

ИМЕНЕМ РЕСПУБЛИКИ АРМЕНИЯ
ПОСТАНОВЛЕНИЕ
КОНСТИТУЦИОННОГО СУДА РЕСПУБЛИКИ АРМЕНИЯ

ПО ДЕЛУ ОБ ОПРЕДЕЛЕНИИ ВОПРОСА СООТВЕТСТВИЯ СТАТЬИ 44
ЗАКОНА ОТ 26 ИЮНЯ 2018 ГОДА НО-338-N “О ВНЕСЕНИИ ИЗМЕНЕНИЙ И
ДОПОЛНЕНИЙ В ЗАКОН НО-266-N “О ВНЕСЕНИИ ИЗМЕНЕНИЙ И
ДОПОЛНЕНИЙ В НАЛОГОВЫЙ КОДЕКС РЕСПУБЛИКИ АРМЕНИЯ”
КОНСТИТУЦИИ НА ОСНОВАНИИ ОБРАЩЕНИЯ ДЕПУТАТОВ
НАЦИОНАЛЬНОГО СОБРАНИЯ РЕСПУБЛИКИ АРМЕНИЯ

г. Ереван

14 декабря 2018 г.

Конституционный Суд в составе Г. Товмасына (председательствующий), А. Гюлумян, А. Диланяна, Ф. Тохяна, А. Туняна, А. Хачатряна, Г. Назаряна (докладчик), А. Петросян,

с участием (в рамках письменной процедуры):

заявителя – представителей депутатов Национального Собраниа В. Арутюняна, Г. Мугнецяна,

привлеченных в качестве ответчика по делу – представителей Национального Собраниа – начальника Отдела законодательной экспертизы Управления правовой экспертизы Аппарата Национального Собраниа Г. Мелояна и начальника Отдела правового обеспечения того же Управления А. Кочарян,

согласно пункту 1 статьи 168, пункту 2 части 1 статьи 169 Конституции, а также статьям 22 и 68 Конституционного закона “О Конституционном Суде”,

рассмотрел в открытом заседании по письменной процедуре дело “Об определении вопроса соответствия статьи 44 Закона от 26 июня 2018 года НО-338-N “О внесении изменений и дополнений в Закон НО-266-N “О внесении изменений и дополнений в Налоговый кодекс Республики Армения” Конституции на основании обращения депутатов Национального Собраниа Республики Армения”.

Закон от 26 июня 2018 года НО-338-Н “О внесении изменений и дополнений в Закон НО-266-Н “О внесении изменений и дополнений в Налоговый кодекс Республики Армения” (далее – Закон) подписан Президентом Республики 26 июня 2018 года и вступил в силу с 1 июля 2018 года.

Согласно оспариваемой статье 44 Закона измененные пункт 5 части 1 и часть 2 статьи 255 Налогового кодекса (далее – Кодекс) устанавливают:

“Статья 255. Прекращение статуса плательщика налога с оборота

1. Плательщик налога с оборота перестает считаться таковым, если:

...

5) имел место факт, указанный в пункте 6 части 3 статьи 254 Кодекса, – с начала налогового года, включающего день, когда этот факт имел место, а если плательщик налога получил государственную регистрацию или был поставлен на учет или назначен нотариусом позже, то со дня государственной регистрации или постановки на учет или назначения нотариусом. В случае вступления в силу решения суда о признании недействительным указанного в пункте 6 части 3 статьи 254 Кодекса решения признанные аффилированными коммерческие организации, индивидуальные предприниматели и нотариусы вновь считаются плательщиками налога с оборота со дня, как перестали считаться таковыми.

2. Со дня, когда имел место один из фактов, установленных пунктами 2, 3 и 5 части 1 настоящей статьи, до следующего за этим днем двадцатого дня включительно коммерческая организация, индивидуальный предприниматель или нотариус представляет в налоговый орган объявление с указанием соответствующего основания и дня прекращения статуса плательщика налога с оборота”.

Поводом к рассмотрению дела явилось зарегистрированное в Конституционном Суде 18 октября 2018 года обращение депутатов Национального Собрания.

Изучив обращение, письменное объяснение стороны-ответчика, а также проанализировав Кодекс и соответствующие положения Закона, имеющиеся в деле другие документы, Конституционный Суд **УСТАНОВИЛ:**

1. Позиции заявителя

По мнению заявителя, законодатель в результате изменений, внесенных в пункт 5 части 1 статьи 255 Кодекса, закрепил, что “... в случае принятия решения руководителя налогового органа в установленном налоговым законодательством порядке

хозяйствующий субъект перестает быть плательщиком налога с оборота и приобретает иной предусмотренный налоговым законодательством правовой статус с начала налогового года со всеми вытекающими из этого правовыми последствиями”. Согласно заявителю, в результате получается, что если руководитель налогового органа в любой день в период с 1 июля 2018 года по 31 декабря 2018 года примет решение о признании согласно части 2 статьи 30 Кодекса некоторых лиц аффилированными, то все включенные в эту группу лиц хозяйственники /или как минимум те, которые были плательщиками налога с оборота до этого решения/ перестают быть плательщиками налога с оборота с 1 января 2018 года, что означает, что последние обязаны уплатить налог на добавленную стоимость со всех произведенных за этот период реализаций, уплатить налог на прибыль за весь отчетный год, а также в установленном налоговым законодательством порядке документировать свои приобретения со всеми вытекающими из этого последствиями. В результате заявитель заключает, что если лицо перестает быть плательщиком налога с оборота, то для него меняются условия правового регулирования, “в налоговых правовых отношениях лицо переходит из одного правового положения в другое, где условия регулирования уже совсем иные”, “вследствие практического применения изменения происходит ухудшение положения лица”, так как “получается, что с 1 января 2018 года лицо должно также уплачивать налог на добавленную стоимость со всего образовавшегося от произведенных им операций оборота, будучи лишенным возможности зачета сумм налога на добавленную стоимость, подлежащих зачету в ходе приобретений”, что, согласно заявителю, “... будет обусловлено тем обстоятельством, что лицо не было обязано хранить документы о своих приобретениях /в том числе документы о приобретениях по налогу на добавленную стоимость/ и подвергать их бухгалтерскому и /или/ налоговому учету”. Заявитель, по сути, поднимает вопрос соответствия оспариваемого положения части 1 статьи 73 Конституции.

2. Позиции ответчика

Ответчик считает, что в результате внесенных оспариваемыми нормами изменений установленная пунктом 5 части 1 статьи 255 Кодекса правовая норма может распространяться только на правоотношения, возникшие после 1 июля 2018 года, а к правоотношениям, возникшим с 1 января по 1 июля 2018 года, применима предыдущая правовая норма, в условиях которой устанавливалось “... обстоятельство наступления более строгого правового последствия, и закреплялось, что последнее направлено и

применимо исключительно к возникшим после вступления в силу Закона, а именно после 1 июля 2018 года отношениям, в которых субъекты правоотношений имеют разумную возможность для формирования соответствующего поведения”.

В обоснование своего утверждения ссылаясь на правовые позиции, выраженные в постановлениях Конституционного Суда и решениях Европейского суда по правам человека, сторона-ответчик считает, что в результате изменений пункт 5 части 1 статьи 255 Кодекса необходимо применять в следующем толковании:

“1) если указанный в пункте 6 части 3 статьи 254 Налогового кодекса РА факт возник в период с 1 июля 2018 года по 31 декабря 2018 года, то плательщик налога с оборота может перестать считаться таковым исключительно в период с 1 июля 2018 года по 31 декабря 2018 года;

2) если плательщик налога получил государственную регистрацию или был поставлен на учет либо назначен нотариусом в период с 1 января 2018 года по 1 июля 2018 года, и указанный в пункте 6 части 3 статьи 254 Налогового кодекса РА факт имел место в период с 1 июля 2018 года по 31 декабря 2018 года, то лицо, зарегистрированное как плательщик налога или состоящее на учете либо назначенное нотариусом, должно перестать считаться таковым исключительно в период с 1 июля 2018 года по 31 декабря 2018 года;

3) если плательщик налога получил государственную регистрацию или был поставлен на учет либо назначен нотариусом в период с 1 июля 2018 года по 31 декабря 2018 года, и указанный в пункте 6 части 3 статьи 254 Налогового кодекса РА факт имел место в период с 1 июля 2018 года по 31 декабря 2018 года, то лицо, зарегистрированное как плательщик налога или состоящее на учете либо назначенное нотариусом, должно перестать считаться таковым исключительно со дня его регистрации как плательщика налога, постановки на учет либо назначения нотариусом до 31 декабря 2018 года”.

В условиях вышеупомянутого, как считает сторона-ответчик, субъекты права имели благоразумную возможность изменить свое поведение по необходимости и переоценить свои “риски, имея в виду наступление более жесткого правового последствия в результате принятия оспариваемой правовой нормы”. Поэтому сторона-ответчик считает, что оспариваемые нормы соответствуют требованиям статьи 73 Конституции.

3. Обстоятельства, подлежащие установлению в рамках дела

При определении конституционности оспариваемых по настоящему делу норм Конституционный Суд считает необходимым, в частности, обратиться к следующим вопросам.

- Изменяют ли оспариваемые нормы Закона характер и содержание предусмотренных Кодексом обязанностей?

- Ухудшается ли правовое положение лица в результате законодательных изменений?

- Существует ли возможность применения являющихся предметом спора норм Кодекса с обратной силой и каковы их правовые последствия в контексте правовых регулирований статьи 73 Конституции?

Исходя из того обстоятельства, что предмет обращения по настоящему делу непосредственно касается как общих, так и обусловленных определенными фактами правовых условий уплаты налога с оборота и правовых регулирований в связи с их возможными изменениями, Конституционный Суд считает необходимым рассмотреть конституционность оспариваемых норм в контексте как части 1 статьи 73, так и части 8 статьи 60 Конституции.

4. Правовые позиции Конституционного Суда

4.1. Согласно части 8 статьи 60 Конституции каждый обязан уплачивать установленные в соответствии с законом налоги, из чего следует, что содержание этой конституционной обязанности, круг несущих ее правосубъектов, виды налогов, порядок и условия исполнения налоговых обязанностей должны быть предусмотрены исключительно законом.

В частности, согласно статье 1 Кодекса этим правовым актом в Республике Армения регулируются отношения, связанные с применяемыми налогами, устанавливаются принципы налоговой системы, понятие, виды налогов, круг налогоплательщиков, ставки налогов, порядок и сроки исчисления, уплаты, а в установленных Кодексом случаях исполнения (взимания) налоговых обязательств, что имеет объективное конституционно-правовое обоснование, так как призвано прежде всего реализовывать правовое предписание по определению порядка установления налогов и их уплаты, а также гарантировать те основные правовые условия исполнения налоговых обязанностей лиц, которые непосредственно вытекают из правового содержания вышеупомянутой статьи Конституции.

4.2. Оспариваемыми по настоящему делу нормами правовому регулированию подверглись отношения в связи со статусом субъекта как плательщика налога с оборота и с исполнением обусловленных этим его прав и обязанностей. В частности, анализ измененных норм части 1 статьи 255 Кодекса свидетельствует, что плательщик налога с оборота перестает считаться таковым, то есть освобождается от исполнения обусловленных этим видом налога субъективных обязанностей, если:

- представил в налоговый орган объявление, в котором указал, что считается плательщиком налога на добавленную стоимость (далее – НДС) и стоит на учете как плательщик НДС с указанного в объявлении дня (но не ранее двадцатого дня, предшествующего представлению объявления) до конца указанного в объявлении налогового года, то есть в установленных Кодексом случаях и порядке принял на себя обязанности плательщика НДС;

- в текущем налоговом году по части всех видов деятельности его оборот по реализации превысил 58.35 миллионов драмов, начиная с момента превышения до конца данного налогового года;

- имел место один из указанных в пунктах 2, 3, 5 или 7 части 3 статьи 254 Кодекса фактов (в случае плательщиков акцизного налога, банков, кредитных организаций и иных финансово-кредитных организаций, в случае, за некоторым исключением, считающихся аффилированными организаций, индивидуальных предпринимателей и нотариусов, в случае организаций, индивидуальных предпринимателей и нотариусов, являющихся стороной договора о совместной деятельности, а также договора комиссии на поставку товаров или агентского договора на поставку товаров, предусматривающего условие совершения действий от имени агента) – со дня, когда имел место этот факт, до конца данного налогового года;

- имел место указанный в пункте 4 части 3 статьи 254 Кодекса факт (то есть третье нарушение правил эксплуатации контрольно-кассовых машин в течение налогового года – со дня фиксирования нарушения до конца налогового года, следующего за включающим этот день налоговым годом) – со дня, когда имел место этот факт, до конца налогового года, следующего за включающим этот день налоговым годом;

- имел место указанный в пункте 6 части 3 статьи 254 Кодекса факт (то есть, если сумма оборота по реализации в части всех видов деятельности признанных решением руководителя налогового органа аффилированными коммерческих организаций, индивидуальных предпринимателей и нотариусов в течение предыдущего налогового года или текущего налогового года в совокупности превышает 58.35 миллионов драмов)

– с начала налогового года, включающего день, когда этот факт имел место, а если плательщик налога получил государственную регистрацию или был поставлен на учет либо назначен нотариусом позже, то со дня государственной регистрации или постановки на учет либо назначения нотариусом, причем в случае вступления в силу решения суда о признании указанного в пункте 6 части 3 статьи 254 Кодекса решения недействительным признанные аффилированными коммерческие организации, индивидуальные предприниматели и нотариусы вновь считаются плательщиками налога с оборота с того дня, как перестали считаться таковыми.

В то же время со дня, когда имел место один из фактов, установленных пунктами 2, 3 и 5 части 1 вышеупомянутой статьи Кодекса, до следующего за этим днем двадцатого дня включительно коммерческая организация, индивидуальный предприниматель или нотариус представляет в налоговый орган объявление, указывая соответствующее основание и день, как перестал считаться плательщиком налога с оборота.

Из общего содержания упомянутых правовых регулирований следует, что законодатель реализовал свою следующую из части 8 статьи 60 Конституции конституционную функцию, установив порядок и сроки исполнения обязанностей, обусловленных статусом правосубъектов как налогоплательщиков, определенными юридическими фактами, в одном случае обусловив это увеличением размера общей суммы оборота по реализации, а в ряде других случаев – видом, составом субъектов, нарушением конкретных требований налогового законодательства и другими обстоятельствами, что обусловлено правовой необходимостью максимального учета и регламентирования в рамках исполнения налоговых обязанностей объективных изменений ситуаций, условий, подлежащих оценке в рамках экономической деятельности, что само по себе не поднимает вопрос конституционности.

4.3. Обращаясь к правовым последствиям измененного правового регулирования части 1 статьи 255 Кодекса, в частности к ухудшению правового статуса субъектов-налогоплательщиков и фактам стороны-заявителя относительно придания предусматривающим его нормам обратной силы, Конституционный Суд считает необходимым рассмотреть вопрос в контексте как правового содержания оспариваемого правового регулирования, так и выраженных в постановлениях Конституционного Суда правовых позиций, правоприменительной практики Европейского суда по правам человека, иных государств, обозначивая те общие и основополагающие принципы, которые сопоставимы с рамками предмета обращения по настоящему делу.

Конституционный Суд, в ряде своих постановлений (ПКС-649, ПКС-723, ПКС-758, ПКС-881, ПКС-1000, ПКС-1061, ПКС-1142, ПКС-1224, ПКС-1326) обращаясь к конституционно-правовому вопросу запрета обратной силы ухудшающих правовое положение лица законов и иных правовых актов, выразил правовые позиции, согласно которым принцип запрета обратной силы ухудшающих правовое положение лица законов и иных правовых актов:

- является одним из важных элементов доверия к государственной власти и принципов правового государства;

- наряду с принципом правовой безопасности призван обеспечивать уважение к легитимным ожиданиям;

- является общим правилом, а возможность действия обратной силы правовых актов является исключением из общего правила, что следует из соображений гарантирования прав человека, предупреждения произвола со стороны правоприменительных органов;

- является важной гарантией обеспечения принципа правовой определенности, одновременно из этого принципа следует тот запрет, согласно которому недопустимо ограничение или отмена тех прав, которые были закреплены на основании ранее действующих норм, что противоречило бы также обязательствам, принятым Республикой Армения в соответствии с рядом международных договоров.

Переутверждая вышеупомянутые правовые позиции, Конституционный Суд считает, что, с точки зрения предусмотренного в части 1 статьи 73 Конституции запрета, они применимы также при оценке конституционности оспариваемого по настоящему делу правового регулирования.

4.4. Изучение прецедентного права Европейского суда по правам человека (далее – ЕСПЧ) свидетельствует, что в рамках настоящего дела принципиальное значение имеет статья 1 Протокола номер 1 к Европейской конвенции по правам человека (далее – Конвенция). Как счел ЕСПЧ, имеющее обратную силу налоговое законодательство принципиально не запрещено статьей 1 Протокола номер 1 к Конвенции¹. Необходимо ответить на вопрос о том, “устанавливает ли обратное применение закона неразумное бремя ... и тем самым не соблюдает справедливый баланс между различными

¹ ECtHR no. 27793/95, 10 June 2003, (M.A. and 34 others against Finland).

интересами”, а также связано ли с причинами придания обратной силы и, во-вторых, “с влиянием имеющего обратную силу закона на статус заявителей”².

Конституционный Суд считает необходимым констатировать, что согласно позиции ЕСПЧ, “договаривающееся государство при разработке и применении политики в налоговой сфере обладает широкими рамками усмотрения” и что оценка законодателя приемлема, если “она не лишена разумного основания”³.

Конституционный Суд констатирует также, что принципы правовой определенности и легитимных ожиданий в правоприменительной практике, сформировавшейся в рамках Европейского союза, являются критериями оценки обратной силы права и считаются общими принципами права Европейского союза. Что касается критериев оценки имеющего обратную силу налогового законодательства, то обратная сила считается допустимой, если “... этого требует преследуемая цель и если легитимные ожидания заинтересованных сторон должным образом защищены” (ЕС, С-376/02, 26 April 2005, Stichting Goed Wonen II <https://eur-lex.europa.eu/legalcontent/EN/TXT/PDF/?uri=CELEX:62002CJ0376&from=SV>, ECJ C-381/97, 3 December 1998, Belgocodex, <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/HTML/?uri=CELEX:61997CJ0381&from=EN>, ECJ C-396/98, 8 June 2000, Schloßstraße, <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/HTML/?uri=CELEX:61998CJ0396&from=EN>, ECJ C-62/00, 11 July 2002, Marks & Spencer, <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/HTML/?uri=CELEX:62000CJ0062&from=EN>).

Вышеупомянутые принципы правового регулирования как критерии оценки правомерности обратной силы закона утверждены также в правоприменительной практике европейских государств (например, в Австрии, Бельгии, Германии, Италии, Нидерландах, Испании⁴), согласно которой:

- обратная сила налогового законодательства запрещена, за исключением тех случаев, когда она оправдана весомой мотивированностью общих интересов;

- обратная сила налоговых законов может считаться правомерной с обоснованием “разумности” и не может противоречить “конституционным ценностям и принципам”.

² Там же.

³ ECtHR nos. 21319/93, 21449/93 and 21675/93, 23 October 1997, National & Provincial Building Society c.s. and ECtHR no. 27793/95 10 June 2003, (M.A. and others v, Finland).

⁴ Источник: Retroactivity of tax legislation, Hans Gribnau and Melvin Pauwels, 2010 EATLP Congress, Leuven 27-29 May 2010, pages 59-66, https://pure.uvt.nl/ws/portalfiles/portal/9197496/2013_EATLP_book_definitief.pdf.

4.5. Сопоставительный анализ правового регулирования измененных оспариваемыми по настоящему делу нормами положений части 1 статьи 255 Кодекса и взаимосвязанных с ними иных норм Кодекса, а также предусмотренного вышеупомянутой статьей прежнего правового регулирования свидетельствует, что при предусмотрении измененного порядка и сроков применения условий исполнения налоговых обязанностей, обусловленных статусом правосубъекта-налогоплательщика, в силу определенных юридических фактов, в отличие от прежних правовых регулирований (в редакции от 4 октября 2016 года), законодатель руководствовался различными правилами введения их в действие во времени и по кругу лиц, в частности, в определенных случаях устанавливая исполнение измененных налоговых обязанностей в рамках отношений, следующих за данным фактом, а в других случаях – также в рамках отношений, предшествующих этому факту.

Положения, предусмотренные в пунктах 1, 2, 3 и 4, а также во втором предложении пункта 5 части 1 статьи 255 Кодекса, вводятся в действие во времени в отношении правоотношений, следующих за соответствующим фактом, что дает возможность лицам, имеющим соответствующие налоговые обязанности, сформировать соразмерные законодательным изменениям легитимные ожидания и проявить соответствующее поведение. Причем Конституционный Суд не обращается к проблеме самого по себе “ужесточения” упомянутых регулирований, так как согласно части 8 статьи 60 Конституции задачей законодателя является, в частности, устанавливать по своему усмотрению порядок и основания установления, изменения или прекращения налоговых обязанностей.

Конституционный Суд в рамках настоящего дела отмечает важность соблюдения такого правила введения в действие во времени и по кругу лиц подобного порядка, согласно которому действие нормативного правового акта распространяется на действующие после его вступления в силу отношения, если иное не предусмотрено Конституцией, законом или данным нормативным правовым актом (часть 1 статьи 28 Закона Республики Армения “О нормативных правовых актов”), соблюдая требования особенно статьи 73 Конституции. Правовое содержание последних сводится к тому, что усмотрением органа, принимающего правовой акт (законы и иные правовые акты), является придание обратной силы правовому акту, улучшающему правовое положение лица (часть 2 статьи 73 Конституции). Одновременно оно предполагает процедуру реализации этого усмотрения, а именно, что в каждом конкретном случае принимающий правовой акт орган, реализуя предоставленное ему Конституцией дискреционное

полномочие, в случае целесообразности придания данному правовому акту обратной силы устанавливает положение относительно этого. Подобный порядок реализации указанного усмотрения не является самоцелью и логически следует из общей логики регламентирования Конституцией действия правовых актов во времени.

Конституционный Суд считает, что такие изменения условий реализации права, когда устанавливаются конкретные условия прекращения налоговых обязанностей, установления новых обязанностей и такой порядок введения их в действие во времени, применение которых в аспекте возможных правовых последствий предвидимо, принципиально преследуют правомерные цели. С этой точки зрения, измененные оспариваемыми нормами Закона вышеупомянутые положения статьи 255 Кодекса сами по себе не могут создать проблему конституционности.

Что касается того предусмотренного Законом в пункте 5 части 1 статьи 255 Кодекса правового регулирования, согласно которому плательщики налога с оборота перестают считаться таковыми, если имел место указанный в пункте 6 части 3 статьи 254 Кодекса факт (то есть если итоговые суммы оборота по реализации по части всех видов деятельности и иных доходов признанных по решению руководителя налогового органа аффилированными коммерческих организаций, индивидуальных предпринимателей и нотариусов в течение предыдущего налогового года или текущего налогового года в совокупности превышают 58,35 миллионов драмов) – с начала налогового года, включающего день, когда имел место этот факт, то Конституционный Суд считает, что законодатель при регулировании отношений в связи с установлением, изменением и прекращением обязанностей правосубъектов-налогоплательщиков обязан руководствоваться необходимостью гарантированной и комплексной реализации предусмотренных Конституцией прав и свобод как важной предпосылкой верховенства права, становления и развития правового государства. В частности, выбор той или иной формы и средства правового регулирования, обусловленное этим преследование правомерной цели создания наиболее эффективных гарантий задействия прав лиц не могут реализовываться путем игнорирования какой-либо конституционно-правовой нормы и принципа. Как свидетельствует анализ правового содержания упомянутой измененной Законом нормы части 5 статьи 255 Кодекса, правомерная цель регулирования налоговых отношений, возникших в силу фактов, обусловленных изменением статуса правосубъекта-налогоплательщика или размером суммарной величины оборотов по реализации, не может быть реализована несоразмерными мерами. В частности, до того, как имели место упомянутые факты, правосубъект – плательщик

налога с оборота в соответствии с правовым статусом, установленным статьей 254 Кодекса, нес предусмотренные в главе 55 того же Кодекса обязанности, в случае неисполнения или ненадлежащего исполнения которых предусмотрена ответственность в установленном нормами главы 77 Кодекса порядке. Регулирование общественных отношений таким общим принципом является предвидимым и правомерным, так как субъекты правоотношений, будучи наделенными взаимными правами и обязанностями и правомочием их задействия во времени, способны сформировать равноценные нормативным требованиям легитимные ожидания и проявить соответствующее поведение, которое, как правило, следует за возникновением (появлением) того или иного заранее предопределенного факта. Содержание правоотношений является иным в тех случаях, когда на основании появившихся по объективным причинам фактов содержание регулирующих их норм меняется так, что лицо, действуя в рамках уже урегулированных законом отношений, имея определенные права и обязанности, из-за изменения закона (нормы) оказывается в сравнительно плохом правовом положении, в данном случае – лишаясь вытекающих из прежнего правового статуса налогоплательщика прав, или в силу этих правоотношений ограничивается реализация его права, что имеется в рамках упомянутого измененного правового регулирования части 5 статьи 255 Кодекса, когда для лица на основании возникновения факта, указанного в пункте 6 части 3 статьи 254 Кодекса, обратной силой (с начала налогового года, включающего день, когда имел место факт) параллельно налоговой обязанности, исполненной за прошедший период (предшествующий возникновению имеющего правовое значение факта), возникают новые по содержанию налоговые обязанности. В результате правовое положение лица, являющегося субъектом таких правоотношений, может ухудшиться.

Конституционный Суд считает, что в данном случае, исходя из принципа верховенства права, необходимо соблюдение таких правил введения в действие во времени и по кругу лиц новых правовых регулирований в результате изменения или дополнения правового акта, введение которых в действие будет гарантировать правомерные условия реализации их прав. В контексте части 1 статьи 73 Конституции это более важно особенно в тех случаях, когда вопрос касается ухудшения (ужесточения) условий реализации прав лица в результате возможных изменений. В рамках являющегося предметом рассмотрения дела Конституционный Суд считает, что введение в действие в законе подобных изменений должно сопровождаться установлением таких правовых условий, которые, в частности, будут гарантировать

предвидимость исполнения налоговых обязанностей и в соответствии с этим равноценную возможность проявления субъективного поведения, исключая какое-либо ухудшение правового положения правосубъектов обратной силой.

Исходя из результатов рассмотрения дела и руководствуясь пунктом 1 статьи 168, статьей 170 Конституции, а также статьями 63, 64 и 68 Конституционного закона “О Конституционном Суде”, Конституционный Суд **ПОСТАНОВИЛ:**

1. Часть 1 статьи 44 Закона от 26 июня 2018 года НО-338-Н “О внесении изменений и дополнений в Закон НО-266-Н “О внесении изменений и дополнений в Налоговый кодекс Республики Армения” в части распространения словосочетания “с начала налогового года, включающего день, когда этот факт имел место” на правоотношения, возникшие до вступления Закона в силу, признать противоречащей части 1 статьи 73 Конституции и недействительной.

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

ПРЕДСЕДАТЕЛЬСТВУЮЩИЙ

Г. ТОВМАСЯН

14 декабря 2018 года
ПКС-1437

Перевод сделан издательско-переводческим отделом
Конституционного суда Республики Армения