դուրս գալով օրենքով իրեն վերապահված լիազորությունների շրջանակից:

Վիճարկվող դրույթը իրավական որոշակիությանն առնչվող՝ ներկայացված դիրքորոշումների համատեքստում դիտարկելու արդյունքում Սահմանադրական դատարանն արձանագրում է, որ նշված դրույթից հստակ է, թե այն ու՛մ է ուղղված, և ի՛նչ գործողություններ պետք է կատարեն դրա հասցեատերերը: Ուստի իրավական որոշակիության առումով Օրենսգրքի 123-րդ հոդվածի 1-ին մասով շահութահարկ վճարողի հարկման օբյեկտի որոշման նպատակով համախառն եկամտից կատարվող այլ նվազեցումներին վերաբերող դրույթը ևս սահմանադրականության խնդիր չի հարուցում: Վերոնշյալ դրույթի հիման վրա կայացվել է Որոշում, որով սահմանվել է շահութահարկ վճարողների դեբիտորական պարտքերի հնարավոր կորուստների պահուստի ձևավորման, դեբիտորական և կրեդիտորական պարտքերի անհուսալի ճանաչման և դուրսգրման կարգը, ինչի շրջանակներում բացահայտվել է ոչ միայն դեբիտորական պարտքի հասկացությունը, այլև նշվել են այն դեպքերը, երբ այդ պարտքը դառնում է անհուսալի: Ըստ այդմ՝ Որոշման N 1 հավելվածով սահմանված կարգի 3-րդ կետի 1-ին ենթակետով սահմանվում է, որ դեբիտորական պարտքը հարկ վճարողին այլ անձանց (դեբիտորների) կողմից վճարման (այլ ձևով հատուցման) ենթակա պարտքի գումարն է, իսկ նույն կարգի 15-րդ կետով սահմանվում է, որ՝ «...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. 3) պարտապանի՝ Հայաստանի Հանրապետության օրենսդրությամբ սահմանված կարգով անվճարունակ (սնանկ) ճանաչվելու կամ պարտապան կազմակերպության լուծարվելու, կամ պետական հաշվառումից հանված պարտապան անհատ ձեռնարկատիրոջ, կամ գործունեությունը կասեցված պարտապան նոտարի, կամ պարտապան ֆիզիկական անձի մահվան դեպքերում՝ անկախ պարտքի մարման ժամկետից»:

Դիմողի դիրքորոշումները պայմանավորված են այն հիմնավորումներով, որ նշված կարգավորմամբ դեբիտորական պարտքն անհուսալի ճանաչելու համար հարկ վճարողի վրա դրվում է պարտականություն՝ 100 հազար դրամը գերազանցող գումարի մասով ունենալու՝ դեբիտորական պարտքի գումարը բնագանձելու պահանջը բավարարելու կամ մերժելու վերաբերյալ դատական ակտ:

Սահմանադրական դատարանը գտնում է, որ դեբիտորական պարտքն անհուսալի ճանաչելու կարգը նույնպես պետք է սահմանվի օրենքով, այլ ոչ թե Կառավարության որոշմամբ, քանի որ դեբիտորական պարտքն անհուսալի ճանաչելուց է նաև կախված հարկման օբյեկտը, հետևաբար նաև անձի հարկային պարտավորությունների ծավալը, ինչը նշանակում է, որ դեբիտորական պարտքն անհուսալի ճանաչելու պայմանները պետք է ամրագրվեն օրենքով, իսկ Սահմանադրությամբ նախատեսված որևէ այլ մարմին իրավասու չէ ավելի ցածր իրավաբանական ուժ ունեցող ենթաօրենսդրական նորմատիվ իրավական ակտով կարգավորել դեբիտորական պարտքն անհուսալի ճանաչելու պայմանները:

**Հետևաբար, Սահմանադրական դատարանը գտնում է, որ Որոշմամբ հաստատված N 1 հավելվածով սահմանված կարգի 15-րդ կետի 2-րդ ենթակետի մասով նույնպես առկա է ոչ իրավաչափ միջամտություն սեփականության իրավունքին՝ առանց սեփականության իրավունքի սահմանափակման մյուս պայմանների հաշվառման:**

