

ՀԱՏՈՒԿ ԿԱՐԾԻՔ

ՍԱՀՄԱՆԱԴՐԱԿԱՆ ԴԱՏԱՐԱՆԻ 2021 ԹՎԱԿԱՆԻ ՓԵՏՐՎԱՐԻ 19-Ի ՍԴՈ-1577 ՈՐՈՇՄԱՆ ՊԱՏՃԱՌԱԲԱՆԱԿԱՆ ԵՎ ԵԶՐԱՓԱԿԻՉ ՄԱՍԵՐԻ ՎԵՐԱԲԵՐՅԱԼ

Սահմանադրական դատարանը, դռնբաց նիստում գրավոր ընթացակարգով քննելով «ՀՀ վարչական դատարանի դիմումի հիման վրա՝ ՀՀ հարկային օրենսգրքի 416-րդ հոդվածի 3-րդ մասի 2-րդ կետի՝ Սահմանադրությանը համապատասխանության հարցը որոշելու վերաբերյալ» գործը, 2021 թվականի փետրվարի 19-ի ՍԴՈ-1577 որոշմամբ (հրապարակվել է 2021 թվականի փետրվարի 22-ին) որոշել է.

«1. Հայաստանի Հանրապետության հարկային օրենսգրքի 416-րդ հոդվածի 3-րդ մասի 2-րդ կետը համապատասխանում է Սահմանադրությանը: (...):»:

Համաձայն չլինելով Սահմանադրական դատարանի 2021 թվականի փետրվարի 19-ի ՍԴՈ-1577 որոշման հետ՝ Սահմանադրական դատարանի դատավոր Ե. Խունդկարյանս շարադրում են իմ հատուկ կարծիքը՝ որոշման պատճառաբանական և եզրափակիչ մասերի վերաբերյալ:

Նախքան հատուկ կարծիքի պատճառաբանություններին անդրադառնալ՝ հարկ են համարում նշել, որ «Սահմանադրական դատարանի մասին» սահմանադրական օրենքի 62-րդ հոդվածի 2-րդ մասի համաձայն՝ Սահմանադրական դատարանի դատավորը պարտավոր է մասնակցել քվեարկությանը և քվեարկել կողմ կամ դեմ Սահմանադրական դատարանի համապատասխան որոշման կամ եզրակացության ընդունմանը: Նույն հոդվածի 10-րդ մասի համաձայն՝ Սահմանադրության 168-րդ հոդվածի 1-4-րդ և 7-րդ կետերով նախատեսված հարցերով որոշում կամ եզրակացություն ընդունելու օրվան հաջորդող տասնօրյա ժամկետում Սահմանադրական դատարանի դատավորը կարող է ներկայացնել հատուկ կարծիք որոշման կամ եզրակացության ինչպես



եզրափակիչ, այնպես էլ պատճառաբանական մասի վերաբերյալ, որն անհապաղ հրապարակվում է Սահմանադրական դատարանի պաշտոնական կայքէջում, ինչպես նաև հրապարակվում է նորմատիվ իրավական ակտերի պաշտոնական հրապարակման օրենքով սահմանված կարգով և Սահմանադրական դատարանի տեղեկագրում:

Վերոգրյալ հոդվածի բովանդակությունից հետևում է, որ Սահմանադրական դատարանի կողմից որոշումներ և եզրակացություններ ընդունելիս քվեարկությանը մասնակցելը և Սահմանադրական դատարանի համապատասխան որոշման կամ եզրակացության ընդունմանը կողմ կամ դեմ քվեարկելը Սահմանադրական դատարանի դատավորի պարտականությունն է:

Հաշվի առնելով նորմատիվ իրավական ակտերի՝ Սահմանադրությանը համապատասխանությունը որոշելու վերաբերյալ գործերի քննության արդյունքում Սահմանադրական դատարանի կողմից ընդունվող որոշումների (դրանցում արտահայտվող իրավական դիրքորոշումների) նշանակությունն իրավաստեղծ և իրավակիրառ պրակտիկայի համար՝ հանրությանը պետք է հասանելի լինեն այդպիսի գործով ընդունված որոշմանը Սահմանադրական դատարանի դատավորի անհամաձայնության պատճառները, իսկ օրենքով սահմանված է Սահմանադրական դատարանի դատավորի՝ ընդունված որոշումից տարբերվող դիրքորոշումը պաշտոնապես ներկայացնելու մեկ եղանակ՝ հատուկ կարծիք շարադրելը: Հետևաբար կարծում եմ, որ նորմատիվ իրավական ակտերի՝ Սահմանադրությանը համապատասխանությունը որոշելու վերաբերյալ գործերի քննության արդյունքում համապատասխան որոշման ընդունմանը դեմ քվեարկելու փաստից ուղղակիորեն բխում է հատուկ կարծիք ներկայացնելու՝ Սահմանադրական դատարանի դատավորի պարտականությունը, ինչով պայմանավորված՝ ներկայացնում եմ իմ հատուկ կարծիքը:



1. Հիմք ընդունելով քննության առարկա սահմանադրաիրավական վեճի շրջանակներում Սահմանադրական դատարանի պատճառաբանությունները՝ հարկ են համարում անդրադառնալ օրենքի առջև ընդհանուր հավասարության սկզբունքին և դրա համատեքստում վիճարկվող դրույթով պայմանավորված՝ տնտեսվարող սուբյեկտների նկատմամբ տարբերակված վերաբերմունքի դրսևորման սահմանադրականության հարցին:

Այսպես՝ Սահմանադրության 2-րդ գլխում ամրագրում են ստացել մարդու հիմնական իրավունքները և ազատությունները, իսկ Սահմանադրության 74-րդ հոդվածի ուժով հիմնական իրավունքները և ազատությունները տարածվում են նաև իրավաբանական անձանց վրա այնքանով, որքանով այդ իրավունքները և ազատություններն իրենց էությանը կիրառելի են դրանց նկատմամբ: Այս իրավակարգավորման համաձայն՝ հիմնական իրավունքները և ազատություններն իրավաբանական անձանց վերագրելու չափանիշն այդ իրավունքների և ազատությունների ըստ էության կիրառելիությունն է իրավաբանական անձանց նկատմամբ, ինչը պարզելու համար անհրաժեշտ է բացահայտել կոնկրետ իրավունքի կամ ազատության նշանակությունը, դրա պաշտպանության առարկան, այսինքն՝ դրանով պաշտպանվող շահերը:

