



ՀԱՆՈՒՆ ՀԱՅԱՍՏԱՆԻ ՀԱՆՐԱՊԵՏՈՒԹՅԱՆ
ՀԱՅԱՍՏԱՆԻ ՀԱՆՐԱՊԵՏՈՒԹՅԱՆ ՍԱՀՄԱՆԱԴՐԱԿԱՆ ԴԱՏԱՐԱՆԻ
ՈՐՈՇՈՒՄԸ

ՀԱՅԱՍՏԱՆԻ ՀԱՆՐԱՊԵՏՈՒԹՅԱՆ ԱԶԳԱՅԻՆ ԺՈՂՈՎԻ ՊԱՏԳԱՄԱՎՈՐՆԵՐԻ ԴԻՄՈՒՄԻ ՀԻՄԱՆ ՎՐԱ՝ «ՀԱՅԱՍՏԱՆԻ ՀԱՆՐԱՊԵՏՈՒԹՅԱՆ ՀԱՐԿԱՅԻՆ ՕՐԵՆՍԳՐՔՈՒՄ ՓՈՓՈԽՈՒԹՅՈՒՆՆԵՐ ԵՎ ԼՐԱՑՈՒՄՆԵՐ ԿԱՏԱՐԵԼՈՒ ՄԱՍԻՆ» ՀՕ-266-Ն ՕՐԵՆՔՈՒՄ ՓՈՓՈԽՈՒԹՅՈՒՆՆԵՐ ԵՎ ԼՐԱՑՈՒՄՆԵՐ ԿԱՏԱՐԵԼՈՒ ՄԱՍԻՆ» 2018 ԹՎԱԿԱՆԻ ՀՈՒՆԻՍԻ 26-Ի ՀՕ-338-Ն ՕՐԵՆՔԻ 44-ՐԴ ՀՈԴՎԱԾԻ՝ ՍԱՀՄԱՆԱԴՐՈՒԹՅԱՆԸ ՀԱՄԱՊԱՏԱՍԽԱՆՈՒԹՅԱՆ ՀԱՐՑԸ ՈՐՈՇԵԼՈՒ ՎԵՐԱԲԵՐՅԱԼ ԳՈՐԾՈՎ

Քաղ. Երևան

14 դեկտեմբերի 2018թ.

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

մասնակցությամբ (գրավոր ընթացակարգի շրջանակներում)՝

դիմողի՝ Ազգային ժողովի պատգամավորների ներկայացուցիչներ Վ. Հարությունյանի, Գ. Մուղնեցյանի,

գործով որպես պատասխանող ներգրավված՝ Ազգային ժողովի ներկայացուցիչներ՝ Ազգային ժողովի աշխատակազմի իրավական փորձաքննության վարչության օրենսդրական փորձաքննության բաժնի պետ Գ. Մելրյանի և նույն վարչության իրավական ապահովման բաժնի պետ Ա. Քոչարյանի,

համաձայն Սահմանադրության 168-րդ հոդվածի 1-ին կետի, 169-րդ հոդվածի 1-ին մասի 2-րդ կետի, ինչպես նաև «Սահմանադրական դատարանի մասին» սահմանադրական օրենքի 22 և 68-րդ հոդվածների,

դռնբաց նիստում գրավոր ընթացակարգով քննեց «Հայաստանի Հանրապետության Ազգային ժողովի պատգամավորների դիմումի հիման վրա՝ «Հայաստանի Հան-

րապետության հարկային օրենսգրքում փոփոխություններ և լրացումներ կատարելու մասին» ՀՕ-266-Ն օրենքում փոփոխություններ և լրացումներ կատարելու մասին» 2018 թվականի հունիսի 26-ի ՀՕ-338-Ն օրենքի 44-րդ հոդվածի՝ Սահմանադրությանը համապատասխանության հարցը որոշելու վերաբերյալ» գործը:

«Հայաստանի Հանրապետության հարկային օրենսգրքում փոփոխություններ և լրացումներ կատարելու մասին» ՀՕ-266-Ն օրենքում փոփոխություններ և լրացումներ կատարելու մասին» 2018 թվականի հունիսի 26-ի ՀՕ-338-Ն օրենքը (այսուհետ՝ Օրենք) Հանրապետության Նախագահի կողմից ստորագրվել է 2018 թվականի հունիսի 26-ին և ուժի մեջ է մտել 2018 թվականի հուլիսի 1-ից:

Օրենքի՝ վիճարկվող 44-րդ հոդվածի համաձայն՝ Հարկային օրենսգրքի (այսուհետ՝ Օրենսգիրք) 255-րդ հոդվածի փոփոխված 1-ին մասի 5-րդ կետը և 2-րդ մասը սահմանում են.

«Հոդված 255. Շրջանառության հարկ վճարող համարվելուց դադարելը

1. Շրջանառության հարկ վճարողը դադարում է այդպիսին համարվելուց, եթե՝

....

5) տեղի է ունեցել Օրենսգրքի 254-րդ հոդվածի 3-րդ մասի 6-րդ կետում նշված փաստը՝ այդ փաստը տեղի ունենալու օրը ներառող հարկային տարվա սկզբից, իսկ եթե հարկ վճարողը պետական գրանցում է ստացել կամ հաշվառվել է կամ որպես նոտար նշանակվել է ավելի ուշ, ապա պետական գրանցման կամ հաշվառման կամ որպես նոտար նշանակման օրվանից: Օրենսգրքի 254-րդ հոդվածի 3-րդ մասի 6-րդ կետում նշված որոշումն անվավեր համարելու մասին դատարանի վճռի ուժի մեջ մտնելու դեպքում փոխկապակցված ճանաչված առևտրային կազմակերպությունները, անհատ ձեռնարկատերերը և նոտարները կրկին համարվում են շրջանառության հարկ վճարողներ՝ այդպիսին համարվելուց դադարելու օրվանից:

2. Սույն հոդվածի 1-ին մասի 2-րդ, 3-րդ և 5-րդ կետերով սահմանված փաստերից որևէ մեկը տեղի ունենալու օրվանից մինչև այդ օրվան հաջորդող 20-րդ օրը ներառյալ առևտրային կազմակերպությունը, անհատ ձեռնարկատերը կամ նոտարը հարկային մարմին է ներկայացնում հայտարարություն՝ նշելով շրջանառության հարկ վճարող համարվելուց դադարելու համապատասխան հիմքը և օրը»:

Գործի քննության առիթը Ազգային ժողովի պատգամավորների՝ 2018 թվականի հոկտեմբերի 18-ին Սահմանադրական դատարան մուտքագրված դիմումն է:

Ուսումնասիրելով դիմումը, պատասխանող կողմի գրավոր բացատրությունը, ինչպես նաև վերլուծելով Օրենսգրքի և Օրենքի համապատասխան դրույթները, գործում առկա մյուս փաստաթղթերը՝ Սահմանադրական դատարանը **Պ Ա Ր Զ Ե Ց**.

1. Դիմողի դիրքորոշումները

Դիմողի կարծիքով՝ օրենսդիրը փոփոխությունների արդյունքում Օրենսգրքի 255-րդ հոդվածի 1-ին մասի 5-րդ կետում ամրագրել է, որ «...հարկային օրենսդրությամբ սահմանված կարգով հարկային մարմնի ղեկավարի որոշման ընդունման դեպքում տնտեսվարող սուբյեկտը դադարում է շրջանառության հարկ վճարող լինելուց և ձեռք է բերում հարկային օրենսդրությամբ նախատեսված այլ իրավական կարգավիճակ հարկային տարվա սկզբից՝ դրանից բխող բոլոր իրավական հետևանքներով հանդերձ»: Ըստ դիմողի՝ արդյունքում ստացվում է, որ եթե հարկային մարմնի ղեկավարը 2018 թվականի հուլիսի 1-ից մինչև 2018 թվականի դեկտեմբերի 31-ն ընկած ժամանակահատվածում որևէ օր որոշում ընդունի որոշակի անձանց Օրենսգրքի 30-րդ հոդվածի 2-րդ մասի համաձայն փոխկապակցված ճանաչելու վերաբերյալ, ապա այդ անձանց խմբում ներառված բոլոր տնտեսվարողները /կամ առնվազն նրանք, ովքեր եղել են շրջանառության հարկ վճարող մինչ այդ որոշումը/՝ դադարում են շրջանառության հարկ վճարող լինելուց 2018 թվականի հունվարի 1-ից, ինչը նշանակում է, որ վերջիններս պարտավոր են վճարել ավելացված արժեքի հարկ այդ ժամանակահատվածում կատարված բոլոր իրացումներից, վճարել շահութահարկ՝ հաշվետու ամբողջ տարվա համար, ինչպես նաև՝ հարկային օրենսդրությամբ սահմանված կարգով փաստաթղթավորել իրենց ձեռքբերումները՝ դրանցից բխող բոլոր իրավական հետևանքներով: Արդյունքում դիմողն եզրակացնում է, որ՝ եթե անձը դադարում է շրջանառության հարկ վճարող լինելուց, ապա նրա համար իրավական կարգավորման պայմանները փոփոխվում են, «անձը հարկային իրավական հարաբերություններում անցում է կատարում մեկ իրավական վիճակից մյուսին, որտեղ արդեն կարգավորման պայմանները բոլորովին այլ են», փոփոխության «պրակտիկ կիրառման հետևանքով առաջանում է անձի վիճակի վատթարացում», քանի որ «ստացվում է, որ 2018 թվականի հունվարի 1-ից

անձը պետք է վճարի նաև ավելացված արժեքի հարկ իր կատարած գործարքներից գոյացած ամբողջ շրջանառության նկատմամբ՝ զրկված լինելով ձեռքբերումների ընթացքում հաշվանցման ենթակա ԱԱՀ-ի գումարները հաշվանցելու հնարավորությունից», ինչը, ըստ դիմողի՝ «...պայմանավորված է լինելու այն հանգամանքով, որ անձը իր ձեռքբերման վերաբերյալ փաստաթղթերը, /այդ թվում՝ ԱԱՀ-ով ձեռքբերումների փաստաթղթերը/ պահելու և դրանք հաշվապահական և /կամ/ հարկային հաշվառման ենթարկելու պարտականություն չի ունեցել»: Դիմողը, ըստ էության, բարձրացնում է վիճարկվող դրույթի՝ Սահմանադրության 73-րդ հոդվածի 1-ին մասին համապատասխանության հարցը:

2. Պատասխանողի դիրքորոշումները

Պատասխանողը գտնում է, որ վիճարկվող նորմերով կատարված փոփոխությունների արդյունքում Օրենսգրքի 255-րդ հոդվածի 1-ին մասի 5-րդ կետով սահմանված իրավանորմը կարող է տարածվել միայն 2018 թվականի հուլիսի 1-ից հետո ծագած իրավահարաբերությունների վրա, իսկ 2018 թվականի հունվարի 1-ից մինչև հուլիսի 1-ը ծագած իրավահարաբերությունների նկատմամբ կիրառման ենթակա է նախկին իրավանորմը, որի պայմաններում սահմանվել է՝ «...առավել խիստ իրավական հետևանք վրա հասնելու հանգամանք՝ ամրագրելով, որ վերջինս բացառապես ուղղված և կիրառելի է Օրենքի ուժի մեջ մտնելուց հետո՝ այն է 2018 թվականի հուլիսի 1-ից հետո ծագած հարաբերությունների վրա, որտեղ իրավահարաբերության սուբյեկտները ողջամտորեն հնարավորություն ունեն համապատասխան վարքագծի ձևավորման համար»:

Ի հիմնավորումն իր պնդման՝ վկայակոչելով Սահմանադրական դատարանի և Մարդու իրավունքների եվրոպական դատարանի որոշումներում արտահայտված իրավական դիրքորոշումները՝ պատասխանող կողմը գտնում է, որ փոփոխությունների արդյունքում Օրենսգրքի 255-րդ հոդվածի 1-ին մասի 5-րդ կետը պետք է կիրառվի հետևյալ մեկնաբանությամբ.

«1) եթե ՀՀ հարկային օրենսգրքի 254-րդ հոդվածի 3-րդ մասի 6-րդ կետում նշված փաստն ի հայտ է եկել 2018 թվականի հուլիսի 1-ից մինչև 2018 թվականի դեկտեմբերի 31-ն ընկած ժամանակահատվածում, ապա շրջանառության հարկ վճարողը կարող է

դադարել այդպիսին համարվելուց բացառապես 2018 թվականի հուլիսի 1-ից մինչև 2018 թվականի դեկտեմբերի 31-ն ընկած ժամանակահատվածի համար,

2) եթե հարկ վճարողը պետական գրանցում է ստացել կամ հաշվառվել է կամ որպես նոտար նշանակվել է 2018 թվականի հունվարի 1-ից մինչև 2018 թվականի հուլիսի 1-ն ընկած ժամանակահատվածում, և ՀՀ հարկային օրենսգրքի 254-րդ հոդվածի 3-րդ մասի 6-րդ կետում նշված փաստը տեղի է ունեցել 2018 թվականի հուլիսի 1-ից մինչև 2018 թվականի դեկտեմբերի 31-ն ընկած ժամանակահատվածում, ապա որպես հարկ վճարող գրանցված, հաշվառված կամ որպես նոտար նշանակված անձը պետք է դադարի այդպիսին համարվելուց բացառապես 2018 թվականի հուլիսի 1-ից մինչև 2018 թվականի դեկտեմբերի 31-ն ընկած ժամանակահատվածի համար,

3) եթե հարկ վճարողը պետական գրանցում է ստացել կամ հաշվառվել է կամ որպես նոտար նշանակվել է 2018 թվականի հուլիսի 1-ից մինչև 2018 թվականի դեկտեմբերի 31-ն ընկած ժամանակահատվածում, և ՀՀ հարկային օրենսգրքի 254-րդ հոդվածի 3-րդ մասի 6-րդ կետում նշված փաստը տեղի է ունեցել 2018 թվականի հուլիսի 1-ից մինչև 2018 թվականի դեկտեմբերի 31-ն ընկած ժամանակահատվածում, ապա որպես հարկ վճարող գրանցված, հաշվառված կամ որպես նոտար նշանակված անձը պետք է դադարի այդպիսին համարվելուց բացառապես որպես հարկ վճարող գրանցվելու, հաշվառվելու կամ որպես նոտար նշանակվելու օրվանից մինչև 2018 թվականի դեկտեմբերի 31-ն ընկած ժամանակահատվածի համար»:

Վերոհիշյալի պարագայում, ինչպես գտնում է պատասխանող կողմը, իրավունքի սուբյեկտներն ունեին ողջամիտ հնարավորություն իրենց վարքագիծն ըստ անհրաժեշտության փոխելու և վերագնահատելու իրենց «ռիսկերը՝ նկատի ունենալով վիճարկվող իրավանորմի ընդունման արդյունքում ավելի խիստ իրավական հետևանքի վրա հասնելու հանգամանքը»: Ուստի, պատասխանող կողմը գտնում է, որ վիճարկվող նորմերը համապատասխանում են Սահմանադրության 73-րդ հոդվածի պահանջներին:

3. Գործի շրջանակներում պարզման ենթակա հանգամանքները

Սույն գործով վիճարկվող նորմերի սահմանադրականությունը որոշելիս Սահմանադրական դատարանն անհրաժեշտ է համարում, մասնավորապես, անդրադառնալ հետևյալ հարցադրումներին.

- արդյո՞ք Օրենքի վիճարկվող նորմերով փոփոխվում է հարկատուի՝ Օրենսգրքով նախատեսված պարտականությունների բնույթն ու բովանդակությունը,

- արդյո՞ք օրենսդրական փոփոխությունների արդյունքում վատթարանում է անձի իրավական վիճակը,

- առկա՞ է արդյոք Օրենսգրքի՝ վեճի առարկա նորմերի՝ հետադարձ ուժով կիրառման հնարավորություն և ինչպիսի՞ն են դրանց իրավական հետևանքները՝ Սահմանադրության 73-րդ հոդվածի իրավակարգավորումների համատեքստում:

Ելնելով այն հանգամանքից, որ սույն գործով դիմումի առարկան անմիջականորեն վերաբերում է շրջանառության հարկի վճարման ինչպես ընդհանուր, այնպես էլ՝ որոշակի փաստերով պայմանավորված իրավապայմաններին և դրանց հնարավոր փոփոխություններին առնչվող իրավակարգավորումներին, Սահմանադրական դատարանն անհրաժեշտ է համարում վիճարկվող նորմերի սահմանադրականությունը քննել Սահմանադրության ինչպես 73-րդ հոդվածի 1-ին մասի, այնպես էլ՝ 60-րդ հոդվածի 8-րդ մասի համատեքստում:

4. Սահմանադրական դատարանի իրավական դիրքորոշումները

4.1. Սահմանադրության 60-րդ հոդվածի 8-րդ մասի համաձայն՝ յուրաքանչյուր ոք պարտավոր է մուծել օրենքին համապատասխան սահմանված հարկեր, ինչից հետևում է, որ սահմանադրական այդ պարտականության բովանդակությունը, այն կրող իրավասուբյեկտների շրջանակը, հարկատեսակները, հարկային պարտականությունների կատարման կարգն ու պայմանները պետք է նախատեսվեն բացառապես օրենքով:

Մասնավորապես, Օրենսգրքի 1-ին հոդվածի համաձայն, իրավական այդ ակտով են Հայաստանի Հանրապետությունում կարգավորվում կիրառվող հարկերի հետ կապված հարաբերությունները, սահմանվում՝ հարկային համակարգի սկզբունքները, հարկի հասկացությունը, տեսակները, հարկ վճարողների շրջանակը, հարկի դրույքաչափերը, հարկի հաշվարկման, վճարման, իսկ Օրենսգրքով սահմանված դեպքերում՝ հարկային պարտավորությունների կատարման (գանձման) կարգն ու ժամկետները, ինչն ունի սահմանադրաիրավական օբյեկտիվ հիմնավորում, քանի որ կոչված է, նախ՝ իրացնել հարկեր սահմանելու և դրանք մուծելու կարգի սահմանման իրավական պատվիրանը, ինչպես նաև երաշխավորել անձանց՝ հարկային պարտականությունների կա-

տարման հիմնական այն իրավապայմանները, որոնք անմիջականորեն բխում են Սահմանադրության վերոհիշյալ հոդվածի իրավական բովանդակությունից:

4.2. Սույն գործով վիճարկվող նորմերով իրավակարգավորման են ենթարկվել սուբյեկտի՝ որպես շրջանառության հարկ վճարողի, կարգավիճակի և դրանով պայմանավորված նրա իրավունքների ու պարտականությունների կատարման հետ կապված հարաբերությունները: Մասնավորապես, Օրենսգրքի 255-րդ հոդվածի 1-ին մասի փոփոխված նորմերի վերլուծությունը վկայում է, որ շրջանառության հարկ վճարողը դադարում է այդպիսին համարվելուց, այսինքն՝ ազատվում է այդ հարկատեսակով պայմանավորված սուբյեկտիվ պարտականությունների կատարումից, եթե.

- հարկային մարմին է ներկայացրել հայտարարություն, որով նշել է ավելացված արժեքի հարկ (այսուհետ՝ ԱԱՀ) վճարող համարվելու և որպես ԱԱՀ վճարող հաշվառվելու մասին՝ հայտարարությունում նշված օրվանից (բայց հայտարարությունը ներկայացնելու օրվան նախորդող 20-րդ օրվանից ոչ շուտ) մինչև հայտարարությունում նշված հարկային տարվա ավարտը, այսինքն՝ Օրենսգրքով սահմանված դեպքերում ու կարգով ստանձնել է ԱԱՀ վճարողի պարտականությունները,

- ընթացիկ հարկային տարում գործունեության բոլոր տեսակների մասով նրա իրացման շրջանառությունը գերազանցել է 58.35 միլիոն դրամը՝ գերազանցելու պահից մինչև տվյալ հարկային տարվա ավարտը,

- տեղի է ունեցել Օրենսգրքի 254-րդ հոդվածի 3-րդ մասի 2-րդ, 3-րդ, 5-րդ կամ 7-րդ կետերում նշված փաստերից որևէ մեկը (ակցիզային հարկ վճարողների, բանկերի, վարկային կազմակերպությունների և ֆինանսավարկային այլ կազմակերպությունների դեպքերում, որոշ բացառություններով՝ փոխկապակցված համարվող կազմակերպությունների, անհատ ձեռնարկատերերի և նոտարների դեպքերում, համատեղ գործունեության պայմանագրի, ինչպես նաև ապրանքների մատակարարման՝ կոմիսիայի կամ ապրանքների մատակարարման՝ գործակալի անունից հանդես գալու պայման նախատեսող գործակալության պայմանագրի կողմ հանդիսացող կազմակերպությունների, անհատ ձեռնարկատերերի և նոտարների դեպքում)՝ այդ փաստը տեղի ունենալու օրվանից մինչև տվյալ հարկային տարվա ավարտը,

- տեղի է ունեցել Օրենսգրքի 254-րդ հոդվածի 3-րդ մասի 4-րդ կետում նշված փաստը (այսինքն՝ հարկային տարվա ընթացքում հսկիչ դրամարկղային մեքենաների շա-

հագործման կանոնների երրորդ խախտումը, այն արձանագրելու օրվանից մինչև այդ օրը ներառող հարկային տարվան հաջորդող հարկային տարվա ավարտը)՝ այդ փաստը տեղի ունենալու օրվանից մինչև այդ օրը ներառող հարկային տարվան հաջորդող հարկային տարվա ավարտը,

- տեղի է ունեցել Օրենսգրքի 254-րդ հոդվածի 3-րդ մասի 6-րդ կետում նշված փաստը (այսինքն՝ եթե հարկային մարմնի ղեկավարի որոշմամբ փոխկապակցված ճանաչված առևտրային կազմակերպությունների, անհատ ձեռնարկատերերի և նոտարների նախորդ հարկային տարվա կամ ընթացիկ հարկային տարվա ընթացքում գործունեության բոլոր տեսակների մասով իրացման շրջանառությունների հանրագումարը գերազանցում է 58.35 միլիոն դրամը)՝ այդ փաստը տեղի ունենալու օրը ներառող հարկային տարվա սկզբից, իսկ եթե հարկ վճարողը պետական գրանցում է ստացել կամ հաշվառվել է կամ որպես նոտար նշանակվել է ավելի ուշ, ապա պետական գրանցման կամ հաշվառման կամ որպես նոտար նշանակման օրվանից, ընդ որում՝ Օրենսգրքի 254-րդ հոդվածի 3-րդ մասի 6-րդ կետում նշված որոշումն անվավեր համարելու մասին դատարանի վճռի ուժի մեջ մտնելու դեպքում փոխկապակցված ճանաչված առևտրային կազմակերպությունները, անհատ ձեռնարկատերերը և նոտարները կրկին համարվում են շրջանառության հարկ վճարողներ՝ այդպիսին համարվելուց դադարելու օրվանից:

Միաժամանակ Օրենսգրքի վերոհիշյալ հոդվածի 1-ին մասի 2-րդ, 3-րդ և 5-րդ կետերով սահմանված փաստերից որևէ մեկը տեղի ունենալու օրվանից մինչև այդ օրվան հաջորդող 20-րդ օրը ներառյալ առևտրային կազմակերպությունը, անհատ ձեռնարկատերը կամ նոտարը հարկային մարմին է ներկայացնում հայտարարություն՝ նշելով շրջանառության հարկ վճարող համարվելը դադարելու համապատասխան հիմքը և օրը:

Հիշյալ իրավակարգավորումների ընդհանուր բովանդակությունից հետևում է, որ օրենսդիրն իրացրել է Սահմանադրության 60-րդ հոդվածի 8-րդ մասից բխող իր սահմանադրական գործառույթը, սահմանելով իրավասուբյեկտների՝ որպես հարկատուների կարգավիճակով, իրավաբանական որոշակի փաստերով պայմանավորված պարտականությունների կատարման կարգն ու ժամկետները, մի դեպքում՝ այն պայմանավորելով իրացման շրջանառությունների հանրագումարի մեծության ավելացմամբ, իսկ մի շարք դեպքերում՝ սուբյեկտների տեսակով, կազմով, հարկային օրենսդրության

կոնկրետ պահանջների խախտմամբ և այլ հանգամանքներով, ինչը պայմանավորված է տնտեսական գործունեության շրջանակներում գնահատման ենթակա իրավիճակների, պայմանների օբյեկտիվ փոփոխությունները հարկային պարտականությունների կատարման շրջանակներում առավելագույնս հաշվի առնելու ու կանոնակարգելու իրավական անհրաժեշտությամբ, ինչն ինքնին սահմանադրականության խնդիր չի հարուցում:

4.3. Անդրադառնալով Օրենսգրքի 255-րդ հոդվածի 1-ին մասի փոփոխված իրավակարգավորման իրավական հետևանքների, մասնավորապես՝ հարկատու սուբյեկտների իրավական կարգավիճակի վատթարացման և այն նախատեսող նորմերին հետադարձ ուժ տալու վերաբերյալ դիմող կողմի փաստարկներին, Սահմանադրական դատարանն անհրաժեշտ է համարում խնդիրը դիտարկել ինչպես վիճարկվող իրավակարգավորման իրավական բովանդակության, այնպես էլ Սահմանադրական դատարանի որոշումներում արտահայտված իրավական դիրքորոշումների, Մարդու իրավունքների եվրոպական դատարանի, այլ պետությունների իրավակիրառ պրակտիկայի համատեքստում՝ կարևորելով այն ընդհանուր և հիմնարար սկզբունքները, որոնք համադրելի են սույն գործով դիմումի առարկայի շրջանակների հետ:

Սահմանադրական դատարանն իր մի շարք որոշումներում (ՍԴՈ-649, ՍԴՈ-723, ՍԴՈ-758, ՍԴՈ-881, ՍԴՈ-1000, ՍԴՈ-1061, ՍԴՈ-1142, ՍԴՈ-1224, ՍԴՈ-1326), անդրադառնալով անձի իրավական վիճակը վատթարացնող օրենքների և այլ իրավական ակտերի հետադարձ ուժի արգելքի սահմանադրաիրավական խնդրին, արտահայտել է իրավական դիրքորոշումներ, համաձայն որոնց՝ անձի իրավական վիճակը վատթարացնող օրենքների և այլ իրավական ակտերի հետադարձ ուժի արգելքի սկզբունքը.

- պետական իշխանության նկատմամբ վստահության և իրավական պետության սկզբունքների կարևոր բաղադրատարրերից մեկն է,

- իրավական անվտանգության սկզբունքի հետ մեկտեղ կոչված է ապահովելու հարգանքը լեգիտիմ ակնկալիքների հանդեպ,

- ընդհանուր կանոն է, իսկ իրավական ակտերի հետադարձ ուժով գործողության հնարավորությունը՝ բացառություն ընդհանուր կանոնից, ինչը բխում է մարդու իրավունքների երաշխավորման, իրավակիրառ մարմինների կողմից կամայականությունների կանխարգելման նկատառումներից,

- իրավական որոշակիության սկզբունքի ապահովման կարևոր երաշխիք է, միաժամանակ, այդ սկզբունքից բխում է այն արգելքը, համաձայն որի՝ անթույլատրելի է այն իրավունքների սահմանափակումը կամ վերացումը, որոնք ամրագրվել են նախկինում գործող նորմերի հիման վրա, ինչը կհակասեր նաև մի շարք միջազգային պայմանագրերով Հայաստանի Հանրապետության ստանձնած պարտավորություններին:

Վերահաստատելով վերոհիշյալ իրավական դիրքորոշումները՝ Սահմանադրական դատարանը գտնում է, որ դրանք Սահմանադրության 73-րդ հոդվածի 1-ին մասում նախատեսված արգելքի տեսանկյունից կիրառելի են նաև սույն գործով վիճարկվող իրավակարգավորման սահմանադրականությունը գնահատելիս:

4.4. Մարդու իրավունքների եվրոպական դատարանի (այսուհետ՝ ՄԻԵԴ) նախադեպային իրավունքի ուսումնասիրությունը վկայում է, որ սույն գործի շրջանակներում սկզբունքային կարևորություն ունի Մարդու իրավունքների եվրոպական կոնվենցիայի (այսուհետ՝ Կոնվենցիա) Թիվ 1 արձանագրության 1-ին հոդվածը: Ինչպես գտել է ՄԻԵԴ-ը՝ հետադարձ ուժ ունեցող հարկային օրենսդրությունն սկզբունքորեն արգելված չէ Կոնվենցիայի Թիվ 1 արձանագրության 1-ին հոդվածով¹: Անհրաժեշտ է տալ այն հարցի պատասխանը, թե «արդյոք օրենքի հետադարձ կիրառումը ոչ ողջամիտ բեռ է սահմանում և դրանով չի պահպանում արդարացի հավասարակշռություն տարբեր շահերի միջև», ինչպես նաև կապված է հետադարձ ուժ տալու պատճառների հետ, և, երկրորդ՝ «հետադարձ ուժ ունեցող օրենքի՝ դիմումատուների կարգավիճակի վրա ունեցած ազդեցության հետ»²:

Սահմանադրական դատարանը կարևոր է համարում արձանագրել, որ, ըստ ՄԻԵԴ-ի դիրքորոշման՝ «պայմանավորվող պետությունը հարկային ոլորտում քաղաքականություն մշակելիս և կիրառելիս ունի լայն հայեցողության շրջանակ», և որ օրենսդրի գնահատականն ընդունելի է, եթե «այն զուրկ չէ ողջամիտ հիմքից»³:

Սահմանադրական դատարանն արձանագրում է նաև, որ Եվրոպական միության շրջանակներում ձևավորված իրավակիրառ պրակտիկայում իրավական որոշակիությունն ու լեգիտիմ ակնկալիքների սկզբունքներն իրավունքի հետադարձ ուժի

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

² Նույն տեղում:

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)

գնահատման չափանիշներ են և համարվում են Եվրոպական միության իրավունքի ընդհանուր սկզբունքներ: Ինչ վերաբերում է հետադարձ ուժ ունեցող հարկային օրենսդրության գնահատման չափանիշներին, ապա հետադարձությունը թույլատրելի է համարվում, եթե «...դա պահանջում է հետապնդվող նպատակը և եթե շահագրգիռ կողմերի լեգիտիմ ակնկալիքները պատշաճ կերպով պաշտպանված են» (EC, C-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>):

Իրավակարգավորման վերոհիշյալ սկզբունքները՝ որպես իրավունքի հետադարձության իրավաչափության գնահատման չափանիշներ, հաստատագրված են նաև Եվրոպական պետությունների (օրինակ՝ Ավստրիա, Բելգիա, Գերմանիա, Իտալիա, Նիդեռլանդներ, Իսպանիա⁴) իրավակիրառ պրակտիկայում, համաձայն որի՝

- հարկային օրենսդրության հետադարձ ուժն արգելված է, բացառությամբ եթե դա արդարացվում է ընդհանուր շահի ծանրակշիռ պատճառաբանվածությամբ,

- հարկային օրենքների հետադարձությունը կարող է իրավաչափ համարվել «ողջամտության» հիմնավորմամբ և չի կարող հակասել «սահմանադրական արժեքներին և սկզբունքներին»:

4.5. Սույն գործով վիճարկվող նորմերով Օրենսգրքի 255-րդ հոդվածի 1-ին մասի դրույթների փոփոխված և վերջիններիս հետ Օրենսգրքի փոխկապակցված այլ նորմերի, ինչպես նաև վերոհիշյալ հոդվածով նախատեսված նախկին իրավակարգավորման համադրված վերլուծությունը վկայում է, որ հարկատու իրավասությունների կարգավիճակի, իրավաբանական որոշակի փաստերի ուժով պայմանավորված հարկային պարտականությունների կատարման պայմանների կիրառման փոփոխված կարգ և ժամկետներ նախատեսելիս, ի տարբերություն նախկին իրավակարգավորումների (2016 թվականի հոկտեմբերի 4-ի խմբագրությամբ), օրենսդիրն առաջնորդվել է

⁴ Միջուրը՝ *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

ժամանակի մեջ և անձանց նկատմամբ դրանք գործողության մեջ դնելու տարբեր կանոններով, մասնավորապես, որոշ դեպքերում հարկային փոփոխված պարտականությունների կատարումը սահմանելով տվյալ փաստի ծագմանը հաջորդող, իսկ այլ դեպքերում՝ նաև այդ փաստին նախորդող հարաբերությունների շրջանակներում:

Օրենսգրքի 255-րդ հոդվածի 1-ին մասի 1-ին, 2-րդ, 3-րդ և 4-րդ կետերում, ինչպես նաև 5-րդ կետի երկրորդ նախադասությունում նախատեսված դրույթները ժամանակի մեջ գործողության մեջ են դրվում համապատասխան փաստի ծագմանը հաջորդող իրավահարաբերությունների նկատմամբ, ինչը հնարավորություն է ընձեռում հարկային համապատասխան պարտականություններ ունեցող անձանց ձևավորել օրենսդրական փոփոխություններին համարժեք լեզուի մեջ ակնկալիքներ և դրսևորել համապատասխան վարքագիծ: Ընդ որում, Սահմանադրական դատարանը չի անդրադառնում հիշյալ կարգավորումների ինքնին «խստացման» խնդրին, քանի որ, Սահմանադրության 60-րդ հոդվածի 8-րդ մասի համաձայն, օրենսդրի խնդիրն է, մասնավորապես, իր հայեցողությամբ սահմանել հարկային պարտականությունների սահմանման, փոփոխման կամ դադարման հիմքերը և կարգը:

Սահմանադրական դատարանը սույն գործի շրջանակներում կարևորում է նման կարգի՝ ժամանակի մեջ և անձանց նկատմամբ գործողության մեջ դնելու այնպիսի կանոնի պահպանումը, համաձայն որի՝ նորմատիվ իրավական ակտի գործողությունը տարածվում է դրա ուժի մեջ մտնելուց հետո գործող հարաբերությունների վրա, եթե այլ բան նախատեսված չէ Սահմանադրությամբ, օրենքով կամ տվյալ նորմատիվ իրավական ակտով («Նորմատիվ իրավական ակտերի մասին» Հայաստանի Հանրապետության օրենքի 28-րդ հոդվածի 1-ին մաս)՝ պահպանելով հատկապես Սահմանադրության 73-րդ հոդվածի պահանջները: Վերջիններիս իրավական բովանդակությունը հանգում է նրան, որ իրավական ակտը (օրենքները և այլ իրավական ակտերը) ընդունող մարմնի հայեցողությունն է անձի իրավական վիճակը բարելավող իրավական ակտին հետադարձ ուժ հաղորդելը (Սահմանադրության 73-րդ հոդվածի 2-րդ մաս): Միաժամանակ այն ենթադրում է այդ հայեցողությունն իրացնելու ընթացակարգ, այն է՝ յուրաքանչյուր կոնկրետ դեպքում իրավական ակտն ընդունող մարմինը՝ իրացնելով իրեն Սահմանադրությամբ վերապահված հայեցողական լիազորությունը, տվյալ իրավական ակտին հետադարձ ուժ հաղորդելու նպատակահարմարության դեպքում սահ-

մանում է դրա վերաբերյալ դրույթ: Նշված հայեցողությունն իրացնելու նման ընթացակարգն ինքնանպատակ չէ և տրամաբանորեն բխում է Սահմանադրությամբ՝ իրավական ակտերի ժամանակի մեջ գործողության կանոնակարգման ընդհանուր տրամաբանությունից:

Սահմանադրական դատարանը գտնում է, որ իրավունքի իրացման պայմանների այնպիսի փոփոխությունները, երբ սահմանվում են հարկային պարտականությունների դադարման, նոր պարտականությունների սահմանման կոնկրետ պայմաններ և դրանք ժամանակի մեջ գործողության մեջ դնելու այնպիսի կարգ, որոնց կիրառումն իրավական հնարավոր հետևանքների առումով կանխատեսելի է, սկզբունքորեն հետապնդում են իրավաչափ նպատակներ: Այս տեսանկյունից, Օրենքի վիճարկվող նորմերով փոփոխված Օրենսգրքի 255-րդ հոդվածի վերոհիշյալ դրույթներն ինքնին սահմանադրականության խնդիր հարուցել չեն կարող:

Ինչ վերաբերում է Օրենքով՝ Օրենսգրքի 255-րդ հոդվածի 1-ին մասի 5-րդ կետում նախատեսված այն իրավակարգավորմանը, համաձայն որի՝ շրջանառության հարկ վճարողները դադարում են այդպիսին համարվելուց, եթե տեղի է ունեցել Օրենսգրքի 254-րդ հոդվածի 3-րդ մասի 6-րդ կետում նշված փաստը (այսինքն՝ եթե հարկային մարմնի ղեկավարի որոշմամբ փոխկապակցված ճանաչված առևտրային կազմակերպությունների, անհատ ձեռնարկատերերի և նոտարների նախորդ հարկային տարվա կամ ընթացիկ հարկային տարվա ընթացքում գործունեության բոլոր տեսակների մասով իրացման շրջանառությունների հանրագումարը գերազանցում է 58.35 միլիոն դրամը)՝ այդ փաստը տեղի ունենալու օրը ներառող հարկային տարվա սկզբից, ապա Սահմանադրական դատարանը գտնում է, որ, հարկատու իրավասությունների պարտականությունների սահմանման, փոփոխման և դադարման հետ կապված հարաբերությունները կարգավորելիս օրենսդիրը պարտավոր է առաջնորդվել Սահմանադրությամբ նախատեսված իրավունքների ու ազատությունների երաշխավորված և համալիր իրացման անհրաժեշտությամբ՝ որպես իրավունքի գերակայության, իրավական պետության կայացման ու զարգացման կարևոր նախապայման: Մասնավորապես, իրավակարգավորման այս կամ այն ձևի ու միջոցի ընտրությունը, դրանով պայմանավորված՝ անձանց իրավունքների գործադրման առավել արդյունավետ երաշխիքներ ստեղծելու իրավաչափ նպատակ հետապնդելը, չեն կարող իրացվել ի հաշիվ սահմա-

նադրաիրավական որևէ նորմի ու սկզբունքի անտեսման: Ինչպես վկայում է Օրենքով՝ Օրենսգրքի 255-րդ հոդվածի 5-րդ մասի հիշյալ փոփոխված նորմի իրավական բովանդակության վերլուծությունը, հարկատու իրավասությունների կարգավիճակի փոփոխությամբ կամ իրացման շրջանառությունների հանրագումարի մեծության չափով պայմանավորված փաստերի ուժով ծագած հարկային հարաբերությունների կարգավորման իրավաչափ նպատակը չի կարող իրացվել անհամաչափ միջոցներով: Մասնավորապես, մինչև հիշյալ փաստերի տեղի ունենալը շրջանառության հարկ վճարող իրավասությունները Օրենսգրքի 254-րդ հոդվածով սահմանված իրավական կարգավիճակին համապատասխան կրում էր նույն Օրենսգրքի 55-րդ գլխում նախատեսված պարտականությունները, որոնց չկատարման կամ ոչ պատշաճ կատարման դեպքերում նախատեսված է պատասխանատվություն՝ Օրենսգրքի 77-րդ գլխի նորմերով սահմանված կարգով: Հասարակական հարաբերությունների այդպիսի ընդհանուր սկզբունքով կարգավորումը կանխատեսելի է և իրավաչափ, քանի որ իրավահարաբերությունների սուբյեկտները՝ օժտված լինելով փոխադարձ իրավունքներով ու պարտականություններով և ժամանակի մեջ դրանք գործադրելու իրավագործությամբ, ունակ են ձևավորել նորմատիվ պահանջներին համարժեք լեգիտիմ ակնկալիքներ և դրսևորել համապատասխան վարքագիծ, որը, որպես կանոն, հաջորդում է նախապես կանխորոշված այս կամ այն փաստի ծագմանը (առաջացմանը): Այլ է իրավահարաբերությունների բովանդակությունն այն դեպքերում, երբ օբյեկտիվ պատճառներով առաջացած փաստերի հիմքով այնպես է փոխվում դրանք կարգավորող նորմերի բովանդակությունը, որ անձը, գործելով արդեն իսկ օրենքով կարգավորված հարաբերությունների շրջանակներում, ունենալով որոշակի իրավունքներ և պարտականություններ, օրենքի (նորմի) փոփոխման պատճառով հայտնվում է համեմատաբար ավելի վատթար իրավական վիճակում, տվյալ դեպքում՝ զրկվելով հարկատուի նախկին կարգավիճակից բխող իրավունքներից, կամ այդ իրավահարաբերությունների ուժով սահմանափակվում է նրա իրավունքի իրացումը, ինչն առկա է Օրենսգրքի 255-րդ հոդվածի 5-րդ մասի վերոհիշյալ փոփոխված իրավակարգավորման շրջանակներում, երբ անձի համար Օրենսգրքի 254-րդ հոդվածի 3-րդ մասի 6-րդ կետում նշված փաստի ծագման հիմքով հետադարձ ուժով (փաստը տեղի ունենալու օրը ներառող հարկային տարվա սկզբից) առաջանում են անցած (իրավական նշանակություն ունեցող փաստի ծագմանը նախորդող)

ժամանակահատվածի համար կատարված հարկային պարտականությանը զուգահեռ՝ բովանդակությամբ հարկային նոր պարտականություններ: Արդյունքում, այդպիսի իրավահարաբերությունների սուբյեկտ հանդիսացող անձի իրավական վիճակը կարող է վատթարանալ:

Սահմանադրական դատարանը գտնում է, որ տվյալ դեպքում, ելնելով իրավունքի գերակայության սկզբունքից, անհրաժեշտ է իրավական ակտի փոփոխության կամ լրացման արդյունքում նոր իրավակարգավորումները ժամանակի մեջ և անձանց նկատմամբ գործողության մեջ դնելու այնպիսի կանոնների պահպանումը, որոնց գործադրմամբ երաշխավորվեն նրանց իրավունքների իրացման իրավաչափ պայմաններ: Դա Սահմանադրության 73-րդ հոդվածի 1-ին մասի համատեքստում առավել կարևոր է հատկապես այն դեպքերում, երբ խնդիրն առնչվում է հնարավոր փոփոխությունների արդյունքում անձի իրավունքների իրացման պայմանների վատթարացմանը (խստացմանը): Քննության առարկա գործի շրջանակներում Սահմանադրական դատարանը գտնում է, որ օրենքում նման փոփոխությունների գործադրումը պետք է զուգորդվի այնպիսի իրավապայմանների սահմանմամբ, որոնք, մասնավորապես, կերաշխավորեն հարկային պարտականությունների կատարման կանխատեսելիություն և դրան համապատասխան՝ սուբյեկտիվ վարքագծի դրսևորման համարժեք հնարավորություն՝ բացառելով հետադարձ ուժով իրավասուբյեկտների իրավական վիճակի որևէ վատթարացում:

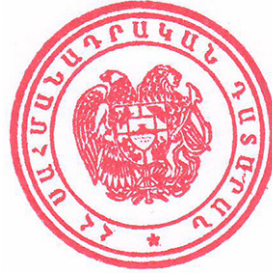
Ելնելով գործի քննության արդյունքներից և ղեկավարվելով Սահմանադրության 168-րդ հոդվածի 1-ին կետով, 170-րդ հոդվածով, ինչպես նաև «Սահմանադրական դատարանի մասին» սահմանադրական օրենքի 63, 64 և 68-րդ հոդվածներով՝ Սահմանադրական դատարանը **Ո Ր Ո Շ Ե Ց**.

1. «Հայաստանի Հանրապետության հարկային օրենսգրքում փոփոխություններ և լրացումներ կատարելու մասին» ՀՕ-266-Ն օրենքում փոփոխություններ և լրացումներ կատարելու մասին» 2018 թվականի հունիսի 26-ի ՀՕ-338-Ն օրենքի 44-րդ հոդվածի 1-ին մասը՝ «այդ փաստը տեղի ունենալու օրը ներառող հարկային տարվա սկզբից» բառակապակցության Օրենքն ուժի մեջ մտնելուց առաջ ծագած իրավահարաբերու-

թյունների վրա տարածելու մասով, ճանաչել Սահմանադրության 73-րդ հոդվածի 1-ին մասին հակասող և անվավեր:

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

ՆԱԽԱԳԱՀՈՂ



Հ. ԹՈՎՄԱՍՅԱՆ

14 դեկտեմբերի 2018 թվականի
ՍԴՈ-1437