

**ՀՀ ՎՃՈՎԲԵԿ ԴԱՏԱՐԱՆԻ ՈՐՈՇՈՒՄԸ ՎԱՐՉԱԿԱՆ ԳՈՐԾ ԹԻՎ ՎԴ/0654/05/18  
ՄԱՍԻՆ**

**Գլխավոր տեղեկություն**

Տիպ Որոշում

Ակտի տիպ Հիմնական ակտ (17.11.2022-մինչ օրս)

Կարգավիճակ Գործում է

Սկզբնաղբյուր Միասնական կայք 2023.11.27-2023.12.10  
Պաշտոնական հրապարակման օրը 27.11.2023

Ընդունող մարմին Վճռաբեկ դատարան

Ընդունման ամսաթիվ 17.11.2022

Ստորագրող մարմին Նախագահող

Ստորագրման ամսաթիվ 17.11.2022

Ուժի մեջ մտնելու ամսաթիվ 17.11.2022

ՀԱՅԱՍՏԱՆԻ ՀԱՆՐԱՊԵՏՈՒԹՅՈՒՆ

ՎՃՌԱԲԵԿ ԴԱՏԱՐԱՆ

ՀՀ վարչական վերաքննիչ  
դատարանի որոշում

Վարչական գործ թիվ ՎԴ/0654/05/18  
2022 թ.

Վարչական գործ թիվ ՎԴ/0654/05/18

Նախագահող դատավոր՝ Զ. Մկոյան  
Դատավորներ՝ Հ. Բեդևյան  
Կ. Մաթևոսյան

Ո Ր Ո Շ ՈՒ Մ

ՀԱՆՈՒՆ ՀԱՅԱՍՏԱՆԻ ՀԱՆՐԱՊԵՏՈՒԹՅԱՆ

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

Նախագահող  
գեկուցող

Ռ. Հակոբյան  
Լ. Հակոբյան  
Զ. Մկոյան

2022 թվականի նոյեմբերի 17-ին

գրավոր ընթացակարգով քննելով ըստ հայցի «Անտիպա» ՍՊԸ-ի (այսուհետ՝ Ընկերություն) ընդդեմ ՀՀ պետական եկամուտների կոմիտեի (այսուհետ՝ Կոմիտե)՝ վարչական ակտն անվավեր ճանաչելու պահանջի մասին, վարչական գործով ՀՀ վերաքննիչ վարչական դատարանի 09.10.2020 թվականի որոշման դեմ Կոմիտեի ներկայացրած վճռաբեկ բողոքը,

Պ Ա Ր Չ Ե Ց

**1. Գործի դատավարական նախապատմությունը.**

Մինչև սույն գործի դատավարական նախապատմության անդրադառնալը՝ Վճռաբեկ դատարանը հարկ է համարում նշել հետևյալը.

Դատավորների վարքագծի բանգալորյան սկզբունքները (ընդունված 26.11.2002 թվականին ՄԱԿ-ի շրջանակներում), ի թիվս այլնի, սահմանելով դատավորի ինքնաբացարկի հիմքերը (կետ 2.5), միաժամանակ թույլ են տալիս այդ հիմքերի առկայության պայմաններում ինքնաբացարկ չհայտնել այն իրավիճակներում, երբ «որևէ այլ դատարան չի կարող քննել տվյալ գործը կամ պայմանավորված գործի հրատապությամբ՝ քննության ձգձգումը կարող է հանգեցնել լուրջ դատական սխալի»: Այսինքն՝ նշված սկզբունքներն ամրագրում են անհրաժեշտության կանոնը (դոկտրինը), որի համաձայն՝ ինքնաբացարկի հիմքերի առկայության պայմաններում դատավորը կարող է ինքնաբացարկ չհայտնել, եթե ինքնաբացարկը կարող է հանգեցնել արդարադատության մերժման:

Եվրոպայի խորհրդի «ժողովրդավարություն իրավունքի միջոցով» եվրոպական հանձնաժողովը (Վենետիկի հանձնաժողով) ևս նմանատիպ իրավիճակներում արդարադատության գործառույթի իրականացումն ապահովելու միջոց է դիտարկում Բանգալորյան սկզբունքներում ամրագրված անհրաժեշտության կանոնի (դոկտրինի) կիրառումը (տե՛ս, 12.12.2016 թվականին ընդունված CDL-AD(2016)036 փաստաթուղթը): Ըստ Վենետիկի հանձնաժողովի՝ խնդրո առարկա իրավիճակում պետք է գերակայի արդյունավետ արդարադատությունն ապահովելու շահը:

Ըստ Մարդու իրավունքների եվրոպական դատարանի (այսուհետ՝ Եվրոպական դատարան)՝ այն փաստը, որ գործը քննող դատավորներից ոմանք արդեն իսկ ունեցել են որոշակի դիրքորոշում տվյալ գործի վերաբերյալ, ինքնին բավարար հիմք չէ անկողմնակալ դատարանի կողմից գործի քննության իրավունքի խախտում արձանագրելու համար (տե՛ս, մասնավորապես, Fazli Aslaner v. Turkey գործով Եվրոպական դատարանի վճիռը, կետ 36):

Հիմք ընդունելով վերոհիշյալ անհրաժեշտության կանոնը (դոկտրինը), ինչպես նաև Եվրոպական դատարանի և Վենետիկի հանձնաժողովի դիրքորոշումները՝ դատավոր Քրիստինե Մկոյանը, չնայած ստորադաս դատարանում գործի քննությանը մասնակցությանը, սույն գործով ինքնաբացարկ չի հայտնել՝ հաշվի առնելով, որ ինքնաբացարկի դեպքում անհնարին կդառնար վճռաբեկ բողոքի քննությունը, ինչը կհանգեցներ արդարադատության մերժման:

Դիմելով դատարան՝ Ընկերությունը պահանջել է անվավեր ճանաչել Կոմիտեի 26.12.2017 թվականի թիվ 3640/06 որոշումը:

ՀՀ վարչական դատարանի (դատավոր՝ Մ. Մելքումյան) (այսուհետ՝ Դատարան) 05.12.2018 թվականի վճռով հայցը մերժվել է:

ՀՀ վերաքննիչ վարչական դատարանի (այսուհետ՝ Վերաքննիչ դատարան) 09.10.2020 թվականի որոշմամբ Ընկերության վերաքննիչ բողոքը բավարարվել է՝ Դատարանի 05.12.2018 թվականի վճիռը բեկանվել և փոփոխվել է՝ հայցը բավարարվել է:

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

Վճռաբեկ բողոքի պատասխան չի ներկայացվել:

## **2. Վճռաբեկ բողոքի հիմքը, հիմնավորումները և պահանջը.**

Սույն վճռաբեկ բողոքը քննվում է հետևյալ հիմքի սահմաններում ներքոհիշյալ հիմնավորումներով.

*Վերաքննիչ դատարանը կիրառել է մինչև 01.01.2018 թվականը գործող «Հարկերի մասին» ՀՀ օրենքի 30.1-րդ հոդվածը, որը չպետք է կիրառեր:*

*Բողոք բերած անձը նշված պնդումը պատճառաբանել է հետևյալ փաստարկներով.*

Վերաքննիչ դատարանը չի իրականացրել ապացույցների բազմակողմանի և օբյեկտիվ գնահատում, չի պատճառաբանել անձնական հաշվի քարտում ներառված տվյալների ոչ բավարար լինելը, անտեսել է այն հանգամանքը, որ անձնական հաշվի քարտը ներառում է հենց հարկ վճարողի ներկայացրած տվյալները, և անձնական հաշվի քարտում ներառված տեղեկատվությունը համարվում է հարկային մարմնի կողմից հաստատված տեղեկատվություն:

Վերաքննիչ դատարանը կիրառել է մինչև 01.01.2018 թվականը գործող «Հարկերի մասին» ՀՀ օրենքի 30.1-րդ հոդվածը, որը չպետք է կիրառեր, քանի որ սույն գործի շրջանակներում խոսք է գնում հարկ վճարողից ժամանակին չվճարված՝ հարկային մարմնի կողմից վերահսկվող եկամուտների գծով վճարման ենթակա գումարը գանձելու, ոչ թե հարկային մարմնի կողմից հարկային հսկողություն իրականացնելու մասին:

Վճռաբեկ դատարանի դիրքորոշումների համատեքստում մինչև 01.01.2018 թվականը գործող «Հարկերի մասին» ՀՀ օրենքի 30.1-րդ հոդվածով նախատեսված վաղեմության ժամկետը կարող է վերաբերել բացառապես հարկային իրավախախտման կատարման ու հարկային մարմնի կողմից դրա հայտնաբերմանը. նշված նորմը որևէ առնչություն չունի արդեն իսկ առկա և հայտնաբերված հարկային պարտավորությունների առաջադրման հետ: Սույն գործով վարչական վարույթի նյութերում առկա ծանուցագիրը վերաբերում է հարկային պարտավորությունների առաջադրմանը. նման վարույթի հարուցման նպատակն արդեն առկա պարտավորության գանձման նպատակով վարչական ակտի ընդունումն է: Վարչական վարույթի ընթացքում հարկային մարմինը գործել է մինչև 01.01.2018 թվականը գործող «Հարկերի մասին» ՀՀ օրենքի 29.1-րդ հոդվածով իրեն վերապահված լիազորությունների շրջանակներում՝ իրականացնելով ժամանակին հայտնաբերված, հայցվորի կողմից պատշաճ չկատարված հարկային պարտավորությունների գանձման ուղղված լիազորություն, որի համար իրավահարաբերության ծագման պահին գործող օրենսդրությամբ որևէ վաղեմության ժամկետ սահմանված չէ:

Վերոգրյալի հիման վրա բողոք բերած անձը պահանջել է բեկանել Վերաքննիչ դատարանի 09.10.2020 թվականի որոշումը և օրինական ուժ տալ Դատարանի 05.12.2018 թվականի վճռին:

## **3. Վճռաբեկ բողոքի քննության համար նշանակություն ունեցող փաստերը.**

Վճռաբեկ բողոքի քննության համար Եական նշանակություն ունեն հետևյալ փաստերը.

**1)** Ընկերությունը 2010 թվականի 3-րդ, 4-րդ, 2011-2012 թվականների 1-4-րդ եռամսյակների համար հարկային մարմին է ներկայացրել պարտադիր սոցիալական ապահովության վճարների եռամսյակային հաշվետվություններ (**հատոր 1-ին, գ.թ. 48-77**):

**2)** Ընկերությունը 2013 թվականի հունվար ամսից մինչև 2014 թվականի մարտ ամսիների համար հարկային մարմին է ներկայացրել եկամտային հարկի և պարտադիր կուտակային վճարի ամսական ամփոփ հաշվարկներ (**հատոր 1-ին, գ.թ. 78-107**):

**3)** Սոցիալական ապահովության վճարի գծով անձնական հաշվի քարտի համաձայն՝ Ընկերության հարկային պարտավորությունը 31.12.2017 թվականի դրությամբ կազմել է 473.632 ՀՀ դրամ, որից ապառք՝ 282.500 ՀՀ դրամ, տույժ՝ 191.132 ՀՀ դրամ (**հատոր 1-ին, գ.թ. 108**):

**4)** Եկամտային հարկի գծով անձնական հաշվի քարտի համաձայն՝ Ընկերության հարկային պարտավորությունը 31.12.2017 թվականի դրությամբ կազմել է 316.035 ՀՀ դրամ, որից ապառք՝ 204.228 ՀՀ դրամ, տույժ՝ 111.807 ՀՀ դրամ (**հատոր 1-ին, գ.թ. 109**):

**5)** Կոմիտեն 23.11.2017 թվականի ծանուցագրով հայտնել է Ընկերությանը, որ վերջինս 23.11.2017 թվականի դրությամբ ունի 789.667 ՀՀ դրամ չկատարված պարտավորություն և «Վարչարարության հիմունքների և վարչական վարույթի մասին» ՀՀ օրենքի 30-րդ հոդվածի 1-ին մասի «բ» կետի համաձայն՝ հարուցվել է վարչական վարույթ Ընկերության չկատարված հարկային պարտավորությունները գանձելու վերաբերյալ (**հատոր 1-ին, գ.թ. 113**):

**6)** Կոմիտեի 26.12.2017 թվականի թիվ 3640/06 որոշմամբ արձանագրվել է, որ հարկային մարմնի կողմից վերահսկվող եկամուտների գծով չկատարված պարտավորությունները 13.12.2017 թվականի դրությամբ կազմել են 789.667 ՀՀ դրամ, որից ապառք՝ 486.728 ՀՀ դրամ, տույժ՝ 302.939 ՀՀ դրամ: Միաժամանակ արձանագրվել է, որ նշված 789.667 ՀՀ դրամ գումարից 473.632 ՀՀ դրամը սոցիալական ապահովության վճարի գծով պարտավորություն է, որից 282.500 ՀՀ դրամ ապառքի գումարն առաջացել է 2010 թվականի 3-րդ, 4-րդ, 2011-2012 թվականների 1-4-րդ եռամսյակների գործատուների պարտադիր սոցիալական ապահովության վճարների հաշվարկներից, 191.132 ՀՀ դրամ տույժի գումարը հաշվարկվել է՝

համաձայն «Պարտադիր սոցիալական ապահովագրության վճարների մասին» ՀՀ օրենքի 6-րդ հոդվածի, իսկ 316.035 ՀՀ դրամը եկամտային հարկի գծով պարտավորություն է, որից 204.228 ՀՀ դրամ ապառքի գումարն առաջացել է 2013 թվականի հունվար ամսից 2014 թվականի մարտ ամիսների եկամտային հարկի և սոցիալական վճարի ամսական ամփոփ հաշվարկներից, 111.807 ՀՀ դրամ տույժի գումարը հաշվարկվել է՝ համաձայն Օրենքի 23-րդ հոդվածի: Նույն որոշմամբ որոշվել է Ընկերությունից գանձել 789.667 ՀՀ դրամ պարտավորության գումար **(հատոր 1-ին, գ.թ. 118-119):**

#### **4. Վճարել դատարանի պատճառաբանությունները և եզրահանգումները.**

Վճարել դատարանն արձանագրում է, որ սույն գործով վճարել բողոքը վարույթ ընդունելը պայմանավորված է ՀՀ վարչական դատավարության օրենսգրքի 161-րդ հոդվածի 1-ին մասի 2-րդ կետով նախատեսված հիմքի առկայությամբ, այն է՝ Վերաքննիչ դատարանի կողմից թույլ է տրվել մինչև 01.01.2018 թվականը գործող «Հարկերի մասին» ՀՀ օրենքի 30.1-րդ հոդվածի խախտում, որը խաթարել է արդարադատության բուն էությունը, և որի առկայությունը հիմնավորվում է ստորև ներկայացված պատճառաբանություններով:

*Սույն վճարել բողոքի քննության առանցքում հարկային օրենսդրության խախտումների համար պատասխանատվության վաղեմության ժամկետի ինստիտուտին առնչվող առանձին հիմնահարցերն են:*

Հարկային իրավունքի ինստիտուտներից է հարկային օրենսդրության խախտումների համար պատասխանատվության վաղեմության ժամկետի ինստիտուտը, որն իր ամրագրումն էր գտել իրավահարաբերության ծագման պահին գործող և 01.01.2018 թվականին ուժը կորցրած «Հարկերի մասին» ՀՀ օրենքի (այսուհետ նաև՝ Օրենք) 30.1-րդ հոդվածում, իսկ Օրենքի՝ ուժը կորցնելուց հետո վերարտադրվել է 01.01.2018 թվականին ուժի մեջ մտած ՀՀ հարկային օրենսգրքի 44-րդ հոդվածում: Հարկային օրենսդրության խախտումների համար պատասխանատվության վաղեմության ժամկետի ինստիտուտի նպատակն իրավակարգի կայունության, իրավական որոշակիության ու կանխատեսելիության ապահովումն է: Այս ինստիտուտի հիմքում, ի թիվս այլնի, ընկած է այն գաղափարը, որ ժամանակի ընթացքում տվյալ իրավախախտումը, պայմանավորված հասարակական հարաբերություններում տեղի ունեցած փոփոխություններով, կորցնում է իր հանրային վտանգավորությունը:

Մինչև 01.01.2018 թվականը գործող «Հարկերի մասին» ՀՀ օրենքի 30.1-րդ հոդվածը սահմանում էր. «Հարկային օրենսդրության խախտումներ հայտնաբերելու դեպքում հարկային պարտավորություններ չեն կարող առաջանալ, եթե տվյալ խախտումը հայտնաբերվել է այն կատարելու տարվան անմիջապես հաջորդող երեք տարին լրանալուց հետո, բացառությամբ «Գույքահարկի մասին» և «Հողի հարկի մասին» Հայաստանի Հանրապետության օրենքներով սահմանված դեպքերի:

Սույն հոդվածի առաջին պարբերության իմաստով հարկային օրենսդրությամբ սահմանված կարգով հարկային պարտավորությունների հաշվարկման առումով խախտման կատարման տարի է համարվում համապատասխան հաշվարկի, հայտարարագրի, հաշվետվության, տեղեկության կամ այլ փաստաթղթի (անկախ դրանց ներկայացման հանգամանքից)՝ հարկային մարմին ներկայացնելու համար օրենքով սահմանված ժամկետի վերջին օրը ներառող օրացուցային տարին:

Սույն հոդվածի առաջին մասով սահմանված վաղեմության ժամկետի ընթացքը կասեցվում է, եթե հարկ վճարողի, հարկ վճարողի պաշտոնատար անձանց բացակայության կամ խոչընդոտող այլ գործողությունների հետևանքով ստուգման կամ այլ կերպ հարկային պարտավորությունների հաշվարկման հարկային մարմինների փորձը ձախողվել է՝ ձախողման փաստը հարկային մարմնի համապատասխան պաշտոնատար անձի կողմից Հայաստանի Հանրապետության կառավարության սահմանած կարգով արձանագրվելու պահից: Սույն մասով նախատեսված կասեցման հիմքերի դադարեցումից հետո վաղեմության ժամկետի ընթացքը շարունակվում է, եթե հարկային մարմինը կամ հարկային մարմնի համապատասխան պաշտոնատար անձը գիտեր կամ կարող էր իմանալ կասեցման հիմքերի դադարեցման մասին (...):»:

ՀՀ վճարել դատարանը, անդրադառնալով նշված կարգավորումների էությանն ու բովանդակությանը, արձանագրել է, որ առաջնորդվելով հարկատուների իրավունքների գործնականում արդյունավետ պաշտպանության անհրաժեշտությամբ՝ օրենսդիրը սահմանել է նաև, որ հարկային օրենսդրությամբ հնարավոր է նախատեսել հարկային պարտավորության դադարման այլ դեպքեր: Մասնավորապես՝ հարկային իրավահարաբերություններում կանխատեսելիությունն ապահովելու նպատակով նույն օրենքի 30.1-րդ հոդվածում օրենսդիրը սահմանել է հարկային պարտավորության դադարեցման լրացուցիչ հիմք: Այն դեպքերում, երբ հարկային օրենսդրության խախտումը հայտնաբերվում է կատարելու տարվան անմիջապես հաջորդող երեք տարին լրանալուց հետո, հարկային պարտավորությունը համարվում է դադարած, ուստի անձն ազատվում է համապատասխան հարկային պատասխանատվությունից (տե՛ս, ՀՀ կառավարությանն առընթեր պետական եկամուտների կոմիտեի Արթիկի տարածքային հարկային տեսչությունն ընդդեմ «ՎԱ-ԱՐՏ» ՍՊԸ-ի թիվ 475/0136/05/13 վարչական գործով ՀՀ վճարել դատարանի 28.11.2014 թվականի որոշումը):

Վերը նշված նորմերից բխում է, որ հարկային օրենսդրության խախտումների համար պատասխանատվության վաղեմության ժամկետի ինստիտուտի իրավակարգավորման հիմնական տարրերն ու էական հատկանիշները հանգում են հետևյալին.

- հարկային օրենսդրության բոլոր խախտումների համար սահմանված է մեկ ընդհանուր վաղեմության ժամկետ՝ երեք տարի,

- միակ բացառությունը, որի վրա Օրենքի 30.1-րդ հոդվածի առաջին պարբերությամբ սահմանված վաղեմության ժամկետը չի տարածվում, «Գույքահարկի մասին» և «Հողի հարկի մասին» ՀՀ օրենքներով սահմանված դեպքերն են, այսինքն՝ բացառությունը կատարված է՝ ըստ հարկատեսակի. վաղեմության ժամկետը չի տարածվում միայն գույքահարկի և հողի հարկի գծով ունեցած պարտավորությունների վրա,

- սահմանված է վաղեմության ժամկետի հաշվարկման կարգը. եռամյա ժամկետի հաշվարկման ելակետը իրավախախտումը կատարելու տարին է, վերջնակետը՝ իրավախախտումը հայտնաբերելու պահը. հստակեցված է «իրավախախտումը կատարելու տարի» հասկացության բովանդակությունը,

- օրենսդիրը որևէ տարբերակում չի կատարել իրավախախտումը հայտնաբերելու եղանակների ու միջոցների միջև,

- սահմանված է վաղեմության ժամկետի կասեցման իրավական հնարավորություն, ինչը դիտարկվում է որպես մասնավոր և հանրային շահերի հավասարակշռման միջոց,

- վաղեմության եռամյա ժամկետի լրանալը հարկային պարտավորությունների դադարման հիմք է և պատասխանատվությունը բացառող հանգամանք:

Այսպիսով Վճռաբեկ դատարանն արձանագրում է, որ Օրենքի 30.1-րդ հոդվածով սահմանված կարգով հաշվարկված վաղեմության եռամյա ժամկետի լրանալու փաստի ուժով դադարում են բոլոր հարկատեսակների գծով հարկային պարտավորությունները՝ բացառությամբ գույքահարկի և հողի հարկի գծով պարտավորությունների: Վաղեմության ժամկետը լրանալուց հետո հարկատուն այլևս ենթակա չէ պատասխանատվության հարկային օրենսդրության ցանկացած խախտման համար (բացառությամբ գույքահարկին ու հողի հարկին առնչվող)՝ անկախ դրա հայտնաբերման եղանակից ու միջոցից:

Օրենքի 5-րդ հոդվածն ամրագրում էր Հայաստանի Հանրապետությունում ֆիզիկական և իրավաբանական անձանց՝ հարկեր վճարելու պարտականությունը: Նույն օրենքի 15-րդ հոդվածը սահմանում էր, ի թիվս այլնի, հարկ վճարողի հետևյալ պարտականությունները՝ հաշվետու ժամանակաշրջանի արդյունքներով հարկային օրենսդրությամբ այլ բան սահմանված չլինելու դեպքում ինքնուրույն հաշվարկել սահմանված հարկերի գումարները և իրականացնել դրանց վճարումը բյուջե, սահմանված ժամկետում հարկային մարմին ներկայացնել հարկային օրենսդրությամբ նախատեսված հաշվետվությունները, հաշվարկները, այլ փաստաթղթեր և տեղեկություններ, ժամանակին վճարել օրենքով սահմանված հարկերը՝ հարկային օրենսդրությամբ նախատեսված դեպքերում սահմանված կարգով կատարելով նաև դրանց կանխավճարային մուծումները:

Օրենքի 16-րդ հոդվածի 1-ին պարբերությունը սահմանում էր. «Հարկային պարտավորությունը ներառում է հարկերի (այդ թվում՝ թաքցված կամ պակաս ցույց տրված հարկվող օբյեկտի համար նախատեսված), ինչպես նաև հարկային օրենսդրությունը և Հայաստանի Հանրապետությունում հարկային հարաբերությունները կարգավորող մյուս իրավական ակտերը խախտելու համար հաշվարկված՝ հարկային օրենսդրությամբ սահմանված տույժերի և տուգանքների գումարների վճարումը»:

Օրենքի 16.1-րդ հոդվածի համաձայն՝ «Հարկային պարտավորությունների հաշվառման համար հարկային մարմնում բացվում են անձնական հաշվի քարտեր: (...) Հարկային պարտավորությունները (այդ թվում՝ կանխավճարները և նվազագույն հարկերը) հաշվառվում են օրենքով սահմանված վճարման վերջնաժամկետով (այսինքն՝ տվյալ հարկային պարտավորության վճարման համար օրենքով սահմանված ամսաթվով)՝ անկախ հաշվարկների (հայտարարագրերի, հաշվետվությունների) ներկայացման ամսաթվից (...): Հարկային մարմին հաշվարկները (հայտարարագրերը, հաշվետվությունները, հաշվեկշիռները) ներկայացվում են հաշվետու ժամանակաշրջանի ավարտից հետո (...):»:

Ըստ Օրենքի 21-րդ հոդվածի՝ հարկային օրենսդրության խախտումն առաջացնում է պատասխանատվություն՝ Հայաստանի Հանրապետության օրենքներով սահմանված կարգով: Օրենքի 22-րդ հոդվածի 1-ին պարբերության համաձայն՝ հարկերը ճիշտ հաշվարկելու, ժամանակին վճարելու և հարկային օրենսդրության մյուս պահանջները պահպանելու պատասխանատվությունը, հարկային օրենսդրությամբ այլ բան սահմանված չլինելու դեպքում, կրում են հարկ վճարողները և դրանց (...) Հայաստանի Հանրապետության օրենսդրությամբ սահմանված պաշտոնատար անձինք:

Օրենքի՝ «Պատասխանատվությունը հարկային օրենսդրությունը խախտելու համար» վերտառությամբ 4-րդ գլխում ներառված 23-րդ հոդվածը որպես հարկի վճարումը սահմանված ժամկետներից ուշացնելու համար պատասխանատվության միջոց սահմանում էր տույժերի վճարումը՝ ժամկետանց յուրաքանչյուր օրվա համար ժամանակին չմուծված հարկի գումարի 0.15 տոկոսի չափով: Նշված տույժը կիրառվում է ժամանակին չմուծված հարկի գումարների (այդ թվում նաև հարկային օրենսդրությամբ սահմանված դեպքերում՝ հարկային գործակալի կողմից չվճարված), հարկերի կանխավճարային մուծումների գումարների, ստուգման արդյունքներով հայտնաբերված (պակաս ցույց տրված) հարկվող օբյեկտի գծով հարկի գումարի նկատմամբ՝ դրանց վճարման ժամկետից անցած ամբողջ ժամանակաշրջանի համար, բայց ոչ ավելի, քան 365 օրվա համար:

Վերոհիշյալ նորմերից բխում է, որ հարկային օրենսդրության խախտում է, ի թիվս այլնի, հարկատուի կողմից հաշվարկված և հարկային մարմին ներկայացված հաշվարկներում, հաշվետվություններում և անձնական հաշվի քարտում արտացոլված հարկերի գումարներն

օրենքով սահմանված ժամկետում չվճարելը, ինչի համար որպես հարկային պատասխանատվության միջոց կիրառվում են օրենքով սահմանված չափով տույժեր:

Հաշվի առնելով, որ օրենսդիրը Օրենքի 30.1-րդ հոդվածով սահմանված պատասխանատվության վաղեմության ժամկետը կիրառելի է համարել հարկային օրենսդրության ցանկացած խախտման նկատմամբ՝ բացառությամբ գույքահարկի և հողի հարկի առնչությամբ խախտումների՝ Վճռաբեկ դատարանն արձանագրում է, որ վաղեմության եռամյա ժամկետը տարածվում է նաև հարկատուի կողմից հաշվարկված, հարկային մարմին ներկայացված հաշվարկներում, հաշվետվություններում և անձնական հաշվի քարտում արտացոլված հարկերի գումարներն օրենքով սահմանված ժամկետում չվճարելու ձևով դրսևորվող հարկային օրենսդրության խախտման նկատմամբ: Այսինքն՝ հարկատուի կողմից հաշվարկված, հարկային մարմին ներկայացված հաշվարկներում, հաշվետվություններում և անձնական հաշվի քարտում արտացոլված հարկային պարտավորությունները ևս դադարում են վաղեմության եռամյա ժամկետի լրանալու փաստի ուժով:

Գործնականում հարկային պատասխանատվության վաղեմության եռամյա ժամկետի կիրառման տեսանկյունից հատկապես կարևորվում է այդ ժամկետի հաշվարկման ելակետի և հարկային օրենսդրության խախտումը հայտնաբերելու պահի ճիշտ ընտրությունը:

Ըստ Օրենքի 30.1-րդ հոդվածի առաջին պարբերության՝ եռամյա ժամկետի հաշվարկման ելակետը տվյալ խախտումը կատարելու տարին է:

Օրենսդիրը, նպատակ ունենալով իրավակիրառ պրակտիկայում ապահովել իրավական որոշակիություն, հստակեցրել է նաև «խախտման կատարման տարի» հասկացության բովանդակությունը: Խախտման կատարման տարի է համարվում համապատասխան հաշվարկի, հայտարարագրի, հաշվետվության, տեղեկության կամ այլ փաստաթղթի (անկախ դրանց ներկայացման հանգամանքից)՝ հարկային մարմին ներկայացնելու համար օրենքով սահմանված ժամկետի վերջին օրը ներառող օրացուցային տարին: Օրենքի 20-րդ հոդվածի 4-րդ պարբերության համաձայն՝ հարկ վճարողներն իրենց տնտեսական կամ ձեռնարկատիրական կամ այլ գործունեության վերաբերյալ հաշվետվությունները, հաշվարկները, հայտարարագրերը և այլ փաստաթղթերը ներկայացնում են «Հարկերի մասին» և առանձին հարկատեսակների մասին Հայաստանի Հանրապետության օրենքներով սահմանված կարգով, իսկ օրենքներով նախատեսված դեպքերում՝ Հայաստանի Հանրապետության կառավարության սահմանած կարգով:

ՀՀ վճռաբեկ դատարանն այս առնչությամբ իրավական դիրքորոշում է արտահայտել առ այն, որ վաղեմության ժամկետի հաշվարկման համար ելակետ է ընդունվում հարկային օրենսդրության խախտումը կատարելու տարին (ժամկետը հաշվարկվում է իրավախախտման կատարման տարվան հաջորդող տարվանից): Հարկային օրենսդրության խախտումներ հայտնաբերելու դեպքում հարկային պարտավորությունների առաջադրման վաղեմության ժամկետների վերաբերյալ օրենսդրի կողմից սահմանված ընդհանուր կանոնը հետևյալն է. հարկային օրենսդրության խախտման համար հարկային պարտավորություններ չեն կարող առաջանալ, եթե հարկային օրենսդրության տվյալ խախտումը հայտնաբերվել է այն ժամանակ, երբ լրացած է եղել այն կատարելու տարվան անմիջապես հաջորդող երեք տարվա ժամկետը: Այսինքն՝ հարկային օրենսդրության խախտման համար հարկային պարտավորությունների առաջացման վաղեմության ժամկետն ընդգրկում է տվյալ իրավախախտման կատարման տարվան անմիջապես հաջորդող երեք օրացուցային տարիները. այդ տարիներն անցնելուց հետո հայտնաբերված իրավախախտման համար հարկային պարտավորություններ չեն կարող առաջանալ (*տե՛ս, Երվանդ Ոսկանյանն ընդդեմ Երևան քաղաքի Կենտրոն վարչական շրջանի թիվ ՎԴ/0721/05/15 վարչական գործով ՀՀ վճռաբեկ դատարանի 07.04.2017 թվականի որոշումը*):

Այսպիսով, հաշվի առնելով, որ հարկային օրենսդրությամբ տարբեր հարկատեսակների մասով հաշվարկ, հայտարարագիր, հաշվետվություն, տեղեկություն կամ այլ փաստաթուղթ ներկայացնելու համար սահմանված են տարբեր ժամկետներ՝ վաղեմության ժամկետի հաշվարկման ելակետը որոշելու համար նախևառաջ հարկ է պարզել, թե որն է համապատասխան հաշվարկը, հայտարարագիրը, հաշվետվությունը, տեղեկությունը կամ այլ փաստաթուղթը ներկայացնելու համար օրենքով սահմանված վերջնաժամկետը: Եթե, օրինակ, տվյալ հաշվարկը ներկայացնելու վերջնաժամկետը 15.04.2018 թվականն է, ապա եռամյա ժամկետի հոսքն սկսվում է նշված վերջնաժամկետն ընդգրկող օրացուցային տարվան՝ 2018 թվականին հաջորդող տարվա սկզբից՝ 01.01.2019 թվականից:

Օրենքի 30.1-րդ հոդվածով սահմանված վաղեմության եռամյա ժամկետի ավարտը հարկային օրենսդրության տվյալ խախտումը հարկային մարմնի կողմից հայտնաբերելու պահն է:

Վճռաբեկ դատարանը, հաշվի առնելով, որ Օրենքի 30.1-րդ հոդվածում օրենսդիրը որևէ տարբերակում չի կատարել հարկային օրենսդրության այս կամ այն խախտումը հայտնաբերելու եղանակների ու միջոցների միջև, արձանագրում է, որ նշված նորմով սահմանված վաղեմության ժամկետի կիրառումը չի սահմանափակվում միայն այն դեպքերով, երբ խախտումը հայտնաբերվում է հարկային հսկողության արդյունքում՝ հարկային հսկողության եղանակների՝ ստուգումների կամ ուսումնասիրությունների միջոցով: Համեմատության մեջ հարկ է նկատել, որ ի տարբերություն սույն գործով կիրառելի Օրենքի 30.1-րդ հոդվածի՝ ներկայումս գործող ՀՀ հարկային օրենսգրքի 44-րդ հոդվածը հարկային պատասխանատվության վաղեմության ժամկետի կիրառումը սահմանափակել է հարկային հսկողության արդյունքներով հայտնաբերված խախտումներով՝ օգտագործելով «հարկային

