



ՀԱՅԱՍՏԱՆԻ ՀԱՆՐԱՊԵՏՈՒԹՅՈՒՆ

ՎՃՌԱԲԵԿ ԴԱՏԱՐԱՆ

ՀՀ վարչական վերաքննիչ
դատարանի որոշում

Վարչական գործ թիվ ՎԴ5/0716/05/10
2012թ.

Վարչական գործ թիվ ՎԴ5/0716/05/10

Նախագահող դատավոր՝ Ա. Աբովյան

Դատավորներ՝

Գ. Դարիբյան

Ա. Առաքելյան

ՈՐՈՇՈՒՄ

ՀԱՆՈՒՆ ՀԱՅԱՍՏԱՆԻ ՀԱՆՐԱՊԵՏՈՒԹՅԱՆ

Հայաստանի Հանրապետության վճռաբեկ դատարանի քաղաքացիական
և վարչական պալատը (այսուհետ՝ վճռաբեկ դատարան)

նախագահությամբ

մասնակցությամբ դատավորներ

Ե. ԽՈՒՆԴԿԱՐՅԱՆԻ

Մ. ԴՐՄԵՅԱՆԻ

Վ. ԱԲԵԼՅԱՆԻ

Ս. ԱՆՏՈՆՅԱՆԻ

Վ. ԱՎԱՆԵՍՅԱՆԻ

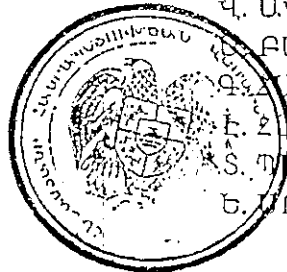
Ե. ԲԱՐՍԵՂՅԱՆԻ

Գ. ԱՎՈՒԲՅԱՆԻ

Է. ՀԱՅՐԻՅԱՆԻ

Տ. ՊԵՏՐՈՍՅԱՆԻ

Ե. ՈՂՂՈՍՈՆՅԱՆԻ



2012 թվականի մարտի 23-ին

դռնբաց դատական նիստում, քննելով անհատ ձեռնարկատեր Միքայել Անտոնյանի վճռաբեկ բողոքը ՀՀ վարչական վերաքննիչ դատարանի 14.06.2011 թվականի որոշման դեմ՝ ըստ Միքայել Անտոնյանի հայցի ընդդեմ ՀՀ կառավարությանն առընթեր պետական եկամուտների կոմիտեի Գյումրու տարածքային հարկային տեսչության (այսուհետ՝ Տեսչություն)՝ Տեսչության 07.09.2010 թվականի թիվ 2327157 ակտն անվավեր ճանաչելու, և ըստ Տեսչության հակընդդեմ հայցի ընդդեմ Միքայել Անտոնյանի՝ Տեսչության 07.09.2010 թվականի թիվ 2327157 ստուգման ակտն անվավեր ճանաչելու (վերացնելու) պահանջի մասին հայցադիմումը մերժելու և հոգուտ պետական բյուջեի 2.355.000 ՀՀ դրամ բռնագանձելու պահանջների մասին,

Պ Ա Ր Ձ Ե Ց

1. Գործի դատավարական նախապատմությունը

Դիմելով դատարան՝ Միքայել Անտոնյանը պահանջել է անվավեր ճանաչել Տեսչության 07.09.2010 թվականի թիվ 2327157 ակտը:

Հակընդդեմ հայցով դիմելով դատարան՝ Տեսչությունը պահանջել է Տեսչության 07.09.2010 թվականի թիվ 2327157 ստուգման ակտն անվավեր ճանաչելու (վերացնելու) պահանջի մասին հայցը մերժել, Միքայել Անտոնյանից հոգուտ պետական բյուջեի բռնագանձել 2.355.000 ՀՀ դրամ և նախապես վճարված պետական տուրքը:

ՀՀ վարչական դատարանի (դատավոր՝ Էդ. Նահապետյան) (այսուհետ՝ Դատարան) 21.02.2011 թվականի վճռով հայցը բավարարվել է, իսկ հակընդդեմ հայցը՝ մերժվել:

ՀՀ վարչական վերաքննիչ դատարանի (այսուհետ՝ Վերաքննիչ դատարան) 14.06.2011 թվականի որոշմամբ Տեսչության բողոքը բավարարվել է մասնակիորեն՝ Դատարանի 21.02.2011 թվականի վճիռը բեկանվել և փոփոխվել է. հայցը մերժվել է, իսկ հակընդդեմ հայցը հոգուտ պետական բյուջեի 2.355.000 ՀՀ դրամ բռնագանձելու պահանջի մասով բավարարվել է: Գործի վարույթը հակընդդեմ հայցի՝ Տեսչության 07.09.2010 թվականի թիվ 2327157 ստուգման ակտն անվավեր ճանաչելու (վերացնելու) պահանջի մասին հայցադիմումը մերժելու պահանջի մասով կարճվել է:

Սույն գործով վճռաբեկ բողոք է ներկայացրել Միքայել Անտոնյանը:
Վճռաբեկ բողոքի պատասխան չի ներկայացվել:

2. Վճռաբեկ բողոքի հիմքերը, հիմնավորումները և պահանջը

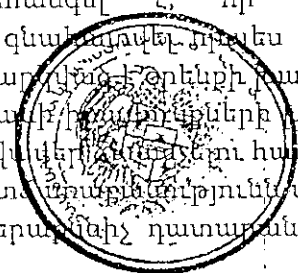
Սույն վճռաբեկ բողոքը քննվում է հետևյալ հիմքի սահմաններում ներքոհիշյալ հիմնավորումներով.

