

ՎԱՐՉԱԿԱՆ ԻՐԱՎՈՒՆՔ/ADMINISTRATIVE LAW/АДМИНИСТРАТИВНОЕ ПРАВО

<https://doi.org/10.59546/18290744-2024.10-12-25>

ЛУСИНЕ АЛЕКСАНЫАН

*Ведущий специалист Экспертно-аналитического отдела
Правового консультативного управления
Аппарата Конституционного суда Республики Армения,
аспирант первого года обучения
Российско-Армянского университета*

ԼՈՒՍԻՆԵ ԱԼԵՔՍԱՆՅԱՆ

*Հայաստանի Հանրապետության Սահմանադրական դատարանի
իրավախորհրդարարական վարչության
փորձագիտական-վերլուծական բաժնի առաջատար մասնագետ,
Հայ-Ռուսական համալսարանի 1-ին կուրսի ասպիրանտ*

LUSINE ALEKSANYAN

*Leading specialist of the Expertise-Analytic Division of
the Legal-Advisory Department of
Staff of the Constitutional Court of the Republic of Armenia,
First-year PhD student of
the Russian-Armenian University*

**ПОСЛЕДСТВИЯ ПРИЗНАНИЯ АКТА НАЛОГОВОГО ОРГАНА
НЕДЕЙСТВИТЕЛЬНЫМ И ПРОВЕДЕНИЕ ПОВТОРНОГО
АДМИНИСТРИРОВАНИЯ**

**ՀԱՐԿԱՅԻՆ ՄԱՐՄՆԻ ԱԿՏԸ ԱՆՎԱԿԵՐ ՃԱՆԱԶԵԼՈՒ ԵՎ
ԿՐԿՆԱԿԻ ՎԱՐՉԱՐԱՐՈՒԹՅՈՒՆ ԻՐԱԿԱՆԱՑՆԵԼՈՒ ԻՐԱՎԱԿԱՆ
ՀԵՏԵՎԱՆՔՆԵՐԸ**

**CONSEQUENCES OF INVALIDATION OF THE ACT OF THE TAX
AUTHORITY AND CONDUCTING DOUBLE ADMINISTRATIVE ACTION**

Введение

В сегодняшней правовой действительности в Республике Армения актуальной представляется проблема проведения повторного (двойного) администрирования при наличии уже вступившего в законную силу решения Административного суда о признании

акта налогового органа недействительным. Осуществление повторного администрирования и принятие нового административного акта напрямую способствует периодическому игнорированию процессуальных правовых норм административным органом, создавая благоприятную среду, подрывающую правовую определенность и безопасность. Апелляционный административный суд РА по делу ЧԴ/8884/05/18 решением от 09.10.2020 г. подобное поведение административного органа определил как «беспорядочное», отметив, что кажущаяся возможность административного органа повторно выдвинуть налоговые обязательства, зафиксированные административным актом, признанным разрешающим дело по существу судебным актом недействительным, будет означать, что административный орган может проявить «беспорядочное» поведение, в любом случае осуществив ненадлежащее администрирование, а затем исправить нарушения после признания акта недействительным в судебном порядке и снова возложить на лицо те же обязательства по тем же основаниям. Между тем, Апелляционный суд считает, что признание акта недействительным на основании ненадлежащего администрирования преследует цель исключить возможность совершения подобных нарушений административным органом в будущем на основании последнего¹.

Основное исследование

Конституция РА, закрепляя конституционную обязанность каждого в полном объеме уплачивать законно установленные налоги и сборы в пользу государства, одновременно не предусматривает никаких исключений по освобождению от данной обязанности. Сами же основания освобождения от выполнения вышеупомянутой конституционной обязанности исчерпывающим образом перечислены в части 1 статьи 45 («Прекращение налогового обязательства») Налогового кодекса Республики Армения (далее – Кодекс), в частности, налоговое обязательство прекращается:

1. когда оно выполнено;
2. когда устанавливается налоговая льгота по освобождению или уменьшению налогового обязательства в размере освобожденного или уменьшенного обязательства;
3. когда дело о банкротстве организации, индивидуального предпринимателя или нотариуса завершается вступившим в законную силу решением суда, и организация считается ликвидированной, а деятельность индивидуального предпринимателя или нотариуса считается прекращенной;
4. когда дело о банкротстве физического лица, не являющегося индивидуальным предпринимателем или нотариусом, завершается вступившим в законную силу решением суда, и решением физическое лицо освобождается от всех обязательств, за исключением случаев, предусмотренных законом Республики Армения «О банкротстве»;
5. когда физическое лицо умирает, за исключением случаев, установленных частями 1 и 2 статьи 51 Кодекса;
6. в случаях, установленных законами Республики Армения о платежах;
7. когда с установленного Кодексом и законами Республики Армения о платежах крайнего срока исполнения налоговых обязательств, не превышающих двух миллионов драмов, физического лица, не являющегося индивидуальным предпринимателем и нотариусом, прошло 5 лет;

¹ URL: https://datalex.am:443/?app=AppCaseSearch&case_id=38562071809925620.

