



ՀԱՅԱՍՏԱՆԻ ՀԱՆՐԱՊԵՏՈՒԹՅԱՆ  
ՄԱՐԴՈՒ ԻՐԱՎՈՒՆՔՆԵՐԻ ՊԱՇՏՊԱՆ



## ԱՐՏԱՀԵՐԹ ՀՐԱՊԱՐԱԿԱՅԻՆ ԶԵԿՈՒՅՑ

ՀԱՐԿԱՅԻՆ ՕՐԵՆՍԳՐՔՈՒՄ ԻՐԱՎԱԽԱԽՏՈՒՄՆԵՐԻ  
ՀԱՄԱՐ ՏՈՒԳԱՆՔՆԵՐԻ ՖԻՔՍՎԱԾ ՉԱՓԵՐԻ  
ԱՄՐԱԳՐՈՒՄԸ ԵՎ ԱՆՀԱՏԱԿԱՆԱՑՄԱՆ  
ԱՆՀՆԱՐԻՆՈՒԹՅՈՒՆԸ՝ ՈՐՊԵՍ ՏՆՏԵՍԱԿԱՆ  
ԳՈՐԾՈՒՆԵՈՒԹՅԱՆ ԱԶԱՏՈՒԹՅԱՆՆ  
ԱՆՀԱՄԱԶԱՓ ՄԻՋԱՄՏՈՒԹՅՈՒՆ



ԵՐԵՎԱՆ  
ՀՈՒՆՎԱՐ 2022



**ՀԱՅԱՍՏԱՆԻ ՀԱՆՐԱՊԵՏՈՒԹՅԱՆ  
ՄԱՐԴՈՒ ԻՐԱՎՈՒՆՔՆԵՐԻ  
ՊԱՇՏՊԱՆ**



**ԱՐՏԱՀԵՐԹ ՀՐԱՊԱՐԱԿԱՅԻՆ ԶԵԿՈՒՅՑ**

**ՀԱՐԿԱՅԻՆ ՕՐԵՆՍԳՐՔՈՒՄ ԻՐԱՎԱԽԱԽՏՈՒՄՆԵՐԻ ՀԱՄԱՐ  
ՏՈՒԳԱՆՔՆԵՐԻ ՖԻՔՍՎԱԾ ՉԱՓԵՐԻ ԱՄՐԱԳՐՈՒՄԸ ԵՎ  
ԱՆՀԱՏԱԿԱՆԱՑՄԱՆ ԱՆՀՆԱՐԻՆՈՒԹՅՈՒՆԸ՝ ՈՐՊԵՍ ՏՆՏԵՍԱԿԱՆ  
ԳՈՐԾՈՒՆԵՈՒԹՅԱՆ ԱԶԱՏՈՒԹՅԱՆՆ ԱՆՀԱՄԱԶԱՓ  
ՄԻՋԱՄՏՈՒԹՅՈՒՆ**

**ԵՐԵՎԱՆ 2022**

# ԲՈՎԱՆԴԱԿՈՒԹՅՈՒՆ

Ներածություն .....	3
Գլուխ 1. Հսկիչ-դրամարկղային մեքենաների կիրառման կանոնների խախտման համար սահմանված տուգանքների միասնական չափերի համաչափության և անհատականացման բացակայությունը.....	5
Գլուխ 2. Տնտեսական, ներառյալ ձեռնարկատիրական գործունեությամբ զբաղվելու իրավունքի համար նախատեսված սահմանափակումները համաչափության սկզբունքի տեսանկյունից.....	11
Գլուխ 3. Հսկիչ-դրամարկղային մեքենաների կիրառման կանոնների խախտման համար սահմանված տուգանքների միասնական չափերի համատեքստում պատշաճ վարչարարության և իրավունքների ապահովման խնդիրները.....	21
Գլուխ 4. Հարցի դիտարկումը միջազգային փորձի տեսանկյունից .....	26

## Ներածություն

Հարկային օրենսգրքով նախատեսված չէ հսկիչ-դրամարկղային մեքենաների կիրառման կանոնները խախտելու համար տուգանքների նշանակման ճկուն մեխանիզմ, այլ սահմանված են տուգանքների ֆիքսված չափեր՝ առանց հաշվի առնելու իրավախախտման հանգամանքները:

Խոսքը վերաբերում է Օրենսգրքի 416-րդ հոդվածի 1-5.1-րդ մասերին, որոնց համաձայն, օրինակ՝ տեխնիկական պահանջները բավարարող հսկիչ դրամարկղային մեքենայի բացակայության համար կազմակերպությունը, անհատ ձեռնարկատերը կամ նոտարը տուգանվում է՝ 300.000 դրամի չափով, իսկ հանրային սննդի օբյեկտում իրականացվող հանրային սննդի գործունեության մասով 1.000.000 դրամի չափով: Ստացվում է, որ օրենքով հարկային մարմնի համար նախապես կանխորոշված են տուգանքների չափերը, որոնցից որևէ բացառություն չի կարող արվել:

Մասնավորապես, տուգանքները նշանակվում են առանց անհատականացման. դրանք չեն նշանակվում հիմք ընդունելով ձեռնարկատիրական գործունեությամբ զբաղվող տնտեսվարող սուբյեկտի շրջանառության ծավալը: Առաջին անգամ իրավախախտումը հայտնաբերելիս տնտեսական գործունեություն իրականացնող սուբյեկտի նկատմամբ կիրառվում է տուգանք՝ անկախ խախտումը կատարելու օբյեկտիվ կամ սուբյեկտիվ գործոններից:

Խնդրահարույց է նաև տուգանքի չափերի բարձր լինելը, ինչը նորաբաց և/կամ փոքր կազմակերպությունների, ի տարբերություն տարիներ շարունակ գործող և մեծ կազմակերպությունների, դնում է տնտեսական դժվար կացության առաջ, իսկ որոշ տնտեսվարող սուբյեկտների համար այն հանգեցնում է ընդհուպ մինչև ձեռնարկատիրական գործունեության դադարեցման:

Մարդու իրավունքների պաշտպանի դիրքորոշմամբ՝ վերոնշյալ վիճակը չի ապահովում տնտեսական և ձեռնարկատիրական գործունեությամբ զբաղվելու երաշխավորման սահմանադրական պահանջը: Սա իր հերթին հանգեցնում է տնտեսական, ներառյալ՝ ձեռնարկատիրական, գործունեությամբ զբաղվելու սահմանադրական իրավունքի նկատմամբ անհամաչափ միջամտության հարկային մարմինների կողմից:

Խնդրի հետ կապված ՀՀ մարդու իրավունքների պաշտպանը դիմել է Սահմանադրական դատարան: Սահմանադրական դատարանը վերջերս մերժել էր Պաշտպանի դիմումը և, ըստ էության որոշում չէր կայացրել այն պատճառով, որ ՍԴ դատավորների ձայները բաշխվել էին հավասար, սակայն դա արգելք չի հանդիսացել նորից ՍԴ նույն խնդրով դիմելու՝ վիճարկելով հենց ՍԴ-ում քննության ընդունված դիմումի կապակցությամբ ձայների հավասար բաշխման պատճառով Բարձր դատարանի կողմից որոշում չկայացնելու հնարավորությունը:

Ըստ այդմ, Բարձր դատարանին ուղղված դիմումով, վիճարկվել են ՀՀ հարկային օրենսգրքի 416-րդ հոդվածի 1-5.1-րդ մասերի և 422-րդ հոդվածի համապատասխանությունը ՀՀ Սահմանադրության 50-րդ, 59-րդ հոդվածի 1-ին մասին, 75-րդ և 78-րդ հոդվածներին այնքանով, որքանով իրավական ակտով չի սահմանվել տուգանքների նշանակման ճկուն մեխանիզմ, այլ սահմանված են տուգանքների կոնկրետ չափեր՝ առանց հաշվի առնելու իրավախախտման հանգամանքները և չափերը՝ հարկային իրավախախտումների համար սահմանված տուգանքների անհամաչափ են:

Սույն զեկույցի հրապարակահրապարակմանման պահի դրությամբ Մարդու իրավունքների պաշտպանի դիմումի վերաբերյալ Սահմանադրական դատարանի որոշում առկա չէ:

## **Գլուխ 1. Հսկիչ-դրամարկղային մեքենաների կիրառման կանոնների խախտման համար սահմանված տուգանքների միասնական չափերի համաչափության և անհատականացման բացակայությունը**

2018 թվականից Պաշտպանին հասցեագրվել են բողոքներ փոքր ու միջին ձեռնարկատիրությամբ զբաղվող անձանցից, որոնք բարձրացնում են հսկիչ-դրամարկղային մեքենաների կիրառման կանոնները խախտելու համար սահմանված տուգանքների միասնական չափերի արդյունքում իրենց կողմից տնտեսական գործունեությամբ զբաղվելու ոչ համաչափ սահմանափակման հարցը: Մասնավորապես, բողոքների հիմնական մասը վերաբերում է նրան, որ տուգանելիս հաշվի չեն առնվում կոնկրետ իրավախախտման հանգամանքները և չափերը՝ այդպիսով նշանակվող տուգանքները չեն անհատականացվում, ինչի արդյունքում տնտեսվարողը հայտնվում է ծանր իրավիճակում, ընդհուպ մինչև գործունեությունը դադարեցնելու սպառնալիքի առջև:

Մասնավորապես, ՀՀ մարդու իրավունքների պաշտպանի աշխատակազմ մուտքագրված դիմումներով քաղաքացիները բարձրաձայնել են գյուղական համայնքներում տնտեսական գործունեություն ծավալող անձանց համար խնդրո առարկա իրավակարգավորումների բացասական հետևանքների մասին: Օրինակ՝ դիմումներից մեկով քաղաքացին ներկայացրել է, որ ՀՀ գյուղական համայնքներից մեկում տնտեսական գործունեություն է ծավալում և ունի փոքր մթերային խանութ: Դիմումատուի պնդմամբ՝ հսկիչ դրամարկղային մեքենաների կիրառության կանոնների խախտմամբ հսկիչ դրամարկղային մեքենաների կիրառության համար նշանակվել է 150 հազար դրամի չափով տուգանք, ինչը ծանր տնտեսական հետևանքներ է առաջացրել իր համար: Ըստ քաղաքացու՝ գյուղական համայնքում տեղակայված խանութի պարագայում 150 հազար և երկրորդ անգամ 300 հազար դրամի չափով տուգանք նշանակելն իրատեսական չէ, սահմանված շեմը բավականին բարձր է, ինչի պարագայում քաղաքացին տեղեկացրել է, որ ստիպված է լինելու դադարեցնել իր կողմից իրականացվող տնտեսական գործունեությունը: Տվյալ պարագայում հիմնական մտահոգությունը հարկային տուգանքների անհատականացման բացակայությունն է: Այսինքն, դրանք չեն նշանակվում հիմք ընդունելով ձեռնարկատիրական գործունեությամբ զբաղվող տնտեսվարող սուբյեկտի շրջանառության ծավալը: Արդյունքում, որոշ տնտեսվարող սուբյեկտների համար այն հանգեցնում է ընդհուպ մինչև ձեռնարկատիրական գործունեության դադարեցման:

Միևնույն ժամանակ, մի խումբ քաղաքացիներ բարձրաձայնել են նորաբաց տնտեսական գործունեություն իրականացնող հաստատության համար իրավանորմերի կիրառության հետևանքով վրա հասած բացասական հետևանքների մասին: Այսպես, նորաբաց սրճարանի սեփականատերը տեղեկացրել է, որ հսկիչ դրամարկղային մեքենաների կիրառության կանոնների խախտմամբ հսկիչ դրամարկղային մեքենաների

կիրառության համար նշանակվել է 600 հազար դրամի չափով տուգանք: Վերջինիս պնդմամբ՝ բացման օրվանից իր զուտ եկամուտն անգամ չի հասել 600 հազար դրամի շեմին, ուստի տուգանքի նման չափի պարագայում այլևս հնարավորություն չի ունենալու շարունակել զբաղվել այդ գործունեությամբ: Բացի տուգանքի չափերի բարձր լինելը, քաղաքացին բարձրաձայնել է նաև այն մասին, որ տարբերակված մոտեցման բացակայության պայմաններում՝ նույն չափի տուգանք նշանակելու պարագայում, նորաբաց և/կամ փոքր հաստատություններն ի տարբերություն տարիներ շարունակ գործող և մեծ հաստատությունների, հայտնվում են առավել անբարենպաստ վիճակում: Վերջինի պարագայում փոքր և/կամ նորաբաց հաստատությունները չդիմանալով տուգանքների չափերի ծանրությանը դուրս են մղվում շուկայից:

Տեղեկատվության զանգվածային միջոցներում ևս բազմաթիվ են նույն խնդրի շուրջ առկա հրապարակումները, որոնց բովանդակությամբ բարձրաձայնվում են վերևում ներկայացված խնդիրները<sup>1</sup>: Բացի վերոնշյալը, բարձրաձայնվում է նաև այն հարցը, որ առաջին անգամ իրավախախտումը հայտնաբերելիս տնտեսական գործունեություն իրականացնող սուբյեկտի նկատմամբ անմիջապես կիրառվում է տուգանք՝ անկախ նրանց կողմից խախտումը կատարելու օբյեկտիվ կամ սուբյեկտիվ գործոններից: Ավելին, տարանջատում իրականացված չէ նաև փոքր և խոշոր գումարի չափով գնումներ կատարելու դեպքում հսկիչ դրամարկղային մեքենաների կտրոնները չտրամադրելու համար: Չնայած տնտեսվարող սուբյեկտների կողմից ներկայացվում է տուգանքի կիրառման հարցում անհատական մոտեցման կիրառման խնդրանք, այնուամենայնիվ Պետական եկամուտների կոմիտեի կողմից այդ խնդրանքը չի բավարարվում:

Ավելին, Մարդու իրավունքների պաշտպանին հասցեագրվել են դիմումներ, որոնցում բարձրաձայնվել է խնդիր հսկիչ-դրամարկղային մեքենաների կիրառման կանոնները խախտելու համար սահմանված տուգանքների միասնական չափերի վերաբերյալ:

Բողոքներից մեկով ներկայացվում էր, որ 150 ՀՀ դրամի հսկիչ-դրամարկղային մեքենայի կտրոն չտրամադրելու համար ՀՀ ԿԵ պետական եկամուտների կոմիտեի հարկային ծառայության աշխատակիցները տնտեսվարողի նկատմամբ նշանակել են

---

<sup>1</sup> Տե՛ս «Հարկայինը տեռորի է ենթարկում փոքր բիզնեսին. Ահազանգ ՓՄՁ-ից» հոդվածը: Հասանելի է <https://www.lragir.am/2018/07/21/366092/> հղումով; «Արտաշատում մի խումբ առևտրականներ բողոքի ակցիա են իրականացնում. նրանց հետ հանդիպեց ՊԵԿ նախագահը» հոդվածը: Հասանելի է <https://www.lragir.am/2018/08/13/371016/> հղումով; «Լարված ու պայթյունավտանգ իրավիճակ Սևանում. 200-ից ավելի բնակիչներ սպառնում են փակել ճանապարհը. պատճառը որոշ բնապահպանների «զառանցանքներն» են. պահանջում են տարածքային կառավարման, առողջապահության, բնապահպանության նախարարներին»: Հասանելի է <http://shamshyan.com/hy/article/2018/08/07/1102576/> հղումով:

150.000 ՀՀ դրամի չափով տուգանք: Տնտեսվարողի պնդմամբ՝ նշանակված տուգանքի չափը չի համապատասխանում կատարված իրավախախտմանը: Դրանից բացի, տնտեսվարողը նշել է, որ հսկիչ-դրամարկղային մեքենայի կտրոն չտրամադրելու պատճառ է հանդիսացել խանութում հարկային մարմինների կողմից միտումնավոր ստեղծած խառնաշփոթը: Տնտեսվարողի պնդմամբ՝ նշանակված տուգանքը հանգեցնելու է տնտեսական ծանր հետևանքների:

Նմանատիպ դեպք գրանցվել է նաև Առինջ Մոլ առևտրի կենտրոնում: Այս դեպքում տնտեսվարողի նկատմամբ նշանակվել է տուգանք 50 ՀՀ դրամի հսկիչ-դրամարկղային մեքենայի կտրոն չտրամադրելու համար:

Վերը ներկայացվածների վերաբերյալ առավել հանգամանալից պատկերացում ունենալու համար անհրաժեշտ է ուսումնասիրել և վերլուծել համապատասխան օրենսդրական կարգավորումները:

Այսպես, Օրենսգրքի 416-րդ հոդվածի 1-5.1-րդ մասերի իրավակարգավորման համալիր վերլուծությունից պարզ է դառնում, որ Օրենսգրքում ամրագրված են հսկիչ դրամարկղային մեքենաների կիրառության և (կամ) հսկիչ դրամարկղային մեքենաների միջոցով դրամական հաշվարկների կանոնները չպահպանելու դեպքում տուգանքների հստակ չափեր:

Ըստ Օրենսգրքի 416-րդ հոդվածի 1-ին մասի 1-ին կետի համաձայն՝ Օրենսգրքի 380-րդ հոդվածի 1-ին մասով սահմանված դեպքերում կանխիկ դրամով կամ վճարային քարտերի կամ վճարային տեխնոլոգիաների հիման վրա կիրառվող այլ վճարային գործիքների միջոցով դրամական հաշվարկներ իրականացնելու պահին և վայրում կամ շրջիկ առևտրի կետում հարկային մարմնում այդ վայրի հասցեով կամ շրջիկ առևտրի կետի համար գրանցված՝ տեխնիկական պահանջները բավարարող հսկիչ դրամարկղային մեքենայի բացակայության կամ հարկային մարմնում այդ վայրի հասցեով կամ շրջիկ առևտրի կետի համար տեխնիկական պահանջները բավարարող հսկիչ դրամարկղային մեքենա գրանցված չլինելու համար կազմակերպությունը, անհատ ձեռնարկատերը կամ նոտարը տուգանվում է 300 հազար դրամի չափով, բացառությամբ նույն մասի 2-րդ կետով սահմանված դեպքի: Նույն հոդվածի 1-ին մասի 2-րդ կետը նախատեսում է տուգանքի չափը հանրային սննդի ոլորտում իրականացվող գործունեության մասով, այն է՝ մեկ միլիոն դրամի չափով: Նույն հոդվածի 2-րդ մասով արդեն նախատեսվում է տուգանք մեկ տարվա ընթացքում խախտումը կրկնելու դեպքում՝ 600 հազար դրամի չափով, և կազմակերպության կամ անհատ ձեռնարկատիրոջ գործունեությունն այդ վայրում և այդ մասով կասեցում մինչև սահմանված կարգով այդ վայրի հասցեով գործունեության այդ մասով հարկային մարմնում գրանցված հսկիչ դրամարկղային մեքենայի ապահովումը: Նույն մասով տուգանքի համար սահմանված չափը երկու միլիոն դրամ է՝ հանրային սննդի ոլորտում իրականացվող գործունեության մասով, և նրա գործունեությունն այդ վայրում և



այդ մասով կասեցվում է մինչև սահմանված կարգով այդ վայրի հասցեով գործունեության այդ մասով հարկային մարմնում գրանցված հսկիչ դրամարկղային մեքենայի ապահովումը: Հարկ է նշել, որ նշված կարգավորումները կապված ձեռնարկատիրական գործունեություն իրականացնող անձի եկամտի կամ ֆինանսական վիճակի հաշվառմամբ չեն նախատեսում տարբեր չափի տուգանքներ:

Ավելին, Օրենսգրքի 416-րդ հոդվածի 3-րդ մասը տուգանք է նախատեսում հսկիչ դրամարկղային մեքենաների կիրառության կանոնների (բացառությամբ սույն հոդվածի 5.1-ին մասում նշված դեպքի) խախտմամբ հսկիչ դրամարկղային մեքենաների կիրառության համար՝ 150 հազար դրամի չափով, իսկ հանրային սննդի ոլորտում իրականացվող գործունեության մասով՝ 600 հազար դրամի չափով: Նույն հոդվածի 4-րդ մասի համաձայն՝ հարկային մարմնի կողմից վերոնշյալ խախտումներն արձանագրվելուց հետո մեկ տարվա ընթացքում խախտումն առաջին անգամ կրկնելու դեպքում կազմակերպությունը, անհատ ձեռնարկատերը կամ նոտարը տուգանվում է՝ տվյալ գործունեության իրականացման վայրում (առևտրի օբյեկտում կամ ծառայության մատուցման վայրում) տեղադրված հսկիչ դրամարկղային մեքենաներով նախորդ եռամսյակի ընթացքում արձանագրված շրջանառության 0.7 տոկոսի չափով, բայց ոչ պակաս 300 հազար դրամից, և կազմակերպության կամ անհատ ձեռնարկատիրոջ գործունեությունն այդ վայրում և այդ մասով կասեցվում է հինգ օրով: Ինչ վերաբերում է հանրային սննդի ոլորտում իրականացվող գործունեությանը, ապա նշված խախտման դեպքում սահմանված է տուգանք տվյալ գործունեության իրականացման վայրում տեղադրված հսկիչ դրամարկղային մեքենաներով նախորդ եռամսյակի ընթացքում արձանագրված շրջանառության 0.7 տոկոսի չափով, բայց ոչ պակաս մեկ միլիոն դրամից, և նրա գործունեությունն այդ վայրում և այդ մասով կասեցվում է հինգ օրով:

Միևնույն ժամանակ վերոնշյալ արարքը երկրորդ և ավելի անգամ կատարելու դեպքում տուգանք է նշանակվում տվյալ գործունեության իրականացման վայրում (առևտրի օբյեկտում կամ ծառայության մատուցման վայրում) տեղադրված հսկիչ դրամարկղային մեքենաներով նախորդ եռամսյակի ընթացքում արձանագրված շրջանառության 0.7 տոկոսի չափով, բայց ոչ պակաս 600 հազար դրամից, և կազմակերպության կամ անհատ ձեռնարկատիրոջ գործունեությունն այդ վայրում և այդ մասով կասեցվում է տասը օրով, իսկ հանրային սննդի ոլորտում իրականացվող գործունեության մասով՝ տվյալ գործունեության իրականացման վայրում տեղադրված հսկիչ դրամարկղային մեքենաներով նախորդ եռամսյակի ընթացքում արձանագրված շրջանառության 0.7 տոկոսի չափով, բայց ոչ պակաս 2 միլիոն դրամից, և նրա գործունեությունն այդ վայրում և այդ մասով կասեցվում է տասը օրով: Այստեղ նկատելի է, որ կրկին միակ տարբերակված մոտեցումը պայմանավորված է ձեռնարկության՝ հանրային սննդի օբյեկտ լինել կամ չլինելու փաստով: Ինդրո առարկա կարգավորումներով արարքը կրկնելու դեպքում որպես առավելագույն

սանդղակ, թեև ամրագրված է կազմակերպության արձանագրած շրջանառության 0.7 տոկոսը, բայց այս դեպքում ևս նվազագույն շեմի՝ 300 հազար կամ մեկ միլիոն դրամի, իսկ սահմանված դեպքերում՝ համապատասխանաբար 600 հազար կամ 2 միլիոն դրամի նշանակման պարագայում հանրային սննդի օբյեկտների դեպքում կրկին հաշվի չի առնում կազմակերպության ֆինանսական դրությունն:

Ավելին, նույն հոդվածի 5.1-րդ մասի համաձայն՝ ՀԴՄ-ի ծրագիրն արտաքին (առևտրային) ծրագրերի հետ ինտեգրած լինելու դեպքում կազմակերպության, անհատ ձեռնարկատիրոջ կամ նոտարի կողմից այդ ծրագրերի և (կամ) հսկիչ դրամարկղային մեքենայի ծրագրի միջամտության արդյունքում հսկիչ դրամարկղային մեքենայի կտրոնում տպագրված կամ փաստացի վաճառված ապրանքի, կատարված աշխատանքի կամ մատուցված ծառայության անվանման, ապրանքային դիրքի, աշխատանքի կամ ծառայության կոդի, քանակի և (կամ) ծավալի վերաբերյալ տեղեկատվությունից տարբերվող տեղեկատվություն հարկային մարմին ուղարկելու համար կազմակերպությունը, անհատ ձեռնարկատերը կամ նոտարը տուգանվում են հինգ միլիոն դրամի չափով:

Տվյալ իրավակարգավորումների համադրումից պարզ է դառնում, որ օրենքը նախատեսում է տարբերակում միայն սննդի օբյեկտների համար, իսկ կախված ձեռնարկատիրական գործունեության այլ պայմաններով, օրինակ՝ նորաբաց լինելով, գյուղական համայնքում աշխատելով, որևէ տարբերակում նախատեսված չէ: Ստեղծված իրավիճակում համանման տուգանք կիրառելը կարող է տարբեր աստիճանի ներգործություն ունենալ մեծ և փոքր ձեռնարկատիրությունների համար: Ավելին, այն դեպքերում, երբ մեծ ձեռնարկատիրության համար այդ տուգանքի չափը կարող է չնչին համարվել, հաշվի առնելով ձեռնարկատիրության ֆինանսական դրությունը, փոքր ձեռնարկատիրության համար այն կարող է լուրջ խոչընդոտ հանդիսանալ առհասարակ և հանգեցնել ձեռնարկատիրական գործունեության ծավալման արգելքի: Տուգանքի և ձեռնարկատիրության ֆինանսական դրության անհամապատասխանությունը կարող է պատճառ հանդիսանալ այդ գործունեության հետագա շարունակման անհնարինության համար:

Նշված իրավիճակում խախտվում են անձի՝ ՀՀ Սահմանադրությամբ ամրագրված անձի՝ տնտեսական, ներառյալ ձեռնարկատիրական գործունեությամբ զբաղվելու, պատշաճ վարչարարության իրավունքները: Ըստ այդմ՝ Օրենսգրքի 416-րդ հոդվածի 1-5.1-րդ մասերն անհրաժեշտ է դիտարկել ՀՀ Սահմանադրության մի շարք հոդվածների հետ համապատասխանության տեսանկյունից:

Ինչ վերաբերում է Հարկային օրենսգրքի 422-րդ հոդվածին, ապա պետք է հստակորեն փաստել, որ ըստ կարգավորման՝ չօգտագործված (այդ թվում՝ կորած) կամ վնասված ակցիզային դրոշմանիշերի և (կամ) դրոշմապիտակների վերադարձն Օրենսգրքով

սահմանված ժամկետներից ուշացնելու կամ Օրենսգրքով սահմանված դեպքերում հարկային մարմնի կողմից հետ չընդունվելու դեպքում հաշվարկվում են չափազանց բարձր տուգանքներ:

Նշվածը ևս մեկ անգամ փաստում է զեկույցով ներկայացված այն դիրքորոշումը, որ ՀՀ հարկային օրենսգրքի խնդրո առարկա կարգավորումների արդյունքում իրականացվող ստուգումները և դրանց արդյունքում նշանակվող տուգանքները փաստացի իրականացնում են պատժիչ գործառույթ՝ հանգեցնելով իրավունքի անհամաչափ միջամտության:

Ավելին, հարկային իրավախախտումների համար սահմանված տուգանքների անհամաչափության հարցը չի սահմանափակվում միայն քննարկվող նորմերով, ավելին՝ այն վերաբերում է ողջ ՀՀ հարկային օրենսգրքին, ինչն արտացոլվում է ոչ միայն նորմերի տեսական մեկնաբանման և վերլուծության, այլ դրանց գործնական կիրառման արդյունքում, ինչի մասին փաստում են տնտեսվարող սուբյեկտների՝ Օրենսգրքով սահմանված տուգանքների անհամաչափության վերաբերյալ Մարդու իրավունքների պաշտպանին հասցեագրվող բողոքները:

## **Գլուխ 2. Տնտեսական, ներառյալ ձեռնարկատիրական գործունեությամբ զբաղվելու իրավունքի համար նախատեսված սահմանափակումները համաչափության սկզբունքի տեսանկյունից**

Սահմանադրության 59-րդ՝ «Տնտեսական գործունեության ազատությունը և տնտեսական մրցակցության երաշխավորումը» վերտառությամբ հոդվածի 1-ին մասի համաձայն՝ յուրաքանչյուր ոք ունի տնտեսական, ներառյալ ձեռնարկատիրական գործունեությամբ զբաղվելու իրավունք: Այս իրավունքի իրականացման պայմանները և կարգը սահմանվում են օրենքով:

Տնտեսական գործունեության ազատության սկզբունքը ազատ քաղաքացիական հասարակության կայուն գոյության նախադրյալ է, մարդու ազատության տնտեսական հիմքը: Տնտեսական գործունեության ազատությունը նշանակում է իրավաբանորեն երաշխավորված հնարավորություն՝ ազատորեն օգտագործելու սեփական ընդունակություններն ու գույքը օրենքով չարգելված տնտեսական գործունեության համար, այսինքն՝ իրականացնել ձեռնարկատիրական գործունեություն: Սահմանադրականության զարգացման ժամանակակից միտումները վկայում են, որ տնտեսական հարաբերությունները կարգավորող սահմանադրական հիմնարար սկզբունքներն իրագործելի են միայն երկրում ժողովրդավարական ազատությունների և դրանց հուսալի իրավական պաշտպանվածության պարագայում, ինչպես նաև տնտեսական գործունեության արդյունավետությունն, այդ իսկ գործունեության սոցիալական հետևանքների հետ խելամիտ զուգորդելու պայմաններում:

Ելնելով այն հանգամանքից, որ այս իրավունքի իրականացման պայմաններն՝ ըստ Սահմանադրության, ամրագրվում են օրենքով և իրացումն ապահովվում է վերջինով սահմանված կանոններով՝ կարելի է եզրակացնել, որ այս իրավունքը բացարձակ չէ և ենթակա է սահմանափակման: Զեկույցի շրջանակներում վկայակոչված դեպքերում, փաստորեն, իրավունքին միջամտությունը որոշ դեպքերում հանգեցնում է հենց բուն իրավունքի սահմանափակման: Սահմանադրությամբ ամրագրված անձի հիմնարար իրավունքների սահմանափակումներին անդրադառնալիս անհրաժեշտ է հաշվի առնել այդ սահմանափակումների համար Սահմանադրությամբ ամրագրված չափանիշները:

Այսպես, Սահմանադրության 2-րդ գլխով ամրագրված իրավունքները և դրանց իրականացման կառուցակարգերը, ինչպես նաև դրանց իրավական կարգավորման և սահմանափակման համար 2-րդ գլխով ամրագրված չափանիշները պետք է օրգանական կապի մեջ գտնվեն միմյանց հետ: Ուստի, այդ իրավունքներին և ազատություններին, ինչպես նաև դրանց համար նախատեսված սահմանափակումներին անդրադառնալիս՝ անհրաժեշտ է դրանք դիտարկել ՀՀ Սահմանադրության 78-րդ հոդվածի տեսանկյունից:

«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:

«Ետապնդվող նպատակին հասնելու համար միջոցը պիտանի է այն դեպքում, եթե այն առնվազն կարող է նպաստել այդ նպատակին հասնելուն: Հիմնական իրավունքին անհրաժեշտ է միջամտել միայն այն դեպքում, երբ հետապնդվող նպատակին անհնար է հասնել մեկ այլ, սակայն նույնչափ արդյունավետ ճանապարհով, որն ավելի քիչ կսահմանափակի խնդրո առարկա հիմնական իրավունքով պաշտպանված իրավական բարիքը: Բացի այդ, միջամտությունը պետք է համարժեք կամ չափավոր լինի, այսինքն՝ միջամտության սաստկությունը չպետք է անհամարժեք լինի սահմանափակվող հիմնական իրավունքի նշանակությանը և կշռին<sup>2</sup>:

Վերոգրյալի կապակցությամբ Սահմանադրական դատարանի 2016 թվականի փետրվարի 23-ի թիվ ՍԴՈ-1256 և 2016 թվականի հուլիսի 12-ի թիվ ՍԴՈ-1293 որոշումներով տրվել է իրավական դիրքորոշում առ այն, որ հիմնական իրավունքների և ազատությունների սահմանափակման համար ընտրված միջոցները չպիտի խաթարեն ողջամիտ հավասարակշռությունը հետապնդվող նպատակի և այդ նպատակին հասնելու համար օգտագործված միջոցի միջև:

«Սահմանադրական դատարանը մեկ այլ՝ 2016 թվականի հուլիսի 8-ի ՍԴՈ-1291 որոշման մեջ իրավական դիրքորոշում է հայտնել առ այն, որ «Սահմանադրական դատարանը՝ արձանագրելով, որ օրենսդրի իրավասության շրջանակներում է, մասնավորապես, որոշել վարչական իրավախախտումների վերաբերյալ օրենսդրության դրույթների բովանդակությունը, այն արարքների շրջանակը, որոնց կատարումը հանգեցնում է վարչական պատասխանատվության, սահմանել վարչական պատասխանատվության ենթակա սուբյեկտների, վարչական պատասխանատվության միջոցների ու չափերի շրջանակը, միաժամանակ անհրաժեշտ է համարում նշել, որ հիշյալ հարցերում օրենսդրի հայեցողություն ունի իր սահմանադրական շրջանակները: Նշված լիազորություններն իրացնելիս օրենսդիրը պետք է ղեկավարվի սահմանադրական սկզբունքներով: Ավելին, դատարանը նշել է նաև, որ հանրային իշխանության իրականացումը, նախևառաջ, սահմանափակվում է իրավական պետության գաղափարից բխող՝ համաչափության ընդհանուր սկզբունքով, որը հանդիսանում է իրավական պատասխանատվության, այդ թվում՝ վարչական պատասխանատվության, հիմքում ընկած կարևորագույն սկզբունքներից մեկը:

<sup>2</sup> Տե՛ս Վարդան Պողոսյան, Նորա Սարգսյան, Հայաստանի Հանրապետության 2015թ. խմբագրությամբ սահմանադրությունը. -Եր. : Տիգրան Մեծ, 2016, էջ 82:

Սահմանադրական դատարանն իրավաբանական պատասխանատվության, այդ թվում՝ վարչական պատասխանատվության հիմքում ընկած համաչափության սահմանադրական սկզբունքի բովանդակությանն անդրադարձել է նաև 2010 թվականի հոկտեմբերի 12-ի ՍԴՈ-920 որոշման մեջ: Մասնավորապես, անդրադառնալով պատասխանատվության տեսակները, չափերն ու հարկադրանքի միջոցները սահմանելու՝ ՀՀ Սահմանադրության 83.5-րդ հոդվածի 2-րդ կետով նախատեսված լիազորությունն իրականացնելիս օրենսդրի հայեցողության շրջանակներին՝ սահմանադրական դատարանը նշել է, որ օրենսդրի հայեցողության ազատության սահմանները նախանշված են, մասնավորապես, ՀՀ Սահմանադրության 1-ին, 3-րդ և 43-րդ հոդվածներում<sup>3</sup>:

Սահմանադրության նշված հոդվածների համադրված վերլուծությունը վկայում է, որ դրանց իրավական բովանդակությունը, ի թիվս այլոց, հանգում է նրան, որ հանրային իշխանության իրականացումը, նախևառաջ, սահմանափակվում է իրավական պետության գաղափարից բխող՝ հասարակական հարաբերությունների կարգավորման համաչափության ընդհանուր սկզբունքով: Այս սկզբունքն իրավաբանական պատասխանատվության, այդ թվում՝ վարչական պատասխանատվության հիմքում ընկած կարևորագույն սկզբունքներից մեկն է: Սահմանադրական դատարանը, ՍԴՈ-920 որոշմամբ անդրադառնալով համաչափության սկզբունքի բովանդակությանը, նշում է նաև, որ համաչափության սկզբունքն, առաջին հերթին, պահանջում է ապահովել արդարացի հավասարակշռություն սահմանվող պատասխանատվության միջոցի ու չափի և պատասխանատվության սահմանմամբ հետապնդվող իրավաչափ նպատակի միջև:

Իր որոշումներով Սահմանադրական դատարանն անդրադարձել է նաև պատասխանատվության միջոցներին և դրանց համաչափությանը: Այսպես, Սահմանադրական դատարանը ՍԴՈ-924 որոշման մեջ նշել է, որ իրավաբանական պատասխանատվության հիմքում ընկած համաչափության սահմանադրական սկզբունքը պահանջում է նաև, որ **սահմանված պատասխանատվության չափը լինի տարբերակված՝**

---

<sup>3</sup> Ըստ 2005 թվականի խմբագրության Սահմանադրության (**Հոդված 1.** Հայաստանի Հանրապետությունը ինքնիշխան, ժողովրդավարական, սոցիալական, իրավական պետություն է: **Հոդված 3.** Մարդը, նրա արժանապատվությունը, հիմնական իրավունքները և ազատությունները բարձրագույն արժեքներ են: Պետությունն ապահովում է մարդու և քաղաքացու հիմնական իրավունքների և ազատությունների պաշտպանությունը՝ միջազգային իրավունքի սկզբունքներին ու նորմերին համապատասխան: **Հոդված 43.** Մարդու և քաղաքացու՝ Սահմանադրության 23-25, 27, 28-30, 30.1-րդ-հոդվածներով, 32-րդ հոդվածի երրորդ մասով ամրագրված հիմնական իրավունքները և ազատությունները կարող են սահմանափակվել միայն օրենքով, եթե դա անհրաժեշտ է ժողովրդավարական հասարակությունում պետական անվտանգության, հասարակական կարգի պահպանման, հանցագործությունների կանխման, հանրության առողջության ու բարոյականության, այլոց սահմանադրական իրավունքների և ազատությունների, պատվի և բարի համբավի պաշտպանության համար):

Սակայն, հարկ է նշել, որ նշված հոդվածների էությունն արտացոլվել է նաև գործող Սահմանադրությունում, անխախտորեն սահմանելով, որ հիմնական իրավունքները և ազատությունները կարող են սահմանափակվել միայն օրենքով և որոշակի արժեքների պաշտպանության համար:

**Ելնելով կատարված արարքի ծանրությունից, հանրային վտանգավորության աստիճանից, պատճառված վնասից, մեղքի աստիճանից և այլ էական հանգամանքներից:**

Միննույն ժամանակ, 2013 թվականի դեկտեմբերի 17-ի թիվ ՍԴՈ-1130 որոշմամբ՝ Սահմանադրական դատարանը գտել է, որ կախված զանցանքի բնույթից և լրջությունից, այսինքն՝ **զանցանքի առանձնահատկություններից, ոչ բոլոր դեպքերում է, որ անհրաժեշտություն է առաջանում սահմանել տվյալ զանցանքի համար նախատեսված պատժաչափի ստորին և վերին սահմանները: Տվյալ դեպքում առանձնակի կարևորություն է ստանում այդպիսի զանցանքների համար պատժաչափի համաչափության սկզբունքի պահպանումը: Դատարանը, մասնավորապես, նշել է, որ «...կախված զանցանքի բնույթից և լրջությունից, այսինքն՝ զանցանքի առանձնահատկություններից՝ ոչ բոլոր դեպքերում է, որ անհրաժեշտություն է առաջանում սահմանելու տվյալ զանցանքի համար նախատեսված պատժաչափի ստորին և վերին սահմանները՝ չբացառելով նշված դեպքերում այդպիսիք սահմանելու՝ օրենսդիր մարմնի բացառիկ հայեցողական իրավասությունը: Խոսքն այն դեպքերի մասին է, երբ զանցանքի բնույթը միանշանակ է ու պայմանավորված է կոնկրետ փաստով և ոչ որևէ այլ հանգամանքով:»:**

Տվյալ պարագայում խնդրո առարկա կարգավորումների և հարկային պատասխանատվության միջոցների կիրառման դեպքում արարքի բնույթը միանշանակ չէ: Այսպես, կարող է տարբեր լինել գումարի չափը, որի պարագայում օրինակ ՀԴՄ կտրոն չի տրամադրվում կամ տրամադրվում է կանոնների խախտմամբ: Ուստի տվյալ դեպքում, պետք է սահմանել օրենսդրական այնպիսի պատասխանատվության կարգավորումներ, որը պատասխանատվության ենթարկող իրավասու մարմնին հնարավորություն ընձեռի որոշել նշանակվող պատասխանատվության կոնկրետ չափը՝ ելնելով զանցանքի բնույթից և լրջությունից:

Ամփոփելով վերը շարադրվածը՝ անհրաժեշտ ենք համարում ընդգծել, որ համաչափության սկզբունքը, նախևառաջ, իրենից ենթադրում է պատասխանատվության միջոցի սահմանում խիստ անհրաժեշտության դեպքում: Այնուհետև պետք է ընդգծել օրենքով նախատեսված պատժի համաչափության հարցը: Այս առումով համաչափության սկզբունքն անհրաժեշտ է հասկանալ պիտանիության, անհրաժեշտության և համարժեքության համատեքստում: Այսինքն՝ հիմնական իրավունքների և ազատությունների սահմանափակման համար ընտրված միջոցները պետք է պիտանի և անհրաժեշտ լինեն նպատակին հասնելու համար: Եվ վերջիվերջո, համաչափության սկզբունքի վերջին դրսևորումը տուգանքի նշանակման համաչափությունն է:

Նշված սկզբունքը կոչված է երաշխավորելու, որպեսզի այս կամ այն հանգամանքներում վարչական մարմինը համարժեքություն ապահովի իր կողմից կիրառվող միջոցների ու դրանց կիրառմամբ հետապնդվող նպատակի միջև:

Համաչափության սկզբունքի կիրառումը հնարավորություն է տալիս գնահատել վարչական մարմինների միջամտող ակտերի կամ գործողությունների իրավաչափությունը՝ այդ միջամտության ընթացքում կիրառվող միջոցների գործադրմամբ դրանց նպատակին հասնելու հնարավորությունը և թույլատրելիությունը<sup>4</sup>:

Համաչափության սկզբունքն իր արտացոլումն է գտել նաև միջազգային մի շարք փաստաթղթերում, ինչպես նաև Մարդու իրավունքների եվրոպական դատարանի որոշումներում: Եվրոպական դատարանի տեսանկյունից իրավունքների և ազատությունների պետական միջամտության համաչափությունը պետք է գնահատվի «ժողովրդավարական հասարակությունում անհրաժեշտության տեսանկյունից»: Ընդ որում՝ «ժողովրդավարական հասարակությունում անհրաժեշտության» գնահատումն իրականացվում է միասնական չափանիշներով, որոնք տրվում են Եվրոպական դատարանի պրակտիկայում: Մասնավորապես, Եվրոպական դատարանն իր մի շարք որոշումներում նշել է, որ դատարանը պետք է որոշի, թե արդյոք պահպանված է հասարակության շահերի և անհատի հիմնական իրավունքների պաշտպանության միջև համաչափությունը<sup>5</sup>: Դատարանը կարևորել է նաև հետապնդվող նպատակի և կիրառվող միջոցի միջև համաչափության պահպանման հարցը<sup>6</sup>: Եվրոպական դատարանը Գրիգորիադեսն ընդդեմ Հունաստանի գործով 1997 թվականի նոյեմբերի 25-ի վճռով հայտնել է դիրքորոշում առ այն, որ հիմնական իրավունքների և ազատությունների սահմանափակումները պետք է համաչափ լինեն հանգամանքներին, որպեսզի չտնահարվեն սահմանադրական արժեքները<sup>7</sup>:

Մինչդեռ, սույն զեկույցի համար հիմք հանդիսացած դիմումների քննությունը ցույց է տալիս, որ օրենսդրական միատեսակ կարգավորումների պարագայում ձեռնարկատիրական գործունեությամբ զբաղվող տարբեր կազմակերպությունների համար

<sup>4</sup> Տե՛ս Հասմիկ Սարգսյան «Հանրային իրավական դրամական պահանջների կատարման արդի հիմնահարցերը» ԵՊՀ իրավագիտության ֆակուլտետի ասպիրանտների և հայցորդների 2016 թ. նստաշրջանի նյութերի ժողովածու/ ԵՊՀ իրավագիտության ֆակուլտետ: Խմբ.՝ Գ. Ս. Ղազինյան. – Եր.: ԵՊՀ հրատ., 2017, էջ 116-117:

<sup>5</sup> Տե՛ս Սփորոնգը և Լոնրոթն Նվեդիայի (Sporrong and Lonnroth v. Sweden) գործով 1982 թվականի սեպտեմբերի 23-ի վճիռը, գանգատ թիվ 7151/75 7152/75, կետ 69; Ֆորմեր քինգ օֆ Գրիսն ընդդեմ Հունաստանի (The former King of Greece and others v. Greece) գործով 2000 թվականի նոյեմբերի 23-ի վճիռը, գանգատ թիվ 25701/94, կետ 89:

<sup>6</sup> Տե՛ս Պրեսոսու կոմպանիա Նավիերա Ս. Ա. -ն և այլք ընդդեմ Բելգիայի (the Pressos Compania Naviera S.A. and Others v. Belgium) գործով 1995 թվականի նոյեմբերի 20-ի վճիռը, գանգատ թիվ 17849/91, կետ 38:

<sup>7</sup> Տե՛ս Հայաստանի Հանրապետության Սահմանադրության մեկնաբանություններ / ընդհանուր խմբագրությամբ՝ Գ. Հարությունյանի, Ա. Վաղարշյանի. – Եր.: «Իրավունք», 2010 թ., էջ 513:



իրավունքի միջամտությունը և տուգանքի չափը տարբեր ազդեցություն է ունենում: Տուգանքներ կիրառելիս կոնկրետ իրավախախտումների հարցում չի ցուցաբերվում անհատական մոտեցում, ինչի արդյունքում էլ առաջացել են տնտեսվարող սուբյեկտներին անհամաչափ տուգանելու դեպքեր: Փաստորեն օրենսդրական կարգավորումները մի շարք դեպքերում իրավակիրառողի կողմից ոչ համաչափ պատասխանատվության միջոցի կիրառման պատճառ են:

Անհրաժեշտ է ընդգծել նաև, որ հարկային հսկողության ձևի (միջոցի) և հետապնդվող նպատակի միջև պետք է ամրագրված լինի համաչափության սկզբունքը, ինչն իրավական պետության կարևորագույն տարրերից է: Սա նշանակում է, որ վարչական մարմինների կողմից կիրառվող միջոցները պետք է նախատեսված լինեն նպատակին հասնելու համար, այսինքն՝ **դրանք պետք է կապված լինեն նպատակի հետ, ընտրված միջոցները չպետք է վնասեն անձանց իրավունքներն ու ազատությունները և պետք է լինի համաչափություն միջոցների, հետևանքների և նպատակի միջև:**

Իսկ տվյալ պարագայում առկա է իրավիճակ, երբ այդ տուգանքները ոչ միայն չեն ապահովում հետապնդվող նպատակի հետ համաչափություն և կապ, այլ նաև հանգեցնում են օրենքով չարգելված տնտեսական գործունեության իրականացման սահմանափակման:

Սահմանադրական դատարանն անդրադարձել և բացահայտել է նաև հարկային պատասխանատվության էությունն ու բովանդակությունը: Այսպես, 2014 թվականի փետրվարի 18-ի թիվ ՍԴՈ-1139 որոշմամբ Սահմանադրական դատարանը արձանագրել է, որ հարկային պատասխանատվության նպատակը պետության և հասարակությանը հասցված գույքային վնասի հատուցումն է, այն գույքային (ֆինանսական) բնույթի իրավական պատասխանատվություն է, որը պայմանավորված է հարկ վճարող սուբյեկտի և պետության միջև առկա հարաբերությունների (հարկային հարաբերությունների) գույքային բնույթով: Բացի դրանից, հարկային պարտավորությունները չկատարած (ոչ պատշաճ կատարած) անձը ցանկության դեպքում կարող է կամովին վերականգնել իր գործողությունների (անգործության) հետևանքով հասցրած վնասը՝ մինչև դրա հարկադիր (դատական կարգով) կատարումն ապահովելը:

Մինչդեռ, ՀՀ հարկային օրենսգրքի խնդրո առարկա կարգավորումների արդյունքում իրականացվող ստուգումները և դրանց արդյունքում նշանակվող տուգանքները հետապնդում են ոչ թե կանխարգելման, այլ՝ պատժիչ նպատակ: Դրա արդյունքում է նաև, որ գործ ենք ունենում իրավունքի նկատմամբ անհամաչափ միջամտության հետ: Մասնավորապես, անհատական մոտեցման բացակայության արդյունքում տնտեսվարող սուբյեկտների մի մասը հնարավորություն է ունենում շարունակել իր ձեռնարկատիրական գործունեությունը, մինչդեռ մեկ այլ՝ օրինակ՝ ավելի փոքր շրջանառություն ունեցող գործունեության պարագայում ոչ անհատական մոտեցմամբ կիրառված տուգանքը հանգեցնում է գործունեության դադարեցման:

Այսպես, հարկային իրավախախտումների և դրանց դեպքում կիրառված պատասխանատվության միջոցների ընդհանուր քաղաքականությունն է վկայում դրանց կանխարգելիչ, այլ ոչ թե պատժիչ լինելու մասին: Մասնավորապես, ՀՀ հարկային օրենսգրքի 397-րդ հոդվածի 2-րդ մասի համաձայն՝ հարկային պատասխանատվությունն իրավական պատասխանատվության ինքնուրույն տեսակ է, որն ուղղված է պետության ֆինանսական կայունության և ֆինանսական շահերի ապահովմանը՝ հարկային հարաբերությունները կարգավորող իրավական ակտերի դրույթները խախտելու հետևանքով պետությանը պատճառված նյութական վնասի լրիվ ծավալով հատուցման, հարկային իրավախախտում կատարած հարկ վճարողի նկատմամբ լրացուցիչ պարտավորություն սահմանելու, ինչպես նաև նրան հարկային պարտավորության անհապաղ կատարումը պարտադրելու և հետագա հարկային իրավախախտումները կանխարգելելու միջոցով: Այստեղից կարելի է միանշանակ եզրակացնել, որ կիրառվող տուգանքները չեն կարող ունենալ պատժիչ բնույթ: Ավելին, ինչպես արդեն վկայակոչվել է զեկույցի շրջանակներում, դրանք պատժիչ բնույթ են ստանում միայն որոշ տնտեսվարող սուբյեկտների համար: Այսինքն, այս դեպքում էլ գործ ենք ունենում տարբերակված մոտեցման հետ, որն իրավաչափ չէ:

Ավելին, օրենսդրորեն սահմանվում է, որ հարկային պարտավորությունները չկատարելու դեպքում անձը կարող է ազատվել նաև քրեական պատասխանատվությունից, եթե հատուցում է հարկային պարտավորությունները չկատարելու հետևանքով պետությանը պատճառած վնասը, ինչն, անգամ այս դեպքում, ամրապնդում է այն դիրքորոշումը, որ հարկային ոլորտում պետությունն իրականացնում է կանխարգելիչ և հազվադեպ՝ պատժիչ քաղաքականություն: Մասնավորապես, Քրեական օրենսգրքի 189-րդ հոդվածի 5-րդ մասի համաձայն՝ ՀՀ քրեական օրենսգրքի 188-րդ (ապօրինի ձեռնարկատիրությունը), 189-րդ (կեղծ ձեռնարկատիրությունը), 193-րդ (կանխամտածված սնանկությունը), 194-րդ (կեղծ սնանկությունը) և 205-րդ (հարկը, տուրքը կամ պարտադիր այլ վճարը չվճարելը) հոդվածներով նախատեսված արարքները կատարած անձն ազատվում է քրեական պատասխանատվությունից, եթե նա հատուցում է հանցագործությամբ պատճառված վնասը և հաշվարկված տույժերն ու տուգանքները:

Ազատ շուկայական տնտեսության պայմաններում տնտեսվարող սուբյեկտների՝ հարկերի, տուրքերի ու այլ պարտադիր վճարումների ժամանակին և ճշգրիտ հաշվարկման ու վճարման պարտավորությունների ապահովումը ենթադրում է ճկուն պետական քաղաքականություն: Նման պայմաններում պետությունը պետք է մշակի այս խնդրի իրավական կարգավորման այնպիսի համակարգ, որը կապահովի հանրային (պետական բյուջեի ձևավորում) և մասնավոր (տնտեսվարող սուբյեկտներ) իրավաչափ շահերի ողջամիտ հավասարակշռություն: Պետության կողմից այս ոլորտում, այդ թվում՝ քրեական քաղաքականության շրջանակներում գործադրվող իրավական միջոցները,

մասնավորապես՝ հարկեր վճարելուց խուսափելու համար պատասխանատվության նախատեսումն ի վերջո ուղղված են պետական բյուջեի ամբողջական ձևավորման կարևորագույն խնդրի լուծմանը<sup>8</sup>:

Անդրադառնալով հարկային քաղաքականության, Մարդու իրավունքների եվրոպական դատարանը Ն.Կ.Մ.-ն ընդդեմ Հունգարիայի գործով նշել է, որ սոցիալական և տնտեսական օրենսդրության, այդ թվում՝ հարկային օրենսդրության ոլորտում պետությունն ունի հայեցողության լայն շրջանակ: Միևնույն ժամանակ, դատարանը նշել է նաև, որ այս ոլորտի միջոցների կիրառումը պետք է լինի խտրականության բացառման և համաչափության պահանջներին համապատասխան<sup>9</sup>:

Սույն զեկույցով քննարկման առարկա է դարձել այնպիսի կարգ, որը սկսում է գործել այն պարագայում, երբ տնտեսվարողն իր իրավունքի իրացման ճանապարհին խախտում է օրենսդրորեն սահմանված կարգը և պայմանները: Վերջինիս արդյունքում, տնտեսական գործունեությամբ զբաղվողը հայտնվում է այնպիսի իրավիճակում, երբ ստիպված է լինում վճարել տուգանք, իսկ համապատասխան պայմանների առկայության դեպքում էլ որոշակի ժամկետով կասեցվում է նրա գործունեությունը: Բնականաբար, օրենքի պահանջներին հետամուտ չլինելու արդյունքում նմանատիպ սահմանափակումների և տուգանքների սահմանումը խնդրահարույց չէ առաջին հայացքից, քանի այն չի ենթարկվում վերլուծության նաև ՀՀ Սահմանադրության 78-րդ հոդվածով սահմանված համաչափության սկզբունքի լույսի ներքո:

Հարկերը, տուրքերը կամ պարտադիր այլ վճարումները վճարելուց խուսափելը՝ որպես իրավախախտում նախատեսել նման օրենսդրական կարգավորման նպատակ է հետապնդում ապահովել տնտեսական գործունեության ոլորտում օրինականությունը, տնտեսվարող սուբյեկտների և պետության ֆինանսական շահերի պաշտպանությունը: Միաժամանակ, տնտեսության ոլորտում պետության՝ տնտեսվարող սուբյեկտներին պատասխանատվության ենթարկելու քաղաքականությունը պետք է առավելապես ունենա կանխարգելիչ, այլ ոչ թե պատժիչ ուղղվածություն: Խոսքը, մասնավորապես, հարկային հարաբերությունների մասին է, որտեղ պետությունն առավել շահագրգռված է հարկերն օրենքով նախատեսված չափերով և ժամկետներում պետական բյուջե մուծելու, քան հարկային օրենսդրության խախտման համար անձանց քրեական պատասխանատվության ենթարկելու հարցում<sup>10</sup>:

<sup>8</sup> Տե՛ս 2016 թվականի ընթացքում ՀՀ մարդու իրավունքների պաշտպանի գործունեության, մարդու իրավունքների և ազատությունների պաշտպանության վիճակի մասին տարեկան հաղորդում:

<sup>9</sup> Տե՛ս Ն.Կ.Մ.-ն ընդդեմ Հունգարիայի (N.K.M. v. Hungary) գործով 2013 թվականի մայիսի 14-ի վճիռը, գանգատ թիվ 66529/11, կետ 65:

<sup>10</sup> Տե՛ս 2016 թվականի Մարդու իրավունքների պաշտպանի տարեկան հաղորդում:

Համաչափության սկզբունքին անդրադարձել է նաև Կանադայի Գերագույն դատարանը, որն իր 1986 թվականի փետրվարի 28-ի որոշման մեջ տալիս է այն հիմնարար չափանիշները, որոնց հիման վրա իրավունքների և ազատությունների սահմանափակումները, որոնք երաշխավորվում են Կանադական խարտիայով, կարող են ճանաչվել թույլատրելի: Համաձայն այդ որոշման՝ համաչափությունն ունի հետևյալ 3 բաղադրիչները՝

1. կիրառված միջոցները պետք է նախատեսված լինեն նպատակին հասնելու համար, այսինքն՝ դրանք պետք է կապված լինեն նպատակի հետ,

2. ընտրված միջոցները հնարավորինս քիչ պետք է վնասեն իրավունքներն ու ազատությունները,

3. պետք է լինի համաչափություն միջոցների, հետևանքների և նպատակի միջև<sup>11</sup>:

Շվեյցարիայի Սահմանադրության 36-րդ հոդվածով ևս սահմանվում են այն չափորոշիչները, որոնք դրվում են սահմանափակման հիմքում: Այսպես, հիմնական իրավունքների և ազատությունների սահմանափակումներն իրականացվում են օրինական հիմքով: Էական սահմանափակումները պետք է նախատեսված լինեն հենց օրենքում: Բացառություն են կազմում լուրջ, անմիջական վտանգ պարունակող դեպքերը, որոնք չեն կարող կանխվել այլ միջոցներով: Հիմնական իրավունքների և ազատությունների սահմանափակումները պետք է արդարացված լինեն հասարակական շահերով կամ երրորդ անձանց հիմնական իրավունքների և ազատությունների պաշտպանությամբ: Հիմնական իրավունքների և ազատությունների սահմանափակումները պետք է համաչափ լինեն հանգամանքներին: Հիմնական իրավունքների և ազատությունների առանցքային բովանդակությունը չի կարող փոփոխվել:

Այսպիսով՝ հարկ է նշել համաչափության սկզբունքի կիրառման կարևորության մասին, քանի որ հետապնդվող օրինական նպատակին հասնելու համար կիրառվող միջոցների համաչափության պահպանումը ժողովրդավարական հասարակության հետևանքն է: Մասնավորապես՝ Եվրոպական դատարանը Հենդիսայդն ընդդեմ Միացյալ թագավորության գործով նշել է, որ կիրառվող ցանկացած «ձևականություն», «սահմանափակում» կամ «տուգանք» պետք է համաչափ լինեն հետապնդվող օրինական նպատակին<sup>12</sup>: Այս հայեցակարգը, հատկապես կարևոր է մարդու իրավունքներից ժամանակավոր կամ մշտական սահմանափակումներ առումով: Սկզբունքորեն պետական մարմնի միջամտությունը հնարավոր է միայն այն պարագայում, երբ այն սահմանված է

<sup>11</sup> Տե՛ս Կանադայի Գերագույն դատարանի R. v. Oakes 1986 թվականի փետրվարի 28-ի թիվ 1986.1 SCR 103:

<sup>12</sup> Տե՛ս Հենդիսայդն ընդդեմ Միացյալ Թագավորության (Handyside v. the United Kingdom) գործով 1976 թվականի դեկտեմբերի 7-ի վճիռը, գանգատ թիվ 5493/72, կետ 49:

օրենքով, հետապնդում է օրինական նպատակ և անհրաժեշտ է ժողովրդավարական հասարակությունում:

Ազատ շուկայական տնտեսության պայմաններում տնտեսվարող սուբյեկտների՝ **հարկերի, տուրքերի ու այլ պարտադիր վճարումների ժամանակին և ճշգրիտ հաշվարկման ու վճարման պարտավորությունների ապահովումը ենթադրում է ճկուն պետական քաղաքականություն:** Նման պայմաններում պետությունը պետք է մշակի այս խնդրի իրավական կարգավորման այնպիսի համակարգ, որը կապահովի հանրային (պետական բյուջեի ձևավորում) և մասնավոր (տնտեսվարող սուբյեկտներ) իրավաչափ շահերի ողջամիտ հավասարակշռություն:

**Այստեղ է, որ հարկային հսկողության ձևի (միջոցի) և հետապնդվող նպատակի միջև պետք է ամրագրված լինի համաչափության սկզբունքը, որն իրավական պետության կարևորագույն տարրերից է:** Սա նշանակում է, որ վարչական մարմինների կողմից կիրառվող միջոցները պետք է նախատեսված լինեն նպատակին հասնելու համար, այսինքն՝ դրանք պետք է կապված լինեն նպատակի հետ, ընտրված միջոցները չպետք է վնասեն անձանց իրավունքներն ու ազատությունները և պետք է լինի համաչափություն միջոցների, հետևանքների և նպատակի միջև: Իսկ ներկայիս կարգավորումների պարագայում առկա է իրավիճակ, երբ հարկային իրավախախտման համար նախատեսված տուգանքները ոչ միայն չեն ապահովում հետապնդվող նպատակի հետ համաչափություն և կապ, այլ նաև հանգեցնում են օրենքով չարգելված տնտեսական գործունեության իրականացման սահմանափակման:

### **Գլուխ 3. Հսկիչ-դրամարկղային մեքենաների կիրառման կանոնների խախտման համար սահմանված տուգանքների միասնական չափերի համատեքստում պատշաճ վարչարարության և իրավունքների ապահովման խնդիրները**

Սույն զեկույցում քննարկվող իրավակարգավորումները հարկ է նաև դիտարկել Սահմանադրության 50-րդ և 75-րդ հոդվածների համադրման լույսի ներքո:

Այսպես, Սահմանադրության 50-րդ հոդվածն ամրագրում է պատշաճ վարչարարության իրավունքը: Մասնավորապես՝ հոդվածի 1-ին մասի համաձայն՝ յուրաքանչյուր ոք ունի վարչական մարմինների կողմից իրեն առնչվող գործերի անաչառ, արդարացի և ողջամիտ ժամկետում քննության իրավունք: Ավելին, նշյալ հոդվածի 3-րդ մասով սահմանվում է պետական և տեղական ինքնակառավարման մարմիններն ու պաշտոնատար անձանց պարտավորությունը՝ մինչև անձի համար միջամտող անհատական ակտն ընդունելը լսել նրան, բացառությամբ օրենքով սահմանված դեպքերի:

Մինևույն ժամանակ, Սահմանադրության 75-րդ հոդվածի համաձայն՝ հիմնական իրավունքները և ազատությունները կարգավորելիս օրենքները սահմանում են այդ իրավունքների և ազատությունների արդյունավետ իրականացման համար անհրաժեշտ կազմակերպական կառուցակարգեր և ընթացակարգեր: Այսինքն՝ միայն իրավունքի ճանաչումը և ամրագրումը բավարար չէ և իրավունքի իրացումն ապահովելու համար անհրաժեշտ է, որպեսզի նախատեսվեն գործուն մեխանիզմներ: Ըստ այդմ, «Վարչարարության հիմունքների և վարչական վարույթի մասին» ՀՀ օրենքի 38-րդ հոդվածով սահմանվում է վարչական մարմնի պարտավորությունը՝ վարչական վարույթի ընթացքում վարույթի մասնակիցներին և նրանց ներկայացուցիչներին վարչական վարույթում քննարկվող փաստական հանգամանքների մասին լսելու վերաբերյալ:

Լսված լինելու իրավունքի ապահովում հնարավորություն է տալիս մարդուն լիարժեք իրականացնել իր իրավունքների պաշտպանությունը: Այս եզրահանգումը բխում է ՀՀ Սահմանադրության 50-րդ հոդվածի 3-րդ մասի, Մարդու իրավունքների եվրոպական կոնվենցիայի 13-րդ հոդվածի պահանջներից: Սակայն լսված լինելու իրավունքը չի կարող ինքնանպատակ լինել՝ այն պետք է հնարավորություն ստեղծի թե՛ իրավունքի սուբյեկտին, թե՛ որոշում կայացնողին քննության առարկա դարձնել վարչական վարույթի համար անհրաժեշտ բոլոր տվյալները, որի հիմքով էլ կկայացվի վերջնական որոշումը:

Օրենսգրքի խնդրո առարկա կարգավորումների պարագայում, ըստ էության, լսված լինելն ունի ձևական բնույթ, որի պարագայում չնայած անձին հնարավորություն է ընձեռվում ներկայացնել այն բոլոր հանգամանքները, որոնք կարող են անհրաժեշտ լինել օբյեկտիվ իրականությունը պարզելու համար, սակայն այդ փաստերը որևէ ազդեցություն չեն ունենում վերջնական որոշման վրա: Օրինակ, հսկիչ դրամարկղային մեքենաների կիրառության կանոնների խախտմամբ հսկիչ դրամարկղային մեքենաների կիրառության համար

կազմակերպության, անհատ ձեռնարկատիրոջ կամ նոտարի համար հստակ սահմանվել է տուգանք 150 հազար դրամի չափով/սննդի օբյեկտի համար՝ 600 հազար դրամի չափով: Իսնդիրն այն է, որ այս դեպքում անգամ, եթե պետական մարմնի աշխատակիցը մինչև միջամտող վարչական ակտ ընդունելը գործի հանգամանքների վերաբերյալ լսի անձին (օրինակ՝ ծանոթանա տնտեսվարող սուբյեկտի շրջանառությանը, որի պարագայում օրենքով նախատեսված տուգանքը դիտի որպես անհամաչափ), հսկիչ դրամարկղային մեքենաների կիրառության կանոնների խախտման համար չի ունենալու այլ ելք, քան տուգանել օրենքով հստակ սահմանված չափով՝ համապատասխան մեխանիզմի բացակայության պատճառով: ՀՀ Սահմանադրության 6-րդ հոդվածի համաձայն՝ պետական և տեղական ինքնակառավարման մարմիններն ու պաշտոնատար անձինք իրավասու են կատարելու միայն այնպիսի գործողություններ, որոնց համար լիազորված են Սահմանադրությամբ կամ օրենքներով: Այսինքն՝ հարկային մարմինը չի կարող դուրս գալ օրենքի շրջանակներից և կիրառել առավել մեղմ տուգանք հաշվի առնելով ձեռնարկատիրական գործունեությամբ զբաղվող անձի ֆինանսական դրությունը, քանի որ դա կհակասի ՀՀ Սահմանադրությամբ ամրագրված օրինականության սկզբունքի: Այսինքն՝ այս պարագայում անձի լսված լինելու իրավունքի իրացումը չի ծառայի իր նպատակին և կկրի միայն ձևական բնույթ: Սակայն հարկ է նշել, որ օրինականության սկզբունքի պահպանումը ժողովրդավարական, իրավական, սոցիալական պետության և քաղաքացիական հասարակության բնականոն զարգացումն ապահովելու կարևորագույն գործոն է:

Ելնելով վերոգրյալից՝ կարող ենք եզրահանգել, որ հիմնական իրավունքների արդյունավետ իրականացումը կախված է կազմակերպական կառուցակարգերից և ընթացակարգերից: Իրապես, եթե հարկային տեսուչն օրենսդրորեն օժտված չէ այնպիսի լիազորությամբ, որ լսելով խախտման հանգամանքները կայացնի որոշակի գումարի սահմաններում անձին տուգանելու կամ նախազգուշացում կիրառելու մասին որոշում, ապա՝ ամրագրված կարգավորումները դառնում են ձևական: Իսկ լսված լինելու իրավունքի պահպանումն այն հիմնական բաղադրիչներից է, որն ապահովում է վարչական վարույթի՝ օրենքի տառին համապատասխան իրականացումը:

Ինչ վերաբերում է հարկային տեսուչի՝ ՀՀ հարկային օրենսգրքի 416-րդ հոդվածի 6-րդ մասով սահմանված է նախազգուշացման պարտադիր նորմի կիրառմանը, ապա հարկ է հստակ արձանագրել, որ նշված կարգավորումը՝ նախազգուշացման կիրառումը, գործածելի է միայն այն ժամանակ, երբ տնտեսվարող սուբյեկտը կիրառության մեջ օգտագործել է այնպիսի հսկիչ դրամարկղային մեքենա, որը չի համապատասխանել տեխնիկական պահանջներին: Հարկ է հստակ պատկերացնել, որ խոսքը վերաբերում է միայն վերը նշված դեպքին, երբ գործ ունենք սարքի տեխնիկական անհամապատասխանության և ոչ թե, օրինակ, *հսկիչ դրամարկղային մեքենաների կիրառության կանոնների խախտմամբ հսկիչ*

դրամարկղային մեքենաների կիրառության հետք, երբ նախագրուշացում չի կիրառվում, այլ փնտրեսվարողի նկատմամբ նշանակվում է համապատասխան տուգանք:

Մասնավորապես, Օրենսգրքի 416-րդ հոդվածի 3-րդ մասի համաձայն՝ 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:

Նույն հոդվածի 4-րդ մասի համաձայն՝ հարկային մարմնի կողմից սույն հոդվածի 3-րդ մասով սահմանված խախտումն արձանագրվելուց հետո՝ մեկ տարվա ընթացքում, խախտումն առաջին անգամ կրկնելու դեպքում կազմակերպությունը, անհատ ձեռնարկատերը կամ նոտարը տուգանվում է՝

1) տվյալ գործունեության իրականացման վայրում (առևտրի օբյեկտում կամ շրջիկ առևտրի կետում կամ ծառայության մատուցման վայրում) տեղադրված հսկիչ դրամարկղային մեքենաներով նախորդ եռամսյակի ընթացքում արձանագրված շրջանառության 0.7 տոկոսի չափով, բայց ոչ պակաս 300 հազար դրամից, բացառությամբ սույն մասի 2-րդ կետով սահմանված դեպքի, և կազմակերպության կամ անհատ ձեռնարկատիրոջ գործունեությունն այդ վայրում և այդ մասով կասեցվում է հինգ օրով.

2) հանրային սննդի ոլորտում իրականացվող գործունեության մասով՝ տվյալ գործունեության իրականացման վայրում տեղադրված հսկիչ դրամարկղային մեքենաներով նախորդ եռամսյակի ընթացքում արձանագրված շրջանառության 0.7 տոկոսի չափով, բայց ոչ պակաս մեկ միլիոն դրամից, և նրա գործունեությունն այդ վայրում և այդ մասով կասեցվում է հինգ օրով:

«Նորմատիվ իրավական ակտերի մասին» ՀՀ օրենքի 41-րդ հոդվածի համաձայն՝ նորմատիվ իրավական ակտի նորմը մեկնաբանվում է՝ հաշվի առնելով նորմատիվ իրավական ակտն ընդունելիս այն ընդունող մարմնի նպատակը՝ ելնելով դրանում պարունակվող բառերի և արտահայտությունների տառացի նշանակությունից, ամբողջ հոդվածի, գլխի, բաժնի կարգավորման համատեքստից, այն նորմատիվ իրավական ակտի դրույթներից, ի կատարումն որի՝ ընդունվել է այդ ակտը, տվյալ նորմատիվ իրավական ակտով սահմանված սկզբունքներից, իսկ այդպիսի սկզբունքներ սահմանված չլինելու դեպքում՝ տվյալ իրավահարաբերությունը կարգավորող իրավունքի ճյուղի սկզբունքներից:

Հետևաբար՝ Օրենսգրքի 416-րդ հոդվածի 6-րդ մասը չի կարող վերաբերել Օրենսգրքի 416-րդ հոդվածի 3-րդ և 4-րդ մասերին:



Ինչ վերաբերում է տարբեր շրջանառություն ունեցող սուբյեկտների համար հսկիչ դրամարկղային մեքենաների կիրառության կանոնների խախտման համար տուգանքների միասնական չափեր սահմանված չլինելու հարցին, ապա ի պատասխան հնարավոր հակադարձում առ այն, որ Օրենսգրքի 416-րդ հոդվածի 3-5-րդ մասերով սահմանված տուգանքները հստակ չափեր ունեն միայն իրավախախտման (կիրառության կանոնների խախտում) 1-ին դեպքի համար: Մեկ տարվա ընթացքում նույն խախտումը 1-ին կամ 2-րդ և ավելի անգամ կրկնելու դեպքում պատասխանատվություն սահմանվում է տնտեսվարողի նախորդ եռամսյակի ընթացքում արձանագրված շրջանառության 0.7 տոկոսի չափով, որը չի կարող պակաս լինել տվյալ դեպքի համար սահմանված նվազագույն չափից: Այսինքն, տվյալ դեպքում տուգանքի չափը որոշվում է տվյալ հարկ վճարողի նախորդ եռամսյակի ընթացքում արձանագրված շրջանառության 0.7 տոկոսի չափով (հաշվի առած տուգանքի նվազագույն չափը), որն էլ հենց հանդիսանում է տուգանքի տարբերակված մոտեցում՝ շրջանառության չափից ելնելով:

Սակայն վերոգրյալ հակադարձումը չի դիմանա այն քննադատությանը, որ Օրենսգրքի 416-րդ հոդվածի 4-րդ մասով սահմանված է, որ մեկ տարվա ընթացքում, հսկիչ դրամարկղային մեքենաների կիրառության խախտումն առաջին անգամ կրկնելու դեպքում կազմակերպությունը, անհատ ձեռնարկատերը կամ նոտարը տուգանվում է՝ տվյալ գործունեության իրականացման վայրում (առևտրի օբյեկտում կամ ծառայության մատուցման վայրում) տեղադրված հսկիչ դրամարկղային մեքենաներով նախորդ եռամսյակի ընթացքում արձանագրված շրջանառության 0.7 տոկոսի չափով, բայց ոչ պակաս 300 հազար դրամից, իսկ հանրային սննդի ոլորտում իրականացվող գործունեության մասով՝ տվյալ գործունեության իրականացման վայրում տեղադրված հսկիչ դրամարկղային մեքենաներով նախորդ եռամսյակի ընթացքում արձանագրված շրջանառության 0.7 տոկոսի չափով, **բայց ոչ պակաս մեկ միլիոն դրամից:**

Ստացվում է, որ օրենսդիրն առաջին անգամ հսկիչ դրամարկղային մեքենաների կիրառության խախտման դեպքում սահմանում է տուգանքի հստակ բարձր չափ՝ առանց հաշվի առնելու իրավախախտման հանգամանքները և իրավախախտ սուբյեկտի շրջանառության ծավալը, իսկ խախտումը կրկնելու դեպքում, թեև հաշվի է առնվում տնտեսվարող սուբյեկտի շրջանառության ծավալը, սակայն կրկին սահմանվում է հստակ 0,7 տոկոսի չափը, ավելին՝ հարկային մարմնին հնարավորություն է տրվում սահմանել շրջանառության 0.7 տոկոսից ավելի բարձր տուգանք:

Նշվածով ևս մեկ անգամ հաստատվում է, որ հսկիչ-դրամարկղային մեքենաների կիրառման կանոնները խախտելու համար սահմանված տուգանքների չափերը միասնական են և անհամաչափ: Բացակայում են օրենսդրական այնպիսի կարգավորումներ, որոնք պատասխանատվության ենթարկող իրավասու մարմնին

հնարավորություն կընձեռեն որոշել նշանակվող պատասխանատվության կոնկրետ չափը՝ իրավախախտման բոլոր հանգամանքների հաշվառմամբ:

Հարկ է նշել, որ այս կարգավորումների առկայության պարագայում ստեղծվում է նաև այնպիսի իրավիճակ, երբ անձը դատական կարգով վիճարկելով տուգանք նշանակելու ակտը կարողանալու է միայն վիճարկել արարքի կատարված լինել կամ չլինելու փաստը: Անձի կողմից կոնկրետ հանգամանքներ ներկայացնելու և այդպիսով նշանակված տուգանքի չափի դեմ առարկելու դեպքում, դատարանն անգամ չի ունենալու հնարավորություն լուծել տուգանքի չափի հարցը, ինչքան էլ, որ տուգանված տնտեսվարողի՝ օրինակ, հսկիչ դրամարկղային մեքենաների կիրառության կանոնների խախտման վերաբերյալ ներկայացրած փաստական հանգամանքներն ի օգուտ վերջինիս՝ լինեն հստակ և համոզիչ:

#### Գլուխ 4. Հարցի դիտարկումը միջազգային փորձի տեսանկյունից

Տարբեր երկրներում առկա համապատասխան կարգավորումների ուսումնասիրությունը ցույց է տալիս, որ տարբեր երկրներում հսկիչ-դրամարկղային մեքենաների կիրառման կանոնները խախտելու համար նախատեսված են տարբեր և ճկուն կարգավորումներ:

Այսպես, Ռուսաստանի Դաշնության «Վարչական իրավախախտումների վերաբերյալ» օրենսգրքով պատասխանատվություն է սահմանվում հսկիչ-դրամարկղային մեքենաների կիրառման կանոնները խախտելու համար: Մասնավորապես՝ հաշվիչ-դրամարկղային մեքենաները չկիրառելու համար նախատեսվում է պատասխանատվություն ընդհանուր հաշվարկային գումարի  $\frac{1}{4}$ -ից մինչև  $\frac{1}{2}$ -ի չափով, սակայն այն չի կարող գերազանցել 10.000 ռուբլին: Իրավաբանական անձանց դեպքում տուգանք նշանակվում է ընդհանուր հաշվարկային գումարի  $\frac{3}{4}$  չափով և այն չի կարող գերազանցել 30.000 ռուբլին: Կրկնակի իրավախախտման համար, ինչպես նաև այն դեպքում, երբ հաշվարկային գումարի չափը 1 մլն. ռուբլուց ավելի է, պատժվում է գործունեության կասեցմամբ անհատ ձեռնարկատերերի և իրավաբանական անձանց դեպքում մինչև 90 օր ժամկետով<sup>13</sup>:

Այսինքն, Ռուսաստանի Դաշնությունում նշանակվող տուգանքի չափը կապված է ընդհանուր հաշվարկային գումարի հետ, սակայն միևնույն ժամանակ տրված է նաև տուգանքի այն առավելագույն շեմը, որ կարող է կիրառվել տնտեսվարողի նկատմամբ:

Բելառուսի «Վարչական իրավախախտումների մասին» օրենսգրքի 12.18 –րդ հոդվածի համաձայն՝ հսկիչ-դրամարկղային մեքենայի կտրոնի չտրամադրումը անհատ ձեռնարկատիրոջ կամ իրավաբանական անձի կողմից պատժվում է տուգանքով երկուսից մինչև հիսուն հիմնական միավորի չափով<sup>14</sup>:

Ուկրաինայում գործող «Առևտրի, սննդի և ծառայությունների ոլորտում հաշվարկային գործառնությունների ռեեստրների օգտագործման մասին» օրենքի 17-րդ հոդվածով սահմանվում է, որ հաշվարկային փաստաթղթի չտրամադրումը 1 տարվա ընթացքում 1 անգամ հանգեցնում է տուգանքի 1 գրիվնայի չափով, իսկ 1 տարվա ընթացքում նշված դեպքը կրկնվելու դեպքում պատժվում է տուգանքով վաճառած ապրանքների և մատուցած ծառայությունների գնի 100 տոկոսի չափով<sup>15</sup>:

Այսպիսով, ներկայացվածի համապարփակ վերլուծությունը խոսում է այն մասին, որ քննարկված երկրների օրենսդրական կարգավորումների արդյունքում սահմանվել են այնպիսի գործիքակազմեր, որոնց կիրառության շնորհիվ պետական մարմնի

<sup>13</sup>Հասանելի է

[http://www.consultant.ru/document/cons\\_doc\\_LAW\\_34661/3824bbacc6e85f19f12895b0ee20f3bbae92f439/](http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_34661/3824bbacc6e85f19f12895b0ee20f3bbae92f439/) հղումով:

<sup>14</sup> Հասանելի է <http://kodeksy.by/koap> հղումով:

<sup>15</sup> Հասանելի է <https://www.profiwins.com.ua/ru/legislation/laws/73.html> հղումով:

ներկայացուցիչը խախտում կատարած տնտեսվարողին տուգանելիս սահմանափակված չէ և ելնելով կոնկրետ հանգամանքներից՝ որոշում է նշանակվող տուգանքի չափը:

Ելնելով վերոգրյալից՝ ակնհայտ է, որ ՀՀ հարկային օրենսգրքով սահմանված մի շարք իրավախախտումների համար նշանակվող տուգանքների անհամաչափությունը և տուգանքի նշանակման ճկուն մեխանիզմների բացակայությունը անհամաչափ միջամտություն է տնտեսական գործունեության ազատության և տնտեսական մրցակցության երաշխավորման իրավունքի նկատմամբ:

