



ՀԱՅԱՍՏԱՆԻ ՀԱՆՐԱՊԵՏՈՒԹՅՈՒՆ
ՎՃՌԱԲԵԿ ԴԱՏԱՐԱՆ

ՀՀ վերաքննիչ վարչական
դատարանի որոշում

Վարչական գործ թիվ **ՎԴ/1889/05/21**
2025թ.

Վարչական գործ թիվ ՎԴ/1889/05/21

Նախագահող դատավոր՝ Ս. Հովակիմյան

Դատավորներ՝ Ա. Առաքելյան

Կ. Գևորգյան

Ո Ր Ո Շ ՈՒ Մ

ՀԱՆՈՒՆ ՀԱՅԱՍՏԱՆԻ ՀԱՆՐԱՊԵՏՈՒԹՅԱՆ

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

նախագահող

Հ. ԲԵԴԵՎՅԱՆ

զեկուցող

Ռ. ՀԱԿՈԲՅԱՆ

Ա. ԹՈՎՄԱՍՅԱՆ

Լ. ՀԱԿՈԲՅԱՆ

Ք. ՄԿՈՅԱՆ

2025 թվականի փետրվարի 04-ին

գրավոր ընթացակարգով քննելով «ՍԱՏՈՒՐՆ-ԱԿԻԱ» ՓԲ ընկերության վճռաբեկ բողոքը ՀՀ վերաքննիչ վարչական դատարանի 12.01.2024 թվականի որոշման դեմ՝ վարչական գործով ըստ հայցի «ՍԱՏՈՒՐՆ-ԱԿԻԱ» ՓԲ ընկերության (այսուհետ՝ Ընկերություն) ընդդեմ ՀՀ պետական եկամուտների կոմիտեի (այսուհետ՝ Կոմիտե)՝ 02.02.2021 թվականի թիվ 3002803 ակտը մասնակի՝ 1-ին և 4-րդ կետերի մասով, անվավեր ճանաչելու պահանջի մասին,

Պ Ա Ր Զ Ե Ց

1. Գործի դատավարական նախապատմությունը.

Դիմելով դատարան՝ Ընկերությունը պահանջել է մասնակի՝ 1-ին և 4-րդ կետերի մասով անվավեր ճանաչել 02.02.2021 թվականի թիվ 3002803 ակտը:

ՀՀ վարչական դատարանի (դատավոր՝ Ա. Ավագյան) (այսուհետ՝ Դատարան) 30.03.2022 թվականի վճռով հայցը մերժվել է:

ՀՀ վերաքննիչ վարչական դատարանի (այսուհետ՝ Վերաքննիչ դատարան) 12.01.2024 թվականի որոշմամբ Ընկերության վերաքննիչ բողոքը մերժվել է, և Դատարանի 30.03.2022 թվականի վճիռը թողնվել է անփոփոխ:

Սույն գործով վճռաբեկ բողոք է ներկայացրել Ընկերությունը (ներկայացուցիչ՝ Սերգեյ Ամիրխանյան):

Վճռաբեկ բողոքի պատասխան է ներկայացրել Կոմիտեն (ներկայացուցիչ՝ Արման Մնացականյան):

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 5-րդ, 27-րդ, 124-րդ, 142-րդ և 144-րդ հոդվածները, «Վարչարարության հիմունքների և վարչական վարույթի մասին» ՀՀ օրենքի 5-րդ, 6-րդ, 9-րդ և 42-րդ հոդվածները, ՀՀ հարկային օրենսգրքի 350-րդ հոդվածի 1-ին մասի 7-րդ կետը, սխալ է մեկնաբանել ՀՀ քաղաքացիական օրենսգրքի 303-րդ, 304-րդ և 306-րդ հոդվածները, սխալ է կիրառել Կոմիտեի նախագահի 10.12.2010 թվականի «Հարկային մարմնից հարկային հաշիվների ձևերի ձեռքբերման հայտի և ստացականի ձևերը հաստատելու մասին» թիվ 2978-Ա հրամանը, «Ավելացված արժեքի հարկի մասին» ՀՀ օրենքի 20-րդ հոդվածը, ՀՀ կառավարության 11.11.2010 թվականի թիվ 1504-Ն որոշումը, չի կիրառել իրավահարաբերության ծագման պահին գործող «Իրավական ակտերի մասին» ՀՀ օրենքի 2-րդ, 5-րդ և 68-րդ հոդվածները:

Բողոք բերած անձը նշված պնդումը պատճառաբանել է հետևյալ փաստարկներով.

Վերաքննիչ դատարանը չի իրականացրել վերաքննիչ բողոքով ներկայացված գործի բոլոր հանգամանքների լրիվ, բազմակողմանի և օբյեկտիվ քննություն՝ անտեսելով նույնիսկ Ընկերության կողմից ներկայացված փաստարկներն ու ապացույցները:

Վերաքննիչ դատարանը որևէ ուշադրության չի արժանացրել այն փաստը, որ Կոմիտեի քննչական վարչության 04.12.2020 թվականի թիվ Ն/12-2/196363-2020 գրությամբ վերջինս ներկայացրել է ոչ թե քրեական գործի ընթացքում ի հայտ եկած և հարկերի հաշվարկման համար հիմք հանդիսացած տվյալներ, այլ իր դատողությունները՝ Ընկերության տնօրենի կողմից տրված ցուցմունքի վերաբերյալ:

Վերաքննիչ դատարանը հաշվի չի առել, որ Արմեն Մարկոսյանի ցուցմունքից բխում է ոչ թե այն փաստը, որ փոխառության պայմանագիրն իրականում ձևական բնույթ է կրել, այլ այն փաստը, որ քանի որ օրենսդրությամբ հնարավորություն է առկա փոխառության դեպքում հարկ չվճարել, իսկ ապրանքներն էլ իր սեփականությունն են, ապա ինչու չօգտվել այդ հնարավորությունից: Այսինքն՝ Արմեն Մարկոսյանն իր ցուցմունքով ընդամենը հաստատել է այն փաստը, որ, օգտվելով ՀՀ օրենսդրության հնարավորություններից, Ընկերությունն օրենքով սահմանված կարգով կատարել է այնպիսի գործարք, որից հարկ չի առաջանում:

Վերաքննիչ դատարանն անտեսել է, որ Արմեն Մարկոսյանի ցուցմունքը, փորձագիտական եզրակացությունը ՀՀ վարչական դատավարության օրենսգրքի 7-րդ գլխի իմաստով չեն կարող համարվել վկայի ցուցմունք կամ փորձագիտական եզրակացություն:

Դրանք լավագույն դեպքում կարող են լինել գրավոր այլ ապացույցներ, որոնք Դատարանը պարտավոր էր հիմք ընդունել ոչ թե անառարկելիորեն, այլ ի պաշտոնե գործը քննելու իր պարտականությունների շրջանակներում՝ դրանցում նշված փաստերի վերաբերյալ իր նախաձեռնությամբ համապատասխան քննություն իրականացնելով:

Վերաքննիչ դատարանում քննության ընթացքում, Ընկերության կողմից ներկայացվել է գրավոր ապացույց՝ վերադարձման-հանձնման ակտ վերտառությամբ, որը ստորագրվել է Ընկերության և Արմեն Մարկոսյանի միջև 03.04.2023 թվականին, և որով Ընկերությունը վերադարձրել է փոխառության պայմանագրերով իրեն որպես փոխառություն հանձնված ապրանքների մի մասը: Նշված ապացույցով ամբողջությամբ հերքվում է ստորադաս դատարանների այն պնդումը, որ իրականում Արմեն Մարկոսյանը խնդրո առարկա դետալներն Ընկերությանը տրամադրել է անհատույց:

Վերաքննիչ դատարանն անտեսել է գործարքի շինծու լինելու վերաբերյալ ՀՀ վճռաբեկ դատարանի մի շարք որոշումներով արտահայտված իրավական դիրքորոշումները, որոնցով ՀՀ վճռաբեկ դատարանը հստակ կանխորոշել է գործարքը շինծու ճանաչելու համար անհրաժեշտ նախապայմանները: Մասնավորապես, դրանք են՝ գործարքի կողմերի իրական կամարտահայտության և/կամ սուբյեկտային կազմի քողարկմամբ կնքված լինելը:

Վերաքննիչ դատարանը հաշվի չի առել, որ բոլոր դեպքերում առոչինչ գործարքի անվավերության հետևանքների կիրառումը օրենսդիրը դրել է դատարանների վրա՝ սահմանելով միայն այդպիսի պահանջ ներկայացնելու իրավունք ունեցող անձանց շրջանակը, ինչպես նաև դատարանի իրավունքը՝ այդպիսի հետևանքներ կիրառելու վերաբերյալ:

Վերաքննիչ դատարանն անտեսել է նաև, որ օրենսդիրը, սահմանելով ծախսը հիմնավորող փաստաթղթի նկատմամբ ներկայացվող պահանջները, միաժամանակ, սահմանել է, որ եթե նույնիսկ հարկային հաշիվը դուրս է գրվել օրենքի խախտմամբ, սակայն դրանում արտացոլված տվյալները բավարար են գործարքի էությունը (ապրանքների անվանացանկն ու քանակը կամ ծառայության տեսակն ու ծավալը), գործարքի կողմերը կամ դրա ԱԱՀ-ով հարկվող շրջանառությունը պարզելու համար, ապա այն դիտվում է որպես մատակարարների կողմից դուրս գրված հարկային հաշիվ:

Վերաքննիչ դատարանը հաշվի չի առել, որ ՀՀ կառավարության 11.11.2010 թվականի թիվ 1504-Ն որոշմամբ (իրավահարաբերության ծագման պահին գործող խմբագրությամբ, ներկայումս ուժը կորցրել է), ի թիվս այլնի, հաստատվել է նաև «Հարկային հաշիվների ձևերի տպագրության և հարկային մարմնից հարկային հաշիվների ձևերի ձեռքբերման կարգը», որի 5-րդ կետն ուժի մեջ է մտել 08.08.2012 թվականին և չէր էլ կարող ուժի մեջ մտնել այնքան ժամանակ, քանի դեռ հարկային մարմնի ղեկավարի կողմից չէր հաստատվել հայտի ձևը, որպիսի պայմաններում տնտեսվարող սուբյեկտը ևս որևէ պարտականություն չուներ այդ ժամանակահատվածում դիմել հարկային մարմին և ստանալ համապատասխան ձևաթղթի տեսքով տպագրված հարկային հաշիվներ:

Այսինքն՝ օրենսդրական կարգավորումներից բխում է, որ հարկային հաշիվների տպագրությունն իրականացվում է բացառապես հարկ վճարողի կողմից ներկայացված հայտի հիման վրա, իսկ հայտի ձևը սահմանում է հարկային մարմինը: Ըստ այդմ՝ քանի դեռ հարկ վճարողը հայտը չի ներկայացրել, որևէ հարկային հաշիվ տպագրման մասին խոսք անգամ չի կարող լինել, իսկ քանի դեռ համապատասխան հայտի ձևը հաստատված չէ,

ապա ակնհայտ է, որ հարկ վճարողը չի կարող կամ առնվազն իրավունք ունի հայտ չներկայացնել:

Վերաքննիչ դատարանը չի անդրադարձել Կոմիտեի նախագահի 10.12.2010 թվականի «Հարկային մարմնից հարկային հաշիվների ձևերի ձեռքբերման հայտի և ստացականի ձևերը հաստատելու մասին» թիվ 2978-Ա հրամանի կիրառելիության վերաբերյալ Ընկերության կողմից ներկայացված այն փաստարկներին, որ նշված հարաբերությունները չէին կարող կարգավորվել անհատական իրավական ակտով, ավելին, նշված անհատական իրավական ակտն այդպես էլ չի հրապարակվել իրավական ակտերի պաշտոնական տեղեկագիր համարվող «Arlis.am» պաշտոնական կայքով: Բացի այդ, Վերաքննիչ դատարանը հաշվի չի առել, որ ցանկացած իրավական ակտ ուժի մեջ է մտնում հասցեատիրոջը կամ հասցեատերերին ստորագրությամբ հանձնելու պահից, որպիսի փաստ տվյալ դեպքում առկա չէ, ինչն անտեսվել է Վերաքննիչ դատարանի կողմից:

Միևնույն ժամանակ, Վերաքննիչ դատարանը որևէ կերպ ուշադրության չի արժանացրել Ընկերության կողմից ներկայացված այն փաստարկները, որ եթե նույնիսկ Ընկերության կողմից խնդրո առարկա գործարքի վերաբերյալ համապատասխան հաշվարկային փաստաթուղթը դուրս չի գրվել ձևաթղթով, այնուամենայնիվ այն իր մեջ ներառել է հարկային հաշվին վերագրվող բոլոր պայմանները, որպիսի պայմաններում միայն ձևական պահանջների խախտման պատճառաբանությամբ Ընկերությանն արգելելը հաշվանցել դրանում առանձնացված ԱԱՀ-ի գումարը, ըստ էության, խախտում է «Վարչարարության հիմունքների և վարչական վարույթի մասին» ՀՀ օրենքի 5-րդ, 8-րդ և 9-րդ հոդվածների պահանջները:

Ակնհայտ է, որ քրեական և վարչական վարույթներն առանձին վարույթներ են, որոնք կարգավորվում են առանձին նորմատիվ իրավական ակտերով, ինչը ևս անտեսվել է Վերաքննիչ դատարանի կողմից:

Վերոգրյալի հիման վրա՝ բողոք բերած անձը պահանջել է բեկանել Վերաքննիչ դատարանի 12.01.2024 թվականի որոշումը և գործն ուղարկել նոր քննության:

2.1. Վճարել բողոքի պատասխանի հիմնավորումները.

Վերաքննիչ դատարանի որոշումն օրինական, հիմնավորված և պատճառաբանված դատական ակտ է, բխում է ՀՀ օրենսդրության պահանջներից, ուստի վճարել բողոքը ենթակա է ամբողջությամբ մերժման՝ հետևյալ պատճառաբանությամբ.

Գործում առկա ապացույցներից հետևում է, որ պայմանագրերն իրական փոխառության պայմանագրեր չեն, այդ դետալներն անհատույց հանձնվել են Ընկերությանը և ձևականորեն ձևակերպվել որպես փոխառության պայմանագրեր, քանի որ հակառակ պարագայում իրական նպատակով պայմանագիր կնքելու և այդ դետալներն Ընկերությանն ուղղակի անհատույց հանձնելու արդյունքում կառաջանան հարկային պարտավորություններ և հայցվորն այս դեպքում պարտավոր էր մարել դրա հետևանքով առաջացած հարկային պարտավորությունները:

Ե՛վ ՀՀ քրեական դատավարության օրենսգրքի, և՛ ՀՀ վարչական դատավարության օրենսգրքի, և՛ «Վարչարարության հիմունքների և վարչական վարույթի մասին» ՀՀ օրենքի կարգավորումների համաձայն գործում առկա Արմեն Մարկոսյանի ցուցմունքը

հանդիսանում է ապացույց, ձեռք է բերվել քրեական գործի շրջանակներում, քննիչի կողմից իր պաշտոնական լիազորությունների կատարման արդյունքում՝ օրենքով սահմանված կարգով, հետևաբար այն չի կարող համարվել օրենքի խախտմամբ ձեռք բերված ապացույց: Օրենսդրությամբ որևէ կերպ սահմանված չէ պահանջ առ այն, որ հարկային հսկողություն իրականացնելիս հարկային մարմինն իրավասու է օգտագործելու միայն օրինական ուժի մեջ մտած դատական ակտերով հաստատված փաստական հանգամանքները: Սույն գործով ստուգման ընթացքում, ինչպես նաև քրեական գործով ձեռք բերված տվյալներով հակառակը հիմնավորող ապացույցներ ձեռք չեն բերվել:

Միաժամանակ ստուգման ակտով եզրափակված վարչական վարույթում ստուգումն իրականացնող պաշտոնատար անձինք, որպես ապացույց, ուսումնասիրել, վերլուծել և գնահատել են գործում առկա բոլոր ապացույցները, այդ թվում՝ սույն գործի համար էական նշանակություն ունեցող հայցվորի կողմից տրված ցուցմունքը, որը ստուգումն իրականացնող տեսուչները, որպես ապացույց, իրավասու են օգտագործել ՀՀ վարչական դատավարության օրենսգրքի դրույթների ուժով:

Հայցվորի կողմից չի ներկայացվել որևէ ապացույց, որ վերջինս դիմել է հարկային մարմին, սակայն չի կարողացել ստանալ համապատասխան ձևաթղթի տեսքով տպագրված հարկային հաշիվներ, քանի որ հարկային մարմնի ղեկավարի կողմից չէր հաստատվել հայտի ձևը:

Ինչ վերաբերում է հրամանի նորմատիվ կամ անհատական իրավական ակտ հանդիսանալու հանգամանքին, ապա այն դուրս է հայցի առարկայի շրջանակներից, և դրա իրավաչափությունը չի վիճարկվել, և այն անվավեր չի ճանաչվել:

3. Վճռաբեկ բողոքի քննության համար նշանակություն ունեցող փաստերը.