8. когда с установленного Кодексом и законами Республики Армения о платежах крайнего срока исполнения налоговых обязательств, не превышающих двух миллионов драмов, организации, индивидуального предпринимателя или нотариуса прошло 7 лет;

9. когда физическое лицо, умершее или признанное умершим по решению суда, не имеет наследников или наследник отказался от наследства, и со дня смерти физического лица прошло 5 лет.

Из анализа вышеперечисленных положений очевидно, что сам факт вступления в силу решения Административного суда о признании акта налогового органа недействительным² (вне зависимости от оснований признания акта недействительным) не является основанием прекращения налоговой обязанности налогоплательщика. Одновременно, в правоприменительной практике РА сложилась такая ситуация, когда, с одной стороны, Административный суд, ссылаясь на конституционный принцип надлежащего администрирования, признает все принятые с нарушением требований закона акты налогового органа (как о взыскании неисполненных налоговых обязательств, так и акты проверки) недействительными, а с другой стороны, из-за отсутствия соответствующих правовых механизмов взыскания непогашенного налогового обязательства, остается неисполненной конституционная обязанность лица по уплате законно установленных налогов. Иными словами, возникает конкуренция двух конституционных принципов: право лица на надлежащее администрирование, с одной стороны, и обязанность по уплате налогов, с другой. А между тем, подобная правоприменительная практика приводит к формированию налоговой задолженности налогоплательщика, что, с одной стороны, отрицательно влияет на государственный бюджет, ибо государство составляет план государственного бюджета на основании ожидаемых поступлений (подлежащих выплате налогов и сборов), а невозможность их взыскания приводит к невозможности исполнения многих обязанностей государства (public service). С другой стороны, невозможность взыскания указанного обязательства отрицательно влияет также на самого налогоплательщика, ибо непогашенное налоговое обязательство продолжает оставаться на личном (лицевом) счету налогоплательщика³. Хотя в сложившейся ситуации ясна и сама позиция Административного суда, разрешающего подобные дилеммы в пользу лица (отдавая приоритет конституционному принципу надлежащего администрирования), ибо, согласно части 1 статьи 3 Конституции РА, человек – высшая ценность; он не должен нести неблагоприятные для него последствия, наступившие в силу неправомерного поведения публичной власти в лице административного органа. Но тем не менее не следует также умалять и обесценивать важность обеспечения государственных (публичных) интересов, к числу которых относится и своевременная и полная уплата установленных законом налогов и сборов.

Необходимо установление некоего баланса сопоставления вышеуказанных двух конституционных требований, ибо действенные и эффективные меры взыскания непогашенного налогового обязательства (задолженности) не должны быть направлены на ущемление прав налогоплательщиков, но, в то же время, реализация данных механизмов должна способствовать своевременному поступлению денежных средств в бюджет, а не к невозможности их взыскания.

² Или же отмена акта налогового органа вышестоящим административным органом.

³ Например, юридическое лицо не может быть ликвидировано без погашения всех налоговых обязательств, имеющих на его личном (лицевом) счету.

Конституционное требование о необходимости уплаты только законно установленных налогов и сборов в равной мере распространяется и на надлежащий правовой характер деятельности уполномоченных органов и должностных лиц.

Конституционные принципы правовой определенности и поддержания доверия к закону и действиям государства гарантируют гражданам строгое исполнение законодательных предписаний уполномоченными государством органами при внимательной и ответственной оценке фактических обстоятельств, с которыми закон связывает возникновение, изменение и прекращение прав. В связи с этим при разрешении споров с участием публично-правовых образований имеет оценка действий или бездействия органов, уполномоченных действовать в интересах таких образований, в частности ненадлежащее исполнение ими своих обязанностей, совершение ошибок, разумность и осмотрительность в реализации ими своих правомочий (см. постановления Конституционного Суда Российской Федерации от 02.07.2020 г. № 32-П, от 22.06.2017 г. № 16-П, от 14.01.2016г. № 1-П и др.)⁴.

Другими словами, конституционный принцип законности прямо требует, чтобы деятельность органов исполнительной власти основывалась на Конституции и законе. Верховенство закона означает, что любое администрирование не может противоречить закону или другим правовым актам, обязательным для административного органа в силу закона. Иными словами, закон имеет приоритет над администрированием, поэтому любое администрирование «подчиняется» закону как по форме, так и по содержанию, поэтому очевидно, что правовые акты (нормативные и административные) или реальные акты (действие и бездействие), которые завершают администрирование, также должны соответствовать закону.

