

ИМЕНЕМ РЕСПУБЛИКИ АРМЕНИЯ
ПОСТАНОВЛЕНИЕ
КОНСТИТУЦИОННОГО СУДА РЕСПУБЛИКИ АРМЕНИЯ

**ПО ДЕЛУ ОБ ОПРЕДЕЛЕНИИ ВОПРОСА СООТВЕТСТВИЯ ПОДПУНКТА “А”
ПУНКТА 11 ЧАСТИ 4 СТАТЬИ 109 И ПОДПУНКТА “Б” ПУНКТА 2 ЧАСТИ 1
СТАТЬИ 123 НАЛОГОВОГО КОДЕКСА РЕСПУБЛИКИ АРМЕНИЯ, ПОДПУНКТА
2 ПУНКТА 3 И ПОДПУНКТА 2 ПУНКТА 15 ПОРЯДКА, УСТАНОВЛЕННОГО
ПРИЛОЖЕНИЕМ N 1, УТВЕРЖДЕННЫМ ПОСТАНОВЛЕНИЕМ
ПРАВИТЕЛЬСТВА РА ОТ 5 ОКТЯБРЯ 2017 ГОДА N 1373-Н, КОНСТИТУЦИИ НА
ОСНОВАНИИ ОБРАЩЕНИЯ ЗАЩИТНИКА ПРАВ ЧЕЛОВЕКА**

г. Ереван

27 ноября 2018 г.

Конституционный Суд в составе Г. Товмасына (председательствующий), А. Гюлумян, А. Диланяна, Ф. Тохяна, А. Туняна, А. Хачатряна (докладчик), Г. Назаряна, А. Петросян, с участием (в рамках письменной процедуры):

заявителя – Защитника прав человека А. Татояна,

привлеченных в качестве ответчиков по делу – Национального Собрания Республики Армения и Правительства Республики Армения,

согласно пункту 1 статьи 168, пункту 10 части 1 статьи 169 Конституции, части 1 статьи 23, статье 35, статье 68 Конституционного закона РА “О Конституционном Суде”,

рассмотрел в открытом заседании по письменной процедуре дело “Об определении вопроса соответствия подпункта “а” пункта 11 части 4 статьи 109 и подпункта “б” пункта 2 части 1 статьи 123 Налогового кодекса Республики Армения, подпункта 2 пункта 3 и подпункта 2 пункта 15 Порядка, установленного Приложением N 1, утвержденным Постановлением Правительства РА от 5 октября 2017 года N 1373-Н, Конституции на основании обращения Защитника прав человека”.

Налоговый кодекс Республики Армения (далее – Кодекс) принят Национальным Собранием 4 октября 2016 года, подписан Президентом Республики 1 ноября 2016 года и вступил в силу с 1 января 2018 года.

Подпункт “а” пункта 11 части 4 статьи 109 Кодекса, озаглавленной **“Особенности учета отдельных видов дохода”**, устанавливает:

“С целью определения базы обложения налогом на прибыль для плательщиков налога на прибыль доходом считаются также:

(...)

11) списанные плательщиками налога на прибыль (за исключением случаев, установленных пунктом 12 настоящей части) в установленном Правительством Республики Армения порядке:

а) суммы кредиторских задолженностей, подлежащих списанию с целью налогообложения...”.

Вышеуказанное положение Кодекса было изменено Законом НО-266-N, принятым Национальным Собранием 21 декабря 2017 года, согласно которому слово “безнадежных” подпункта “а” пункта 11 заменено словами “подлежащих списанию с целью налогообложения”.

Подпункт “б” пункта 2 части 1 статьи 123 Кодекса, озаглавленной **“Иные уменьшения”**, устанавливает:

“1. С целью определения базы налогообложения резидента-плательщика налога на прибыль и нерезидента-плательщика налога на прибыль, осуществляющего деятельность в Республике Армения посредством постоянного учреждения, из валового дохода уменьшаются:

(...)

2) осуществляемые плательщиками налога на прибыль (за исключением случаев, установленных пунктом 3 настоящей части) в установленном Правительством Республики Армения порядке:

(...)

б) в случае списания безнадежных дебиторских задолженностей — суммы, превышающие отчисления, осуществленные в созданный с этой целью резерв...”.

Вышеуказанная статья Кодекса каким-либо изменениям не подвергалась.

Постановление N 1373-Н “Об утверждении порядка формирования резерва (резервного фонда) возможных потерь дебиторских задолженностей плательщиков налога на прибыль (за исключением банков, кредитных организаций, страховых компаний и

специализированных лиц рынка ценных бумаг), признания дебиторских и кредиторских задолженностей безнадежными и их списания и о признании утратившим силу Постановления Правительства Республики Армения от 19 декабря 2002 года N 2052-Н” (далее – Постановление) принято Правительством 5 октября 2017 года, подписано Премьер-министром 3 ноября 2017 года и вступило в силу с 1 января 2018 года.

Подпунктом 2 пункта 3 Порядка, установленного Приложением N 1, утвержденным указанным Постановлением, устанавливается:

“3. В аспекте применения настоящего Порядка

....

2) кредиторская задолженность (в том числе по линии заработной платы и иных приравненных к ней выплат, дивидендов) – сумма долга, подлежащая уплате (возмещению в иной форме) налогоплательщиком другим лицам (кредиторам)”.

