



DOI: 10.59560/18291155-2024.4-131

ЛУСИНЕ АЛЕКСАНЯН

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

**ДЕЙСТВИЕ ПРИНЦИПА NON BIS IN IDEM
ПРИ ПРИВЛЕЧЕНИИ ЛИЦА
К НАЛОГОВОЙ ОТВЕТСТВЕННОСТИ
В ЗАВИСИМОСТИ ОТ ОСНОВАНИЙ ВОЗНИКНОВЕНИЯ
НАЛОГОВЫХ ОБЯЗАТЕЛЬСТВ**

Аннотация

В налоговом законодательстве Республики Армения отсутствует законодательное закрепление принципа *non bis in idem*, что привело к неоднозначности применимости данного принципа к налоговым правоотношениям. Однако анализ судебной практики Республики Армения свидетельствует в пользу признания принципа *non bis in idem* в качестве основополагающего принципа налогового права, который направлен на защиту прав и законных интересов налогоплательщиков от неправомерных действий налоговых органов, а также предотвращение и пресечение возможных злоупотреблений налоговыми органами. Другими словами, **административные суды Республики Армения преодолели существующий в налоговом законодательстве пробел посредством расширительного и автономного толкования конституционного принципа *non bis in idem***. Целью данного исследования является выявление и освещение проблем правоприменительной практики, связанных с применением принципа *non bis in idem* при привлечении

лица (как физического, так и юридического) к налоговой ответственности, в частности, определение сферы действия принципа *non bis in idem* при привлечении лица к налоговой ответственности в зависимости от оснований возникновения налогового обязательства.

Ключевые слова: *non bis in idem*, налоговая ответственность, налоговое обязательство, основания возникновения налогового обязательства, автономное толкование.

1.1. Общие положения. Среди общепризнанных принципов права свое особое место занимает принцип *non bis in idem*, который берет свое начало из латинского выражения «*nemo debet bis puniri pro uno delicto*» (никто не должен дважды нести наказание за одно преступление), означающий «не дважды за одно и то же», не должно быть двух взысканий за одну провинность; довольно и одного раза¹.

Ввиду отсутствия нормативного закрепления принципа *non bis in idem* в налоговом законодательстве Республики Армения актуальной представляется проблема применимости принципа *non bis in idem* к налоговым правоотношениям. Связано это с тем, что исторически данный принцип развивался как уголовно-правовой и ряд международно признанных документов ограничивают круг действия данной нормы сферой уголовного права. Иными словами, международные документы в содержательном смысле представляют его в качестве отраслевого принципа.

Однако современная интерпретация принципа *non bis in idem* в значительной степени отличается от исторически присвоенной ему формы. Содержание данного принципа намного глубже формулировки, данной в международных документах и конституциях, оно пронзает не только отрасль уголовного права, но и иные отрасли права. Иными словами, принцип *non bis in idem* является **общим принципом права**, который должен рассматриваться как универсальный, международно признанный

¹ Бабичев Н.Т., Боровский Я.М. Словарь латинских крылатых слов: 2500 единиц / Под ред. Я.М. Боровского. 3-е изд. стер. - М.: Русский язык, 1988. - С. 511.

1.2. Основания возникновения налоговых обязательств.

Обязанность каждого платить законно установленные налоги свое первичное закрепление получило в части 8 статьи 60 («Право собственности») Конституции РА, в соответствии с которой, каждый обязан уплачивать *установленные в соответствии с законом* налоги, пошлины, производить другие обязательные платежи, зачисляемые в государственный или общинный бюджет. Иными словами, под налоговой обязанностью принято понимать конституционную обязанность каждого в полном объеме уплачивать законно установленные налоги и сборы в пользу государства.

Обязанность по уплате налога возникает, изменяется и прекращается при наличии оснований, установленных Налоговым кодексом (далее - Кодекс) или иными законами Республики Армения о платежах. Обязанность по уплате *конкретного налога* возникает с момента наступления установленных законодательством о налогах и сборах обстоятельств, предусматривающих уплату данного налога или сбора. Общими основаниями являются наличие у налогоплательщика объекта налогообложения и истечение налогового периода, по окончании которого налог должен быть исчислен и уплачен. В то же время по каждому налогу могут устанавливаться свои особенные основания – самостоятельные юридические факты, формирующие сложный фактический состав¹.