Правовые основы правомерности административного акта определяются процессуальными и материальными нормами. Из сказанного следует, что правомерный административный акт должен соответствовать одновременно и процессуальным нормам, и материальным. Однако следует иметь в виду, что, в отличие от нарушения требований материального права, нарушение процессуальных требований не всегда безоговорочно приводит к отмене (признанию недействительным) административного акта.

Кассационный суд РА в своей правоприменительной практике установил следующие критерии оценки Административным судом правомерности административного акта: **(1)** суд должен выяснить, соответствует ли данный административный акт требованиям, предъявляемым к материальной правомерности административного акта, т.е. соответствует ли он материальным правовым нормам или нет, **(2)** суд также должен выяснить, соответствует ли данный административный акт требованиям, предъявляемым к формальной правомерности административного акта, установленной законодательством, т.е. соответствует ли он процессуальным нормам или нет. При этом практика Кассационного суда исходит из того, что в условиях правового государства единственным критерием законности деятельности, осуществляемой административными органами в отношении частных лиц, является не только материальное право, и деятельность административного органа также должна соответствовать процессуальным требованиям, установленным законодательством, однако в то же время процессуальные требования выполняют вспомогательную функцию в правовой системе РА.

В соответствии с позицией Кассационного суда РА, юридическая природа вспомогательной

⁴ См. Определение СКЭС ВС РФ от 23.05.2022 по делу № А55-12839/2020 ООО «СВТК». URL: https://kad.arbitr.ru/Document/Pdf/8e6c38e3-57b5-42c5-96a4-b210069bc3a4/fb3c4382-4916-4470-b5fa-1d3efa2d3d61/A55-12839-2020_20220523_Opredelenie.pdf?isAddStamp=True.

функции процессуальных требований заключается в том, что целью соблюдения процессуальных требований является принятие правомерного решения и обеспечение эффективной защиты прав заинтересованных лиц на практике, а в правоотношениях, в которых отсутствует прямая связь между соблюдением процессуальных требований и принятием правомерного решения и эффективной защитой прав заинтересованных лиц на практике, процессуальные требования и правовые последствия их нарушения носят относительный характер: т.е. вспомогательная функция процессуальных требований по сравнению с материальным правом выражается в том, что процессуальные ошибки не являются определяющими, если они не влияют на материальную правомерность решения и не нарушают основные права заинтересованных лиц (см. решение Кассационного суда РА по делу *ՎԴ/6781/05/12* от 30.04.2015 ղ. Գիրթի Հեյդարիմարանջեհն ընդդեմ ՀՀ ոստիկանության անձնագրային և վիզաների վարչության).

В соответствии с частью 1 статьи 63 («Признание неправомерного административного акта недействительным») закона РА «Об основах администрирования и административном процессе» (далее – Закон) недействительным считается тот не считающийся ничтожным неправомерный административный акт, который принят: **(1)** в нарушение закона, в том числе вследствие неверного применения или неверного толкования закона; **(2)** на основании ложных документов или сведений, либо если из представленных документов становится очевидным, что по существу должно было быть принято другое решение⁵. Согласно статье 64 («Последствия признания неправомерного административного акта недействительным»), неправомерный административный акт утрачивает юридическую силу как с момента принятия решения о его признании недействительным (*ex tunc*) (общее правило), так и с момента принятия этого акта, если законом не предусмотрено иное (*ex tunc*) (особое правило). В порядке *ex tunc* юридическую силу теряет тот административный акт, адресат которого не вправе доверять наличию административного акта⁶.

Прямым волеизъявлением законодателя является то, чтобы признанный недействительным неправомерный административный акт не влек юридических последствий⁷. При этом законодатель в качестве основания признания административного акта недействительным рассматривает нарушение закона, тем самым не раскрывая вид норм, с нарушением которых данный административный акт был принят. Таким образом, для законодателя индифферентно, *имело ли* место нарушение материального или процессуального требования закона – ключевым является сам факт нарушения закона (*в том числе вследствие неверного применения или неверного толкования закона*), прямым следствием которого является невозможность

⁵ При этом, в соответствии с частью 4 указанной статьи, административный акт может быть признан недействительным в его части, если непризнанная недействительной часть может оставаться в силе без части, признанной недействительной.

⁶ В соответствии с частью 4 статьи 63, адресат административного акта не вправе доверять наличию административного акта, если он:

- а) добился принятия соответствующего административного акта посредством взятки, угрозы или умышленного введения в заблуждение должностного лица административного органа;
- б) добился принятия соответствующего административного акта посредством представления ложных документов или их неполного представления;
- в) заранее знал о неправомерности административного акта или обязан был знать об этом на основании доступных для него сведений.

⁷ В соответствии с частью 3 статьи 64, если неправомерный административный акт признан недействительным в его части, то предусмотренные настоящей статьей последствия распространяются на часть административного акта, признанной недействительной.

влечения юридических последствий, что, в свою очередь, означает невозможность взыскания налоговых обязательств.