Подпунктом 2 пункта 15 Порядка, установленного тем же Приложением, устанавливается:

“15. Дебиторская задолженность, установленная подпунктом 1 пункта 3 настоящего Порядка, признается безнадежной:

...

2) со дня вступления в законную силу судебного акта (решения, постановления или распоряжения, за исключением решения, постановления или распоряжения, вынесенного относительно прощения суммы дебиторской задолженности или отказа от требования ее на каком-либо основании) об удовлетворении требования о взыскании суммы дебиторской задолженности или об отказе в удовлетворении этого требования, если общая сумма задолженности данного дебитора превышает 100 тысяч драмов...”.

Вышеуказанные положения каким-либо изменениям не подвергались.

Поводом к рассмотрению дела явилось зарегистрированное в Конституционном Суде 6 июня 2018 года обращение Защитника прав человека.

Изучив обращение, письменные объяснения стороны-заявителя и стороны-ответчика, а также проанализировав соответствующие положения Кодекса, Постановление Правительства от 5 октября 2017 года N 1373-Н, иные взаимосвязанные с последними нормы законодательства и имеющиеся в деле другие документы, Конституционный Суд **УСТАНОВИЛ:**

1. Позиции заявителя

Поднятый конституционно-правовой спор заявитель рассмотрел с точки зрения правовой определенности и возможности ограничения права собственности исключительно на основании закона.

Основной вопрос заявителя в аспекте правовой определенности заключается в том, что законодатель, употребляя термины “кредиторская задолженность” и “безнадежная кредиторская задолженность”, не раскрыл в Кодексе их содержание. Определение вышеупомянутых терминов, тем не менее, дано в Постановлении, однако, согласно заявителю, это определение “выходит за рамки предмета делегированного Кодексом регулирования”.

Согласно заявителю, проблема в том, что согласно данному в Постановлении определению в качестве кредиторской задолженности рассматривается также сумма задолженности, подлежащая выплате (возмещению в иной форме) организацией иным лицам (кредиторам) по линии дивидендов. Однако сумма подлежащих выплате дивидендов согласно пункту 1 части 1 статьи 112 Кодекса является не считающимся расходом элементом, поэтому не имеет никакого влияния при определении налогооблагаемой прибыли. В результате получается, что, не рассматривая эту сумму в Кодексе в качестве расхода, не имея никакого влияния на процесс определения налогооблагаемой прибыли, в случае данного ей в Постановлении толкования она может рассматриваться как безнадежная кредиторская задолженность и облагаться налогом. Заявитель считает, что в указанной ситуации возникает проблема правовой определенности, в связи с чем заявитель ссылается на правовые позиции, выраженные как в постановлениях Конституционного Суда, так и в решениях Европейского суда по правам человека, на основании которых заявитель пришел к заключению, что об ограничении права собственности на основании закона речи быть не может, если данный закон не соответствует правилам правовой определенности, лицо не имеет возможности привести свое поведение в соответствие с требованиями закона.

Другой поднятый заявителем вопрос касается возможности ограничения права собственности исключительно на основании закона, которая, по мнению заявителя, в данной ситуации нарушается. В частности, в подпункте “б” пункта 2 части 1 статьи 123

Кодекса закреплен круг вопросов, которые должны регулироваться постановлением Правительства. Согласно этой статье Правительство должно установить порядок для уменьшения валового дохода в размере производимых в резерв отчислений, а в случае списания этих задолженностей – в размере суммы, превышающей отчисления, производимые в созданный с этой целью резервный фонд. С учетом вышеизложенного заявитель считает, что Правительство не наделено полномочием устанавливать, когда дебиторская задолженность должна признаваться безнадежной, то есть должен быть установлен порядок реализации права, хотя правоприменительная практика налогового органа свидетельствует, что Правительство фактически установило этот порядок. По мнению заявителя, согласно пункту 1 установленного Постановлением Порядка, указанным Порядком регулируются отношения в связи с формированием резерва возможных потерь дебиторских задолженностей, признанием дебиторских и кредиторских задолженностей безнадежными и их списанием при определении налогооблагаемой прибыли. Получается, что Правительство вышло за рамки предоставленных ему законом полномочий, причиной чего является отсутствие на уровне закона определения “безнадежная дебиторская задолженность”.

Рассматривая поднятый вопрос в рамках статьи 60 Конституции, заявитель считает необходимым установить, соразмерно ли вмешательство в право собственности в рамках закона и Постановления Правительства и соблюдается ли справедливый баланс между публичными и частными интересами?

Представляя правовые позиции Конституционного Суда и Европейского суда по правам человека, заявитель приходит к заключению, что в тех случаях, когда обязанность по уплате налога не установлена законом, имеет место неустановленное законом вмешательство в реализацию лицом права собственности.

Еще одно опасение заявителя в части оспариваемых по настоящему делу положений обусловлено тем обстоятельством, что Кодекс не устанавливает понятие “дебиторская задолженность”, а Постановление возлагает на хозяйствующего субъекта обязанность для признания дебиторской задолженности безнадежной иметь соответствующее решение суда о взыскании суммы дебиторской задолженности в части суммы, превышающей 100 тысяч драмов. Заявитель считает, что закрепленное Постановлением требование о наличии решения о взыскании однозначно не обеспечивает

баланс публичных и частных интересов. В обоснование своих позиций заявитель представляет также исследование международного опыта (Грузия, Россия, Латвия) относительно предмета спора.

