



ՀԱՅԱՍՏԱՆԻ ՀԱՆՐԱՊԵՏՈՒԹՅՈՒՆ ՎՃՌԱԲԵԿ ԴԱՏԱՐԱՆ

ՀՀ վերաքննիչ վարչական
դատարանի որոշում

Վարչական գործ թիվ ՎԴ/9883/05/20

Նախագահող դատավոր՝ Ս. Հովակիմյան

Դատավորներ՝ Ա. Առաքելյան

Կ. Գևորգյան

Վարչական գործ թիվ ՎԴ/9883/05/20

2024թ.

Ո Ր Ո Շ ՈՒ Մ

ՀԱՆՈՒՆ ՀԱՅԱՍՏԱՆԻ ՀԱՆՐԱՊԵՏՈՒԹՅԱՆ

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

նախագահող

գեկուցող

Ա. ԹՈՎԱՄԱՍՅԱՆ

Լ. ՀԱԿՈԲՅԱՆ

Ք. ՄԿՈՅԱՆ

2024 թվականի օգոստոսի 30-ին

գրավոր ընթացակարգով քննելով ՀՀ պետական եկամուտների կոմիտեի (այսուհետ՝
Կոմիտե) վճռաբեկ բողոքը ՀՀ վերաքննիչ վարչական դատարանի 22.03.2023 թվականի
որոշման դեմ՝ վարչական գործով ըստ հայցի «Էլ Հոլդինգ» ՍՊԸ-ի (այսուհետ՝
Ընկերություն) ընդդեմ Կոմիտեի՝ Կոմիտեի հարկային և մաքսային մարմինների
բողոքարկման հանձնաժողովի 30.10.2020 թվականի թիվ 78/13 որոշումն անվավեր
ճանաչելու պահանջի մասին,

Պ Ա Ր Զ Ե Ց

1. Գործի դատավարական նախապատմությունը.

Դիմելով դատարան՝ Ընկերությունը պահանջել է անվավեր ճանաչել Կոմիտեի
հարկային և մաքսային մարմինների բողոքարկման հանձնաժողովի 30.10.2020 թվականի
թիվ 78/13 որոշումը:

ՀՀ վարչական դատարանի (դատավոր՝ Մ. Պետրոսյան) (այսուհետ՝ Դատարան)
22.12.2021 թվականի վճռով Ընկերության հայցը բավարարվել է:

ՀՀ վերաքննիչ վարչական դատարանի (այսուհետ՝ Վերաքննիչ դատարան)
22.03.2023 թվականի որոշմամբ Կոմիտեի վերաքննիչ բողոքը մերժվել է, և Դատարանի
22.12.2021 թվականի վճիռը թողնվել է անփոփոխ:

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 խախտել է ՀՀ վարչական դատավարության օրենսգրքի 29-րդ, 144-րդ, 146-րդ հոդվածները, «Վարչարարության հիմունքների և վարչական վարույթի մասին» ՀՀ օրենքի 43-րդ հոդվածը:

Բողոք բերած անձը նշված պնդումը պատճառաբանել է հետևյալ փաստարկներով.

Վերաքննիչ դատարանը սխալ է գնահատել վարչական գործում առկա ապացույցները, դրանց վերաբերյալ տվել է չհիմնավորված և չպատճառաբանված մեկնաբանություններ: Տեխնիկական խնդրի պատճառով հաշվետվություն չներկայացնելը վարչական մարմնի ապացուցման պարտականության սահմաններից դուրս է՝ հաշվի առնելով այն, որ վարչական մարմինն օբյեկտիվորեն վարչական վարույթի ընթացքում ձեռնարկել է քայլեր այդ հարցի կապակցությամբ, մասնավորապես, Կոմիտեն համապատասխան հարցումներ է կատարել՝ պարզաբանումներ ստանալու համար:

Կոմիտեի կողմից դատարան ներկայացված նյութերի՝ մասնավորապես, Կոմիտեի նախագահի տեղակալ Մ. Փաշայանի՝ Կոմիտեի նախագահի 1-ին տեղակալ Ռ. Մաշադյանին ուղղված գրության մեջ հստակ նշված է, որ հարկ վճարողի կողմից որևէ նամակ կամ բողոք չի ներկայացվել Կոմիտեի տեխնիկական սպասարկման գրասենյակ առկա խնդիրների մասին: Ինչպես նաև նույն գրության մեջ գրված է, որ համակարգում պահպանվում է միայն հանձնված հաշվետվական ձևերի մասին տեղեկատվությունը: Այսինքն՝ Կոմիտե չի մուտքագրվել «Հանրային սննդի ոլորտում գործունեություն իրականացնելու համար շրջանառության հարկ վճարող համարվելու վերաբերյալ» հայտարարություն, և Կոմիտեն չի տեղեկացվել առկա տեխնիկական խնդիրների պատճառով հաշվետվության մուտքագրման անհնարինության վերաբերյալ:

Նշվածից բխում է, որ Կոմիտեի «Հարկատու 3» համակարգում առկա չի եղել որևէ տեխնիկական խնդիր, հետևաբար նաև առկա չի եղել «Հանրային սննդի ոլորտում գործունեություն իրականացնելու համար շրջանառության հարկ վճարող համարվելու վերաբերյալ» հայտարարություն ներկայացնելու խոչընդոտ: Նման պայմաններում հայցվորը, «Վարչարարության հիմունքների և վարչական վարույթի մասին» ՀՀ օրենքի 43-րդ հոդվածի 1-ին մասի «ա» կետին համապատասխան՝ որպես իր համար բարենպաստ հանգամանք՝ պետք է ապացուցեր նման խնդրի առկայությունը:

Վերոգրյալի հիման վրա բողոք բերած անձը պահանջել է բեկանել Վերաքննիչ դատարանի 22.03.2023 թվականի որոշումը և ուղարկել համապատասխան դատարան՝ նոր քննության, կամ բեկանել և փոփոխել այն:

3. Վճռաբեկ բողոքի քննության համար նշանակություն ունեցող փաստերը.