Վերաքննիչ դատարանը խախտել է ՀՀ քաղաքացիական դատավարության օրենսգրքի 227-րդ հոդվածի 1-ին կետի 1-ին ենթակետը, չի կիրառել «Վարչարարության հիմունքների և վարչական վարույթի մասին» ՀՀ օրենքի 63-րդ հոդվածի 1-ին մասը, որը պետք է կիրառեր:

Բողոք բերած անձը նշված պնդումը պատճառարանել է հետևյալ փաստարկներով.

Վերաքննիչ դատարանը հիմնավորված է համարել, որ վիճարկվող ակտով ստուգանքի նշանակման համար հիմք ընդունված իրացման շրջանառության չափը հաշվարկվել է «Հաստատագրված վճարի մասին» ՀՀ օրենքի 7-րդ, 8-րդ հոդվածների, «Հարկերի մասին» ՀՀ օրենքի 22-րդ հոդվածի խախտումներով, և որ հաստատագրված վճարի չափից հնարավոր չէ հաշվարկել իրացման շրջանառությունը, քանի որ հաստատագրված հարկի և իրացման շրջանառության միջև որևէ կապ չկա: Այնուամենայնիվ, Վերաքննիչ դատարանը եզրահանգել է, որ իրացման շրջանառության հաշվարկված մեծությունը չի կարող գնահատվել որևէ իրականը գերազանցող, այսինքն՝ այդ մեծությունը թեկուզև հաշվարկված է օրենքի խախտմամբ, այն որևէ կերպ չի կարող առաջ բերել Միքայել Անտոնյանի վերաքննիչ դատարանի խախտում, հետևաբար այն բավարար հիմք չէ ստուգման ակտն անվավեր ճանաչելու համար:

Մինչդեռ Վերաքննիչ դատարանի վերոնշյալ պատճառարանները անհիմն է, քանի որ օրենքի խախտմամբ ընդունված լինելու՝ Վերաքննիչ դատարանի կողմից



հաստատված հանգամանքներն արդեն պարտադիր հանգեցնում են «Վարչարարության հիմունքների և վարչական վարույթի մասին» ՀՀ օրենքի 63-րդ հոդվածի 1-ին մասի կիրառմանը, այսինքն՝ ակտի անվավերությանը:

Ակտով հաշվարկված իրացման շրջանառությունն իրական շրջանառությունից գերազանցող չլինելու Վերաքննիչ դատարանի եզրահանգման հիմքում դրվել է այն հանգամանքը, որ ակտով հաշվարկված իրացման շրջանառությունը նշանակում է, որ մեկ ամսվա իրացման շրջանառությունը պայմանական մեկ ավտոմեքենայի հաշվով կազմում է 124.000 ՀՀ դրամ, որը համարժեք է միայն վարորդի ամսական աշխատավարձին, որն էլ Վերաքննիչ դատարանը համարել է հանրահայտ փաստ՝ ՀՀ վարչական դատավարության օրենսգրքի 27-րդ հոդվածի կիրառմամբ: Նշված փաստն ընդունելի չէ, քանի որ չկա որևէ տվյալ աշխատած օրերի քանակի, ինչպես նաև դրանով պայմանավորված վարորդների աշխատավարձի չափի մասին: Այսինքն վարորդի աշխատավարձը 124.000 ՀՀ դրամ լինելու փաստը հանրահայտ չի կարող համարվել, քանի որ հայտնի չէ աշխատած օրերի քանակը և աշխատավարձի չափի վրա ազդող այլ հանգամանքներ:

Վերոգրյալի հիման վրա բողոք բերած անձը պահանջել է բեկանել Վերաքննիչ դատարանի 14.06.2011 թվականի որոշումը և օրինական ուժ տալ Դատարանի 21.02.2011 թվականի վճռին:

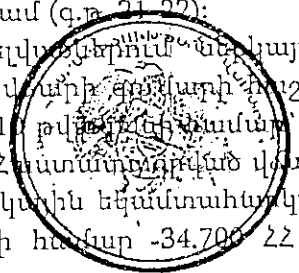
3. Վճռաբեկ բողոքի քննության համար նշանակություն ունեցող փաստերը

Վճռաբեկ բողոքի քննության համար էական նշանակություն ունեն հետևյալ փաստերը.

1) Տեսչության 20.07.2010 թվականի թիվ 2327157 հանձնարարագրի համաձայն՝ անհատ ձեռնարկատեր Միքայել Անտոնյանի մոտ իրականացվել է առանց պետական գրանցման, առանց համապատասխան լիցենզիայի (թույլտվության) ձեռնարկատիրական գործունեության իրականացման ստուգում: Ստուգմամբ պարզվել է, որ Միքայել Անտոնյանը Գյումրի քաղաքում 01.04.2009-01.09.2010 թվականներն ընկած ժամանակահատվածում գրադվել է մարդատար (տաքսի) ավտոմեքենաներով ուղևորների փոխադրման գործունեությամբ, որը լիցենզավորման ենթակա գործունեություն է (գ.թ. 20, 21-22):

2) 07.09.2010 թվականի թիվ 2327157 ստուգման ակտով արձանագրվել է, որ 01.04.2009-01.09.2010 թվականներին Միքայել Անտոնյանի մոտ իրացման շրջանառությունը կազմել է 4.710.000 ՀՀ դրամ, որը հաշվարկվել է քննչական գործողությունների արդյունքում ձեռք բերված ապացույցների հիման վրա և համաձայն «Հարկերի մասին» ՀՀ օրենքի 26-րդ հոդվածի հաշվարկվել է տուգանք՝ 2.355.000 ՀՀ դրամի չափով, որից տուգանք 2.119.500 ՀՀ դրամ, հարկային մարմնի զարգացման և խրախուսման ֆոնդի գումար՝ 235.500 ՀՀ դրամ (գ.թ. 21-22):

3) Ստուգման ակտին կից 1-ին և 2-րդ հավելվածներում ներկայացված հաշվարկի և տեղեկանքի համաձայն՝ հաստատագրված վարչի գործարարի հաշվարկը 2009 թվականի համար կազմել է 148.800 ՀՀ դրամ, իսկ 2010 թվականի համար՝ 86.800 ՀՀ դրամ: Այդ տվյալների հիման վրա, հիմք ընդունելով «Հաստատագրված վարչի մասին» ՀՀ օրենքի 6-րդ հոդվածը հաշվարկվել է հաշվարկային եկամտահարկը 2009 թվականի համար՝ 59.500 ՀՀ դրամ, իսկ 2010 թվականի համար՝ 34.700 ՀՀ դրամ,



ընդհանուր՝ 94.200 ՀՀ դրամ: Նշված տվյալների հիման վրա, հիմք ընդունելով «Եկամտահարկի մասին» ՀՀ օրենքի 18-րդ հոդվածի 2-րդ կետը, հաշվարկվել է հաշվարկային եկամուտը՝ 2009 թվականի համար՝ 595.000 ՀՀ դրամ, իսկ 2010 թվականի համար՝ 347.000 ՀՀ դրամ, ընդհանուր՝ 942.000 ՀՀ դրամ: Այնուհետ, «Հարկերի մասին» ՀՀ օրենքի 22-րդ հոդվածով սահմանված 25 տոկոս վերադիրի կիրառմամբ հաշվարկվել է հաշվարկային իրացման շրջանառությունը՝ 2009 թվականի համար՝ 2.975.000 ՀՀ դրամ, իսկ 2010 թվականի համար՝ 1.735.000 ՀՀ դրամ, ընդհանուր՝ 4.710.000 ՀՀ դրամ, որի նկատմամբ էլ հաշվարկվել է տուգանքը (գ. թ. 23, 24):

4. Վճռաբեկ դատարանի պատճառաբանությունները և եզրահանգումները

Քննելով վճռաբեկ բողոքը նշված հիմքի սահմաններում՝ Վճռաբեկ դատարանը գտնում է, որ այն հիմնավոր է հետևյալ պատճառաբանությամբ.

Վճռաբեկ դատարանը բողոքի հիմքում բարձրացված հարցերին պատասխանելու համար անհրաժեշտ է համարում անդրադառնալ հետևյալ իրավական հարցերին.

* Արդյոք «Հարկերի մասին» ՀՀ օրենքի 22-րդ հոդվածով նախատեսված «հասույթի հաշվարկային 25 տոկոս վերադիրի» կիրառման դեպքում իրացման շրջանառության չափը կարող է որոշվել «Հաստատագրված վճարների մասին» ՀՀ օրենքի հիման վրա.

* Ինչպիսի պայմանների առկայության դեպքում դատարանը կարող է փաստը ճանաչել հանրահայտ.

1. Վճռաբեկ դատարանը գտնում է, որ 1-ին հարցին պատասխանելու համար անհրաժեշտ է պարզել հասույթ օրենսդրական եզրույթի բովանդակության դրսևորումները ՀՀ օրենսդրության մեջ:

Հասույթ հասկացությունն օգտագործվում է հարկային օրենսդրության տարբեր ակտերում:

Այսպես, «Շահութահարկի մասին» ՀՀ օրենքի 7-րդ հոդվածի 2-րդ մասի համաձայն՝ եկամուտների թվին են դասվում, մասնավորապես՝

ա) ապրանքների, արտադրանքի (այսուհետ՝ նաև ապրանքներ) իրացումից ստացվող հասույթը.

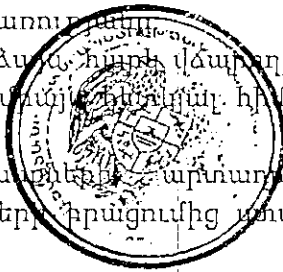
բ) ծառայությունների իրացումից ստացվող հասույթը.

գ) հիմնական միջոցների և այլ ակտիվների իրացումից ստացվող հասույթը.

«Ավելացված արժեքի հարկի մասին» ՀՀ օրենքը սահմանում է նաև հասույթի հասկացությունը: Մասնավորապես, նշված օրենքի 3-րդ հոդվածի 9-րդ պարբերության համաձայն՝ նույն օրենքի իմաստով՝ հասույթ է համարվում տնտեսական (ձեռնարկատիրական) գործունեություն իրականացնող անձանց տնտեսական (ձեռնարկատիրական) գործունեության ընդհանուր արդյունքը՝ առանց կատարված ծախսերի (այդ թվում՝ ապրանքների ձեռքբերման գծով ծախսերի) պակասեցման: Առևտրի ոլորտում այն հավասարեցվում է ապրանքաշրջանառության:

«Հարկերի մասին» ՀՀ օրենքի 17-ին հոդվածի համաձայն՝ հարկ վճարողի մոտ հարկային մարմնի ներկայացուցիչ կարող է նշանակվել մայրցամաքի հիմքերից առնվազն մեկի առկայության դեպքում՝

ա) հարկ վճարողի նախորդ տարվա ապրանքների արտադրանքի, ծառայությունների, ինչպես նաև հարկ վճարողի ակտիվների իրացումից ստացվող



հասույթը (գուտ հասույթը՝ առանց անուղղակի հարկերի) գերազանցել է 4 միլիարդ դրամը:

Վերոնշյալ նորմերի համեմատական վերլուծության արդյունքում Վճռաբեկ դատարանը գտնում է, որ օրենսդրության մեջ օգտագործվում են հասույթ, եկամուտ, գուտ հասույթ, ապրանքաշրջանառություն եզրույթները: Ընդ որում, որոշ դեպքերում (եկամտահարկ) օրենսդիրը ապրանքի իրացումից ստացված եկամուտը նույնացնում է ապրանքի իրացումից ստացված հասույթի հետ: Օրենսդրության վերլուծությունը ցույց է տալիս նաև, որ գուտ հասույթ հասկացությունն իր մեջ ներառում է հասույթն առանց անուղղակի հարկերի:

Հիմք ընդունելով վերոնշյալը՝ Վճռաբեկ դատարանը գտնում է, որ հարկային օրենսդրությամբ հասույթ եզրույթն իր մեջ ներառում է տնտեսական գործունեության (ապրանքների իրացում, ծառայությունների իրացում, հիմնական միջոցների և այլ ակտիվների իրացում) ընդհանուր արդյունքը, որից դեռևս պակասեցված չեն կատարված ծախսերը (այդ թվում՝ ապրանքների ձեռքբերման գծով: ծախսեր) և անուղղակի հարկերը:

Վերոնշյալի հիման վրա Վճռաբեկ դատարանը գտնում է, որ հասույթի չափի որոշման համար էական նշանակություն ունեն տնտեսական գործունեության ծավալները՝ ապրանքների իրացման, ծառայությունների իրացման, հիմնական միջոցների և այլ ակտիվների իրացման ծավալները:

«Հաստատագրված վճարների մասին» ՀՀ օրենքի 1-ին հոդվածի համաձայն՝ նույն օրենքը կարգավորում է Հայաստանի Հանրապետությունում գործունեության որոշ տեսակների համար հաստատագրված վճարների հաշվարկման և վճարման հետ կապված հարաբերությունները, սահմանում է հաստատագրված վճարներ վճարողների շրջանակը, հաստատագրված վճարի հաշվարկման և վճարման կարգը, ինչպես նաև պատասխանատվությունը՝ սույն օրենքի խախտման համար:

Վերոնշյալ հոդվածի վերլուծությունից հետևում է, որ հաստատագրված վճարը փոխարինող հարկ է, սակայն այն ունի հաշվարկման և վճարման ինքնուրույն կարգ, իսկ «Հաստատագրված վճարների մասին» ՀՀ օրենքը կարգավորում է հաստատագրված վճարողների կողմից հաստատագրված վճարի հաշվարկման և վճարման կարգը:

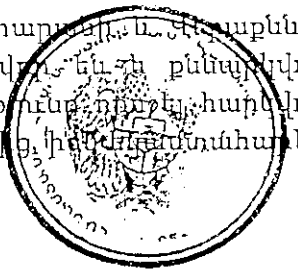
Վճռաբեկ դատարանը, հիմք ընդունելով «Հաստատագրված վճարների մասին» ՀՀ օրենքի 8-րդ հոդվածը, որի համաձայն՝ հաստատագրված վճարի համար հարկման բազա է համարվում սույն օրենքի 7 հոդվածով, բացառությամբ 7 հոդվածի «իա» ենթակետի նախատեսված գործունեության տեսակների համար սահմանված ելակետային տվյալների և ուղղիչ գործակիցների որոշակի արտադրյալը՝ դրամական արտահայտությամբ, գտնում է, որ հաստատագրված վճարի չափի ձևավորման հիմքում օրենսդիրը դրել է այլ տրամաբանություն և հաշվարկման այլ կարգ: Մասնավորապես, հաստատագրված վճարների հաշվարկման կատարման համար հասկան գործունեության ծավալները, ինչպիսին է, օրինակ՝ ծառայությունների մատուցումից ստացված արդյունքը, էական նշանակություն չունեն, քան որ օրենսդրությամբ վճարների հաշվարկման հիմք են ելակետային տվյալները՝ ըստ 7-րդ հոդվածից, որոնք սահմանված են նույն օրենքով:



2.975.000 ՀՀ դրամ, իսկ 2010 թվականի համար՝ 1.735.000 ՀՀ դրամ, ընդհանուր՝ 4.710.000 ՀՀ դրամ, որի նկատմամբ էլ հաշվարկվել է տուգանքը:

Դատարանը հայցը բավարարելիս պատճառաբանել է, որ ակնհայտ է նաև, որ հաշվարկների համար ելակետային մեծություն է համարվել թեթև մարդատար ավտոմեքենաներով ուղևորների փոխադրման գործունեության համար սահմանված հաստատագրված վճարի գումարը: Այսինքն՝ իրացման շրջանառությունը որոշվել է հարկվող եկամտից, հարկվող եկամուտը որոշվել է եկամտահարկի գումարից, իսկ եկամտահարկի գումարը՝ հաստատագրված վճարից: Նման մոտեցումն անընդունելի է հետևյալ պատճառաբանությամբ: «Հաստատագրված վճարների մասին» ՀՀ օրենքի 2-րդ հոդվածի 2-րդ մասի համաձայն, ֆիզիկական անձանց համար հաստատագրված վճարը փոխարինում է ավելացված արժեքի հարկի և (կամ) եկամտահարկի գումարին: Իսկ օրենքի 7-րդ հոդվածի համաձայն, հաստատագրված վճարի հարկվող օբյեկտ են համարվում գործունեության որոշակի տեսակները: Նույն օրենքի 8-րդ հոդվածի համաձայն՝ հաստատագրված վճարի հարկման բազա է համարվում գործունեության տվյալ տեսակի համար սահմանված ելակետային տվյալների և ուղղիչ գործակիցների որոշակի արտադրյալը՝ ՀՀ դրամական արտահայտությամբ: Օրենքի սահմանումներից երևում է, որ հաստատագրված վճարի չափը պայմանավորված չէ սուբյեկտի տվյալ գործունեության իրացման շրջանառությամբ, տնտեսական ցուցանիշը որևէ նշանակություն չունի հաստատագրված վճարի չափը որոշելու համար, որպիսի հանգամանքը չի վիճարկել նաև հարկային մարմինը: Բացի այդ, տվյալ գործունեության մասով հաստատագրված վճարը փոխարինում է եկամտահարկին և ավելացված արժեքի հարկին: Իսկ եթե հաստատագրված վճարը փոխարինում է եկամտահարկին, ապա այն բացառում է եկամտահարկը, հաստատագրված վճարի մեջ չի ներառվում եկամտահարկի գումարը: Եթե «Հաստատագրված վճարների մասին» ՀՀ օրենքի 6-րդ հոդվածով սահմանված է, որ հաստատագրված վճարի գումարի մեջ ավելացված արժեքի հարկի հաշվարկային մեծությունն ընդունվում է 60 տոկոս, ապա դա չի նշանակում, որ հաստատագրված վճարը ներառում է 60 տոկոս ավելացված արժեքի հարկ և 40 տոկոս եկամտահարկ, դա ընդամենը հաշվարկային մեծություն է, որն օգտագործվում է հարկերի վերահաշվարկներ կատարելիս և չի կարող կիրառվել իրացման շրջանառությունը որոշելու համար: Եթե հաստատագրված վճարի մեծությունը որոշելու համար իրացման շրջանառությունը որևէ նշանակություն չունի, ապա հակառակ կապը նույնպես չի կարող լինել, այսինքն՝ հաստատագրված վճարի մեծությունը չի կարող հիմք հանդիսանալ իրացման շրջանառությունը որոշելու համար: Դատարանը գտել է, որ իրացման շրջանառությունն ակտով հաշվարկվել է «Հաստատագրված վճարի մասին» ՀՀ օրենքի 7-րդ և 8-րդ հոդվածների, «Հարկերի մասին» ՀՀ օրենքի 22-րդ հոդվածի խախտումներով, ինչը նույնպես հանգեցրել է «Հարկերի մասին» ՀՀ օրենքի 26-րդ հոդվածի սխալ կիրառմանը: Նշված խախտումն արձանագրվել է նաև Վերաքննիչ դատարանի կողմից:

Հետևաբար Վճռաբեկ դատարանը գտնում է, որ Դատարանի և Վերաքննիչ դատարանի պատճառաբանություններն այդ մասով հիմնավոր են և քննարկվող պարագայում Տեսչությունը չէր կարող իրացման շրջանառությունը որոշել հարկվող եկամտից, հարկվող եկամուտը որոշել եկամտահարկի գումարից, իսկ եկամտահարկի գումարը՝ հաստատագրված վճարից:



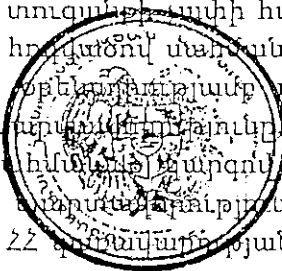
«Հարկերի մասին» ՀՀ օրենքի 26-րդ հոդվածի համաձայն Հայաստանի Հանրապետության օրենսդրությամբ սահմանված կարգով չգրանցված կամ հարկային մարմիններում օրենսդրությամբ սահմանված կարգով չհաշվատված կամ առանց լիցենզիայի կամ տվյալ գործունեությամբ զբաղվելու համար օրենսդրությամբ թույլատրված վայրերից դուրս այդ գործունեությամբ զբաղվող անձանց կողմից ձեռնարկատիրական կամ լիցենզավորման ենթակա գործունեությամբ զբաղվելու դեպքում (ապօրինի գործունեություն) գանձվում է տուգանք՝ այդ գործունեության արդյունքում հարկային օրենսդրությամբ սահմանված կարգով հաշվարկված իրացման շրջանառության (համախառն եկամտի) 50 տոկոսի չափով:

Սույն հոդվածով նախատեսված ապօրինի գործունեության իրականացման դեպքում իրացման շրջանառությունը (համախառն եկամուտը) և ակտիվների արժեքները որոշվում են հարկային մարմինների կողմից՝ կիրառելով սույն օրենքի 22 հոդվածի դրույթները:

Սույն օրենքի 22-րդ հոդվածի համաձայն՝ եթե հարկ վճարողը չի ներկայացնում հարկվող օբյեկտների գծով հաշվապահական հաշվառման (հարկային օրենսդրությամբ կամ Հայաստանի Հանրապետության կառավարության որոշումներով նախատեսված դեպքերում՝ նաև այլ հաշվառման և (կամ) գրանցումների վերաբերող) սահմանված փաստաթղթերը կամ դրանք վարում է սահմանված կարգի կոպիտ խախտումներով, կամ ակնհայտ կեղծ տվյալներ է մտցնում հարկային տեսչություն ներկայացրած հաշվետվություններում, հաշվարկներում, հայտարարագրերում և այլ փաստաթղթերում, որի հետևանքով անհնար է դառնում հարկային օրենսդրությամբ սահմանված կարգով հաշվարկել հարկ վճարողի հարկային պարտավորությունը, ապա հարկվող օբյեկտները և հարկային պարտավորությունները հաշվարկում է հարկային տեսչությունը՝ Հայաստանի Հանրապետության կառավարության սահմանած կարգով, մասնավորապես, հիմնվելով՝

- հարկ վճարողի ակտիվների,
- հարկ վճարողի իրացման շրջանառության ծավալների,
- հարկ վճարողի արտադրության և շրջանառության ծախսերի,
- գույքագրման և չափագրման տվյալների,
- օրենքով սահմանված կարգով երրորդ անձից ստացված տեղեկությունների,
- համանման պայմաններում գործող այլ սուբյեկտների միջև կիրառված գների և այլ ցուցանիշների,
- հասույթի հաշվարկային 25 տոկոս վերադիրի, օրենքով իրականացված հսկիչ գնումների վրա:

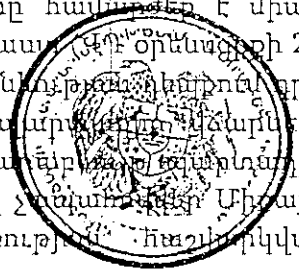
Վերը նշված նորմերի վերլուծությունից հետևում է, որ առանց լիցենզիայի լիցենզավորման ենթակա գործունեություն իրականացնելն ապօրինի գործունեություն է, որն առաջացնում է տուգանքի նշանակում: Նշված տուգանքի օրենքով սահմանված կարգով: Այսինքն՝ այն դեպքում, երբ անհնար է հարկային օրենսդրությամբ սահմանված կարգով հաշվարկել հարկ վճարողի հարկային պարտավորությունը, հարկային տեսչությունը պարտավոր է ՀՀ կառավարության սահմանված կարգով հաշվարկել հարկ վճարողի հարկվող օբյեկտները և հարկային տեսչության կողմից հարկային տեսչության անհատ ձեռնարկատեր Տիգրան Խոսրովյանն ընդդեմ ՀՀ կառավարությանն առընթեր



պետական եկամուտների կոմիտեի Շահումյանի հարկային տեսչության՝ Տեսչության 11.11.2008 թվականի թիվ 2303487 ակտի 4-րդ կետն անվավեր ճանաչելու պահանջի մասին, թիվ ՎԴ/0054/05/09 գործով ՀՀ վճարբեկ դատարանի 24.07.2009 թվականի որոշումը): Տվյալ դեպքում օրենսդիրը, հղում անելով նույն օրենքի 22-րդ հոդվածին, ի նկատի է ունեցել այն դեպքը (ապօրինի գործունեության իրականացում), երբ անհնար է հարկային օրենսդրությամբ սահմանված կարգով հաշվարկել հարկ վճարողի հարկային պարտավորությունը: Հետևաբար, նման դեպքում հարկային տեսչության համար ծագում է պարտավորություն՝ հաշվարկելու հարկվող օբյեկտները և հարկային պարտավորությունները Հայաստանի Հանրապետության կառավարության սահմանած կարգով, հիմնվելով օրենքով սահմանված չափանիշների վրա (տես՝ Անահիտ Թորոսյանն ընդդեմ ՀՀ կառավարությանն առընթեր հարկային պետական ծառայության՝ 2006 թվականի հոկտեմբերի 19-ի թիվ 1303288 ակտն անվավեր ճանաչելու պահանջի մասին թիվ 3-500(ՏԴ) գործով Վճարբեկ դատարանի 30.03.2007 թվականի որոշումը):

Սույն գործով Տեսչության կողմից իրացման շրջանառությունն ակտով հաշվարկվել է «Հաստատագրված վճարի մասին» ՀՀ օրենքի 7-րդ և 8-րդ հոդվածների, «Հարկերի մասին» ՀՀ օրենքի 22-րդ հոդվածի խախտումներով, ինչը նույնպես հանգեցրել է «Հարկերի մասին» ՀՀ օրենքի 26-րդ հոդվածի սխալ կիրառմանը: Այդ խախտումն արձանագրվել է Դատարանի և Վերաքննիչ դատարանի կողմից:

Միաժամանակ, Վերաքննիչ դատարանը, արձանագրելով հանդերձ այն փաստը, որ իրացման շրջանառության մեծությունը օրենքի խախտմամբ է որոշվել, գտել է, որ «Հարկերի մասին» ՀՀ օրենքի 26-րդ հոդվածի կիրառման պայման է հանդիսանում իրացման շրջանառության մեծությունը հարկային օրենսդրությամբ սահմանված կարգով հաշվարկված լինելը: Վերաքննիչ դատարանը, մեկնաբանելով այդ հոդվածի պահանջը, գտել է, որ նշված պայմանը, մասնավորապես, ուղղված է իրավախախտում թույլ տված անձի իրավունքների պաշտպանությանն այն հաշվով, որ հաշվարկված իրացման շրջանառությունն ավելի չլինի փաստացի իրացման շրջանառությունից: Այսինքն՝ իրացման շրջանառության մեծությունը օրենքի խախտմամբ որոշված լինելը կարող է հանգեցնել ստուգման ակտի անվավերությանը, եթե դա հանգեցրել կամ կարող է հանգեցնել Միքայել Անտոնյանի իրավունքների խախտմանը: Ըստ գործով ձեռք բերված տվյալների, իրացման շրջանառության հաշվարկված մեծությունն է 4.710.000 ՀՀ դրամ: Ձեռնարկատիրոջ գործունեության հետ կապված ավտոմեքենաները հինգն են: Դրանցից մեկը Ձեռնարկատիրոջ լիցենզավորման ենթակա գործունեության մեջ ներգրավված է եղել 5 ամիս, երկրորդը՝ 7 ամիս, երրորդը՝ 14 ամիս, չորրորդը և հինգերորդը՝ 6-ական ամիս: Այդ ամբողջն ընդամենը կազմում է 38 ամիս՝ պայմանական մեկ ավտոմեքենայի հաշվով: Այսինքն՝ մեկ ամսվա իրացման շրջանառությունը պայմանական մեկ ավտոմեքենայի հաշվով կազմում է՝ 4.710.000:38=124.000 ՀՀ դրամ (մոտավորապես): Այդ գումարը համարվել է միայն վարորդի ամսական աշխատավարձին, որպես հանրահայտ փաստացի օրենսգրքի 27-րդ հոդվածի 1-ին մաս): Մինչդեռ, իրական, օրինական գործունեության շրջանառության հաշվին պետք է կատարվեին հարկերի, տուրքերի, այլ սարքավորումների վճարման պարտավորությունները, պետք է կատարվեին տարբեր շրջանառության իր ծախսեր, որոնք եական մեծություն են կազմում, եթե նույնիսկ չլիցենզավորված Միքայել Անտոնյանի եկամուտը: Այսինքն՝ իրացման շրջանառությունը հաշվարկված



մեծությունը որևէ կերպ չի կարող գնահատվել որպես իրականը գերազանցող, այսինքն՝ այդ մեծությունը, թեկուզև հաշվարկված է օրենքի խախտմամբ, որևէ կերպ չի կարող առաջ բերել Միքայել Անտոնյանի իրավունքների խախտում: Սույն եզրահանգման հիման վրա Վերաքննիչ դատարանը գտել է, որ իրացման շրջանառության մեծությունն օրենքի խախտմամբ հաշվարկված լինելը բավարար հիմք չի հանդիսանում ստուգման ակտն անվավեր ճանաչելու, այն է՝ «Վարչարարության հիմունքների և վարչական վարույթի մասին» ՀՀ օրենքի 63-րդ հոդվածը կիրառելու համար:

«Վարչարարության հիմունքների և վարչական վարույթի մասին» ՀՀ օրենքի 63-րդ հոդվածի 1-ին մասի համաձայն՝ անվավեր է ստոչինչ չհանդիպացող այն ոչ իրավաչափ վարչական ակտը, որն ընդունվել է՝ «ա» օրենքի խախտմամբ, այդ թվում՝ օրենքի սխալ կիրառման կամ սխալ մեկնաբանման հետևանքով:

Վճռաբեկ դատարանը գտնում է, որ հաստատագրված վճարի գումարի մեծությունից իրացման շրջանառություն որոշելը չի բխում օրենքի պահանջներից, և այս մասով Դատարանի վճիռը հիմնավորված է, ինչը բավարար է ստուգման ակտն անվավեր ճանաչելու համար: Բացի այդ, իրացման շրջանառությունն ակտով հաշվարկվել է «Հաստատագրված վճարի մասին» ՀՀ օրենքի 7-րդ և 8-րդ հոդվածների, «Հարկերի մասին» ՀՀ օրենքի 22-րդ հոդվածի խախտումներով, ինչը նույնպես հանգեցրել է «Հարկերի մասին» ՀՀ օրենքի 26-րդ հոդվածի սխալ կիրառմանը: Նշված իրավական ակտերի խախտումների պայմաններում առկա է «Վարչարարության հիմունքների և վարչական վարույթի մասին» ՀՀ օրենքի 63-րդ հոդվածի 1-ին մասով սահմանված՝ ակտի անվավերության հիմքը:

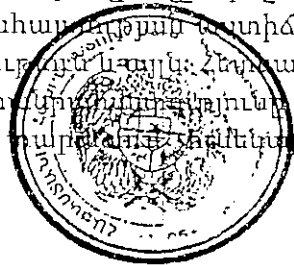
Այսինքն՝ տվյալ դեպքում օրենքի խախտմամբ ընդունված ակտն արդեն իսկ հանգեցնում է դրա անվավերության՝ անկախ Վերաքննիչ դատարանի կատարած հաշվարկի հիմնավորվածությունից:

Բացի այդ, Վճռաբեկ դատարանն արձանագրում է, որ ՀՀ վարչական դատավարության օրենսգրքի 27-րդ հոդվածի 1-ին մասի համաձայն՝ հանրահայտ փաստերն ապացուցման կարիք չունեն:

Վերոնշյալ հոդվածի վերլուծությունից հետևում է, որ հանրահայտ համարվում են այն փաստերը, որի վերաբերյալ տեղեկությունները հայտնի են հանրության լայն շրջանակների, այդ թվում կողմերին և դատարանին:

Վճռաբեկ դատարանը հարկ է համարում նշել, որ փաստերի հանրահայտության աստիճանը կարող է տարբեր լինել: Դրանք կարող են հայտնի լինել համաշխարհային մասշտաբով, Հայաստանի Հանրապետության, մարզի կամ համայնքի մասշտաբով:

Վճռաբեկ դատարանը գտնում է, որ փաստի հանրահայտ լինելը որոշում է դատարանը յուրաքանչյուր գործով, քանի որ փաստի հանրահայտության աստիճանը կախված է որոշակի հանգամանքներից՝ ժամանակ, տարածություն և այլն: Հետևաբար նույն փաստը կարող է որոշակի ժամանակ անց կորցնել իր հանրահայտությունը կամ լայն տարածված լինելով որոշակի վայրում՝ այդպիսի լայն տարածություն չունենալ, այլ վայրերում:



Հիմք ընդունելով վերոնշյալը՝ Վճռաբեկ դատարանը գտնում է, որ դատարանը ՀՀ վարչական դատավարության օրենսգրքի 27-րդ հոդվածի 1-ին մասը կիրառելիս պետք է դատական ակտում նշի, որ տվյալ փաստը հանրահայտ է և ապացուցման կարիք չունի:

Սույն գործով Վերաքննիչ դատարանը, մերժելով հայցը, որոշման եզրահանգման հիմքում դրել է նաև այն վերլուծությունը, որ ակտով հաշվարկված իրացման շրջանառությունը նշանակում է, որ մեկ ամսվա իրացման շրջանառությունը պայմանական մեկ ավտոմեքենայի հաշվով կազմում է 124.000 ՀՀ դրամ, որը համարժեք է միայն վարորդի ամսական աշխատավարձին, որն էլ Վերաքննիչ դատարանը համարել է հանրահայտ փաստ:

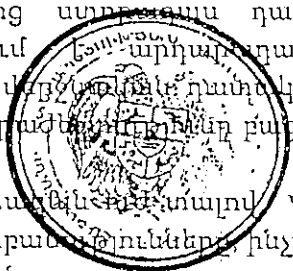
Մինչդեռ Վճռաբեկ դատարանը գտնում է, որ սույն գործով 124,000 ՀՀ դրամը վարորդի ամսական աշխատավարձի չափին հավասար լինելու փաստը չի կարող համարվել հանրահայտ, քանի որ հանրահայտ փաստերը կապված են որոշակի դեպքերի, իրադարձությունների հետ, որոնք հայտնի են հանրության լայն շրջանակների, իսկ աշխատավարձի չափը որոշվում է կողմերի միջև կնքված պայմանագրի հիման վրա և կարող է փոփոխվել տնտեսական տարբեր գործոնների ազդեցության տակ:

Այսպիսով, սույն վճռաբեկ բողոքի հիմքի առկայությունը Վճռաբեկ դատարանը դիտում է բավարար ՀՀ վարչական դատավարության օրենսգրքի 118.9-րդ հոդվածի, ՀՀ քաղաքացիական դատավարության օրենսգրքի 227-րդ և 228-րդ հոդվածների ուժով Վերաքննիչ դատարանի որոշումը մասնակիորեն բեկանելու համար:

Միաժամանակ Վճռաբեկ դատարանը գտնում է, որ տվյալ դեպքում անհրաժեշտ է կիրառել ՀՀ վարչական դատավարության օրենսգրքի 118.15-րդ հոդվածի 1-ին մասի 5-րդ կետով սահմանված՝ առաջին ատյանի դատարանի դատական ակտին օրինական ուժ տալու՝ Վճռաբեկ դատարանի լիազորությունը հետևյալ հիմնավորմամբ:

«Մարդու իրավունքների և հիմնարար ազատությունների պաշտպանության մասին» եվրոպական 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 «Մարդու իրավունքների և հիմնարար ազատությունների պաշտպանության մասին» եվրոպական կոնվենցիայի նույն հոդվածով ամրագրված անձի արդար դատաքննության իրավունքի տարր, հետևաբար գործի անհարկի ձգձգումները վտանգ են պարունակում նշված իրավունքի խախտման տեսանկյունից:

Տվյալ դեպքում Վճռաբեկ դատարանի կողմից սարքավորված դատարանի դատական ակտին օրինական ուժ տալը բխում է արդյունավետության շահերից, քանի որ սույն գործով վեճի լուծման դատական ակտ կայացնելու համար նոր հանգամանք հաստատելու անհրաժեշտությունը բացակայում է:



Վարչական դատարանի դատական ակտին օրինական ուժ տալով՝ Վճռաբեկ դատարանը հիմք է ընդունում սույն որոշման պատճառաբանությունները, ինչպես նաև գործի նոր քննության անհրաժեշտության բացակայությունը:

Վարչական դատարանի դատական ակտին օրինական ուժ տալով՝ Վճռաբեկ դատարանը հիմք է ընդունում սույն որոշման պատճառաբանությունները, ինչպես նաև գործի նոր քննության անհրաժեշտության բացակայությունը:

Ելնելով վերոգրյալից և ղեկավարվելով ՀՀ վարչական դատավարության օրենսգրքի 118.15-118.18-րդ հոդվածներով՝ Վճռաբեկ դատարանը

Ո Ր Ո Շ Ե Ց

1. Վճռաբեկ բողոքը բավարարել մասնակիորեն: Բեկանել ՀՀ վարչական վերաքննիչ դատարանի 14.06.2011 թվականի որոշման՝ անհատ ձեռնարկատեր Միքայել Անտոնյանի հայցը մերժելու և ՀՀ կառավարությանն առընթեր պետական եկամուտների կոմիտեի Գյումրու տարածքային հարկային տեսչության հակընդդեմ հայցը բավարարելու մասերը և այդ մասերով օրինական ուժ տալ ՀՀ վարչական դատարանի 21.02.2011 թվականի վճռին: Որոշման մնացած մասը թողնել անփոփոխ:

2. ՀՀ կառավարությանն առընթեր պետական եկամուտների կոմիտեի Գյումրու տարածքային հարկային տեսչությունից հոգուտ անհատ ձեռնարկատեր Միքայել Անտոնյանի բռնագանձել 4.000 ՀՀ դրամ՝ որպես հայցադիմումի համար նախապես վճարված պետական տուրքի գումար, 90.650 ՀՀ դրամ՝ որպես վճռաբեկ բողոքի համար վճարված պետական տուրքի գումար:

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

Նախագահող՝ Ե. Կ. Կարամյան Ե. ԿԱՐԱՄՅԱՆ

Դատավորներ՝ Ս. ՂԱԿՅԱՆ Ս. ՂԱԿՅԱՆ

Վ. ԱԲԵԼՅԱՆ Վ. ԱԲԵԼՅԱՆ

Ս. ԱՆՏՈՆՅԱՆ Ս. ԱՆՏՈՆՅԱՆ

Վ. ԱՎԱՆԵՍՅԱՆ Վ. ԱՎԱՆԵՍՅԱՆ

Ս. ԲԱՐՍԵՂՅԱՆ Ս. ԲԱՐՍԵՂՅԱՆ

Գ. ՀԱԿՈԲՅԱՆ Գ. ՀԱԿՈԲՅԱՆ

Բ. ՀԱՅՐԻՅԱՆ Բ. ՀԱՅՐԻՅԱՆ

Տ. ՊԵՏՐՈՍՅԱՆ Տ. ՊԵՏՐՈՍՅԱՆ

Ե. ՍՈՂՈՍՏՈՆՅԱՆ Ե. ՍՈՂՈՍՏՈՆՅԱՆ