Обобщая свои рассуждения, заявитель приходит к заключению, что оспариваемые положения противоречат части 2 статьи 6, статье 39, частям 1, 3 и 8 статьи 60 и статье 79 Конституции постольку, поскольку понятия терминов “кредиторская задолженность” и “дебиторская задолженность” раскрываются не законом, а Постановлением Правительства (что не следует из Закона), тем самым приводя к вмешательству в право собственности в не предусмотренном законом порядке.

2. Позиции ответчиков

2.1. Привлеченное в качестве стороны-ответчика по настоящему делу Национальное Собрание считает, что в исходящих из содержания оспариваемых положений правовых регулирований имеется пробел закона, который создал для правоприменителя правовую неопределенность.

Исходя из необходимости полноценной реализации обусловленных оспариваемыми положениями регламентирований, а также возникших в результате системного и всеобъемлющего анализа соответствующих правовых регулирований, исходящих из являющихся предметом настоящего конституционно-правового спора положений, требований Конституции, согласно которым лицо не может нести не установленные законом обязанности и обязано уплачивать только установленные в соответствии с законом налоги и пошлины, ответчик считает, что в Кодексе имеется пробел в законе и в этом случае неопределенность, следующая из определения понятий, содержащихся в Приложении к Постановлению, что из-за разнохарактерных толкований в условиях отсутствия налогового обязательства может создать серьезную угрозу нарушения закрепленных конституционно-правовыми нормами налоговых обязательств по уплате налога на добавленную стоимость и налога на прибыль.

Вышеизложенные суждения ответчик обосновывает, ссылаясь на правовые позиции Конституционного Суда и Европейского суда по правам человека относительно пробела в законе и правовой определенности.

Обобщая сделанные выводы, ответчик пришел к убеждению, что имеющийся законодательный пробел с точки зрения принципа правовой определенности в рамках предмета настоящего конституционно-правового спора ставит под угрозу надлежащую реализацию гарантированных статьями 39 и 60 Конституции права человека на свободу действий и права собственности, что создает потенциальную возможность нарушения упомянутых конституционных прав, которое невозможно преодолеть другими имеющимися в законодательстве правовыми гарантиями.

Учитывая вышеизложенное, ответчик считает, что оспариваемые положения Кодекса противоречат требованиям Конституции.

2.2. Привлеченное в качестве стороны-ответчика по делу Правительство в части оспариваемых по настоящему делу положений Постановления считает, что неопределение понятий терминов “дебиторская задолженность” и “кредиторская задолженность” не приводит к разнохарактерным толкованиям указанных терминов и ограничению их применения в соответствии с международными стандартами, следовательно, определение понятий терминов “дебиторская задолженность” и “кредиторская задолженность” Постановлением соответствует Конституции с таким обоснованием, что они выведены из международных стандартов бухгалтерского учета и в то же время являются общеизвестными терминами, поэтому их дополнительное закрепление просто обусловлено соображениями обеспечения принципа правовой определенности.

Обращаясь к той позиции заявителя, согласно которой понятия “кредиторская задолженность” и “безнадежная дебиторская задолженность” применяются по смыслу Постановления Правительства, ответчик считает, что подобное регламентирование правомерно со следующей мотивировкой.

Согласно пункту 11 части 4 статьи 109 Кодекса установление порядка списания кредиторских задолженностей, подлежащих списанию с целью налогообложения, предоставлено Правительству. Следовательно, чтобы соответствующим постановлением Правительства был установлен порядок списания безнадежных кредиторских задолженностей, прежде всего необходимо, чтобы Правительство дало определение понятия “кредиторская задолженность”, затем также установило случаи, когда кредиторская задолженность считается безнадежной, в противном случае в правовом аспекте будет невозможно конкретизировать, какие отношения вообще считаются

предметом регулирования установленного Правительством Порядка. В этом аспекте, исходя из принципа правовой определенности, в Порядке, утвержденном Приложением N 1 к Постановлению, во-первых, дано определение понятия “кредиторская задолженность”, затем установлены случаи, когда кредиторская задолженность считается безнадежной, как отношения, являющиеся предметом регулирования вышеупомянутого Порядка.

Обращаясь к той позиции заявителя, согласно которой Правительству предоставлено правомочие установления порядка уменьшения с валового дохода отчислений, осуществляемых в резервный фонд для списания исключительно безнадежных дебиторских задолженностей, а в случае списания этих задолженностей – суммы, превышающей отчисления, осуществляемые в созданный с этой целью резерв, ответчик считает, что она не следует из положений раздела 6 Кодекса, так как Кодексом как правомочие установления порядка отчислений в резерв, так и правомочие установления порядка признания дебиторских задолженностей безнадежными предоставлены Правительству.

Одновременно Постановлением утверждена вся процедура списания дебиторских задолженностей, а признание дебиторских задолженностей безнадежными является одной из стадий процедуры. В этом аспекте ответчик считает, что предусмотрение наличия соответствующих условий для признания дебиторских задолженностей безнадежными, в частности наличия соответствующего решения суда о взыскании суммы задолженности для признания безнадежными дебиторских задолженностей, превышающих 100 тысяч драмов, не противоречит закреплённому Конституцией положению об ограничении права собственности исключительно на основании закона, а также этим не нарушается принцип неприкосновенности права собственности.