Վճռաբեկ բողոքի քննության համար էական նշանակություն ունեն հետևյալ փաստերը.

1) Ընկերությունը 24.01.2020 թվականին ներկայացրել է հայտարարություն՝ 01.01.2020 թվականից շրջանառության հարկ վճարող համարվելու վերաբերյալ՝ համաձայն Կոմիտեի նախագահի 27.06.2017 թվականի թիվ 191-Ն որոշմամբ հաստատված ձևի (հատոր 1-ին, գ.թ. 44-45):

2) Ընկերությունը 25.09.2020 թվականին դիմել է Կոմիտեի նախագահին՝ հայտնելով, որ 20.01.2020 թվականին փորձ է արվել ներկայացնել Կոմիտեի նախագահի 30.09.2019 թվականի թիվ 626-Ն որոշմամբ հաստատված հայտարարությունը, սակայն taxservice.am համակարգը թույլ չի տվել, և հայտարարությունը ներկայացվել է Կոմիտեի նախագահի 27.06.2017 թվականի թիվ 191-Ն որոշմամբ հաստատված ձևով: Վերոգրյալի հիման վրա խնդրել է Ընկերությանը համարել շրջանառության հարկ վճարող (**հատոր 1-ին, գ.թ. 44-45**):

3) Կոմիտեի նախագահի տեղակալ Մ. Փաշայանը Կոմիտեի նախագահի առաջին տեղակալ Ռ. Մաշադյանին ուղղված գրությամբ Կոմիտեի հարկային և մաքսային մարմինների բողոքարկման հանձնաժողովի 09.10.2020 թվականի նիստում քննության առնված՝ Ընկերության դիմում-բողոքի վերաբերյալ ներկայացված հարցման վերաբերյալ հայտնել է, որ վերոնշյալ հարկ վճարողի կողմից տեխնիկական սպասարկման գրասենյակ որևէ նամակ կամ բողոք չի ներկայացվել:

Նշվել է նաև, որ համակարգում պահպանվում է միայն հանձնված հաշվետվական ձևերի մասին տեղեկատվությունը, հետևաբար հնարավոր չէ պարզել, թե արդյոք տվյալ հարկ վճարողի կողմից փորձ է կատարվել ներկայացնել «Հանրային սննդի ոլորտում գործունեություն իրականացնելու համար շրջանառության հարկ վճարող համարվելու վերաբերյալ հայտարարություն», թե՛ ոչ (**հատոր 1-ին, գ.թ. 46**):

4) Կոմիտեի հարկային և մաքսային մարմինների բողոքարկման հանձնաժողովի 30.10.2020 թվականի թիվ 78/13 որոշմամբ Ընկերության դիմում-բողոքը՝ 2020 թվականի ընթացքում անկախ իրացման շրջանառության 115 մլն. դրամը գերազանցելու կամ ՀՀ հարկային օրենսգրքի 254-րդ հոդվածի 3-րդ մասի 4-7-րդ կետերում նշված փաստերից որևէ մեկը տեղի ունենալու հանգամանքից, շրջանառության հարկ վճարող համարվելու վերաբերյալ, մերժվել է այն պատճառաբանությամբ, որ Ընկերությունը չի ներկայացրել հանրային սննդի ոլորտում գործունեություն իրականացնելու համար շրջանառության հարկ վճարող համարելու վերաբերյալ հարկային մարմնի հաստատած ձևով հայտարարություն (**հատոր 1-ին, գ.թ. 28-31**):

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 2-րդ կետով նախատեսված հիմքի առկայությամբ, նույն հոդվածի 3-րդ մասի 1-ին կետի իմաստով, այն է՝ առերևույթ առկա է մարդու իրավունքների և ազատությունների հիմնարար խախտում, քանի որ Վերաքննիչ դատարանի կողմից ՀՀ վարչական դատավարության օրենսգրքի 29-րդ հոդվածի խախտման հետևանքով թույլ է տրվել դատական սխալ, որը խաթարել է արդարադատության բուն էությունը, և որը հիմնավորվում է ստորև ներկայացված պատճառաբանություններով.

Սույն վճռաբեկ բողոքի քննության շրջանակներում Վճռաբեկ դատարանն անհրաժեշտ է համարում անդրադառնալ վարչական դատավարությունում ապացուցման բեռի բաշխման կանոններին:

Վարչական դատավարությունում ապացուցման գործընթացն ունի որոշակի առանձնահատկություններ, որոնք առավելապես պայմանավորված են վարչական դատավարությունում առանձին հայցատեսակների առկայությամբ: ՀՀ վարչական դատավարության օրենսգրքը (այսուհետ՝ Օրենսգիրք), յուրաքանչյուր հայցատեսակի համար սահմանելով ապացուցման բեռի բաշխման իր կանոնները (29-րդ հոդվածի 2-րդ

մաս)՝ միաժամանակ 28-րդ հոդվածի 1-ին մասում սահմանել է ապացույցներ ներկայացնելու ընդհանուր կանոն: Այդ ընդհանուր կանոնի համաձայն՝ կողմը պարտավոր է դատարանին ներկայացնել իր տիրապետման տակ կամ ազդեցության ոլորտում եղած այն բոլոր ապացույցները, որոնցով նա հիմնավորում է իր պահանջները կամ առարկությունները: Իսկ վարչական մարմինը պարտավոր է նաև ներկայացնել վարչական վարույթի բոլոր նյութերը, ինչպես նաև իր տիրապետման տակ կամ ազդեցության ոլորտում եղած այն բոլոր ապացույցները, որոնք հիմնավորում են հակառակ կողմի պահանջները կամ առարկությունները (Օրենսգրքի 28-րդ հոդվածի 2-րդ մաս): Միաժամանակ օրենսդիրը Օրենսգրքի 29-րդ հոդվածի 1-ին մասում նախատեսել է վարչական դատավարությունում գործի ելքը պայմանավորող որևէ փաստի չապացուցված մնալու իրավական հետևանքները՝ սահմանելով, որ եթե բոլոր ապացույցները հետազոտելուց հետո գործի ելքը պայմանավորող որևէ փաստ մնում է չապացուցված, ապա դրա բացասական հետևանքները կրում է այդ փաստի ապացուցման բեռը կրող կողմը:

Վիճարկման հայցի պարագայում ապացուցման բեռը դրված է վարչական մարմնի վրա, որն ընդունել է միջամտող վարչական ակտը՝ դրա համար հիմք ծառայած փաստերի մասով (Օրենսգրքի 29-րդ հոդվածի 2-րդ մասի 1-ին ենթակետ): Նշված նորմի բովանդակությունից բխում է, որ վիճարկման հայցերով վարչական մարմնի ապացուցման պարտականությունը սահմանափակվում է այն փաստերի շրջանակով, որոնք հիմք են հանդիսացել միջամտող վարչական ակտ կայացնելու համար:

«Վճռաբեկ դատարանն արձանագրել է, որ վարչական դատավարությունում գործի լուծման համար էական նշանակություն ունեցող փաստական հանգամանքների առկայությունը կամ բացակայությունն ապացուցելու ծանրությունը՝ ապացուցման բեռը, օրենսդրի կողմից դիտարկվում է որպես գործին մասնակցող անձի դատավարական պարտականություն, որն ապահովված է որոշակի անբարենպաստ հետևանքների առաջացման սպառնալիքով: «Վճռաբեկ դատարանի գնահատմամբ վարչական դատավարությունում բոլոր ապացույցների հետազոտումից հետո որևէ փաստի առկայությունը կամ բացակայությունը վիճելի մնալու բացասական (անբարենպաստ) հետևանքները, ըստ էության, հանգում են հետևյալին. բոլոր ապացույցների հետազոտումից հետո որևէ փաստի առկայության կամ բացակայության վիճելի մնալու դեպքում դատարանը կարող է համապատասխան փաստի գոյությունն իրավաչափորեն համարել հերքված (չապացուցված):

Վարչական դատավարությունում ապացուցման գործընթացի ճիշտ կազմակերպման, ապացուցողական նյութի լրիվության, վարույթի բնականոն ընթացքի ապահովման և արդյունքում գործի ճիշտ լուծման համար կարևոր նշանակություն ունի այն հարցը, թե դատավարության կոնկրետ որ մասնակցի վրա է ընկնում գործի լուծման համար էական նշանակություն ունեցող փաստական հանգամանքների ապացուցման ծանրությունը կամ ապացուցման բեռը: Գործին մասնակցող անձանց միջև ապացուցման պարտականությունը բաշխելու հարցը կարգավորող օրենսդրական նորմերը՝ ապացուցման բեռի բաշխման կանոնները, վճռորոշ նշանակություն են ստանում այն դեպքում, երբ կողմերի ներկայացրած, ինչպես նաև գործի փաստական հանգամանքներն ի պաշտոնե պարզելու (ex officio) սկզբունքի իրագործման պայմաններում ձեռք բերված ապացույցները բավարար չեն գործի լուծման համար նշանակություն ունեցող փաստական հանգամանքների առկայության կամ բացակայության մասին օբյեկտիվ և հիմնավորված եզրահանգում կատարելու համար: Ըստ այդմ, ապացուցման բեռի բաշխման կանոնները հանդես են գալիս այն կառուցակարգի դերում, որը թույլ է տալիս գործով ձեռք բերված ապացույցների ոչ բավարար լինելու, դրանց հակասականության կամ բացակայության

պայմաններում որոշելու այն սուբյեկտին, ով պարտավոր է ներկայացնելու գործի լուծման համար նշանակություն ունեցող փաստական հանգամանքները հաստատող ապացույցները և պետք է կրի այդ պարտականությունը չկատարելու կամ ոչ պատշաճ կատարելու բոլոր անբարենպաստ հետևանքները (*տե՛ս, Սիրանուշ Վարդանյանն ընդդեմ Երևանի քաղաքապետարանի, երրորդ անձինք Նելլի Վարդանյան, ՀՀ կառավարությանն առնչվող անշարժ գույքի կադաստրի պետական կոմիտե՛ թիվ ՎԴ/0634/05/10 վարչական գործով ՀՀ վճռաբեկ դատարանի 22.04.2016 թվականի որոշումը*):

ՀՀ վճռաբեկ դատարանի գնահատմամբ՝ բոլոր այն դեպքերում, երբ վարչական դատարանի վարույթում քննվող գործերով կիրառելի չեն Օրենսգրքի 29-րդ հոդվածի 2-րդ մասով նախատեսված ապացուցման բեռի բաշխման հատուկ կանոնները, ապա դատարանը պետք է ղեկավարվի ապացուցման պարտականության բաշխման ընդհանուր կանոնով, համաձայն որի՝ կողմերը պարտավոր են դատարանին ներկայացնել իրենց տիրապետման տակ կամ ազդեցության ոլորտում եղած այն բոլոր ապացույցները, որոնցով հիմնավորում են իրենց պահանջները կամ առարկությունները, իսկ դրանք չապացուցելու դեպքում կրելու են բացասական հետևանքները: ՀՀ վճռաբեկ դատարանի գնահատմամբ՝ գործի ելքը պայմանավորող փաստի ապացուցման բեռը ողջամտորեն կարող է կրել միայն այն կողմը, ում անդամաբ վիճելի փաստը տեղի է ունեցել, իսկ Օրենսգրքի 29-րդ հոդվածի 1-ին մասով նախատեսված իրավական հետևանքը կիրառելու համար անհրաժեշտ է նախևառաջ պարզել, թե դատավարության մասնակիցներից որ կողմն է կրում գործի ելքը պայմանավորող փաստի ապացուցման բեռը (*տե՛ս, ՀՀ ֆինանսների նախարարության Շենգավիթի հարկային տեսչությունն ընդդեմ անհատ ձեռնարկատեր Մանուկ Նազարյանի թիվ ՎԴ/9439/05/13 վարչական գործով ՀՀ վճռաբեկ դատարանի 27.11.2015 թվականի որոշումը*):

Վկայակոչված իրավական նորմերի և իրավական դիրքորոշումների վերլուծության արդյունքում Վճռաբեկ դատարանն արձանագրում է, որ Օրենսգրքի 28-րդ հոդվածի 1-ին մասով սահմանված ընդհանուր կանոնին համապատասխան ապացուցման գործընթացը կազմակերպվում է յուրաքանչյուր կողմի՝ իր պահանջները կամ առարկությունները հիմնավորող ապացույցներ ներկայացնելու միջոցով, որին զուգահեռ գործում են նաև ՀՀ վարչական դատավարության օրենսդրությանը բնորոշ՝ հայցատեսակներով պայմանավորված, ապացուցման բեռի բաշխման որոշակի առանձնահատկություններ: Եթե վարչական ակտի հասցեատիրոջ կողմից ներկայացվում է որևէ պահանջ կամ առարկություն, որը հիմնավորող ապացույցները գտնվում են իր տիրապետման կամ ազդեցության ներքո, և այդ պահանջի կամ առարկության հիմքում ընկած փաստերը դուրս են միջամտող վարչական ակտի հիմքում ընկած փաստերի շրջանակից, ապա կիրառելի է Օրենսգրքի 28-րդ հոդվածի 1-ին մասով սահմանված ընդհանուր կանոնը: Բոլոր այն դեպքերում, երբ կողմերից մեկը ժխտում է մյուս կողմի վկայակոչած փաստի գոյությունը, ապա ժխտող կողմի վրա չի կարող դրվել տվյալ փաստի բացակայությունն ապացուցելու պարտականություն, քանի որ օբյեկտիվորեն անձը չի կարող ապացուցել այն, ինչ ենթադրաբար գոյություն չունի:

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 հարկային և մաքսային մարմինների բողոքարկման հանձնաժողովի 30.10.2020 թվականի թիվ 78/13 որոշումը:

Դատարանը 22.12.2021 թվականի վճռով հայցը բավարարել է հետևյալ պատճառաբանությամբ. «(...) Պատրասխանող վարչական մարմինը որևէ կերպ չի հերքել

հայցվորի այն փաստարկները, որ առկա են եղել տեխնիկական խնդիրներ, որոնք հնարավորություն չեն տվել 20.01.2020 թվականին ներկայացնել ՀՀ ՊԵԿ նախագահի 30.09.2019 թվականի թիվ 626-Ն որոշմամբ հաստատված հայտարարությունը:

Ավելին, ՀՀ ՊԵԿ նախագահի տեղակալ Մ. Փաշայանի՝ ՀՀ ՊԵԿ նախագահի առաջին տեղակալ Ռ. Մաշադյանին ուղղված գրությունից ակնհայտ է, որ վարչական մարմինը հնարավորություն չի ունեցել պարզել, թե արդյոք «Էլ Հոլդինգ» ՍՊԸ-ի կողմից փորձ է կատարվել ներկայացնել «Հանրային սննդի ոլորտում գործունեություն իրականացնելու համար շրջանառության հարկ վճարող համարվելու վերաբերյալ հայտարարություն», թե՞ ոչ:

Նման պայմաններում Դատարանը գտնում է, որ պատասխանող վարչական մարմինը պարտավոր էր՝

- ղեկավարվելով «Վարչարարության հիմունքների և վարչական վարույթի մասին» ՀՀ օրենքի 10-րդ հոդվածի 1-ին մասով նախատեսված հավաստիության կանխավարկածի սկզբունքով՝ հավաստի համարել հայցվոր ընկերության փաստարկները՝ տեխնիկական խնդրի առկայության վերաբերյալ, և ըստ այդմ,

- ղեկավարվելով «Վարչարարության հիմունքների և վարչական վարույթի մասին» ՀՀ օրենքի 5-րդ հոդվածով սահմանված ձևական պահանջների արգելքի սկզբունքով՝ հաշվի առնել, որ տեխնիկական խնդիրների առկայությամբ պայմանավորված՝ ընկերության կողմից ձեռնարկվել են միջոցներ՝ թեև ձևին չհամապատասխանող, սակայն բովանդակային առումով ՀՀ հարկային օրենսգրքի 254-րդ հոդվածի 7-րդ մասի պահանջներին համապատասխան հայտարարությունը ներկայացնելու ուղղությամբ:

Մինչդեռ պատասխանող վարչական մարմնի կողմից 30.10.2020 թվականի թիվ 78/13 որոշմամբ մերժվել է «Էլ Հոլդինգ» ՍՊԸ-ի դիմումը՝ «Վարչարարության հիմունքների և վարչական վարույթի մասին» ՀՀ օրենքի 5-րդ հոդվածի և 10-րդ հոդվածի 1-ին մասի պահանջների անտեսմամբ, հետևաբար՝ դրանց խախտմամբ»:

Վերաքննիչ դատարանը 22.03.2023 թվականի որոշմամբ Կոմիտեի վերաքննիչ բողոքը մերժել է՝ Դատարանի 22.12.2021 թվականի վճիռը թողնելով անփոփոխ հետևյալ պատճառաբանությամբ. «(...)Հայցվորի կողմից վիճարկվող՝ ՀՀ պետական եկամուտների կոմիտեի հարկային և մաքսային մարմինների բողոքարկման հանձնաժողովի 30.10.2020 թվականի թիվ 78/13 որոշման հիմքում ընկած փաստական հանգամանքների ապացուցման բեռը, «Վարչարարության հիմունքների և վարչական վարույթի մասին» ՀՀ օրենքի 43-րդ հոդվածի 2-րդ մասի և ՀՀ վարչական դատավարության օրենսգրքի 29-րդ հոդվածի համաձայն, և՛ վարչական վարույթի, և՛ դատաքննության ընթացքում կրում է պատասխանող ՀՀ պետական եկամուտների կոմիտեն, որն էլ հայցվորի կողմից նշված հանգամանքը հերքող որևէ ապացույց գործի քննության ընթացքում այդպես էլ չներկայացրեց՝ հայտնելով, որ հնարավոր չէ պարզել, թե արդյոք «Էլ Հոլդինգ» ՍՊԸ-ի կողմից փորձ է կատարվել ներկայացնել «Հանրային սննդի ոլորտում գործունեություն իրականացնելու համար շրջանառության հարկ վճարող համարվելու վերաբերյալ հայտարարություն», թե՞ ոչ:

Հիմք ընդունելով նշված նորմերը և դրանք համադրելով սույն գործի փաստերի հետ՝ Վերաքննիչ դատարանն արձանագրում է, որ վարչական մարմինը, ՀՀ վարչական դատավարության օրենսգրքի 29-րդ հոդվածի 2-րդ մասի 1-ին կետի իմպերատիվ ուժով կրելով միջամտող վարչական ակտն ընդունելու հիմք հանդիսացած փաստերի ապացուցման բեռը, այնուամենայնիվ չի կատարել իր այդ պարտականությունը՝ չապացուցելով վարչական ակտի իրավաչափությունը, ինչի բացասական հետևանքները նույն հոդվածի 1-ին մասի ուժով կրում է հենց վարչական մարմինը»:

Վերը նշված իրավական դիրքորոշումների լույսի ներքո համադրելով սույն գործի փաստերը և գնահատելով ստորադաս դատարանների եզրահանգումների հիմնավորվածությունը՝ Վճռաբեկ դատարանը գտնում է, որ դրանք անհիմն են հետևյալ պատճառաբանությամբ.

Հայաստանի Հանրապետությունում կիրառվող հարկատեսակ է շրջանառության հարկը (<< հարկային օրենսգրքի 6-րդ հոդվածի 1-ին մասի 1-ին կետի «է» ենթակետ), որը Օրենսգրքի 256-րդ հոդվածով սահմանված՝ հարկման օբյեկտ համարվող գործունեության տեսակների իրականացման համար Օրենսգրքով սահմանված կարգով, չափով և ժամկետներում պետական բյուջե վճարվող՝ ԱԱՀ-ին և (կամ) շահութահարկին փոխարինող պետական հարկ է (<< հարկային օրենսգրքի 253-րդ հոդված):

Նույն օրենսգրքի 254-րդ հոդվածը սահմանում է շրջանառության հարկ վճարողների շրջանակը, որում, ըստ նույն հոդվածի 1-ին մասի 1-ին կետի, ներառվում են նույն հոդվածի 2-րդ մասով սահմանված պայմանը բավարարող, այն է՝ նախորդ հարկային տարվա ընթացքում գործունեության բոլոր տեսակների մասով 115 միլիոն դրամը չգերազանցող իրացման շրջանառություն ունեցող ռեզիդենտ առևտրային կազմակերպությունները, անհատ ձեռնարկատերերը և նոտարները (բացառությամբ նույն հոդվածի 3-րդ մասով սահմանված դեպքերի) տվյալ հարկային տարվա հունվարի 1-ից մինչև տվյալ հարկային տարվա ավարտը (բացառությամբ Օրենսգրքի 59-րդ հոդվածով սահմանված՝ հարկային տարվա ընթացքում ԱԱՀ վճարող համարվելու դեպքի), եթե հարկ վճարողը մինչև տվյալ հարկային տարվա փետրվարի 20-ը ներառյալ հարկային մարմին է ներկայացրել հարկային մարմնի հաստատած ձևով՝ շրջանառության հարկ վճարող համարվելու վերաբերյալ հայտարարություն:

Նույն հոդվածի 6-րդ մասը սահմանում է. «Սույն գլխով սահմանված պայմանները չբավարարող (բացառությամբ սույն հոդվածի 3-րդ մասի 3-րդ կետով սահմանված դեպքերի)՝ հանրային սննդի ոլորտում գործունեություն իրականացնող ռեզիդենտ առևտրային կազմակերպությունները և անհատ ձեռնարկատերերը սույն հոդվածի 1-ին մասով սահմանված դեպքերում և ժամկետներում (բացառությամբ Օրենսգրքի 59-րդ հոդվածով սահմանված կարգով հարկային մարմին ԱԱՀ վճարող համարվելու և որպես ԱԱՀ վճարող հաշվառվելու վերաբերյալ հայտարարություն ներկայացնելու դեպքի) կարող են համարվել շրջանառության հարկ վճարող սույն հոդվածի 1-ին մասով սահմանված ժամկետներում հանրային սննդի ոլորտում գործունեություն իրականացնելու համար շրջանառության հարկ վճարող համարվելու վերաբերյալ հարկային մարմնի հաստատած ձևով հայտարարություն հարկային մարմին ներկայացնելու դեպքում՝ անկախ սույն գլխով սահմանված սահմանափակումներից»:

Նույն հոդվածի 7-րդ մասի համաձայն՝ «Հանրային սննդի ոլորտում գործունեություն իրականացնող շրջանառության հարկ վճարող այն ռեզիդենտ առևտրային կազմակերպությունները և անհատ ձեռնարկատերերը (բացառությամբ սույն հոդվածի 6-րդ մասով սահմանված դեպքերի), որոնց տվյալ հարկային տարվա ընթացքում գործունեության բոլոր տեսակների մասով իրացման շրջանառությունը գերազանցել է 115 միլիոն դրամը, կամ տվյալ հարկային տարվա ընթացքում տեղի է ունեցել Օրենսգրքի 254-րդ հոդվածի 3-րդ մասի 5-7-րդ կետերում նշված փաստերից որևէ մեկը, իրացման շրջանառության՝ սույն մասով սահմանված չափը գերազանցելու կամ Օրենսգրքի 254-րդ հոդվածի 3-րդ մասի 5-7-րդ կետերում նշված փաստերից որևէ մեկը տեղի ունենալու օրվանից մինչև այդ օրվան հաջորդող 20-րդ օրը ներառյալ հանրային սննդի ոլորտում գործունեություն իրականացնելու համար շրջանառության հարկ վճարող համարվելու վերաբերյալ հարկային մարմնի հաստատած ձևով հայտարարություն հարկային մարմին ներկայացնելու դեպքում կարող են այդ օրվանից մինչև տվյալ հարկային տարվա ավարտը

(բացառությամբ Օրենսգրքի 59-րդ հոդվածով սահմանված կարգով հարկային մարմին ԱԱՀ վճարող համարվելու և որպես ԱԱՀ վճարող հաշվառվելու վերաբերյալ հայտարարություն ներկայացնելու դեպքի) շարունակել համարվել շրջանառության հարկ վճարող՝ անկախ սույն գլխով սահմանված սահմանափակումներից (...):»:

ՀՀ հարկային օրենսգրքի 254-րդ հոդվածի նորմերի բովանդակությունից բխում է, որ շրջանառության հարկ վճարող համարվելու համար, ի թիվս այլ պայմանների, պարտադիր և առաջնային պայման է հարկ վճարողի կողմից օրենքով սահմանված ժամկետում շրջանառության հարկ վճարող համարվելու վերաբերյալ հարկային մարմնի հաստատած ձևով հայտարարություն հարկային մարմին ներկայացնելը: Այլ կերպ՝ շրջանառության հարկ վճարող համարվելու համար օրենքով սահմանված պայմանները բավարարելուց բացի՝ հարկ վճարողից պահանջվում է ակտիվ վարքագծի դրսևորում, այն է՝ օրենքով սահմանված ժամկետում համապատասխան հայտարարության ներկայացում հարկային մարմին. օրենքով սահմանված ժամկետում նման հայտարարություն չներկայացնելը բացառում է շրջանառության հարկ վճարելու իրավական հնարավորությունը: Ընդ որում, հայտարարությունը պետք է համապատասխանի հարկային մարմնի սահմանած ձևին: Կոմիտեի Նախագահի 27.06.2017 թվականի թիվ 191-Ն հրամանով հաստատվել է շրջանառության հարկ վճարող համարվելու վերաբերյալ հայտարարության ձևը, իսկ 30.09.2019 թվականի թիվ 626-Ն հրամանով հաստատվել է հանրային սննդի ոլորտում գործունեություն իրականացնելու համար շրջանառության հարկ վճարող համարվելու վերաբերյալ հայտարարության ձևը:

Ելնելով վերը նշված իրավակարգավորումներից՝ Վճռաբեկ դատարանն արձանագրում է, որ տվյալ տնտեսվարող սուբյեկտի՝ շրջանառության հարկ վճարող հանդիսանալու հանգամանքը պարզելու համար էական նշանակություն ունի օրենքով սահմանված ժամկետում ՀՀ հարկային օրենսգրքի 254-րդ հոդվածով նախատեսված և Կոմիտեի նախագահի 27.06.2017 թվականի թիվ 191-Ն հրամանով կամ 30.09.2019 թվականի թիվ 626-Ն հրամանով հաստատված ձևով համապատասխան հայտարարություն ներկայացրած լինելու (չլինելու) փաստը:

ՀՀ հարկային օրենսգրքի շրջանառության նախատեսում է հաշվարկները և այլ փաստաթղթերը, այդ թվում՝ խնդրո առարկա հայտարարությունը հարկային մարմին էլեկտրոնային եղանակով ներկայացնելու իրավական հնարավորությունը: ՀՀ հարկային օրենսգրքի 4-րդ հոդվածի 1-ին մասի 59-րդ կետի համաձայն՝ էլեկտրոնային եղանակով հարկային հաշվարկների կամ այլ փաստաթղթերի ներկայացումը էլեկտրոնային տեղեկատվական համակարգի միջոցով՝ էլեկտրոնային տեխնոլոգիաների օգտագործմամբ (էլեկտրոնային թվային ստորագրության, էլեկտրոնային ծածկագրի և գաղտնաբառի կիրառման միջոցով) հարկային հաշվարկների կամ այլ փաստաթղթերի ներկայացումն է հարկային մարմին:

Սույն գործի փաստերից բխում է, որ հայցվոր Ընկերության կողմից օրենքով սահմանված ժամկետում հանրային սննդի ոլորտում գործունեություն իրականացնելու համար շրջանառության հարկ վճարող համարվելու վերաբերյալ հայտարարություն ներկայացրած չլինելու փաստն անվիճելի փաստ է. հայցվոր Ընկերությունն ընդունել է, որ օրենքով սահմանված ժամկետում չի ներկայացրել հարկային մարմնի սահմանած ձևով հանրային սննդի ոլորտում գործունեություն իրականացնելու համար շրջանառության հարկ վճարող համարվելու վերաբերյալ հայտարարություն, քանի որ փորձ է կատարել ներկայացնել հայտարարությունը, սակայն հարկային մարմնի էլեկտրոնային համակարգի խափանման պատճառով հայտարարությունը ժամկետում ներկայացնել չի հաջողվել: Նման պայմաններում սույն գործի ելքը պայմանավորող վիճելի փաստ են հանդիսանում հայցվոր Ընկերության կողմից խնդրո առարկա հայտարարությունն օրենքով սահմանված ժամկետում ներկայացնելու փորձ կատարած լինելու և հարկային մարմնի էլեկտրոնային

համակարգի խափանման պատճառով հայտարարությունը ներկայացնելու անհնարինության փաստերը:

Վերոհիշյալ իրավական դիրքորոշումների կիրառմամբ՝ Վճռաբեկ դատարանն արձանագրում է, որ խնդրո առարկա հայտարարությունը ներկայացնելու փորձ կատարած լինելու փաստն ապացուցելու բեռը ողջամտորեն կրում է հայցվոր Ընկերությունը՝ հաշվի առնելով, որ հարկային մարմնի էլեկտրոնային համակարգը չունի տեխնիկական հնարավորություն՝ արձանագրելու և պահպանելու տեղեկություն՝ հայտարարություն ներկայացնելու փորձ կատարելու փաստի վերաբերյալ: Նշվածի մասին է վկայում Կոմիտեի նախագահի տեղակալի Կոմիտեի հարկային և մաքսային մարմինների բողոքարկման հանձնաժողովի նախագահ Ռաֆիկ Մաշադյանի 14.10.2020 թվականի թիվ Ն/4-6/165586-2020 գրության պատասխան գրությունը, ըստ որի՝ «համակարգում պահպանվում է միայն հանձնված հաշվետվական ձևերի մասին տեղեկատվությունը»:

Ըստ այդմ՝ Վճռաբեկ դատարանն արձանագրում է, որ հարկային մարմինն իր տրամադրության տակ չունի համապատասխան գործիքակազմ՝ Ընկերության կողմից հայտարարություն ներկայացնելու փորձ կատարած լինելու փաստը պարզելու համար: Խնդրո առարկա հայտարարությունը ներկայացնելու փորձ կատարած լինելու ենթադրյալ փաստի վերաբերյալ ապացույցների օբյեկտիվորեն կարող է տիրապետել Ընկերությունը, և Օրենսգրքի 28-րդ հոդվածի 1-ին մասով սահմանված ընդհանուր կանոնին համապատասխան՝ Ընկերությունն էր պարտավոր Դատարանին ներկայացնել իր տիրապետման տակ կամ ազդեցության ոլորտում եղած այն բոլոր ապացույցները, որոնցով կհիմնավորեր իր պնդումը՝ հայտարարությունը ներկայացնելու փորձ կատարելու վերաբերյալ:

Կրելով խնդրո առարկա հայտարարությունը ներկայացնելու փորձ կատարելու փաստի ապացուցման պարտականությունը՝ հայցվոր Ընկերությունը, սակայն, սույն գործի շրջանակներում Դատարան չի ներկայացրել այդ փաստի վերաբերյալ որևէ վերաբերելի և թույլատրելի ապացույց, որպիսի պայմաններում նշված փաստի վիճելի մնալու բացասական հետևանքները պետք է կրեր հայցվորը, որպիսի փաստն անտեսվել է ստորադաս դատարանների կողմից:

Ինչ վերաբերում է հայտարարությունը ներկայացնելու ենթադրյալ անհնարինությանը՝ հարկային մարմնի էլեկտրոնային համակարգի խափանված լինելու պատճառով, ապա նշված հանգամանքը հերքելու բեռը, Վճռաբեկ դատարանի գնահատմամբ, կրում է հարկային մարմինը:

Վճռաբեկ դատարանն արձանագրում է, որ 14.10.2020 թվականի թիվ Ն/4-6/165586-2020 գրությամբ Կոմիտեի հարկային և մաքսային մարմինների բողոքարկման հանձնաժողովի նախագահ Ռաֆիկ Մաշադյանը խնդրել է Կոմիտեի նախագահի տեղակալին հայտնել արդյոք առկա է եղել նշված ծրագրային խնդիրը, թե՛ ոչ, ինչպես նաև հնարավորության դեպքում տրամադրել հարկ վճարողի նշված ժամանակահատվածի ակտիվության մասին տեղեկատվություն: Ի կատարումն նշված փաստն ապացուցելու իր պարտականության, պատասխանողի կողմից ներկայացված գրության համաձայն՝ 20.01.2020-25.01.2020 թվականների ընթացքում «Հարկատու 3» համակարգում առկա է հանձնված 47 հայտարարություն: Ավելին, ըստ նշված գրության՝ հայցվոր Ընկերության կողմից տեխնիկական սպասարկման գրասենյակ որևէ նամակ կամ բողոք չի ներկայացվել:

Բացի այդ, Վճռաբեկ դատարանն արձանագրում է, որ Կոմիտեի 08.02.2010 թվականի «Հարկային մարմին հաշվետվություններ ներկայացնելու մասին պայմանագրի օրինակելի ձևը սահմանելու մասին» թիվ 120-Ն հրամանով հաստատված պայմանագրի օրինակելի ձևի 3.2.6 կետի համաձայն՝ հարկ վճարողը պարտավոր է համակարգի

տեխնիկական խափանումների դեպքում հաշվետվությունները օրենքով սահմանված կարգով ու ժամկետներում թղթային կրիչով ներկայացնել հարկային մարմին: Մինչդեռ, առկա չէ որևէ ապացույց, որ հայցվոր Ընկերության կողմից ներկայացվել է թղթային կրիչով հաշվետվություն:

Վերը նշվածի հիման վրա Վճռաբեկ դատարանը հաստատված է համարում, որ սահմանված ժամկետում հարկային մարմին հաշվետվություններ ներկայացնելու անհնարինություն՝ պայմանավորված հարկային մարմնի էլեկտրոնային համակարգի խափանված լինելու հանգամանքով, առկա չի եղել:

Այսպիսով, Վճռաբեկ դատարանն արձանագրում է, որ ստորադաս դատարանները կատարել են ապացուցման բեռի սխալ բաշխում, ինչի արդյունքում ոչ իրավաչափորեն անվավեր է ճանաչվել վիճարկվող վարչական ակտը, և կայացրել են գործն ըստ էության սխալ լուծող դատարան ակտեր:

Այսպիսով, սույն վճռաբեկ բողոքի հիմքի առկայությունը Վճռաբեկ դատարանը համարում է բավարար՝ ՀՀ վարչական դատավարության օրենսգրքի 150-րդ, 152-րդ և 163-րդ հոդվածների հիմքով Վերաքննիչ դատարանի որոշումը բեկանելու համար:

Միաժամանակ, ՀՀ վճռաբեկ դատարանը գտնում է, որ սույն գործով անհրաժեշտ է կիրառել ՀՀ վարչական դատավարության օրենսգրքի 169-րդ հոդվածի 1-ին մասի 3-րդ կետով սահմանված՝ ստորադաս դատարանի դատական ակտը փոփոխելու ՀՀ վճռաբեկ դատարանի լիազորությունը՝ հետևյալ հիմնավորմամբ.

«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 գործով վեճի 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 փոփոխելը բխում է արդարադատության արդյունավետության շահերից, քանի որ սույն գործով վերջնական դատական ակտ կայացնելու համար նոր հանգամանք հաստատելու անհրաժեշտությունը բացակայում է:

Դատական ակտը փոփոխելիս Վճռաբեկ դատարանը հիմք է ընդունում սույն որոշման պատճառաբանությունները, ինչպես նաև գործի նոր քննության անհրաժեշտության բացակայությունը:

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

ՀՀ վարչական դատավարության օրենսգրքի 56-րդ հոդվածի 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:

Նկատի ունենալով այն, որ Կոմիտեի կողմից վերաքննիչ բողոքի և վճռաբեկ բողոքի համար արդեն վճարվել են համապատասխանաբար 10.000 ՀՀ դրամ և 20.000 ՀՀ դրամ, իսկ վճռաբեկ բողոքը ենթակա է բավարարման, այսինքն՝ այդ ծավալով վճարված պետական տուրքն անհրաժեշտ է եղել վճռաբեկ բողոք բերած սուբյեկտի դատական պաշտպանության իրավունքի արդյունավետ իրականացման համար, ուստի, Վճռաբեկ դատարանը գտնում է, որ Կոմիտեի կողմից նախապես վճարված պետական տուրքի գումարը, ՀՀ վարչական դատավարության օրենսգրքի 60-րդ հոդվածի հիմքով, ենթակա է հատուցման Ընկերության կողմից:

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 բավարարել: Բեկանել ՀՀ վերաքննիչ վարչական դատարանի 22.03.2023 թվականի որոշումը և այն փոփոխել. «Էլ Հոլդինգ» ՍՊԸ-ի հայցն ընդդեմ ՀՀ պետական եկամուտների կոմիտեի՝ ՀՀ պետական եկամուտների կոմիտեի հարկային և մաքսային մարմինների բողոքարկման հանձնաժողովի 30.10.2020 թվականի թիվ 78/13 որոշումն անվավեր ճանաչելու պահանջի մասին, մերժել:

2. «Էլ Հոլդինգ» ՍՊԸ-ից հօգուտ ՀՀ պետական եկամուտների կոմիտեի բռնագանձել 10.000 ՀՀ դրամ՝ որպես վերաքննիչ բողոքի համար նախապես վճարված պետական տուրքի գումար, 20.000 ՀՀ դրամ՝ որպես վճռաբեկ բողոքի համար նախապես վճարված պետական տուրքի գումար:

3. Որոշումն օրինական ուժի մեջ է մտնում կայացման պահից, վերջնական է և բողոքարկման ենթակա չէ:

<i>Նախագահող</i>	_____	<u>Ա. ԹՈՎՄԱՍՅԱՆ</u>
<i>Զեկուցող</i>	_____	<u>Լ. ՀԱԿՈՔՅԱՆ</u>
	_____	<u>Ք. ՄԿՈՅԱՆ</u>