ՀԱՅԱՍՏԱՆԻ ՀԱՆՐԱՊԵՏՈՒԹՅՈՒՆ
ՎՃՌԱԲԵԿ ԴԱՏԱՐԱՆ

ՀՀ վերաքննիչ վարչական դատարանի որոշում
Վարչական գործ թիվ ՎԴ/0345/05/19

Վարչական գործ թիվ **ՎԴ/0345/05/19**
2023թ.

Նախագահող դատավոր՝ Կ. Ավետիսյան
Դատավորներ՝ Կ. Բաղդասարյան
Ա. Թովմասյան

Ո Ր Ո Շ Ո Ւ Մ
ՀԱՆՈՒՆ ՀԱՅԱՍՏԱՆԻ ՀԱՆՐԱՊԵՏՈՒԹՅԱՆ

Հայաստանի Հանրապետության վճռաբեկ դատարանի վարչական պալատը (այսուհետ՝ Վճռաբեկ դատարան) հետևյալ կազմով՝

նախագահող Ռ. ՀԱԿՈԲՅԱՆ
զեկուցող Ք. ՄԿՈՅԱՆ
Հ. ԲԵԴԵՎՅԱՆ
Լ. ՀԱԿՈԲՅԱՆ

2023 թվականի մայիսի 19-ին

գրավոր ընթացակարգով քննելով Հայաստանի Հանրապետության պետական եկամուտների կոմիտեի (այսուհետ՝ Կոմիտե) վճռաբեկ բողոքը ՀՀ վերաքննիչ վարչական դատարանի 11.03.2021 թվականի որոշման դեմ՝ վարչական գործով ըստ հայցի «Արտաշատի Շուկա» ՍՊ ընկերության (այսուհետ՝ Ընկերություն) ընդդեմ Կոմիտեի՝ 19.12.2018 թվականի թիվ 3001541 ակտն անվավեր ճանաչելու պահանջի մասին,

Պ Ա Ր Զ Ե Ց

1. Գործի դատավարական նախապատմությունը.

Դիմելով դատարան՝ Ընկերությունը պահանջել է անվավեր ճանաչել Կոմիտեի 19.12.2018 թվականի թիվ 3001541 ակտը:

ՀՀ վարչական դատարանի (դատավոր Ռ. Խանդանյան) (այսուհետ՝ Դատարան) 04.11.2019 թվականի վճռով հայցը մերժվել է:

ՀՀ վերաքննիչ վարչական դատարանի (այսուհետ՝ Վերաքննիչ դատարան) 11.03.2021 թվականի որոշմամբ Ընկերության վերաքննիչ բողոքը բավարարվել է՝ Դատարանի 04.11.2019 թվականի վճիռը բեկանվել և փոփոխվել է՝ հայցը բավարարվել է:

Սույն գործով վճռաբեկ բողոք է ներկայացրել Կոմիտեն (ներկայացուցիչ՝ Արման Մնացականյան):

Վճռաբեկ բողոքի պատասխան չի ներկայացվել:

2. Վճռաբեկ բողոքի հիմքը, հիմնավորումները և պահանջը.

Սույն վճռաբեկ բողոքը քննվում է հետևյալ հիմքի սահմաններում ներքոհիշյալ հիմնավորումներով.

Վերաքննիչ դատարանը սխալ է մեկնաբանել և կիրառել «Վարչարարության հիմունքների և վարչական վարույթի մասին» ՀՀ օրենքի 2-րդ հոդվածի 3-րդ մասը, 49-րդ հոդվածի 1-ին մասը, ՀՀ հարկային օրենսգրքի (այսուհետ նաև՝ Օրենսգիրք) 341-րդ հոդվածի 3-րդ և 4-րդ մասերը:

Բողոք բերած անձը նշված պնդումը պատճառաբանել է հետևյալ փաստարկներով.

Վերաքննիչ դատարանը հաշվի չի առել, որ ստուգման վարույթն առանձին տեսակի վարչական վարույթ է և դրա առանձնահատկությունները, այդ թվում՝ տևողությունն ու կասեցման հիմքերը սահմանված են Օրենսգրքով, որպիսի փաստն ինքնին բացառում է առանձին տեսակի վարչական վարույթ հանդիսացող հարկային ստուգման նկատմամբ «Վարչարարության հիմունքների և վարչական վարույթի մասին» ՀՀ օրենքի կիրառումը, հատկապես այն հարաբերությունների մասով, որոնք իրենց կարգավորումն արդեն իսկ ստացել են հատուկ օրենքում:

Նման պայմաններում հաշվի առնելով այն, որ Կոմիտեն վարչական վարույթի ընթացքում լիազորություն չի ունեցել կասեցնելու ստուգման վարչական վարույթը՝ պայմանավորված ոլորտը կարգավորող իրավական ակտերի իմպերատիվ պահանջով, անտրամաբանական է վարչական ակտի իրավաչափությունը քննարկելիս որպես ոչ իրավաչափության հիմք դիտարկել վարչական մարմնի մի վարքագծի դրսևորումը, որն անմիջականորեն բխել է օրենքի պահանջներից: Ըստ այդմ՝ Վերաքննիչ դատարանի կողմից քննարկվող հիմքով վիճարկվող ստուգման ակտի անվավեր ճանաչումը կիրառելի իրավակարգավորումների սխալ մեկնաբանման արդյունք է:

Վերաքննիչ դատարանի արտահայտած դիրքորոշման ուժի մեջ մտնելու պարագայում հարկային մարմնից կպահանջվի կատարել ոչ իրավաչափ և վերջինիս լիազորությունների շրջանակից դուրս գտնվող գործողություն, այն է՝ կասեցնել հարկային ստուգման վարչական վարույթն այնպիսի հիմքով, որը դուրս է հատուկ նորմով՝ Օրենսգրքի 341-րդ հոդվածով նախատեսված՝ հարկային ստուգման կասեցման հիմքերից, բայց ներառված է ընդհանուր նորմի՝ «Վարչարարության հիմունքների և վարչական վարույթի մասին» ՀՀ օրենքի 49-րդ հոդվածով նախատեսված՝ վարչական վարույթի կասեցման հիմքերում:

Վերոգրյալի հիման վրա՝ բողոք բերած անձը պահանջել է բեկանել Վերաքննիչ դատարանի 11.03.2021 թվականի որոշումը և այն փոփոխել՝ հայցն ամբողջությամբ մերժել կամ գործն ուղարկել ստորադաս դատարան՝ նոր քննության:

3. Վճռաբեկ բողոքի քննության համար նշանակություն ունեցող փաստերը.

Սույն վճռաբեկ բողոքի քննության համար էական նշանակություն ունեն հետևյալ փաստերը.

1) Կոմիտեի նախագահի կողմից 16.11.2018 թվականին տրված հանձնարարագրի շրջանակներում Կոմիտեի ստուգումների կազմակերպման և դիտարկման վարչության ստուգումների թիվ 4 բաժնի գլխավոր հարկային տեսուչներ Վլադիմիր Կրոյանին, Վարդան Միքայելյանին, Դավիթ Դավթյանին, օպերատիվ հետախուզության վարչության մարզային թիվ 11 /Արարատի/ բաժնի գլխավոր օպերլիազոր Զավեն Սիմոնյանին հանձնարարվել է Ընկերությունում իրականացնել համալիր հարկային ստուգում **(հատոր 1-ին, գ.թ. 47-48)**:

2) Ստուգումը փաստացի սկսվել է 28.11.2018 թվականին, ինչի վերաբերյալ հանձնարարագրի դարձերեսին առկա է նշագրում Ընկերության տնօրենի ստորագրությամբ **(հատոր 1-ին, գ.թ. 48):**

3) Կոմիտեի ստուգումների կազմակերպման և դիտարկման վարչության կողմից 10.12.2018 թվականին կազմվել է թիվ 3001541 ստուգման ակտի նախագիծը: Ակտի նախագիծը 10.12.2018 թվականին հանձնվել է Ընկերության տնօրենին **(հատոր 1-ին, գ.թ. 61-70):**

4) Դիմելով Կոմիտեի նախագահին՝ Ընկերության տնօրենը հայտնել է, որ Ընկերությունում հարկային մարմնի կողմից իրականացվում է համալիր հարկային ստուգում և միաժամանակ Արարատի և Վայոց Ձորի մարզի ընդհանուր իրավասության դատարանում քննվում է թիվ ԱՎԴ/0788/02/18 քաղաքացիական գործը՝ ըստ հայցի Լյովա Շամիրյանի ընդդեմ Արմեն Սարգսյանի պայմանագրի նկատմամբ առոչինչ /շինծու/ գործարքի անվավերության հետևանքները կիրառելու պահանջի մասին: Վերջինս գտնում է, որ նշված քաղաքացիական գործի ելքով է պայմանավորված Ընկերության հարկային պարտավորությունների չափը. քանի որ, եթե վերջնական դատական ակտի հիման վրա, պարզվի որ կազմակերպության բաժնետեր (մասնակից) երբևէ չի էլ հանդիսացել Ա. Սարգսյանը, ով միաժամանակ հանդիսանում է 20-ից ավելի տոկոս ունեցող բաժնետեր, ապա կազմակերպությունը չի համարվի ԱԱՀ վճարող հանդիսացող և ԱԱՀ-ի գծով լրացուցիչ պարտավորություններ չեն առաջանա: Հաշվի առնելով վերոգրյալը՝ Ընկերության տնօրենը խնդրել է կասեցնել իրականացվող համալիր հարկային ստուգումը մինչև թիվ ԱՎԴ/0788/02/18 քաղաքացիական գործով կայացվելիք դատական ակտի ուժի մեջ մտնելը **(հատոր 1-ին, գ.թ. 79):**

5) Ի պատասխան Ընկերության տնօրենի 03.12.2018 թվականի դիմումի՝ Կոմիտեի 06.12.2018 թվականի գրությամբ հայտնվել է, որ վերջինիս հիմնավորումները հիմք չեն հարկային ստուգման ընթացքը կասեցնելու համար և համալիր հարկային ստուգման ընթացքը կարող է կասեցվել Օրենսգրքի 341-րդ հոդվածին համապատասխան հիմքերի առկայության դեպքում **(հատոր 1-ին, գ.թ. 11):**

6) 19.12.2018 թվականին կազմվել և տնտեսվարողին է տրամադրվել համալիր հարկային ստուգումն ամփոփող վարչական ակտը **(հատոր 1-ին, գ.թ. 52-60):**

4. Վճռաբեկ դատարանի պատճառաբանությունները և եզրահանգումը.

Վճռաբեկ դատարանն արձանագրում է, որ սույն գործով վճռաբեկ բողոքը վարույթ ընդունելը պայմանավորված է ՀՀ վարչական դատավարության օրենսգրքի 161-րդ հոդվածի

1-ին մասի 1-ին կետով նախատեսված հիմքի առկայությամբ, այն է՝ բողոքում բարձրացված հարցի վերաբերյալ վճռաբեկ դատարանի որոշումը կարող է էական նշանակություն ունենալ օրենքի և այլ նորմատիվ իրավական ակտերի միատեսակ կիրառության համար, քանի որ տվյալ դեպքում Վճռաբեկ դատարանի արտահայտած իրավական դիրքորոշումները՝ հարկային ստուգումների իրականացման ընթացքում վարչական վարույթի կասեցման հետ կապված իրավահարաբերությունների վերաբերյալ կարևոր նշանակություն կունենան նմանատիպ գործերով միասնական և կանխատեսելի դատական պրակտիկա ձևավորելու համար:

Սույն բողոքի քննության շրջանակում Վճռաբեկ դատարանը հարկ է համարում անդրադառնալ հետևյալ իրավական հարցադրմանը. ՀՀ հարկային օրենսգրքով նախատեսված ստուգման վարույթի նկատմամբ կիրառելի են արդյո՞ք «Վարչարարության հիմունքների և վարչական վարույթի մասին» ՀՀ օրենքով նախատեսված վարչական վարույթը կասեցնելու իրավադրույթները, թե՝ ոչ:

«Վարչարարության հիմունքների և վարչական վարույթի մասին» ՀՀ օրենքի 1-ին հոդվածի համաձայն՝ նույն օրենքը սահմանում է վարչարարության հիմունքները, կարգավորում է վարչական ակտեր ընդունելու (...) հետ կապված՝ վարչական մարմինների և ֆիզիկական կամ իրավաբանական անձանց (...) միջև ծագած հարաբերությունները:

«Վարչարարության հիմունքների և վարչական վարույթի մասին» ՀՀ օրենքի 2-րդ հոդվածի 3-րդ մասի համաձայն՝ առանձին տեսակի վարչական վարույթների առանձնահատկությունները սահմանվում են օրենքներով և Հայաստանի Հանրապետության միջազգային պայմանագրերով:

ՀՀ սահմանադրական դատարանը 12.05.2020 թվականի թիվ ՍԴՈ-1529 որոշմամբ արձանագրել է, որ «Վարչարարության հիմունքների և վարչական վարույթի մասին» ՀՀ օրենքի 2-րդ հոդվածի իրավակարգավորումների տրամաբանությունից բխում է, որ բոլոր այն դեպքերում, երբ իրականացվելու է որևէ վարչական վարույթ, այն իրականացնող վարչական մարմինը պետք է պարզի, թե արդյո՞ք գոյություն ունեն իրեն վերապահված լիազորությունների շրջանակի մեջ մտնող հարցերով իրականացվող վարչական վարույթը կարգավորող հատուկ օրենքներ, և, եթե այդպիսիք գոյություն ունեն, ապա պետք է որոշի, թե որքանո՞վ են հատուկ օրենքով կարգավորված իր կողմից իրականացվող վարչական վարույթի առանձնահատկությունները *(տե՛ս, ՀՀ սահմանադրական դատարանի 12.05.2020 թվականի թիվ ՍԴՈ-1529 որոշումը):*

Հարկ է նկատել, որ ՀՀ վճռաբեկ դատարանը, նախկինում կայացրած որոշումներից մեկում արտահայտել է այն իրավական դիրքորոշումը, որ առանձին տեսակի վարչական վարույթների նկատմամբ «Վարչարարության հիմունքների և վարչական վարույթի մասին» ՀՀ օրենքի կիրառումը չի բացառվում, հատկապես այն հարաբերությունների մասով, որոնք իրենց կարգավորումը չեն ստացել հատուկ օրենքներում կամ Հայաստանի Հանրապետության միջազգային պայմանագրերում *(տե՛ս, Սարգիս Խարիկյանն ընդդեմ Երևանի քաղաքապետարանի և ՀՀ կառավարությանն առընթեր անշարժ գույքի կադաստրի պետական կոմիտեի թիվ ՎԴ/12466/05/13 վարչական գործով ՀՀ վճռաբեկ դատարանի 22.07.2016 թվականի որոշումը)*:

«Վարչարարության հիմունքների և վարչական վարույթի մասին» ՀՀ օրենքի 49-րդ հոդվածի 1-ին մասի համաձայն՝ վարչական մարմինը պարտավոր է կասեցնել վարչական վարույթը, եթե՝

ա) անհնարին է տվյալ վարույթի արդյունքում ակնկալվող վարչական ակտի ընդունումը մինչև սահմանադրական, վարչական, քաղաքացիական կամ քրեական դատավարության կարգով քննվող գործով որոշում (դատական ակտ) կայացնելը.

բ) վարույթին չի ներկայացել վարչական ակտի հասցեատերը, իսկ օրենքը բացառում է առանց նրա ներկայության համապատասխան վարչական ակտ ընդունելը.

գ) վարչական ակտի ընդունումը հնարավոր է միայն այդ ակտի հասցեատիրոջն ի հայտ բերելու դեպքում:

Նույն հոդվածի 2-րդ մասի համաձայն՝ վարչական մարմինը կարող է կասեցնել վարչական վարույթը, եթե՝

ա) վարչական ակտի հասցեատերը բացակայում է, և վարչական մարմինը, նախքան վարչական ակտ ընդունելը, անհրաժեշտ է համարում նրա ներկայությունը՝ վարույթին առնչվող որոշ կարևոր հանգամանքներ նրանից պարզելու համար.

բ) ընդունվելիք վարչական ակտի հասցեատեր իրավաբանական անձը վերակազմակերպվում է:

Վարչական վարույթը կարող է կասեցվել նաև օրենքով նախատեսված այլ դեպքերում:

Այսպես՝ Օրենսգրքի 2-րդ հոդվածի 1-ին մասի համաձայն՝ Հայաստանի Հանրապետությունում հարկային հարաբերությունները կարգավորվում են Հայաստանի Հանրապետության Սահմանադրությամբ, Հայաստանի Հանրապետության վավերացված միջազգային պայմանագրերով, Օրենսգրքով, վճարների վերաբերյալ Հայաստանի Հանրապետության օրենքներով, դրանց հիման վրա և դրանց իրականացումն ապահովելու նպատակով ընդունված ենթաօրենսդրական նորմատիվ իրավական ակտերով, ինչպես նաև նույն հոդվածի 3-րդ մասի 1-6-րդ կետերում նշված իրավական ակտերով (այսուհետ՝ հարկային հարաբերությունները կարգավորող իրավական ակտեր):

Նույն հոդվածի 3-րդ մասի 2-րդ կետի համաձայն՝ նույն հոդվածի 1-ին մասով սահմանված իրավական ակտերից տարբերվող այլ իրավական ակտերով չեն կարող կարգավորվել հարկային հարաբերություններ, բացառությամբ, «Վարչարարության հիմունքների և վարչական վարույթի մասին» Հայաստանի Հանրապետության օրենքի:

Օրենսգքրի 330-րդ հոդվածի համաձայն՝ հարկային և լիազոր մարմինների հսկողության շրջանակներում իրականացվող վարչական վարույթի նկատմամբ կիրառվում են «Վարչարարության հիմունքների և վարչական վարույթի մասին» Հայաստանի Հանրապետության օրենքի դրույթները, եթե հարկային մարմնին հսկողության լիազորություններ վերապահող իրավական ակտերով սահմանված չեն վարչական վարույթի առանձնահատկություններ:

Օրենսգքրի 341-րդ հոդվածի 3-րդ մասի համաձայն՝ ստուգման ընթացքում առանձին տեղեկությունների ճշտման անհրաժեշտություն առաջանալու կամ տարերային աղետի պատճառով կամ ստուգման իրականացումն անհնարին դարձնող այլ անկանխատեսելի հանգամանքի բերմամբ ստուգում իրականացնող պաշտոնատար անձի (անձանց) գրավոր զեկուցագրի հիման վրա հանձնարարագիրը տվող պաշտոնատար անձի հրամանով ստուգման ընթացքը կարող է կասեցվել մինչև կասեցման հիմքի վերացումը, բայց ոչ ավելի,

քան 90 աշխատանքային օրով, բացառությամբ նույն հոդվածի 4-րդ մասով սահմանված դեպքերի:

Վերոգրյալի հիման վրա՝ Վճռաբեկ դատարանը փաստում է, որ հարկային ստուգումն իրենից ներկայացնում է առանձին տեսակի վարչական վարույթ, որի նկատմամբ «Վարչարարության հիմունքների և վարչական վարույթի մասին» ՀՀ օրենքի դրույթները կիրառվում են այնքանով, որքանով ՀՀ հարկային օրենսգիրքը հարկային ստուգումների հետ կապված չի նախատեսում հատուկ կարգավորումներ: Այլ կերպ ասած՝ Վճռաբեկ դատարանն արձանագրում է, որ ՀՀ հարկային օրենսգրքով սահմանված կարգով իրականացված հարկային ստուգման վարույթի ընթացքում «Վարչարարության հիմունքների և վարչական վարույթի մասին» ՀՀ օրենքը կիրառելի է միայն այն հարաբերությունների մասով, որոնք ՀՀ հարկային օրենսգրքով կամ կարգավորված են մասամբ կամ առհասարակ կարգավորված չեն:

Այսպես՝ «Վարչարարության հիմունքների և վարչական վարույթի մասին» ՀՀ օրենքի 49-րդ հոդվածի վերլուծությունից հետևում է, որ դրանով նախատեսվում են վարչական վարույթի կասեցման իմպերատիվ և դիսպոզիտիվ դեպքերը: Մասնավորապես, վերոնշյալ հոդվածի 1-ին մասով նախատեսված են վարչական վարույթի կասեցման իմպերատիվ, իսկ երկրորդ մասով՝ դիսպոզիտիվ դեպքերը: Հատկանշական է, որ «Վարչարարության հիմունքների և վարչական վարույթի մասին» ՀՀ օրենքը սպառիչ չի սահմանել վարչական վարույթը կասեցնելու դիսպոզիտիվ դեպքերի շրջանակը, այլ նախատեսել է իրավակարգավորում առ այն, որ այլ, մասնավորապես՝ առանձին տեսակի վարչական վարույթները կարգավորող օրենքներով ևս կարող են սահմանվել տվյալ վարույթին ներհատուկ վարչական վարույթը կասեցնելու այլ՝ «Վարչարարության հիմունքների և վարչական վարույթի մասին» ՀՀ օրենքով չնախատեսված դեպքեր:

Օրենսգրքի համալիր ուսումնասիրության և վերլուծության արդյունքում՝ Վճռաբեկ դատարանն արձանագրում է, որ Օրենսգրքի 341-րդ հոդվածի 3-րդ մասի վերոգրյալ իրավադրույթով նախատեսված են ստուգման վարույթի կասեցման դիսպոզիտիվ դեպքերը: Այսինքն՝ վերոհիշյալ իրավանորմով կանոնակարգված են ստուգման վարույթի, որպես առանձին տեսակի վարչական վարույթի, կասեցման դիսպոզիտիվ առանձնահատուկ՝ «Վարչարարության հիմունքների և վարչական վարույթի մասին» ՀՀ օրենքի 49-րդ հոդվածի 2-րդ մասով չնախատեսված դեպքերը: Այսպիսով, Օրենսգրքի 341-րդ հոդվածով կանոնակարգված չեն ստուգման վարույթի կասեցման իմպերատիվ դեպքերը, ըստ այդմ՝ վարչական վարույթի պարտադիր կասեցման իրավահարաբերությունները, որպիսիք, Վճռաբեկ դատարանի համոզմամբ, ենթակա են կարգավորման «Վարչարարության հիմունքների և վարչական վարույթի մասին» ՀՀ օրենքի 49-րդ հոդվածի 1-ին մասով:

Ամփոփելով վերոգրյալը՝ Վճռաբեկ դատարանը եզրահանգում է, որ իրավակիրառ պրակտիկան պետք է ընթանա այն ուղղությամբ, որ «Վարչարարության հիմունքների և վարչական վարույթի մասին» ՀՀ օրենքի 49-րդ հոդվածի 1-ին մասով նախատեսված իրավանորմով վարչական վարույթի կասեցման իմպերատիվ հիմքերը ենթակա են կիրառման հարկային ստուգման վարույթի նկատմանբ ևս:

Վճռաբեկ դատարանի իրավական դիրքորոշման կիրառումը սույն գործի փաստերի նկատմամբ.

Սույն գործը հարուցվել է Ընկերության կողմից ներկայացված հայցի հիման վրա, որով վերջինս պահանջել է անվավեր ճանաչել Կոմիտեի 19.12.2018 թվականի թիվ 3001541 ակտը:

Դատարանը 04.11.2019 թվականի վճռով մերժել է Ընկերության հայցն այն պատճառաբանությամբ, որ. «(...) հարկային վարչարարությունը առանձին տեսակի վարչական վարույթ է, որի առանձնահատկություններն, այդ թվում՝ տևողությունն ու կասեցման հիմքերը սահմանված են ՀՀ հարկային օրենսգրքով: Ուստի «Վարչարարության հիմունքների և վարչական վարույթի մասին» ՀՀ օրենքը հարկային վարչարարության կարգավորմանը կիրառելի է (mutatis mutandis), եթե ՀՀ հարկային օրենսգրքով որպես առանձնահատկություն կարգավորված չէ: Նշվածի լույսի ներքո Դատարանը նախ արձանագրում է, որ տվյալ վարույթի արդյունքում ակնկալվող վարչական ակտի ընդունման մինչև քաղաքացիական դատավարության կարգով քննվող գործով որոշում (դատական ակտ) կայացման անհնարինության հիմքով ստուգման՝ որպես առանձին տեսակի վարչական վարույթի կասեցման հիմք ՀՀ հարկային օրենսգիրքը չի սահմանում: Բացի այդ, ՀՀ հարկային օրենսգիրքը ոչ թե չի կարգավորում ստուգման ընթացքի կասեցումը, այլ սահմանում է առանձնահատկություններ՝ նախատեսելով որոշակի հիմքեր, որոնք թեկուզև էականորեն տարբերվում են հիմնական օրենքով սահմանված վարույթի կասեցման հիմքերից: Միաժամանակ անհրաժեշտ է նկատառել, որ կասեցման հիմքերի սպառիչ կարգավորումն ՀՀ հարկային օրենսգրքով ինքնանպատակ չէ. ՀՀ հարկային օրենսգրքով սահմանված ստուգման ընթացքին առնչվող նորմերի համակարգային հաշվառմամբ կարելի է արձանագրել, որ կասեցման հիմքերի սպառիչ սահմանումը պայմանավորված է ստուգման ընթացքի սեղ տևողությամբ, և օրենսդիրը չի սահմանել այնպիսի կասեցման հիմքեր, որոնց առկայությամբ ստուգման ժամկետը կարող է կասեցվել մինչև հիմքի վերացումը, այլ սահմանվել է ստուգման կասեցման առավելագույն ժամկետ 90 աշխատանքային օրը՝ միաժամանակ հստակ սահմանելով նաև այս կանոնից բացառությունները, որպիսի պայմաններում Դատարանի գնահատմամբ ՀՀ հարկային օրենսգիրքը սպառիչ կարգավորել է ստուգման ընթացքի կասեցմանն առնչվող հարաբերությունները: Նման պայմաններում Դատարանը եզրահանգում է, որ ստուգման ընթացքում ՀՀ պետական եկամուտների կոմիտեն Հայցվորի նախանշած (դատարանի վարույթում քաղաքացիական գործի առկայության) հանգամանքով պայմանավորված ստուգման ընթացքի կասեցման իրավասություն և պարտականություն չի ունեցել: Միաժամանակ Դատարանն հարկ է համարում ընդգծել, որ, ըստ էության, վարչական ակտի ընդունելուց հետո դրա հիմքում դրված փաստական հանգամանքների փոփոխության առկայությունը չի զրկում Հայցվորին օրենսդրությամբ սահմանված կարգով իրավունքների պաշտպանություն հայցելուց:

Հաջորդիվ անդրադառնալով Հայցվորի փաստարկին առ այն, որ ստուգման ժամկետը բավականին կարճ է տևել, ինչի արդյունքում գործի բազմակողմանի ուսումնասիրում չի կատարվել, Դատարանն արձանագրում է, որ օրենսդրությամբ ստուգման ժամկետի նվազագույն տևողություն չի սահմանում և ամեն դեպքում Հայցվորը պարտավոր էր հիմնավորել սեղմ ժամկետում ստուգում իրականացնելու և վարչական մարմնի ոչ իրավաչափ

գործողության կամ անգործության դրսևորման կապը, որը կարող էր հանգեցնել ակտի անվավերության: Այլ կերպ ասած՝ Դատարանի գնահատմամբ վարչարարության ընթացքում վարչական մարմնի իրավաչափ գործելու կանխավարկածն է գործում, քանի դեռ հակառակը չի ապացուցվել»:

Վերաքննիչ դատարանը 11.03.2021 թվականի որոշմամբ բեկանել է Դատարանի վճիռը և այն փոփոխել՝ բավարարել Ընկերության հայցն այն պատճառաբանությամբ, որ. «(...) Օրենսգրքի 341-րդ հոդվածով ստուգման վարույթի անվերապահ կասեցմանը հանգեցնող այնպիսի հիմք նախատեսված չլինելը, որն ամրագրված է «Վարչարարության հիմունքների և վարչական վարույթի մասին» ՀՀ օրենքի 49-րդ հոդվածի 1-ին մասի «ա» կետում, և միաժամանակ նշված հիմքի կիրառումն Օրենսգրքով բացառված չլինելու պայմաններում, հաշվի առնելով, որ հենց Օրենսգրքով է նախատեսված դրանով չկարգավորվող հարաբերությունների մասով «Վարչարարության հիմունքների և վարչական վարույթի մասին» ՀՀ օրենքի կիրառելիությունը, իսկ Օրենսգրքի 330-րդ հոդվածով ուղղակիորեն սահմանված է, որ հարկային մարմնի կողմից իրականացվող ստուգման վարույթի նկատմամբ կիրառելի է «Վարչարարության հիմունքների և վարչական վարույթի մասին» ՀՀ օրենքը, ապա հստակ է, որ նախորդիվ նկարագրված դեպքում կիրառելի է ստուգման վարույթի կասեցման «Վարչարարության հիմունքների և վարչական վարույթի մասին» ՀՀ օրենքի 49-րդ հոդվածի 1-ին մասի «ա» կետը՝ պայմանով, որ իրապես (ստուգման ենթակա հարցերի շրջանակով պայմանավորված) անհնարին է օրինական և հիմնավորված վարչական ակտ ընդունել մինչև սահմանադրական, վարչական, քաղաքացիական կամ քրեական դատավարության կարգով քննվող գործով վերջնական որոշում (դատական ակտ) կայացվելը:

Նման պայմաններում Վերաքննիչ դատարանը գտնում է, որ Կոմիտեն պարտավոր էր կասեցնել հարուցված ստուգման վարույթը մինչև Ընկերության մատնանշած քաղաքացիական գործով վերջնական դատական ակտի կայացվելը, քանի որ Կոմիտեի նախագահի հանձնարարագրով հարուցված ստուգումը ներառում էր նաև շահութահարկի և ավելացված արժեքի հարկի գծով Ընկերության պարտավորությունների պարզաբանումը, իսկ Ընկերության մատնանշած քաղաքացիական գործով քննարկման էր դրված Ընկերության տնօրեն Լյովա Շամիրյանի և Արմեն Սարգսյանի միջև 2007 թվականի մարտի 05-ին կնքված Ընկերության 50 տոկոս բաժնեմասի առուվաճառքի պայմանագրի նկատմամբ անվավերության հետևանքների կիրառման հարցը, որպիսի գործի ելքով էլ քննարկվող դեպքում ուղղակիորեն պայմանավորված էր նշված հարկատեսակների գծով Ընկերության հնարավոր հարկային պարտավորություններ ունենալու կամ չունենալու փաստը:

(...) Ըստ այդմ, հաշվի առնելով, որ շահութահարկի և ավելացված արժեքի հարկի գծով վիճարկվող վարչական ակտով Ընկերությանը լրացուցիչ հարկային պարտավորություններ առաջադրվել են այն հիմնավորմամբ, որ Ընկերության 50 տոկոս բաժնեմասի սեփականատեր Արմեն Սարգսյանն այլ ընկերություններում 20 և ավելի տոկոս բաժնեմասի սեփականատեր է, որի պայմաններում Ընկերությունը որակվել է ավելացված արժեքի հարկ և շահութահարկ վճարող տնտեսվարող, ապա դատարանի օրինական ուժի մեջ մտած գործն ըստ էության լուծող դատական ակտով Արմեն Սարգսյանի և Լյովա Շամիրյանի միջև կնքված Ընկերության 50 տոկոս բաժնեմասի առուվաճառքի գործարքի (այս գործարքի

հիման վրա Արմեն Սարգսյանը դարձել է Ընկերության 50 տոկոս բաժնեմասի սեփականատեր) առոչինչ որակված լինելու պայմաններում պետք է փաստել, որ շահութահարկի և ավելացված արժեքի հարկի գծով Ընկերությանը լրացուցիչ հարկային պարտավորություններ առաջադրվել են ոչ իրավաչափորեն: Այլ կերպ ասած՝ վկայակոչված դատական ակտի ուժով պետք է փաստել, որ վիճարկվող ստուգման ակտն ընդունվել է օրենքի խախտմամբ՝ միաժամանակ ոչ իրավաչափորեն միջամտելով ՀՀ Սահմանադրությամբ և օրենքներով պահպանվող Ընկերության իրավունքներին: Սա նշանակում է, որ քննարկվող դեպքում առկա են վիճարկվող ստուգման ակտն անվավեր ճանաչելու «Վարչարարության հիմունքների և վարչական վարույթի մասին» ՀՀ օրենքով նախատեսված իրավական և գործով առկա փաստական հիմքերը: Հետևապես վիճարկվող վարչական ակտը գնահատելով իրավաչափ՝ Վարչական դատարանը թույլ է տվել գործի ելքի վրա ազդեցություն ունեցող դատական սխալ»:

Վերոգրյալ իրավական դիրքորոշումների լույսի ներքո համադրելով սույն գործի փաստերը և գնահատելով Վերաքննիչ դատարանի եզրահանգումների հիմնավորվածությունը՝ Վճռաբեկ դատարանն արձանագրում է հետևյալը.

Սույն վարչական գործի փաստերի համաձայն՝ Կոմիտեի նախագահի 16.11.2018 թվականին հանձնարարագրի հիման վրա Ընկերությունում իրականացվել է համալիր հարկային ստուգում, որը նաև ներառել է շահութահարկի և ավելացված արժեքի հարկի գծով Ընկերության պարտավորությունների ստուգման հարցերը:

Ըստ այդմ՝ ստուգումը սկսվել է 28.11.2018 թվականին, ինչի վերաբերյալ հանձնարարագրի դարձերեսին առկա է նշագրում Ընկերության տնօրենի ստորագրությամբ, իսկ 10.12.2018 թվականին Կոմիտեի ստուգումների կազմակերպման և դիտարկման վարչության կողմից կազմվել է թիվ 3001541 ստուգման ակտի նախագիծը, որը 10.12.2018 թվականին հանձնվել է Ընկերության տնօրենին:

Դիմելով Կոմիտեի նախագահին՝ Ընկերության տնօրենը հայտնել է, որ թիվ ԱՎԴ/0788/02/18 քաղաքացիական գործով՝ ըստ հայցի Լյովա Շամիրյանի ընդդեմ Արմեն Սարգսյանի պայմանագրի նկատմամբ առոչինչ /շինծու/ գործարքի անվավերության հետևանքները կիրառելու պահանջի մասին, պարզման էր ենթակա Ընկերության տնօրեն Լյովա Շամիրյանի և Արմեն Սարգսյանի միջև 05.03.2007 թվականի կնքված Ընկերության 50 տոկոս բաժնեմասի առուվաճառքի պայմանագրի նկատմամբ անվավերության հետևանքների կիրառման հարցը: Նկատի ունենալով, որ նշված քաղաքացիական գործի ելքով է պայմանավորված Ընկերության հարկային պարտավորությունների չափը Ընկերության տնօրենը խնդրել է կասեցնել իրականացվող համալիր հարկային ստուգումը մինչև թիվ ԱՎԴ/0788/02/18 քաղաքացիական գործով կայացվելիք դատական ակտի ուժի մեջ մտնելը:

Կոմիտեի 06.12.2018 թվականի գրությամբ հայտնվել է, որ համալիր հարկային ստուգման ընթացքը կարող է կասեցվել Օրենսգրքի 341-րդ հոդվածին համապատասխան հիմքերի առկայության դեպքում և ներկայացված հիմնավորումները հիմք չեն հարկային ստուգման ընթացքը կասեցնելու համար:

Սույն որոշմամբ արտահայտված իրավական դիրքորոշումները համադրելով սույն գործի փաստերի հետ՝ Վճռաբեկ դատարանը գտնում է, որ թիվ ԱՎԴ/0788/02/18

քաղաքացիական գործի լուծմամբ միայն հնարավոր կլիներ գալ իրավաչափ եզրահանագման վերոնշյալ հարկատեսակների գծով Ընկերության հարկային պարտավորություններ ունենալու կամ չունենալու վերաբերյալ: Վճռաբեկ դատարանը գտնում է, որ հարկային ստուգման վարույթը կարգավորող Օրենսգրքի 341-րդ հոդվածի 3-րդ մասով նախատեսված հարկային ստուգման վարույթի դիսպոզիտիվ հիմքերը չեն բացառում միաժամանակ «Վարչարարության հիմունքների և վարչական վարույթի մասին» ՀՀ օրենքի 49-րդ հոդվածով նախատեսված վարչական վարույթի կասեցման իմպերատիվ հիմքերի կիրառումը:

Նման պայմաններում Վճռաբեկ դատարանն արձանագրում է, որ պատասխանողը, ղեկավարվելով «Վարչարարության հիմունքների և վարչական վարույթի մասին» ՀՀ օրենքի 49-րդ հոդվածի 1-ին մասի «ա» կետի դրույթով, պարտավոր էր կասեցնել ստուգման վարույթի ընթացքը մինչև թիվ ԱՎԴ/0788/02/18 քաղաքացիական գործով վերջնական դատական ակտի կայացումը, և միայն կասեցման համար հիմք հանդիսացող հանգամանքի՝ գործն ըստ էության լուծող վերջնական դատական ակտի կայացումից հետո ձեռնամուխ լինել վարչական վարույթը եզրափակող ստուգման ակտի ընդունմանը:

Ուստիև, Վճռաբեկ դատարանը եզրահանգում է, որ սույն վարչական գործով վիճարկող վարչական ակտն ընդունվել է դրա ընդունմանն ուղղված վարչական վարույթի ընթացքում այնպիսի ընթացակարգային նորմի խախտմամբ, որն ազդել է վիճարկվող վարչական ակտի իրավաչափության վրա՝ հանգեցնելով վիճարկվող վարչական ակտի անվավերության, որպիսի իրավաչափ եզրահանգման եկել է նաև Վերաքննիչ դատարանը:

ՀՀ վարչական դատավարության օրենսգրքի 169-րդ հոդվածի 1-ին մասի 1-ին կետի համաձայն՝ գործն ըստ էության լուծող դատական ակտերի վերանայման արդյունքում վճռաբեկ դատարանը մերժում է վճռաբեկ բողոքը՝ դատական ակտը թողնելով անփոփոխ, իսկ այն դեպքում, երբ վճռաբեկ դատարանը մերժում է վճռաբեկ բողոքը, սակայն դատարանի կայացրած՝ գործն ըստ էության ճիշտ լուծող դատական ակտը թերի կամ սխալ է պատճառաբանված, ապա վճռաբեկ դատարանը պատճառաբանում է անփոփոխ թողնված դատական ակտը: Տվյալ դեպքում անհրաժեշտ է կիրառել ՀՀ վարչական դատավարության օրենսգրքի 169-րդ հոդվածի 1-ին մասի 1-ին կետով սահմանված՝ ստորադաս դատարանի թերի կամ սխալ պատճառաբանված դատական ակտն անփոփոխ թողնելու Վճռաբեկ դատարանի լիազորությունը:

Միաժամանակ՝ Վճռաբեկ դատարանը հարկ է համարում արձանագրել, որ «Մարդու իրավունքների և հիմնարար ազատությունների պաշտպանության մասին» եվրոպական կոնվենցիայի (այսուհետ՝ Կոնվենցիա) 6-րդ հոդվածի համաձայն՝ յուրաքանչյուր ոք ունի ողջամիտ ժամկետում իր գործի քննության իրավունք: Սույն վարչական գործի լուծումն էական նշանակություն ունի գործին մասնակցող անձանց համար: Վճռաբեկ դատարանը գտնում է, որ գործը ողջամիտ ժամկետում քննելը հանդիսանում է Կոնվենցիայի նույն հոդվածով ամրագրված անձի արդար դատաքննության իրավունքի տարր: Հետևաբար գործի անհարկի ձգձգումները վտանգ են պարունակում նշված իրավունքի խախտման տեսանկյունից: Տվյալ դեպքում, Վճռաբեկ դատարանի կողմից ստորադաս դատարանի դատական ակտը անփոփոխ թողնելը՝ սույն որոշման պատճառաբանություններով, բխում է արդարադատության արդյունավետության շահերից, քանի որ սույն գործով վերջնական

դատական ակտ կայացնելու համար նոր հանգամանք հաստատելու անհրաժեշտությունը բացակայում է, և առկա ապացույցները և հաստատված հանգամանքները թույլ են տալիս նման դատական ակտ կայացնել:

Այսպիսով, Վճռաբեկ դատարանն արձանագրում է, որ սույն գործով ներկայացված վճռաբեկ բողոքի հիմքը բավարար չէ Վերաքննիչ դատարանի որոշումը բեկանելու համար, ուստի բողոքը ենթակա է մերժման, իսկ Վերաքննիչ դատարանի որոշումը պետք է թողնել անփոփոխ՝ սույն որոշման պատճառաբանություններով:

5. Վճռաբեկ դատարանի պատճառաբանությունները և եզրահանգումները դատական ծախսերի բաշխման վերաբերյալ.

ՀՀ վարչական դատավարության օրենսգրքի 56-րդ հոդվածի 1-ին մասի համաձայն՝ դատական ծախսերը կազմված են պետական տուրքից և գործի քննության հետ կապված այլ ծախսերից:

ՀՀ վարչական դատավարության օրենսգրքի 60-րդ հոդվածի 1-ին մասի համաձայն՝ կողմը, որի դեմ կայացվել է վճիռ, կամ որի բողոքը մերժվել է, կրում է Հայաստանի Հանրապետության դատական դեպարտամենտի՝ վկաներին և փորձագետներին վճարած գումարների հատուցման պարտականությունը, ինչպես նաև մյուս կողմի կրած դատական ծախսերի հատուցման պարտականությունը այն ծավալով, ինչ ծավալով դրանք անհրաժեշտ են եղել դատական պաշտպանության իրավունքի արդյունավետ իրականացման համար: Դատական պաշտպանության այն միջոցի հետ կապված ծախսերը, որ իր նպատակին չի ծառայել, դրվում են այդ միջոցն օգտագործած կողմի վրա, անգամ եթե վճիռը կայացվել է այդ կողմի օգտին:

Վճռաբեկ դատարանի գնահատմամբ Կոմիտեի կողմից վճռաբեկ բողոքի համար պետական տուրքը վճարված լինելու պարագայում պետական տուրքի հարցը պետք է համարել լուծված՝ նկատի ունենալով, որ վերջինիս բողոքը ենթակա է մերժման:

Ելնելով վերոգրյալից և ղեկավարվելով ՀՀ վարչական դատավարության օրենսգրքի 169-171-րդ հոդվածներով, 172-րդ հոդվածի 1-ին մասով՝ Վճռաբեկ դատարանը

Ո Ր Ո Շ Ե Ց

1. Վճռաբեկ բողոքը մերժել: ՀՀ վերաքննիչ վարչական դատարանի 11.03.2021 թվականի որոշումը թողնել անփոփոխ՝ սույն որոշման պատճառաբանություններով:
2. Դատական ծախսերի հարցը համարել լուծված:
3. Որոշումն օրինական ուժի մեջ է մտնում կայացման պահից, վերջնական է և բողոքարկման ենթակա չէ:

Նախագահող ***Ռ. ՀԱԿՈԲՅԱՆ***

Զեկուցող ***Ք. ՄԿՈՅԱՆ***

Հ. ԲԵԴԵՎՅԱՆ

Լ. ՀԱԿՈԲՅԱՆ