



**ՀԱՅԱՍՏԱՆԻ ՀԱՆՐԱՊԵՏՈՒԹՅԱՆ
ՏԵՄՉԱԿԱՆ ՄԱՐՄԻՆՆԵՐԻ ՄԻԱՍՆԱԿԱՆ ԲՈՂՈՔԱՐԿՄԱՆ ՀԱՆՁՆԱԺՈՂՎ**

Երևան, Կառավարական փուն 1

Ո Ր Ո Շ ՈՒ Մ

(«Հինգ Աստղ» ՍՊ ընկերության 11.07.2017թ. վարչական բողոքը մերժելու մասին)

Ք. ԵՐԵՎԱՆ

«24» հուլիսի 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 13.06.2017թ.-ի թիվ 33/1 որոշման վերաբերյալ «Հինգ Աստղ» ՍՊ ընկերության 07.12.2016թ.-ի բողոքը՝

Պ Ա Ր Զ Ե Ց

1. Բողոքի էությունը և ներկայացված պահանջը.

«Հինգ Աստղ» ՍՊ ընկերությունը (այսուհետ՝ նաև Ընկերություն կամ Բողոք բերած անձ) 11.07.2017թ.-ին բողոք է ներկայացրել ՀՀ տեսչական մարմինների միասնական բողոքարկման հանձնաժողով (այսուհետ՝ նաև Հանձնաժողով)՝ ՀՀ ԿԱ ՊԵԿ հարկային և մաքսային մարմինների գանգատարկման հանձնաժողովի (այսուհետ՝ նաև Գանգատարկման հանձնաժողով)՝ 13.06.2017թ.-ի թիվ 33/1 որոշման վերաբերյալ:

Բողոքը մուտքագրվել է Հանձնաժողովի քարտուղարություն 11.07.2017թ.-ին:

Բողոք բերած անձը հայտնել է, որ 17.05.2017թ. թիվ 25419-17 գրությամբ Գանգատարկման հանձնաժողովին բողոքարկել է ՀՀ ԿԱ ՊԵԿ Կենտրոնի հարկային տեսչության (այսուհետ՝ նաև Կենտրոնի ՀՏ) 27.04.2017թ.-ի թիվ 1012114 ստուգման ակտի (այսուհետ՝ նաև Ստուգման ակտ) «Ավելացված արժեքի հարկ» բաժնով Ընկերությանը

վերագրված խախտումների, ինչպես նաև հիշյալ խախտումների հիմքով լրացուցիչ հաշվարկված հարկային պարտավորությունների առաջադրման իրավաչափությունը:

Գանգատարկման հանձնաժողովի 13.06.2017թ.-ի թիվ 33/1 որոշմամբ գանգատը մերժվել է՝ Կենտրոնի ՀՏ 24.03.2016թ.-ի թիվ 27.04.2017թ. թիվ 1012114 ստուգման ակտը թողնվել է անփոփոխ:

Բողոք բերած անձը որպես բողոքի փաստական և իրավական հիմքեր նշել է, որ՝

- Հարկային մարմինը սխալ է մեկնաբանել և կիրառել «Ավելացված արժեքի մասին» ՀՀ օրենքի (այսուհետ՝ նաև Օրենք) 44-րդ¹ հոդվածը՝ նշելով, որ եթե պայմանագրերը չեն ստացել պետական գրանցում, ապա ՀՀ քաղաքացիական օրենսգրքի 302-րդ հոդվածի հիմքով առոչինչ են: Օրենքի նշված հոդվածից պարզ չէ, թե ինչ է նշանակում «օրենսդրությամբ սահմանված կարգով առոչինչ և անվավեր ճանաչվող գործարք» արտահայտությունը: Սույն դրույթի կիրառման համար հարկային մարմինը նախ պետք է հիմնավորեր, թե ո՞ր օրենսդրությամբ և ո՞ր սահմանված կարգով է գործարքն առոչինչ և անվավեր ճանաչվում: Արդյունքում, խախտվել են նաև ՀՀ քաղաքացիական օրենսգրքի 1-ին հոդվածի 6-րդ մասի, «Վարչարարության հիմունքների և վարչական վարույթի մասին» ՀՀ օրենքի 7-րդ հոդվածի և «Իրավական ակտերի մասին» ՀՀ օրենքի 43-րդ հոդվածի 7-րդ մասի պահանջները:

- Հարկային մարմնի կողմից կիրառված՝ Օրենքի 44-րդ հոդվածի ոչ հստակ լինելու մասին է խոսում նաև այն հանգամանքը, որ տվյալ դրույթի մեկնաբանման նպատակով անհրաժեշտություն է առաջացել պաշտոնական պարզաբանում ընդունել: Մասնավորապես, ՀՀ ԿԱ ՊԵԿ նախագահի 20.05.2011թ. «Անշարժ գույքի հետ կապված իրավունքների գրանցված չլինելու պայմաններում այդ գույքի հետ կապված գործարքների մասով ավելացված արժեքի հարկի և շահութահարկի գծով հաշվարկների կատարման կարգի մասին» թիվ 24 պարզաբանման (այսուհետ՝ նաև Պարզաբանում) 1-ին կետի համաձայն՝ «Ավելացված արժեքի հարկի մասին» ՀՀ օրենքի 44.1-րդ հոդվածի 1-ին մասի դրույթը կիրառվում է անշարժ գույքի հետ կապված միայն այն գործարքի մասով, որի կատարման արդյունքում ծագող իրավունքները (մասնավորապես՝ վարձակալության իրավունքը, անհատույց օգտագործման իրավունքը) պետական գրանցում չեն ստացել: Պարզաբանման 2-րդ մասի համաձայն՝ այն դեպքերում, երբ անշարժ գույքի նկատմամբ անձի իրավունքները պետական գրանցում չեն ստացել,

¹ Բողոքում պարբերաբար հիշատակվում է «Ավելացված արժեքի հարկի մասին» ՀՀ օրենքի 44-րդ հոդվածը, որն ուժը կորցրել է դեռևս 1997թ.-ին, սակայն բովանդակությունից հստակ հետևում է, որ բողոք բերած անձը նկատի ունի նույն օրենքի 44.1-րդ հոդվածը:

սակայն փաստացի այն վարձակալվում կամ անհատույց օգտագործվում է անձի կողմից և տվյալ անձն այդ գույքի վրա արտադրական կամ այլ առևտրային նպատակներով կատարում է ծախսեր՝ այդ ծախսերին (ձեռքբերումներին) վերաբերող հարկային հաշիվներում կամ ապրանքների ներմուծման մաքսային հայտարարագրում առանձնացված ԱԱՀ-ի գումարները ենթակա են հաշվանցման օրենքով սահմանված ընդհանուր կարգով, դեպքերում և չափով: Փաստորեն, Պարզաբանմամբ հարկային մարմինը որոշել է, թե որոնք են առոչինչ և անվավեր գործարքները Օրենքի 44-րդ հոդվածի իմաստով, ինչպես նաև սահմանել է, թե որ դեպքերում է նույն գործարքից բխող ԱԱՀ-ն ենթակա հաշվանցման, որ դեպքերում՝ ոչ: Ըստ Պարզաբանման՝ հարկային իրավահարաբերություններում նույն գործարքը թե՛ առոչինչ է, և թե՛ միաժամանակ վավեր: Ասվածից հետևում է, որ հարկային մարմինը տարբերակված մոտեցում է դրսևորել քննարկվող նորմի կիրառման հարցում՝ անտեսելով այն հանգամանքը, որ ՀՀ քաղաքացիական օրենսգիրքը սահմանում է գործարքի առոչնչության և անվավերության տարբեր հիմքեր: Այսինքն, Պարզաբանումն ընդունելիս վարչական մարմինն ակնհայտորեն դուրս է եկել իր իրավասության շրջանակներից, մեկնաբանել է այլ՝ քաղաքացիական իրավունքի ոլորտի իրավանորմեր, ինչպես նաև անձանց համար օրենքով չսահմանված պարտականություններ է նախատեսել՝ խախտելով ՀՀ Սահմանադրության 42-րդ հոդվածը, համաձայն որի՝ ոչ ոք չի կարող կրել պարտականություններ, որոնք սահմանված չեն օրենքով:

- Հիմք ընդունելով «Իրավական ակտերի մասին» ՀՀ օրենքի 45-րդ հոդվածի 10-րդ մասի պահանջը՝ Օրենքի 44-րդ հոդվածում «առոչինչ և անվավեր ճանաչվող» արտահայտությունից ակնհայտ է, որ գործարքը պետք է միաժամանակ լինի թե՛ առոչինչ և թե՛ անվավեր:

- Նույնիսկ քաղաքացիական իրավահարաբերությունները կարգավորող իրավական դաշտ անցում կատարելու և «օրենսդրությամբ սահմանված կարգով առ ոչինչ և անվավեր ճանաչվող» արտահայտությունը որպես «քաղաքացիական օրենսդրությամբ սահմանված կարգով առ ոչինչ և անվավեր ճանաչվող» մեկնաբանելու դեպքում ՀՀ քաղաքացիական օրենսգրքի 302-րդ հոդվածը կիրառելի չէ՝ հաշվի առնելով նույն օրենսգրքի 303-րդ հոդվածի իրավակարգավորումը, որից բխում է, որ գործարքն անվավեր կամ առոչինչ ճանաչելու, ինչպես նաև առոչնչության հետևանքներ կիրառելու իրավասու միակ մարմինը դատարանն է: Ուստի հարկային մարմինն իրավասու չէ

գործարքը միաժամանակ անվավեր և առոչինչ ճանաչել՝ անձի նկատմամբ կիրառելով գործարքի առոչնչության կամ անվավերության հետևանքներ: Բացի այդ, ղեկավարվելով «Հարկերի մասին» ՀՀ օրենքի 2-րդ հոդվածի պահանջով՝ առկա հակասությունները պետք է մեկնաբանվեն և կիրառվեն հարկ վճարողի օգտին:

- Հարկային մարմնի կողմից «Վարչարարության հիմունքների և վարչական վարույթի մասին» ՀՀ օրենքի 7-րդ հոդվածի խախտման վերաբերյալ Ընկերության փաստարկների մասով Գանգատարկման հանձնաժողովի կողմից բանավոր պատասխան է տրվել, որ մյուս դեպքերում հարկային տեսուչները խախտումներ չեն հայտնաբերել, հետևաբար դրանք չեն արձանագրել: Մինչդեռ, իրականում անձն իրավունք ունի վստահելու հարկային մարմնին, ուստի, եթե այլ հավասար պայմաններում վարչական մարմինը նույն փաստական հանգամանքները չի գնահատում որպես խախտում, ապա այլ դեպքերում դրանք որպես իրավախախտում արձանագրելով խախտում է կամայականության արգելքի սկզբունքը:

- Գանգատարկման հանձնաժողովի 13.06.2017թ.-ի թիվ 33/1 որոշմամբ արտահայտած դիրքորոշումն առ այն, որ քննարկվող հարաբերությունները կարգավորվում են ոչ թե քաղաքացիական օրենսդրությամբ, այլ հարկային օրենսդրությամբ, իսկ հարկային օրենսդրությամբ զուտ սահմանվում են քաղաքացիական օրենսդրությամբ սահմանված կարգավորումներ, ինչը չի նշանակում քաղաքացիական օրենսդրությամբ հարաբերությունների կարգավորում, ընդունելի կլիներ այն պարագայում, եթե հարկային օրենսդրությամբ հստակ կարգավորված լինեին այդ դեպքերը և կարիք չառաջանար սույն հարաբերությունները քննարկելիս մեկնաբանել ՀՀ քաղաքացիական օրենսդրության նորմերը: Բացի այդ, ՀՀ վճարել դատարանը իր նախադեպային որոշումներից մեկում նշել է, որ անշարժ գույքի հետ կապված ոչ բոլոր գործարքներն են ենթակա պարտադիր պետական գրանցման: Որպես օրինակ բերվել է տարածքի օգտագործման թույլտվության պայմանագիրը, որն, ըստ դատարանի, վարձակալության պայմանագիր չէ, հետևաբար ենթակա չէ նոտարական վավերացման և պետական գրանցման: Ավելին, ելնելով դատական պրակտիկայից՝ քննարկվող գործարքը դատական կարգով վիճարկելու դեպքում այն կհամարվի վավեր գործարք, քանի որ անկախ դրա կնքման ձևից՝ քաղաքացիական պարտավորություններն ու կողմերի կամահայտնությունն ակնհայտ են:

- Վարչական մարմինը դուրս է եկել իր լիազորությունների շրջանակից: Մասնավորապես, եթե հարկային մարմինը Պարզաբանմամբ ընդունում է տվյալ գործարքից բխող շահութահարկի ծախսը, ինչպես նաև այլ ձեռքբերումների մասով ԱԱՀ-ի հաշվանցման հնարավորությունը, ապա ընդունում է նաև տվյալ գործարքի վավեր լինելու հանգամանքը: Այսինքն, գործարքը չի կարող մի հարկատեսակի մասով վավեր լինել, իսկ մյուսով՝ ոչ:

- Գանգատարկման հանձնաժողովը 13.06.2017թ.-ի թիվ 33/1 որոշման շրջանակներում անդրադառնալով «օրենսդրությամբ սահմանված կարգով առ ոչինչ և անվավեր ճանաչվող» արտահայտության վերաբերյալ Ընկերության մեկնաբանությանը՝ նշել է, որ գործարքը չի կարող միաժամանակ լինել և՛ անվավեր, և՛ առոչինչ, հետևաբար տվյալ դեպքում պետք է ղեկավարվել «Իրավական ակտերի մասին» ՀՀ օրենքի 86-րդ հոդվածի 1-ին մասի պահանջով, որի համաձայն՝ իրավական ակտի մեկնաբանությունը չպետք է փոփոխի դրա իմաստը: Սակայն նշված տեսանկյունից դիտարկելու դեպքում պարզ է, որ քննարկվող նորմը վերաբերում է առոչինչ և անվավեր գործարքներին, որոնք իրավական հետևանքներ չեն առաջացնում կողմերի համար, այլ ոչ թե իրական գործող պարտավորություններով գործարքներին, որոնք առկա են տարիներ շարունակ և պատշաճ կերպով իրականացվում են կողմերի կողմից:

Ելնելով վերոգրյալից՝ Բողոք բերած անձը խնդրել է ղեկավարվելով «Վարչարարության հիմունքների և վարչական վարույթի մասին» ՀՀ օրենքի 76-րդ հոդվածի և «Տեսչական մարմինների մասին» ՀՀ օրենքի 9-րդ հոդվածի պահանջներով՝ վերացնել *(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)* Գանգատարկման հանձնաժողովի 13.06.2017թ.-ի թիվ 33/1 որոշումը՝ ՀՀ ԿԱ ՊԵԿ Կենտրոնի հարկային տեսչության 27.04.2017թ.-ի թիվ 1012114 ստուգման ակտն անփոփոխ թողնելու վերաբերյալ և անվավեր ճանաչել ՀՀ ԿԱ ՊԵԿ Կենտրոնի հարկային տեսչության 27.04.2017թ.-ի թիվ 1012114 ստուգման ակտը:

2. Մասնակցի դիրքորոշումը.

Բողոք բերած անձի դիրքորոշումը հստակեցնելու նպատակով Հանձնաժողովը 2017թ.-ի հուլիսի 24-ին անցկացրել է լսումներ, որին ներկայացել էր Ընկերության ներկայացուցիչ Օվսաննա Ստեփանյանը:

Վերջինս լսումների ընթացքում հայտնեց, որ պնդում է բողոքով ներկայացված դիրքորոշումը և գտնում է, որ հարկային մարմնի կողմից վարձակալության պայմանագիրը շահութահարկի մասով ծախսերի հետ կապված որպես հիմք ընդունելու դեպքում, այն պետք է հիմք ընդունվի նաև ավելացված արժեքի հարկի հաշվանցման դեպքում: Խնդրեց հաշվի առնել նաև այն հանգամանքը, որ Ընկերությունը հանդիսանում է բարեխիղճ հարկատու և քննարկվող գործարքի շրջանակներում որևէ հարկ չի փորձել թաքցնել:

3. Բողոքի քննության համար էական նշանակություն ունեցող փաստերը.

Բողոք բերած անձի և ՀՀ ԿԱ պետական եկամուտների կոմիտեի կողմից ներկայացված փաստաթղթերի ուսումնասիրության արդյունքում գտնում ենք, որ սույն դիմումի քննության համար էական նշանակություն ունեն հետևյալ փաստական հանգամանքները.

- ՀՀ ԿԱ ՊԵԿ նախագահի 03.03.2017թ.-ի թիվ 1012114 հանձնարարագրի հիման վրա 22.03.2017 - 10.04.2017թթ. ընկած ժամանակահատվածում Ընկերությունում իրականացվել է բյուջեի հետ փոխհարաբերությունների և հարկային մարմնի կողմից վերահսկվող ՀՀ օրենսդրության առանձին պահանջների կատարման ճշտության ստուգում:

- Ստուգման արդյունքում 27.04.2017թ.-ին կազմվել է թիվ 1012114 ստուգման ակտը, որի «Ավելացված արժեքի հարկ» բաժնով ավելացված արժեքի հարկի գծով խախտումներ են արձանագրվել 2014թ., 2015թ. և 2016թ. հաշվետու ժամանակաշրջանների համար և Ընկերությանն ավելացված արժեքի գծով լրացուցիչ գանձման է առաջադրվել 7.362.946 ՀՀ դրամի չափով գումար:

- **Ստուգման ակտի «Ավելացված արժեքի հարկ» բաժնի համաձայն.**
«Ներկայացված սկզբնական հաշվապահական փաստաթղթերի ստուգմամբ պարզվեց, որ ընկերությունը 2014թ., 2015թ. և 2016թթ. ընթացքում վարձակալել է փարածք, սակայն նշված գործարքը, համաձայն ՀՀ քաղաքացիական օրենսգրքի 611-րդ հոդվածի,

համապատասխան պետական գրանցում չի ստացել, ինչը, համաձայն ՀՀ քաղաքացիական օրենսգրքի 302 հոդվածի, առոչինչ գործարք է: Համաձայն «Ավելացված արժեքի հարկի մասին» ՀՀ օրենքի 44-րդ հոդվածի՝ օրենսդրությամբ սահմանված կարգով առոչինչ և անվավեր ճանաչվող գործարքների գծով մատակարարների կողմից դուրս գրված հարկային հաշիվներում առանձնացված ԱԱՀ-ի գումարները ենթակա չեն հաշվանցման: Այդպիսի հարկային հաշիվներում առանձնացված՝ ԱԱՀ-ի հաշվանցված գումարները ենթակա են վերաձևակերպման: Նշված գործարքի մասով 2014, 2015 և 2016թթ.-ների համար մատակարարի կողմից դուրս գրված հարկային հաշիվներում առանձնացված ԱԱՀ գումարները կազմում են ընդհանուր գումարով 4.680.000 դրամ, համապատասխանաբար՝ 2014թ.-ի 1-ին եռամսյակ՝ 360.000 դրամ, 4-րդ եռամսյակ՝ 1.440.000 դրամ, 2015թ.-ի 1-ին եռամսյակ՝ 360.000 դրամ, 2-րդ եռամսյակ՝ 360.000 դրամ, 3-րդ եռամսյակ՝ 360.000 դրամ, 4-րդ եռամսյակ՝ 240.000 դրամ, 2016թ.-ի հունվար ամիս՝ 240.000 դրամ, փետրվար ամիս՝ 120.000 դրամ, ապրիլ ամիս՝ 240.000 դրամ, մայիս ամիս՝ 120.000 դրամ, հունիս ամիս՝ 120.000 դրամ, հուլիս ամիս՝ 120.000 դրամ, օգոստոս ամիս՝ 120.000 դրամ, սեպտեմբեր ամիս՝ 120.000 դրամ, հոկտեմբեր ամիս՝ 120.000 դրամ, նոյեմբեր ամիս՝ 120.000 դրամ, դեկտեմբեր ամիս՝ 120.000 դրամ: Արդյունքում ընկերության կողմից պակաս ԱԱՀ է հաշվարկվել (ավել ԱԱՀ հաշվանցվել) և վճարվել բյուջե ընդհանուր գումարով՝ 4.680.000 դրամ, համապատասխանաբար՝ 2014թ.-ի 1-ին եռամսյակ՝ 360.000 դրամ, 4-րդ եռամսյակ՝ 1.440.000 դրամ, 2015թ.-ի 1-ին եռամսյակ՝ 360.000 դրամ, 2-րդ եռամսյակ՝ 360.000 դրամ, 3-րդ եռամսյակ՝ 360.000 դրամ, 4-րդ եռամսյակ՝ 240.000 դրամ, 2016թ.-ի հունվար ամիս՝ 240.000 դրամ, փետրվար ամիս՝ 120.000 դրամ, ապրիլ ամիս՝ 240.000 դրամ, մայիս ամիս՝ 120.000 դրամ, հունիս ամիս՝ 120.000 դրամ, հուլիս ամիս՝ 120.000 դրամ, օգոստոս ամիս՝ 120.000 դրամ, սեպտեմբեր ամիս՝ 120.000 դրամ, հոկտեմբեր ամիս՝ 120.000 դրամ, նոյեմբեր ամիս՝ 120.000 դրամ, դեկտեմբեր ամիս՝ 120.000 դրամ:

«Ավելացված արժեքի հարկի մասին» ՀՀ օրենքի 43-րդ հոդվածի համաձայն՝ հարկային մարմին ներկայացված ԱԱՀ-ի հաշվարկներով պետական բյուջե վճարման ենթակա ԱԱՀ-ի գումարը պակաս ցույց տալու կամ պետական բյուջեից հաշվանցման ենթակա գումարն ավել ցույց տալու համապատասխան դեպքերի համար հարկ վճարողից գանձվում կամ առաջադրվում է՝ 1) պակաս հաշվարկված՝ պետական բյուջե վճարման ենթակա ԱԱՀ-ի գումարը, 2) ավել հաշվարկված՝ պետական բյուջեից հաշվանցման

ենթակա գումարը, ընդհանուր գումարով՝ 4.680.000 դրամ, համապատասխանաբար՝ 2014թ.-ի 1-ին եռամսյակ՝ 360.000 դրամ, 4-րդ եռամսյակ՝ 1.440.000 դրամ, 2015թ.-ի 1-ին եռամսյակ՝ 360.000 դրամ, 2-րդ եռամսյակ՝ 360.000 դրամ, 3-րդ եռամսյակ՝ 360.000 դրամ, 4-րդ եռամսյակ՝ 240.000 դրամ, 2016թ.-ի հունվար ամիս՝ 240.000 դրամ, փետրվար ամիս՝ 120.000 դրամ, ապրիլ ամիս՝ 240.000 դրամ, մայիս ամիս՝ 120.000 դրամ, հունիս ամիս՝ 120.000 դրամ, հուլիս ամիս՝ 120.000 դրամ, օգոստոս ամիս՝ 120.000 դրամ, սեպտեմբեր ամիս՝ 120.000 դրամ, հոկտեմբեր ամիս՝ 120.000 դրամ, նոյեմբեր ամիս՝ 120.000 դրամ, դեկտեմբեր ամիս՝ 120.000 դրամ, ինչպես նաև տուգանք՝ սույն հոդվածին համապատասխան հաշվարկվող՝ պետական բյուջե վճարման ենթակա գումարի 50 տոկոսի չափով՝ ընդհանուր գումարով՝ 1.680.000, համապատասխանաբար՝ 2014թ.-ի 4-րդ եռամսյակ՝ 720.000 դրամ, 2015թ.-ի 2-րդ եռամսյակ՝ 180.000 դրամ, 4-րդ եռամսյակ՝ 120.000 դրամ, 2016թ.-ի հունվար ամիս՝ 120.000 դրամ, փետրվար ամիս՝ 60.000 դրամ, ապրիլ ամիս՝ 120.000 դրամ, հուլիս ամիս՝ 60.000 դրամ, օգոստոս ամիս՝ 60.000 դրամ, սեպտեմբեր ամիս՝ 60.000 դրամ, հոկտեմբեր ամիս՝ 60.000 դրամ, նոյեմբեր ամիս՝ 60.000 դրամ, դեկտեմբեր ամիս՝ 60.000 դրամ: 2014թ. 1-ին եռամսյակի, 2015թ. 1-ին եռամսյակի, 3-րդ եռամսյակի, 2016թ. մայիս, հունիս ամիսների համար տուգանք չի հաշվարկվում բյուջե վճարման ենթակա ԱԱՀ-ի գումար չառաջանալու պարճառով:

Համաձայն «Հարկերի մասին» ՀՀ օրենքի 25-րդ հոդվածի՝ հաշվապահական հաշվառում չվարելու կամ սահմանված կարգի խախտումներով այն վարելու, հաշվապահական հաշվետվությունները, հաշվարկները, հայտարարագրերը և հարկային օրենսդրությամբ նախատեսված այլ փաստաթղթերն ու տեղեկությունները սխալ կազմելու համար հարկ վճարողից (հարկային գործակալից) գանձվում է տուգանք՝ այդ խախտումների հետևանքով պակաս հաշվարկված հարկերի գումարի 10 տոկոսի չափով՝ ընդհանուր գումարով 336.000 դրամ, համապատասխանաբար՝ 2014թ.-ի 4-րդ եռամսյակ՝ 144.000 դրամ, 2015թ. 2-րդ եռամսյակ՝ 36.000 դրամ, 4-րդ եռամսյակ՝ 24.000 դրամ, 2016թ.-ի հունվար ամիս՝ 24.000 դրամ, փետրվար ամիս՝ 12.000 դրամ, ապրիլ ամիս՝ 24.000 դրամ, հուլիս ամիս՝ 12.000 դրամ, օգոստոս ամիս՝ 12.000 դրամ, սեպտեմբեր ամիս՝ 12.000 դրամ, հոկտեմբեր ամիս՝ 12.000 դրամ, նոյեմբեր ամիս՝ 12.000 դրամ, դեկտեմբեր ամիս՝ 12.000 դրամ: Համաձայն «Հարկերի մասին» ՀՀ օրենքի 23-րդ

հողվածի՝ հաշվարկվում է տույժ՝ ընդհանուր գումարով 666.946 դրամ (հաշվի առած ընկերության անձնական հաշվի քարտում առկա գերավճարները):

Լրացուցիչ գանձման ենթակա ԱԱՀ գումարները կազմում են 7.362.946 դրամ:»:

- Ակտի վերջնամասում առկա է Ընկերության տնօրենի ժամանակավոր պաշտոնակատար Զ. Միրզոյանի գրառումը հետևյալ բովանդակությամբ. «Ակտի վերաբերյալ ունեմ առարկություններ, որոնք կներկայացնեմ ՀՀ ԿԱ ՊԵԿ-ի գանգատարկման հանձնաժողովին օրենքով սահմանված կարգով և ժամկետներում»:

- Ընկերությունը 17.05.2017թ.-ին ՀՀ ԿԱ ՊԵԿ հարկային և մաքսային մարմինների գանգատարկման հանձնաժողովին բողոք է ներկայացրել՝ պահանջելով ամբողջությամբ անվավեր ճանաչել ՀՀ ԿԱ պետական եկամուտների կոմիտեի Կենտրոնի հարկային տեսչության 27.04.2017թ. թիվ 1012114 ստուգման ակտը:

- Ստուգման ակտի դեմ բերված գանգատի քննության արդյունքում Գանգատարկման հանձնաժողովի 13.06.2017թ.-ի թիվ 33/1 որոշմամբ Ընկերության գանգատը մերժվել է՝ Կենտրոնի ՀՏ 27.04.2017թ. թիվ 1012114 ստուգման ակտը թողնվել է անփոփոխ: Ընկերության անձնական հաշվի քարտում հանձնարարվել է կատարվել պարտավորությունների վերահաշվարկ՝ ստուգված ժամանակաշրջանի շահութահարկի գծով պարտավորությունները նվազեցնելով ընդհամենը 624.000 դրամի չափով և կատարել դրանից բխող ԱԱՀ-ի գծով տույժերի վերահաշվարկ:

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.

Հանձնաժողովը գտնում է, որ սույն գործի քննության համար էական նշանակություն ունի հետևյալ հարցադրումը՝ Բողոք բերած անձի նկատմամբ «Ավելացված արժեքի հարկի մասին» ՀՀ օրենքի 44.1-րդ հոդվածի կիրառումը համապատասխանում է արդյոք ստուգման ակտի շրջանակներում ձեռք բերված փաստական հանգամանքներին և դրանք բավարար չափով հստակ են՝ վերոհիշյալ հոդվածի կիրառման համար անհրաժեշտ պայմանների առկայությունը հավաստելու համար:

Նշված հարցի առնչությամբ Հանձնաժողովն էական է համարում այն փաստը, որ Բողոք բերած անձի կողմից չի վիճարկվում սույն գործի քննության համար էական նշանակություն ունեցող փաստական հանգամանքն առ այն, որ ընկերությունը 2014թ., 2015թ. և 2016թ. ընթացքում վարձակալել է տարածք, սակայն նշված գործարքը, համաձայն ՀՀ քաղաքացիական օրենսգրքի 611 հոդվածի, համապատասխան պետական գրանցում չի ստացել:

Վերոգրյալի կապակցությամբ հարկ է պարզել՝ «Հարկերի մասին» և «Ավելացված արժեքի հարկի մասին» ՀՀ օրենքները սահմանում են արդյոք հարկային օրենսդրության իմաստով որպես ինքնուրույն կիրառման ենթակա տերմիններ՝ «առոչինչ գործարք» կամ «անվավեր գործարք» տերմինները:

Նշվածի առումով Հանձնաժողովն արձանագրում է, որ վերոհիշյալ օրենսդրական ակտերում նշված տերմիններն ինքնուրույն հասկացությամբ կիրառված չեն, որպիսի պարագայում կիրառման են ենթակա «Իրավական ակտերի մասին» ՀՀ օրենքի 42-րդ հոդվածի կարգավորումները, համաձայն որոնց՝ «Իրավական ակտում պետք է կիրառվեն նորմատիվ իրավական ակտերով սահմանված կամ հանրաձայն հասկացություններ կամ տերմիններ: Եթե նորմատիվ իրավական ակտում կիրառվում են նոր կամ բազմիմաստ կամ այնպիսի հասկացություններ կամ տերմիններ, որոնք առանց պարզաբանման միանշանակ չեն ընկալվում, ապա այդ իրավական ակտով պետք է տրվեն դրանց սահմանումները»:

Նշվածից հետևում է, որ այն բոլոր դեպքերում, երբ տերմինը հանրահայտ է և բացահայտված է որևէ նորմատիվ իրավական ակտում, այն պետք է կիրառվի նշված իմաստով, քանի դեռ հատուկ կարգավորում առկա չէ:

Արդյունքում, Բողոք բերած անձի այն պնդումը, որ հարկային իրավահարաբերությունը կարգավորվել է ՀՀ քաղաքացիական օրենսդրությամբ, որը ՀՀ քաղաքացիական օրենսգրքի 1-ին հոդվածի 6-րդ մասի պահանջների խախտում է, ամբողջությամբ հիմնազուրկ է, քանի որ տվյալ դեպքում առկա է ոչ թե իրավահարաբերության կարգավորում, այլ հարկային օրենսդրության մեջ արդեն իսկ հանրահայտ և նորմատիվ իրավական ակտով սահմանված տերմինի կիրառում, որի բովանդակությունը բացահայտված է ՀՀ քաղաքացիական օրենսգրքում:

Մասնավորապես, ՀՀ քաղ.օր.-ի 303-րդ հոդվածի համաձայն, գործարքն անվավեր է սույն օրենսգրքով սահմանված հիմքերով դատարանի կողմից այն այդպիսին ճանաչելու

ուժով (վիճահարույց գործարք) կամ անկախ նման ճանաչումից (առոչինչ գործարք): Նշված սահմանումից հետևում է, որ ինչպես վիճահարույց, այնպես էլ առոչինչ գործարքներն անվավերության դրսևորումներ են այն տարբերակմամբ, որ առոչինչ գործարքն անվավեր է անկախ որևէ ճանաչումից, իսկ վիճահարույց գործարքի դեպքում գործում է դրա վավերականության կանխավարկածը, քանի դեռ այն դատական կարգով անվավեր չի ճանաչվել:

Հանձնաժողովը գտնում է, որ «Ավելացված արժեքի հարկի մասին» ՀՀ օրենքի 44.1-րդ հոդվածում տրված «առոչինչ և անվավեր ճանաչվող գործարքներ» արտահայտությունը համապատասխանում է ՀՀ քաղ.օր.-ի 303-րդ հոդվածի տրամաբանությանը՝ «առոչինչ գործարք» և «անվավեր ճանաչվող գործարք» տարանջատմամբ, որպիսի պարագայում «և» շաղկապի մեկնաբանությունը որպես երկու գործարքների միաժամանակյա առկայությունը՝ «Ավելացված արժեքի հարկի մասին» ՀՀ օրենքի 44.1-րդ հոդվածի կիրառման պայման, խեղաթյուրված է, և այս դեպքում խոսքը վերաբերում է գործարքների հնարավոր դրսևորումների թվարկմանը, այսինքն՝ «առոչինչ» և «անվավեր ճանաչվող» բառերը վերաբերելի են անմիջականորեն «գործարք» հասկացությանը:

Վերոգրյալի արդյունքում Հանձնաժողովը գտնում է, որ անշարժ գույքի վարձակալության դեպքում միանշանակորեն գործում է այդ պայմանագրից ծագող իրավունքների պետական գրանցման պայմանը, որի բացակայությունն իր հերթին, ՀՀ քաղ.օր.-ի 302-րդ հոդվածի ուժով հանգեցնում է պայմանագրի առոչնչության, ինչը և իրավացիորեն գնահատել է հարկային մարմինը:

Ընդ որում, Բողոք բերած անձի փաստարկն առ այն, որ ՀՀ ԿԱ ՊԵԿ նախագահի 20.05.2011թ. «Անշարժ գույքի հետ կապված իրավունքների գրանցված չլինելու պայմաններում այդ գույքի հետ կապված գործարքների մասով ավելացված արժեքի հարկի և շահութահարկի գծով հաշվարկների կատարման կարգի մասին» թիվ 24 պաշտոնական պարզաբանման առկայությունը վկայում է հոգուտ բողոքի հիմնավոր լինելուն, ամբողջությամբ հիմնազուրկ է, քանի որ նման պարզաբանման առկայության դեպքում Բողոք բերած անձի դիրքորոշումը համապատասխան նորմի կիրառման անորոշության վերաբերյալ հակասում է բուն իրավական նորմի պաշտոնական պարզաբանման էությանը՝ հիմք ընդունելով «Իրավական ակտերի մասին» ՀՀ օրենքի 87-րդ հոդվածի կարգավորումները, համաձայն որի՝ պաշտոնական պարզաբանման

նպատակը իրավական նորմի բովանդակության և կիրառման որոշակիությունն ապահովելն է:

Պարզաբանման 1-ին կետի համաձայն, «Ավելացված արժեքի հարկի մասին» Հայաստանի Հանրապետության օրենքի 44.1-րդ հոդվածի 1-ին մասի դրույթը կիրառվում է անշարժ գույքի հետ կապված միայն այն գործարքի մասով, որի կատարման արդյունքում ծագող իրավունքները (մասնավորապես՝ վարձակալության իրավունքը, անհատույց օգտագործման իրավունքը) պետական գրանցում չեն ստացել:

Հանձնաժողովը կարևորում է այն փաստը, որ պաշտոնական պարզաբանումն առավել վաղ է տրված, քան այն ժամանակահատվածը, որում արձանագրվել է խախտումը, այսինքն տնտեսավարողին ընձեռնվել է հնարավորություն տեղեկացված լինելու վիճարկվող նորմի կիրառման մասով ՀՀ ԿԱ պետական եկամուտների կոմիտեի պաշտոնական դիրքորոշման վերաբերյալ:

Արդյունքում, Հանձնաժողովը գտնում է, որ բացակայում են ՀՀ ԿԱ ՊԵԿ հարկային և մաքսային մարմինների գանգատարկման հանձնաժողովի 13.06.2017թ.-ի թիվ 33/1 որոշումն անվավեր ճանաչելու՝ «Վարչարարության հիմունքների և վարչական վարույթի մասին» ՀՀ օրենքի 63-րդ հոդվածի 1-ին մասով սահմանված հիմքերը:

Անդրադառնալով ՀՀ ԿԱ ՊԵԿ Կենտրոնի հարկային տեսչության 27.04.2017թ.-ի թիվ 1012114 ստուգման ակտը վերացնելու վերաբերյալ Բողոք բերած անձի պահանջին, Հանձնաժողովը գտնում է, որ այն ըստ էության ածանցյալ է Գանգատարկման հանձնաժողովի որոշումն անվավեր ճանաչելու պահանջից, որպիսի պարագայում Գանգատարկման հանձնաժողովի որոշումն անվավեր ճանաչելու պահանջի մերժումն ինքնըստինքյան հանգեցնում է նաև թիվ 1010826 ստուգման ակտը վերացնելու պահանջի մերժման:

Այնուամենայնիվ, վերոհիշյալ պահանջն ինքնուրույն դիտարկելու դեպքում Հանձնաժողովը գտնում է, որ այն ենթակա չէ քննության Հանձնաժողովի կողմից՝ հետևյալ հիմնավորմամբ. «Վարչարարության հիմունքների և վարչական վարույթի մասին» ՀՀ օրենքի (այսուհետ՝ Օրենք) 70-րդ հոդվածի 2-րդ մասի համաձայն, վարչական կարգով բողոք կարող է ներկայացվել վարչական ակտն ընդունած՝

ա. վարչական մարմնին.

բ. վարչական մարմնի վերադաս վարչական մարմնին:

Նույն հոդվածի 4-րդ մասի համաձայն, սույն հոդվածի 2-րդ մասի «բ» կետով նախատեսված՝ վարչական մարմնի որոշումները կարող են բողոքարկվել «Տեսչական մարմինների մասին» Հայաստանի Հանրապետության օրենքով նախատեսված բողոքարկման հանձնաժողով:

«Տեսչական մարմինների մասին» ՀՀ օրենքի 9-րդ հոդվածի 2-րդ մասի համաձայն, հարկային և մաքսային մարմինների կամ դրանց ծառայողների գործողությունների կամ անգործության վերաբերյալ համապատասխան վերադաս մարմնի որոշումները կարող են բողոքարկվել բողոքարկման հանձնաժողով:

Նշված հոդվածների վերլուծությունից հետևում է, որ Հանձնաժողովին կարող են բողոքարկվել հարկային և մաքսային մարմինների կամ դրանց ծառայողների գործողությունների կամ անգործության վերաբերյալ համապատասխան վերադաս մարմնի որոշումները, որպիսի պարագայում սկզբնական վարչական ակտը որպես Հանձնաժողովին բողոքարկման ենթակա վարչական ակտ դիտարկվել չի կարող:

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. «Հինգ Աստղ» ՍՊ ընկերության 11.07.2017թ.-ի բողոքը մերժել. ՀՀ ԿԱ ՊԵԿ հարկային և մաքսային մարմինների գանգատարկման հանձնաժողովի 13.06.2017թ.-ի թիվ 33/1 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