Վճռաբեկ բողոքի քննության համար էական նշանակություն ունեն հետևյալ փաստերը.

1) Կոմիտեի նախագահի 21.11.2019 թվականի թիվ 3002803 հանձնարարագրի համաձայն՝ Կոմիտեի ստուգումների կազմակերպման և դիտարկման վարչության համալիր հարկային ստուգումների թիվ 2 բաժնի գլխավոր հարկային տեսուչներին հանձնարարվել է Ընկերությունում իրականացնել համալիր հարկային ստուգում: Նույն հանձնարարագիրը ստացվել է Ընկերության տնօրեն Ա. Մարկոսյանի կողմից 02.12.2019 թվականին (**հատոր 1-ին, գ.թ. 41-42**).

2) Կոմիտեի քննչական վարչության՝ վկայի հարցաքննության 19.05.2020 թվականի արձանագրության համաձայն՝ Ընկերության գլխավոր տնօրեն Արմեն Մարկոսյանը, նախազգուշացված լինելով սուտ ցուցմունք տալու և ցուցմունքներ տալուց հրաժարվելու համար ՀՀ քրեական օրենսգրքի 338-րդ և 339-րդ հոդվածներով նախատեսված քրեական պատասխանատվության մասին, հայտնել է, որ՝ «(...) այդ ապրանքները ես ձեռք եմ բերել Չինաստանից, տարիների ընթացքում: Այդ ապրանքները մանր դեղալներ են ու ես դրանք բերել եմ ինձ հետ: Օրինակ՝ դեղալներ կան, որ բավական փոքր են, ու ես դրանք Հայաստան եմ բերել գրպանիս մեջ՝ տեղափոխելով մոտ 50 կամ 500 հար: Այդպիսով, հավաքել եմ այդ դեղալներն ու ձևակերպել «Սպորտըն-Ակիա» ՓԲ ընկերությանը որպես փոխառություն, քանի որ այդպիսով օրենքով սահմանված կարգով ես կարող եմ հարկեր չվճարել: Հակառակ դեպքում այդ դեղալները ես չեմ ուզում հետ ստանալ՝ դրա կարիքը չունեմ: Կրկնում եմ, որ ապրանքային փոխառությունը այլ նպատակ չունի, քան օգտվել

օրենքով ընձեռնած հնարավորությունից ավել հարկեր չվճարելու համար: Նշեն, որ ներկայումս չեն կարող ասել, թե սրույզ ինչ գումարով են ձեռք բերել այդ ապրանքները՝ այդ մասին առկա են բոլոր փաստաթղթերը, սակայն հստակ կարող են նշել, որ ապրանքներից որևէ մեկը Հայաստանում ձեռք չեն բերել՝ գնումներն իրականացրել են բացառապես Չինաստանում» (**հատոր 3-րդ, գ.թ. 50-57**).

3) Կոմիտեի համալիր հարկային ստուգումների վարչության պետին հասցեագրված 04.12.2020 թվականի թիվ Ն/12-2/196363-2020 գրությամբ Կոմիտեի քննչական վարչության պետի պաշտոնակատարը հայտնել է հետևյալը. «ՀՀ ՊԵԿ քննչական վարչությունում քննվում է թիվ 83164120 քրեական գործը՝ հարուցված ՀՀ քրեական օրենսգրքի 205-րդ հոդվածի 2-րդ մասի հատկանիշներով՝ «Սափուրն-Ակիա» ՓԲ ընկերության փնտրիչության կողմից առանձնապես խոշոր չափի հարկերը վճարելուց խուսափելու դեպքի առթիվ: (...) Արմեն Մարկոսյանը ցուցմունքում նշել է, որ «Սափուրն-Ակիա» ՓԲ ընկերությանը փոխառության կարգով տրվել է 115.036.000 դրամ գումարի չափով ռադիոտեխնիկական ապրանքներ, որոնք ինքը ձեռք է բերել բացառապես Չինաստանից, փարիների ընթացքում: Այդ ապրանքները մանր դեֆալտներ են ու դրանք Հայաստան է բերել իր հեփ՝ գրպանի մեջ՝ յուրաքանչյուր անգամ տեղափոխելով մոտ 50 կամ 500 հատ: Այդպիսով, հավաքել է այդ դեֆալտներն ու դրանք փոխառության կարգով հանձնել «Սափուրն-Ակիա» ՓԲ ընկերությանը, քանի որ այդպիսով օրենքով սահմանված կարգով կարող է խուսափել հարկեր վճարելուց: Փոխառության պայմանագիրը ձևական բնույթ է կրել, քանի որ հիշյալ դեֆալտներն ինքը չի ցանկացել հեփ ստանալ (...):» (**հատոր 2-րդ, գ.թ. 24-26**).

4) Ընկերության տնօրենի կողմից ստուգման ընթացքում 09.12.2019 թվականին և 16.12.2019 թվականին տրվել են հայտարարություններ Ընկերության գործունեության և Չինաստանում գտնվող իր ընկերներից պարտքով վերցված գումարները վերադարձնելու, այնուհետև նշված վճարումները հավաստող փաստաթղթերը Ընկերության հաշվապահություն ներկայացնելու և դրանցով լուծվող հարցերի վերաբերյալ (**հատոր 2-րդ, գ.թ. 59, 45**).

5) Կոմիտեի համալիր հարկային ստուգումների վարչության 02.02.2021 թվականի թիվ 3002803 ակտով արձանագրվել է հետևյալը. «1. Շահութահարկ. համաձայն ՀՀ ՊԵԿ քննչական վարչության 04.12.2020թ-ի թիվ Ն/12-2/196363-2020 գրության (կցվում է), ընկերության փնտրիչ Արմեն Մարկոսյանը իր ցուցմունքում նշել է, որ «Սափուրն-Ակիա» ՓԲ ընկերությանը փոխառության կարգով տրվել է 115.036.000 դրամ գումարի չափով ռադիոտեխնիկական ապրանքներ, որոնք ինքը ձեռք է բերել բացառապես Չինաստանից՝ փարիների ընթացքում: Այդ ապրանքները մանր դեֆալտներ են ու դրանք Հայաստան է բերել իր հեփ, գրպանի մեջ յուրաքանչյուր անգամ տեղափոխելով մոտ 50 կամ 500 հատ: Այդպիսով, հավաքել է այդ դեֆալտներն ու դրանք փոխառության կարգով հանձնել «Սափուրն-Ակիա» ՓԲ ընկերությանը, քանի որ այդպիսով օրենքով սահմանված կարգով կարող է խուսափել հարկեր վճարելուց: Փոխառության պայմանագիրը ձևական բնույթ է կրել, քանի որ հիշյալ դեֆալտներն ինքը չի ցանկացել հեփ ստանալ: Այսպիսով, հիմք ընդունելով նախաքննությամբ պարզված և որպես ելակետային՝ ներկայացված տվյալները հեփում է, որ քաղ. Արմեն Մարկոսյանը ՀՀ փարածք է ներմուծել և 2018թ-ի ընթացքում «Սափուրն-Ակիա» ՓԲ ընկերությանը անհատույց (առանց որևէ հարուցման պահանջի ձևակերպման) օտարել է ապրանքներ, որոնց ընդհանուր արժեքը ըստ հանձնման-

ընդունման ակտերի (կցվում են) կազմում է 115.036.000 դրամ: Միաժամանակ այդ ապրանքների արժեքները նվազեցվել է տվյալ տարվա 2018թ-ի համախառն եկամտից: Արդյունքում խախտվել է ՀՀ հարկային օրենսգրքի 109-րդ հոդվածի 4-րդ մասի 1-ին կետի ա) ենթակետի պահանջը և 2018թ-ի շահութահարկի հաշվարկով անհատույց ստացված ակտիվների արժեքը 115.036.000 դրամի չափով չի ներառվել համախառն եկամտում և նույն չափով էլ պակաս է ցույց տրվել ընկերության կողմից 2018 թվականի հարկվող շահույթը, որի նկատմամբ ՀՀ հարկային օրենսգրքի 125-րդ հոդվածով սահմանված դրույքաչափով հաշվարկվող շահութահարկի գումարը կազմում է 23.007.200 դրամ (115.036.000 x 20%): Համաձայն ՀՀ հարկային օրենսգրքի 403-րդ հոդվածի 2018թ-ի շահութահարկի հաշվարկով շահութահարկի գումարը օրենսդրությամբ սահմանված կարգով հաշվարկվող չափից պակաս ցույց տալու համար ենթակա է գանձման պակաս ցույց տրված հարկի գումարը 23.007.200 դրամ, ինչպես նաև տուգանք այդ գումարի 50%-ի չափով, գումարով 11.503.600 դրամ: Համաձայն Հարկային օրենսգրքի 401-րդ հոդվածի, պակաս ցույց տրված հարկի գումարի նկատմամբ՝ դրա վճարման ժամկետից անցած ժամանակաշրջանի համար հաշվարկվում է տույժ յուրաքանչյուր օրվա համար 0.075%-ի չափով մինչ 2020թ-ի ապրիլի 21-ը ընկած ժամանակաշրջանի համար գումարով 6.298.221 դրամ, իսկ 21.04.2020թ-ից մինչ ստուգման ավարտը 0.04%-ի չափով, որը գումարով կազմում է 377.318 դրամ: Ընդամենը շահութահարկի գծով ենթակա է լրացուցիչ գանձման 43.413.436 դրամ:

(...)

4. Ավելացված արժեքի հարկ. Ընկերության կողմից 2011թ-ի հոկտեմբերի 1-ին թիվ 27 հաշիվ ապրանքագրով (կցվում է) ձեռք է բերվել գույք «Արգիշտի» ՍՊԸ-ից 48.000.000 դրամ ընդհանուր արժեքով, այդ թվում ԱԱՀ 8.000.000 դրամ: Ընկերությունը վերոհիշյալ 8.000.000 դրամ ԱԱՀ գումարից 5.500.000 դրամը ԱԱՀ-ի գումարը հաշվանցել է 2017թ-ի սեպտեմբեր ամսվա համար հարկային մարմնին ներկայացված ԱԱՀ-ի հաշվարկով: Սակայն խախտվել է 11.11.2010 թվականի թիվ 1504-Ն ՀՀ կառավարության որոշմամբ սահմանված հավելված 2-ի 19-րդ կետի և «ԱԱՀ-ի մասին» ՀՀ օրենքի 20-րդ հոդվածի պահանջները. այն է հարկային հաշիվները դուրս են գրվում էլեկտրոնային եղանակով և հարկային մարմնից ձեռք բերված հարկային հաշիվների թղթային ձևերի լրացմամբ, իսկ նշված հաշվարկային փաստաթուղթը չի համապատասխանում ԱԱՀ-ի մասին ՀՀ օրենքի 20-րդ հոդվածով և 11.11.2010 թվականի թիվ 1504-Ն ՀՀ կառավարության որոշմամբ սահմանված հարկային հաշիվն վերաբերող ձևաթղթին, հետևաբար այդպիսի հարկային հաշիվներով առանձնացված ԱԱՀ-ի գումարները հաշվանցման ենթակա չեն: Արդյունքում 5.500.000 դրամ ԱԱՀ-ի գումարը հաշվանցման ենթակա չէ և այդ ամսվա ԱԱՀ-ի հաշվարկով բյուջե վճարման ենթակա ԱԱՀ-ի գումարը պակաս է ցույց տրվել նույն գումարի չափով: Համաձայն «ԱԱՀ-ի մասին» ՀՀ օրենքի 43-րդ հոդվածի՝ հարկային մարմնին ներկայացված ԱԱՀ-ի հաշվարկներով պետական բյուջե վճարման ենթակա ԱԱՀ-ի գումարը պակաս ցույց տալու համար հարկ վճարողից գանձվում կամ առաջադրվում է պետական բյուջեից ավել հաշվանցված գումարն, որը 2017 թվականի սեպտեմբեր ամսվա համար կկազմի 5.500.000 դրամ ԱԱՀ և տուգանք 50%-ի, գումարով 2.750.000 դրամ: «Հարկերի մասին» ՀՀ օրենքի 23-րդ հոդվածի համաձայն՝ յուրաքանչյուր օրվա համար ընկերությունից ենթակա է գանձման տույժ հարկի գումարի 0.15%-ի չափով, և 01.01.2018թ-ից հետո, ՀՀ

հարկային օրենսգրքի 401-րդ հոդվածի 2-րդ մասի համաձայն՝ հարկի գումարների 0.075%-ի չափով, որոնք կազմում է 2017 թվականի 594.000 դրամ և 2018թ. 1.208.625 դրամ, ընդամենը 1.802.625 դրամ: Համաձայն «Հարկերի մասին» ՀՀ օրենքի 25-րդ հոդվածի՝ հաշվապահական հաշվառում չվարելու կամ սահմանված կարգի խախտումներով այն վարելու, հաշվապահական հաշվետվությունները, հաշվարկները, հայտարարագրերը սխալ կազմելու համար հարկ վճարողից գանձվում է տուգանք՝ այդ խախտումների հետ պակաս հաշվարկված հարկի գումարի 10%-ի չափով, համապատասխանաբար 2017թ-ի սեպտեմբեր ամսին 550.000 դրամ: Ընդամենը ԱԱՀ-ի գծով ենթակա է լրացուցիչ գանձման 10.602.625 դրամ» (հատոր 1-ին, գ.թ. 19-25).

6) «ՀՀ Փորձագիտական կենտրոն» ՊՈԱԿ-ի 16.09.2021 թվականի թիվ 06462109 փորձագետի եզրակացության համաձայն փորձագետի պարզաբանմանն առաջադրված թվով ութ հարցերի վերաբերյալ արվել են հետևյալ հետևությունները.