Ввиду того, что на сегодняшний день в судебной практике Республики Армения по признанию актов налогового органа недействительными по основанию нарушения норм процессуального права преобладают нарушения права быть выслушанным (при этом подобной практики придерживаются как сам Административный суд, так и Апелляционный и Кассационный суды), в данном исследовании последствия признания акта налогового органа недействительным на основании нарушения норм процессуального права рассматриваются в контексте нарушения указанного права.

В соответствии с частью 1 статьи 20 («Этапы административного производства») Закона, административное производство состоит из взаимосвязанных этапов возбуждения, текущего и завершающего этапов производства. В содержательном смысле администрирование осуществляется во время текущего этапа административного производства, в рамках которого осуществляются связанные с рассмотрением административного дела функции, предусмотренные Законом. Регулированию текущего этапа осуществления административного производства Законом посвящена целая глава 6. Статья 38 («Заслушивание участников производства») в части 1 устанавливает обязанность административного органа в ходе административного производства предоставлять участникам производства и их представителям возможность высказывания относительно фактических обстоятельств, рассматриваемых в административном производстве. Одновременно, исходя из содержания конституционного принципа законности, в части 2 устанавливаются и строго определенные законом случаи, когда:

(1) слушания (т.е. сам текущий процесс) могут не проводиться:

- в ходе административного производства будет принят благоприятный административный акт, не вмешивающийся в реализацию прав других лиц, либо адресат административного акта не настаивает на проведении слушаний;
- заявление очевидным образом является необоснованным;
- принимается устный административный акт.

(2) слушания не должны проводиться:

- возникает необходимость незамедлительного принятия административного акта, так как промедление может повлечь возникновение какой-либо опасности для общества;
- принимается предметный административный акт.

В то же время часть 3 указанной статьи устанавливает, что слушания не проводятся или могут не проводиться также в иных случаях, предусмотренных законом.

Согласно части 1 статьи 4 Закона, административные органы обязаны следить за соблюдением законов. А согласно части 2 той же статьи, полномочия административных органов устанавливаются законом или, в предусмотренных законом случаях, иными правовыми актами.

Из вышеупомянутого следует, что и усмотрение, и обязанность административного органа на непроведение слушаний должны быть строго закреплены в законе, в обратном случае непроведение административным органом слушания (текущего этапа административного производства) является грубым нарушением не только требований Закона, но и конституционного принципа законности во взаимосвязи с принципом надлежащего администрирования.

Комплексный анализ положений Налогового Кодекса РА указывает на отсутствие

закрепления как усмотрения, так и обязанности налогового органа на непроведение слушаний при осуществлении налогового администрирования, что означает, что в отношении данной (неурегулированной) части налоговых правоотношений применяются положения Закона. Следует отметить, что Конституционный суд РА в постановлении УԴՈ-1529 от 14.05.2020 г. также отметил, что «(...) к административному производству, осуществляемому в рамках контроля налогового органа, также применяются положения закона Республики Армения «Об основах администрирования и административном производстве», если специальными законами, наделяющими налоговый орган контрольными полномочиями, не установлены особенности административного производства, (...)»⁸.

Таким образом, обеспечение участия лица в процедуре принятия решения, имеющего для последнего правовые последствия, является важной гарантией защиты его прав. Более того, невозможность участия налогоплательщика в решении вопроса о правомерности или неправомерности его действий, в принципе, исключает объективное вынесение решения налоговым органом. При этом данная гарантия должна действовать также при обжаловании решения налогового органа в порядке надзора. Конституционный суд РА в вышеуказанном постановлении, в результате анализа статьи 50 Конституции РА, отметил, что «(...) право быть заслушанным конституционно гарантируется только в тех административных процедурах, которые направлены на принятие в отношении лиц индивидуального акта вмешательства (...)». При этом суд также отметил, что «(...) из содержания положения «за исключением случаев, установленных законом» следует, что административные слушания могут не проводиться административным органом в исключительных случаях, установленных законом (см., например, закон Республики Армения «Об основах администрирования и административном производстве», части 2-4 статьи 38)».

Право быть выслушанным является составной частью права человека на надлежащее администрирование: с одной стороны, оно обеспечивает возможность лица эффективно осуществлять защиту своих прав в ходе административного производства, а с другой стороны – служит всестороннему и полному раскрытию обстоятельств дела административным органом; его отсутствие и/или неэффективное обеспечение непременно приводит к неправомерности администрирования. Более того, право быть выслушанным является частью права на эффективное средство защиты, изложенное в статье 13 Европейской конвенции о защите прав человека и основных свобод⁹.

Так, например, Административный суд в решении по делу **ՉԴ1/0135/05/23** от 22.01.2024 г., раскрывая содержание права адресата административного акта быть выслушанным, отметил, что благодаря надлежащей реализации этого права участники административного производства информируются о возбуждении административного производства, влияющего на их правовое и фактическое положение, а также о лежащих в основе подлежащего принятию административного акта фактических и правовых обстоятельствах, имея возможность повлиять на окончательное решение административного органа путем представления

⁸ Հայաստանի Հանրապետության Վարչական դատարանի դիմումի հիման վրա՝ Հայաստանի Հանրապետության Հարկային օրենսգրքի 4-րդ հոդվածի 1-ին մասի 66-րդ կետի՝ Սահմանադրությանը համապատասխանության հարցը որոշելու վերաբերյալ գործով:

⁹ В соответствии с указанной статьей, каждый, чьи права и свободы, признанные в настоящей Конвенции, нарушены, имеет право на эффективное средство правовой защиты в государственном органе, даже если это нарушение было совершено лицами, действовавшими в официальном качестве.

позиций, доказательств по тому или иному вопросу, имеющему существенное значение для рассмотрения и разрешения административного дела, а это возможно только в том случае, когда административный орган выслушает, примет к сведению и оценит позиции участников производства до принятия административного акта¹⁰.

Таким образом, определение этого права подразумевает обязанность административных органов осуществлять администрирование таким образом, чтобы лицо могло разумно воспользоваться своим правом быть выслушанным. Правоприменительная практика Республики Армения уже долгое время придерживается единого подхода в отношении производства административными органами администрирования без обеспечения права лица быть выслушанным (без проведения текущего этапа): во всех без исключения случаях такие административные акты (в том числе и акты налоговых органов) признаются недействительными. Следует отметить, что аналогичной сложившейся в РА практики придерживаются также в Российской Федерации, где ВАС РФ, в целях установления единообразия практики применения статьи 101 НК РФ, в Постановлении от 12.02.2008 г. № 12566/07 отметил, что неизвещение налогоплательщика о месте и времени рассмотрения материалов налоговой проверки – безусловное основание для отмены решения налогового органа. В подтверждение своей позиции суд сослался на процедуру, установленную АПК РФ, где на всех стадиях рассмотрения дела важное значение придается обеспечению возможности лица участвовать в судебном разбирательстве¹¹. Однако, Комитет государственных доходов РА, несмотря на наличие уже вступившего в законную силу решения Административного суда по признанию акта налогового органа недействительным в силу нарушения процессуальных норм, «дублирует» обстоятельства дела и инициирует новое (повторное) администрирование с целью «исправления» допущенных в первичном производстве ошибок.

Так, например, Административный суд решением по делу **ՉԴ/3959/05/22** от 07.03.2023 г., с применением принципа *non bis in idem*, признал акт налогового органа недействительным, поскольку налоговый орган провел повторное администрирование в отношении одного и того же субъекта и по одному и тому же предмету, иными словами – продублировал («duplicated») производство, результат которого вступившим в законную силу решением Административного суда по делу **ՉԴ/4095/05/20** от 30.10.2020 г. уже был признан недействительным на основании нарушения права истца быть выслушанным. Суд отметил, что для субъектов права, в частности для адресатов административного акта вмешательства, должно быть предсказуемо и определено, что принятый в отношении них административный акт вмешательства после признания недействительным не может быть снова «возрожден» в виде другого административного акта. Суд также подчеркнул, что ни закон Республики Армения «Об основах администрирования и административном производстве», ни налоговое законодательство не могут толковаться таким образом, что в условиях признания административного акта о выдвигании налоговых обязательств недействительным для обеспечения исполнения тех же налоговых обязательств может быть принят новый административный акт (независимо от того обстоятельства, что были устранены нарушения, допущенные при принятии признанного недействительным административного акта)¹².

Следует также учитывать, что, повторно выдвигая налоговые обязательства,

¹⁰ https://datalex.am:443/?app=AppCaseSearch&case_id=38562071809985790

¹¹ <https://nalogoved.ru/art/190.html>

¹² https://datalex.am:443/?app=AppCaseSearch&case_id=38562071809973580

зафиксированные в административном акте, признанном недействительным вступившим в законную силу решением суда, в новом административном акте, получается, что административный орган может осуществлять ненадлежащее администрирование, а затем, после признания акта недействительным, исправить процессуальные нарушения закона и снова возложить на лицо те же обязательства по тем же основаниям. Иными словами, в сложившейся ситуации суд берет на себя надзорную функцию в отношении администрирования, осуществляемого административным органом, что прямо противоречит принципу разделения властей, ибо суд становится вышестоящим (надзорным) административным органом.

Несмотря на то, что после признания недействительным акта налогового органа на основании нарушения норм процессуального права налоговое обязательство в объективной действительности продолжает существовать, на законодательном уровне отсутствуют механизмы взимания непогашенного налогового обязательства без проведения повторного администрирования, т.е. без неизбежного нарушения принципа *non bis in idem*.

Подобное количество признанных недействительными актов налогового органа лишь на основании нарушения права адресата данного административного акта быть выслушанным должно было послужить импульсом для законодателя, чтобы последний инициировал процесс внесения изменений и/или дополнений в налоговое законодательство, которые, с одной стороны, обеспечили бы нормальную деятельность налогового органа, а с другой стороны, не противоречили бы конституционно-правовому содержанию права лица быть выслушанным¹³.

Закключение

На основании всего анализа, проведенного в рамках данного исследования, считаем, что, с целью обеспечения надлежащей реализации прав и свобод налогоплательщиков, одним из возможных механизмов, направленных на разрешение существующей проблемы (т.е. без неизбежного проведения повторного администрирования) может быть законодательное предусмотрение проведения процедуры взыскания без проведения текущего этапа административного производства, т.е. без проведения слушаний (исключительно для взимания налоговых обязательств, возникших в силу закона), как, например, в случае с делами о нарушении правил дорожного движения, во время которых, согласно части 1 статьи 5 («Этапы административного производства») закона РА «Об особенностях административного производства по делам о нарушениях правил дорожного движения, выявленных с помощью видео- или фотосъемки» административное производство состоит из этапов установления признаков правонарушения и принятия административного акта. Из сказанного следует, что, с точки зрения наличия действенных механизмов обеспечения конституционного права

¹³ Например, из пункта 14 статьи 101 Налогового Кодекса РФ следует, что нарушение существенных условий процедуры рассмотрения материалов налоговой проверки является основанием для отмены вышестоящим налоговым органом или судом решения налогового органа о привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения или решения об отказе в привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения. К таким существенным условиям относится обеспечение возможности лица, в отношении которого проводилась проверка, участвовать в процессе рассмотрения материалов налоговой проверки лично и (или) через своего представителя и обеспечение возможности налогоплательщика представить объяснения. Кроме того, основаниями для отмены указанного решения налогового органа вышестоящим налоговым органом или судом могут являться иные нарушения процедуры рассмотрения материалов налоговой проверки, если только такие нарушения привели или могли привести к принятию руководителем (заместителем руководителя) налогового органа неправомерного решения.

URL: https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_19671/57a56875a8d21ff9e1f5af7ca590433c573150f4/

лица быть выслушанным, законодатель считает возможным проведение административного производства без проведения текущего этапа, ибо необходимость последней, как-токовая, отсутствует. Более того, учитывая важность гарантирования конституционно-правового требования обеспечения права лица быть выслушанным, проведение текущего этапа может быть обеспечено в рамках обжалования акта в порядке надзора, ибо практическая реализация права участников административного производства быть выслушанными может иметь место только на текущем этапе производства, когда административный орган проводит изучение фактов дела и устанавливает правовые акты, подлежащие применению; на данном этапе осуществляются основные действия, направленные на принятие административного акта, в частности, выявление обстоятельств, имеющих в пользу всех участников административного дела, в том числе участников производства, получение и оценка необходимых доказательств, всестороннее, полное и объективное обсуждение дела. Кроме того, слушания на текущем этапе административного производства должны проводиться с учетом того, чтобы участники производства имели бы возможность воздействия на решение административного органа.

Так, часть 2 статьи 287 КоАП РА («Порядок обжалования (опротестования) решения об административном правонарушении») устанавливает категории административных правонарушений, административные акты вмешательства по которым могут быть оспорены в судебном порядке только после обжалования (опротестования) в административном порядке. А, согласно части 2 статьи 70 («Порядок опротестования») Закона, протест в административном порядке может быть принесен в принявший акт: а) административный орган; б) вышестоящий административный орган административного органа.

В контексте вышесказанного считаем, что предусмотрение обязательного порядка досудебного обжалования по делам об оспаривании актов взыскания налогового органа по налоговым обязательствам, возникшим в силу закона, может послужить, в первую очередь, действенным механизмом обеспечения права лица быть выслушанным во время административного производства, а, во-вторых, разгрузит суды РА. Подобное законодательное изменение послужит эффективным методом предотвращения повторного производства, ибо исчезнет сама первопричина для признания большинства актов налогового органа недействительными.

Способом разрешения вопроса невозможности взыскания налогового обязательства, возникшего в результате налогового администрирования, может быть предусмотрение в части 1 статьи 45 Кодекса, устанавливающей основания прекращения налогового обязательства, нового основания прекращения налогового обязательства – когда выдвигающий налоговое обязательство административный акт вступившим в законную силу решением суда был признан недействительным¹⁴. Или же, невозможные к взысканию налоговые обязательства в силу наличия вступившего в законную силу решения суда о признании акта налогового органа недействительным могут быть признаны безнадежными к взысканию. В данных условиях налоговый орган сможет снять с учета непогашенное налоговое обязательство и на личном (лицевом) счету налогоплательщика данное обязательство не будет висеть как неисполненное и не повлечет дополнительных трудностей¹⁵. О необходимости развития законодательства в

¹⁴ При внесении изменений и (или) дополнений с указанным содержанием будет прекращено лишь то налоговое обязательство, которое было выдвинуто в результате проведения налогового контроля.