Исполнение обязанности по уплате налога может быть как *добровольным* (уплата налога), так и *принудительным* (взыскание налога). Добровольность в данном случае понимается не как *свобода выбора* – платить или не платить налог по своему усмотрению, а как самостоятельное исчисление и уплата налога налогоплательщиком без применения мер государственного принуждения².

Среди основополагающих принципов, лежащих в основе единой налоговой системы Республики Армения, перечисленных в статье 3 («Принципы налоговой системы Республики Армения») Кодекса, пункт 7

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. - С. 178.

² Там же.

контроля (выявления факта или установления отсутствия факта налогового правонарушения), а *исключительно с целью взимания подлежащего выплате налогового обязательства.*

Согласно части 1 статьи 44 («Возникновение налогового обязательства») Кодекса налоговое обязательство возникает в случаях, установленных Кодексом или законами Республики Армения о платежах. Системный анализ положений Кодекса позволяет утверждать, что помимо вышеупомянутого, Кодекс выделяет *еще три основания* возникновения налогового обязательства посредством налогового контроля, а именно: (1) проведение налоговых проверок (часть 1 статьи 335); (2) проведение налоговых исследований (часть 1 статьи 343); (3) осуществление оперативно-розыскной деятельности (часть 1 статьи 331).

Поскольку наиболее распространенной формой проведения налогового контроля является проведение налоговой проверки, в данной статье исследование будет проведено относительно актов проверки.

В соответствии с частью 1 статьи 342 («Обобщение результатов налогового контроля») после завершения налоговой проверки - в течение 10, а в случае проверки трансфертного ценообразования - в течение 20 рабочих дней, на основании обобщения результатов проверки, в случае выявления несоответствия правовым актам, регулирующим налоговые отношения, и принципу вытянутой руки, установленному в случае проверки трансфертного ценообразования, а также нарушений выполнения других требований правовых актов, наделяющих налоговый орган полномочиями по контролю, должностное лицо, осуществляющее проверку, составляет проект акта проверки по форме, установленной налоговым органом, в случае отсутствия нарушений в результате проверки должностное лицо, проводящее проверку, в течение срока, установленного настоящей частью, составляет акт проверки (без составления проекта акта), который подписывает должностное лицо, проводящее проверку, и представляет налогоплательщику в порядке, установленном частью 8 указанной статьи, в течение трех рабочих дней, следующих за днем его составления. В

обязательства (как в случае возникновения налогового обязательства в силу закона), так как налоговое обязательство выдвигается самим актом проверки.

1.3. Сфера действия принципа *non bis in idem* и основания возникновения налогового обязательства. В контексте всего вышеизложенного констатируем, что в силу различия оснований возникновения налогового обязательства различными должны являться также последствия признания данных актов недействительными, что означает, что в контексте действующих законодательных регулирований **различной должна являться и сфера действия принципа *non bis in idem* при привлечении лица к налоговой ответственности.** В частности, сфера действия принципа *non bis in idem* при привлечении лица к налоговой ответственности за нарушение законодательных требований относительно своевременности и полноты выплаты налоговых обязательств, возникших **в силу закона**, в случаях, когда имеется вступивший в законную силу акт Административного суда о признании акта налогового органа недействительным (на основании нарушения норм процессуального права)¹ должна распространяться исключительно на дополнительное налоговое обязательство (т.е. пени и штрафы), **ибо акт налогового органа признается недействительным не в силу отсутствия налогового обязательства (которое, так или иначе, уже было выдвинуто самим налогоплательщиком), а на основании нарушения норм процессуального права при осуществлении налогового администрирования по взысканию налоговой задолженности.** Иными словами, сфера действия защиты принципа *non bis in idem* не может распространяться на само налоговое обязательство (основную сумму задолженности), возникшее **в силу закона**, тем самым освобождая налогоплательщика от его конституционно-правовой обязанности. Но, с другой стороны, на

¹ Важно учитывать, что в заключительной части решения Административного суда не отмечается, на основании нарушения каких норм (материальных или процессуальных) акт налогового органа признается недействительным.

