



**ՀԱՅԱՍՏԱՆԻ ՀԱՆՐԱՊԵՏՈՒԹՅԱՆ
ՏԵՍՉԱԿԱՆ ՄԱՐՄԻՆՆԵՐԻ ՄԻԱՍՆԱԿԱՆ ԲՈՂՈՔԱՐԿՄԱՆ ՀԱՆՁՆԱԺՈՂՎ**

Երևան, Կառավարական պտուն 1

Ո Ր Ո Շ ՈՒ Մ 03/10

(քաղաքացիներ Երջանիկ Մուսեյանի, Ջեփյուռ Մարգարյանի, Արմենուհի Էյվազիի, Վանիկ և Էդրիս Ջահրաբիների 21.08.2017թ. վարչական բողոքը մերժելու մասին)

Ք. ԵՐԵՎԱՆ

«02» հոկտեմբերի 2017թ.

ՀՀ տեսչական մարմինների միասնական բողոքարկման հանձնաժողովը՝ նախագահությամբ ՀՀ վարչապետ Կարեն Կարապետյանի, ուսումնասիրելով ՀՀ կառավարությանն առընթեր պետական եկամուտների կոմիտեի հարկային և մաքսային մարմինների գանգատարկման հանձնաժողովի 11.07.2017թ.-ի թիվ 39/4 որոշման վերաբերյալ քաղաքացիներ Երջանիկ Մուսեյանի, Ջեփյուռ Մարգարյանի, Արմենուհի Էյվազիի, Վանիկ և Էդրիս Ջահրաբիների 21.08.2017թ.-ի բողոքը՝

Պ Ա Ր Ջ Ե Ց

1. Բողոքի էությունը և ներկայացված պահանջը.

քաղաքացիներ Երջանիկ Մուսեյանը, Ջեփյուռ Մարգարյանը, Արմենուհի Էյվազին, Վանիկ և Էդրիս Ջահրաբիները (այսուհետ՝ նաև Բողոք բերած անձինք) 21.08.2017թ.-ին բողոք են ներկայացրել ՀՀ տեսչական մարմինների միասնական բողոքարկման հանձնաժողով (այսուհետ՝ նաև Հանձնաժողով)՝ ՀՀ ԿԱ ՊԵԿ հարկային և մաքսային մարմինների գանգատարկման հանձնաժողովի (այսուհետ՝ նաև Գանգատարկման հանձնաժողով)՝ 11.07.2017թ.-ի թիվ 39/4 որոշման վերաբերյալ:

Բողոքը մուտքագրվել է Հանձնաժողովի քարտուղարություն 24.08.2017թ.-ին:

Բողոք բերած անձինք հայտնել են, որ 29.05.2017թ. թիվ 28105-17 գրությամբ Գանգատարկման հանձնաժողովին բողոք են ներկայացրել՝ վերջիններիս նկատմամբ ավելացված արժեքի հարկի (այսուհետ՝ նաև ԱԱՀ) և եկամտային հարկի մասով 16.12.2016թ. «Հարկային մարմնի կողմից վերահսկվող եկամուտների գծով արտոնություններ սահմանելու մասին» ՀՀ օրենքով նախատեսված արտոնությունները կիրառելի ճանաչելու վերաբերյալ:

Գանգատարկման հանձնաժողովի 11.07.2017թ.-ի թիվ 39/4 որոշմամբ գանգատը մերժվել է:

Բողոք բերած անձանց կողմից բողոքի հիմքում դրվել են հետևյալ փաստական և իրավական հիմնավորումները.

- Վկայակոչելով «Ավելացված արժեքի հարկի մասին» ՀՀ օրենքի 1-ին, 2-րդ, 5-րդ հոդվածները, ինչպես նաև նույն օրենքի 6-րդ հոդվածի 1-ին մասի դրույթները՝ Բողոք բերած անձինք նշել են, որ ավելացված արժեքի հարկով հարկվող գործարքներ են հանդիսանում նաև քննարկվող օրենքի 6-րդ հոդվածի 1-ին մասի 3-րդ պարբերության «բ» ենթակետով սահմանված գործարքները, որոնք վերաբերում են անհատ ձեռնարկատեր չհանդիսացող ֆիզիկական անձի կողմից մեկ օրացուցային տարվա ընթացքում իրականացված որոշակի կատեգորիայի գույքի 2-րդ և ավելի թվով օտարմանը:

Հիմք ընդունելով թիվ ՎԴ/0811/05/15 վարչական գործով ՀՀ վճռաբեկ դատարանի 26.12.2016թ. որոշումը՝ Բողոք բերած անձինք նշել են, որ անհատ ձեռնարկատեր չհանդիսացող ֆիզիկական անձի կողմից իրականացված գործարքը համարվում է ապրանքի մատակարարում, հետևաբար նաև՝ ԱԱՀ-ով հարկվող գործարք՝ հետևյալ պայմանների միաժամանակյա առկայության դեպքում.

ա) անհատ ձեռնարկատեր ֆիզիկական անձը մեկից ավելի անգամ օտարել է որոշակի կատեգորիայի գույք՝ բնակարան, առանձնատուն, անձնական օգտագործման ավտոմեքենա, գյուղատնտեսական նշանակության և բնակավայրերի հողեր, ավտոտնակ,

բ) թե՛ առաջին, թե՛ հաջորդող գործարքներով տեղի է ունեցել անձի սեփականությունը հանդիսացող գույքի օտարում,

գ) թե՛ առաջին, թե՛ հաջորդող օտարումները կատարվել են որևէ ձևով հատուցման դիմաց, այսինքն՝ գույքի օտարման դիմաց օտարողը ստացել է կամ պետք է ստանա վճար կամ այլ հանդիպական կատարում,

դ) գործարքով օտարվել է այնպիսի տեսակի գույք, որը նախկինում մեկ օրացույցային տարվա ընթացքում արդեն օտարվել է նույն անձի կողմից,

ե) նույն տեսակի գույքի օտարման թե՛ առաջին, թե՛ երկրորդ և հաջորդող գործարքներն իրականացվել են միևնույն թվականի հունվարի 1-ից մինչև դեկտեմբերի 31-ը ներառյալ ժամանակահատվածում,

զ) երկրորդ և ավելի թվով նույն տեսակի գույքի օտարման գործարքով օտարվել է գույք, որը ձեռք է բերվել օտարմանը նախորդող մեկ տարվա ընթացքում:

Վերոնշյալ իրավակարգավորումներից ելնելով և հաշվի առնելով այն հանգամանքը, որ Բողոք բերած անձանց կողմից գործարքով օտարված բոլոր գույքերը, բացառությամբ մեկ կամ երկու գույքի, ձեռք են բերվել, այսինքն՝ գույքերի նկատմամբ սեփականության իրավունքը ՀՀ ԿԱ ԱԳԿՊԿ-ում գրանցվել են օտարմանը նախորդող մեկ տարվանից ավելի վաղ ժամանակահատվածում, ըստ Բողոք բերած անձանց, դրանք իրենց բնույթով չէին կարող համարվել ապրանքի մատակարարում և արդյունքում՝ ԱԱՀ-ով հարկվող գործարք:

- Վկայակոչելով 16.12.2016թ. «Հարկային մարմնի կողմից վերահսկվող եկամուտների գծով արտոնություններ սահմանելու մասին» ՀՀ օրենքի 2-րդ հոդվածի 3-րդ կետը (նշված օրենքի գործողությունը տարածվում է մինչև 2016թ. սեպտեմբերի 30-ը ներառյալ Օրենքի 6-րդ հոդվածի 1-ին կետի «ա» և «բ» ենթակետերին համապատասխան ապրանքի մատակարարում համարվող գործարքներ իրականացրած՝ մինչև այդ օրը ներառող հաշվետու ժամանակաշրջանների համար սույն կետով սահմանված գործարքների մասով ԱԱՀ-ի վճարման պարտավորություններ ունեցող **Ֆիզիկական անձանց վրա**) և նույն օրենքի 5-րդ հոդվածը (սույն օրենքի 2-րդ հոդվածի 3-րդ կետում նշված **Ֆիզիկական անձինք** ազատվում են մինչև 2016 թվականի սեպտեմբերի 30-ը ներառյալ իրականացրած՝ «Ավելացված արժեքի հարկի մասին» ՀՀ օրենքի 6-րդ հոդվածի 1-ին կետի «ա» և (կամ) «բ» ենթակետերին համապատասխան ապրանքի մատակարարում համարվող գործարքների համար հաշվարկված և չվճարված տույժերի և տուգանքների վճարումից, եթե սույն օրենքն ուժի մեջ մտնելուց հետո՝ 90 աշխատանքային օրվա ընթացքում, կամ մինչև սույն օրենքն ուժի մեջ մտնելը կատարել են հաշվարկված ավելացված արժեքի հարկի գումարների վճարումը)՝ Բողոք բերած անձինք նշել են, որ թեև վերջիններիս կողմից իրականացված գործարքների հիմնական մասն իրենց բնույթով չեն

հանդիսանում ապրանքի մատակարարում և հետևաբար՝ ԱԱՀ-ով հարկվող գործարք, այնուամենայնիվ սահմանված ժամկետում ամբողջությամբ վճարել են ավելացված արժեքի գծով հարկային պարտավորությունների գումարը, որի արդյունքում իրենց նկատմամբ կիրառելի է «Հարկային մարմնի կողմից վերահսկվող եկամուտների գծով արտոնություններ սահմանելու մասին» ՀՀ օրենքով սահմանված արտոնությունը:

Մինչդեռ, ՀՀ ԿԱ ՊԵԿ Արաբկիրի տարածքային հարկային տեսչության (այսուհետ՝ նաև Արաբկիրի ՏՀՏ) կողմից տրվել է բանավոր պատասխան առ այն, որ թեև Օրենքի 6-րդ հոդվածի 1-ին մասի 3-րդ պարբերության «բ» ենթակետը կիրառելի է Բողոք բերած անձանց նկատմամբ, այնուամենայնիվ առկա է անորոշություն, քանի որ քննարկվող հոդվածի 1-ին մասի 3-րդ պարբերության «դ» ենթակետը ևս կիրառելի է: Հաշվի առնելով այն հանգամանքը, որ «Հարկային մարմնի կողմից վերահսկվող եկամուտների գծով արտոնություններ սահմանելու մասին» ՀՀ օրենքի 2-րդ հոդվածում նշված է միայն Օրենքի 6-րդ հոդվածի 1-ին մասի 3-րդ պարբերության «բ» ենթակետը, արտոնության կիրառման տեսանկյունից առկա է անորոշություն և այն չի կիրառվում:

- Ըստ Բողոք բերած անձանց՝ Օրենքի 6-րդ հոդվածի 1-ին մասի 3-րդ պարբերության «բ» և «դ» ենթակետերի համադրումից ակնհայտ է, որ երկուսն էլ կիրառելի են իրենց նկատմամբ: Ընդ որում, ի տարբերություն «դ» ենթակետի՝ «բ» ենթակետով օտարվող գույքի մակերեսի սահմանափակում առկա չէ: Մինչդեռ, Գանգատարկման հանձնաժողովի կողմից հաշվի չեն առնվել գանգատում ներկայացված հանգամանքները: Վերջինիս կողմից միայն նշվել է, որ կիրառելի է Օրենքի 6-րդ հոդվածի 1-ին մասի 3-րդ պարբերության «դ» ենթակետը՝ որևէ կերպ չպատճառաբանելով Օրենքի նույն հոդվածի 1-ին մասի 3-րդ պարբերության «բ» ենթակետի կիրառելի չլինելը և չնշելով դրա կիրառումը բացառող որևէ հանգամանք:

- Օրենքի 6-րդ հոդվածի 1-ին մասի 3-րդ պարբերության և՛ «բ», և՛ «դ» ենթակետերն իրենց նկատմամբ կիրառելի լինելու պայմաններում Գանգատարկման հանձնաժողովն առաջնորդվել է քննարկվող երկու ենթակետերից առավել խիստ տարբերակը՝ «դ» ենթակետն իրենց նկատմամբ կիրառելու սկզբունքով, ինչի արդյունքում խախտվել է իրավական որոշակիության սկզբունքը, ինչպես նաև «Իրավական ակտերի մասին» ՀՀ օրենքի 24-րդ հոդվածի 7-րդ մասի պահանջը: Մասնավորապես, Օրենքի 6-րդ հոդվածի 1-ին մասի 3-րդ պարբերության «բ» ենթակետը ձևակերպված է այնպիսի հստակությամբ,

որը Բողոք բերած անձանց թույլ է տվել դրա հետ համատեղել իրենց վարքագիծը, հետևաբար նշված դրույթի կիրառումը բացառող որևէ նորմի բացակայության պայմաններում այն վարչական մարմնի կողմից չկիրառելը հանգեցրել է իրավական որոշակիության սկզբունքի խախտման: Բացի այդ, Օրենքի քննարկվող հոդվածի 1-ին կետի և՛ «բ», և՛ «դ» ենթակետերի կիրառելի լինելու պարագայում առաջնորդվելով «Իրավական ակտերի մասին» ՀՀ օրենքի 24-րդ հոդվածի 7-րդ մասի պահանջով՝ Բողոք բերած անձանց կարծիքով պետք է կիրառման ենթակա լիներ իրենց համար նախընտրելի և իրենց վիճակն ավելի բարելավող նորմը, որը տվյալ դեպքում Օրենքի 6-րդ հոդվածի 1-ին մասի 3-րդ պարբերության «բ» ենթակետն է:

Ելնելով վերոգրյալից՝ Բողոք բերած անձինք խնդրել են վերացնել ՀՀ ԿԱ ՊԵԿ հարկային և մաքսային մարմինների գանգատարկման հանձնաժողովի 11.07.2017թ. թիվ 39/4 որոշումը (*հաշվի առնելով այն հանգամանքը, որ «Վարչարարության հիմունքների և վարչական վարույթի մասին» ՀՀ օրենքը չի սահմանում վարչական ակտը «վերացնելու» հասկացություն, Հանձնաժողովը բողոքի ընդհանուր տրամաբանությունը և Բողոք բերած անձի կողմից վկայակոչված իրավական հիմքերը հաշվի առնելով նշված պահանջը գնահատում է որպես վարչական ակտն անվավեր ճանաչելու պահանջ*) և վերջիններիս նկատմամբ կիրառելի ճանաչել ավելացված արժեքի հարկի և եկամտային հարկի մասով 16.12.2016թ. «Հարկային մարմնի կողմից վերահսկվող եկամուտների գծով արտոնություններ սահմանելու մասին» ՀՀ օրենքով նախատեսված արտոնությունները:

2. Մասնակցի դիրքորոշումը.

Բողոք բերած անձի դիրքորոշումը հստակեցնելու նպատակով Հանձնաժողովը 2017թ.-ի հոկտեմբերի 02-ին անցկացրել է լսումներ, որին Բողոք բերած անձի ներկայացուցիչը Հանձնաժողովի նիստի օրվա, ժամի և վայրի մասին պատշաճ ծանուցված լինելով, չի ներկայացել լսումներին:

3. Բողոքի քննության համար էական նշանակություն ունեցող փաստերը.

Բողոք բերած անձի և ՀՀ ԿԱ պետական եկամուտների կոմիտեի կողմից Հանձնաժողովին ներկայացված փաստաթղթերի ուսումնասիրության արդյունքում գտնում

ենք, որ սույն դիմումի քննության համար էական նշանակություն ունեն հետևյալ փաստական հանգամանքները.

- Բողոք բերած անձինք հանդիսանում են օտարերկրյա քաղաքացիներ, որոնք զբաղվել են բազմաբնակարան շենքերի (բնակելի տների) կառուցապատմամբ և արդյունքում ստացել շենքի առանձին միավոր բնակարանների նկատմամբ սեփականության իրավունքի գրանցման վկայականներ: Նշված անձինք ստացել են հարկ վճարողի հաշվառման համարներ և հաշվառվել են համապատասխան հարկային մարմնում՝ ՀՀ ԿԱ ՊԵԿ Արաբկիրի տարածքային հարկային տեսչությունում:

- 2013-2016թթ. ընթացքում Բողոք բերած անձանց կողմից իրականացվել է վերջիններիս սեփականության իրավունքով պատկանող բնակարանների վաճառք:

- Բողոք բերած անձինք 14.04.2017թ.-ին ՀՀ ԿԱ ՊԵԿ հարկային և մաքսային մարմինների գանգատարկման հանձնաժողովին բողոք են ներկայացրել՝ պահանջելով վերջիններիս նկատմամբ կիրառելի ճանաչել ավելացված արժեքի հարկի և եկամտային հարկի մասով 16.12.2016թ. «Հարկային մարմնի կողմից վերահսկվող եկամուտների գծով արտոնություններ սահմանելու մասին» ՀՀ օրենքով նախատեսված արտոնությունները:

- Բերված գանգատի քննության արդյունքում Գանգատարկման հանձնաժողովի 11.07.2017թ.-ի թիվ 39/4 որոշմամբ գանգատը մերժվել է: Քննարկվող որոշման հիմքում դրվել են հետևյալ հիմնավորումները. Գանգատարկման հանձնաժողովը գտել է, որ քննարկվող դեպքում 16.12.2016թ. «Հարկային մարմնի կողմից վերահսկվող եկամուտների գծով արտոնություններ սահմանելու մասին» ՀՀ օրենքով նախատեսված արտոնությունները կիրառելի չեն: Վկայակոչելով Օրենքի 6-րդ հոդվածի 1-ին կետի 3-րդ պարբերության «բ» և «դ» ենթակետերը՝ Գանգատարկման հանձնաժողովը նշել է, որ «...Բազմաբնակարան շենքերի (բնակելի տների) կառուցապատող և (կամ) սեփականատեր հանդիսացող ֆիզիկական անձանց կողմից սեփականության իրավունքով իրենց պատկանող անշարժ գույքի օտարման գործարքների հարկման, ինչպես նաև շեմի կիրառման առանձնահատկությունները հստակ սահմանված են «Ավելացված արժեքի հարկի մասին» ՀՀ օրենքի 6-րդ հոդվածի 1-ին կետի «դ» ենթակետով:

Քննարկվող դեպքում գանգատաբերի վստահորդները հանդիսացել են բազմաբնակարան շենքերի (բազմաբնակարան տների) կառուցապատող և (կամ) սեփականատեր հանդիսացող անձինք և նրանց կողմից կատարված անշարժ գույքի

օտարման գործարքները հարկվել են «Ավելացված արժեքի հարկի մասին» ՀՀ օրենքի 6-րդ հոդվածի 1-ին կետի «դ» ենթակետով նախատեսված կարգով՝ կիրառելով նաև նույն ենթակետով նախատեսված չհարկվող շեմը: Իսկ «Ավելացված արժեքի հարկի մասին» ՀՀ օրենքի 6-րդ հոդվածի 1-ին կետի «բ» ենթակետով սահմանված են այլ գործարքների որակումը որպես ապրանքի մատակարարում, որոնց մեջ չեն մտնում «Ավելացված արժեքի հարկի մասին» ՀՀ օրենքի 6-րդ հոդվածի 1-ին կետի «դ» ենթակետով սահմանված գործարքները, քանի որ վերջիններիս մասով «Ավելացված արժեքի հարկի մասին» ՀՀ օրենքի 6-րդ հոդվածի նույն կետի «դ» ենթակետով նախատեսված է այլ առանձնահատկություն:

Ելնելով վերոգրյալից, ինչպես նաև հաշվի առնելով այն հանգամանքը, որ 16.12.2016թ. «Հարկային մարմնի կողմից վերահսկվող եկամուտների գծով արտոնություններ սահմանելու մասին» ՀՀ օրենքի 2-րդ հոդվածի 3-րդ մասի համաձայն՝ Օրենքի գործողությունը տարածվում է մինչև 2016թ. սեպտեմբերի 30-ը ներառյալ «Ավելացված արժեքի հարկի մասին» ՀՀ օրենքի 6-րդ հոդվածի 1-ին կետի «ա» և «բ» ենթակետերին համապատասխան ապրանքի մատակարարում համարվող գործարքներ իրականացրած՝ մինչև այդ օրը ներառող հաշվետու ժամանակաշրջանների համար սույն կետով սահմանված գործարքների մասով ավելացված արժեքի հարկի վճարման պարտավորություններ ունեցող ֆիզիկական անձանց վրա, հետևապես գանգատով բերված պահանջը՝ Օրենքով նախատեսված արտոնություններն իր վստահորդների նկատմամբ կիրառելու վերաբերյալ, հիմնավոր չէ և չի բխում գործող օրենսդրության պահանջներից:»:

- ՀՀ ԿԱ ՊԵԿ-ի կողմից Հանձնաժողովին տրամադրված՝ քննարկվող վարչական գործի նյութերում առկա են Էդրիս Զահրաբիի կողմից 2014թ. 2-րդ և 3-րդ, 2015թ. 3-րդ և 4-րդ, ինչպես նաև 2016թ. 2-րդ և 4-րդ եռամսյակների համար ներկայացված՝ ֆիզիկական անձի իրականացրած գործարքների մասով ԱԱՀ-ի հաշվարկները, որոնցից երևում է, որ նշված եռամսյակներում Էդրիս Զահրաբիի կողմից իրականացվել են ապրանքի մատակարարում համարող գործարքներ:

- ՀՀ ԿԱ ՊԵԿ-ի կողմից Հանձնաժողովին տրամադրված՝ քննարկվող վարչական գործի նյութերում առկա են Վանիկ Զահրաբիի կողմից 2014թ. 2-րդ և 3-րդ, 2015թ. 3-րդ և 4-րդ եռամսյակների, ինչպես նաև 2016թ. 2-րդ եռամսյակի համար ներկայացված՝

Ֆիզիկական անձի իրականացրած գործարքների մասով ԱԱՀ-ի հաշվարկները, որոնցից երևում է, որ նշված եռամսյակներում Վանիկ Զահրաբիի կողմից իրականացվել են ապրանքի մատակարարում համարող գործարքներ:

- Քննարկվող վարչական գործի նյութերում առկա են Արմենուիի էյվազիի կողմից 2014թ. 2-րդ և 3-րդ, 2015թ. 3-րդ և 4-րդ, 2016թ. 3-րդ, ինչպես նաև 2017թ. 1-ին եռամսյակների համար ներկայացված՝ Ֆիզիկական անձի իրականացրած գործարքների մասով ԱԱՀ-ի հաշվարկները, որոնցից երևում է, որ նշված եռամսյակներում Արմենուիի էյվազիի կողմից իրականացվել են ապրանքի մատակարարում համարող գործարքներ:

- Քննարկվող վարչական գործի նյութերում առկա են Զեփյուռ Մարգարյանի կողմից 2014թ. 2-րդ և 3-րդ, 2015թ. 1-ին, 4-րդ, ինչպես նաև 2017թ. 1-ին եռամսյակների համար ներկայացված՝ Ֆիզիկական անձի իրականացրած գործարքների մասով ԱԱՀ-ի հաշվարկները որոնցից երևում է, որ նշված եռամսյակներում Զեփյուռ Մարգարյանի կողմից իրականացվել են ապրանքի մատակարարում համարող գործարքներ:

- Քննարկվող վարչական գործի նյութերում առկա է 16.05.2017թ. թիվ 170516021623043 անդորրագիրը, որի համաձայն Էդրիս Զահրաբիի կողմից կատարվել են ԱԱՀ-ի վճարումներ, ինչպես նաև 16.05.2017թ. թիվ 170516021810043 անդորրագիրը, որի համաձայն Էդրիս Զահրաբիի կողմից կատարվել են 2014, 2015 և 2016թթ. հաշվետու ժամանակաշրջանների եկամտային հարկի վճարումներ:

- Քննարկվող վարչական գործի նյութերում առկա են 16.05.2017թ. թիվ 170516021488043 և թիվ 170516021289043 անդորրագրերը, որոնց համաձայն՝ Վանիկ Զահրաբիի կողմից կատարվել են համապատասխանաբար 2014, 2015 և 2016թթ. հաշվետու ժամանակաշրջանների եկամտային հարկի և ԱԱՀ-ի վճարումներ:

- Քննարկվող վարչական գործի նյութերում առկա է 02.05.2017թ. թիվ 170502021839043 անդորրագիրը, որի համաձայն որի համաձայն Արմենուիի էյվազիի կողմից կատարվել են ԱԱՀ-ի վճարումներ, ինչպես նաև 02.05.2017թ. թիվ 170502021417043 անդորրագիրը, որի համաձայն Արմենուիի էյվազիի կողմից կատարվել են 2014, 2015 և 2016թթ. հաշվետու ժամանակաշրջանների եկամտային հարկի վճարումներ:

- Քննարկվող վարչական գործի նյութերում առկա է 03.05.2017թ. թիվ 170503068222043 անդորրագիրը, որի համաձայն Զեփյուռ Մարգարյանի կողմից

կատարվել են 2014թ. և 2015թ. հաշվետու ժամանակաշրջանների եկամտային հարկի վճարումներ, ինչպես նաև 20.04.2017թ. թիվ 170420048116043 և 16.05.2017թ. թիվ 170516022923043 անդորրագրերը, որոնց համաձայն Ջեփյուռ Մարգարյանի կողմից կատարվել են ԱԱՀ-ի վճարումներ:

- Քննարկվող վարչական գործի նյութերում առկա է 02.05.2017թ. թիվ 170602067558043 անդորրագիրը, որի համաձայն Երջանիկ Մուսեյանի կողմից կատարվել են ԱԱՀ-ի վճարումներ:

4. Պատճառաբանություններ և եզրահանգումներ.

Բողոքի և դրա քննարկման համար էական նշանակություն ունեցող փաստական հանգամանքների ուսումնասիրության արդյունքում Հանձնաժողովը գտնում է, որ բողոքն անհիմն է և ենթակա է մերժման հետևյալ հիմնավորմամբ.

Բողոք բերած անձանց կողմից ներկայացված վարչական բողոքի հիմքում դրված հիմնական փաստարկը հանգում է նրան, որ Օրենքի 6-րդ հոդվածի 1-ին մասի 3-րդ պարբերության և՛ «բ», և՛ «դ» ենթակետերը իրենց նկատմամբ կիրառելի լինելու պայմաններում Գանգատարկման հանձնաժողովն առաջնորդվել է քննարկվող երկու ենթակետերից առավել խիստ տարբերակը՝ «դ» ենթակետն իրենց նկատմամբ կիրառելու սկզբունքով, ինչի արդյունքում խախտվել է իրավական որոշակիության սկզբունքը, ինչպես նաև «Իրավական ակտերի մասին» ՀՀ օրենքի 24-րդ հոդվածի 7-րդ մասի պահանջը: Հետևաբար, հաշվի առնելով իրենց նկատմամբ նաև Օրենքի 6-րդ հոդվածի 1-ին մասի 3-րդ պարբերության «բ» ենթակետի կիրառելիությունը՝ իրենք պետք է օգտվեն «Հարկային մարմնի կողմից վերահսկվող եկամուտների գծով արտոնություններ սահմանելու մասին» ՀՀ օրենքի 5-րդ հոդվածով սահմանված արտոնություններից:

«Հարկային մարմնի կողմից վերահսկվող եկամուտների գծով արտոնություններ սահմանելու մասին» ՀՀ օրենքի 5-րդ հոդվածով սահմանված արտոնությունները Բողոք բերած անձանց նկատմամբ կիրառելի լինելու կամ չլինելու տեսանկյունից Հանձնաժողովը կարևոր է համարում հետևյալ հարցադրման պարզումը.

- Բողոք բերած անձանց կողմից իրականացված գործարքներն իրենց բնույթով համապատասխանում են արդյո՞ք «Ավելացված արժեքի հարկի մասին» ՀՀ օրենքի

(այսուհետ՝ նաև Օրենք) 6-րդ հոդվածի 1-ին կետի «դ» ենթակետով սահմանված պահանջներին, թե՛ ոչ:

Օրենքի 5-րդ հոդվածի համաձայն՝ ԱԱՀ-ով հարկվող օբյեկտ է համարվում Հայաստանի Հանրապետության տարածքում ԱԱՀ վճարողների կողմից իրականացվող սույն օրենքի 6 հոդվածով սահմանված բոլոր գործարքների (գործառնությունների) ամբողջ արժեքը (շրջանառությունը), եթե օրենքով այլ բան չի նախատեսված:

Օրենքի 3.1-րդ հոդվածի 1-ին մասի 3-րդ կետի «ա» ենթակետի համաձայն՝ սույն օրենքով այլ բան սահմանված չլինելու դեպքում սույն օրենքի 6-րդ հոդվածով սահմանված ԱԱՀ-ով հարկվող գործարքներ (գործառնություններ) իրականացնելու դեպքում ԱԱՀ-ի վճարման պարտավորություն կրում են անհատ ձեռնարկատեր կամ նոտար չհանդիսացող **Ֆիզիկական անձինք, եթե նրանց իրականացրած գործարքները, սույն օրենքի համաձայն, համարվում են ապրանքի մատակարարում:**

Օրենքի 6-րդ հոդվածի 1-ին մասի համաձայն՝ ԱԱՀ-ով հարկվող գործարքներ (գործառնություններ) են համարվում՝ ապրանքների մատակարարումը՝ գործարք, որն իրականացվում է ապրանքների (այդ թվում՝ արտադրանքի և անշարժ գույքի) սեփականության իրավունքը որևէ ձևով կատարվող հատուցման դիմաց այլ անձի փոխանցելու միջոցով: Նշված կետով սահմանվել են նաև այն դեպքերը, երբ անհատ ձեռնարկատեր չհանդիսացող ֆիզիկական անձի կողմից իրականացված գործարքները ևս համարվում են ապրանքի մատակարարում:

Վերը նշված իրավական նորմերի համակարգային վերլուծության արդյունքում Հանձնաժողովն արձանագրում է, որ ավելացված արժեքի հարկը կիրառվում է տնտեսական գործունեության բավականին լայն շրջանակ ընդգրկող գործարքների նկատմամբ, որոնք Օրենքի իմաստով համարվում են ապրանքի մատակարարում:

Նշված գործարքների շարքում որպես ավելացված արժեքի հարկով հարկվող օբյեկտ, որպես կանոն, հանդես են գալիս ձեռնարկատիրական գործունեություն վարող իրավաբանական և ֆիզիկական անձանց (անհատ ձեռնարկատերերի) իրականացրած գործարքները: Միևնույն ժամանակ, բացի վերը նշված անձանց կողմից իրականացրած գործարքների, օրենսդրի կողմից ընտրվել է այն մոտեցումը, որ ձեռնարկատիրական գործունեություն չիրականացնող ֆիզիկական անձանց կողմից իրականացվող մի շարք գործարքներ որոշակի պայմանների առկայության դեպքում և՛ս Օրենքի իմաստով

դիտարկվում են որպես ապրանքի մատակարարում, հետևաբար նաև՝ ԱԱՀ-ով հարկվող գործարքներ: Նշված գործարքներից են, մասնավորապես, Օրենքի 6-րդ հոդվածի 1-ին կետի «բ» և «դ» ենթակետերով սահմանված գործարքները:

Օրենքի 6-րդ հոդվածի 1-ին կետի «բ» ենթակետի համաձայն՝ անհատ ձեռնարկատեր չհանդիսացող ֆիզիկական անձի կողմից իրականացված գործարքները համարվում են ապրանքի մատակարարում մեկ օրացուցային տարվա ընթացքում երկու և ավելի թվով անգամ անձի սեփականությունը կամ ընդհանուր սեփականությունը հանդիսացող նույն տեսակի հետևյալ գույքի՝ բնակարանի, առանձնատան (այդ թվում՝ անավարտ (կիսակառույց)), անձնական օգտագործման ավտոմեքենայի, գյուղատնտեսական նշանակության և բնակավայրերի հողերի, ավտոտնակի՝ որևէ ձևով կատարվող հատուցման դիմաց օտարման դեպքերում ապրանքի մատակարարում է համարվում այդ ժամանակահատվածում երկրորդ և ավելի թվով նույն տեսակի գույքի օտարումը, եթե օտարումը կատարվում է տվյալ գույքի ձեռքբերմանը հաջորդող մեկ տարին չգերազանցող ժամանակահատվածում:

Օրենքի նույն հոդվածի 1-ին կետի «դ» ենթակետի համաձայն՝ անհատ ձեռնարկատեր չհանդիսացող ֆիզիկական անձի կողմից իրականացված գործարքները համարվում են ապրանքի մատակարարում օրենքով սահմանված կարգով **որպես բազմաբնակարան (այդ թվում՝ բազմաֆունկցիոնալ) շենքի, ստորաբաժանված շենքի, բնակելի թաղամասերում կամ համալիրներում անհատական բնակելի տներ կառուցապատող և (կամ) սեփականատեր հանդիսացող անձի կողմից շենքի, դրա բնակարանների կամ այլ տարածքների, անհատական բնակելի տների օտարումը** (առանց ընդհանուր բաժնային սեփականություն հանդիսացող ոչ բնակելի տարածքների), բացառությամբ՝ բազմաբնակարան (այդ թվում՝ բազմաֆունկցիոնալ) շենքի, ստորաբաժանված շենքի, դրա բնակարանների կամ այլ տարածքների ընդհանուր մակերեսի մինչև տասը տոկոսի, սակայն ոչ ավելի, քան 500 քառակուսի մետր մակերեսի, իսկ բնակելի թաղամասերում կամ համալիրներում՝ մինչև 4 անհատական բնակելի տների օտարումը:

Վերոհիշյալ նորմերի մեկնաբանությունից հետևում է, որ դրանք նույնական չեն և դրանցից յուրաքանչյուրի կիրառման համար անհրաժեշտ են պայմանների համակցություն,

որոնցից թեկուզ և մեկի բացակայությունը հանգեցնում է համապատասխան նորմի կիրառման բացառմանը:

Հանձնաժողովը հարկ է համարում անդրադառնալ այն պայմաններին, որոնք ըստ էության նշված նորմերի տարբերակման կիրառման հիմք են հանդիսանում, մասնավորապես՝

- առաջնային և առավել կարևոր տարբերակման հիմք է հանդիսանում այն, որ Օրենքի 6-րդ հոդվածի 1-ին կետի «դ» ենթակետը սահմանում է հատուկ սուբյեկտային կազմ, այն է՝ օրենքով սահմանված կարգով որպես **բազմաբնակարան (այդ թվում՝ բազմաֆունկցիոնալ) շենքի, ստորաբաժանված շենքի, բնակելի թաղամասերում կամ համալիրներում** անհատական բնակելի տներ **կառուցապատող և (կամ) սեփականատեր** հանդիսացող անձինք, որից էլ համապատասխանաբար բխում է նշված կետի կիրառման համար անհրաժեշտ սահմանափակման բովանդակությունը՝ այն սահմանելով բազմաբնակարան շենքի, ստորաբաժանված շենքի, դրա բնակարանների կամ այլ տարածքների ընդհանուր մակերեսի հարաբերակցությամբ, որն իր հերթին չի կարող կիրառելի համարվել Օրենքի 6-րդ հոդվածի 1-ին կետի «բ» ենթակետով սահմանված դեպքում:

- Օրենքի 6-րդ հոդվածի 1-ին կետի «բ» ենթակետի կիրառման համար առկա են պահանջներ, որոնք չեն ներկայացվում նույն կետի «դ» ենթակետի կիրառման տեսանկյունից, մասնավորապես՝ այդպիսիք են գործարքների կնքման ժամկետները (մեկ օրացուցային տարվա ընթացքում) և օտարման քանակը, այն է՝ երկու և ավելի թվով անգամ, օտարվող գույքերի ձեռք բերման ժամկետները (երկրորդ և ավելի թվով նույն տեսակի գույքի օտարումը, եթե օտարումը կատարվում է տվյալ գույքի ձեռքբերմանը հաջորդող մեկ տարին չգերազանցող ժամանակահատվածում), ինչպես նաև գործարքի հատուցելի բնույթը: Ի հակադրություն՝ Օրենքի 6-րդ հոդվածի 1-ին կետի «դ» ենթակետի կիրառման համար գործարքի կնքման ժամկետը չունի որևէ նշանակություն, ինչպես նաև առկա չէ օտարված գույքերի քանակային պահանջ և միակ բացառությունը սահմանված է՝ ելնելով օտարված տարածքի՝ շենքի տարածքի նկատմամբ հարաբերակցությամբ (բազմաբնակարան (այդ թվում՝ բազմաֆունկցիոնալ) շենքի, ստորաբաժանված շենքի, դրա բնակարանների կամ այլ տարածքների ընդհանուր մակերեսի մինչև տասը տոկոսի, սակայն ոչ ավելի, քան 500 քառակուսի մետր մակերեսի), որը սակայն չի բացառում

թեկուզև 1 շինության օտարման պարագայում հարկային պարտավորության առաջացումը, առկա չէ գույքի ձեռքբերման ժամկետի սահմանափակում, ինչպես նաև առկա չէ գործարքի բնույթի, այն է՝ հատուցելի կամ անհատուց լինելու որևէ պահանջ:

Նշվածից ելնելով և հաշվի առնելով գործի փաստական հանգամանքները, որոնք լիովին համապատասխանում են Օրենքի 6-րդ հոդվածի 1-ին կետի «դ» ենթակետի կիրառման պայմաններին, ինչպես նաև Բողոք բերած անձանց կողմից այդ փաստի ընդունումը, Հանձնաժողովը գտնում է, որ նշված նորմի կիրառումը Բողոք բերած անձի նկատմամբ իրավաչափ է:

Ընդ որում, հարկ է նշել, որ Բողոք բերած անձինք բողոքի շրջանակներում արդեն իսկ բացառել են Օրենքի 6-րդ հոդվածի 1-ին կետի «բ» ենթակետի կիրառումը՝ դրա համար անհրաժեշտ պայմանների բացակայությամբ պայմանավորված՝ **նշելով, որ վատահորդների կողմից օտարված բոլոր գույքերը, բացառությամբ մեկ կամ երկու գույքի, ձեռք են բերվել օտարմանը նախորդող մեկ տարվանից ավելի վաղ ժամանակահատվածում**, որպիսի պարագայում բացակայում է Օրենքի 6-րդ հոդվածի 1-ին կետի «բ» ենթակետի կիրառման համար անհրաժեշտ պայմաններից մեկը:

«Հարկային մարմնի կողմից վերահսկվող եկամուտների գծով արտոնություններ սահմանելու մասին» ՀՀ օրենքի 2-րդ հոդվածի 3-րդ մասի համաձայն՝ սույն օրենքի գործողությունը սույն օրենքով սահմանված դեպքերում ու կարգով տարածվում է մինչև 2016 թվականի սեպտեմբերի 30-ը ներառյալ **«Ավելացված արժեքի հարկի մասին» Հայաստանի Հանրապետության օրենքի 6-րդ հոդվածի 1-ին կետի «ա» և «բ» ենթակետերին համապատասխան** ապրանքի մատակարարում համարվող գործարքներ իրականացրած՝ մինչև այդ օրը ներառող հաշվետու ժամանակաշրջանների համար սույն կետով սահմանված գործարքների մասով ավելացված արժեքի հարկի վճարման պարտավորություններ ունեցող ֆիզիկական անձանց վրա:

Նույն օրենքի 5-րդ հոդվածի համաձայն՝ **սույն օրենքի 2-րդ հոդվածի 3-րդ կետում նշված ֆիզիկական անձինք** ազատվում են մինչև 2016 թվականի սեպտեմբերի 30-ը ներառյալ իրականացրած՝ «Ավելացված արժեքի հարկի մասին» Հայաստանի Հանրապետության օրենքի 6-րդ հոդվածի 1-ին կետի «ա» և (կամ) «բ» ենթակետերին համապատասխան ապրանքի մատակարարում համարվող գործարքների համար հաշվարկված և չվճարված տույժերի և տուգանքների վճարումից, եթե սույն օրենքն ուժի

մեջ մտնելուց հետո՝ 90 աշխատանքային օրվա ընթացքում, կամ մինչև սույն օրենքն ուժի մեջ մտնելը կատարել են հաշվարկված ավելացված արժեքի հարկի գումարների վճարումը:

Հաշվի առնելով այն հանգամանքը, որ Հանձնաժողովը իրավաչափ է գնահատում **Օրենքի 6-րդ հոդվածի 1-ին կետի «դ» ենթակետի դրույթների կիրառումը Բողոք բերած անձանց նկատմամբ**, համապատասխանաբար իրավաչափ է նաև Գանգատարկման հանձնաժողովի դիրքորոշումն առ այն, որ «Հարկային մարմնի կողմից վերահսկվող եկամուտների գծով արտոնություններ սահմանելու մասին» ՀՀ օրենքը Բողոք բերած անձանց նկատմամբ կիրառելի չէ, քանի որ **Օրենքի 6-րդ հոդվածի 1-ին կետի «դ» ենթակետով սահմանված գործարքների նկատմամբ արտոնություններ սահմանված չեն:**

Վերոգրյալի արդյունքում՝ ղեկավարվելով «Վարչարարության հիմունքների և վարչական վարույթի մասին» ՀՀ օրենքի 76-րդ հոդվածի 4-րդ մասի, 1-ին մասի «բ» կետի պահանջներով՝

Ո Ր Ո Շ Ե Ց

1. Քաղաքացիներ Երջանիկ Մուսեյանի, Ջեփյուռ Մարգարյանի, Արմենուհի Էյվազի, Վանիկ և Էդրիս Զահրաբիների 21.08.2017թ.-ի բողոքը մերժել. Գանգատարկման հանձնաժողովի 11.07.2017թ.-ի թիվ 39/4 որոշումը թողնել անփոփոխ:

2. Սույն որոշումն ուժի մեջ է մտնում ակտի ընդունման մասին վարչական վարույթի մասնակցին իրազեկելուն հաջորդող օրվանից և կարող է բողոքարկվել դատական կարգով:

ՀԱՆՁՆԱԺՈՂՈՎԻ ՆԱԽԱԳԱՀ՝

ԿԱՐԵՆ ԿԱՐԱՊԵՏՅԱՆ