Հայաստանի Հանրապետությունը որպես հիմնական իրավունք սահմանադրական մակարդակով երաշխավորում է օրենքի առջև ընդհանուր հավասարությունը՝ Սահմանադրության 28-րդ հոդվածով ամրագրելով, որ բոլորը հավասար են օրենքի առջև: Այս իրավունքը ենթադրում է, որ յուրաքանչյուր անձ իրավունք ունի ակնկալելու պետությունից հավասար վերաբերմունք, որպիսի շահն իր էությանը վերագրելի է նաև իրավաբանական անձանց, ուստի օրենքի առջև ընդհանուր հավասարության սկզբունքի ուժով պետության կողմից հավասար վերաբերմունքի պետք է արժանանան ոչ միայն ֆիզիկական, այլև իրավաբանական անձինք:

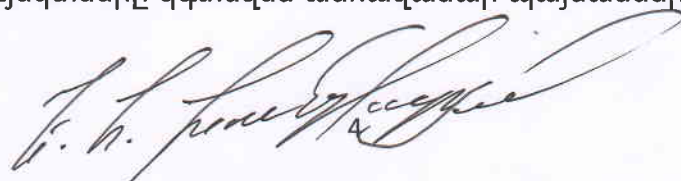


Անդրադառնալով քննարկվող սահմանադրական սկզբունքի բովանդակությանը՝ հարկ է նշել, որ դրա ուժով համադրելի իրավիճակների նկատմամբ չպետք է դրսևորվի տարբերակված վերաբերմունք, եթե առկա չեն նման տարբերակման օբյեկտիվ և ողջամիտ հիմնավորումներ:

Այսպես՝ Սահմանադրական դատարանը, անդրադառնալով օրենքի առջև ընդհանուր հավասարության սկզբունքին, 2010 թվականի մայիսի 4-ի ՍԴՈ-881 որոշմամբ նշել է հետևյալը. «(...) օրենքի առջև բոլորի հավասարության սահմանադրական սկզբունքը ենթադրում է **օրենքի առջև հավասար պատասխանատվության**, պատասխանատվության անխուսափելիության և իրավական պաշտպանության հավասար պայմանների ապահովում, և չի առնչվում իրավական տարբեր կարգավիճակ ունեցող սուբյեկտների համար որևէ իրավաչափ նպատակով պայմանավորված նախադրյալներ (...) կամ իրավունքի տվյալ կատեգորիայի սուբյեկտների համար լրացուցիչ պարտականություններ սահմանելուն»:

Վերոգրյալից հետևում է, որ օրենքի առջև ընդհանուր հավասարության սկզբունքն իրենից ենթադրում է ոչ միայն հավասար իրավունքների և պարտականությունների նույնակերպ ապահովում, այլ նաև՝ պատասխանատվության հավասար պայմանների ապահովում:

Մասնավորապես՝ տնտեսվարող բոլոր սուբյեկտների դեպքում պետությունը, ապահովելով տնտեսվարող սուբյեկտների՝ օրենքի առջև հավասարությունը, պետք է հետամուտ լինի ոչ միայն տնտեսվարող սուբյեկտների կողմից իրավախախտման համար պատասխանատվության անխուսափելիությանը, այլ նաև միևնույն իրավախախտման համար սահմանի պատասխանատվության միևնույն միջոցների կիրառում և պատասխանատվության միջոցների կիրառումից առաջացող հավասար հետևանքներ, հակառակ պարագայում միևնույն իրավախախտման դեպքում տնտեսվարող սուբյեկտները կգտնվեն անհավասար պայմաններում:



Այսպիսով, օրենքի առջև ընդհանուր հավասարության սկզբունքից հետևում է, որ բոլորի համար պետք է ապահովվի իրավունքների և ազատությունների իրացման միևնույն ծավալը, նախատեսվեն այդ իրավունքների և ազատությունների իրացման նույնական հնարավորություններ, ինչպես նաև նշվածին զուգահեռ պետք է ապահովվեն իրավական պարտականությունների միևնույն ծավալը և կատարված նույն իրավախախտման համար պատասխանատվության կիրառման միևնույն միջոցներն ու պայմանները:

Հարկ է ընդգծել, որ օրենքի առջև ընդհանուր հավասարության սկզբունքը չի արգելում համադրելի իրավիճակների նկատմամբ տարբերակված վերաբերմունքի դրսևորում միայն այն դեպքում, երբ այն ունի օբյեկտիվ և ողջամիտ հիմնավորումներ:

Վերոգրյալ վերլուծությունների հիման վրա կարելի է առանձնացնել օրենքի առջև ընդհանուր հավասարության սկզբունքի խախտումների առկայությունը կամ բացակայությունը գնահատելու հետևյալ չափանիշները.

- 1) արդյո՞ք քննարկվող իրավիճակները համադրելի են,
- 2) արդյո՞ք առկա է տարբերակված վերաբերմունք,
- 3) արդյո՞ք նման մոտեցումն օբյեկտիվորեն և ողջամտորեն հիմնավորված է:

Հարկային օրենսգրքի (այսուհետ՝ Օրենսգիրք) 416-րդ հոդվածի 3-րդ մասը սահմանում է. «3. Հսկիչ դրամարկղային մեքենաների կիրառության կանոնների (բացառությամբ սույն հոդվածի 5.1-ին մասում նշված դեպքի) խախտմամբ հսկիչ դրամարկղային մեքենաների կիրառության համար կազմակերպությունը, անհատ ձեռնարկատերը կամ նոտարը տուգանվում է՝

1) 150 հազար դրամի չափով, բացառությամբ սույն մասի 2-րդ կետով սահմանված դեպքի.