«Թիվ 1-ին հարցի՝ «Սափուրն-Ակիա» ՓԲ ընկերության կողմից եզրակացության հետազոտական մասում շարադրված իրականացված գործարքները սահմանված կարգով չեն փաստաթղթավորվել և արտացոլվել հաշվետվություններում, հաշվարկներում, հայտարարագրերում և այլ փաստաթղթերում:

Թիվ 2-րդ հարցի՝ «Սափուրն-Ակիա» ՓԲ ընկերության կողմից հետազոտվող ժամանակաշրջանում իրականացրած ձեռնարկատիրական գործունեությունից առաջացող հարկերը հաշվարկելու ու պետական բյուջե վճարելու համար օրենսդրությամբ նախատեսված հաշվետվություններ, հաշվարկներ կամ հարկման հիմք հանդիսացող այլ փաստաթղթեր, սահմանված կարգով և ժամանակին կազմվել ու ներկայացվել են հարկային մարմին, սակայն այդ հաշվետվություններում, հաշվարկներում կամ հարկման հիմք հանդիսացող այլ փաստաթղթերում պետ. բյուջե վճարման ենթակա շահութահարկի և ԱԱՀ-ի գումարները ճիշտ չեն ցույց տրվել:

Թիվ 3-րդ հարցի՝ քրեական գործում առկա փաստական և հետազոտվող ժամանակաշրջանի հաշվապահական հաշվառման ու ընկերության հարկային գործում գտնվող փաստաթղթերում արտացոլված տվյալներով, ինչպես նաև ընկերության հաշվառման վայրի հարկային տեսչության կողմից ըստ հարկատեսակների, տուրքերի և այլ վճարների վարվող անձնական հաշվի քարտերում կատարված գրանցումներով, «Սափուրն-Ակիա» ՓԲ ընկերության մոտ հետազոտվող ժամանակաշրջանում առաջանում են պետբյուջե լրացուցիչ վճարման ենթակա հարկեր, որոնք ըստ հարկատեսակների՝ տույժերով ու տուգանքներով հանդերձ կազմում են ընդամենը՝ 54.016.061 (43.413.436+10.602.625) դրամ, այդ թվում՝ շահութահարկ՝ 23.007.200 դրամ, ԱԱՀ՝ 5.500.000 դրամ: Ընդամենը հարկերի գծով՝ 28.507.200 դրամ. տույժ՝ 10.705.261 (8.902.636+1.802.625) դրամ, տուգանք՝ 14.803.600 (11.503.600+2.750.000+550.000) դրամ: Ընդամենը տույժեր և տուգանքներ՝ 25.508.861 դրամ:

Թիվ 4-րդ հարցի՝ «Սափուրն-Ակիա» ՓԲ ընկերության նկատմամբ հետազոտվող ժամանակաշրջանում պետ. բյուջե լրացուցիչ վճարման ենթակա հարկերը, առաջացել են օրենսդրությամբ նախատեսված հաշվետվություններ, հաշվարկներ կամ հարկման համար հիմք հանդիսացող այլ փաստաթղթեր կազմելու, ու նշված հարկման համար հիմք հանդիսացող փաստաթղթերի մեջ հարկերի, հաշվարկման բազային վերաբերվող ոչ ճիշտ,

այսինքն հաշվապահական ու հարկային հաշվառման տեսանկյունից աղավաղված տվյալներ մտցնելու հետևանքով:

Թիվ 5-րդ հարցի՝ «Սափուրն-Ակիա» ՓԲ ընկերությունում պետք է լրացուցիչ վճարման ենթակա հարկերն առաջացել են հաշվապահական և հարկային հաշվառման ոլորտներում գործող - ՀՀ հարկային օրենսգրքի 109-րդ հոդվածի 4-րդ մասի 1-ին կետի՝ ա) ենթակետի պահանջների խախտման արդյունքում. - 11.11.2010 թվականի թիվ 1504-Ն ՀՀ կառավարության որոշմամբ սահմանված հավելված 2-ի 19-րդ կետի՝ ինչպես նաև ԱԱՀ-ի մասին ՀՀ օրենքի 20-րդ հոդվածի պահանջների խախտման արդյունքում: Իսկ այդ խախտումները արդյոք, ըստ էության, ուղղված էին պետական բյուջե վճարման ենթակա հարկերի, գումարների նվազեցմանը, թե՛ ոչ, այդ հարցը փորձագետ հաշվապահի իրավասությունից դուրս է:

Թիվ 6-րդ հարցի՝ «Սափուրն-Ակիա» ՓԲ ընկերությունում, համաձայն 3002803 հանձնարարագրի, համալիր հարկային ստուգումը կատարվել է փաստաթղթային ստուգման մեթոդի մեջ ներառված փաստաթղթերի ստուգում ըստ ձևի, թվաբանական և նորմատիվային եղանակների կիրառմամբ:

Թիվ 7-րդ հարցի՝ հարկատուի կողմից թույլ է տրվել Հարկային օրենսդրության հետևյալ նորմատիվ ակտի պահանջների խախտումները՝ - Խախտվել են ՀՀ հարկային օրենսգրքի 109-րդ հոդվածի 4-րդ մասի 1-ին կետի ա) ենթակետի պահանջները, - Խախտվել են 11.11.2010 թվականի թիվ 1504-Ն ՀՀ կառավարության որոշմամբ սահմանված հավելված 2-ի 19-րդ կետի՝ ինչպես նաև ԱԱՀ-ի մասին օրենքի 20-րդ հոդվածի պահանջները:

Թիվ 8-րդ հարցի՝ թիվ 3002803 ակտի դրվագներով «Սափուրն-Ակիա» ՓԲ ընկերության հարկային պարտավորությունները, այդ թվում՝ լրացուցիչ գանձման ենթակա հարկի գումարը՝ առանձին հարկատեսակների գծով տույժերով ու տուգանքներով հանդերձ կազմում է ընդամենը՝ 54.016.061 (43.413.436+10.602.625) դրամ, այդ թվում՝ - Շահութահարկ՝ 23.007.200 դրամ, - ԱԱՀ՝ 5.500.000 դրամ:

Ընդամենը հարկերի գծով՝ 28.507.200 դրամ:

- Տույժ՝ 10.705.261 (8.902.636+1.802.625) դրամ,

- տուգանք՝ 14.803.600 (11.503.600+2.750.000+550.000) դրամ.

Ընդամենը տույժեր և տուգանքներ՝ 25.508.861 դրամ» (հատոր 2-րդ, գ.թ. 97-116).

7) 15.05.2018 թվականի «Փոխառության» թիվ 01 պայմանագրի համաձայն՝ փոխատու ՀՀ քաղաքացի Արմեն Մարկոսյանը մի կողմից, և փոխառու Ընկերության, ի դեմս գլխավոր տնօրեն Արմեն Մարկոսյանի, որը գործում է ընկերության կանոնադրության հիման վրա, մյուս կողմից, այսուհետև միասին անվանվելով կողմեր, կնքել են պայմանագիր, որի 1.1 կետով սահմանվել է, որ փոխատուն, որպես սեփականություն, փոխառուին է տրամադրում նույն պայմանագրի անբաժանելի մասը հանդիսացող հավելվածով նախատեսված նյութեր՝ արտադրության մեջ կիրառելու նպատակով, իսկ փոխառուն պարտավորվում է նույն պայմանագրով նախատեսված պայմաններով փոխառուին վերադարձնել նույն քանակի, տեսակի և որակի նյութեր (այսուհետև՝ փոխառության միջոցներ):

Պայմանագրի 1.2 կետի համաձայն՝ փոխատուն նույն պայմանագրի 1.1 կետում նշված փոխառության միջոցները փոխառուին է տրամադրում առանց տոկոսադրույքի, երեք տարի ժամկետով, իսկ 1.3 կետի համաձայն՝ փոխատուն փոխառության միջոցները փոխառուին է

տրամադրում պայմանագրի ստորագրման պահից հինգ օրվա ընթացքում՝ հանձնման-ընդունման ակտ կազմելու միջոցով:

Պայմանագրի 1.4 կետի համաձայն՝ պայմանագիրն ուժի մեջ է մտնում ստորագրման պահից և գործում է մինչև 31.12.2025 թվականը (**հատոր 3-րդ, գ.թ. 20-22**).

8) 05.06.2018 թվականի «Փոխառության» թիվ 02 պայմանագրի համաձայն՝ փոխառու ՀՀ քաղաքացի Արմեն Մարկոսյանը մի կողմից, և փոխառու Ընկերության, ի դեմս գլխավոր տնօրեն Արմեն Մարկոսյանի, որը գործում է ընկերության կանոնադրության հիման վրա, մյուս կողմից, այսուհետև միասին անվանվելով կողմեր, կնքել են պայմանագիր, որի 1.1 կետով սահմանվել է, որ փոխառուն որպես սեփականություն փոխառուին է տրամադրում նույն պայմանագրի անբաժանելի մասը հանդիսացող հավելվածով նախատեսված նյութեր՝ արտադրության մեջ կիրառելու նպատակով, իսկ փոխառուն պարտավորվում է նույն պայմանագրով նախատեսված պայմաններով փոխառուին վերադարձնել նույն քանակի, տեսակի և որակի նյութեր (այսուհետ՝ փոխառության միջոցներ):

Պայմանագրի 1.2 կետի համաձայն՝ Փոխառուն նույն պայմանագրի 1.1 կետում նշված փոխառության միջոցները փոխառուին է տրամադրում առանց տոկոսադրույքի, երեք տարի ժամկետով, իսկ 1.3 կետի համաձայն՝ Փոխառուն փոխառության միջոցները փոխառուին է տրամադրում պայմանագրի ստորագրման պահից հինգ օրվա ընթացքում՝ հանձնման-ընդունման ակտ կազմելու միջոցով:

Պայմանագրի 1.4 կետի համաձայն՝ պայմանագիրն ուժի մեջ է մտնում ստորագրման պահից և գործում է մինչև 31.12.2025 թվականը (**հատոր 3-րդ, գ.թ. 12-14**).

9) 01.08.2018 թվականի «Փոխառության» թիվ 03 պայմանագրի համաձայն՝ փոխառու ՀՀ քաղաքացի Արմեն Մարկոսյանը մի կողմից, և փոխառու Ընկերությունը, ի դեմս՝ գլխավոր տնօրեն Արմեն Մարկոսյանի, որը գործում է ընկերության կանոնադրության հիման վրա, մյուս կողմից՝ այսուհետև միասին անվանվելով կողմեր, կնքել են պայմանագիր, որի 1.1 կետով սահմանվել է, որ փոխառուն որպես սեփականություն փոխառուին է տրամադրում նույն պայմանագրի անբաժանելի մասը հանդիսացող հավելվածով նախատեսված նյութեր՝ արտադրության մեջ կիրառելու նպատակով, իսկ փոխառուն պարտավորվում է նույն պայմանագրով նախատեսված պայմաններով փոխառուին վերադարձնել նույն քանակի, տեսակի և որակի նյութեր (այսուհետ՝ փոխառության միջոցներ):

Պայմանագրի 1.2 կետի համաձայն՝ փոխառուն նույն պայմանագրի 1.1 կետում նշված փոխառության միջոցները փոխառուին է տրամադրում առանց տոկոսադրույքի, երեք տարի ժամկետով, իսկ 1.3 կետի համաձայն՝ փոխառուն փոխառության միջոցները փոխառուին է տրամադրում պայմանագրի ստորագրման պահից հինգ օրվա ընթացքում՝ հանձնման-ընդունման ակտ կազմելու միջոցով:

Պայմանագրի 1.4 կետի համաձայն՝ պայմանագիրն ուժի մեջ է մտնում ստորագրման պահից և գործում է մինչև 31.12.2025 թվականը (**հատոր 3-րդ, գ.թ. 1-3**).

10) 01.10.2011 թվականի թիվ 27 հաշիվ-ապրանքագրի համաձայն՝ մատակարար «Արգիշտի» ՍՊԸ-ն և մատակարար Ընկերությունը քար աղալու հոսքագծի 1 կոմպլեկտի համար իրականացրել են 40.000.000 ՀՀ դրամի գործարք՝ առանց ԱԱՀ-ի, ԱԱՀ-ն կազմել է

20%՝ 8.000.000 ՀՀ դրամ, ընդամենը գումարը կազմել է 48.000.000 ՀՀ դրամ (**հատոր 2-րդ, գ.թ. 28**):

4. Վճռաբեկ դատարանի պատճառաբանությունները և եզրահանգումները.

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՝ Վերաքննիչ դատարանի կողմից թույլ են տրվել ՀՀ վարչական դատավարության օրենսգրքի 5-րդ, 27-րդ և 124-րդ հոդվածների, «Վարչարարության հիմունքների և վարչական վարույթի մասին» ՀՀ օրենքի 42-րդ հոդվածի, ՀՀ հարկային օրենսգրքի 350-րդ հոդվածի 1-ին մասի 7-րդ կետի այնպիսի խախտումներ, որոնք խաթարել են արդարադատության բուն էությունը, և որի առկայությունը հիմնավորվում է ստորև ներկայացված պատճառաբանություններով.

Սույն բողոքի քննության շրջանակներում Վճռաբեկ դատարանն անհրաժեշտ է համարում անդրադառնալ հետևյալ իրավական հարցադրումներին.

- արդյո՞ք քրեական վարույթի ընթացքում անձի կողմից տրված ցուցմունքը կարող է որպես ապացույց ընդգրկվել վարչական վարույթում և դառնալ թույլատրելի ապացույց՝ քննվող գործով ապացուցման ենթակա հանգամանքները հաստատելու կամ հերքելու համար:

- արդյո՞ք տնտեսվարող սուբյեկտը կարող է ենթարկվել պարասխանավարության այնպիսի պարտավորության չկատարման համար, որն ամրագրված է վերջինիս չհասցեագրված անհատական իրավական ակտով:

1. ՀՀ Սահմանադրության՝ «Պատշաճ վարչարարության իրավունքը» վերտառությամբ 50-րդ հոդվածի 1-ին մասի համաձայն՝ յուրաքանչյուր ոք ունի վարչական մարմինների կողմից իրեն առնչվող գործերի անաչառ, արդարացի և ողջամիտ ժամկետում քննության իրավունք:

«Մարդու իրավունքների և հիմնարար ազատությունների պաշտպանության մասին» եվրոպական կոնվենցիայի (այսուհետ՝ Կոնվենցիա) 13-րդ հոդվածի համաձայն՝ յուրաքանչյուր ոք, ում նույն կոնվենցիայով ամրագրված իրավունքներն ու ազատությունները խախտվում են, ունի պետական մարմինների առջև իրավական պաշտպանության արդյունավետ միջոցի իրավունք, նույնիսկ եթե խախտումը կատարել են ի պաշտոնե գործող անձինք:

Վճռաբեկ դատարանի գնահատմամբ վարչական մարմինների հիմնական գործառությանին նպատակը ՀՀ Սահմանադրությամբ և օրենքներով ամրագրված պատվիրանների կատարումն է՝ իրավական պետության սկզբունքներին և կանոններին համապատասխան:

Վարչական մարմինների հետ հարաբերություններում ֆիզիկական ու իրավաբանական անձանց՝ ՀՀ Սահմանադրությամբ և օրենքներով սահմանված իրավունքների ու օրինական շահերի պաշտպանության պատշաճ երաշխիք ապահովելու նպատակով ՀՀ Ազգային ժողովի կողմից 18.02.2004 թվականին ընդունվել է

«Վարչարարության հիմունքների և վարչական վարույթի մասին» ՀՀ օրենքը, որի 1-ին հոդվածում ամրագրվել է, որ նույն օրենքը սահմանում է վարչարարության հիմունքները, կարգավորում է վարչական ակտեր ընդունելու, վարչական ակտերը, վարչական մարմինների գործողությունները և անգործությունը բողոքարկելու, վարչական ակտի կատարման, վարչական ծախսերի, ինչպես նաև վարչարարությամբ հասցված վնասի հատուցման հետ կապված՝ վարչական մարմինների և ֆիզիկական կամ իրավաբանական անձանց միջև ծագած հարաբերությունները:

Միևնույն ժամանակ նույն օրենքի 2-րդ հոդվածի 3-րդ մասով սահմանվել է, որ առանձին տեսակի վարչական վարույթների առանձնահատկությունները սահմանվում են օրենքներով և Հայաստանի Հանրապետության միջազգային պայմանագրերով:

ՀՀ վճռաբեկ դատարանը, նախկին որոշումներում անդրադառնալով վերոգրյալ իրավանորմի մեկնաբանությանը, արտահայտել է այն իրավական դիրքորոշումը, որ դրանում ամրագրված իրավակարգավորումը բնավ չի բացառում առանձին տեսակի վարչական վարույթների նկատմամբ «Վարչարարության հիմունքների և վարչական վարույթի մասին» ՀՀ օրենքի կիրառումը, 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*):

Վճռաբեկ դատարանն արձանագրում է, որ Հայաստանի Հանրապետությունում կամ օտարերկրյա պետություններում գրանցված և Հայաստանի Հանրապետության տարածքում գործունեություն իրականացնող առևտրային կամ ոչ առևտրային կազմակերպություններում, հիմնարկներում (այդ թվում՝ օտարերկրյա իրավաբանական անձի), իրավաբանական անձի մասնաճյուղում կամ ներկայացուցչությունում, տեղական ինքնակառավարման մարմիններում, ինչպես նաև անհատ ձեռնարկատերերի (այսուհետ՝ տնտեսավարող սուբյեկտներ) գործունեության և քաղաքաշինական օբյեկտներում ստուգումների և ուսումնասիրությունների կազմակերպման և անցկացման հետ կապված հարաբերությունները կարգավորող, ինչպես նաև դրանց իրականացման միասնական կարգը սահմանող օրենք է հանդիսանում «Հայաստանի Հանրապետությունում ստուգումների կազմակերպման և անցկացման մասին» ՀՀ օրենքը, որի՝ իրավահարաբերության ծագման պահին գործող խմբագրությամբ 1-ին հոդվածի 2-րդ մասի համաձայն՝ ստուգումն օրենքի հիման վրա իրականացվող ընթացակարգ է, որով պարզվում է տնտեսավարող սուբյեկտի ներկայացրած հաշվետվությունների, հաշվարկների, ելակետային տվյալների, այլ փաստաթղթերի (այսուհետ՝ հաշվետվություն) արժանահավատությունը և վերջինիս ծավալած փաստացի գործունեության համապատասխանությունն օրենքների և այլ իրավական ակտերի պահանջներին:

ՀՀ վճռաբեկ դատարանն իր որոշումներից մեկում արձանագրել է, որ ստուգման վարչական վարույթն սկսվում է ստուգումն իրականացնող մարմնի ղեկավարի (փոխարինող պաշտոնատար անձի) կողմից ստուգում իրականացնելու մասին հրաման կամ հանձնարարագիր հրապարակելու միջոցով ստուգումն իրականացնող մարմնի նախաձեռնության դրսևորմամբ և ավարտվում ստուգման ակտի կազմմամբ (*տե՛ս, «Ռուբեն*

Գևորգյան» ՍՊԸ-ն ընդդեմ ՀՀ կառավարությանն առընթեր պետական եկամուտների կոմիտեի թիվ ՎԴ2/0302/05/12 վարչական գործով ՀՀ վճռաբեկ դատարանի 04.10.2013 թվականի որոշումը):

Մեկ այլ որոշմամբ ՀՀ վճռաբեկ դատարանն արձանագրել է, որ տնտեսավարող սուբյեկտների գործունեության ստուգում իրականացնելու վարույթը հարուցվում է համապատասխան պետական մարմնի ղեկավարի (փոխարինող պաշտոնատար անձի) ստուգում իրականացնելու մասին հրամանի կամ հանձնարարագրի հրապարակմամբ, որին հաջորդում է այդ վարույթի **ընթացիկ փուլը**՝ հանձնարարագրում նշված պաշտոնատար անձանց կողմից փաստացի ստուգողական գործողությունների իրականացումը սահմանված ժամկետներում և ստուգման նպատակների շրջանակներում, որը եզրափակվում է տեղեկանքի կազմմամբ, եթե խախտումներ չեն հայտնաբերվում և ակտի կազմմամբ, եթե հայտնաբերվում են խախտումներ (տե՛ս, «Էյ Քեյ Էյ Ջի» ՍՊԸ-ի տնօրեն Արբեն Ղուլյանն ընդդեմ ՀՀ բնապահպանության և ընդերքի տեսչական մարմնի թիվ ՎԴ/11082/05/20 վարչական գործով ՀՀ վճռաբեկ դատարանի 17.12.2021 թվականի որոշումը):

Վերոգրյալից ելնելով՝ Վճռաբեկ դատարանը գտնում է, որ վարչական մարմինների կողմից իրականացվող վարչական վարույթն ու դրա արդյունքում ընդունվող վարչական ակտը պետք է համապատասխանեն ինչպես կոնկրետ հարաբերությունները կարգավորող առանձին տեսակի վարչական վարույթի առանձնահատկությունները սահմանող «Հայաստանի Հանրապետությունում ստուգումների կազմակերպման և անցկացման մասին» ՀՀ օրենքի, այնպես էլ՝ «Վարչարարության հիմունքների և վարչական վարույթի մասին» ՀՀ օրենքի պահանջներին:

Վարչարարության հիմնարար սկզբունքները, որոնք իրենց ամրագրումն են ստացել «Վարչարարության հիմունքների և վարչական վարույթի մասին» ՀՀ օրենքի 2-րդ գլխում, վարչական իրավունքի ոլորտում որոշակիացնում են սահմանադրական սկզբունքները՝ հանդիսանալով վարչարարության նորմատիվ ուղենիշներ:

ՀՀ վճռաբեկ դատարանն իր նախկին որոշումներից մեկում արձանագրել է, որ վարչարարության հիմնարար սկզբունքները վարչական իրավունքի առանցքային հիմնադրույթներն են, որոնք, ընդհանուր առմամբ, ուղղորդում են վարչական մարմինների ցանկացած գործունեություն: Վճռաբեկ դատարանի գնահատմամբ վարչարարության հիմնարար սկզբունքների կարգավորիչ դերը կայանում է նրանում, որ վարչական մարմինների կողմից իրականացվող վարչարարությունը պետք է համապատասխանի նշված սկզբունքներին:

«Վարչարարության հիմունքների և վարչական վարույթի մասին» ՀՀ օրենքում ամրագրվել են վարչարարության հետևյալ հիմնարար սկզբունքները.

- վարչարարության օրինականության սկզբունքը (հոդված 4-րդ),
- ձևական պահանջները չարաշահելու արգելքի սկզբունքը (հոդված 5-րդ),
- հայեցողական լիազորությունների սահմանափակման սկզբունքը (հոդված 6-րդ),
- կամայականության արգելքի սկզբունքը (հոդված 7-րդ),
- վարչարարության համաչափության սկզբունքը (հոդված 8-րդ),
- առավելագույնի սկզբունքը (հոդված 9-րդ),
- հավաստիության կանխավարկածի սկզբունքը (հոդված 10-րդ),

- տնտեսվարության սկզբունքը (հոդված 11-րդ):

Վերոգրյալ սկզբունքներից առանձնանում է վարչարարության օրինականության սկզբունքը, որը վարչական մարմիններին պարտադրում է հետևել օրենքների պահպանմանը: Նշված սկզբունքն ունի առանցքային նշանակություն և ընկած է մյուս բոլոր սկզբունքների հիմքում, քանի որ առանց այդ սկզբունքի մյուսներն իմաստազրկվում են:

ՀՀ վճռաբեկ դատարանը հարկ է համարել հատուկ ընդգծել, որ օրինականության սահմանադրական սկզբունքն ուղղակիորեն պահանջում է, որպեսզի գործադիր իշխանության մարմինների գործունեությունը հիմնված լինի ՀՀ Սահմանադրության և օրենքի վրա: Օրենքի գերակայությունը նշանակում է, որ որևէ վարչարարություն չի կարող հակասել օրենքին կամ օրենքի ուժով վարչական մարմնի համար պարտադիր այլ իրավական ակտերին: Օրենքը գերակայում է վարչարարության հանդեպ, հետևաբար, ցանկացած վարչարարություն ենթարկվում, ստորադասվում է օրենքին թե՛ ըստ ձևի, թե՛ ըստ բովանդակության, հետևաբար ակներև է, որ վարչարարությունը եզրափակող իրավական ակտերը (նորմատիվ և վարչական) կամ ռեալ ակտերը (գործողությունները և անգործությունը) նույնպես պետք է համապատասխանեն օրենքին: Դրանք պետք է ընդունվեն կամ ձեռնարկվեն օրենքով սահմանված կարգով:

Ամբողջ վերոգրյալից հետևում է, որ վարչական մարմինների կողմից իրականացվող ցանկացած գործողություն պետք է համապատասխանի ՀՀ Սահմանադրությանն ու օրենքներին:

ՀՀ վճռաբեկ դատարանն արձանագրել է, որ «Վարչարարության հիմունքների և վարչական վարույթի մասին» ՀՀ օրենքի 3-րդ հոդվածի 1-ին մասի 2-րդ կետով վարչարարությունը բնորոշվում է որպես վարչական մարմինների արտաքին ներգործություն ունեցող գործունեություն, որը եզրափակվում է վարչական կամ նորմատիվ ակտերի ընդունմամբ, ինչպես նաև գործողություն կամ անգործություն, որն անձանց համար առաջացնում է փաստական հետևանքներ (տե՛ս, *Գոհար Հակոբյանն ընդդեմ ՀՀ պետական եկամուտների կոմիտեի թիվ ՎԴ/8932/05/18 վարչական գործով ՀՀ վճռաբեկ դատարանի 10.05.2022 թվականի որոշումը*):

«Վարչարարության հիմունքների և վարչական վարույթի մասին» ՀՀ օրենքի 20-րդ հոդվածի կարգավորումների համաձայն՝ վարչական վարույթը բաղկացած է միմյանց փոխկապակցված՝ վարույթի հարուցման, **ընթացիկ** և եզրափակիչ փուլերից: Հարուցման փուլը մեկնարկում է անձի (անձանց) դիմումով կամ վարչական մարմնի նախաձեռնությամբ, **ընթացիկ փուլի ընթացքում իրականացվում են վարչական գործի քննարկման հետ կապված՝ նույն օրենքով նախատեսված գործառույթները**, որն ավարտվում է եզրափակիչ փուլով՝ վարչական ակտի ընդունմամբ:

Վարչական ակտի ընդունմամբ եզրափակվող վարչարարությունը՝ վարչական վարույթի ընդհանուր դրույթները, հարուցման և ընթացիկ փուլերի առանձնահատկությունները սահմանված են «Վարչարարության հիմունքների և վարչական վարույթի մասին» ՀՀ օրենքի 2-րդ բաժնում (հոդվածներ 19-52):

ՀՀ վճռաբեկ դատարանն իր նախկին որոշումներից մեկում արձանագրել է, որ վարչական վարույթի ընթացիկ փուլին վերաբերող դրույթներն ամրագրված են «Վարչարարության հիմունքների և վարչական վարույթի մասին» ՀՀ օրենքի «Վարչական վարույթի ընթացիկ փուլը» վերտառությամբ գլխում, որում մասնավորապես գետնդրված են

սկզբունքային դրույթներ վարչական վարույթի ընթացիկ փուլում վարչական մարմնի գործողությունների պատշաճ կատարման երաշխավորման նպատակով: Մասնավորապես, օրենքը սահմանում է վարչական մարմնի արագ գործելու պարտականությունը, վարչական վարույթի բազմակողմանիությունը, լրիվությունը և օբյեկտիվությունը, վարույթի մասնակիցներին լսելու պարտականությունը, վարչական վարույթի նյութերի մատչելիությունը, վարույթի մասնակիցներին օգնություն ցուցաբերելու, ինչպես նաև վարչական վարույթի վերաբերյալ գործում առկա փաստաթղթերի թերությունները վերացնելու պարտականությունները: Օրենքը նախատեսում է նաև վարչական վարույթի ընթացքում ապացույցների գնահատման կանոններ՝ սահմանելով, որ վարչական մարմինը վարչական վարույթում որպես ապացույց գնահատում է գործում առկա բացատրությունները, ցուցմունքները, փորձագիտական եզրակացությունները, փաստաթղթերը, նյութերը, իրերը, ինչպես նաև այն հանգամանքները, որոնք իր հայեցողությամբ այդ մարմինը պիտանի և անհրաժեշտ է համարում գործի փաստական հանգամանքների բացահայտման և գնահատման համար *(տե՛ս, Հայկարամ Հակոբյանն ընդդեմ ՀՀ աշխատանքի և սոցիալական հարցերի նախարարության միասնական սոցիալական ծառայության թիվ ՎԴ/7494/05/23 վարչական գործով ՀՀ վճռաբեկ դատարանի 15.07.2024 թվականի որոշումը):*

Վճռաբեկ դատարանն արձանագրում է, որ «Վարչարարության հիմունքների և վարչական վարույթի մասին» ՀՀ օրենքն ընդհանուր առմամբ չի կարգավորում վարչական վարույթի ընթացիկ փուլը, մասնավորապես այն, թե ինչպես պետք է ընթանա վարչական ակտ ընդունելու գործընթացը, ուստի վարչական վարույթի ընթացակարգը զգալի չափով որոշում է վարչական մարմինը:

Վճռաբեկ դատարանի գնահատմամբ վարչական վարույթի ընթացիկ փուլը վարչական մարմինների կողմից իրականացվող գործողությունների ամբողջություն է, որն ուղղված է վարչական ակտի ընդունմանը: Այլ կերպ ասած՝ վարչական վարույթի հարուցումից հետո սկսվում է բովանդակային ստուգում, այսինքն՝ ստուգվում է, թե արդյո՞ք առկա են վարչական ակտի ընդունման կամ չընդունման նախադրյալներ: Դրա համար անհրաժեշտ է, որ վարչական մարմինը՝

- պարզի գործի էական փաստական հանգամանքները,
- որոշի, թե որ իրավական ակտերը (նորմերը) պետք է կիրառվեն,
- որոշի, թե գործով պարզված փաստական հանգամանքներն արդյո՞ք համընկնում են կիրառման ենթակա իրավական ակտերի (նորմերի) կարգավորումների հետ,
- որոշի, թե ինչ միջոցներ (իրավական հետևանքներ) պետք է ձեռնարկվեն (կիրառվեն):

Ընդ որում՝ վերը թվարկված գործողությունները փոխկապակցված են: Միևնույն ժամանակ «Վարչարարության հիմունքների և վարչական վարույթի մասին» ՀՀ օրենքը նախատեսել է որոշակի գործիքներ ու սահմանել է դրանց գործադրման սկզբունքները, որոնք վարչական մարմինը պարտավոր է կիրառել և պահպանել վարչական վարույթի ընթացիկ փուլում՝ ապահովելով գործի բազմակողմանի, լրիվ և օբյեկտիվ քննությունը:

Մասնավորապես, «Վարչարարության հիմունքների և վարչական վարույթի մասին» ՀՀ օրենքի 37-րդ հոդվածի 1-ին մասով օրենսդիրը սահմանել է, որ վարչական մարմինը պարտավոր է ապահովել փաստական հանգամանքների բազմակողմանի, լրիվ և օբյեկտիվ

քննարկումը՝ բացահայտելով գործի բոլոր, այդ թվում՝ վարույթի մասնակիցների օգտին առկա հանգամանքները:

«Վարչարարության հիմունքների և վարչական վարույթի մասին» ՀՀ օրենքի 42-րդ հոդվածի 1-ին մասի համաձայն՝ վարչական մարմինը վարչական վարույթում որպես ապացույց գնահատում է գործում առկա բացատրությունները, **ցուցմունքները**, փորձագիտական եզրակացությունները, փաստաթղթերը, նյութերը, իրերը, ինչպես նաև այն հանգամանքները, որոնք իր հայեցողությամբ այդ մարմինը պիտանի և անհրաժեշտ է համարում գործի փաստական հանգամանքների բացահայտման և գնահատման համար:

Վերոգրյալ իրավանորմերի վերլուծությունից հետևում է, որ վարչական վարույթի բազմակողմանիությունը, լրիվությունը և օբյեկտիվությունն ապահովելու պարտականությունը դնելով վարչական մարմնի վրա՝ օրենսդիրը միաժամանակ վերջինիս օժտել է ապացույցներ ձեռք բերելու լիազորությամբ: Ըստ այդմ՝ վարչական մարմինն է որոշում, թե գործի փաստական հանգամանքների բազմակողմանի և օբյեկտիվ քննություն իրականացնելու նպատակով կոնկրետ ինչ ապացույցներ է անհրաժեշտ ներառել վարույթում: Նշվածը, սակայն, չի նշանակում, որ վարչական վարույթի մասնակիցները զրկված են ապացույցներ ներկայացնելու, վկա ներգրավելու և(կամ) փորձաքննություն նշանակելու միջնորդություններ ներկայացնելու հնարավորությունից:

Վճռաբեկ դատարանն արձանագրում է, որ ապացույցների ներգրավումը պետք է իրավական առումով թույլատրելի լինի: Անթույլատրելի ապացույցները, Վճռաբեկ դատարանի գնահատմամբ չեն կարող վարչական վարույթի ընթացքում հետազոտման առարկա դառնալ, դրանցով չեն կարող հաստատվել կամ հերքվել ապացուցման ենթակա հանգամանքները: Ի վերջո անթույլատրելի ապացույցները չեն կարող դրվել վարչական ակտի հիմքում:

Վճռաբեկ դատարանը հարկ է համարում արձանագրել, որ հարկային հսկողություն իրականացնելու նպատակով հարուցված վարչական վարույթում հարկային մարմնի կողմից օգտագործման ենթակա տեղեկությունների առնչությամբ օրենսդիրը ՀՀ հարկային օրենսգրքով նախատեսել է առանձին կարգավորումներ:

Այսպես. ՀՀ հարկային օրենսգրքի՝ իրավահարաբերության ծագման պահին գործող խմբագրությամբ 350-րդ հոդվածի 1-ին մասի 7-րդ կետի համաձայն՝ հարկային մարմինը հարկային հսկողություն իրականացնելիս օգտագործում է հետևյալ տեղեկությունները՝ քրեական վարույթ իրականացնող մարմինների տրամադրած՝ հարկման համար հիմք հանդիսացող տվյալները:

Այսինքն՝ հատուկ օրենսդրական կարգավորմամբ օրենսդիրը հնարավոր է համարել վարչական վարույթից դուրս, մասնավորապես՝ քրեական վարույթում, ձեռք բերված ապացույցի, այն է՝ քրեական վարույթ իրականացնող մարմինների կողմից տրամադրված տվյալների՝ որպես ապացույց ընդգրկելը հարկային հսկողություն իրականացնելու նպատակով հարուցված վարչական վարույթում: Ըստ այդմ, Վճռաբեկ դատարանը կարևորում է օրենքում օգտագործվող «տվյալներ» եզրույթի բացահայտումը:

Էդուարդ Աղայանի «Արդի հայերենի բացատրական բառարան»-ում «տվյալ» բառը բնորոշվում է որպես տեղեկություն, փաստ, փաստական նյութ: Այսինքն՝ ՀՀ հարկային օրենսգրքի՝ իրավահարաբերության ծագման պահին գործող խմբագրությամբ 350-րդ հոդվածի 1-ին մասի 7-րդ կետի իմաստով քրեական վարույթ իրականացնող մարմնի

կողմից միայն փաստ, փաստական նյութ հանդիսացող տվյալը կարող է որպես ապացույց ներառվել հարկային հսկողություն իրականացնելու նպատակով հարուցված վարչական վարույթում, հետազոտվել, գնահատվել և հիմք հանդիսանալ հարկման համար՝ դրվելով վարչական ակտի հիմքում:

Վճռաբեկ դատարանի գնահատմամբ ՀՀ հարկային օրենսգրքի՝ իրավահարաբերության ծագման պահին գործող խմբագրությամբ 350-րդ հոդվածի 1-ին մասի 7-րդ կետով նախատեսված տվյալները չեն կարող նույնացվել քրեական վարույթի ընթացքում անձի տված ցուցմունքի հետ, քանի որ վերջինս մեղադրյալի, տուժողի, վկայի կամ դատապարտյալի կարգավիճակում գործի համար նշանակություն ունեցող իրեն հայտնի հանգամանքների մասին ցուցմունքը տալիս է փաստերի սեփական ընկալմամբ և գնահատմամբ, որը կարող է չհամապատասխանել իրերի իրական դասավորությանը, մինչդեռ հարկման համար հիմք հանդիսացող տվյալների հիմքում պետք է ընկած լինեն այնպիսի անհերքելի ապացույցներ, ինչպիսիք են գործի լուծման համար էական նշանակություն ունեցող փաստերի մասին տեղեկություններ պարունակող գրավոր և իրեղեն ապացույցները:

Այսպիսով, Վճռաբեկ դատարանն արձանագրում է, որ քրեական վարույթի ընթացքում անձի տված ցուցմունքը ՀՀ հարկային օրենսգրքի՝ իրավահարաբերության ծագման պահին գործող խմբագրությամբ 350-րդ հոդվածի 1-ին մասի 7-րդ կետի իմաստով, որպես հարկման համար հիմք հանդիսացող ապացույց, չի կարող ներգրավվել վարչական վարույթում, դառնալ հետազոտման առարկա, դրանով չեն կարող հաստատվել կամ հերքվել ապացուցման ենթակա հանգամանքները, ինչպես նաև այն չի կարող դրվել վարչական ակտի հիմքում:

Վճռաբեկ դատարանն արձանագրում է, որ վարչական վարույթում վկայի ցուցմունքը՝ որպես ապացույցի ինքնուրույն տեսակ, դիտարկելը կանոնակարգվել է «Վարչարարության հիմունքների և վարչական վարույթի մասին» ՀՀ օրենքով:

Այսպես. «Վարչարարության հիմունքների և վարչական վարույթի մասին» ՀՀ օրենքի 44-րդ հոդվածի համաձայն՝ վարչական մարմինը, վարույթի մասնակիցների միջնորդությամբ կամ իր նախաձեռնությամբ, **որպես վկա հրավիրում և լսում է այն անձանց ցուցմունքները**, որոնց կարող են հայտնի լինել տվյալ գործին վերաբերող տեղեկություններ: Իր ցանկությամբ վկան կարող է ցուցմունքներ տալ գրավոր՝ առանց վարչական մարմին ներկայանալու: Գրավոր ցուցմունքի յուրաքանչյուր էջի վրա վկան ստորագրում է, որը հաստատվում է վարչական մարմնի կնիքով՝ ստորագրման տարվա, ամսվա և ամսաթվի նշմամբ: Վկային հարցեր տալու անհրաժեշտություն առաջանալու դեպքում նա վարչական մարմնի կողմից հրավիրվում է այդ մարմին:

Վերոշարադրյալ իրավական նորմերի համակարգված վերլուծության լույսի ներքո՝ Վճռաբեկ դատարանն արձանագրում է, որ վկայի ցուցմունքը՝ որպես ապացույցի ինքնուրույն տեսակ, պարտադիր կերպով պետք է ձեռք բերվի կոնկրետ այն վարչական վարույթի ընթացքում, որում քննարկվող փաստական հանգամանքների վերաբերյալ տեղեկություններին տիրապետող անձը՝ որպես վկա, կարող է դրանց մասին հայտնել վարչական մարմնին: Ընդ որում, գործին ներգրավված վկան տվյալ գործին վերաբերող տեղեկությունների վերաբերյալ ցուցմունքն իր ցանկությամբ կարող է տալ նաև գրավոր՝ առանց վարչական մարմին ներկայանալու: Այդ դեպքում, սակայն, վկան պարտավոր է

ստորագրել գրավոր ցուցմունքի յուրաքանչյուր էջը, որը ենթակա է հաստատման վարչական մարմնի կնիքով՝ ստորագրման տարվա, ամսվա և ամսաթվի նշմամբ:

Այսպիսով, Վճռաբեկ դատարանը գտնում է, որ վարչական վարույթում վկա կարող է ներգրավվել, և նրանից վերը նշված իրավանորմով սահմանված կարգով ցուցմունք կարող է վերցվել բացառապես վարչական վարույթի ընթացիկ փուլում, և միայն այդ պարագայում վկայի ցուցմունքը կհանդիսանա թույլտարելի ապացույց՝ քննվող գործով ապացուցման ենթակա հանգամանքները հաստատելու կամ հերքելու համար: Ընդ որում, վկային հարցեր տալու անհրաժեշտություն առաջանալու դեպքում վերջինս կարող է նաև հրավիրվել վարչական մարմնի կողմից:

Վճռաբեկ դատարանի գնահատմամբ «Վարչարարության հիմունքների և վարչական վարույթի մասին» ՀՀ օրենքի 44-րդ հոդվածի իրավակարգավորումները բացառում են վարչական վարույթից դուրս, այլ վարույթների, այդ թվում՝ քրեական վարույթի ընթացքում ձեռք բերված վկայի ցուցմունքը՝ որպես թույլտարելի ապացույց վարչական վարույթում ներգրավելու իրավական հնարավորությունը:

Ամփոփելով վերոգրյալը՝ Վճռաբեկ դատարանն արձանագրում է, որ վկայի ցուցմունքը կարող է համարվել թույլտարելի և որպես ապացույցի ինքնուրույն տեսակ կարող է վարչական վարույթի ընթացքում հետազոտվել, գնահատվել և դրվել վարչական ակտի հիմքում միայն այն պարագայում, եթե այն ձեռք է բերվել վարչական վարույթի ընթացիկ փուլում՝ «Վարչարարության հիմունքների և վարչական վարույթի մասին» ՀՀ օրենքի 44-րդ հոդվածի պահանջներին համապատասխան: Նշվածը կարևորվում է նաև նրանով, որ ՀՀ վարչական դատավարության օրենսդրի 124-րդ հոդվածի 2-րդ մասի կարգավորումների համաձայն՝ վարչական ակտի իրավաչափությունը դատական վերահսկողության է ենթարկվում **վարչական վարույթի ընթացքում ձեռք բերված ապացույցների** և վարչական ակտի կայացման համար հիմք հանդիսացած **օրենքների հիման վրա:** Հետևաբար վկայի ցուցմունքը, որպես ապացույցի ինքնուրույն տեսակ, վարչական վարույթի ընթացքում «Վարչարարության հիմունքների և վարչական վարույթի մասին» ՀՀ օրենքի 44-րդ հոդվածի պահանջների պահպանմամբ ձեռք բերված լինելու պարագայում միայն կարող է հետազոտվել, գնահատվել վարչական մարմնի կողմից և դրվել վարչական ակտի հիմքում: Ըստ այդմ՝ վկայի ցուցմունքի՝ վարչական վարույթում ներգրավելու, այն գնահատելու և ակտի հիմքում դնելու վարչական մարմնի գործողությունների իրավաչափությունը ՀՀ վարչական դատավարության օրենսգրքի 124-րդ հոդվածի 2-րդ մասի ուժով վիճարկման հայցի շրջանակներում կարող է դառնալ դատական վերահսկողության առարկա:

2. Անդրադառնալով երկրորդ իրավական հարցադրմանը՝ Վճռաբեկ դատարանը նախ անհրաժեշտ է համարում պարզել սույն գործով կիրառելի իրավանորմերի շրջանակը:

Այսպես, «Ավելացված արժեքի հարկի մասին» ՀՀ օրենքում փոփոխություններ և լրացումներ կատարելու մասին 19.11.2014 թվականին ընդունված թիվ ՀՕ-186-Ն ՀՀ օրենքի (ուժի մեջ է մտել 01.01.2015 թվականին) 11-րդ հոդվածի վերջին պարբերության համաձայն՝ մինչև 2015 թվականի հունվարի 1-ը ավարտված հաշվետու ժամանակաշրջաններում կատարված գործարքների համար դուրս գրված թղթային հարկային հաշիվներում

առանձնացված ԱԱՀ-ի գումարները հաշվանցվում են մինչև նույն օրենքն ուժի մեջ մտնելը գործող կարգով:

Վերոգրյալից հետևում է, որ մինչև 01.01.2015 թվականը կատարված գործարքների համար դուրս գրված թղթային հարկային հաշիվներում առանձնացված ԱԱՀ-ի գումարները հաշվանցվում են մինչև 01.01.2015 թվականը գործող կարգով:

Հաշվի առնելով այն հանգամանքը, որ մատակարար «Արգիշտի» ՍՊԸ-ն և մատակարար Ընկերությունը քար աղալու հոսքագծի 1 կոմպլեկտի համար կնքել են գործարք, որի համար տրվել է 01.10.2011 թվականի թիվ 27 հաշիվ-ապրանքագիրը, այսինքն՝ 01.10.2011 թվականի հաշիվ-ապրանքագիրը, որում առանձնացված ԱԱՀ-ի գումարի վերաբերյալ տեղեկատվությունը հարկային մարմին է ուղարկվել 2017 թվականին, տրվել է նախքան 01.01.2015 թվականը, ուստի Վճռաբեկ դատարանը գտնում է, որ դրանում առանձնացված ԱԱՀ-ի գումարների հաշվանցման իրավահարաբերությունների նկատմամբ կիրառելի է մինչև 01.01.2015 թվականը գործող օրենսդրությունը, մասնավորապես՝ հաշիվ-ապրանքագրի տրման ժամանակ գործող օրենսդրությունը:

Ըստ այդմ՝ իրավահարաբերության ծագման պահին գործող «Ավելացված արժեքի հարկի մասին» ՀՀ օրենքի 20-րդ հոդվածի համաձայն՝ թղթային կամ էլեկտրոնային հարկային հաշվում պարտադիր նշվում են՝

1) Հայաստանի Հանրապետության կառավարության սահմանած՝ ծախսերը հիմնավորող փաստաթղթերի նկատմամբ ներկայացվող պահանջներով նախատեսված տվյալները.

2) ԱԱՀ-ի դրույքաչափն ու գումարը՝ առանձին տողով.

3) հարկային հաշվի սերիան ու համարը.

4) ԱԱՀ վճարողի հաշվառման համարը:

Ակցիզային հարկով հարկման ենթակա ապրանքների օտարման դեպքում հարկային հաշվում առանձնացվում է նաև ակցիզային հարկի գումարը:

Հարկային հաշվում առանձին տվյալների բացակայության (բացառությամբ ԱԱՀ-ի գումարի) կամ սխալ լրացման դեպքերում հարկային հաշիվը համարվում է սահմանված կարգի խախտումով լրացված հարկային հաշիվ:

Հարկային հաշիվները դուրս են գրվում՝

1) էլեկտրոնային եղանակով կամ

2) հարկային մարմնից ձեռք բերված հարկային հաշիվների թղթային ձևերի լրացմամբ:

Հարկային մարմնից ձեռք բերվող հարկային հաշիվների ձևերը ենթակա չեն այլ անձանց օտարման կամ պատճենահանման: Հարկային հաշիվների թղթային ձևերի տրամադրման, դուրսգրման, պահպանման, ստացված հարկային հաշիվների ձևերի օգտագործման վերաբերյալ հաշվետվության ներկայացման, խոտանված, անվավեր ճանաչված և չօգտագործված հարկային հաշիվների ձևերի վերադարձման կարգերը սահմանում է Հայաստանի Հանրապետության կառավարությունը:

ՀՀ կառավարության 11.11.2010 թվականի «Էլեկտրոնային եղանակով հարկային հաշիվների դուրսգրման, հարկային հաշիվների ձևերի տպագրության, հարկային մարմնից հարկային հաշիվների ձեռքբերման, հարկային հաշիվների սերիայի և համարի գեներացման կարգերը և հարկային հաշիվների ձևերի գինը սահմանելու մասին» թիվ 1504-Ն որոշման (ուժը կորցրել է 23.06.2018 թվականին) 2-րդ կետով հաստատվել է

հարկային հաշիվների ձևերի տպագրության և հարկային մարմնից հարկային հաշիվների ձևերի ձեռքբերման կարգը (այսուհետ՝ Կարգ)՝ համաձայն թիվ 2 հավելվածի:

Կարգի թիվ 2 հավելվածի 5-րդ կետի համաձայն՝ հարկային հաշիվների ձևերի տպագրությունն իրականացվում է հարկ վճարողի կողմից ներկայացված հարկային հաշիվների ձևերի ձեռքբերման մասին հայտի (այսուհետ՝ հայտ) հիման վրա: Հայտի ձևը սահմանում է հարկային մարմինը:

Կարգի թիվ 2 հավելվածի 19-րդ կետի համաձայն՝ Հայաստանի Հանրապետության կառավարության սահմանած կարգի խախտմամբ հարկային հաշիվների դուրսգրում է համարվում հարկային մարմնից չստացված՝ հաշվարկային փաստաթղթի այլ ձևերի լրացմամբ հարկային հաշիվների դուրսգրումը՝ բացառությամբ այն դեպքերի, երբ նույն որոշմամբ սահմանված կարգով դուրս գրված հարկային հաշվի առկայության պայմաններում նույն գործարքի մասով դուրս է գրվել ապրանքի հանձնման-ընդունման կամ ծառայությունների մատուցման (աշխատանքների հանձնման-ընդունման) վերաբերյալ այլ հաշվարկային փաստաթուղթ, որը պարունակում է հարկային հաշիվ համարելու համար հիմք հանդիսացող տվյալներ ու վավերապայմաններ: Օրենքով և Հայաստանի Հանրապետության կառավարության կողմից սահմանված կարգի խախտմամբ հարկային հաշիվների դուրսգրում է համարվում ստացված հարկային հաշիվների պատճենահանման կամ սքանավորման միջոցով բազմացված հարկային հաշիվների ձևերի լրացմամբ կամ հարկային մարմնի կողմից տրամադրված սերիա-համարն այլ փաստաթղթում օգտագործելով հարկային հաշիվների կամ անվավեր ճանաչված սերիա-համար ունեցող հարկային հաշվի ձևերի օգտագործմամբ հարկային հաշիվների դուրսգրումը:

Սույն իրավակարգավորումներից հետևում է, որ հարկային հաշիվների տպագրությունն իրականացվում է հարկ վճարողի կողմից ներկայացված հայտի հիման վրա, որի ձևը սահմանում է հարկային մարմինը, հետևաբար, քանի դեռ համապատասխան հայտի ձևը օրենքով սահմանված կարգով հաստատված չէ, ստացվում է, որ հարկ վճարողն օբյեկտիվորեն չի կարող այն ներկայացնել:

Իրավահարաբերության ծագման պահին գործող «Իրավական ակտերի մասին» ՀՀ օրենքի 68-րդ հոդվածի 4-րդ մասի համաձայն՝ եթե իրավական ակտում նախատեսված նորմի պահանջի կատարում կարող է միայն իրականացվել այդ իրավական ակտով նախատեսված իրավական այլ ակտի ընդունմամբ, կամ դրա կատարումն ուղղակիորեն պայմանավորված է իրավական այլ ակտի ընդունմամբ, ապա իրավական ակտն այդ նորմի մասով գործում է համապատասխան իրավական այլ ակտն ուժի մեջ մտնելու պահից:

Կոմիտեի նախագահը, հիմք ընդունելով ՀՀ կառավարության՝ 11.11.2010 թվականի «Էլեկտրոնային եղանակով հարկային հաշիվների դուրսգրման, հարկային հաշիվների ձևերի տպագրության, հարկային մարմնից հարկային հաշիվների ձեռքբերման, հարկային հաշիվների սերիայի և համարի գեներացման կարգերը և հարկային հաշիվների ձևերի գինը սահմանելու մասին» թիվ 1504-Ն որոշմամբ իրեն վերապահված լիազորությունը, 21.07.2012 թվականին ընդունել է «Հարկային մարմնից հարկային հաշիվների ձևերի ձեռքբերման հայտի և ստացականի ձևերը հաստատելու մասին» թիվ 229-Ն հրամանը, որով հաստատվել են հարկային մարմնից հարկային հաշիվների ձևերի ձեռքբերման հայտի և ստացականի ձևերը: Վերոնշյալ հրամանն ուժի մեջ է մտել 18.08.2012 թվականին:

Հաշվի առնելով այն հանգամանքը, որ հարկային հաշիվների ձևերի ձեռքբերման մասին հայտի ձևը սահմանելու լիազորությունը Կարգի թիվ 2 հավելվածի 5-րդ կետով վերապահվել է հարկային մարմնին, ուստի նշված դրույթի պահանջի կատարումը պայմանավորված է եղել հարկային մարմնի կողմից հաշիվների ձևերի ձեռքբերման հայտի ձևի սահմանմամբ: Հետևաբար, իրավահարաբերության ծագման պահին գործող «Իրավական ակտերի մասին» ՀՀ օրենքի 68-րդ հոդվածի 4-րդ մասի իրավակարգավորումների պայմաններում Կարգի 5-րդ կետն ուժի մեջ է մտել 18.08.2012 թվականին, այսինքն՝ այն ժամանակ, երբ ուժի մեջ է մտել Կոմիտեի նախագահի «Հարկային մարմնից հարկային հաշիվների ձևերի ձեռքբերման հայտի և ստացականի ձևերը հաստատելու մասին» թիվ 229-Ն հրամանը:

Վերոգրյալի համատեքստում Վճռաբեկ դատարանն արձանագրում է, որ քանի դեռ հարկային մարմնի ղեկավարի կողմից չէր հաստատվել հաշիվների ձևերի ձեռքբերման հայտի ձևը, տնտեսվարող սուբյեկտի վրա, միայն Կարգի թիվ 2 հավելվածի 5-րդ կետի ուժով, չէր կարող դրվել հարկային մարմնին դիմելու և համապատասխան ձևաթղթի տեսքով տպագրված հարկային հաշիվներ ստանալու պարտականություն:

Միաժամանակ, Վճռաբեկ դատարանն արձանագրում է, որ նախքան Կոմիտեի նախագահի 21.07.2012 թվականի թիվ 229-Ն հրամանի ուժի մեջ մտնելը հարկային մարմնից հարկային հաշիվների ձևերը ձեռք բերելու համար նախատեսված հայտի ձևը նախատեսված է եղել Կոմիտեի նախագահի 10.12.2010 թվականի թիվ 2978-Ա հրամանով:

Հետևաբար, Վճռաբեկ դատարանն անհրաժեշտ է համարում պարզել, թե արդյոք տնտեսվարող սուբյեկտի վրա, նախքան Կոմիտեի նախագահի «Հարկային մարմնից հարկային հաշիվների ձևերի ձեռքբերման հայտի և ստացականի ձևերը հաստատելու մասին» թիվ 229-Ն հրամանի ուժի մեջ մտնելը, կարող էր դրվել հարկային մարմնից հարկային հաշիվների ձեռքբերման հայտը Կոմիտեի նախագահի 10.12.2010 թվականի թիվ 2978-Ա հրամանով սահմանված ձևով ներկայացնելու պարտականություն:

Այսպես, իրավահարաբերության ծագման պահին գործող «Իրավական ակտերի մասին» ՀՀ օրենքի 68-րդ հոդվածի 2-րդ մասի համաձայն՝ ոչ ոք չի կարող կրել պարտականություններ, որոնք սահմանված չեն օրենքով, ինչպես նաև օրենքով ուղղակի նախատեսված դեպքերում՝ օրենսդրական այլ ակտերով: Պարտականությունների կատարման կարգը, պայմանները և ծավալը որոշում են օրենքով, իսկ օրենքով ուղղակի նախատեսված դեպքերում՝ օրենսդրական այլ ակտերով:

ՀՀ Սահմանադրության 39-րդ հոդվածի համաձայն՝ մարդն ազատ է անելու այն ամենը, ինչը չի խախտում այլոց իրավունքները և չի հակասում Սահմանադրությանը և օրենքներին: Ոչ ոք չի կարող կրել պարտականություններ, որոնք սահմանված չեն օրենքով:

ՀՀ սահմանադրական դատարանը 23.12.2021 թվականի թիվ ՍԴՈ-1621 որոշմամբ արձանագրել է, որ ՀՀ Սահմանադրությունը որպես իրավական պետության հիմնաքար դիտարկել է իրավունքի գերակայությունը, որի երաշխավորման առանցքային բաղադրատարրն իրավական որոշակիության սկզբունքն է՝ իրավահարաբերությունների կարգավորումը բացառապես այնպիսի օրենքներով, որոնք համապատասխանում են որակական որոշակի հատկանիշների: ՀՀ **Սահմանադրության 39-րդ հոդվածով ամրագրված պահանջն առ այն, որ պարտականությունները պետք է սահմանված լինեն օրենքով, ինքնանպատակ չէ, ուստի՝ չի կարող ձևական բնույթ կրել, ինչը նշանակում է,**

որ մարդու համար պարտականություն սահմանող օրենքը պետք է բավարարի հստակության, կանխատեսելիության, մատչելիության որակական հատկանիշները, որպեսզի անձը կարողանա ճիշտ կողմնորոշվել օրենքով իրենից ակնկալվող/պահանջվող վարքագծի հարցում:

ՀՀ սահմանադրական դատարանն արձանագրել է նաև, որ օրենքը դիտարկելով որպես պարտականության սահմանման (իրավունքի սահմանափակման) իրավական ձև՝ սահմանադիրը կանխորոշել է սահմանափակումների հիմքերը և ծավալը, ինչպես նաև բավարար չափով որոշակի լինելը:

Դա ենթադրում է, որ անձի համար պարտականություն սահմանելիս օրենսդիրը պարտավոր է օրենքով բավարար հստակությամբ սահմանել այդ պարտականության հիմքը և ծավալը: Հիշատակված սահմանադրաիրավական չափորոշիչներին բավարարող օրենքի կատարումն ապահովելու նպատակով ՀՀ Սահմանադրության 6-րդ հոդվածի 2-րդ մասի ուժով օրենսդիրն օժտված է ՀՀ Սահմանադրությամբ նախատեսված համապատասխան մարմիններին ենթաօրենսդրական նորմատիվ իրավական ակտեր ընդունելը լիազորելու հայեցողությամբ, որոնք իրենց բնույթով կկոնկրետացնեն օրենքով սահմանված պարտականությունների իրավական բովանդակությունը:

Մեկ այլ որոշմամբ ՀՀ սահմանադրական դատարանը փաստել է, որ իրավական պետության սկզբունքը, ի թիվս այլնի, պահանջում է նաև իրավական օրենքի առկայություն: Վերջինս պետք է լինի բավականաչափ մատչելի՝ իրավունքի սուբյեկտները պետք է համապատասխան հանգամանքներում հնարավորություն ունենան կողմնորոշվելու՝ թե տվյալ դեպքում ինչ իրավական նորմեր են կիրառվում: Նորմը չի կարող համարվել «օրենք», եթե այն ձևակերպված չէ բավարար ճշգրտությամբ, որը թույլ կտա իրավաբանական և ֆիզիկական անձանց դրան համապատասխանեցնել իրենց վարքագիծը. նրանք պետք է հնարավորություն ունենան կանխատեսել այն հետևանքները, որոնք կարող է առաջացնել տվյալ գործողությունը (*տե՛ս*, ՀՀ սահմանադրական դատարանի 13.05.2008 թվականի թիվ ՍԴՈ-753 որոշումը):

Մարդու իրավունքների եվրոպական դատարանը, իր վճիռներում բազմիցս անդրադառնալով իրավական որոշակիության սկզբունքին, գտել է, որ «օրենքով նախատեսված» արտահայտության պահանջներից մեկն այն է, որ համապատասխան միջոցը պետք է լինի կանխատեսելի: Նորմը չի կարող համարվել «օրենք», քանի դեռ ձևակերպված չէ բավարար հստակությամբ, որպեսզի անձին հնարավորություն ընձեռի կարգավորելու իր վարքագիծը. անձը պետք է կարողանա տվյալ հանգամանքներում ողջամիտ կերպով կանխատեսել իր համապատասխան գործողության հետևանքները: Այդ հետևանքները չեն կարող կանխատեսելի լինել բացարձակ որոշակիությամբ: Թեև սահմանումների որոշակիությունը խիստ ցանկալի է, միաժամանակ, անհրաժեշտ է խուսափել դրանց չափազանց կոշտ լինելուց, իրավունքը պետք է ունակ լինի հետևել փոփոխվող հանգամանքներին: Այդ իսկ պատճառով հաճախ օրենքներում առկա են եզրույթներ, որոնք քիչ թե շատ անորոշ են: Դրանց մեկնաբանումը և կիրառումը պրակտիկայի խնդիր է (*տե՛ս*, *The Sunday Times-ն ընդդեմ Մեծ Բրիտանիայի գործով, Եվրոպական դատարանի 26.04.1979 թվականի վճիռը, կետ 49, Busuioc-ն ընդդեմ Մոլդովայի գործով Եվրոպական դատարանի 21.03.2005 թվականի վճիռը, կետ 52*):

ՀՀ սահմանադրական դատարանը 27.22.2018 թվականի թիվ ՍԴՈ-1436 որոշմամբ, բացահայտելով «օրենքին համապատասխան սահմանված հարկեր» արտահայտության բովանդակությունը, նշել է, որ «օրենքին համապատասխան սահմանված հարկեր» դրույթի բովանդակությունից հետևում է, որ բացառապես օրենքով կարող են սահմանվել հարկերը և դրանց բովանդակությունը կազմող տարրերը: Իսկ ՀՀ Սահմանադրության՝ «Օրինականության սկզբունքը» վերտառությամբ 6-րդ հոդվածի համատեքստում՝ օրենքի իրականացումն ապահովելու նպատակով ՀՀ կառավարության կողմից կարող են ընդունվել ենթաօրենսդրական նորմատիվ իրավական ակտեր, սակայն դրանք չեն կարող փոփոխել կամ լրացնել հարկի բովանդակությունը և հարկային պարտավորության ծավալները, ինչը նշանակում է, որ ցանկացած հասկացություն, որն օգտագործում է ՀՀ հարկային օրենսգիրքը, և որի բովանդակությունից է նաև կախված հարկային պարտավորության ծավալը, պետք է ամրագրվի բացառապես օրենքով:

ՀՀ Սահմանադրության 6-րդ հոդվածի 2-րդ մասի համաձայն՝ Սահմանադրության և օրենքների հիման վրա և դրանց իրականացումն ապահովելու նպատակով Սահմանադրությամբ նախատեսված մարմինները կարող են օրենքով լիազորվել ընդունելու ենթաօրենսդրական նորմատիվ իրավական ակտեր: Լիազորող նորմերը պետք է համապատասխանեն իրավական որոշակիության սկզբունքին:

Իրավահարաբերության ծագման պահին գործող «Իրավական ակտերի մասին» ՀՀ օրենքի 2-րդ հոդվածի 2-րդ մասի համաձայն՝ իրավական ակտերն իրենց բնույթով լինում են նորմատիվ, անհատական (ոչ նորմատիվ) կամ ներքին (լոկալ):

Նույն հոդվածի 5-րդ մասի համաձայն՝ անհատական ակտ է նույն հոդվածի առաջին մասում նշված մարմինների՝ իրենց լիազորությունների շրջանակում ընդունած իրավական այն ակտը, որն ունի ժամանակավոր կամ մշտական բնույթ, նախատեսված է մեկանգամյա կամ բազմակի կիրառման համար, չի պարունակում իրավական նորմ և սահմանում է վարքագծի կանոններ միայն դրանում ուղղակի անհատապես նշված (նախատեսված) ֆիզիկական կամ իրավաբանական անձանց կամ պետական կամ տեղական ինքնակառավարման մարմինների կամ պետական կամ համայնքային հիմնարկների (...)
համար:

Անհատական իրավական ակտն ընդունվում է միայն նորմատիվ իրավական ակտի համաձայն և դրա սահմանած շրջանակում:

Վկայակոչված նորմերի և իրավական դիրքորոշումների վերլուծության արդյունքում Վճռաբեկ դատարանն արձանագրում է, որ օրենսդիրը հարկային մարմինն լիազորել է համապատասխան ենթաօրենսդրական նորմատիվ իրավական ակտով սահմանել հարկային մարմնից հարկային հաշիվների ձեռքբերման հայտի ձևը, որպիսի պահանջը հարկային մարմնի կողմից կատարվել է 21.07.2012 թվականի թիվ 229-Ն հրամանն ընդունելու միջոցով: Ինչ վերաբերում է Կոմիտեի նախագահի 10.12.2010 թվականի թիվ 2978-Ա հրամանին, ապա Վճռաբեկ դատարանն արձանագրում է, որ այն իր բնույթով և բովանդակությամբ անհատական իրավական ակտ է, և չի կարող վերաբերելի լինել դրանում չնշված, այսինքն՝ դրա հասցեատեր չհանդիսացող անձանց:

Վճռաբեկ դատարանը գտնում է, որ անհատական իրավական ակտի բնորոշ հատկանիշներից է դրանում ուղղակի անհատապես նշված սուբյեկտներին հասցեագրված լինելը, այսինքն՝ հասցեատերերի կոնկրետ շրջանակի առկայությունը, ուստի այն չի կարող

ուղղված լինել անորոշ շրջանակի անձանց, քանզի այդ հատկանիշը բնորոշ է նորմատիվ իրավական ակտերին: Նման պայմաններում ակնհայտ է, որ ցանկացած տնտեսվարող սուբյեկտ չի կարող տեղյակ լինել հարկային մարմնի կողմից կայացվող որևէ անհատական իրավական ակտի գոյության մասին, եթե վերջինս չի հանդիսանում դրա հասցեատերը, իսկ անհատական իրավական ակտի պաշտոնական հրապարակման հնարավորություն օրենսդրությամբ նախատեսված չէ (իրավահարաբերության ծագման պահին գործող «Իրավական ակտերի մասին» ՀՀ օրենքի 62-րդ հոդված): Վերոգրյալը հիմնավորվում է նաև իրավահարաբերության ծագման պահին գործող «Իրավական ակտերի մասին» ՀՀ օրենքի 68-րդ հոդվածի 3-րդ մասով, ըստ որի՝ անձը պարտավոր չէ կատարել իրավաբանական ուժ չունեցող, ինչպես նաև նույն օրենքով սահմանված կարգով չհրապարակված կամ ուժի մեջ չմտած իրավական ակտի պահանջները:

Անձը չի կարող պատասխանատվության ենթարկվել իրավաբանական ուժ չունեցող, ինչպես նաև սույն օրենքով սահմանված կարգով չհրապարակված կամ ուժի մեջ չմտած իրավական ակտի պահանջների խախտման համար:

Այդ իսկ պատճառով էլ, անհատական իրավական ակտը չի կարող որևէ իրավական հետևանքներ առաջացնել դրա հասցեատեր չհանդիսացող և իր իրավունքներին որևէ առնչություն չունեցող սուբյեկտի համար:

Ավելին, նշվածը հավաստվում է նաև այն հանգամանքով, որ հարկային մարմնից հարկային հաշվի ձեռքբերման հայտի ձևը, սահմանված լինելով անհատական իրավական ակտով, միաժամանակ սահմանվել է նաև նորմատիվ իրավական ակտով, որպիսի փաստը նույնպես հիմնավորում է, որ օրենսդրի նպատակը նշված իրավահարաբերությունները նորմատիվ իրավական ակտով սահմանելն է եղել, որպիսի օրենսդրական պահանջն իրացվել է 21.07.2012 թվականի թիվ 229-Ն հրամանով:

Վերոգրյալի հիման վրա հաշվի առնելով վարչական մարմինների՝ օրենսդրությամբ իրենց վերապահված լիազորությունների շրջանակում գործելու սահմանադրական պարտականությունը՝ Վճռաբեկ դատարանը եզրահանգում է, որ ՀՀ կառավարության կողմից որոշակի հարաբերությունների կարգավորման, մասնավորապես՝ հարկային մարմնից հարկային հաշվի ձեռք բերման հայտի ձևը սահմանելու լիազորությունը հարկային մարմնին վերապահված լինելու պարագայում վերջինս կրում է համապատասխան նորմատիվ իրավական ակտով հարկային հաշվի ձեռք բերման հայտի ձևը սահմանելու և այն պատշաճ կարգով հրապարակելու պարտականություն: Ուստի նորմատիվ իրավական ակտով սահմանման ենթակա հարաբերություններն անհատական իրավական ակտով կարգավորված լինելու պարագայում դրա հասցեատեր չհանդիսացող տնտեսվարող սուբյեկտը չի կարող ենթարկվել պատասխանատվության իրեն չհասցեագրված անհատական ակտի պահանջը չկատարելու համար:

Վճռաբեկ դատարանի իրավական դիրքորոշումների կիրառումը սույն գործի փաստերի նկատմամբ.

Վճռաբեկ դատարանն արձանագրում է, որ սույն վարչական գործը հարուցվել է Ընկերության կողմից ներկայացված վիճարկման հայցի հիման վրա, որով վերջինս պահանջել է մասնակի՝ 1-ին և 4-րդ կետերի մասով, անվավեր ճանաչել Կոմիտեի համալիր հարկային ստուգումների վարչության 02.02.2021 թվականի թիվ 3002803 ակտը:

Դատարանը 30.03.2022 թվականի վճռով մերժել է Ընկերության հայցը՝ պատճառաբանելով, որ շահութահարկի մասով Ընկերության տնօրեն Արմեն Մարկոսյանի և Ընկերության միջև 15.05.2018 թվականին, 05.06.2018 թվականին և 01.08.2018 թվականին կնքված փոխառության պայմանագրերը համարվում են շինծու և առոչինչ գործարքներ, քանի որ դրանք կնքվել են մեկ այլ՝ նվիրատվության գործարքի քողարկման նպատակով, ըստ այդմ՝ դրանց նկատմամբ կիրառվում են այն գործարքին վերաբերող կանոնները, որը կողմերն իրականում նկատի են ունեցել շինծու գործարքը կնքելիս: Այսինքն՝ Արմեն Մարկոսյանի և Ընկերության միջև կնքված գործարքներն ըստ էության հանդիսացել են նվիրատվության պայմանագրեր, որոնցով Արմեն Մարկոսյանն Ընկերության սեփականությանն անհատույց հանձնել է գույք, այլ ոչ թե փոխառության պայմանագրեր, որպիսի պայմաններում կնքված փոխառության պայմանագրերը հանդիսանում են շինծու և առոչինչ գործարքներ: Իսկ ԱԱՀ մասով Դատարանը պատճառաբանել է, որ Ընկերության կողմից 01.10.2011 թվականի թիվ 27 հաշիվ ապրանքագրի հիմքով ավելացված արժեքի հարկի գումարի հաշվանցումն իրականացվել է վիճելի իրավահարաբերության ժամանակահատվածում գործող «Ավելացված արժեքի հարկի մասին» ՀՀ օրենքի 20-րդ հոդվածի և որոշման 19-րդ կետի պահանջների խախտմամբ, քանի որ հարկային հաշիվները ենթակա էին դուրս գրման հարկային մարմնից ձեռք բերված հարկային հաշիվների թղթային ձևերի լրացմամբ, որպիսի ձևերը սահմանվել են Կոմիտեի նախագահի 10.12.2010 թվականի «Հարկային մարմնից հարկային հաշիվների ձևերի ձեռքբերման հայտի և ստացականի ձևերը հաստատելու մասին» թիվ 2978-Ա հրամանով, իսկ 01.10.2011 թվականի թիվ 27 հաշիվ ապրանքագիրը չի համապատասխանում հարկային հաշիվն վերաբերող ձևաթղթին և չի հանդիսանում հարկային հաշիվ:

Վերաքննիչ դատարանը 12.01.2024 թվականի որոշմամբ մերժել է Ընկերության վերաքննիչ բողոքը և Դատարանի 30.03.2022 թվականի վճիռը թողել է անփոփոխ՝ այն պատճառաբանությամբ, որ փոխառության թվով երեք պայմանագրերի կնքմամբ դրա կողմերը չեն նախատեսել միմյանց միջև փոխառնական հարաբերությունների հաստատում, քանզի Արմեն Մարկոսյանը նշել է, որ ապրանքների տրամադրումը փոխառության պայմանագրերի հիմքով հանդիսացել է միայն գործիք՝ հարկերը չվճարելու համար, և նշել է նաև, որ որևէ ցանկություն չունի հետ ստանալու ապրանքները, այսինքն՝ տվյալ փոխառության պայմանագրերով առկա չեն պայմանագիրն այդպիսին համարող պայմանները, մասնավորապես՝ փոխատուի մտադրությունը՝ որոշակի ժամանակ հետո հետ ստանալու նույն տեսակի, որակի և քանակի գույքը, այլ եղել է մտադրություն՝ առհասարակ հետ չստանալու հանձնած գույքը, քանզի որպես պայմանագրի կնքման միակ մտադրություն՝ ցուցմունքով նշվել է միայն հարկերը չվճարելու մտադրությունը:

Փաստորեն, սույն դեպքում առկա են շինծու գործարքներ, քանզի պայմանագրերը չեն արտահայտում դրա կողմերի իրական մտադրությունները և նպատակ են ունեցել քողարկելու այլ գործարքներ, մասնավորապես՝ Վերաքննիչ դատարանի գնահատմամբ խոսքը վերաբերում է նվիրատվության գործարքի քողարկմանը, քանզի փաստացի ապրանքները տրվել է անհատույց և առանց վերադարձնելու մտադրության, ընդ որում, դրանք հանձնողը պնդել է, որ ցանկություն չունի դրանց վերադարձման: ԱԱՀ-ի մասով Վերաքննիչ դատարանը նշել է, որ 01.10.2011 թվականի թիվ 27 հաշիվ ապրանքագրի

համաձայն՝ մատակարար Արգիշտի ՍՊԸ-ն և մատակարար Ընկերությունը քար աղալու հոսքագծի 1 կոմպլեկտի համար իրականացրել են 40.000.000 ՀՀ դրամի գործարք՝ առանց ԱԱՀ-ի, ԱԱՀ 20%՝ 8.000.000, ընդամենը՝ 48.000.000, և ԱԱՀ-ի գումարը հաշվանցվել է՝ հիմք ընդունելով թիվ 27 հաշիվ ապրանքագիրը, որը չի համապատասխանում հարկային հաշվին վերաբերող ձևաթղթին և չի հանդիսանում հարկային հաշիվ, որպիսի պարագայում խախտվել է իրավահարաբերության ծագման պահին գործող «Ավելացված արժեքի հարկի մասին» ՀՀ օրենքի 20-րդ հոդվածի և ՀՀ կառավարության 11.11.2010 թվականի թիվ 1504-Ն որոշման 19-րդ կետի պահանջների խախտմամբ, մասնավորապես՝ նշյալ ժամանակահատվածում հարկային հաշիվը, որպիսին հանդիսացել է թիվ 27 հաշիվ ապրանքագիրը, ենթակա է եղել դուրս գրման հարկային մարմնից ձեռք բերված հարկային հաշիվների թղթային ձևի լրացմամբ, որպիսի ձևը սահմանված է եղել Կոմիտեի նախագահի 10.12.2010 թվականի «Հարկային մարմնից հարկային հաշիվների ձևերի ձեռքբերման հայտի և ստացականի ձևերը հաստատելու մասին» թիվ 2978-Ա հրամանով:

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

Սույն գործի փաստերի համաձայն՝ Կոմիտեի նախագահի 21.11.2019 թվականի թիվ 3002803 հանձնարարագրի համաձայն՝ Կոմիտեի ստուգումների կազմակերպման և դիտարկման վարչության համալիր հարկային ստուգումների թիվ 2 բաժնի գլխավոր հարկային տեսուչներին հանձնարարվել է Ընկերությունում իրականացնել համալիր հարկային ստուգում: Հարուցված քրեական գործի շրջանակներում, Կոմիտեի քննչական վարչության 19.05.2020 թվականի վկայի հարցաքննության արձանագրության համաձայն՝ Ընկերության գլխավոր տնօրեն Արմեն Մարկոսյանը, նախազգուշացված լինելով սուտ ցուցմունք տալու և ցուցմունքներ տալուց հրաժարվելու համար ՀՀ քրեական օրենսգրքի 338-րդ և 339-րդ հոդվածներով նախատեսված քրեական պատասխանատվության մասին, հայտնել է, որ՝ «(...) այդ ապրանքները ես ձեռք եմ բերել բացառապես Չինաստանից, տարիների ընթացքում: Այդ ապրանքները մանր դեֆալտներ են ու դրանք բերել եմ ինձ հետ: Օրինակ՝ դեֆալտներ կան, որ բավական փոքր են, ու դրանք ես Հայաստան եմ բերել գրպանիս մեջ՝ տեղափոխելով մոտ 50 կամ 500 հատ: Այդպիսով, հավաքել եմ այդ դեֆալտներն ու դրանք ձևակերպել «Սպորտըն-Ակիա» ՓԲ ընկերությանը որպես փոխառություն, քանի որ այդպիսով օրենքով սահմանված կարգով ես կարող եմ հարկեր չվճարել: Հակառակ դեպքում այդ դեֆալտները ես չեմ ուզում հետ ստանալ՝ դրա կարիքը չունեմ: Կրկնում եմ, որ ապրանքային փոխառությունը այլ նպատակ չունի, քան օգտվել օրենքով ընձեռնած հնարավորությունից ավել հարկեր չվճարելու համար: Նշեմ, որ ներկայումս չեմ կարող ասել, թե ստույգ ինչ գումարով եմ ձեռք բերել այդ ապրանքները՝ այդ մասին առկա են բոլոր փաստաթղթերը, սակայն հստակ կարող եմ նշել, որ ապրանքներից որևէ մեկը Հայաստանում ձեռք չեմ բերել՝ գնումներն իրականացրել եմ բացառապես Չինաստանում», որից հետո Կոմիտեի 02.02.2021 թվականի թիվ 3002803 ակտի համաձայն՝ «1. Շահութահարկ. համաձայն Կոմիտեի քննչական վարչության 04.12.2020 թվականի թիվ Ն/12-2/196363-2020 գրության (կցվում է), ընկերության տնօրեն Արմեն

Մարկոսյանն իր ցուցմունքում նշել է, որ Ընկերությանը փոխառության կարգով տրվել է 115.036.000 դրամ գումարի չափով ռադիոտեխնիկական ապրանքներ, որոնք ինքը ձեռք է բերել բացառապես Չինաստանից՝ տարիների ընթացքում: Այդ ապրանքները մանր դեղալներ են ու դրանք Հայաստան է բերել իր հետ, գրպանի մեջ յուրաքանչյուր անգամ տեղափոխելով մոտ 50 կամ 500 հատ: Այդպիսով, հավաքել է այդ դեղալներն ու դրանք փոխառության կարգով հանձնել Ընկերությանը, քանի որ այդպիսով օրենքով սահմանված կարգով կարող է խուսափել հարկեր վճարելուց: Փոխառության պայմանագիրը ձևական բնույթ է կրել, քանի որ հիշյալ դեղալներն ինքը չի ցանկացել հետ ստանալ: Այսպիսով, հիմք ընդունելով նախաքննությամբ պարզված և որպես ելակետային՝ ներկայացված տվյալները հետևում է, որ քաղ. Արմեն Մարկոսյանը ՀՀ տարածք է ներմուծել և 2018 թվականի ընթացքում Ընկերությանն անհատույց (առանց որևէ հատուցման պահանջի ձևակերպման) օտարել է ապրանքներ, որոնց ընդհանուր արժեքն ըստ հանձնման-ընդունման ակտերի (կցվում են) կազմում է 115.036.000 դրամ: Միաժամանակ այդ ապրանքների արժեքները նվազեցվել է տվյալ տարվա 2018 թվականի համախառն եկամտից: Արդյունքում հարկային մարմինը արձանագրել է, որ խախտվել է ՀՀ հարկային օրենսգրքի 109-րդ հոդվածի 4-րդ մասի 1-ին կետի ա) ենթակետի պահանջը և 2018 թվականի շահութահարկի հաշվարկով անհատույց ստացված ակտիվների արժեքը 115.036.000 դրամի չափով չի ներառվել համախառն եկամտում և նույն չափով էլ պակաս է ցույց տրվել ընկերության կողմից 2018 թվականի հարկվող շահույթը, որի նկատմամբ ՀՀ հարկային օրենսգրքի 125-րդ հոդվածով սահմանված դրույքաչափով հաշվարկվող շահութահարկի գումարը կազմում է 23.007.200 դրամ ($115036000 \times 20\%$): Համաձայն ՀՀ հարկային օրենսգրքի 403-րդ հոդվածի՝ 2018 թվականի շահութահարկի հաշվարկով շահութահարկի գումարն օրենսդրությամբ սահմանված կարգով հաշվարկվող չափից պակաս ցույց տալու համար ենթակա է գանձման պակաս ցույց տրված հարկի գումարը 23.007.200 դրամ, ինչպես նաև տուգանք այդ գումարի 50%-ի չափով, գումարով 11.503.600 դրամ: Համաձայն ՀՀ հարկային օրենսգրքի 401-րդ հոդվածի՝ պակաս ցույց տրված հարկի գումարի նկատմամբ՝ դրա վճարման ժամկետից անցած ժամանակաշրջանի համար հաշվարկվում է տույժ յուրաքանչյուր օրվա համար 0.075%-ի չափով մինչ 2020 թվականի ապրիլի 21-ն ընկած ժամանակաշրջանի համար գումարով 6.298.221 դրամ, իսկ 21.04.2020 թվականից մինչ ստուգման ավարտը 0.04%-ի չափով, որը գումարով կազմում է 377.318 դրամ: Ընդամենը շահութահարկի գծով ենթակա է լրացուցիչ գանձման 43.413.436 դրամ»:

ՀՀ վարչական դատավարության օրենսգրքի 5-րդ հոդվածի 1-ին և 2-րդ մասերի համաձայն՝ գործի փաստական հանգամանքները դատարանը պարզում է ի պաշտոնե ("ex officio"): Դատարանը կաշկանդված չէ վարչական դատավարության մասնակիցների ներկայացրած ապացույցներով, միջնորդություններով, առաջարկություններով, բացատրություններով և առարկություններով և իր նախաձեռնությամբ ձեռնարկում է համարժեք միջոցներ՝ կոնկրետ գործի լուծման համար անհրաժեշտ իրական փաստերի վերաբերյալ հնարավոր և հասանելի տեղեկություններ ձեռք բերելու համար:

ՀՀ վարչական դատավարության օրենսգրքի 27-րդ հոդվածի 1-ին մասի համաձայն՝ դատարանը, անմիջականորեն գնահատելով գործում եղած բոլոր ապացույցները, որոշում է փաստի հաստատված լինելու հարցը՝ բազմակողմանի, լրիվ և օբյեկտիվ հետազոտման վրա հիմնված ներքին համոզմամբ:

Նույն հոդվածի 2-րդ մասի համաձայն՝ դատարանը դատական ակտի մեջ պետք է պատճառաբանի նման համոզմունքի ձևավորումը:

Վերոգրյալի հիման վրա՝ Վճռաբեկ դատարանն արձանագրում է, որ սույն գործով դատարանները պատշաճ չեն գնահատել մինչդատական վարույթում վկայի տված ցուցմունքը որպես արժանահավատ ապացույց դիտարկել կամ չդիտարկելու հարցը, մասնավորապես՝ Վճռաբեկ դատարանը գտնում է, որ վկայի ցուցմունքը՝ որպես ապացույցի ինքնուրույն տեսակ, վարչադատավարական կարգով կարող էր հետազոտվել այն դեպքում, երբ պահպանված լիներ վկա կանչելու, մասնավորապես՝ վկայի հրավիրման, վկայի ցուցմունք տալու ընթացակարգի՝ սուտ ցուցմունք տալու կամ ցուցմունք տալուց հրաժարվելու դեպքում առաջացող քրեական պատասխանատվության և ցուցմունքի հետազոտման վարչադատավարական կարգը: Սույն վարչական գործով բացակայում է Դատարանի կողմից վկայի հարցաքննության վերաբերյալ ապացույցը, հետևաբար ստորադաս դատարանները չէին կարող մինչդատական վարույթում Ընկերության գլխավոր տնօրեն Արմեն Մարկոսյանի տված ցուցմունքը սույն վարչական գործով դիտարկել որպես ՀՀ վարչական դատավարության օրենսգրքով սահմանված վկայի ցուցմունք՝ որպես ինքնուրույն ապացույցի տեսակ, և գնահատել այն՝ դնելով դատական ակտի կայացման հիմքում:

Վճռաբեկ դատարանն արձանագրում է նաև, որ Ընկերության գլխավոր տնօրեն Արմեն Մարկոսյանի տված ցուցմունքը, որպես քրեական վարույթ իրականացնող մարմինների կողմից հարկման համար հիմք հանդիսացող տվյալ, ՀՀ հարկային օրենսգրքի՝ իրավահարաբերության ծագման պահին գործող խմբագրությամբ 350-րդ հոդվածի 1-ին մասի 7-րդ կետի իմաստով չէր կարող օգտագործվել որպես հարկային հսկողության համար տրամադրված տեղեկություն, քանի որ այն համարվում է քրեական վարույթն իրականացնող մարմնի գնահատականը և դատողությունը, հիմնվելով՝ վկայի անձնական հատկանիշների, գործին մասնակցող անձանց հետ նրա փոխհարաբերությունների վրա, այսինքն՝ վկայի ցուցմունքը հարկային վարչարարության ընթացքում համարվում է քրեական վարույթն իրականացնող մարմնի գնահատականը և տրամաբանական վերլուծությունը դրա վերաբերյալ, ուստի այս մասով այն չի կարող համարվել ՀՀ հարկային օրենսգրքի՝ իրավահարաբերության ծագման պահին գործող խմբագրությամբ 350-րդ հոդվածի 1-ին մասի 7-րդ կետի իմաստով, որպես հարկային հսկողության համար օգտագործվող տեղեկություն, ուստի և Ընկերության գլխավոր տնօրեն Արմեն Մարկոսյանի՝ քրեական վարույթում տրված ցուցմունքը չի կարող վարչական վարույթում օգտագործվել որպես ապացույց:

Այսպիսով, Վճռաբեկ դատարանն արձանագրում է, որ տվյալ դեպքում գործի ճիշտ լուծման նպատակով դատարանները չեն իրականացրել գործի բազմակողմանի, լրիվ և օբյեկտիվ քննություն, սխալ են գնահատել քրեական մինչդատական վարույթում տրված վկայի ցուցմունքի՝ որպես արժանահավատ ապացույց հանդիսանալու փաստը, թույլ տալով ՀՀ վարչական դատավարության օրենսգրքի 25-րդ և 27-րդ հոդվածների խախտում, որն էլ իր հերթին հանգեցրել է գործի սխալ լուծման:

Կոմիտեի նախագահի 21.11.2019 թվականի թիվ 3002803 հանձնարարագրով Կոմիտեի ստուգումների կազմակերպման և դիտարկման վարչության համալիր հարկային

ստուգումների թիվ 2 բաժնի գլխավոր հարկային տեսուչներին հանձնարարվել է Ընկերությունում իրականացնել համալիր հարկային ստուգում, որի արդյունքում արձանագրվել է, որ Ընկերության կողմից 01.10.2011 թվականին թիվ 27 հաշիվ ապրանքագրով (կցվում է) ձեռք է բերվել գույք «Արգիշտի» ՍՊԸ-ից 48.000.000 ՀՀ դրամ ընդհանուր արժեքով, այդ թվում՝ ԱԱՀ՝ 8.000.000 ՀՀ դրամ: Ընկերությունը վերոհիշյալ 8.000.000 ՀՀ դրամ ԱԱՀ գումարից 5.500.000 ՀՀ դրամի չափով ԱԱՀ-ի գումարը հաշվանցել է 2017 թվականի սեպտեմբեր ամսվա համար հարկային մարմնին ներկայացված ԱԱՀ-ի հաշվարկով: Կոմիտեն արձանագրել է, որ խախտվել են 11.11.2010 թվականի թիվ 1504-Ն ՀՀ կառավարության որոշմամբ սահմանված հավելված 2-ի 19-րդ կետի և «ԱԱՀ-ի մասին» ՀՀ օրենքի 20-րդ հոդվածի պահանջները, իսկ նշված հաշվարկային փաստաթուղթը չի համապատասխանում «Ավելացված արժեքի հարկի մասին» ՀՀ օրենքի 20-րդ հոդվածով և ՀՀ կառավարության 11.11.2010 թվականի թիվ 1504-Ն որոշմամբ սահմանված հարկային հաշվին վերաբերող ձևաթղթին, հետևաբար այդպիսի հարկային հաշիվներով առանձնացված ԱԱՀ-ի գումարները հաշվանցման ենթակա չեն: Արդյունքում՝ 5.500.000 ՀՀ դրամ ԱԱՀ-ի գումարը չի հաշվանցվել, և այդ ամսվա ԱԱՀ-ի հաշվարկով բյուջե վճարման ենթակա ԱԱՀ-ի գումարը պակաս է ցույց տրվել նույն գումարի չափով: Նշանակվել է տուգանք՝ այդ խախտումների հետ պակաս հաշվարկված հարկի գումարի 10%-ի չափով, համապատասխանաբար 2017 թվականի սեպտեմբեր ամսին 550.000 ՀՀ դրամ: Ընդամենը՝ ԱԱՀ-ի գծով լրացուցիչ գանձման է առաջադրվել 10.602.625 ՀՀ դրամ:

Ուսումնասիրելով սույն գործի փաստական հանգամանքները՝ Վճռաբեկ դատարանն արձանագրում է, որ դատարանները գտել են, որ 01.10.2011 թվականի թիվ 27 հաշիվ-ապրանքագրի համաձայն՝ մատակարար Արգիշտի ՍՊԸ-ն և մատակարար Ընկերությունը քար աղալու հոսքագծի 1 կոմպլեկտի համար իրականացրել են 40.000.000 ՀՀ դրամի գործարք՝ առանց ԱԱՀ-ի, ԱԱՀ 20%՝ 8.000.000 ՀՀ դրամ, ընդամենը՝ 48.000.000 ՀՀ դրամ, և ԱԱՀ-ի գումարը հաշվանցվել է՝ հիմք ընդունելով թիվ 27 հաշիվ-ապրանքագիրը, որը չի համապատասխանում հարկային հաշվին վերաբերող ձևաթղթին և չի հանդիսանում հարկային հաշիվ, որպիսի պարագայում խախտվել են իրավահարաբերության ծագման պահին գործող «Ավելացված արժեքի հարկի մասին» ՀՀ օրենքի 20-րդ հոդվածի և ՀՀ կառավարության 11.11.2010 թվականի թիվ 1504-Ն որոշման 19-րդ կետի պահանջները, մասնավորապես՝ նշյալ ժամանակահատվածում հարկային հաշիվը, որպիսին հանդիսացել է թիվ 27 հաշիվ-ապրանքագիրը, ենթակա է եղել դուրս գրման հարկային մարմնից ձեռք բերված հարկային հաշիվների թղթային ձևի լրացմամբ, որպիսի ձևը սահմանված է եղել Կոմիտեի նախագահի 10.12.2010 թվականի «Հարկային մարմնից հարկային հաշիվների ձևերի ձեռքբերման հայտի և ստացականի ձևերը հաստատելու մասին» թիվ 2978-Ա հրամանով:

Հաշվի առնելով վերոգրյալը, համադրելով սույն գործի փաստերը և գնահատելով ստորադաս դատարանների եզրահանգումների հիմնավորվածությունը՝ Վճռաբեկ դատարանն արձանագրում է, որ այն պարագայում, երբ կոնկրետ հասարակական հարաբերությունը կարգավորելու համար ընդունվել է համապատասխան անհատական իրավական ակտ, ապա այդ ակտով սահմանված պարտականությունը կարող է դրվել միայն այդ ակտի հասցեատիրոջ կամ հասցեատերերի վրա:

Վճռաբեկ դատարանն արձանագրում է, որ 10.12.2010 թվականի «Հարկային մարմնից հարկային հաշիվների ձևերի ձեռքբերման հայտի և ստացականի ձևերը հաստատելու մասին» թիվ 2978-Ա հրամանը, հաշվի առնելով իրավահարաբերության ծագման պահին գործող «Իրավական ակտերի մասին» ՀՀ օրենքի 38-րդ հոդվածի 3-րդ մասի կարգավորումը, իր բնույթով և բովանդակությամբ համարվում է անհատական իրավական ակտ, ուստի այն ուղղված է անձանց կոնկրետ շրջանակի և պարտավորություններ կարող է առաջացնել միայն հասցեատիրոջ կամ հասցեատերերի համար, հետևաբար Վճռաբեկ դատարանը փաստում է, որ Ընկերությունը չունի պարտականություն՝ համապատասխանեցնելու թիվ 27 հաշիվ-ապրանքագիրը 10.12.2010 թվականի թիվ 2978-Ա հրամանով նախատեսված ձևերին և պայմաններին, ուստի Ընկերությունը չէր կարող ենթարկվել պատասխանատվության այնպիսի անհատական իրավական ակտով սահմանված պայմանները չկատարելու համար, որը հասցեագրված չէր վերջինիս:

Այսպիսով, սույն վճռաբեկ բողոքի հիմքերի առկայությունը Վճռաբեկ դատարանը դիտում է բավարար՝ ՀՀ վարչական դատավարության օրենսգրքի 150-րդ, 151-րդ և 163-րդ հոդվածների ուժով վերաքննիչ դատարանի որոշումը բեկանելու համար:

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

Կոնվենցիայի 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 վերոգրյալ 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:

Պետական տուրքի հատուցման մասով, Վճռաբեկ դատարանն արձանագրում է, որ հայցվորը վճարել է 4.000 ՀՀ դրամ հայցադիմում ներկայացնելու համար, 10.000 ՀՀ դրամ վերաքննիչ բողոք ներկայացնելու և 20.000 ՀՀ դրամ վճռաբեկ բողոք ներկայացնելու համար, և հաշվի առնելով այն հանգամանքը, որ բողոքը ենթակա է բավարարման՝ Վճռաբեկ դատարանը գտնում է, որ դատական ծախսի՝ պետական տուրքի հատուցման պարտականությունը պետք է կրի Կոմիտեն, ուստի վերջինից, հօգուտ Ընկերության, պետք է բռնագանձել 34.000 ՀՀ դրամ՝ որպես հայցադիմում, վերաքննիչ և վճռաբեկ բողոքներ ներկայացնելու համար նախապես վճարված պետական տուրքի գումարի հատուցում:

Միևնույն ժամանակ Վճռաբեկ դատարանն արձանագրում է, որ պետական տուրքից բացի, այլ դատական ծախս կատարված լինելու վերաբերյալ որևէ ապացույց գործում առկա չէ:

Հաշվի առնելով վերը շարադրված հիմնավորումները և ղեկավարվելով ՀՀ վարչական դատավարության օրենսգրքի 152-րդ, 163-րդ, 169-րդ և 171-րդ հոդվածներով՝ Վճռաբեկ դատարանը

Ո Ր Ո Շ Ե Ց

1. Վճռաբեկ բողոքը բավարարել մասնակիորեն: Բեկանել ՀՀ վերաքննիչ վարչական դատարանի 12.01.2024 թվականի որոշումը և այն փոփոխել «ՍԱՏՈՒՐՆ-ԱԿԻԱ» ՓԲ ընկերության հայցն ընդդեմ ՀՀ պետական եկամուտների կոմիտեի՝ 02.02.2021 թվականի թիվ 3002803 ակտը մասնակի՝ 1-ին և 4-րդ կետերի մասով, անվավեր ճանաչելու պահանջի մասին, բավարարել ՀՀ պետական եկամուտների կոմիտեի համալիր հարկային ստուգումների վարչության 02.02.2021 թվականի թիվ 3002803 ակտը մասնակի՝ 1-ին և 4-րդ կետերի մասով, ճանաչել անվավեր:

2. ՀՀ պետական եկամուտների կոմիտեից հօգուտ «ՍԱՏՈՒՐՆ-ԱԿԻԱ» ՓԲ ընկերության բռնագանձել 34.000 ՀՀ դրամ՝ որպես հայցադիմում, վերաքննիչ և վճռաբեկ բողոքներ ներկայացնելու համար նախապես վճարված պետական տուրքի գումար:

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

Ն ա խ ա գ ա հ ո ղ _____ **Հ. ԲԵԴԵՎՅԱՆ**

Ձեկուցող _____ **Ռ. ՀԱԿՈԲՅԱՆ**

_____ **Ա. ԹՈՎՄԱՍՅԱՆ**

_____ **Լ. ՀԱԿՈԲՅԱՆ**

_____ **Ք. ՄԿՈՅԱՆ**