հսկողության արդյունքում Օրենսգրքի և վճարների վերաբերյալ Հայաստանի Հանրապետության օրենքների պահանջների խախտումներ հայտնաբերելու դեպքում» ձևակերպումը:

ՀՀ վճարելի դատարանը թիվ 3-1586(ՏԴ) քաղաքացիական գործով 10.10.2007 թվականի որոշման մեջ արտահայտել է իրավական դիրքորոշում առ այն, որ Օրենքի 30.1-րդ հոդվածը կիրառելի է ոչ միայն հարկային օրենսդրությամբ սահմանված ընթացակարգերով անցկացվող ստուգումների արդյունքում հայտնաբերված հարկային պարտավորությունների նկատմամբ: ՀՀ վճարելի դատարանը, հաշվի առնելով այն հանգամանքը, որ օրենքի նշված դրույթը կիրառման որևէ բացառություն չի նախատեսում՝ ելնելով պարտավորության հայտնաբերման եղանակից, գտել է, որ Օրենքի 30.1-րդ հոդվածի առաջին մասով նախատեսված դրույթը վերաբերում է հարկային պարտավորությունների հայտնաբերման բոլոր դեպքերին՝ առանց բացառության:

Այսպիսով, վերը նշված այն դիրքորոշումների համատեքստում, որ Օրենքի 30.1-րդ հոդվածով սահմանված վաղեմության եռամյա ժամկետը կիրառելի է, ի թիվս այլնի, նաև հարկատուի կողմից հաշվարկված, հարկային մարմին ներկայացված հաշվարկներում, հաշվետվություններում և անձնական հաշվի քարտում արտացոլված հարկերի գումարներն օրենքով սահմանված ժամկետում չվճարելու ձևով դրսևորվող՝ հարկային օրենսդրության խախտման նկատմամբ, ինչպես նաև վաղեմության ժամկետի կիրառման տեսանկյունից էական չէ իրավախախտման հայտնաբերման միջոցն ու եղանակը, կարևորվում է հետևյալ հարցադրումը. նշված խախտման դեպքում ո՞րն է խախտումը հայտնաբերելու պահը:

Նշված հարցադրումը Վճարելի դատարանը նախևառաջ հարկ է համարում դիտարկել հարկային ծառայության խնդիրների ու գործառնությունների համատեքստում:

Այսպես, ըստ խնդրո առարկա իրավահարաբերությունների ծագման պահին գործող խմբագրությամբ «Հարկային ծառայության մասին» ՀՀ օրենքի 6-րդ հոդվածի՝ հարկային ծառայության մարմնի խնդիրներն են, ի թիվս այլնի, հարկային և պարտադիր սոցիալական ապահովության վճարների մասին օրենսդրության պահանջների խախտումների կանխումը, խափանումը, այդ խախտումների բացահայտումը, հարկային և պարտադիր սոցիալական ապահովության վճարների մասին օրենսդրությամբ սահմանված պարտավորությունների չկատարման հետևանքով Հայաստանի Հանրապետության պետական և համայնքների բյուջեների նկատմամբ առաջացած պարտավորությունների մարման գծով աշխատանքների իրականացումը: Նույն օրենքի 7-րդ հոդվածը որպես հարկային ծառայության կազմակերպման սկզբունք էր ամրագրում հարկային ծառայությունն արդյունավետ կազմակերպելու սկզբունքը: Նույն օրենքի 9-րդ հոդվածի 1-ին մասը, ի թիվս այլնի, որպես հարկային ծառայության գործառնություն էր սահմանում հարկերի և պարտադիր այլ վճարների հավաքման կազմակերպումը:

Մինչև 01.01.2018 թվականը գործող «Հարկերի մասին» ՀՀ օրենքի 29.1-րդ հոդվածի առաջին պարբերությունը սահմանում էր. «Հարկային պարտավորությունների գծով գումարների վճարումը սահմանված ժամկետից ուշացնելու դեպքում հարկային մարմինը կամ տեղական ինքնակառավարման մարմինը որոշում է կայացնում հարկ վճարողից ժամանակին չվճարված գումարը գանձելու վերաբերյալ և այդ մասին պատշաճ ծանուցում վերջինիս»:

Հիմք ընդունելով հարկային ծառայության վերը նշված խնդիրները, գործառնություններն ու գործունեության սկզբունքները՝ Վճարելի դատարանն արձանագրում է, որ ողջամտորեն գործում է այն կանխավարկածը, որ հարկային մարմինը ձեռնամուխ է լինում հարկային և պարտադիր սոցիալական ապահովության վճարների մասին օրենսդրությամբ սահմանված պարտավորությունների չկատարման հետևանքով Հայաստանի Հանրապետության պետական և համայնքների բյուջեների նկատմամբ առաջացած պարտավորությունների մարման գծով աշխատանքների իրականացմանը, մասնավորապես, հարկ վճարողից ժամանակին չվճարված գումարը գանձելու վերաբերյալ որոշման կայացմանը, չվճարման փաստը հայտնաբերելուն պես: Հակառակ դեպքում, կստացվի, որ հարկային մարմինը գործել է՝ ի խախտումն հարկային ծառայության արդյունավետ կազմակերպման սկզբունքի և պատշաճ կերպով չի իրականացրել իր գործառնություններն ու լիազորությունները:

Ավելին, Վճարելի դատարանն արձանագրում է, որ «հայտնաբերել» եզրույթն ինքնին ենթադրում է ակտիվ վարքագիծ, կոնկրետ գործողությունների ձեռնարկում, որոնց արդյունքում վեր է հանվում իրավախախտման փաստը: Էդուարդ Աղայանի «Արդի հայերենի բացատրական բառարանում» «հայտնաբերել» եզրույթը բացատրվում է որպես «հայտնի դարձնել», «երևան բերել», «բացահայտել», «պարզել»:

Ըստ այդմ՝ ելնելով հարկային մարմնի վարքագծի իրավաչափության, այն է՝ հարկային մարմնի կողմից իր գործառնություններն ու լիազորությունները պատշաճ և ժամանակին իրացնելու կանխավարկածից՝ Վճարելի դատարանը գտնում է, որ հարկատուի կողմից հաշվարկված, հարկային մարմին ներկայացված հաշվարկներում, հաշվետվություններում և անձնական հաշվի քարտում արտացոլված հարկերի գումարներն օրենքով սահմանված ժամկետում չվճարելու ձևով դրսևորվող հարկային օրենսդրության խախտումը հայտնաբերելու պահ է հանդիսանում հարկ վճարողից ժամանակին չվճարված գումարը գանձելու վերաբերյալ որոշում կայացնելուն ուղղված վարչական վարույթ հարուցելու պահը:

«Վարչարարության հիմունքների և վարչական վարույթի մասին» ՀՀ օրենքի 30-րդ հոդվածը սահմանում է. «1. Վարչական վարույթ հարուցելու հիմքերն են՝

ա) անձի դիմումը, բողոքը.

բ) վարչական մարմնի նախաձեռնությունը: (...)