2) 600 հազար դրամի չափով՝ հանրային սննդի ոլորտում իրականացվող գործունեության մասով»:

Օրենսգրքի վերոգրյալ դրույթով հանրային սննդի ոլորտում գործունեություն իրականացնող տնտեսվարող սուբյեկտների նկատմամբ դրսևորված վերաբերմունքով պայմանավորված՝ Օրենսգրքի 416-րդ հոդվածի 3-րդ մասի 2-րդ կետի՝ Սահմանադրության 28-րդ հոդվածին համապատասխանությունը գնահատելու համար անհրաժեշտ է վիճարկվող դրույթը դիտարկել վերը նշված չափանիշների տեսանկյունից:

1) Իրավիճակների համադրելիություն.

Իրավիճակների համադրելիությունը գնահատելիս առանցքային նշանակություն ունի այն հարցը, թե այդ իրավիճակները բնութագրող հատկանիշներն ինչ սահմաններում պետք է քննարկվեն, այսինքն՝ արդյո՞ք պետք է հաշվի առնել համեմատվող իրավիճակներին բնորոշ ցանկացած հատկանիշ, թե՛ այդ իրավիճակները պետք է գնահատման ենթարկվեն միայն խնդրո առարկա իրավակարգավորումների համատեքստում:

Տվյալ դեպքում Սահմանադրական դատարանը, քննարկելով մի կողմից հանրային սննդի ոլորտում գործունեություն իրականացնող տնտեսվարող սուբյեկտների, մյուս կողմից՝ այլ ոլորտում գործեություն իրականացնող տնտեսվարող սուբյեկտների իրավիճակների համադրելիության հարցը, անհրաժեշտ է համարել վեր հանել հանրային սննդի ոլորտում գործունեություն իրականացնող տնտեսվարող սուբյեկտների առանձնահատկությունները, համապատասխանաբար՝ դրանց ամրագրումն օրենսդրության մեջ: Մասնավորապես՝ Սահմանադրական դատարանն արձանագրել է, որ խարկային օրենսդրության մեջ բացի հսկիչ դրամարկղային մեքենաների կիրառության կանոնների խախտումների վերաբերյալ առկա իրավակարգավորումներից, հանրային սննդի ոլորտի մասով առկա են նաև այլ առանձնահատկություններ՝ կապված շրջանառության հարկի դրույքաչափի և հարկման բազայի հետ: Բացի այդ, Սահմանադրական դատարանն առանձնացրել է հանրային սննդի ոլորտում գործունեություն իրականացնող տնտեսվարող



սուբյեկտների համար սահմանված հատուկ կարգավորումներ՝ նախատեսված «Տեղական տուրքերի և վճարների մասին» ՀՀ օրենքով, «Գովազդի մասին» ՀՀ օրենքով և «Առևտրի և ծառայությունների մասին» ՀՀ օրենքով:

Վերոգրյալի հիման վրա Սահմանադրական դատարանը եզրահանգել է, որ հանրային սննդի ոլորտում գործունեություն իրականացնող տնտեսվարող սուբյեկտները տնտեսական շրջանառության մեջ ընկալվում են որպես որոշակի օբյեկտիվ հիմքերով առանձնացված խումբ և չեն ընդգրկվում այլ տնտեսվարող սուբյեկտների հետ «միևնույն խումբ (կատեգորիա)» հասկացության բովանդակային ծավալում: Ըստ Սահմանադրական դատարանի՝ տնտեսվարող սուբյեկտների նման օրենսդրական տարբերակումը հիմնված է հասարակական իրողությունների վրա, ունի տնտեսական, հանրային և այլ շահերի ապահովմանն ուղղված ողջամիտ հիմքեր:

Վերոգրյալից հետևում է, որ Սահմանադրական դատարանը հանրային սննդի ոլորտում գործունեություն իրականացնող տնտեսվարող սուբյեկտների և այլ ոլորտում գործունեություն իրականացնող տնտեսվարող սուբյեկտների իրավիճակների համադրելիությունը գնահատելիս կարևորել է հանրային սննդի ոլորտը բնորոշող ցանկացած տարբերակիչ հատկանիշ:

Ի հակադրություն Սահմանադրական դատարանի վերը նշված դիրքորոշման՝ կարծում են, որ կոնկրետ դեպքում քննարկվող տարբեր իրավիճակները համեմատելիս անհրաժեշտ է դրանք գնահատել վիճելի իրավակարգավորման առարկայի և նպատակի լույսի ներքո՝ հաշվի առնելով նաև այն ոլորտը, որին վերաբերում է այդ կարգավորումը: Այսինքն՝ քննարկվող իրավիճակների համեմատությունը պետք է լինի ոչ թե վերացական՝ վեր հանելով դրանց միջև առկա նմանությունները և տարբերություններն ընդհանրապես, այլ այն պետք է կատարվի վիճելի իրավակարգավորման առարկայի և նպատակի համատեքստում: Ընդ որում, իրավիճակների համադրելիության այս մոտեցումը կիրառվում է նաև Մարդու

7


իրավունքների եվրոպական դատարանի դատական պրակտիկայում¹: Ավելին՝ միևնույն մոտեցումը հանդիպում է նաև եվրոպական միության արդարադատության դատարանի դատական ակտերում²:

Վերոգրյալ դիրքորոշման համատեքստում անդրադառնալով վիճարկվող իրավակարգավորման տեսանկյունից հանրային սննդի ոլորտում գործունեություն իրականացնող տնտեսվարող սուբյեկտների և այլ ոլորտներում գործունեություն իրականացնող տնտեսվարող սուբյեկտների իրավիճակների համադրելիության հարցին՝ հարկ եմ համարում նշել հետևյալը.

Օրենսգրքի 379-րդ հոդվածի 1-ին մասով սահմանվել է ընդհանուր կանոն, համաձայն որի՝ Օրենսգրքի 380-րդ հոդվածով այլ բան սահմանված չլինելու դեպքում կազմակերպությունները, անհատ ձեռնարկատերերը և նոտարները պարտավոր են կիրառել հսկիչ դրամարկղային մեքենա: Ընդ որում, Օրենսգրքի 380-րդ հոդվածով սահմանվել է հսկիչ դրամարկղային մեքենաների կիրառության ոլորտը: Մասնավորապես՝ այդ հոդվածի 1-ին մասի համաձայն՝ կազմակերպությունների, անհատ ձեռնարկատերերի և նոտարների կողմից կանխիկ դրամով կամ վճարային քարտերի կամ վճարային տեխնոլոգիաների հիման վրա կիրառվող այլ վճարային գործիքների միջոցով իրականացվող դրամական հաշվարկների դեպքում (ներառյալ՝ կանխավճարները, մասնակի վճարումները) հսկիչ դրամարկղային մեքենայի կիրառությունը պարտադիր է առևտրի օբյեկտների, շրջիկ առևտրի կետերի, առևտրի իրականացման վայրերում վաճառատեղերի միջոցով մանրածախ վաճառք իրականացնելիս, բնակչության համար

1. ECHR (GC), 5 September 2017, *Fábián v. Hungary*, Application no. 78117/13, § 121 (Թեև Մարդու իրավունքների եվրոպական դատարանը նշված դիրքորոշումը հայտնել է խտրականության իրավունքի համատեքստում, այդուհանդերձ, հաշվի առնելով, որ այն վերաբերում է իրավիճակների համադրելիության գնահատման չափանիշներին, կարծում եմ, որ այն հավասարապես կիրառելի է նաև օրենքի առջև ընդհանուր հավասարության սկզբունքի կիրառման շրջանակներում):

2. CJEU (GC), 16 December 2008, *Société Arcelor Atlantique et Lorraine and others v. Premier ministre, Ministre de l'Écologie et du Développement durable et Ministre de l'Économie, des Finances et de l'Industrie*, case C-127/07:

8


աշխատանքներ կատարելիս կամ բնակչությանը ծառայություններ մատուցելիս: Նույն հոդվածի 3-րդ մասով սահմանվել են գործունեության այն տեսակները, որոնց շրջանակներում կազմակերպությունների և անհատ ձեռնարկատերերի կողմից կանխիկ դրամով կամ վճարային քարտերի կամ վճարային տեխնոլոգիաների հիման վրա կիրառվող այլ վճարային գործիքների միջոցով իրականացվող դրամական հաշվարկների դեպքում (ներառյալ՝ կանխավճարները, մասնակի վճարումները) հսկիչ դրամարկղային մեքենայի կիրառությունը պարտադիր չէ: Միաժամանակ Օրենսգրքի 381-րդ հոդվածով սահմանվել են հսկիչ դրամարկղային մեքենայի կիրառության կանոնները:

Անհրաժեշտ է նշել, որ հսկիչ դրամարկղային մեքենաների կիրառության միջոցով արձանագրվում է տնտեսվարող սուբյեկտի իրացման շրջանառությունը, ինչը նաև հեշտացնում է տնտեսվարող սուբյեկտի կողմից հարկերի հաշվարկման և վճարման նկատմամբ հարկային մարմնի կողմից վերահսկողության իրականացումը: Հսկիչ դրամարկղային մեքենաների կիրառության որոշակիությունն ու միատեսակությունն ապահովելու համար օրենսդրությամբ սահմանվել են դրանց կիրառության կանոնները, որոնք չպահպանելն օրենսդիրը համարել է հարկային իրավախախտում և Օրենսգրքի 416-րդ հոդվածով դրա համար սահմանել հարկային պատասխանատվություն, որն ուղղված է պետության ֆինանսական կայունության և ֆինանսական շահերի ապահովմանը՝ հարկային հարաբերությունները կարգավորող իրավական ակտերի դրույթները խախտելու հետևանքով պետությանը պատճառված նյութական վնասը լրիվ ծավալով հատուցելու, հարկային իրավախախտում կատարած հարկ վճարողի նկատմամբ լրացուցիչ պարտավորություն սահմանելու, ինչպես նաև նրան հարկային պարտավորության անհապաղ կատարումը պարտադրելու և հետագա հարկային իրավախախտումները կանխարգելելու միջոցով (Օրենսգրքի 397-րդ հոդվածի 2-րդ մաս):

Փաստորեն, հսկիչ դրամարկղային մեքենայի կիրառման պարտականություն ունեցող ցանկացած տնտեսվարող սուբյեկտի կողմից դրա կիրառության կանոնների

9


(բացառությամբ Օրենսգրքի 416-րդ հոդվածի 5.1-ին մասում նշված դեպքի) խախտմամբ հսկիչ դրամարկղային մեքենաների կիրառության համար տնտեսվարող սուբյեկտը ենթակա է հարկային պատասխանատվության Օրենսգրքի 416-րդ հոդվածի 3-րդ մասի հիման վրա, իսկ այդ պատասխանատվության նպատակները նույնական են՝ անկախ նրանից, թե ենթադրյալ իրավախախտումը կատարած տնտեսվարող սուբյեկտն ինչ ոլորտում է իրականացնում իր գործունեությունը՝ հանրային սննդի, թե՛ որևէ այլ ոլորտում: Ասվածից հետևում է, որ հանրային սննդի ոլորտում գործունեություն իրականացնող՝ հսկիչ դրամարկղային մեքենայի կիրառման պարտականություն ունեցող տնտեսվարող սուբյեկտն այդ պարտականությունը կրող՝ ցանկացած այլ ոլորտում գործունեություն իրականացնող տնտեսվարող սուբյեկտի հետ համադրելի իրավիճակում է՝ Օրենսգրքի 416-րդ հոդվածի 3-րդ մասի կիրառության տեսանկյունից:

Միաժամանակ, անդրադառնալով Սահմանադրական դատարանի կողմից մատնանշված՝ հանրային սննդի ոլորտում գործունեություն իրականացնող տնտեսվարող սուբյեկտին այլ ոլորտներում գործունեություն իրականացնող տնտեսվարող սուբյեկտներից տարբերող հատկանիշներին, հարկ եմ համարում ընդգծել, որ դրանցից որևէ մեկը չի առնչվում ո՛չ հսկիչ դրամարկղային մեքենաների կիրառության հարցում հանրային սննդի ոլորտում գործունեություն իրականացնող սուբյեկտի կարգավիճակի առանձնահատկություններին, ո՛չ դրանց կիրառության կանոնների խախտման համար հարկային պատասխանատվություն սահմանող՝ Օրենսգրքի 416-րդ հոդվածի 3-րդ մասի առարկային և նպատակներին: Կարծում եմ, որ հսկիչ-դրամարկղային մեքենաների կիրառման պարտադիրության տեսանկյունից՝ որևէ տնտեսվարող սուբյեկտի կողմից վճարման ենթակա՝ հարկի դրույքաչափը կամ հարկման բազան նրան չեն կարող դարձնել այլ տնտեսվարողների հետ անհամադրելի իրավիճակում գտնվող սուբյեկտ:

Ավելին՝ Սահմանադրական դատարանի որոշմամբ կարևորություն է տրվել նաև հանրային սննդի ոլորտին վերաբերող այնպիսի իրավակարգավորումների,

10


ինչպիսին, օրինակ, ակոհոլային խմիչքների գովազդին վերաբերող սահմանափակումն է, որոնք ընդհանրապես որևէ առնչություն չունեն հարկային իրավահարաբերությունների հետ, ուստի դրանց չպետք է իրավական նշանակություն տրվեր սույն գործով հանրային սննդի ոլորտում գործունեություն իրականացնող սուբյեկտների և այլ ոլորտներում գործունեություն իրականացնող սուբյեկտների իրավիճակների համադրելիության հարցում:

Ամփոփելով վերոգրյալը՝ գտնում եմ, որ տվյալ դեպքում օրենքի առջև ընդհանուր հավասարության սկզբունքին համապատասխանության տեսանկյունից Օրենսգրքի 416-րդ հոդվածի 3-րդ մասի սահմանադրականության հարցի շրջանակներում հսկիչ դրամարկղային մեքենաների կիրառության պարտականություն կրող՝ հանրային սննդի ոլորտում գործունեություն իրականացնող սուբյեկտները և այդ պարտականությունը կրող՝ այլ ոլորտներում գործունեություն իրականացնող սուբյեկտները գտնվում են համադրելի իրավիճակներում:

Սահմանադրական դատարանը, անդրադառնալով վիճարկվող իրավակարգավորման՝ օրենքի առջև ընդհանուր հավասարության սկզբունքին համապատասխանության հարցը գնահատելու վերոգրյալ երեք չափանիշներից միայն առաջինին և հերքելով համադրելի իրավիճակների առկայությունը, այլևս չի անդրադարձել փորձերակված վերաբերմունքի առկայության և նման մոտեցման՝ օբյեկտիվորեն և ողջամտորեն հիմնավորված լինելու հարցերին: Այդուհանդերձ վերը նշված վերլուծությունների հիման վրա չհամաձայնելով Սահմանադրական դատարանի որոշմամբ արտահայտված վերոգրյալ իրավական դիրքորոշմանը, գտնում եմ, որ սույն դեպքում առկա են համադրելի իրավիճակներ, ուստի անհրաժեշտ եմ համարում ստորև անդրադառնալ նաև վիճարկվող իրավակարգավորման՝ օրենքի առջև ընդհանուր հավասարության սկզբունքին համապատասխանության հարցը գնահատելու մյուս երկու չափանիշներին:

11


2) Տարբերակված վերաբերմունքի առկայությունը (բացակայությունը).

Օրենսգրքի 416-րդ հոդվածի 3-րդ մասում նախատեսված իրավակարգավորումներից հետևում է, որ դրանով սահմանված իրավախախտման օբյեկտիվ կողմը նույնն է՝ հսկիչ դրամարկղային մեքենաների կիրառությունը հսկիչ դրամարկղային մեքենաների կիրառության կանոնների (բացառությամբ Օրենսգրքի 416-րդ հոդվածի 5.1-ին մասում նշված դեպքի) խախտմամբ, իսկ այդ արարքի համար նախատեսված սանկցիան տարբերակված է՝ կախված նրանից, թե իրավախախտումը տնտեսական գործունեության որ ոլորտում է կատարվում, ընդ որում, հանրային սննդի ոլորտում իրականացվող գործունեության մասով տնտեսվարող սուբյեկտի համար սահմանված է տուգանք՝ 600 հազար ՀՀ դրամի չափով, այլ դեպքում սահմանված է տուգանք՝ 150 հազար ՀՀ դրամի չափով:

Վերոգրյալից հետևում է, որ հանրային սննդի ոլորտում իրականացվող գործունեության մասով տնտեսվարողը միևնույն արարքի՝ հսկիչ դրամարկղային մեքենաների կիրառության կանոնների (բացառությամբ Օրենսգրքի 416-րդ հոդվածի 5.1-ին մասում նշված դեպքի) խախտմամբ հսկիչ դրամարկղային մեքենաների կիրառության համար ենթարկվում է ավելի խիստ պատասխանատվության, քան այլ ոլորտներում գործունեություն իրականացնող տնտեսվարողները, ուստի տուգանքի չափի հարցում անվիճելիորեն առկա է տարբերակված վերաբերմունք:

3) Տարբերակված վերաբերմունքի հիմնավորման առկայությունը (բացակայությունը).

Սահմանադրության 28-րդ հոդվածով ամրագրված՝ ընդհանուր հավասարության սկզբունքի համատեքստում անհավասարության յուրաքանչյուր դրսևորում չէ, որ հանգեցնում է այդ սկզբունքի խախտման, և յուրաքանչյուր դեպքում քննարկվող սկզբունքի խախտման վերաբերյալ գնահատական տալու համար պետք է նաև բացահայտել, թե արդյոք վերաբերմունքի տարբերակման հիմքում ընկած են օբյեկտիվ ու ողջամիտ հիմնավորումներ: Ընդ որում, համադրելի




իրավիճակներում գտնվող անձանց նկատմամբ տարբերակված վերաբերմունքը թույլատրելի է, եթե այդ տարբերակումը հետապնդում է իրավաչափ նպատակ և առկա է ողջամիտ հարաբերակցություն համադրելի իրավիճակներում գտնվող անձանց նկատմամբ դրսևորվող վերաբերմունքի տարբերակման և դրանով հետապնդվող իրավաչափ նպատակի միջև: Այս դիրքորոշումը համահունչ է նաև Մարդու իրավունքների եվրոպական դատարանի դիրքորոշումներին³:

Սույն գործով վիճարկվող իրավակարգավորումը վերոգրյալի համատեքստում դիտարկելու դեպքում պարզ է դառնում, որ տվյալ դեպքում առկա չէ հանրային սննդի ոլորտում գործունեություն իրականացնող տնտեսվարող սուբյեկտի նկատմամբ այլ ոլորտներում գործունեություն իրականացնող տնտեսվարող սուբյեկտների համեմատությամբ տարբերակված վերաբերմունք դրսևորելու իրավաչափ նպատակ: Նման նպատակի առկայության վերաբերյալ հնարավոր չէ պատկերացում կազմել նաև Օրենսգրքի դրույթների վերլուծության արդյունքում:

Միաժամանակ հաշվի առնելով, որ սույն գործով որպես պատասխանող կողմ ներգրավված՝ Ազգային ժողովի ներկայացուցիչը Սահմանադրական դատարանում գործի քննության շրջանակներում ներկայացրել է վիճարկվող դրույթով հանրային սննդի ոլորտում գործունեություն իրականացնող տնտեսվարողների նկատմամբ տարբերակված վերաբերմունքի հիմքում ընկած պատճառները՝ հարկ եմ համարում նաև դրանց անդրադառնալ:

Այսպես՝ Ազգային ժողովի դիրքորոշման համաձայն՝ «(...) օբյեկտիվորեն առաջացել է վտանգ, որ հանրային սննդի ոլորտում գործունեություն իրականացնողները կունենան տնտեսական շարժառիթ՝ թերհայտարարագրել իրացման շրջանառությունների իրական ծավալները, քանի որ շրջանառության հարկի գծով հարկային բեռը մի քանի անգամ ավելի ցածր է, քան գործունեության համապատասխան տեսակը հարկման ընդհանուր համակարգում իրականացնելու պարագայում ձևավորվող՝ ԱԱՀ-ի և շահութահարկի արդյունավետ դրույթաչափերի

3. ECHR (GC), 19 December 2018, Molla Sali v. Greece, Application no. 20452/14, § 135:



հանրագումարն է: Տնտեսվարող սուբյեկտների՝ վերոնշված շարժառիթը բավականին բարդացնում է հարկային մարմինների խնդիրը՝ վերահսկել իրացման շրջանառությունների իրական ծավալները: Իրացման շրջանառությունների թերհայտարարագրմամբ հարկման արտոնյալ համակարգերում հայտնվելու հնարավորությունները խնդիրներ են ստեղծում նաև հարկային քաղաքականության հասցեականության և շուկայական մրցակցության առումներով: Քանի որ 2018 թվականի հուլիսի 1-ից հանրային սննդի ոլորտի հարկումն ամբողջությամբ տեղափոխվել է շրջանառության հարկի կամ հարկման ընդհանուր համակարգ, որոնց շրջանակներում հարկային պարտավորությունները հաշվարկվում են իրացման շրջանառությունների հիման վրա, ուստի հսկիչ դրամարկղային մեքենաների կիրառության կանոնների խախտմամբ հսկիչ դրամարկղային մեքենաների կիրառության համար հանրային սննդի ոլորտում իրականացվող գործունեության մասով առավել խիստ տուգանքների սահմանումը միտված է պետության կողմից առավել արդյունավետ կառավարել իրացման շրջանառությունները թաքցնելու ռիսկերը»:

Վերոգրյալ դիրքորոշման կապակցությամբ հարկ են համարում ընդգծել, որ տվյալ դեպքում համադրելի իրավիճակներում գտնվող անձանց նկատմամբ տարբերակված մոտեցումը հիմնավորելու համար թույլատրելի կարող են լինել այն հանգամանքները, որոնք ընկած են ոչ թե ընդհանրապես քննարկվող իրավախախտումը նախատեսելու կամ դրա համար խիստ պատասխանատվություն նախատեսելու հիմքում, այլ այն հանգամանքները, որոնք հիմնավորում են տարբերակված վերաբերմունքը: Մինչդեռ պատասխանող Ազգային ժողովի դիրքորոշման մեջ նշված որևէ հանգամանք վերագրելի չէ միայն հանրային սննդի ոլորտին, որով էլ պայմանավորված օրենսդիրն ընտրել է հանրային սննդի ոլորտում իրականացվող գործունեության մասով հսկիչ դրամարկղային մեքենաների կիրառության կանոնների խախտմամբ հսկիչ դրամարկղային մեքենաների կիրառության համար ավելի խիստ պատասխանատվություն սահմանելու միջոցը՝



«իրացման շրջանառությունները թաքցնելու ռիսկերն առավել արդյունավետ կառավարելու նպատակով»:

Այսպիսով, կարծում եմ, որ սույն դեպքում՝ 1) Օրենսգրքի 416-րդ հոդվածի 3-րդ մասի՝ օրենքի առջև ընդհանուր հավասարության սկզբունքին համապատասխանության հարցի տեսանկյունից հսկիչ դրամարկղային մեքենաների կիրառության պարտականություն կրող՝ հանրային սննդի ոլորտում գործունեություն իրականացնող սուբյեկտները և այդ պարտականությունը կրող՝ այլ ոլորտներում գործունեություն իրականացնող սուբյեկտները գտնվում են համադրելի իրավիճակներում, 2) այդ սուբյեկտների նկատմամբ օրենսդիրը դրսևորել է տարբերակված վերաբերմունք՝ ի վնաս հանրային սննդի ոլորտում գործունեություն իրականացնող սուբյեկտների, 3) վերաբերմունքի նման տարբերակումը չունի օբյեկտիվ և ողջամիտ հիմնավորում: Ասվածը բավարար է արձանագրելու համար, որ Օրենսգրքի 416-րդ հոդվածի 3-րդ մասի 2-րդ կետը չի համապատասխանում օրենքի առջև ընդհանուր հավասարության սկզբունքին:

2. Միաժամանակ հարկ եմ համարում վիճարկվող դրույթի սահմանադրականության հարցը քննարկել նաև Սահմանադրության 78-րդ հոդվածով սահմանված՝ համաչափության սկզբունքի համատեքստում, մասնավորապես՝ որպես տնտեսվարող սուբյեկտների տնտեսական գործունեության ազատության սահմանափակումներ՝ դիտարկելով հարկային իրավախախտման համար օրենսդրությամբ սահմանված համապատասխան տուգանքները:

Սահմանադրությունը, երաշխավորելով տնտեսական գործունեության ազատությունը, միաժամանակ սահմանել է, որ այս իրավունքի իրականացման պայմանները և կարգը սահմանվում են օրենքով (59-րդ հոդվածի 1-ին մաս): Նշվածից հետևում է, որ այս իրավունքի իրականացման պայմանները և դրանց իրացումն ապահովող կարգն ամրագրվում են օրենքով, իսկ օրենսդրի կողմից



սահմանափակող միջոցներ նախատեսվելիս պետք է հիմք ընդունվեն Սահմանադրությամբ ամրագրված պահանջները:

Օրենսդրի լիազորությունների շրջանակներում է, ի թիվս այլնի, հարկային իրավախախտումների վերաբերյալ համապատասխան կարգավորումների սահմանումը, մասնավորապես՝ հարկային իրավախախտում համարվող արարքների շրջանակների նախատեսումը, նշված արարքների կատարման համար հարկային պատասխանատվության համապատասխան միջոցների, ինչպես նաև պատասխանատվության համապատասխան չափերի նախատեսումը: Նման պայմաններում օրենսդիրն իր լիազորություններն իրացնելիս պետք է անպայմանորեն առաջնորդվի սահմանադրական սկզբունքներով:

Ուստի հանրային սննդի ոլորտում գործունեություն իրականացնող տնտեսվարող սուբյեկտների կողմից հսկիչ դրամարկղային մեքենաների կիրառության կանոնների խախտմամբ հսկիչ դրամարկղային մեքենաների կիրառության համար պատասխանատվություն սահմանող դրույթի՝ Օրենսգրքի 416-րդ հոդվածի 3-րդ մասի 2-րդ կետի սահմանադրականությունը գնահատելիս այն անհրաժեշտ է դիտարկել նաև Սահմանադրության 78-րդ հոդվածի շրջանակներում:

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

Սահմանադրական դատարանն իր մի շարք որոշումներով անդրադարձել է համաչափության սկզբունքի էությանը, որը հանգում է հետևյալին.

- «Համաչափության սկզբունքն առաջին հերթին պահանջում է ապահովել արդարացի հավասարակշռություն սահմանվող պատասխանատվության միջոցի



ու չափի և պատասխանատվության սահմանմամբ հետապնդվող իրավաչափ նպատակի միջև» (ՍԴՈ-924),

- «(...) օրենսդիրը, իրացնելով իրավունքների և ազատությունների սահմանափակումներ նախատեսելու իր իրավասությունը, պետք է այնպիսի համամասնությամբ դա կատարի, որ ընտրված սահմանափակումը համահունչ լինի ՀՀ Սահմանադրության 78-րդ հոդվածով նախատեսված համաչափության սկզբունքին, այն է՝ հիմնական իրավունքների և ազատությունների սահմանափակման համար **ընտրված միջոցները պետք է պիտանի և անհրաժեշտ լինեն Սահմանադրությամբ սահմանված նպատակին հասնելու համար:**» (ՍԴՈ-1293),

- «(...) որևէ հիմնական իրավունքի սահմանափակում հնարավոր է միայն օրենքով, իսկ համաչափության սկզբունքով պայմանավորված՝ օրենքով հիմնական իրավունքի սահմանափակումներին վերաբերող պահանջները հետևյալն են.

1) **սահմանափակման նպատակի լեգիտիմությունը**, այն է՝ Սահմանադրությամբ սահմանված լինելը.

2) սահմանափակման համար **ընտրված միջոցների՝**

ա) **պիտանիությունը՝** Սահմանադրությամբ սահմանված նպատակին հասնելու համար.

բ) **անհրաժեշտությունը՝** Սահմանադրությամբ սահմանված նպատակին հասնելու համար.

գ) **համարժեքությունը** սահմանափակվող հիմնական իրավունքի և ազատության նշանակությանը» (ՍԴՈ-1546):

Մարդու իրավունքների եվրոպական դատարանն արտահայտել է այն իրավական դիրքորոշումը, որ սոցիալական և տնտեսական օրենսդրության, այդ թվում հարկային օրենսդրության ոլորտում պետությունն ունի հայեցողության լայն

17

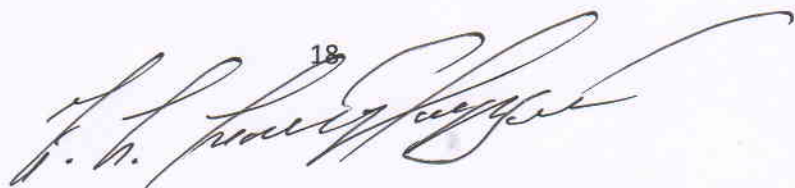

շրջանակ (...): Միաժամանակ նշել է, որ ցանկացած միջոցի կիրառում պետք է լինի խտրականության և համաչափության պահանջներին համապատասխան⁴:

Համաչափության սկզբունքը կոչված է ապահովելու մասնավոր և հանրային շահերի հավասարակշռությունը, ուստի օրենսդիրն իր լիազորությունների շրջանակներում հիմնական իրավունքները սահմանափակելիս պետք է առաջնորդվի բացառապես Սահմանադրությամբ նախատեսված նպատակներով՝ ընտրելով այդ նպատակներին հասնելու համար պիտանի, անհրաժեշտ և համարժեք միջոցներ, հետևաբար յուրաքանչյուր սահմանափակման սահմանադրականությունը գնահատելիս անհրաժեշտ է պարզել դրա՝ նշված պահանջներին համապատասխանությունը:

Համաչափության սկզբունքի վերաբերյալ վերոնշյալ դիրքորոշումների համատեքստում անդրադառնալով տնտեսվարող սուբյեկտների նկատմամբ Սահմանադրությամբ ամրագրված տնտեսական գործունեության ազատությանն առնչվող սահմանափակումներին՝ գտնում եմ, որ Սահմանադրության 60-րդ հոդվածի 8-րդ մասով վերջիններիս համար սահմանված պարտականությունը՝ օրենքին համապատասխան սահմանված հարկեր, տուրքեր մուծելու, պետական կամ համայնքային բյուջե մուտքագրվող պարտադիր այլ վճարումներ կատարելու վերաբերյալ, համարվում է Սահմանադրությամբ ամրագրված՝ իրավաչափ նպատակով պայմանավորված սահմանափակում:

Հարկային իրավահարաբերությունների առանձնահատկությունը պայմանավորված է հանրային շահի տիրույթում գտնվելով, ուստի վիճարկվող դրույթով՝ Օրենսգրքի 416-րդ հոդվածի 3-րդ մասի 2-րդ կետով սահմանված իրավախախտման համար տուգանք նախատեսելը նաև հանդիսանում է երաշխիք՝

4. ECHR, 14 May 2013, N.K.M. v. HUNGARY, Application no 66529/11, § 65:

18


տնտեսվարող սուբյեկտների կողմից հարկային պարտականությունները բարեխղճորեն կատարելու համար:

Այդուհանդերձ, սահմանված իրավակարգավորումը Սահմանադրության 78-րդ հոդվածին համահունչ լինելու հարցը պարզելու համար պետք է բացահայտել նաև, թե արդյոք դրանով ընտրված միջոցը համարվում է այդ իրավաչափ նպատակին հասնելու համար պիտանի, անհրաժեշտ և համարժեք միջոց:

Նշվածը վերաբերելի է նաև քննության առարկա սահմանադրաիրավական վեճի շրջանակներում վիճարկվող դրույթի պարագայում, մասնավորապես՝ օրենսդիրը տնտեսվարող սուբյեկտների նկատմամբ հարկային իրավահարաբերություններից բխող պատասխանատվության միջոցներ սահմանելիս պետք է ապահովի միջոցների պիտանիություն, անհրաժեշտություն և համարժեքություն: Այսինքն՝ ընտրված պատասխանատվության միջոցը պետք է նախատեսված լինի Սահմանադրությամբ ամրագրված նպատակին հասնելու համար և չպետք է անհամաչափորեն սահմանափակի տնտեսվարող սուբյեկտների հիմնական իրավունքը, այն է՝ տնտեսական գործունեության ազատությունը:

Մինչդեռ վիճարկվող դրույթով հանրային սննդի ոլորտում գործունեություն իրականացնող տնտեսվարող սուբյեկտների նկատմամբ կիրառված մոտեցման ուսումնասիրությունը ցույց է տալիս, որ Օրենսգրքի 416-րդ հոդվածի 3-րդ մասի 2-րդ կետով սահմանված տուգանքը՝ որպես սահմանադրորեն ամրագրված նպատակին հասնելու միջոց, չի համապատասխանում համաչափության սկզբունքին, մասնավորապես՝ տարբերակված պատասխանատվության կիրառումը չի համարվում այդ նպատակին հասնելու համար անհրաժեշտ միջոց, ինչն էլ հանգեցնում է հանրային սննդի ոլորտում գործունեություն իրականացնող տնտեսվարող սուբյեկտների տնտեսական գործունեության իրականացման ոչ համաչափ սահմանափակման՝ ի տարբերություն այլ տնտեսվարող սուբյեկտների:

Նման պայմաններում գտնում եմ, որ օրենսդրի կողմից սահմանված իրավաչափ նպատակին հնարավոր է հասնել նաև քննարկվող իրավիճակում բոլոր

տնտեսվարող սուբյեկտների համար հավասար պատասխանատվության չափ նախատեսելու միջոց ընտրելով:

Միաժամանակ հարկ են համարում նշել, որ թեև քննարկվող որոշմամբ Սահմանադրական դատարանը վիճարկվող դրույթի սահմանադրականության հարցը չի դիտարկել Սահմանադրության 78-րդ հոդվածով սահմանված՝ համաչափության սկզբունքի շրջանակներում, այդուհանդերձ, կարծում են, որ Օրենսգրքի 416-րդ հոդվածի 3-րդ մասի 2-րդ կետի սահմանադրականությունը պետք է քննության առարկա դարձվեր նաև Սահմանադրության 78-րդ հոդվածի համատեքստում և արձանագրվեր վիճարկվող դրույթի անհամապատասխանությունն Սահմանադրության 78-րդ հոդվածին:

Ամփոփելով վերոգրյալը՝ կարծում են, որ անհրաժեշտ է կիրառել «Սահմանադրական դատարանի մասին» սահմանադրական օրենքի 68-րդ հոդվածի 9-րդ մասի 3-րդ կետով սահմանված լիազորությունը՝ Օրենսգրքի 416-րդ հոդվածի 3-րդ մասի 2-րդ կետը ճանաչելով Սահմանադրության 28-րդ և 78-րդ հոդվածներին հակասող և անվավեր:

ԴԱՏԱՎՈՐ՝



Ե. ԽՈՒՆԴԿԱՐՅԱՆ

«01» մարտի 2021թ.