



**ՀԱՅԱՍՏԱՆԻ ՀԱՆՐԱՊԵՏՈՒԹՅԱՆ
ՓԱՍՏԱԲԱՆՆԵՐԻ ՊԱԼԱՏԻ ԽՈՐՀՐԴԻՆ ԱՌԸՆԹԵՐ
ԳԻՏԱՎԵՐԼՈՒԾԱԿԱՆ ԿԵՆՏՐՈՆԻ ԿԱՐԾԻՔ
(AMICUS CURIAE) № 14/20**

22.10.2020 թ.

ք. Երևան

ՀՀ վարչական դատարանը, նախագահությամբ դատավոր Կարեն Զարիկյանի (այսուհետ՝ Դիմող) թիվ ՎԴ/10263/05/19 վարչական գործի շրջանակներում դիմել է ՀՀ Սահմանադրական դատարան (այսուհետ՝ Սահմանադրական դատարան) ՀՀ հարկային օրենսգրքի 416-րդ հոդվածի 3-րդ մասի 2-րդ կետի ՀՀ Սահմանադրությանը (այսուհետ՝ Սահմանադրություն) համապատասխանության հարցով:

Մասնավորապես, Դիմողը վիճարկում է ՀՀ հարկային օրենսգրքի 416-րդ հոդվածի 3-րդ մասի 2-րդ կետի համապատասխանությունը Սահմանադրության 28-րդ և 29-րդ հոդվածներին:

Անդրադառնալով վիճարկվող նորմին՝ Դիմողը նկատում է, որ այն տարբերակված մոտեցում է ցուցաբերում հանրային սննդի ոլորտում գործունեություն ծավալող տնտեսավարող սուբյեկտների նկատմամբ: Նույն հոդվածի նույն մասի 1-ին կետը մինևույն՝ հսկիչ դրամարկղային մեքենաների կիրառության կանոնների խախտման համար հանրային սննդի ոլորտում գործունեություն ծավալող տնտեսավարող սուբյեկտներից բացի մնացած բոլորի համար սահմանում է ավելի նվազ՝ 150.000 դրամի չափով տուգանք: Ըստ այդմ, վիճարկվող նորմով հանրային սննդի ոլորտում գործունեություն ծավալող տնտեսավարող սուբյեկտները ավելի խիստ վերաբերմունքի են ենթարկվել, քան մնացածները:

Դիմողը նշում է, որ հսկիչ դրամարկղային մեքենաների կիրառության կանոնների խախտման համար կոնկրետ հանրային սննդի ոլորտում գործունեություն ծավալող տնտեսավարող սուբյեկտների նկատմամբ ավելի խիստ

տուգանք սահմանելու առերևույթ բացատրություն չի տեսնում: Իսկ նորմը կիրառող մարմինը՝ այս գործով պատասխանող Պետական եկամուտների կոմիտեն, միայն նշել է 600 քմ մակերեսը գերազանցող սպասարկման սրահ ունեցող հանրային սննդի օբյեկտների համար նախկինում գործող ավելի խիստ տուգանք սահմանելու պատճառները: Սակայն ներկայումս վիճարկվող իրավական նորմով տարբերակման հիմքում դրված չէ սպասարկման սրահի մեծությունը: Դատարանը նաև հատկանշական է համարում այն, որ Ազգային ժողովի մի խումբ պատգամավորներ հանդես են եկել օրենսդրական նախաձեռնությամբ (Պ-344-06.11.2019-SZ-011/0), որով առաջարկել են ուժը կորցրած ճանաչել *inter alia* վիճարկվող դրույթը: Տվյալ օրենսդրական նախաձեռնության հիմքում դրվել է հենց այն պատճառաբանությունը, որ առկա է հսկիչ դրամարկղային մեքենաների կիրառության կանոնների խախտմամբ հսկիչ դրամարկղային մեքենաների կիրառության համար հարկ վճարողների պատասխանատվության տարբերակված մոտեցում, իսկ առաջարկվող փոփոխությամբ ակնկալվում է ունենալ նույն հարկային իրավախախտման համար հավասար պատասխանատվություն, ինչը բխում է նաև Հարկային օրենսգրքի 3-րդ հոդվածի 1-ին մասի 3-րդ կետում սահմանված հավասարության սկզբունքից: Ընդ որում, ըստ նախագծի հեղինակների, հանրային սննդի ոլորտում իրականացվող գործունեության համար ավելի մեծ տուգանք սահմանելն արդարացված էր այն ժամանակ, երբ հանրային սննդի ոլորտում իրականացվող գործունեությունը հանդիսանում էր արտոնագրային հարկով հարկման օբյեկտ և իրական շրջանառության արտացոլման խնդիր կար: Իսկ ներկայումս այն ընդհանուր հարկման դաշտում է (օրենսդրական նախաձեռնության հեղինակները 17.01.2020 թվականին հետ են վերցրել օրենքի փոփոխության նախագիծը):

Ընդ որում, Դիմողը կարծում է, որ ընդհանրապես անհրաժեշտ են խիստ տուգանքներ այս տեսակի իրավախախտումները կանխարգելելու համար: Այդ մոտեցումը կարող է և արդարացված լինել, սակայն պետք է տարածվի հավասարապես բոլոր ոլորտների նկատմամբ, եթե չկան տարբերակման օբյեկտիվ և ողջամիտ պատճառներ: Եթե նույնիսկ օրենսդիրը կարող էր մյուս ոլորտի հարկատուների համար ևս խիստ տուգանքներ սահմանել, սակայն դա չի արել,

տվյալ պահին հանրային սննդի ոլորտում գործող սուբյեկտները «ենթարկվում են պակաս բարենպաստ վերաբերմունքի, քան մյուսները՝ առանց պատշաճ հիմնավորման»:

Նման պայմաններում վիճարկվող նորմով դրսևորված տարբերակված մոտեցումը չի հետապնդում նաև իրավաչափ նպատակ: Ըստ այդմ՝ ընտրված միջոցի և հետապնդվող նպատակի միջև համաչափ կապի հարցը այլևս ենթակա չէ քննարկման: Այդուհանդերձ, դատարանն ավելորդ չի համարում նկատել, որ հանրային սննդի ոլորտում ընտրված տուգանքի չափը չորս անգամ գերազանցում է մյուս ոլորտում գործող սուբյեկտների նկատմամբ միևնույն խախտման համար սահմանված տուգանքի չափից:

ՎԵՐԼՈՒԾՈՒԹՅՈՒՆՆԵՐ ԵՎ ՀԻՄՆԱՎՈՐՈՒՄՆԵՐ

Այսպես, Դիմողը վիճարկում է ՀՀ հարկային օրենսգրքի 416-րդ հոդվածի 3-րդ մասի 2-րդ կետի համապատասխանությունը Սահմանադրության 28-րդ և 29-րդ հոդվածներին:

Վիճարկվող ՀՀ հարկային օրենսգրքի 416-րդ հոդվածի 3-րդ մասի 2-րդ կետի բովանդակությունը հետևյալն է.

3. Հսկիչ ղրամարկղային մեքենաների կիրառության կանոնների (բացառությամբ սույն հոդվածի 5.1-ին մասում նշված դեպքի) խախտմամբ հսկիչ ղրամարկղային մեքենաների կիրառության համար կազմակերպությունը, անհատ ձեռնարկատերը կամ նոտարը տուգանվում է՝

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

Սահմանադրության 28-րդ հոդվածի համաձայն՝

Բոլորը հավասար են օրենքի առջև:

Սահմանադրության 29-րդ հոդվածի համաձայն՝

Խտրականությունը, կախված սեռից, ռասայից, մաշկի գույնից, էթնիկ կամ սոցիալական ծագումից, գենետիկական հատկանիշներից, լեզվից, կրոնից, աշխարհայացքից, քաղաքական կամ այլ հայացքներից, ազգային

փոքրամասնությանը պատկանելությունից, գույքային վիճակից, ծնունդից, հաշմանդամությունից, տարիքից կամ անձնական կամ սոցիալական բնույթի այլ հանգամանքներից, արգելվում է:

ՀՀ հարկային օրենսգրքի 416-րդ հոդվածը սահմանում է հսկիչ դրամարկղային մեքենաների կիրառության և (կամ) հսկիչ դրամարկղային մեքենաների միջոցով դրամական հաշվարկների կանոնները չպահպանելու համար վրա հասնող վարչական պատասխանատվության՝ տուգանքների չափերը: Հատկանշական է, որ նշված հոդվածի 1-ից 5-րդ մասերի 2-րդ կետերով ընդհանուր կանոնից բացառության կարգով առանձնացված են հանրային սննդի ոլորտում գործունեություն իրականացնող տնտեսավարող սուբյեկտները՝ վերջիններիս նկատմամբ նախատեսված տուգանքն անհամեմատ ավելի մեծ է, քան մյուս ոլորտների տնտեսավարող սուբյեկտներինը: Սակայն, հարկ է նկատել, որ օրենսդրորեն օբյեկտիվ և արդարացված տարբերակում չկա նշված ոլորտում գործունեություն ծավալող տնտեսավարող սուբյեկտների և այլ ոլորտների տնտեսավարող սուբյեկտներին միջև: Այսինքն՝ գործող կարգավորումը առանձնացնում է հանրային սննդի ոլորտի տնտեսավարողներին մյուս ոլորտների տնտեսավարողներից, սակայն այդ տարբերակման հիմնավորում չի տալիս: Քանի որ սույն գործի շրջանակներում վիճարկվում է ՀՀ հարկային օրենսգրքի 416-րդ հոդվածի միայն 3-րդ մասի 2-րդ կետը, ապա հետագա վերլուծությունն անենք ըստ այդ կետի:

Այսպես, Սահմանադրական դատարանը 2008 թվականի հունվարի 29-ի ՄԴՈ–731 որոշման մեջ հայտնել է հետևյալ դիրքորոշումը. «10. ՀՀ Սահմանադրության 14.1 հոդվածն ամրագրում է օրենքի առջև բոլորի հավասարության սկզբունքը: Այս հոդվածի պահանջներին համապատասխան 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:»:

«5. Սահմանադրական դատարանը խտրականության արգելման սկզբունքի շրջանակներում թույլատրելի է համարում օբյեկտիվ հիմքով և իրավաչափ նպատակով պայմանավորված ցանկացած տարբերակված մոտեցում: Խտրականության արգելման սկզբունքը չի նշանակում, որ միննույն կատեգորիայի անձանց շրջանակում ցանկացած տարբերակված մոտեցում կարող է վերածվել խտրականության: Խտրականության սկզբունքի խախտում է հանդիսանում այն տարբերակված մոտեցումը, որը գուրկ է օբյեկտիվ հիմքից և իրավաչափ նպատակից»: (ՄԴՈ-881, 4 մայիսի, 2010 թ.):

«8. Օրենքի առջև բոլորի հավասարության և խտրականության արգելքի սկզբունքների խախտման վերաբերյալ դիմողի փաստարկների առնչությամբ ՀՀ սահմանադրական դատարանը վերահաստատում է իր՝ 04.05.2010թ. ՄԴՈ-881 որոշման 5-րդ կետում ամրագրած իրավական այն դիրքորոշումը, համաձայն որի. «...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՝ սահմանելուն» (ՄԴՈ-1262, 22 մարտի, 2016թ.):

«...խտրականությունն առկա է այն դեպքում, երբ նույն իրավական կարգավիճակի շրջանակներում այս կամ այն անձի կամ անձանց նկատմամբ դրսևորվում է տարբերակված մոտեցում, մասնավորապես՝ նրանք զրկվում են այս կամ այն իրավունքներից, կամ դրանք սահմանափակվում են, կամ ձեռք են բերում արտոնություններ» (ՄԴՈ-1224, 7 հուլիսի, 2015թ.):

Խտրականության ցանկացած դրսևորման արգելման սկզբունքն ամրագրված է նաև Մարդու իրավունքների և հիմնարար ազատությունների պաշտպանության մասին եվրոպական կոնվենցիայի՝ խտրականության արգելքն ամրագրող 14-րդ հոդվածով, համաձայն որի՝ սույն կոնվենցիայում շարադրված իրավունքներից և ազատություններից օգտվելը ապահովվում է առանց խտրականության, այն է՝ անկախ սեռից, ռասայից, մաշկի գույնից, լեզվից, կրոնից, քաղաքական կամ այլ համոզմունքից, ազգային կամ սոցիալական ծագումից, ազգային

փոքրամասնությանը պատկանելուց, գույքային դրությունից, ծննդից կամ այլ դրությունից:

Տարբերակումը կամ տարբերությունը համարվում է խտրական, եթե այն չունի օբյեկտիվ և ողջամիտ արդարացում, այսինքն՝ եթե այդ տարբերակումը կամ տարբերությունը չի հետապնդում իրավաչափ նպատակ կամ համաչափ չէ հետապնդվող իրավաչափ նպատակին (Andrejeva v. Latvia գործով Մեծ պալատի 2009թ. փետրվարի 18-ի վճիռ, գանգատ թիվ 55707/00, § 81):

Խտրականության հասկացությունը՝ 14-րդ հոդվածի իմաստով, ներառում է նաև այն դեպքերը, երբ անձը կամ անձանց խումբը ենթարկվում է պակաս բարենպաստ վերաբերմունքի, քան մյուսը՝ առանց պատշաճ հիմնավորման, թեև առավել բարենպաստ վերաբերմունքը չի պարտադրվում Կոնվենցիայով (Abdulaziz, Cabales and Balkandali v. The United Kingdom գործով Մարդու իրավունքների եվրոպական դատարանի 1985թ. մայիսի 28-ի վճիռ, գանգատ թիվ 9214/80; 9473/81; 9474/81, § 82):

Ինչպես Դիմողն իրավացիորեն նկատել է, համանման իրավական կարգավիճակում գտնվող անձանց նկատմամբ տարբերակված մոտեցումը թույլատրելի է բացառիկ դեպքերում, երբ այն ունի օբյեկտիվ և ողջամիտ հիմնավորում, հետապնդում է իրավաչափ նպատակ և պահպանվել է համաչափ կապ միջոցների և հետապնդվող նպատակի միջև: Իսկ նման արդարացման բացակայությունը հանգեցնում է Սահմանադրության 28, 29-րդ հոդվածներում և Մարդու իրավունքների և հիմնարար ազատությունների պաշտպանության մասին եվրոպական կոնվենցիայի 14-րդ հոդվածում ամրագրված՝ խտրականության արգելքի խախտմանը:

Անդրադառնալով վիճարկվող՝ Հարկային օրենսգրքի 416-րդ հոդվածի 3-րդ մասի 2-րդ կետին՝ կարելի է նկատել, որ այն տարբերակված մոտեցում է ցուցաբերում հանրային սննդի ոլորտում գործունեություն ծավալող տնտեսավարող սուբյեկտների նկատմամբ: Նույն հոդվածի նույն մասի 1-ին կետը միննույն՝ հսկիչ դրամարկղային մեքենաների կիրառության կանոնների խախտման համար հանրային սննդի ոլորտում գործունեություն ծավալող տնտեսավարող սուբյեկտներից բացի մնացած բոլորի համար սահմանում է ավելի նվազ՝ 150.000 ՀՀ

դրամի չափով տուգանք, մինչդեռ հանրային սննդի ոլորտում գործունեություն ծավալող տնտեսավարող սուբյեկտների համար նույն խախտման համար նախատեսված տուգանքի գումարի չափը կազմում է 600.000 ՀՀ դրամ: Ըստ այդմ, վիճարկվող նորմով հանրային սննդի ոլորտում գործունեություն ծավալող տնտեսավարող սուբյեկտները ավելի խիստ վերաբերմունքի են ենթարկվել, քան մնացածները, և նման վերաբերմունքը չունի օբյեկտիվ և ողջամիտ հիմնավորում: Հանրային սննդի ոլորտը չի առանձնանում այնպիսի յուրահատկությամբ, որով պայմանավորված հսկիչ դրամարկղային մեքենաների կիրառման կանոնների խախտումների դեմ պայքարը կենթադրի առավել խիստ տուգանքների կիրառում, քան մյուս ոլորտներում: Գործող իրականակարգավորման պայմաններում հանրային սննդի ոլորտում գործունեություն ծավալող տնտեսավարող սուբյեկտները հայտնվել են պակաս բարենպաստ վիճակում, քան մյուս ոլորտներում գործունեություն ծավալող տնտեսավարող սուբյեկտները: Նույնիսկ եթե հարկային քաղաքականության տեսանկյունից նման կարգավորումն ունի իր նպատակները, այնուամենայնիվ, նախ պետք է նման նպատակը արդարացված, հիմնավոր և նպատակաուղղված լինի: Բացի դա, հարկ է նկատի ունենալ նաև, որ հանրային սննդի ոլորտում գործունեություն իրականացնող բոլոր տնտեսավարող սուբյեկտները նույն շրջանառությունը և շահութաբերությունը չունեն, նույն տարածքի մեծությունը կամ այլ միատեսակ հատկանիշներ չունեն: Ուստի, նույնիսկ նշված ոլորտի բոլոր տնտեսավարողներին նույն հարթակում դիտարկելը և նույն պատասխանատվությունը նախատեսելը իրավաչափ չէ: Նույն իրավախախտման համար որոշ սուբյեկտների համար առավել խիստ պատասխանատվության նախատեսումը, քան սովորաբար նախատեսված է նույն կարգավիճակի այլ սուբյեկտների համար, պետք է լինի հիմնավորված, հետապնդի որոշակի իրավաչափ նպատակ, հստակ սահմանի այն էական հատկանիշները, որոնցով պայմանավորված այդ տնտեսավարող սուբյեկտների վրա այդ պատասխանատվությունը պետք է տարածվի:

Վերոգրյալի վերլուծությունից հանգում ենք այն եզրակացության, որ օրենքի առջև բոլորի հավասարության սահմանադրական սկզբունքը ենթադրում է նաև օրենքի առջև հավասար պատասխանատվության հավասար պայմանների

ապահովում: Իսկ օբյեկտիվ հիմք և իրավաչափ նպատակ չունեցող ցանկացած տարբերակված մոտեցում դիտարկվում է որպես խտրականություն: Նույն արարքի համար մի ոլորտի տնտեսավարող սուբյեկտի նկատմամբ ավելի ծանր պատասխանատվության նախատեսումը, քան մյուս ոլորտների տնտեսավարողների համար է, ընդ որում, առանց հիմնավոր տարբերակման և իրավաչափ նպատակի, չի համապատասխանում նաև սահմանադրորեն երաշխավորված օրեքի առջև բոլորի հավասարության սկզբունքին:

Ամփոփելով վերոգրյալը՝ Կենտրոնը գտնում է.

- ՀՀ հարկային օրենսգրքի 416-րդ հոդվածի 3-րդ մասի 2-րդ կետի համապատասխանությունը Սահմանադրության 28-րդ և 29-րդ հոդվածներին խնդրահարույց է:

Համակարգող՝

Լյուդվիկ Դավթյան