3. Սույն հոդվածի 1-ին մասի «բ» կետով նախատեսված դեպքերում վարչական վարույթը հարուցվում է այն գործողության (գործողությունների) սկսման օրվանից, որը նպատակամղված է վարչական մարմնի նախաձեռնությամբ վարչական ակտի ընդունմանը»:

Վերը նշված նորմերի բովանդակությունից բխում է, որ վարչական մարմնի նախաձեռնությամբ հարուցված վարչական վարույթը մեկնարկում է վարչական մարմնի այն գործողության կատարմամբ, որը նպատակամղված է վարչական ակտի ընդունմանը: Այլ կերպ՝ վարչական մարմնի նախաձեռնությամբ վարչական վարույթը հարուցված լինելու փաստի մասին վկայում է այն գործողությունը, որի կատարմամբ վարչական մարմինն արտահայտում է վարչական ակտ ընդունելու իր նպատակը:

Ի ամփոփումն վերոշարադրյալի՝ Վճռաբեկ դատարանն արձանագրում է, որ հարկատուի կողմից հաշվարկված, հարկային մարմին ներկայացված հաշվարկներում, հաշվետվություններում և անձնական հաշվի քարտում արտացոլված հարկերի գումարներն օրենքով սահմանված ժամկետում չվճարելու ձևով դրսևորված հարկային օրենսդրության խախտումը հայտնաբերված է համարվում այն օրը, երբ վարչական մարմինն իր նախաձեռնությամբ հարուցում է չվճարված գումարների գանձման վերաբերյալ որոշում ընդունելուն ուղղված վարչական վարույթ, այն է՝ կատարում է այնպիսի գործողություն (գործողություններ), որը (որոնք) նպատակամղված է (են) այդ վարչական վարույթի հարուցմանը: Հաշվի առնելով, որ յուրաքանչյուր կոնկրետ դեպքում նման գործողությունը (գործողությունները) կարող է(են) տարբեր դրսևորումներ ունենալ՝ սույն դեպքում չվճարված հարկերի գումարները գանձելու վերաբերյալ որոշում ընդունելուն ուղղված վարչական վարույթը հարուցվելու հանգամանքի մասին է վկայում ընդունվելիք վարչական ակտի հասցեատիրոջն ուղղված ծանուցագիրը, որի բովանդակությունից աներկբա է, որ վարչական մարմնի նախաձեռնությամբ այլևս հարուցված է վարչական վարույթ:

Վճռաբեկ դատարանը հարկ է համարում նշել, որ խնդրո առարկա խախտման հայտնաբերումը համապատասխան հաշվետվություններն ու հաշվարկները հարկային մարմին ներկայացնելու և դրանցում արտացոլված գումարներն օրենքով սահմանված ժամկետում վճարված չլինելու պահով պայմանավորելու դեպքում (սա է սույն գործով ՀՀ վարչական դատարանի իրավական դիրքորոշումը) հարկային մարմնին ժամանակի մեջ անսահմանափակ հնարավորություն կտրվի չվճարված գումարները գանձել հարկատուից, որպիսի պարագայում չի իրացվի Օրենքի 30.1-րդ հոդվածով հետապնդվող իրավական նպատակը, այն է՝ հարկատուի համար ապահովել որոշակի և կանխատեսելի դրություն: Ավելին, գործնականում կբացառվի նշված հոդվածով սահմանված պատասխանատվության վաղեմության ժամկետի կիրառումը խնդրո առարկա խախտման նկատմամբ, մինչդեռ նշված նորմը կիրառելի է հարկային օրենսդրության բոլոր խախտումների նկատմամբ (բացառությամբ գույքահարկին ու հողի հարկին առնչվողների):

Վերոհիշյալի հիման վրա Վճռաբեկ դատարանն արձանագրում է, որ մինչև 01.01.2018 թվականը գործող «**Հարկերի մասին**» ՀՀ օրենքի 30.1-րդ հոդվածով սահմանված վաղեմության եռամյա ժամկետը լրացած է համարվում, եթե վարչական վարույթը հարուցվում է տվյալ հարկատեսակի առնչությամբ հաշվետվություն, հաշվարկ կամ այլ փաստաթուղթ հարկային մարմին ներկայացնելու համար օրենքով սահմանված ժամկետի վերջին օրը ներառող օրացուցային տարվան հաջորդող տարվա առաջին օրվանից հաշված երեք տարին գերազանցող ժամանակահատվածից հետո:

Պատասխանատվության վաղեմության ժամկետ էր սահմանված նաև իրավահարաբերության ծագման պահին գործող և 01.01.2013 թվականին ուժը կորցրած «Պարտադիր սոցիալական ապահովության վճարների մասին» ՀՀ օրենքի 6-րդ հոդվածի 5-րդ մասով, ըստ որի՝ «(...) Սույն օրենքի խախտումներ հայտնաբերելու դեպքում սոցիալական վճարների գծով պարտավորություններ չեն կարող առաջանալ, եթե տվյալ խախտումը հայտնաբերվել է այն կատարելու տարվան հաջորդող երեք տարի հետո: Սույն մասով սահմանված վաղեմության ժամկետի ընթացքը կասեցվում է, եթե ապահովադրի, դրա պաշտոնատար անձանց բացակայության կամ խոչընդոտող այլ գործողությունների հետևանքով սուուգման կամ այլ կերպ սոցիալական վճարի գծով պարտավորությունների հաշվարկման լիազոր մարմնի փորձը ձախողվել է՝ ձախողման փաստը լիազոր մարմնի համապատասխան պաշտոնատար անձի կողմից արձանագրելու պահից: Սույն մասով նախատեսված կասեցման հիմքերի դադարումից հետո վաղեմության ժամկետի ընթացքը շարունակվում է, եթե լիազոր մարմինը կամ դրա համապատասխան պաշտոնատար անձը գիտեր կամ կարող էր իմանալ կասեցման հիմքերի դադարման մասին (...):»:

Վճռաբեկ դատարանն արձանագրում է, որ սույն որոշմամբ արտահայտված բոլոր իրավական դիրքորոշումները հավասարապես վերաբերում են նաև իրավահարաբերության ծագման պահին գործող և 01.01.2013 թվականին ուժը կորցրած «Պարտադիր սոցիալական ապահովության վճարների մասին» ՀՀ օրենքի 6-րդ հոդվածի 5-րդ մասով նախատեսված վաղեմության եռամյա ժամկետի կիրառմանը:

**Վերը նշված դիրքորոշումների կիրառումը սույն գործի փաստերի նկատմամբ.**

Սույն վարչական գործը հարուցվել է Ընկերության կողմից ներկայացված հայցի հիման վրա, որով վերջինս պահանջել է անվավեր ճանաչել Կոմիտեի 26.12.2017 թվականի թիվ 3640/06 որոշումը:

**Դատարանը** հայցի մերժման հիմքում դրել է այն պատճառաբանությունը, որ սոցիալական ապահովության վճարների եռամսյակային հաշվետվությունների, գործատուների պարտադիր

սոցիալական ապահովության վճարների հաշվետվությունների, եկամտային հարկի և պարտադիր կուտակային վճարի ամսական ամփոփ հաշվարկների ներկայացնելու պահից հարկային մարմինը ստացել է տեղեկություններ` Ընկերության հարկային պարտավորությունների առկայության վերաբերյալ, այսինքն` համապատասխան խախտումը հայտնաբերվել է հաշվետվություններն ու հաշվարկները ներկայացված լինելու և այդ հաշվարկներով առաջացած գումարը օրենքով սահմանված ժամկետում վճարված չլինելու պահից:

Դատարանը գտել է, որ հայցվորի կողմից թույլ տրված խախտման և այն հարկային մարմնի կողմից հայտնաբերելու միջև ընկած ժամանակահատվածը չի գերազանցել երեք տարին, հետևապես տվյալ իրավահարաբերության նկատմամբ կիրառելի չեն իրավահարաբերությունների ծագման պահին գործող «Հարկերի մասին» ՀՀ օրենքի 30.1-րդ հոդվածով և «Պարտադիր սոցիալական ապահովության վճարների մասին» ՀՀ օրենքի 6-րդ հոդվածի 5-րդ մասով սահմանված դրույթները:

**Վերաքննիչ դատարանը**, բավարարելով Ընկերության վերաքննիչ բողոքը, արձանագրել է, որ հայցվորի կողմից հարկային հաշվարկներ ներկայացնելն ինքնին բավարար չէ` հաստատված համարելու, որ պատասխանողի կողմից հարկային իրավախախտման փաստը հայտնաբերվել է հարկային հաշվարկները ներկայացնելու պահին` այն հանգամանքի հաշվառմամբ, որ պատասխանողի կողմից իրավախախտման կատարման փաստը հայտնաբերելը Վերաքննիչ դատարանի գնահատմամբ պետք է ուղեկցվի վարչական մարմնի կողմից օրենքով վերջինիս վերապահված լիազորությունների կատարմամբ: (...) Վերաքննիչ դատարանը, ուսումնասիրության առարկա դարձնելով վարչական ակտի ընդունմանն ուղղված վարչական վարույթի նյութերը, նկատել է, որ նախքան 23.11.2017 թվականը` Կոմիտեի հարկադիր գանձումների բաժնի աշխատակցի կողմից հայցվորին ծանուցագիր ուղարկելը, առկա չէ որևէ ապացույց, որով կհաստատվի սույն գործի լուծման համար էական նշանակություն ունեցող հանգամանքն առ այն, որ պատասխանողի կողմից հայցվորին վերագրվող իրավախախտումը հայտնաբերվել է ավելի վաղ, քան 23.11.2017 թվականը: Միաժամանակ, Դատարան ներկայացված` 15.05.2018 թվականի դրությամբ հայցվոր ընկերության եկամտային հարկի գծով անձնական հաշվի քարտերի ուսումնասիրությունից պարզ է դառնում, որ այն ևս չի պարունակում որևէ տվյալ առ այն, որ հայցվորին վերագրվող իրավախախտումը հայտնաբերվել է Օրենքի 30.1-րդ հոդվածով ամրագրված ժամկետի պահպանմամբ:

Տվյալ դեպքում, հայցվոր Ընկերությանն առաջադրված պարտավորության վերջին ժամանակահատվածը ներառում է 2014 թվականի մարտ ամիսը: Հաշվի առնելով այն հանգամանքը, որ պատասխանողի կողմից հայցվոր ընկերության կողմից հարկերը ժամանակին չվճարելու իրավախախտումը հայտնաբերվել է 23.11.2017 թվականին` Վերաքննիչ դատարանն արձանագրել է, որ եկամտային հարկի գծով հարկային պարտավորությունն առաջադրվել է Օրենքի 30.1-րդ հոդվածով ամրագրված տույժ նշանակելու համար նախատեսված վաղեմության 3 տարվա ժամկետի խախտմամբ:

Վերաքննիչ դատարանը, ղեկավարվելով «Պարտադիր սոցիալական ապահովության վճարների մասին» ՀՀ օրենքի 6-րդ հոդվածի 5-րդ մասով, փաստել է նաև, որ սոցիալական ապահովության վճարների մասով առաջադրված պարտավորությունների մասով ևս բաց է թողնվել վաղեմության եռամյա ժամկետը:

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

Սույն գործի փաստերի համաձայն` Կոմիտեի 26.12.2017 թվականի թիվ 3640/06 որոշմամբ արձանագրվել է, որ հարկային մարմնի կողմից վերահսկվող եկամուտների գծով չկատարված պարտավորությունները 13.12.2017 թվականի դրությամբ կազմել են 789.667 ՀՀ դրամ, որից ապառք` 486.728 ՀՀ դրամ, տույժ` 302.939 ՀՀ դրամ: Միաժամանակ արձանագրվել է, որ նշված 789.667 ՀՀ դրամ գումարից 473.632 ՀՀ դրամը սոցիալական ապահովության վճարի գծով պարտավորություն է, որից 282.500 ՀՀ դրամ ապառքի գումարն առաջացել է 2010 թվականի 3-րդ, 4-րդ, 2011-2012 թվականների 1-4-րդ եռամսյակների գործատուների պարտադիր սոցիալական ապահովության վճարների հաշվարկներից, 191.132 ՀՀ դրամ տույժի գումարը հաշվարկվել է` համաձայն «Պարտադիր սոցիալական ապահովագրության վճարների մասին» ՀՀ օրենքի 6-րդ հոդվածի, իսկ 316.035 ՀՀ դրամը եկամտային հարկի գծով պարտավորություն է, որից 204.228 ՀՀ դրամ ապառքի գումարն առաջացել է 2013 թվականի հունվար ամսից 2014 թվականի մարտ ամիսների եկամտային հարկի և սոցիալական վճարի ամսական ամփոփ հաշվարկներից, 111.807 ՀՀ դրամ տույժի գումարը հաշվարկվել է` համաձայն Օրենքի 23-րդ հոդվածի: Նույն որոշմամբ որոշվել է Ընկերությունից գանձել 789.667 ՀՀ դրամ պարտավորության գումար:

Վճռաբեկ դատարանն արձանագրում է, որ վիճարկվող որոշմամբ եզրափակված վարչական վարույթը հարուցելուն ուղղված` Կոմիտեի նախաձեռնությունը դրսևորվել է 23.11.2017 թվականի ծանուցագիրը հայցվորին ուղարկելով, որով Ընկերությունն իրազեկվել է, որ վերջինս 23.11.2017 թվականի դրությամբ ունի 789.667 ՀՀ դրամ չկատարված պարտավորություն և «Վարչարարության հիմունքների և վարչական վարույթի մասին» ՀՀ օրենքի 30-րդ հոդվածի 1-ին մասի «բ» կետի համաձայն` հարուցվել է վարչական վարույթ Ընկերության չկատարված հարկային պարտավորությունները գանձելու վերաբերյալ (**հատոր**

**1-ին, գ.թ. 113):** Հետևաբար, սույն դեպքում Օրենքի 30.1-րդ հոդվածով և «Պարտադիր սոցիալական ապահովության վճարների մասին» ՀՀ օրենքի 6-րդ հոդվածի 5-րդ մասով սահմանված պատասխանատվության վաղեմության ժամկետը կարող է լրացած համարվել, եթե վարչական վարույթը հարուցվել է (ըստ հարկատեսակների) հաշվարկ կամ հաշվետվություն ներկայացնելու համար օրենքով սահմանված ժամկետի վերջին օրն ընդգրկող օրացուցային տարուն հաջորդող տարվա առաջին օրվանից հաշված երեք տարին գերազանցող ժամանակահատվածում:

Վճարել դատարանի գնահատմամբ՝ սույն դեպքում Օրենքի 30.1-րդ հոդվածով սահմանված վաղեմության ժամկետի լրացած լինելու ուժով եկամտային հարկի գծով պարտավորություններ չէին կարող առաջադրվել միայն 2013 թվականի հունվար-նոյեմբեր ամիսների համար, իսկ 2013 թվականի դեկտեմբեր-2014 թվականի մարտ ամիսների եկամտային հարկի գծով պարտավորությունների առնչությամբ վաղեմության ժամկետն իրավախախտումը հայտնաբերելու պահի դրությամբ՝ 23.11.2017 թվականին, դեռևս լրացած չէր, ուստի 2013 թվականի դեկտեմբեր-2014 թվականի մարտ ամիսների եկամտային հարկի գծով պարտավորությունների առաջադրումն իրավաչափ էր:

Այսպես, իրավահարաբերության ծագման պահին գործող «եկամտային հարկի մասին» ՀՀ օրենքի 13-րդ հոդվածի 2-րդ մասի 2-րդ կետի համաձայն՝ հարկային գործակալները պարտավոր են յուրաքանչյուր ամսվա համար այդ ամսվան հաջորդող ամսվա 20-ից ոչ ուշ բացառապես էլեկտրոնային եղանակով հարկային մարմին ներկայացնել եկամտային հարկի ամփոփ հաշվարկ:

Ըստ այդմ 2013 թվականի հունվար-նոյեմբեր ամիսների համար եկամտային հարկի հաշվարկները ներկայացնելու վերջին օրը համապատասխանաբար 20.02.2013, 20.03.2013, 20.04.2013, 20.05.2013, 20.06.2013, 20.07.2013, 20.08.2013, 20.09.2013, 20.10.2013, 20.11.2013 և 20.12.2013 թվականներն էին, այսինքն՝ նշված ժամանակահատվածի մասով խախտումն ընդգրկող օրացուցային տարին 2013 թվականն էր, իսկ վաղեմության եռամյա ժամկետի հաշվարկի սկիզբը՝ 01.01.2014 թվականը: Հետևաբար, հաշվի առնելով, որ 2013 թվականի հունվար-նոյեմբեր ամիսների համար եկամտային հարկի գծով պարտավորությունների առնչությամբ 01.01.2014 թվականից մինչև վերը նշված ծանուցագրի թվագրման օրը՝ 23.11.2017 թվականն ընկած ժամանակահատվածը գերազանցել է երեք տարին՝ Վճարել դատարանը գտնում է, որ վաղեմության ժամկետն անցնելու փաստի ուժով 2013 թվականի հունվար-նոյեմբեր ամիսների համար եկամտային հարկի գծով պարտավորություններ չէին կարող առաջադրվել:

Մինչդեռ 2013 թվականի դեկտեմբեր-2014 թվականի մարտ ամիսների համար եկամտային հարկի հաշվարկները ներկայացնելու վերջին օրը համապատասխանաբար 20.01.2014, 20.02.2014, 20.03.2014 և 20.04.2014 թվականներն էին, այսինքն՝ խախտումն ընդգրկող օրացուցային տարին 2014 թվականն էր, իսկ եռամյա ժամկետի հաշվարկի սկիզբը՝ 01.01.2015 թվականը: Հետևաբար, հաշվի առնելով, որ 2013 թվականի դեկտեմբեր-2014 թվականի մարտ ամիսների եկամտային հարկի գծով պարտավորությունների առնչությամբ 01.01.2015 թվականից մինչև վերը նշված ծանուցագրի թվագրման օրը՝ 23.11.2017 թվականն ընկած ժամանակահատվածը չի գերազանցել երեք տարին՝ Վճարել դատարանը գտնում է, որ վաղեմության ժամկետը 2013 թվականի դեկտեմբեր-2014 թվականի մարտ ամիսների եկամտային հարկի առնչությամբ դեռևս լրացած չէր, և այդ ժամանակահատվածի մասով եկամտային հարկի գծով պարտավորությունների առաջադրումն իրավաչափ է:

Իրավահարաբերության ծագման պահին գործող և 01.01.2013 թվականին ուժը կորցրած «Պարտադիր սոցիալական ապահովության վճարների մասին» ՀՀ օրենքի 6-րդ հոդվածի 4-րդ մասի համաձայն՝ «գործատուները հաշվետու եռամսյակի համար լիազորված մարմին են ներկայացնում օրենսդրությամբ սահմանված ձևով սոցիալական վճարների եռամսյակային հաշվետվություն (ամսական կտրվածքով)՝ մինչև այդ եռամսյակին հաջորդող առաջին ամսվա 20-ը (ներառյալ)...»:

Ըստ այդմ 2010 թվականի 3-րդ, 4-րդ, 2011-2012 թվականների 1-ին, 2-րդ 3-րդ և 4-րդ եռամսյակների սոցիալական վճարների եռամսյակային հաշվետվությունները ներկայացնելու վերջին օրը համապատասխանաբար 20.10.2010, 20.01.2011, 20.04.2011, 20.07.2011, 20.10.2011, 20.01.2012, 20.04.2012, 20.07.2012, 20.10.2012 և 20.01.2013 թվականներն էին, որպիսի պարագայում Վճարել դատարանն իրավաչափ է համարում Վերաքննիչ դատարանի այն եզրահանգումը, որ սոցիալական վճարների մասով առաջադրված պարտավորությունների մասով 23.11.2017 թվականին խախտումը հայտնաբերելու պահի դրությամբ լրացած է եղել իրավահարաբերության ծագման պահին գործող և 01.01.2013 թվականին ուժը կորցրած «Պարտադիր սոցիալական ապահովության վճարների մասին» ՀՀ օրենքի 6-րդ հոդվածի 5-րդ մասով սահմանված վաղեմության եռամյա ժամկետը:

Վերոհիշյալի հիման վրա Վճարել դատարանը եզրահանգում է, որ Օրենքի 30.1-րդ հոդվածի և իրավահարաբերության ծագման պահին գործող և 01.01.2013 թվականին ուժը կորցրած «Պարտադիր սոցիալական ապահովության վճարների մասին» ՀՀ օրենքի 6-րդ հոդվածի 5-րդ մասի խախտման հիմնավորմամբ ոչ իրավաչափ են համապատասխանաբար 2013 թվականի հունվար-նոյեմբեր ամիսների համար եկամտային հարկի մասով առաջադրված պարտավորությունները, ինչպես նաև 2010 թվականի 3-րդ, 4-րդ, 2011-2012 թվականների 1-ին, 2-րդ 3-րդ և 4-րդ եռամսյակների սոցիալական վճարների գծով առաջադրված պարտավորությունները: Ըստ այդմ՝ Վերաքննիչ դատարանը բողոքարկվող դատական ակտով վիճարկվող որոշումն անվավեր ճանաչելով նաև 2013 թվականի

դեկտեմբեր-2014 թվականի մարտ ամիսների համար եկամտային հարկի գծով առաջադրված պարտավորությունների մասով՝ թույլ է տվել Օրենքի 30.1-րդ հոդվածի խախտում:

Այսպիսով, սույն վճռաբեկ բողոքի հիմքի առկայությունը Վճռաբեկ դատարանը համարում է բավարար՝ ՀՀ վարչական դատավարության օրենսգրքի 150-152-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՝ ստորադաս դատարանի դատական ակտը փոփոխելու 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 վերագրյալ 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:

Նույն հոդվածի 5-րդ մասի համաձայն՝ եթե հայցվորի կամ բողոք բերողի պահանջները բավարարվում են մասամբ, ապա հաշվանցման եղանակով դատարանը կարող է հայցվորին, բողոք բերողին և պատասխանողին փոխադարձաբար ազատել դատական ծախսերի հատուցումից կամ համաչափորեն բաշխել դատական ծախսերը նրանց միջև: Իսկ նույն հոդվածի 8-րդ մասի համաձայն՝ երրորդ անձինք դատական ծախսերի հատուցման պարտականությունը կարող են կրել միայն այն դեպքում, եթե նրանց գործողությունների կամ անգործության (ներառյալ՝ դատավարական) հետևանքով առաջացել են դատական ծախսեր:

Հաշվի առնելով, որ Ընկերության վճռաբեկ բողոքը ենթակա է բավարարման մասնակիորեն, ինչի արդյունքում հայցը բավարարվում է մասնակիորեն, Վճռաբեկ դատարանը գտնում է, որ դատական ծախսերի բաշխման հարցը պետք է լուծվի հետևյալ կերպ.

Ընկերությունը հայցադիմում և վերաքննիչ բողոք ներկայացնելու համար վճարել է համապատասխանաբար 4.000 ՀՀ դրամ և 10.000 ՀՀ դրամ: Վճռաբեկ դատարանը գտնում է, որ հայցադիմումի և վերաքննիչ բողոքի համար սահմանված պետական տուրքի վճարման պարտականությունը պետք է համաչափորեն դրվի միաժամանակ թե՛ Ընկերության և թե՛ Կոմիտեի վրա: Վճռաբեկ դատարանը, նպատակ ունենալով համաչափորեն բաշխել նշված դատական ծախսերը, եզրակացնում է, որ պատասխանող Կոմիտեն պարտավոր է Ընկերությանը հատուցել հայցադիմումի և վերաքննիչ բողոքի համար վերջինիս կողմից արդեն իսկ վճարված համապատասխանաբար 4.000 ՀՀ դրամ պետական տուրքի կեսը՝ 2.000 ՀՀ դրամը, և 10.000 ՀՀ դրամ պետական տուրքի կեսը՝ 5.000 ՀՀ դրամ:

Միաժամանակ Վճռաբեկ դատարանը գտնում է, որ Ընկերությունը պարտավոր է Կոմիտեին հատուցել վճռաբեկ բողոքի համար Կոմիտեի կողմից վճարված 20.000 ՀՀ դրամ պետական տուրքի կեսը՝ 10.000 ՀՀ դրամ:

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

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

### **ՈՐՈՇԵՑ**

1. Վճռաբեկ բողոքը բավարարել մասնակիորեն: Բեկանել ՀՀ վերաքննիչ վարչական դատարանի 09.10.2020 թվականի որոշումը և այն փոփոխել. հայցը բավարարել

մասնակիորեն՝ ՀՀ պետական եկամուտների կոմիտեի 26.12.2017 թվականի թիվ 3640/06 որոշումն անվավեր ճանաչել սոցիալական ապահովության վճարների և 2013 թվականի հունվար-նոյեմբեր ամիսների համար եկամտային հարկի գծով առաջադրված պարտավորությունների մասով: Մնացած մասով հայցը մերժել:

2. ՀՀ պետական եկամուտների կոմիտեից հոգուտ «Անտիպա» ՍՊԸ-ի բռնագանձել 2.000 ՀՀ դրամ և 5.000 ՀՀ դրամ որպես համապատասխանաբար հայցադիմումի և վերաքննիչ բողոքի համար նախապես վճարված պետական տուրքի համաչափ բաշխման արդյունքում հատուցման ենթակա գումար:

«Անտիպա» ՍՊԸ-ից հոգուտ ՀՀ պետական եկամուտների կոմիտեի բռնագանձել 10.000 ՀՀ դրամ որպես վճարել բողոքի համար նախապես վճարված պետական տուրքի համաչափ բաշխման արդյունքում հատուցման ենթակա գումար:

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

**Նախագահող**

**Չեկուցող**

**Ռ.  
Հակոբյան  
Լ.  
Հակոբյան  
Ք.  
Մկոյան**

**Պաշտոնական հրապարակման օրը՝ 27 նոյեմբերի 2023 թվական:**