Обобщая свои суждения, ответчик считает, что спор относительно неконституционности являющихся предметом рассмотрения положений необоснован.

3. Обстоятельства, подлежащие установлению в рамках дела

Правовой спор в рамках настоящего дела касается конституционности уполномочивающих норм закона и закрепления на их основании Постановлением Правительства понятий “кредиторская и дебиторская задолженности” и их содержания, а также порядка признания дебиторской задолженности безнадежной.

При оценке конституционности оспариваемых норм Конституционный Суд считает необходимым выяснить следующие вопросы:

А. Соответствуют ли установленные оспариваемыми положениями Кодекса правовые регулирования принципу правовой определенности?

Б. Соблюдаются ли в условиях правовых регулирований, установленных оспариваемыми положениями Кодекса, конституционные требования относительно ограничений права собственности?

В. Уполномочено ли Правительство Конституцией принимать такие регламентирования, как оспариваемые положения Постановления?

4. Правовой анализ и позиции Конституционного Суда

4.1. Положение оспариваемого заявителем подпункта “а” пункта 11 части 4 статьи 109 Кодекса касается особенностей учета отдельных видов доходов при определении базы обложения налогом на прибыль. Этим положением, в числе прочего, устанавливается, что с целью определения базы обложения налогом на прибыль для плательщиков налога на прибыль доходом считаются также списанные в установленном Правительством порядке плательщиками налога на прибыль суммы кредиторских задолженностей, подлежащих списанию с целью налогообложения.

В рамках логики оспариваемого положения Конституционный Суд считает необходимым обратиться к анализу касающихся обложения налогом на прибыль правовых регулирований главы 22 Кодекса, озаглавленной “Объект обложения налогом на прибыль, база налогообложения и ставки”.

Итак, часть 1 статьи 104 Кодекса, озаглавленной “Объект обложения налогом на прибыль”, устанавливает, что объектом обложения налогом на прибыль считается для организаций-резидентов, состоящих на учете в Республике Армения индивидуальных предпринимателей и нотариусов, — валовой доход, получаемый или подлежащий получению из источников Республики Армения и (или) источников, находящихся за пределами Республики Армения, за исключением личных доходов состоящих на учете в Республике Армения индивидуальных предпринимателей и нотариусов. А для резидентов-плательщиков налога на прибыль базой обложения налогом на прибыль, в числе прочего, является налогооблагаемая прибыль, которая определяется как

положительная разница между установленным в пункте 1 части 1 статьи 104 Кодекса валовым доходом и установленными статьей 110 Кодекса уменьшениями (пункт 1 части 1 статьи 105 Кодекса).

Одновременно в пункте 27 части 1 статьи 4 того же Кодекса, озаглавленной “Основные понятия, используемые в Кодексе”, дается также понятие валового дохода, а именно “полученная в отчетный период или подлежащая получению общая сумма доходов, установленных Кодексом”. Той же статьей устанавливается также, что доходом является предпринимательский, личный и (или) пассивный доход. Кодексом устанавливаются также принципы определения базы обложения налогом на прибыль, которые сводятся к следующему: “При определении базы обложения налогом на прибыль: 1) учет осуществляется на основании принципов и правил, установленных законами и иными правовыми актами, регулирующими бухгалтерский учет и подготовку финансовых отчетов, если настоящим разделом Кодекса и общей частью Кодекса особенности их применения не определены...” (пункт 1 части 1 статьи 106 Кодекса).

Что касается особенностей учета, то частью 1 статьи 15 Кодекса устанавливается, что исчисление налога или сбора за природопользование производится учетом по методу начисления, если Кодексом не предусматривается, что исчисление налога или сбора за природопользование производится учетом по кассовому методу. А согласно пункту 1 части 1 той же статьи “по смыслу применения Кодекса: 1) учет по методу начисления означает, что: а) налогоплательщик осуществляет учет доходов и расходов с момента приобретения им права получения этих доходов или признания за ним этих расходов, независимо от момента получения возмещения или совершения сборов; б) налогоплательщик осуществляет учет налогов, сбора за природопользование и зачитываемых (вычитаемых) с налогов сумм с момента возникновения налогового обязательства или появления зачитываемых (вычитаемых) с налогов сумм, независимо от момента получения им возмещения за выполняемые сделки либо совершения им выплат поставщикам или налоговым или таможенным органам по зачитываемым (вычитаемым) суммам...”.

В результате системного анализа вышеизложенных положений и других взаимосвязанных с ними норм Конституционный Суд констатирует, что для плательщиков налога на прибыль налогооблагаемой прибылью является

положительная разница между валовым доходом и уменьшениями, причем, если из валового дохода уменьшаются предпринимательские расходы, потери и другие уменьшения, а при определении налогооблагаемой прибыли учитываются доходы и расходы, то “не считающиеся доходом элементы” и “не считающиеся расходом элементы” не учитываются и не отражаются в представляемых в налоговый орган расчетах налога на прибыль.

4.2. В силу статьи 1 Конституции Республика Армения провозглашается правовым государством, что само по себе предполагает также наличие созвучного принципу правовой определенности закона. Одновременно часть 2 статьи 6 Конституции, озаглавленной “Принцип законности”, в частности, устанавливает, что органы, предусмотренные Конституцией, на основе Конституции и законов и в целях обеспечения их осуществления могут быть уполномочены законом на принятие подзаконных нормативных правовых актов.

В статье 79 Конституции, озаглавленной “Принцип определенности”, закреплено: “При ограничении основных прав и свобод законы должны устанавливать основания и объем этих ограничений, быть в достаточной мере определенными, чтобы носители и адресаты этих прав и свобод были в состоянии проявлять соответствующее поведение”.

В связи со значением упомянутых конституционных принципов Конституционный Суд считает необходимым рассмотреть оспариваемые положения прежде всего в контексте этих принципов.

В своих многочисленных постановлениях Конституционный Суд обращался к принципу правовой определенности, в частности отмечая:

- “...закон должен соответствовать также той выраженной в ряде решений Европейского суда по правам человека правовой позиции, согласно которой ни одна правовая норма не может считаться “законом”, если она не соответствует принципу правовой определенности (*res judicata*), то есть не сформулирована достаточно четко, что позволило бы гражданину соотносить с ней свое поведение” (ПКС-630);

- “принцип правового государства, в числе прочего, требует также наличия правового закона. Последний должен быть достаточно доступным, субъекты права при соответствующих обстоятельствах должны иметь возможность сориентироваться, какие правовые нормы в данном случае применяются. Норма не может считаться “законом”,

если она не сформулирована с достаточной четкостью, которая позволит физическим и юридическим лицам соотносить с ней свое поведение – они должны иметь возможность предвидеть те последствия, которые может вызвать данное действие” (ПКС-753);

- “...с точки зрения обеспечения правовой определенности употребляемые в законодательстве понятия должны быть четкими, определенными и не приводить к разнохарактерным толкованиям и путанице...” (ПКС-1176);

- “ закрепленные в законе правовые регулирования, особенно в рамках признания принципа верховенства права, должны сделать для лица предвидимыми его правомерные ожидания. Помимо этого, принцип правовой определенности, являясь одним из основополагающих принципов правового государства, предполагает также, что действия всех субъектов правоотношений, в том числе носителя власти, должны быть предвидимыми и правомерными” (ПКС-1213);

- “даже при максимально четкой формулировке правовой нормы судебное толкование не исключается. Необходимость разъяснения правовых положений и приведения их в соответствие с меняющимися обстоятельствами – развивающимися общественными отношениями – всегда существует. Следовательно, определенность и точность законодательного регулирования не могут абсолютизироваться, даже недостаточная четкость может быть дополнена толкованиями суда” (ПКС-1270);

- “...принцип правовой определенности предполагает также четкость и предвидимость решений судов, что дает возможность участникам правоотношений составить соответствующее представление о возможных последствиях своего поведения” (ПКС-1270).

Ряд позиций относительно правовой определенности выразил также Европейский суд по правам человека, в частности, в решении по делу Бусуек против Молдовы (*Case of Busuioc v. Moldova*, application no. 61513/00, 21/12/2004) нашел, что одним из требований, вытекающих из выражения “предусмотрено законом”, является предсказуемость соответствующей меры. Норма не может считаться “законом”, пока она не будет сформулирована с достаточной четкостью, позволяющей человеку соотносить с ней свое поведение: он должен иметь возможность разумно предвидеть в данных обстоятельствах последствия, которые может повлечь за собой то или иное действие. Эти

последствия не обязательно предвидеть с абсолютной определенностью: опыт показывает, что это недостижимо. Более того, хотя определенность весьма желательна, она может сопровождаться чертами косности, тогда как право должно обладать способностью идти в ногу с меняющимися обстоятельствами. Поэтому во многих законах неизбежно используются более или менее расплывчатые термины: их толкование и применение – задача практики.

В то же время Европейский суд по правам человека, констатируя в своем другом решении, что “...хотя определенность весьма желательна, она может сопровождаться чертами окаменелости, тогда как право должно обладать способностью идти в ногу с меняющимися обстоятельствами. Поэтому во многих законах неизбежно используются более или менее расплывчатые термины: их толкование и применение - задача практики” (The Sunday Times v. the United Kingdom (Application no. 6538/74, 26/04/79, § 49).

В контексте вышеизложенных позиций Конституционный Суд относительно оспариваемых по настоящему делу положений констатирует следующее.

Оспариваемое положение подпункта “а” пункта 11 части 4 статьи 109 Кодекса устанавливает, что с целью определения базы обложения налогом на прибыль для плательщиков налога на прибыль доходом считаются также в установленном Правительством порядке списанные плательщиками налога на прибыль суммы кредиторских задолженностей, подлежащих списанию с целью налогообложения. То есть в силу рассматриваемого положения для плательщиков налога на прибыль суммы кредиторских задолженностей, подлежащих списанию с целью налогообложения, **считаются доходом**, и эти суммы подлежат налогообложению. Из этого положения следует также, что законодатель уполномочил Правительство установить лишь **порядок списания** сумм кредиторских задолженностей, подлежащих списанию с целью налогообложения. Получается, что рассматриваемое положение для плательщиков налога на прибыль устанавливает налоговое обязательство, что предполагает необходимость четких и приемлемых формулировок всех условий, касающихся предъявления данного обязательства. Отсюда следует, что оспариваемое положение уполномочивает Правительство установить **порядок списания** сумм кредиторских задолженностей, однако не может быть и речи о предоставлении Правительству какого-либо полномочия в части раскрытия содержания того же термина “кредиторская задолженность”.

Учитывая требования норм, закрепленных во втором предложении части 2 статьи 6 Конституции, а именно, что уполномочивающие нормы должны соответствовать принципу правовой определенности, в результате рассмотрения закрепленных в подпункте “а” пункта 11 части 4 статьи 109 Кодекса оспариваемых положений в рамках правовой определенности Конституционный Суд считает, что они сформулированы достаточно четко и **Правительство на основании оспариваемого положения уполномочено установить исключительно порядок списания сумм кредиторских задолженностей.**

4.3. Позиции Конституционного Суда в части регулирования налоговых отношений исключительно законом сводятся к следующему.

Часть 1 статьи 60 Конституции, озаглавленной “Право собственности”, устанавливает, что каждый имеет право на владение, пользование и распоряжение приобретенной на законном основании собственностью по своему усмотрению. Часть 3 той же статьи устанавливает, что право собственности может быть ограничено только законом – в целях защиты интересов общества или основных прав и свобод других лиц. А часть 8 устанавливает, что каждый обязан уплачивать установленные в соответствии с законом налоги, пошлины, производить другие обязательные платежи, зачисляемые в государственный или общинный бюджет.

Затем, обращаясь к вопросу ограничения права собственности, Конституционный Суд в своем Постановлении от 31 января 2017 года ПКС-1340 выразил правовую позицию о том, что часть 3 статьи 60 Конституции закрепляет возможность ограничения права собственности, согласно которой это право может быть ограничено только законом — в целях защиты интересов общества или основных прав и свобод других лиц, это ограничение должно соответствовать конституционным принципам определенности и соразмерности и не может превышать ограничения, установленные международными договорами Республики Армения.

Одновременно в том же Постановлении Конституционный Суд обозначил наличие упомянутых условий для правомерного ограничения права.

Европейский суд по правам человека в своих многочисленных решениях также обратился к праву собственности, констатируя, что статья 1 Протокола N 1 к Европейской конвенции о защите прав человека и основных свобод, провозглашая право

собственности, одновременно предусматривает возможность ограничения права собственности в интересах общества, если это ограничение предусмотрено законом и общими принципами международного права, и для осуществления контроля за использованием собственности в соответствии с общими интересами или обеспечения уплаты налогов или других сборов или штрафов. В то же время Европейский суд по правам человека констатировал, что на каком бы основании ни имело место вмешательство в право собственности, это может быть оправдано исключительно в тех случаях, когда осуществлено в интересах общества. В связи с этим обоснованием Европейский суд по правам человека констатировал, что для того чтобы вмешательство было оправданным, оно должно преследовать закономерную цель и быть соразмерным, то есть должен быть **обеспечен справедливый баланс между общими интересами общества и требованиями защиты основополагающих прав индивида** (Beyeler v. Italy, judgment 5 January 2000, §98, §107; Sporrang and Lonroth v. Sweden, judgment of 23 September 1982, §61, §69).

В рамках логики упомянутых позиций и Конституцией, и Европейской конвенцией о защите прав человека и основных свобод одновременно с предусмотрением защиты права собственности предусмотрена также обязанность уплаты установленных законом налогов, пошлин и произведения других обязательных платежей. Однако любое ограничение права собственности, в том числе установление налога, должно иметь место исключительно на основании закона, соответствовать принципу правовой определенности, а это ограничение должно преследовать правомерную цель и иметь справедливое обоснование.

В этом аспекте конституционность оспариваемых положений надо рассматривать в контексте полного раскрытия содержания выражения **“установленные в соответствии с законом налоги”**. Итак, из содержания положения **“установленные в соответствии с законом налоги”** в упомянутых конституционных регулированиях следует, что исключительно законом могут устанавливаться налоги и составляющие их содержание элементы. **А в контексте статьи 6 Конституции, озаглавленной “Принцип законности”, в целях обеспечения реализации законов Правительство может принимать подзаконные нормативные правовые акты, однако они не могут изменять или дополнять содержание налога и объем налогового обязательства, что**

означает, что любое понятие, которое употребляется в Кодексе и от содержания которого зависит также объем налогового обязательства, должно быть закреплено исключительно законом.

Согласно пункту 1 части 1 статьи 4 Кодекса **налог** – обязательная и безвозмездная сумма, уплачиваемая налогоплательщиками в государственный бюджет Республики Армения и (или) общин в установленных Кодексом порядке, размерах и сроки с целью удовлетворения государственных и (или) общественных нужд. А из содержания статьи 6 следует, что в Республике Армения не могут быть установлены налоги, не предусмотренные тем же Кодексом.

Одновременно часть 1 статьи 9 Кодекса, озаглавленной “Общие условия установления налога и сбора”, устанавливает: “Налог и сбор считаются установленными только в том случае, когда за исключением установленных частью 3 настоящей статьи случаев установлены следующие элементы: 1) круг налогоплательщиков; 2) объект налогообложения; 3) база налогообложения; 4) налоговая ставка; 5) порядок исчисления налога; 6) порядок и сроки уплаты налога”. А согласно части 1 статьи 10 Кодекса, озаглавленной “Объект налогообложения”, объектом налогообложения является любая сделка, **доход**, имущество, вид деятельности (в том числе, действие или функция) или любой другой объект, наличие которого или наличие права собственности в отношении которого или выполнение которого в соответствии с Кодексом влечет обязательство налогоплательщика по исчислению или уплате налога.

В оспариваемом положении Кодекса устанавливается, что для плательщиков налога на прибыль доходом являются также суммы кредиторских задолженностей, между тем Кодекс не раскрывает содержание термина “кредиторская задолженность”. Получается, что кредиторская задолженность рассматривается как доход, а для того чтобы считать налог установленным, необходимо, чтобы законом был установлен также объект налогообложения, в частности доход. Между тем в данном случае содержание термина “кредиторская задолженность” раскрыто не в Кодексе, а в Постановлении Правительства.

В контексте упомянутых конституционных регулирований и в результате анализа соответствующих положений Кодекса становится ясно, что для того чтобы налог считался установленным одновременно необходимо четкое установление законом составляющих его содержание элементов, а отсутствие как минимум одного из них само по себе

означает, что налог считается неустановленным. То есть, **чтобы налог считался установленным, необходима такая точность этих элементов, чтобы не было необходимости в их дополнительной конкретизации или детализации, а если такая необходимость есть, то такая конкретизация также должна иметь место в законе, так как установление налога само по себе осуществляется исключительно в соответствии с законом.**

Следовательно, учитывая вышеизложенное, **Конституционный Суд констатирует, что в данном случае выражение “установленные в соответствии с законом налоги” предполагает установление исключительно законом не только налога, но и составляющих его содержание элементов. В каждом конкретном случае налоговое обязательство будет считаться установленным в соответствии с законом, если не только в сугубо формальном аспекте оно будет закреплено законом, но и составляющие его содержание элементы найдут свое полное отражение в законе. Между тем в данном случае содержание считающегося доходом элемента раскрыто не в Кодексе, а в Постановлении Правительства, что может вызвать непредусмотренное законом вмешательство в право собственности лица.**

Этот подход обосновывается также в позициях Европейского суда по правам человека. В частности, по делу Лелас против Хорватии (Lelas v. Croatia, 10.05.2010) Суд отметил, что если вмешательство не было предусмотрено законом, то вопрос соразмерности не подлежит обсуждению и нарушение право собственности установлено автоматически.

Учитывая вышеизложенное, Конституционный Суд считает, что ограничение права собственности в части кредиторской задолженности, установленное подпунктом 2 пункта 3 Порядка, установленного Приложением N 1, утвержденным Постановлением, имело место в установленном Постановлением Правительства порядке вместо установленного законом порядка, что приводит к определению налогового обязательства в соответствии не с законом, а в соответствии с подзаконным правовым актом.

Следовательно, Конституционный Суд считает, что имеет место неправомерное вмешательство в право собственности без учета других условий ограничения права собственности.

Одновременно Конституционный Суд констатирует, что с оспариваемым положением системно взаимосвязано также устанавливающее понятие “дебиторская задолженность” положение подпункта 1 пункта 3 Постановления, согласно которому “в аспекте применения настоящего Порядка 1) дебиторская задолженность – сумма задолженности, подлежащая уплате (возмещению в иной форме) налогоплательщику иными лицами (дебиторами)”.

Принимая за основание часть 10 статьи 68 Конституционного закона “О Конституционном Суде”, Конституционный Суд считает, что вышеуказанные позиции в равной мере применимы к подпункту 1 пункта 3 Порядка, установленного Приложением N 1, утвержденным Постановлением Правительства.

4.4. Другое оспариваемое заявителем положение касается иных уменьшений из валового дохода с целью определения базы налогообложения плательщика налога на прибыль. В частности, подпунктом “б” пункта 2 части 1 статьи 123 Кодекса устанавливается, что при определении налогооблагаемой прибыли из валового дохода уменьшения производятся в размере суммы производимых плательщиками налога на прибыль (за исключением случаев, установленных пунктом 3 той же части) отчислений в резерв в случае списания безнадежных дебиторских задолженностей в установленном Правительством порядке, а в случае списания этих задолженностей – в размере суммы, превышающей отчисления в созданный с этой целью резерв.

Этой статьей установлен также круг тех вопросов, которые должны регулироваться Постановлением Правительства. Получается, что Правительство не наделено полномочием устанавливать, когда дебиторская задолженность должна признаваться безнадежной, то есть должен быть установлен порядок реализации права, хотя правоприменительная практика органа налоговой службы свидетельствует, что Правительство фактически установило его и на практике он реализуется именно в этом смысле, выходя за рамки предоставленных ему законом полномочий.

В результате рассмотрения оспариваемого положения в контексте представленных позиций касательно правовой определенности Конституционный Суд констатирует, что из указанного положения ясно, кому оно адресовано и какие действия должны совершить его адресаты. Поэтому в аспекте правовой определенности положение относительно уменьшений из валового дохода с целью определения объекта налогообложения

плательщика налога на прибыль в части 1 статьи 123 Кодекса также не выдвигает вопрос конституционности. На основании вышеуказанного положения вынесено Постановление, которым установлен Порядок формирования резерва возможных потерь дебиторских задолженностей плательщиков налога на прибыль, признания дебиторских и кредиторских задолженностей безнадежными и их списания, в рамках чего не только раскрыто понятие дебиторской задолженности, но и отмечены случаи, когда эта задолженность становится безнадежной. В соответствии с этим подпункт 1 пункта 3 Порядка, установленного Приложением номер 1 к Постановлению, устанавливает, что дебиторская задолженность – сумма задолженности, подлежащая уплате (возмещению в иной форме) налогоплательщику иными лицами (дебиторами), а пунктом 15 того же Порядка устанавливается, что “...дебиторская задолженность признается безнадежной: 1) с 366-го дня, как она стала просроченной, если общая сумма задолженности дебитора не превышает 100 тысяч драмов; 2) со дня вступления в законную силу судебного акта (решения, постановления или распоряжения, за исключением решения, постановления или распоряжения относительно прощения суммы дебиторской задолженности или ее нетребования на каком-либо основании) об удовлетворении или отклонении требования о взыскании суммы дебиторской задолженности, если общая сумма задолженности данного дебитора превышает 100 тысяч драмов; 3) в случаях признания должника неплатежеспособным (банкротом) в установленном законодательством Республики Армения порядке или ликвидации организации-должника, или смерти снятого с государственного учета индивидуального предпринимателя-должника, приостановившего деятельность нотариуса-должника или физического лица-должника, независимо от срока погашения задолженности”.

Позиции заявителя обусловлены тем обоснованием, что указанным регулированием для признания дебиторской задолженности безнадежной на налогоплательщика возлагается обязанность иметь судебный акт об удовлетворении или отклонении требования о взыскании суммы дебиторской задолженности в части, превышающей 100 тысяч драмов.

Конституционный Суд считает, что Порядок признания дебиторской задолженности безнадежной также должен устанавливаться законом, а не Постановлением Правительства, поскольку от признания дебиторской задолженности

безнадежной зависит также объект налогообложения, следовательно, также объем налоговых обязательств лица, что означает, что условия признания дебиторской задолженности безнадежной также должны быть закреплены законом, а никакой другой предусмотренный Конституцией орган не компетентен регулировать условия признания дебиторской задолженности безнадежной имеющим меньшую юридическую силу подзаконным нормативным правовым актом.

Следовательно, Конституционный Суд считает, что в части подпункта 2 пункта 15 Порядка, установленного Приложением N 1, утвержденным Постановлением, также наличествует неправомерное вмешательство в право собственности без учета других условий ограничения права собственности.

Исходя из результатов рассмотрения дела и руководствуясь пунктом 1 статьи 168, пунктом 10 части 1 статьи 169, частями 1-4 статьи 170 Конституции Республики Армения, статьями 63, 64 и 68 Конституционного закона “О Конституционном Суде”, Конституционный Суд Республики Армения **ПОСТАНОВИЛ:**

1. Подпункт “а” пункта 11 части 4 статьи 109 Налогового кодекса Республики Армения соответствует Конституции.

2. Подпункт “б” пункта 2 части 1 статьи 123 Налогового кодекса Республики Армения соответствует Конституции.

3. Подпункт 2 пункта 3 Порядка, установленного Приложением N 1, утвержденным Постановлением Правительства Республики Армения от 5 октября 2017 года N 1373-Н, признать противоречащим частям 3 и 8 статьи 60 Конституции.

4. Системно взаимосвязанный с подпунктом 2 пункта 3 Порядка, установленного Приложением N 1, утвержденным Постановлением Правительства Республики Армения от 5 октября 2017 года N 1373-Н, подпункт 1 признать противоречащим частям 3 и 8 статьи 60 Конституции.

5. Подпункт 2 пункта 15 Порядка, установленного Приложением N 1, утвержденным Постановлением Правительства Республики Армения от 5 октября 2017 года N 1373-Н, признать противоречащим частям 3 и 8 статьи 60 Конституции.

6. Принимая за основание требования части 3 статьи 170 Конституции, пункта 4 части 9 и части 19 статьи 68 Конституционного закона “О Конституционном Суде”, а также имея в виду то обстоятельство, что признание указанных в пунктах 3, 4 и 5 резолютивной части настоящего Постановления оспариваемых положений противоречащими Конституции неизбежно создаст препятствия для **определения объекта обложения налогом на прибыль**, признание подпункта 2 пункта 3, а также системно взаимосвязанных с ним подпункта 2 пункта 1 и подпункта 2 пункта 15 Порядка, установленного Приложением N 1, утвержденным Постановлением Правительства Республики Армения от 5 октября 2017 года N 1373-Н, в момент оглашения Постановления Конституционного Суда противоречащими Конституции и недействительными неизбежно создаст для государства или общества такие тяжелые последствия, которые нарушат устанавливаемую отменой данного нормативно-правового акта в этот момент правовую безопасность, окончательным сроком утраты силы положений, признанных настоящим Постановлением противоречащими Конституции, установить 1 мая 2019 года, предоставив Национальному Собранию возможность привести правовые регулирования Налогового кодекса Республики Армения в соответствие с требованиями настоящего Постановления.

7. Согласно части 2 статьи 170 Конституции настоящее Постановление окончательно и вступает в силу с момента оглашения.

ПРЕДСЕДАТЕЛЬСТВУЮЩИЙ

Г. ТОВМАСЯН

27 ноября 2018 года

ПКС-1436

Перевод сделан издательско-переводческим отделом
Конституционного суда Республики Армения