¹⁵ В некоторой степени аналогичное предлагаемой нами регулированию положение имеется в Налоговом Кодексе РФ, где согласно пункту 4 части 1 статьи 59 («Признание задолженности безнадежной к взысканию и ее списание»),

указанном русле свидетельствует также закрепившаяся в РА правоприменительная практика, в соответствии с которой со вступлением в законную силу решения суда о признании акта налогового органа недействительным налоговый орган утрачивает возможность «преодоления» данного судебного акта и произведения повторного администрирования с целью взыскания непогашенного налогового обязательства и привлечения лица к повторной налоговой ответственности.

Аннотация. Актуальность поднятого вопроса обусловлена «беспорядочным» поведением Комитета государственных доходов РА, в частности, несмотря на наличие уже вступившего в законную силу решения Административного суда о признании недействительным акта налогового органа на основании нарушения процессуальных правовых норм, последний «дублирует» обстоятельства дела и инициирует новое (двойное) администрирование с целью «исправления» допущенных в первичном производстве ошибок. Несмотря на то, что после признания акта налогового органа недействительным на основании нарушения процессуальной правовой нормы налоговое обязательство в объективной действительности продолжает существовать, на законодательном уровне отсутствуют механизмы взыскания непогашенного налогового обязательства без осуществления двойного администрирования, т.е. без неизбежного нарушения принципа *non bis in idem*.

Автор уделяет особое внимание проблемам, связанным с невозможностью взыскания налоговых обязательств, возникших как в силу закона, так и в результате налогового администрирования, в результате признания акта налогового органа недействительным на основании нарушения конституционного права лица быть выслушанным и вытекающими из этого правовыми последствиями, а также предлагает возможные варианты законодательных решений, направленных на разрешение поднятой проблемы.

Ամփոփագիր: Սույն հոդվածը նվիրված է հարկային մարմնի ակտն անվավեր ճանաչելու և կրկնակի վարչարարություն իրականացնելու արդյունքում առաջացած իրավական հետևանքների ուսումնասիրությանը: Բարձրացված խնդրի արդիականությունը պայմանավորված է ՀՀ պետական եկամուտների կոմիտեի «անկարգ» վարքագծով, մասնավորապես՝ չնայած ընթացակարգային իրավական նորմերի խախտման հիմքով հարկային մարմնի ակտն անվավեր ճանաչելու վերաբերյալ Վարչական դատարանի արդեն օրինական ուժի մեջ մտած վճռի առկայության՝ վերջինս «կրկնօրինակում է» գործի հանգամանքները և նախաձեռնում նոր (կրկնակի) վարչարարություն՝ առաջնային վարույթում թույլ տրված սխալները «շտկելու» նպատակով: Չնայած ընթացակարգային իրավական նորմի խախտման հիմքով հարկային մարմնի ակտն անվավեր ճանաչելուց հետո՝ հարկային պարտավորությունն օբյեկտիվ իրականության մեջ շարունակում է գոյություն ունենալ, բայց օրենսդրական մակարդակում բացակայում են չմարված հարկային պարտավորության գանձման մեխանիզմները՝ առանց կրկնակի վարչարարության իրականացման, այսինքն՝ առանց «*non bis in idem*» սկզբունքի անխուսափելի խախտման:

Հեղինակն առանձնակի ուշադրություն է դարձնում լավագույն լինելու սահմանադրական իրավունքի խախտման

безнадежной к взысканию признается задолженность, числящаяся за налогоплательщиком, плательщиком сборов, плательщиком страховых взносов или налоговым агентом и повлекшая формирование отрицательного сальдо единого налогового счета такого лица, погашение и (или) взыскание которой оказались невозможными, в случаях принятия судом акта, в соответствии с которым налоговый орган утрачивает возможность взыскания задолженности в связи с истечением установленного срока ее взыскания, в том числе вынесения им определения об отказе в восстановлении пропущенного срока подачи заявления в суд о взыскании задолженности. Несмотря на то, что и в данном случае законодательное регулирование касается лишь такого процессуального нарушения, как упущение установленного срока взыскания подлежащего выплате налога, тем не менее законодатель считает возможным признание налоговой задолженности лица безнадежной к взысканию в случае наличия вступившего в законную силу решения суда, в соответствии с которым налоговый орган утрачивает возможность взыскания задолженности.

հիմքով հարկային մարմնի ակտն անվավեր ճանաչելու հետևանքով ինչպես օրենքով առաջադրված հարկային պարտավորությունների գանձման անհնարինության, այնպես էլ հարկային վարչարարության արդյունքում առաջադրված հարկային պարտավորության գանձման անհնարինության և դրանցի բխող իրավական հետևանքների հիմնահարցերին, առաջարկում բարձրացված խնդրին ուղղված օրենսդրական լուծումների հնարավոր տարբերակներ:

Anotation. The relevance of the issue raised is due to the “disorderly” behavior of the RA State Revenue Committee, in particular, despite the existence of an Administrative Court decision that has already entered into force to invalidate an act of a tax authority on the basis of a violation of procedural legal norms, the latter “duplicates” the circumstances of the case and initiates a new (double) administration in order to “correct” the mistakes made in the primary production of errors. Despite the fact that after the recognition of an act of a tax authority as invalid on the basis of a violation of a procedural legal norm, the tax obligation continues to exist in objective reality, there are no mechanisms at the legislative level for collecting an outstanding tax obligation without double administration, that is, without an inevitable violation of the principle of *non bis in idem*.

The author pays special attention to the problems related to the impossibility of collecting tax obligations that arose both by virtue of the law and as a result of tax administration, as a result of the recognition of an act of a tax authority as invalid on the basis of violation of the constitutional right of a person to be heard and the legal consequences resulting from this, suggests possible legislative solutions aimed at resolving the raised problem.

Ключевые слова: административный акт, двойное администрирование, надлежащее администрирование, налоговое обязательство, конкуренция принципов, принцип законности, *non bis in idem*, вступивший в законную силу судебный акт.

Բանալի բառեր - վարչական ակտ, կրկնակի վարչարարություն, պարզաճ վարչարարություն, հարկային պարտավորություն, սկզբունքների մրցակցություն, օրինականության սկզբունք, «*non bis in idem*», օրինական ուժի մեջ մտած դատական ակտ:

Keywords: *administrative act, double administrative action, proper administrative action, tax obligation, competition of principles, principle of legality, non bis in idem, judicial act that has entered into force.*

СПИСОК ИСПОЛЬЗОВАННОЙ ЛИТЕРАТУРЫ

Нормативно-правовые акты

1. Конституция Республики Армения 2005 (с изменениями 2015 г.)
2. Закон Республики Армения «Об основах администрирования и административном процессе» ЗР-41-Н от 18.02.2004г. (первоисточник: ՀՀՊՏ 2004.04.14/21(320) Հոդ.413).
3. Налоговый Кодекс Республики Армения ЗР-165-Н от 04.10.2016г. (первоисточник: ՀՀՊՏ 2016.11.04/79(1259) Հոդ.1038).
4. Кодекс об административных правонарушениях Республики Армения от 06.12.1985г. (первоисточник: ՀՍՍՀԳՍ 1985/23).
5. Закон Республики Армения «Об особенностях административного производства по делам о нарушениях правил дорожного движения, выявленных с помощью видео- или фотосъемки» ЗР-238-Н от 26.12.2008г. (первоисточник: ՀՀՊՏ 2008.12.30/76(666) Հոդ.1421).
6. Налоговый Кодекс Российской Федерации от 31.07.1998г. № 46-ФЗ.
7. Սահմանադրական դատարանի 12.05.2020թ. ՍԴԻ-1529 որոշումը ՀՀ Վարչական դատարանի դիմումի հիման վրա՝ ՀՀ Հարկային օրենսգրքի 4-րդ հոդվածի 1-ին մասի 66-րդ կետի՝ Սահմանադրությանը

համապատասխանության հարցը որոշելու վերաբերյալ գործով:

8. Վճռաբեկ դատարանի թիվ ՎԴ/6781/05/12 վարչական գործով 30.04.2015թ. որոշումը Գիրթա Հեյդարիմարանջեհն ընդդեմ ՀՀ ոստիկանության անձնագրային և վիզաների վարչության:

9. Определение СКЭС ВС РФ от 23.05.2022 по делу № А55-12839/2020 ООО «СВТК».

10. Постановление Президиума ВАС РФ от 12.02.2008г. № 12566/07.

Научная и учебная литература

1. Демин А.В. Налоговое право России: Учеб. пособие / А.В. Демин; Федер. агентство по образованию; Краснояр. гос. ун-т; Юрид. ин-т. – Красноярск: РУМЦ ЮО, 2006. 329 с.

2. Евстафьева А.Х. Теоретические основы налогового администрирования. Известия Казанского государственного архитектурно-строительного университета, №3 (25), 2013, С. 125-133.

Алексян Л. - Ведущий специалист Экспертно-аналитического отдела Правового консультативного управления Аппарата Конститутивного суда Республики Армения, аспирант первого года обучения Российско-Армянского университета, эл. почта: l.aleksanyan@conpcourt.am.

Статья представлена в редакцию 28.10.2024 г., отправлена на рецензию 28.10.2024 г., рецензенты: Старший преподаватель кафедры теории права и конституционного права Российско-Армянского университета, судья Административного апелляционного суда РА, кандидат юридических наук, доцент, докторант Российско-Армянского университета Рафик Ханданян, принята к публикации: 20.01.2025.