лицом налогового органа. Очевидно, что невыявление факта совершения налогоплательщиком налогового правонарушения при первоначальной проверке являлось виной самого налогового органа, следовательно, в основе предусмотрения данного регулирования лежит разумная логика, дабы исключить возможность привлечения лица к повторной налоговой ответственности в случае неосмотрительности (халатности) самого налогового органа, т.е. хоть и законодатель прямо не зафиксировал действие принципа *non bis in idem* в качестве отдельного принципа налогового права (налоговой ответственности), но тем не менее данный принцип лежит в основе, например, вышеуказанного регулирования. Так, определением СКЭС ВС РФ от 23.05.2022г. по делу № А55-12839/2020 ООО «СВТК»¹ отмечено, что начисление налогоплательщику пени и штрафа, *обусловленных ранее допущенными незаконными действиями самого налогового органа*, несовместимо с принципами (требованиями) добросовестности налогового администрирования, поддержания доверия к закону и действиям государства².

1.4. Выводы. На основе сказанного констатируем, что отсутствие нормативного закрепления принципа *non bis in idem* в налоговом законодательстве РА не должно толковаться в пользу отрицания возможности его применения к налоговым правоотношениям, и во всех случаях, когда налоговый орган с нарушением указанного принципа производит повторное администрирование, принятый в результате

¹ 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

² Верховный суд РФ, рассматривая кассационную жалобу общества с ограниченной ответственностью «СВТК» на решение Арбитражного суда Самарской области от 01.12.2020 г. по делу № А55-12839/2020, постановление Одиннадцатого арбитражного апелляционного суда от 19.04.2021 г. и постановление Арбитражного суда Поволжского округа от 21.09.2021 г. по тому же делу, отметил следующее: «Принимая во внимание универсальность воли законодателя, в рассматриваемой ситуации применительно к положениям пункта 8 статьи 75, подпункта 3 пункта 1 статьи 101 Налогового кодекса общество подлежит освобождению от начисления пени и налоговой ответственности в виде штрафа, а обжалуемое по настоящему делу решение инспекции от 26.11.2019 г. №1027 – является незаконным в части соответствующих начислений».

административный акт должен быть признан недействительным, однако нужно учитывать, что сфера действия защиты принципа *non bis in idem* не может распространяться на само налоговое обязательство (основную сумму задолженности), возникшее в силу закона, тем самым освобождая налогоплательщика от его конституционно-правовой обязанности. Таким образом, существует необходимость комплексных исследований в данной области и разработки соответствующих законодательных механизмов по предоставлению Комитету государственных доходов РА правовой возможности взыскания *возникшей в силу закона налоговой задолженности* в пользу государственного бюджета в тех случаях, когда принятый в результате налогового администрирования акт налогового органа был признан Административным судом недействительным исключительно на основании нарушения процессуальных норм, которые направлены на регулирование порядка взыскания уже существующего налогового обязательства, и которые никоим образом не могли и в объективной действительности не могут влечь за собой «отмену» налогового обязательства.

Список использованных нормативно-правовых актов и литературы

1. Конституция Республики Армения 2005 г. (с изменениями 2015 г.)
2. Закон Республики Армения «Об основах администрирования и административном процессе» ЗР-41-Н от 18.02.2004 г. (первоисточник: ՀՀՊՏ 2004.04.14/21(320) Հոդ.413).
3. Налоговый кодекс Республики Армения ЗР-165-Н от 04.10.2016 г. (первоисточник: ՀՀՊՏ 2016.11.04/79(1259) Հոդ.1038).
4. Գոհար Հակոբյանն ընդդեմ ՀՀ պետական եկամուտների կոմիտեի թիվ ՎԴ/8932/05/18 վարչական գործով Վճռաբեկ դատարանի 10.05.2022 թ. որոշում:

URL: https://datalex.am:443/?app=AppCaseSearch&case_id=38562071809925654

5. Определение СКЭС ВС РФ от 23.05.2022 г. 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

6. **Бабичев Н.Т., Боровский Я.М.** Словарь латинских крылатых слов: 2500 единиц / Под ред. Я. М. Боровского. 3-е изд. стер. - М.: Русский язык, 1988. - 960 с.

7. **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.