Ելնելով գործի քննության արդյունքներից և ղեկավարվելով Հայաստանի Հանրապետության Սահմանադրության 168-րդ հոդվածի 1-ին կետով, 169-րդ հոդվածի 1-ին մասի 10-րդ կետով, 170-րդ հոդվածի 1-4-րդ մասերով, «Սահմանադրական դատա-

րանի մասին» սահմանադրական օրենքի 63-րդ, 64-րդ և 68-րդ հոդվածներով՝  
Սահմանադրական դատարանը **Ո Ր Ո Շ Ե Ց**.

1. Հայաստանի Հանրապետության հարկային օրենսգրքի 109-րդ հոդվածի 4-րդ մասի 11-րդ կետի «ա» ենթակետը համապատասխանում է Սահմանադրությանը:

2. Հայաստանի Հանրապետության հարկային օրենսգրքի 123-րդ հոդվածի 1-ին մասի 2-րդ կետի «բ» ենթակետը համապատասխանում է Սահմանադրությանը:

3. Հայաստանի Հանրապետության կառավարության 2017 թվականի հոկտեմբերի 5-ի N 1373-Ն որոշմամբ հաստատված N 1 հավելվածով սահմանված կարգի 3-րդ կետի 2-րդ ենթակետը ճանաչել Սահմանադրության 60-րդ հոդվածի 3-րդ և 8-րդ մասերին հակասող:

4. Հայաստանի Հանրապետության կառավարության 2017 թվականի հոկտեմբերի 5-ի N 1373-Ն որոշմամբ հաստատված N 1 հավելվածով սահմանված կարգի 3-րդ կետի 2-րդ ենթակետի հետ համակարգային առումով փոխկապակցված 1-ին ենթակետը ճանաչել Սահմանադրության 60-րդ հոդվածի 3-րդ և 8-րդ մասերին հակասող:

5. Հայաստանի Հանրապետության կառավարության 2017 թվականի հոկտեմբերի 5-ի N 1373-Ն որոշմամբ հաստատված N 1 հավելվածով սահմանված կարգի 15-րդ կետի 2-րդ ենթակետը ճանաչել Սահմանադրության 60-րդ հոդվածի 3-րդ և 8-րդ մասերին հակասող:

6. Հիմք ընդունելով Սահմանադրության 170-րդ հոդվածի 3-րդ մասի, «Սահմանադրական դատարանի մասին» սահմանադրական օրենքի 68-րդ հոդվածի 9-րդ մասի 4-րդ կետի և 19-րդ մասի պահանջները, ինչպես նաև նկատի ունենալով այն հանգամանքը, որ սույն որոշման եզրափակիչ մասի 3-րդ, 4-րդ և 5-րդ կետերում նշված վիճարկվող դրույթների Սահմանադրությանը հակասող ճանաչելն անխուսափելիորեն կառաջացնի խոչընդոտներ **չահութահարկի հարկման օբյեկտի որոշման համար**, ՀՀ կառավարության 2017 թվականի հոկտեմբերի 5-ի N 1373-Ն որոշմամբ հաստատված N 1 հավելվածով սահմանված կարգի 3-րդ կետի 2-րդ, ինչպես նաև վերջինիս հետ համակարգային առումով փոխկապակցված 1-ին և 15-րդ կետի 2-րդ ենթակետերը Սահմանադրական դատարանի որոշման հրապարակման պահին Սահմանադրությանը հակասող և անվավեր ճանաչելն անխուսափելիորեն կառաջացնի այնպիսի

ծանր հետևանքներ պետության կամ հանրության համար, որոնք կխաթարեն այդ պահին տվյալ նորմատիվ իրավական ակտի վերացմամբ հաստատվելիք իրավական անվտանգությունը, սույն որոշմամբ Սահմանադրությանը հակասող ճանաչված դրույթների ուժը կորցնելու վերջնաժամկետ սահմանել 2019 թվականի մայիսի 1-ը՝ հնարավորություն տալով Ազգային ժողովին Հայաստանի Հանրապետության հարկային օրենսգրքի իրավակարգավորումները համապատասխանեցնելու սույն որոշման պահանջներին:

7. Սահմանադրության 170-րդ հոդվածի 2-րդ մասի համաձայն՝ սույն որոշումը վերջնական է և ուժի մեջ է մտնում հրապարակման պահից:

**ՆԱԽԱԳԱՀՈՂ**



**Հ. ԹՈՎՄԱՍՅԱՆ**

27 նոյեմբերի 2018 թվականի  
ՍԴՈ-1436



## Հ Ա Տ ՈՒ Կ Կ Ա Ր Ծ Ի Ք

ՄԱՐԴՈՒ ԻՐԱՎՈՒՆՔՆԵՐԻ ՊԱՇՏՊԱՆԻ ԴԵՍՏՐՈՒՄԻ ՀԻՄԱՆ ՎՐԱ՝ ՀԱՅԱՍՏԱՆԻ ՀԱՆՐԱՊԵՏՈՒԹՅԱՆ ՀԱՐԿԱՅԻՆ ՕՐԵՆՍԳՐՔԻ 109-ՐԴ ՀՈԴՎԱԾԻ 4-ՐԴ ՄԱՍԻ 11-ՐԴ ԿԵՏԻ «Ա» ԵՎ 123-ՐԴ ՀՈԴՎԱԾԻ 1-ԻՆ ՄԱՍԻ 2-ՐԴ ԿԵՏԻ «Բ» ԵՆԹԱԿԵՏԵՐԻ, ՀՀ ԿԱՌԱՎԱՐՈՒԹՅԱՆ 2017 ԹՎԱԿԱՆԻ ՀՈԿՏԵՄԲԵՐԻ 5-Ի ԹԻՎ 1373-Ն ՈՐՈՇՄԱՍԲ ՀԱՍՏԱՏՎԱԾ ՀԱՎԵԼՎԱԾ N 1-ՈՎ ՍԱՀՄԱՆՎԱԾ ԿԱՐԳԻ 3-ՐԴ ԿԵՏԻ 2-ՐԴ ԵՎ 15-ՐԴ ԿԵՏԻ 2-ՐԴ ԵՆԹԱԿԵՏԵՐԻ՝ ՍԱՀՄԱՆԱԴՐՈՒԹՅԱՆԸ ՀԱՄԱՊԱՏԱՍԽԱՆՈՒԹՅԱՆ ՀԱՐՑԸ ՈՐՈՇԵԼՈՒ ՎԵՐԱԲԵՐՅԱԼ ԳՈՐԾՈՎ

ՀՀ Սահմանադրական դատարանի՝ ՍԴՈ-1436 որոշման պատճառաբանական եւ եզրափակիչ մասերի վերաբերյալ ունեմ հետեւյալ առարկությունները:

1. Որոշման պատճառաբանական մասի 4.1-րդ կետում շարադրված է վերլուծություն՝ շահութահարկով հարկման բազայի, շահութահարկով հարկման օբյեկտի որոշման, համախառն եկամտի հասկացության, բնօգտագործման վճարի հաշվարկման կարգի հետ կապված հարաբերությունների՝ Հարկային օրենսգրքի կոնկրետ հոդվածներում նախատեսված կարգավորումների վերաբերյալ, որից բխեցված է հետետություն այն մասին, որ. «Վերոգրյալ դրույթների և դրանց հետ փոխկապակցված այլ նորմերի համակարգային վերլուծության արդյունքում Սահմանադրական դատարանն արձանագրում է, որ շահութահարկ վճարողների համար հարկվող շահույթը համախառն եկամտի և նվազեցումների դրական տարբերությունն է, ընդ որում, էթե համախառն եկամտից նվազեցվում են ձեռնարկատիրական ծախսերը, կորուստները և այլ նվազեցումները, իսկ հարկվող շահույթը որոշելիս հաշվի են առնվում եկամուտները և ծախսերը, ապա «եկամուտ չհամարվող տարրերը» և «ծախս չհամարվող տարրերը» չեն հաշվառվում և չեն արտացոլվում հարկային մարմին ներկայացվող շահութահարկի հաշվարկներում»:

Այսպիսով պարզ չէ, նախ վերլուծության եւ հետետության անմիջական կապը, փոխկապակցված նորմերի շրջանակը (էթե հիշյալ շարադրանքում մանրամասն նշված են վերոհիշյալ կարգավորումները նախատեսող նորմերը՝ դրանց իրավական բովանդակությամբ հանդերձ, ապա գոնե նշված պետք է լինեին այն նորմերը կամ դրանց վերա-


բերյալ հղումներ, որոնց հետ համակարգային փոխկապակցվածության շրջանակներում արվել է նման հետեւություն, ինչը առավել փաստարկված բովանդակություն կհաղորդեր շարադրանքին: Բացի այդ, պարզ չէ հիշյալ հետեւության եւ որոշման 3-րդ կետում կանխորոշված հարցերի շրջանակի միջեւ ենթադրյալ կապը:

2. Որոշման պատճառաբանական մասի 4.2-րդ, 4.3-րդ կետերի ծավալուն հատվածներում բառացի վերարտադրված են Մարդու իրավունքների եվրոպական դատարանի, Սահմանադրական դատարանի իրավական դիրքորոշումներն իրավական որոշակիության սկզբունքի, սեփականության իրավունքի եւ այդ իրավունքի սահմանափակման իրավաչափության իրավական բովանդակության վերաբերյալ, որպիսիք առանձին կարճ հղումների պարագայում առավել ամփոփ ու մատչելի կընկալվեին:

Որոշման հիշյալ 4.2-րդ կետում շարադրված է վերլուծություն՝ «կրեդիտորական պարտքերի գումարները դուրս գրելու կարգ» բառակապակցության կամ՝ դիմումի շրջանակներում՝ այդ կարգի իրավական բովանդակության բացահայտման վերաբերյալ, հիմնավորելու համար, որ այդ «կարգի» սահմանմամբ Կառավարությունը փաստացի ստանձնել է «հարկային պարտավորություն սահմանելու» լիազորություն: Սակայն, որոշման հիշյալ կետի, հավասարապես նաեւ՝ 4.4-րդ կետի շարադրանքից հստակ պարզ չէ նախ, թե իրավական առումով ի՞նչ են «կրեդիտորական պարտքերի գումարները դուրս գրելու» կամ՝ դեբիտորական պարտքն անհուսալի ճանաչելու» կարգերը եւ հետո միայն՝ դրանք «հարկային պարտավորություն» առաջացնում են, թե ոչ: Այդպիսի վերլուծությունն սկզբունքային նշանակություն կունենար դիմումում առաջադրված հարցի սահմանադրաիրավական բովանդակության բացահայտման տեսանկյունից: Սակայն, որոշման պատճառաբանական մասի վերջում արված է հետեւություն, թե «... որոշմամբ հաստատված հավելված N1-ով սահմանված կարգի 15-րդ կետի 2-րդ ենթակետի մասով նույնպես առկա է ոչ իրավաչափ միջամտություն սեփականության իրավունքին՝ առանց սեփականության իրավունքի սահմանափակման մյուս պայմանների հաշվառման», ինչը դրան նախորդող շարադրանքից միանշանակ բխող եզրահանգում համարվել չի կարող:

3. Չնայած, որոշման պատճառաբանական մասում իրավական որոշակիության սկզբունքի համատեքստում դիմումում բարձրացված սահմանադրաիրավական խնդրի

ծավալուն վերլուծությանը, այնուհանդերձ որոշման եզրափակիչ մասում անդրադարձ չի կատարվել Սահմանադրության 79-րդ հոդվածի պահանջներին Վիճարկվող նորմերի համապատասխանության գնահատման հարցին:

ՀՀ Սահմանադրական դատարանի դատավոր  Հ.ՆԱԶԱՐՅԱՆ

6.12.2018թ.