

ՀԱՏՈՒԿ ԿԱՐԾԻՔ

ՍԱՀՄԱՆԱԴՐԱԿԱՆ ԴԱՏԱՐԱՆԻ 2021 ԹՎԱԿԱՆԻ ՓԵՏՐՎԱՐԻ 19-Ի ՍԴՈ-1577 ՈՐՈՇՄԱՆ ՊԱՏՃԱՌԱԲԱՆԱԿԱՆ ԵՎ ԵԶՐԱՓՈՒԿԻՉ 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 որոշել է. **«1. Հայաստանի Հանրապետության հարկային օրենսգրքի 416-րդ հոդվածի 3-րդ մասի 2-րդ կետը համապատասխանում է Սահմանադրությանը...»:**

Հիմք ընդունելով «Սահմանադրական դատարանի մասին» սահմանադրական օրենքի 62-րդ հոդվածի 10-րդ մասը՝ ներկայացնում եմ Սահմանադրական դատարանի 2021 թվականի փետրվարի 19-ի ՍԴՈ-1577 որոշման պատճառաբանական և եզրափակիչ մասերի վերաբերյալ Սահմանադրական դատարանի դատավորների մեծամասնության դիրքորոշումից տարբերվող հետևյալ դիրքորոշումը.

1. Սահմանադրական դատարանը 2021 թվականի փետրվարի 19-ի ՍԴՈ-1577 որոշման (այսուհետ՝ Որոշում) 4-րդ կետում գործի ելքի համար նշանակություն ունեցող հանգամանքների համատեքստում անհրաժեշտ է համարել պարզել, թե ՀՀ գործող օրենսդրության շրջանակները թույլ տալի՞ս են հանրային սննդի ոլորտում գործունեություն իրականացնող սուբյեկտներին և այլ տնտեսվարող սուբյեկտներին ընդգրկել «միևնույն կատեգորիա» հասկացության բովանդակային ծավալում, և թե տարբեր տնտեսական գործունեություն իրականացնող տնտեսվարող սուբյեկտների առնչությամբ տարբերակված հարկային և վարչական քաղաքականության իրականացումը շոշափե՞լ է Սահմանադրության 28 և 29-րդ հոդվածներով նախատեսված օրենքի առջև ընդհանուր հավասարության և խտրականության արգելքի սկզբունքները (էջ 5):

Դիմողը՝ «Հարկային օրենսգրքի 416-րդ հոդվածի 3-րդ մասի 2-րդ կետի իրավաչափությունը ստուգելու համար անհրաժեշտ է համարել պարզել՝ հսկիչ դրամարկղային մեքենաների կիրառության կանոնների խախտման համար հանրային սննդի ոլորտում գործունեություն ծավալող տնտեսվարող սուբյեկտների նկատմամբ ավելի խիստ վերաբերմունքի համար արդյո՞ք առկա է օբյեկտիվ և ողջամիտ հիմնավորում... և պահպանվե՞լ է արդյոք համաչափ կապ ընտրված միջոցի և հետապնդվող նպատակի միջև»: Հետագայում, կատարված եզրահանգումներով պայմանավորված՝ դիմողը ընտրված միջոցի և հետապնդվող նպատակի միջև համաչափ կապի հարցն այլևս քննարկման առարկա չի դիտարկել:

«Սահմանադրական դատարանի մասին» սահմանադրական օրենքի 32-րդ հոդվածի 1-ին մասի համաձայն՝ գործի փաստական հանգամանքները Սահմանադրական դատարանը պարզում է ի պաշտոնե: Իսկ նույն հոդվածի 2-րդ մասը սահմանում է, որ Սահմանադրական դատարանը կաշկանդված չէ սահմանադրական դատավարության մասնակիցների ներկայացրած ապացույցներով, բացառություններով, միջնորդություններով, առաջարկություններով և առարկություններով և իր նախաձեռնությամբ ձեռնարկում է համարժեք միջոցներ՝ կոնկրետ գործի լուծման համար անհրաժեշտ իրական փաստերի վերաբերյալ հնարավոր և հասանելի տեղեկություններ ձեռք բերելու համար:

ՀՀ հարկային օրենսգրքի (այսուհետ՝ Օրենսգիրք) վիճարկվող դրույթով հարկային միևնույն իրավախախտման համար պատասխանատվության տարբեր չափի տուգանքներ սահմանելու, հետևաբար՝ հնարավոր անհամաչափ միջամտության վերաբերյալ սահմանադրաիրավական խնդրի լուծման նպատակով կարծում եմ, որ Սահմանադրական դատարանը գործի ելքի համար պետք է նաև պարզեր, մասնավորապես, վիճարկվող դրույթով սահմանված իրավակարգավորման պայմաններում հարկային իրավախախտման և դրա համար նախատեսված պատասխանատվության միջոցի միջև համաչափության պահպանվածության, ինչպես նաև տնտեսական գործունեության ազատության, ներառյալ ձեռնարկատիրական գործունեությամբ զբաղվելու իրավունքի արդյունավետ իրականացման անհրաժեշտ կազմակերպական կառուցակարգերի ու ընթացակարգերի ապահովման հանգամանքները: **Այսինքն, Սահմանադրական դատարանը վիճարկվող դրույ-**

թի սահմանադրականությունը պետք է գնահատեր Սահմանադրության ոչ միայն 28 և 29-րդ հոդվածների շրջանակում, այլև 78-րդ հոդվածի հիման վրա:

2. Սահմանադրական դատարանն իր՝ 2010 թվականի մայիսի 4-ի ՍԴՌ-881 որոշման մեջ արտահայտել է իրավական դիրքորոշում, համաձայն որի՝ *«Սահմանադրական դատարանը խտրականության արգելման սկզբունքի շրջանակներում թույլատրելի է համարում օբյեկտիվ հիմքով և իրավաչափ նպատակով պայմանավորված ցանկացած փարբերակված մոտեցում: Խտրականության արգելման սկզբունքը չի նշանակում, որ միևնույն կատեգորիայի անձանց շրջանակում ցանկացած փարբերակված մոտեցում կարող է վերածվել խտրականության: Խտրականության սկզբունքի խախտում է հանդիսանում այն փարբերակված մոտեցումը, որը զուրկ է օբյեկտիվ հիմքից և իրավաչափ նպատակից»:*

Միաժամանակ, անձի նկատմամբ խտրական վերաբերմունքի վերաբերյալ Սահմանադրական դատարանը հայտնել է նաև այլ իրավական դիրքորոշում, ըստ որի՝ *պետության պոզիտիվ սահմանադրական պարտականությունն է ապահովել այնպիսի պայմաններ, որոնք նույն կարգավիճակն ունեցող անձանց հավասար հնարավորություն կտան իրացնելու, իսկ խախտման դեպքում՝ պաշտպանելու իրենց իրավունքները, հակառակ դեպքում կխախտվեն ոչ միայն հավասարության, խտրականության արգելման, այլ նաև իրավունքի գերակայության և իրավական որոշակիության սահմանադրական սկզբունքները (29.01.2008թ., ՍԴՌ-731):*

Վերոգրյալի հաշվառմամբ անհրաժեշտ է նկատել, որ հարկային օրենսդրության վիճարկվող նորմը նախատեսում է տարբերակված մոտեցում, այն է՝ հանրային սննդի ոլորտում գործունեություն իրականացնող տնտեսվարող սուբյեկտների համար հսկիչ դրամարկղային մեքենաների կիրառության կանոնների խախտումների համար սահմանվել է մի քանի անգամ ավելի բարձր տուգանք, քան մյուս տնտեսվարողների դեպքում:

Սակայն անհրաժեշտ է նշել նաև այն հանգամանքը, որ մինչև 2018 թվականի հունվարի 1-ը հսկիչ դրամարկղային մեքենաների կիրառության կանոնների խախտումների համար գործունեության բոլոր տեսակների համար կիրառվում էր միասնական տուգանք՝ միևնույն պատժաչափով (օրինակ՝ «Հսկիչ-

դրամարկղային մեքենաների կիրառման մասին» Հայաստանի Հանրապետության 2004 թվականի նոյեմբերի 22-ի ՀՕ-129 օրենքի (ուժի մեջ է մտել 2005 թվականի հունվարի 1-ին և ուժը կորցրել է 2018 թվականի հունվարի 1-ին) 11-րդ հոդվածը):

Բացի դրանից, անհրաժեշտ է կարևորել, որ հարկային օրենսդրության տրամաբանության շրջանակում թեև հանրային սննդի ոլորտն 2018 թվականի հունվարի 1-ից հետո ամբողջությամբ անցել է շրջանառության հարկով կամ հարկման ընդհանուր համակարգով հարկման, սակայն դա չի նշանակում է, որ նշված ոլորտն առանձնանում է որևէ ձևի առանձնահատկությամբ, որով պայմանավորված՝ հսկիչ դրամարկղային մեքենաների կիրառման կանոնների խախտումների դեմ պայքարը կենթադրեր առավել խիստ տուգանքների կիրառում, քան մյուս ոլորտներում:

Դա հավաստվում է նաև Հայաստանի Հանրապետության կառավարության 2019 թվականի դեկտեմբերի 19-ի N 1865-Լ որոշմամբ, որը վերաբերում է «Հայաստանի Հանրապետության հարկային օրենսգրքում փոփոխություններ կատարելու մասին» Հայաստանի Հանրապետության օրենքի նախագծին հավանություն տալու մասին առաջարկություններին (Պ-344-06.11.2019-ՏՀ-011/0): Ընդ որում՝ օրենսդրական այդ նախաձեռնության շրջանակում առաջարկվում էր հանրային սննդի ոլորտում գործունեություն իրականացնող տնտեսվարող սուբյեկտների մասով նախատեսված բացառություններն ուժը կորցրած ճանաչել՝ հիմք ընդունելով հարկային իրավախախտումների համար հավասար պատասխանատվության սկզբունքը: Սակայն Հայաստանի Հանրապետության կառավարությունն այդ որոշման շրջանակում արտահայտել է հետևյալ դիրքորոշումը, որ թեև հանրային սննդի ոլորտում «(...) ՀԴՄ կտրոններ չտրամադրելու միջոցով հարկային պարտավորություններից խուսափելու ռիսկերը շատ ավելի մեծ են», այդուհանդերձ կատարել է հետևյալ ամփոփումը, որ՝ «(...) ՀԴՄ-ների կիրառության խախտումների համար գործունեության բոլոր տեսակների համար միասնական տուգանքներ կիրառելու առաջարկությունն ընդունելի է, սակայն պայմանով, որ տուգանքների միասնականացման արդյունքում ոչ թե նվազեցվեն հանրային սննդի ոլորտի մասով սահմանված տուգանքները, այլ մյուս ոլորտների համար

նախատեսված տուգանքները սահմանվեն առնվազն հանրային սննդի ոլորտի համար սահմանված տուգանքների չափով»:

Ողջ վերոգրյալի հաշվառմամբ կարծում եմ, որ հարկային օրենսդրությամբ նախատեսված տարբերակված մոտեցման համար օբյեկտիվ և արդարացի հիմնավորում առկա չէ, իսկ շրջանառության հարկի գումարի հաշվարկման կարգի որոշ առանձնահատկություններ անմիջականորեն կապված չեն հսկիչ դրամարկղային մեքենաների կիրառության կանոնների խախտմամբ վրա հասնող պատասխանատվության հետ:

Իսկ ինչ վերաբերում է Կառավարության կողմից հիշատակված մեկ այլ դիրքորոշմանն առ այն, որ հանրային սննդի ոլորտում գործունեություն իրականացնող տնտեսվարող սուբյեկտների մասով առկա են իրացման շրջանառությունները թաքցնելու ռիսկեր, կարծում եմ, որ, նախ՝ այդ ռիսկերը կարող են առկա լինել նաև մյուս տնտեսվարողների մասով, և երկրորդ՝ շրջանառության ռիսկերը նվազեցնելու լավագույն միջոցն առավել խիստ պատասխանատվության միջոցի նախատեսումը չէ, քանի որ սահմանված կանոնների պահպանումը պայմանավորված է ոչ թե պատասխանատվության միջոցի խստությամբ, այլ դրա անխուսափելիությամբ:

Ավելին, գործող իրավակարգավորումների համատեքստում հանրային սննդի ոլորտում գործունեություն ծավալող տնտեսվարող սուբյեկտները կարող են ունենալ առավել նվազ բարենպաստ վիճակ, քան մյուս ոլորտներում գործունեություն ծավալող տնտեսվարող սուբյեկտները, նույնիսկ եթե հարկային քաղաքականության տեսանկյունից նման կարգավորումներն ունեն իրենց նպատակները, այնուամենայնիվ, վերջիններս պետք է լինեն արդարացված, հիմնավոր և նպատակաուղղված:

Միաժամանակ, նույն իրավախախտման համար առանձին սուբյեկտների համար առավել խիստ պատասխանատվության միջոցի նախատեսումը պետք է լինի հիմնավորված, հետապնդի որոշակի իրավաչափ նպատակ, հստակ սահմանի այն էական հատկանիշները, որոնցով պայմանավորված այդ տնտեսվարող սուբյեկտների վրա նման պատասխանատվություն պետք է տարածվի:

Ուստի կարծում եմ, որ թեև տնտեսվարող սուբյեկտների գործունեության իրական շրջանառության արտացոլումն իրավաչափ նպատակ է, սակայն դրա իրագործման համար ընտրված միջոցը՝ անհամեմատ բարձր տուգանքի նշանակումը, համաչափ չէ հետապնդվող նպատակին:

3. Սահմանադրական դատարանը՝ Որոշման պատճառաբանական մասի 5.2.3-րդ կետում կատարել է հետևյալ իրավական եզրահանգումը, որ՝ «....*հանրային սննդի ոլորտում ծառայություններ մատուցող 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»:* Միաժամանակ, նույն եզրահանգման շրջանակում ընդգծվում է, որ՝ «Տնտեսվարող սուբյեկտների նման օրենսդրական տարբերակումը հիմնված է հասարակական իրողությունների վրա, ունի տնտեսական, հանրային և այլ շահերի ապահովմանն ուղղված ողջամիտ հիմքեր»:

Հիշյալ եզրահանգման առնչությամբ, հանրային սննդի ոլորտի առանձնահատկությունների առկայության կամ դրանց բացառման համար անհրաժեշտ է Օրենսգրքի 254, 258, 397 և 400-րդ հոդվածներին անդրադառնալ համակարգային վերլուծության համատեքստում, որից հետևում է.

ա) թեև օրենսդիրը սահմանում է միևնույն հարկային իրավախախտման համար հարկային պատասխանատվության նույն տեսակը կիրառելու պահանջ, այնուամենայնիվ չի բացառում Օրենսգրքի համապատասխան բաժնով նախատեսված հարկային պատասխանատվության տարբեր տեսակներ կիրառելու հնարավորություն (հոդվ. 400, մաս 7): Այստեղ, օրենսդիրը հսկիչ դրամարկղային մեքենաների կիրառության կանոնների խախտման համար հանրային սննդի մասով նախատեսել է ոչ թե հարկային պատասխանատվության տուգանքից տարբերվող այլ տեսակ¹, այլ սահմանել է պատասխանատվության միևնույն տեսակ (տուգանք) տարբեր չափով, ինչը նշանակում է, որ տնտեսական

¹ Հարկային պատասխանատվության տեսակները սահմանվել են Հարկային օրենսգրքի 400-րդ հոդվածի 1-ին մասով:

շրջանառության մեջ հանրային սննդի ոլորտում ծառայություններ մատուցող տնտեսվարող սուբյեկտները և տնտեսվարող այլ սուբյեկտները գտնվում են «միևնույն կատեգորիա» հասկացության բովանդակային ծավալում,

բ) շրջանառության հարկով հարկման համակարգը ևս բովանդակում է հարկման ընդհանուր համակարգի տարրեր այն տարբերությամբ, որ օրենքով սահմանված պայմանները բավարարող առանձին խումբ առևտրային կազմակերպություններ, անհատ ձեռնարկատերեր և նոտարներ՝ կախված շրջանառության ծավալի թույլատրելի սահմանից (հոդվ. 254), կարող են պարզ ընթացակարգով վճարել շրջանառության հարկ առանձին հարկատեսակների փոխարեն: Միաժամանակ, գործունեության առանձին տեսակների, այդ թվում՝ հանրային սննդի ոլորտի տնտեսվարողների մասով շրջանառության հարկի տարբեր դրույքաչափերի սահմանումը (հոդվ. 258) դեռևս չի վկայում նույն հանրային սննդի ոլորտում առանձնահատկությունների առկայության մասին: Ե՛վ շրջանառության հարկով հարկման, և՛ ընդհանուր հարկման համակարգերում տարբեր դրույքաչափերի սահմանումը, այդ թվում՝ հանրային սննդի ոլորտում, նպատակ է հետապնդում տարբեր եկամտաբերություն կամ շահութաբերություն ունեցող ճյուղերի հարաբերական հավասարակշռվածությունն ապահովելու համար, և այստեղ նույնպես որևէ առանձնահատկության մասին խոսք չի կարող լինել:

Հաշվի առնելով վերոշարադրյալը՝ գտնում եմ, որ ինչպես Սահմանադրության՝ օրենքի առջև բոլորի հավասարության և խտրականության արգելումն ամրագրող պահանջների, այնպես էլ Օրենսգրքի՝ հարկային համակարգի սկզբունքներում տեղ գտած հավասարության, հարկային հարաբերությունները կարգավորող իրավական ակտերը բոլոր հարկ վճարողների նկատմամբ հավասարապես կիրառելու պահանջի ապահովման նկատառումներից ելնելով, միևնույն հարկային իրավախախտման համար պետք է նախատեսել պատասխանատվության նույն տեսակը՝ միևնույն պատժաչափով:

Ընդհանուր այս կանոնից կարող են բացառություն կազմել այն դեպքերը, երբ առկա է օբյեկտիվ և ողջամիտ արդարացում՝ տարբերակված մոտեցման համար:

Սահմանադրական դատարանի քննության առարկա իրավակարգավորումների շրջանակում հանրային սննդի ոլորտում հսկիչ դրամարկղային մեքենաների կիրառության կանոնների խախտման համար մի քանի անգամ ավելի բարձր չափի տուգանքի սահմանումը, իմ կարծիքով, չունի օբյեկտիվ և ողջամիտ արդարացում, քանի որ նման տարբերակված մոտեցումը չի կարող համաչափ լինել հետապնդվող իրավաչափ նպատակին:

4. Սահմանադրական դատարանի քննության առարկա դրույթի հետ համակարգային առումով փոխկապակցված՝ 416-րդ հոդվածի 1-ին մասի 2-րդ, 2-րդ մասի 2-րդ, 4-րդ մասի 2-րդ և 5-րդ մասի 2-րդ կետերում՝ հանրային սննդի ոլորտում որոշակի ժամանակահատվածում կրկնակի հարկային իրավախախտումների համար նախատեսված է ինչպես ավելի խիստ՝ բացարձակ չափերով տուգանք, այնպես էլ հավելյալ միջոց՝ գործունեության կասեցում որոշակի ժամանակով:

Անհրաժեշտ է նկատել, որ կրկնակի սահմանափակումն այդ դեպքերում հետապնդում է ոչ թե կանխարգելիչ, այլ իր էությանմբ սոսկ պատժիչ նպատակ, որը սահմանադրորեն արդարացված չէ: Այն կարող է կիրառվել առանձին՝ որպես էապես ավելի խիստ պատասխանատվության միջոց բացառապես խիստ որոշակի դեպքերում, երբ դրանով, օրինակ, կանխվում է հանրային շահերին ավելի էական վնաս հասցնելը, կամ տնտեսվարող սուբյեկտի գործունեության շարունակությունը կարող է հանգեցնել արտակարգ իրավիճակների առաջացման (վտանգ անձանց կյանքին կամ առողջությանը, թմրանյութերի ապօրինի շրջանառության կանխում, և այլ նմանատիպ դեպքեր):

Բոլոր այն դեպքերում, երբ սահմանվում է տուգանք, ապա տնտեսվարող սուբյեկտը պետք է հնարավորություն ունենա շարունակել իր գործունեությունը՝ ապահովելու համար տուգանքը մարելու համար անհրաժեշտ դրամական միջոցների ձեռքբերումը: Խոշոր տուգանքներ նշանակելիս տուգանքի և գործունեության կասեցման զուգորդումը կարող է ձեռք բերել շահույթ կամ եկամուտ ստանալու խոչընդոտի բնույթ՝ անարդարացի վնաս պատճառելով տնտեսվարող սուբյեկտին:

Ամփոփելով վերոգրյալը՝ կարծում եմ, որ Սահմանադրական դատարանն ուներ բավարար հիմքեր Հայաստանի Հանրապետության հարկային օրենսգրքի 416-րդ հոդվածի 3-րդ մասի 2-րդ կետը ճանաչել Սահմանադրության 28, 29 և 78-րդ հոդվածներին հակասող և անվավեր:

Միաժամանակ կարծում եմ, որ Սահմանադրական դատարանն ուներ բավարար հիմքեր Հայաստանի Հանրապետության հարկային օրենսգրքի 416-րդ հոդվածի 3-րդ մասի 2-րդ կետի հետ համակարգային առումով փոխկապակցված՝ Հայաստանի Հանրապետության հարկային օրենսգրքի 416-րդ հոդվածի 1-րդ մասի 2-րդ կետը, 2-րդ մասի 2-րդ կետը, 4-րդ մասի 2-րդ կետը և 5-րդ մասի 2-րդ կետը նույնպես ճանաչել Սահմանադրության 28, 29 և 78-րդ հոդվածներին հակասող և անվավեր:

ՍԱՀՄԱՆԱԴՐԱԿԱՆ ԴԱՏԱՐԱՆԻ ԴԱՏԱՎՈՐ

Ա.ԽԱԶԱՏՐՅԱՆ

1 մարտի 2021թ.