**NON BIS IN IDEM ՍԿՉԲՈՒՆՔԻ ԳՈՐԾՈՂՈՒԹՅՈՒՆԸ ԱՆՁԻՆ
ՀԱՐԿԱՅԻՆ ՊԱՏԱՍԽԱՆԱՏՎՈՒԹՅԱՆ ԵՆԹԱՐԿԵԼԻՍ՝
ԿԱՆՎԱԾ ՀԱՐԿԱՅԻՆ ՊԱՐՏԱՎՈՐՈՒԹՅՈՒՆՆԵՐԻ
ԱՌԱՋԱՑՄԱՆ ՀԻՄՔԵՐԻՑ**

Ամփոփագիր

Հայաստանի Հանրապետության հարկային օրենսդրության մեջ բացակայում է *non bis in idem* սկզբունքի օրենսդրական ամրագրումը, ինչը հանգեցրել է հարկային իրավահարաբերությունների նկատմամբ տվյալ սկզբունքի կիրառելիության ոչ միանշանակ լինելուն: Սակայն Հայաստանի Հանրապետության դատական պրակտիկայի ուսումնասիրությունը վկայում է *non bis in idem* սկզբունքը որպես հարկային իրավունքի հիմնարար սկզբունք ճանաչելու օգտին, որն ուղղված է հարկ վճարողների իրավունքների և օրինական շահերի պաշտպանությանը հարկային մարմինների ոչ իրավաչափ գործողություններից, ինչպես

ՍԱՀՄԱՆԱԴՐԱԿԱՆ ՂԱՏԱՐԱՆ ♦ 4(116)2024 ♦ ՏԵՂԵԿԱԳԻՐ

նաև հարկային մարմինների կողմից հնարավոր չարաշահումների կանխարգելմանն ու կանխմանը: Այլ կերպ ասած՝ Հայաստանի Հանրապետության վարչական դատարանները հարկային օրենսդրության մեջ առկա բացը հաղթահարել են սահմանադրական *non bis in idem* սկզբունքի տարածական և ինքնավար մեկնաբանման միջոցով: Սույն ուսումնասիրության նպատակն է բացահայտել և լուսաբանել իրավակիրառական պրակտիկայի խնդիրները՝ կապված *non bis in idem* սկզբունքի կիրառելիության հետ անձին (ինչպես ֆիզիկական, այնպես էլ իրավաբանական) հարկային պատասխանատվության ենթարկելիս, մասնավորապես, հարկային պատասխանատվության ենթարկվելիս *non bis in idem* սկզբունքի գործողության շրջանակի բացահայտումը՝ կախված հարկային պարտավորության առաջացման հիմքերից:

Հիմնաբառեր. *non bis in idem*, հարկային պատասխանատվություն, հարկային պարտավորություն, հարկային պարտավորության ծագման հիմքեր, ինքնավար մեկնաբանություն:

THE EFFECT OF THE NON BIS IN IDEM PRINCIPLE WHEN BRINGING A PERSON TO TAX LIABILITY DEPENDING ON THE GROUNDS FOR THE OCCURRENCE OF TAX OBLIGATIONS

Annotation

There is no legislative consolidation of the principle of *non bis in idem* in the tax legislation of the Republic of Armenia, which has led to ambiguity in the applicability of this principle to tax legal relations. However, an analysis of the judicial practice of the Republic of Armenia testifies in favor of recognizing the principle of *non bis in idem* as a fundamental principle of tax law, which is aimed at protecting the rights and legitimate interests of taxpayers from illegal actions of tax authorities, as well as preventing and suppressing possible abuses by tax authorities. In other words, the administrative courts of the Republic of

Armenia have overcome the gap existing in tax legislation through an expansive and autonomous interpretation of the constitutional principle of *non bis in idem*. The purpose of this study is to identify and highlight the problems of law enforcement practice in connection with the application of the *non bis in idem* principle when bringing a person (also a legal entity) to tax liability, in particular, to disclose the scope of the *non bis in idem* principle when bringing to tax liability, depending on the grounds for tax liability.

Keywords: *non bis in idem*, tax liability, tax obligation, grounds for the occurrence of a tax obligation, autonomous interpretation.

Հոդվածը հանձնված է խմբագրություն 18.10.2024թ., փրվել է գրախոսության 20.10.2024թ., ընդունվել է փպագրության 09.11.2024թ.: