



ՀԱՅԱՍՏԱՆԻ ՀԱՆՐԱՊԵՏՈՒԹՅՈՒՆ ՎՃՌԱԲԵԿ ԴԱՏԱՐԱՆ

ՀՀ վերաքննիչ վարչական
դատարանի որոշում

Վարչական գործ թիվ ՎԴ/2022/05/20

Նախագահող դատավոր՝ Հ. Այվազյան

Դատավորներ՝

Կ. Ավետիսյան

Ռ. Մախմուդյան

Վարչական գործ թիվ ՎԴ/2022/05/20
2025թ.

Ո Ր Ո Շ ՈՒՄ

ՀԱՆՈՒՆ ՀԱՅԱՍՏԱՆԻ ՀԱՆՐԱՊԵՏՈՒԹՅԱՆ

Հայաստանի Հանրապետության վճռաբեկ դատարանի վարչական պալատը
(այսուհետ՝ Վճռաբեկ դատարան) հետևյալ կազմով՝

նախագահող

զեկուցող

Հ. ԲԵԴԵՎՅԱՆ

Լ. ՀԱԿՈԲՅԱՆ

Ա. ԹՈՎՄԱՍՅԱՆ

Ռ. ՀԱԿՈԲՅԱՆ

2025 թվականի մարտի 25-ին

գրավոր ընթացակարգով քննելով «Ար-Պե» ՍՊԸ-ի վճռաբեկ բողոքը ՀՀ վերաքննիչ վարչական դատարանի 19.10.2023 թվականի որոշման դեմ՝ վարչական գործով ըստ հայցի «Ար-Պե» ՍՊԸ-ի (այսուհետ՝ Ընկերություն) ընդդեմ ՀՀ պետական եկամուտների կոմիտեի (այսուհետ՝ Կոմիտե)՝ 21.10.2019 թվականի թիվ 1011401/2 ակտը՝ ավելացված արժեքի հարկի գծով առաջադրված պարտավորության մասով, և որպես հետևանք՝ Կոմիտեի հարկային և մաքսային մարմինների բողոքարկման հանձնաժողովի 14.01.2020 թվականի որոշումն անվավեր ճանաչելու պահանջի մասին,

Պ Ա Ր Ձ Ե Ց

1. Գործի դատավարական նախապատմությունը.

Դիմելով դատարան՝ Ընկերությունը պահանջել է անվավեր ճանաչել Կոմիտեի 21.10.2019 թվականի թիվ 1011401/2 ակտը՝ ավելացված արժեքի հարկի գծով առաջադրված պարտավորության մասով, և որպես հետևանք՝ անվավեր ճանաչել Կոմիտեի հարկային և մաքսային մարմինների բողոքարկման հանձնաժողովի 14.01.2020 թվականի որոշումը:

ՀՀ վարչական դատարանի (դատավոր՝ Ա. Ղազարյան) (այսուհետ՝ Դատարան) 29.09.2022 թվականի վճռով հայցը բավարարվել է:

ՀՀ վերաքննիչ վարչական դատարանի (այսուհետ՝ Վերաքննիչ դատարան) 19.10.2023 թվականի որոշմամբ Կոմիտեի վերաքննիչ բողոքը բավարարվել է՝ Դատարանի 29.09.2022 թվականի վճիռը բեկանվել և փոփոխվել է՝ հայցը մերժվել է:

Սույն գործով վճռաբեկ բողոք է ներկայացրել Ընկերությունը (ներկայացուցիչ՝ Դավիթ Մանթաշյան):

Վճռաբեկ բողոքի պատասխան է ներկայացրել Կոմիտեն (ներկայացուցիչ՝ Արման Մնացականյան):

2. Վճռաբեկ բողոքի հիմքը, հիմնավորումները և պահանջը.

Սույն վճռաբեկ բողոքը քննվում է հետևյալ հիմքի սահմաններում՝ ներքոհիշյալ հիմնավորումներով.

Վերաքննիչ դատարանը խախտել է «Ավելացված արժեքի հարկի մասին» ՀՀ օրենքի 8-րդ հոդվածի 6-րդ կետը:

Բողոք բերած անձը նշված պնդումը պատճառաբանել է հետևյալ փաստարկներով.

Ըստ Վերաքննիչ դատարանի՝ այդպիսի կամ նույնանման գործարքների համար համեմատելի հանգամանքներում որպես հարկվող շրջանառություն ընդունվող մեծությունը որոշելու համար ելակետային նշանակություն ունի շուկայական գնի որոշումը: Այլ կերպ՝ սույն դեպքում պետք է ոչ թե ելակետ ընդունվեն նմանատիպ գործարքների գները, այլ գույքերի շուկայական արժեքը՝ որոշված համապատասխան գնահատողի կողմից:

Վերաքննիչ դատարանի նման մեկնաբանությունը չի բխում օրենքի տառացի մեկնաբանությունից, քանի որ օրենսդիրը հստակ նշել է, թե որ գործարքները կարող են հիմք ընդունվել հարկման բազան որոշելու համար, այն է՝ դրանք պետք է լինեն այդպիսի կամ նույնանման և լինեն համեմատելի: Օրենսդրի նման ձևակերպումը տրամաբանական է, քանի որ շուկայական գինը փաստացի կարող է տարբերվել համեմատելի հանգամանքներում կնքված նույնանման գործարքների գներից:

Բացի այդ, Վերաքննիչ դատարանը թույլ է տվել նաև դատավարական իրավունքի նորմի խախտում: Վերաքննիչ դատարանն անտեսել է, որ հայցվորը հայցը ներկայացնելիս նշել է վիճարկվող վարչական ակտն անվավեր ճանաչելու մի քանի հիմքեր, որոնց Դատարանը չի անդրադարձել: Հետևաբար, եթե անգամ Վերաքննիչ դատարանը գտել է, որ վերաքննիչ բողոքը հիմնավոր է, ապա սույն դեպքում պետք է կիրառեր ոչ թե ՀՀ վարչական դատավարության օրենսգրքի 145-րդ հոդվածի 1-ին մասի

3-րդ կետով սահմանված լիազորությունը, այլ ՀՀ վարչական դատավարության օրենսգրքի 145-րդ հոդվածի 1-ին մասի 2-րդ կետով սահմանված լիազորությունը՝ հաշվի առնելով, որ հայցադիմումով ներկայացված հիմքերը ստորադաս դատարանում քննության առարկա չեն դարձվել:

Վերոգրյալի հիման վրա՝ բողոք բերած անձը պահանջել է բեկանել Վերաքննիչ դատարանի 19.10.2023 թվականի որոշումը և օրինական ուժ տալ Դատարանի 29.09.2022 թվականի վճռին կամ գործն ուղարկել ստորադաս դատարան նոր քննության:

2.1 Վճռաբեկ բողոքի վերաբերյալ ներկայացված պատասխանի հիմնավորումները.

Վճռաբեկ բողոքն ամբողջությամբ անհիմն է և ենթակա է մերժման:

Վիճարկվող վարչական ակտը կայացնելիս հարկային մարմնի կողմից հիմք է ընդունվել 24.07.2017 թվականի թիվ 20791707 փորձագիտական եզրակացությունը, որը հնարավորություն է տալիս որոշել յուրաքանչյուր բնակարանի շուկայական արժեքը՝ հաշվի առնելով դրա առանձնահատկությունները: Տվյալ դեպքում փորձագետների կողմից անշարժ գույքի շուկայական արժեքը որոշվել է գնահատվող անշարժ գույքին համադրելի անշարժ գույքի շուկայական գների վերլուծության և համապատասխան ճշգրտումների իրականացման միջոցով:

Բոլոր համեմատվող օբյեկտները վաճառահանվել են շուկայական միևնույն պայմաններում, գտնվել են նույն վարչական շրջանում, նույն տարածագնահատման գոտում, ունեցել են միևնույն տեղադրությունը, դիրքը, տեղակայման գրավչությունը և տրանսպորտային մատչելիությունը, ինչպես նաև ունեցել են օգտագործման միևնույն նպատակային նշանակությունը, պատերի նյութը, միջհարկային ծածկի նյութը, միջհարկային բարձրությունը, էականորեն չտարբերվող մակերեսներ և հարկայնություն: Տարբերվել են միայն ներքին հարդարման վիճակով՝ առկա տարբերությունների նույնականացման համար կատարվել են համապատասխան ուղղումներ՝ այն է հնարավոր սակարկությունների համար կատարվել է ուղղում՝ նվազեցնելով 10%-ի չափով:

Ուստի, փորձագիտական եղանակով գների որոշման դեպքում ԱԱՀ-ով հարկման բազաներն առավել իրատեսական են, ինչի հաշվառմամբ փորձագիտական եզրակացության արդյունքները դրվել են ստուգման ակտի հիմքում:

Կոմիտեի կողմից վերաքննիչ բողոքը ներկայացվել է մեկ հիմքով, որի վերաբերյալ Վերաքննիչ դատարանն իրականացրել է բազմակողմանի, լրիվ և օբյեկտիվ քննություն: Արդյունքում Վերաքննիչ դատարանը կայացրել է արդարացի դատական ակտ՝ կիրառելով ՀՀ վարչական դատավարության օրենսգրքի 145-րդ հոդվածի 1-ին մասի 3-րդ կետի լիազորությունը:

3. Վճռաբեկ բողոքի քննության համար նշանակություն ունեցող փաստերը

Վճռաբեկ բողոքի քննության համար էական նշանակություն ունեն հետևյալ փաստերը.

1. Կոմիտեի նախագահի 19.06.2019 թվականի թիվ 1011401/2 հանձնարարագրով հանձնարարվել է Ընկերությունում իրականացնել համալիր հարկային վերստուգում, ստուգման ժամանակաշրջան՝ շահութահարկ՝ 01.01.2015-31.12.2015 թվականները, ավելացված արժեքի հարկ՝ 01.01.2015-30.09.2016 թվականները (**հատոր 2-րդ, գ.թ. 82**):

2. Կոմիտեի նախագահի 19.06.2019 թվականի «ՀՀ ԿԱ ՊԵԿ նախագահի 19.06.2019 թվականի թիվ 1011401/2 հանձնարարագրով անցկացվող վերստուգման շրջանակներում լրացում կատարելու մասին» հրամանի համաձայն՝ Ընկերությունում Կոմիտեի նախագահի 19.06.2019 թվականի թիվ 1011401/2 հանձնարարագրով իրականացվող վերստուգման շրջանակներում ստուգման ժամանակաշրջան է սահմանվել (...) շահութահարկ՝ 01.01.2016-31.12.2018 թվականները, ավելացված արժեքի հարկ՝ 01.10.2016-30.04.2019 թվականները (**հատոր 2-րդ, գ.թ. 80**):

3. Վերստուգման արդյունքներով 21.10.2019 թվականին կայացվել է Կոմիտեի ստուգումների կազմակերպման և դիտարկման վարչության թիվ 1011401/2 ստուգման ակտը, որով Ընկերությանն առաջադրվել են հարկային պարտավորություններ 55,342,819 ՀՀ դրամի չափով, որից շահութահարկի գծով՝ 32,970,020 ՀՀ դրամ, ավելացված արժեքի հարկի գծով՝ 22,372,799 ՀՀ դրամ (**հատոր 2-րդ, գ.թ. 29-42**): 21.10.2019 թվականի թիվ 1011401/2 ստուգման ակտի 5-րդ կետով արձանագրվել է. «(...) Հաշվի առնելով կազմակերպության կողմից վերը նշված բնակարանների և ավտոկայանատեղերի վաճառքի գները, ինչպես նաև ՀՀ Փորձագիտական կենտրոն ՊՈԱԿ-ի կատարած մասնագիտական եզրակացության հիման վրա հաշվարկված շուկայական արժեքների համադրումից պարզվեց, որ կազմակերպության բնակարանների և ավտոկայանատեղերի վաճառքներից հաշվարկված ԱԱՀ-ի շրջանառությունը պակաս է շուկայական արժեքներով հաշվարկված ԱԱՀ շրջանառությունից (...)» (**հատոր 2-րդ, գ.թ. 35**):

4. 21.10.2019 թվականի թիվ 1011401/2 ստուգման ակտն Ընկերության կողմից բողոքարկվել է Կոմիտեի հարկային և մաքսային մարմինների բողոքարկման հանձնաժողով, որի արդյունքում 14.02.2020 թվականի թիվ 2/8 որոշմամբ բողոքը մերժվել է (**հատոր 2-րդ, գ. թ. 7-25**):

4. Վճռաբեկ դատարանի պատճառաբանությունները և եզրահանգումները.

Վճռաբեկ դատարանն արձանագրում է, որ սույն գործով վճռաբեկ բողոքը վարույթ ընդունելը պայմանավորված է ՀՀ վարչական դատավարության օրենսգրքի 161-րդ հոդվածի 1-ին մասի 2-րդ կետով նախատեսված հիմքի առկայությամբ՝ նույն հոդվածի 3-րդ մասի 1-ին կետի իմաստով, այն է՝ բողոքարկվող դատական ակտը կայացնելիս Վերաքննիչ դատարանի կողմից «Ավելացված արժեքի հարկի մասին» ՀՀ օրենքի 8-րդ հոդվածի 6-րդ կետի խախտման հետևանքով թույլ է տրվել դատական սխալ, որը խաթարել է արդարադատության բուն էությունը, և որի առկայությունը հիմնավորվում է ստորև ներկայացված պատճառաբանություններով.

Սույն վճռաբեկ բողոքի քննության շրջանակներում Վճռաբեկ դատարանն անհրաժեշտ է համարում անդրադառնալ անհատույց և մասնակի հատուցմամբ գործարքների ԱԱՀ-ով հարկման առանձնահատկություններին:

ՀՀ Սահմանադրության 60-րդ հոդվածն ամրագրում է յուրաքանչյուրի՝ օրենքին համապատասխան սահմանված հարկեր, տուրքեր մուծելու, պետական կամ համայնքային բյուջե մուտքագրվող պարտադիր այլ վճարումներ կատարելու պարտականությունը: «Օրենքին համապատասխան սահմանված» հասկացությունը բովանդակում է հարկերի, տուրքերի՝ բացառապես օրենքով սահմանված լինելու սահմանադրական պահանջ, որպիսի պահանջից բխում է, որ հարկերը, տուրքերը համարվում են սահմանված, եթե օրենքով սահմանվել են դրանց բաղկացությունը կազմող էական տարրերը: Ընդ որում, այդ տարրերի՝ օրենքով պարտադիր ամրագրված լինելը դիտվում է որպես այս կամ այն հարկատեսակի էական պայման և այդ հարկատեսակի մասով պարտավորության առաջադրման հիմք:

Իրավահարաբերության ծագման պահին գործող խմբագրությամբ «Հարկերի մասին» ՀՀ օրենքի (ուժը կորցրել է 01.01.2018 թվականին) 12-րդ հոդվածը, ի թիվս Հայաստանի Հանրապետությունում գործող այլ հարկատեսակների, սահմանում էր ավելացված արժեքի հարկը:

Մինչ 01.01.2018 թվականին ՀՀ հարկային օրենսգրքի ուժի մեջ մտնելն ավելացված արժեքի հարկի (այսուհետ նաև՝ ԱԱՀ) հետ առնչվող հարկային հարաբերությունները կարգավորվում էին 14.05.1997 թվականին ընդունված և 01.07.1997 թվականին ուժի մեջ մտած «Ավելացված արժեքի հարկի մասին» ՀՀ օրենքով:

Իրավահարաբերության ծագման պահին գործող խմբագրությամբ «Ավելացված արժեքի հարկի մասին» ՀՀ օրենքի (այսուհետ նաև՝ Օրենք) 1-ին հոդվածի համաձայն՝ ավելացված արժեքի հարկն անուղղակի հարկ է, որը նույն օրենքի համաձայն վճարվում (գանձվում) է պետական բյուջե՝ ապրանքների ներմուծման, Հայաստանի Հանրապետության տարածքում դրանց արտադրության ու շրջանառության, ինչպես նաև ծառայությունների մատուցման բոլոր փուլերում:

Օրենքը սահմանում է ԱԱՀ վճարողների շրջանակը, հարկման օբյեկտը, հարկման բազան, հարկի դրույքաչափը, հարկի հաշվարկման կարգը, հարկի վճարման կարգը և ժամկետները՝ պայմանավորված տվյալ հարկատեսակի բնույթով ու առանձնահատկությամբ:

Օրենքի 2-րդ հոդվածի համաձայն՝ նույն օրենքով սահմանված կարգով ԱԱՀ վճարում են ԱԱՀ վճարող համարվող և (կամ) ԱԱՀ-ի վճարման պարտավորություն կրող անձինք: ԱԱՀ վճարող է համարվում որպես ձեռնարկատիրական գործունեություն իրականացնող գրանցված կամ ձեռնարկատիրական գործունեություն վարելու իրավունք ունեցող իրավաբանական անձը, օտարերկրյա կազմակերպության Հայաստանի Հանրապետությունում հաշվառված մասնաճյուղը (անկախ ոչ առևտրային կազմակերպություն հանդիսանալու հանգամանքից), նուտարը կամ անհատ ձեռնարկատերը (Օրենքի 3-րդ հոդված):

ՀՀ վճարեկ դատարանը նախկինում կայացրած որոշումներից մեկով փաստել է, որ ԱԱՀ-ի առանձնահատկություններից է այն, որ վերջինս կիրառվում է տնտեսական գործունեության բավականին լայն շրջանակում ընդգրկված գործարքների նկատմամբ, որոնք «Ավելացված արժեքի հարկի մասին» ՀՀ օրենքի իմաստով համարվում են ապրանքի մատակարարում *(տե՛ս, Սասուն Վարդազարյանն ընդդեմ ՀՀ*

կառավարությանն առնչվող պետական եկամուտների կոմիտեի թիվ ՎԴ/5662/05/16 վարչական գործով 25.12.2020 թվականի որոշումը):

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

Օրենքի 6-րդ հոդվածը սահմանում է ԱԱՀ-ով հարկվող գործարքները (գործառնությունները), այն է՝

1) ապրանքների մատակարարումը՝ գործարք, որն իրականացվում է ապրանքների (այդ թվում՝ արտադրանքի և անշարժ գույքի) սեփականության իրավունքը որևէ ձևով կատարվող հատուցման դիմաց այլ անձի փոխանցելու միջոցով (...).

2) ծառայությունների մատուցումը՝ ապրանքների մատակարարում չհամարվող գործարք (գործառնություն), որն իրականացվում է որևէ ձևով կատարվող հատուցման դիմաց, ներառյալ ոչ նյութական ակտիվների իրացումը (փոխանցումը): Ծառայությունների մատուցում է համարվում նաև ապրանքների և անշարժ գույքի վարձակալությունը.

3) անհատույց (մասնակի հատուցմամբ) սպառումը՝ սույն օրենքով սահմանված կարգով ԱԱՀ վճարող անձանց կողմից ապրանքների անհատույց հատկացում կամ ծառայությունների անհատույց մատուցում տվյալ անձանց կամ այլ անձանց կամ նրանց ապրանքների մատակարարում և ծառայությունների մատուցում՝ տվյալ գործարքների (գործառնությունների) համար սովորաբար կիրառվող գներից էականորեն ցածր գներով, բացառությամբ օրենքով կամ օրենքով նախատեսված դեպքերում իրավական այլ ակտով սահմանված դեպքերի. (...):

Օրենսդիրը, Օրենքի 6-րդ հոդվածի 1-ին կետով որպես ԱԱՀ-ով հարկվող գործարք սահմանելով ապրանքների մատակարարումը, միաժամանակ բացահայտում է «ապրանքների մատակարարում» հասկացության բովանդակությունը, այն է՝ ապրանքների մատակարարումը գործարք է, որն իրականացվում է ապրանքների (այդ թվում՝ արտադրանքի և անշարժ գույքի) սեփականության իրավունքը որևէ ձևով կատարվող հատուցման դիմաց այլ անձի փոխանցելու միջոցով:

Միաժամանակ նշված գործարքների շրջանակից օրենսդիրը կատարել է հետևյալ բացառությունը. ապրանքի մատակարարում չի համարվում ձեռնարկատիրական գործունեության հետ չկապված (սպառողական նպատակներով օգտագործման ենթակա)՝ անձնական, ընտանեկան կամ տնային օգտագործման գույքի (այդ թվում՝ բնակարանի, առանձնատան (այդ թվում՝ անավարտ (կիսակառույց), գյուղատնտեսական նշանակության և բնակավայրերի հողերի, անձնական օգտագործման ավտոմեքենայի) և ֆիզիկական անձանց կողմից գույքային իրավունքների օտարման տնտեսական գործունեություն համարվող գործարքը, եթե նույն հոդվածով այլ բան սահմանված չէ (...)

(6-րդ հոդվածի 1-ին կետի 2-րդ պարբերություն):

Ընդհանուր կանոնի համաձայն՝ ապրանքների մատակարարման և ծառայությունների մատուցման դեպքերում ԱԱՀ-ով հարկվող շրջանառություն է համարվում դրանց արժեքը դրամական արտահայտությամբ (ներառյալ՝ այդ արժեքին

օրենքով միացվող այլ վճարումները՝ առանց ԱԱՀ-ի, որը գնորդը պետք է վճարի մատակարարին որպես հատուցում:

Նշված ընդհանուր կանոնից բացառություն է սահմանված Օրենքի 8-րդ հոդվածի 6-րդ կետով: Վերջինս սահմանում է հարկման օբյեկտն ապրանքների անհատույց մատակարարման, ծառայությունների անհատույց մատուցման և մասնակի հատուցմամբ ապրանքների մատակարարման և ծառայությունների մատուցման դեպքերում: Ըստ նշված նորմի՝ ապրանքների մատակարարումը և ծառայությունների մատուցումը համարվում է մասնակի հատուցմամբ կատարված գործարք, երբ դրանց դիմաց տվյալ գործարքների (գործառնությունների) համար սովորականի համեմատ կիրառվում են գործարքի իրական արժեքից 20 և ավելի տոկոսով ցածր գներ: Ապրանքների անհատույց մատակարարման, ծառայությունների անհատույց մատուցման, ինչպես նաև մասնակի հատուցմամբ ապրանքների մատակարարման և ծառայությունների մատուցման դեպքում հարկման օբյեկտ է համարվում այդպիսի կամ նույնանման գործարքների համար համեմատելի հանգամանքներում որպես հարկվող շրջանառություն ընդունվող՝ նույն օրենքին համապատասխան որոշվող մեծության (գործարքի արժեքի, վճարի վարձատրության, պարգևի կամ այլ դրամական հատուցման մեծության), իսկ դրա բացակայության դեպքում՝ համանման պայմաններում գործող այլ հարկ վճարողի կողմից համեմատելի հանգամանքներում նույնանման գործարքների համար սովորաբար որպես հարկման օբյեկտ ընդունվող մեծության (գործարքի իրական արժեքի) 80 տոկոսը կազմող մեծությունը:

ՀՀ պետական եկամուտների նախարարի 02.05.2002 թվականի թիվ 02/577 հրամանով (ուժը կորցրել է 11.06.2018 թվականին) հաստատված «Ավելացված արժեքի հարկի մասին» Հայաստանի Հանրապետության օրենքի որոշ դրույթների վերաբերյալ» հրահանգի 5.6-րդ կետը սահմանում էր. «Ապրանքների անհատույց մատակարարման, ծառայությունների անհատույց մատուցման, ինչպես նաև այն դեպքում, երբ դրանց դիմաց տվյալ գործարքների (գործառնությունների) համար սովորականի համեմատ կիրառվում են իրական արժեքից էականորեն ցածր գներ (մասնակի հատուցում), հարկման օբյեկտ է համարվում այդպիսի կամ նույնանման գործարքների համար համեմատելի հանգամանքներում որպես հարկվող շրջանառություն ընդունվող՝ օրենքին համապատասխան որոշվող մեծությունը (գործարքի արժեքը, վարձատրության, պարգևի կամ այլ դրամական հատուցման մեծությունը), իսկ դրա բացակայության դեպքում՝ գործարար շրջանակներում համեմատելի հանգամանքներում նույնանման գործարքների համար սովորաբար որպես հարկման օբյեկտ ընդունվող մեծությունը (գործարքի իրական արժեքը): Ավելացված արժեքի հարկի գծով հարկային պարտավորությունը սույն կետին համապատասխան չհաշվարկելու դեպքում, «Հարկերի մասին» ՀՀ օրենքի 22 հոդվածին համապատասխան, հարկային պարտավորության մեծությունը կարող է հաշվարկվել հարկային մարմնի կողմից՝ նույն հոդվածով սահմանված կարգով:»:

ՀՀ վճարելի դատարանը, անդրադառնալով Օրենքի 8-րդ հոդվածի 6-րդ կետի բովանդակությանը, արձանագրել է. (...) գործարքը սովորաբար կիրառվող գներից էականորեն ցածր գնով կնքված որակելու համար պետք է իրացման փաստացի գների և իրական արժեքի միջև առկա լինի 20 և ավելի տոկոսի տարբերություն: Նման

տարբերության առկայության դեպքում հարկման օբյեկտ է համարվում այդպիսի կամ նույնանման գործարքների համար համեմատելի հանգամանքներում որպես հարկվող շրջանառություն ընդունվող, այսինքն՝

- գործարքների կամ վաճառքի գնի ամբողջ արժեքի մեծության 80 տոկոսը կազմող մեծությունը, իսկ դրա բացակայության դեպքում՝

- համանման պայմաններում գործող այլ հարկ վճարողի կողմից համեմատելի հանգամանքներում նույնանման գործարքների համար սովորաբար որպես հարկման օբյեկտ ընդունվող մեծության 80 տոկոսը կազմող մեծությունը:

Այսինքն՝ անհրաժեշտ է, որպեսզի սկզբնապես հաստատվի սովորականի համեմատ գործարքի իրական արժեքից 20 և ավելի տոկոսով ցածր գներ կիրառված լինելու հանգամանքը, այնուհետև, դրանով պայմանավորված, որոշվի հարկման օբյեկտը (*տե՛ս, «Ֆաբերիկ Զակավկայե» ՍՊ ընկերությունն ընդդեմ ՀՀ պետական եկամուտների կոմիտեի թիվ ՎԴ/4104/05/18 վարչական գործով ՀՀ վճռաբեկ դատարանի 24.05.2022 թվականի որոշումը*):

Վերը նշված նորմերի վերլուծության արդյունքում վճռաբեկ դատարանն արձանագրում է, որ ապրանքների անհատույց մատակարարման, ծառայությունների անհատույց մատուցման և մասնակի հատուցմամբ ապրանքների մատակարարման և ծառայությունների մատուցման դեպքում ԱԱՀ-ով հարկման օբյեկտը՝ շրջանառությունը, որոշելիս առանցքային դերակատարություն ունի «գործարքի իրական արժեք» հասկացությունը. հարկման օբյեկտը՝ շրջանառությունը, որոշելու համար ելակետ է ընդունվում տվյալ գործարքի իրական արժեքը: Մասնակի հատուցմամբ ապրանքների մատակարարման և ծառայությունների մատուցման դեպքում գործարքի իրական արժեքը կարևորվում է նաև այն առումով, որ գործարքի իրական արժեքի համեմատությամբ է որոշվում տվյալ գործարքի մասնակի հատուցմամբ լինելու (չլինելու) հանգամանքը:

Այսպիսով, գործարքի իրական արժեքն այդպիսի կամ նույնանման գործարքների համար համեմատելի հանգամանքներում նույն տնտեսվարողի կողմից կիրառվող գործարքի արժեքն է, կամ համանման պայմաններում գործող այլ հարկ վճարողի կողմից համեմատելի հանգամանքներում նույնանման գործարքների համար սովորաբար կիրառվող գործարքի արժեքն է: Օրենքի 8-րդ հոդվածի 6-րդ կետում նշված դեպքերում գործարքի իրական արժեքի 80 տոկոս կազմող մեծությունը դիտարկվում է որպես հարկման օբյեկտ՝ շրջանառություն:

Օրենքի 8-րդ հոդվածի 6-րդ կետով սահմանված՝ հարկման օբյեկտը որոշելու ընթացակարգը կիրառելի է, երբ առկա է.

- անհատույց գործարքների կատարման հաստատված փաստ,
- մասնակի հատուցմամբ գործարքների կատարման հաստատված փաստ:

Այլ կերպ՝ անհատույց գործարքի կամ մասնակի հատուցմամբ գործարքի առկայությունն Օրենքի 8-րդ հոդվածի 6-րդ կետով սահմանված՝ ԱԱՀ-ով հարկվող օբյեկտը որոշելու ընթացակարգի կիրառման պայմաններն են:

ԱԱՀ-ով հարկման օբյեկտը որոշելու՝ Օրենքի 8-րդ հոդվածի 6-րդ կետով նախատեսված ընթացակարգի կիրառմամբ գործարքի իրական արժեքը որոշելու համար

նախևառաջ պահանջվում է պարզել միևնույն տնտեսվարողի կողմից նույն կամ նույնանման գործարքների կատարման փաստը և դրանց արժեքը: Ընդ որում, նույն կամ նույնանման գործարքները պետք է կատարված լինեն համեմատելի հանգամանքներում: Այսինքն՝ գործարքների միայն նույնական կամ նույնանման լինելու հանգամանքը դեռևս բավարար չէ. ԱԱՀ-ով հարկվող օբյեկտը որոշելու խնդրո առարկա ընթացակարգի կարևոր տարր է նաև նույն կամ նույնանման գործարքները համեմատելի հանգամանքներում կատարված լինելու հանգամանքը:

Հաջորդիվ, եթե առկա չեն միևնույն տնտեսվարողի կողմից համեմատելի հանգամանքներում կատարված նույն կամ նույնանման գործարքներ, ԱԱՀ-ով հարկվող օբյեկտը որոշելու՝ Օրենքի 8-րդ հոդվածի 6-րդ կետով նախատեսված ընթացակարգի կիրառմամբ գործարքի իրական արժեքը որոշելու համար պահանջվում է պարզել այլ հարկ վճարողի կողմից նույնանման գործարքների կատարման փաստը և դրանց արժեքը: Այս դեպքում ևս գործարքների նույնանման լինելու հանգամանքը դեռևս բավարար չէ. անհրաժեշտ պայմաններ են նաև այլ հարկ վճարողի՝ տվյալ տնտեսվարողի հետ համանման պայմաններում գործելու հանգամանքը և գործարքները՝ համեմատելի հանգամանքներում կատարած լինելու հանգամանքը:

Հատկանշական է, որ ըստ «Հայաստանի Հանրապետությունում ստուգումների կազմակերպման և անցկացման մասին» ՀՀ օրենքի 6-րդ հոդվածի 2-րդ մասի՝ եթե ստուգման ընթացքում արձանագրված խախտումները և դրանց հիման վրա տնտեսվարող սուբյեկտին առաջադրված պատասխանատվությունը հիմնվում են համանման պայմաններում գործող այլ սուբյեկտների կողմից կամ նրանց միջև կիրառված գների վերաբերյալ ստուգումն իրականացնող մարմնի կողմից կատարված համեմատական ուսումնասիրությունների և վերլուծությունների վրա, ապա ստուգման ակտին կցվում է նաև նշված ուսումնասիրության և վերլուծության վերաբերյալ տեղեկանքը:

Վերոհիշյալի հիման վրա Վճռաբեկ դատարանն արձանագրում է, որ հարկային օրենսդրությամբ, բացի վերը նկարագրվածից սահմանված չէ անհատույց և մասնակի հատուցմամբ գործարքների դեպքում գործարքի իրական արժեքը որոշելու որևէ այլ ընթացակարգ, այդ թվում՝ գործարքի շուկայական արժեքը որոշելու միջոցով: Այլ կերպ՝ օրենսդիրը չի լիազորել հարկային մարմնին անհատույց և մասնակի հատուցմամբ գործարքների դեպքում գործարքի իրական արժեքը որոշել որևէ այլ եղանակով, քան նկարագրված է Օրենքի 8-րդ հոդվածի 6-րդ կետում: Ըստ այդմ՝ օրինականության սկզբունքին համապատասխան, հարկային մարմինն իրավասու չէ որևէ այլ եղանակով, այդ թվում՝ տվյալ գործարքի շուկայական արժեքը որոշելու միջոցով, որոշել անհատույց և մասնակի հատուցմամբ գործարքների դեպքում ԱԱՀ-ով հարկման օբյեկտը՝ շրջանառությունը: Օրենսդիրը չի նույնացրել «գործարքի իրական արժեք» և «շուկայական արժեք» հասկացությունները. դրանք իրենց բովանդակային տիրույթով չեն համընկնում: Իրավահարաբերության ծագման պահին գործող խմբագրությամբ «Անշարժ գույքի գնահատման գործունեության մասին» ՀՀ օրենքի 4-րդ հոդվածի համաձայն՝ անշարժ գույքի շուկայական արժեքը բաց և մրցակցային շուկայում, սեփականություն

հանդիսացող անշարժ գույքի վաճառողի և գնորդի գիտակցաբար, արդարացի առևտրի բոլոր պայմանների պահպանմամբ և օրինական գործողությունների արդյունքում ձևավորվող, անշարժ գույքի վաճառքի առավել հավանական գինն է, որը անշարժ գույքի գնահատման օբյեկտների համար կարող է որոշվել գնահատողի կողմից՝ անշարժ գույքի գնահատմամբ: Օրենսդիրը նաև անհատույց և մասնակի հատուցմամբ գործարքներն ԱԱՀ-ով հարկելու՝ Օրենքի 8-րդ հոդվածի 6-րդ կետով սահմանված ընթացակարգում օտարված գույքի շուկայական արժեքին չի վերապահել որևէ դերակատարություն:

Վերոհիշյալի հիման վրա Վճռաբեկ դատարանն արձանագրում է, որ Օրենքի 8-րդ հոդվածի 6-րդ կետով սահմանված՝ գործարքի իրական արժեքը որոշելու եղանակն իրավակիրառ պրակտիկայում չի կարող փոխարինվել տվյալ գործարքի շուկայական արժեքը փորձաքննության արդյունքներով որոշելով:

Վճռաբեկ դատարանի իրավական դիրքորոշումների կիրառումը սույն գործի փաստերի նկատմամբ.

Վճռաբեկ դատարանն արձանագրում է, որ սույն վարչական գործը հարուցվել է Ընկերության հայցի հիման վրա, որով վերջինս պահանջել է անվավեր ճանաչել Կոմիտեի 21.10.2019 թվականի թիվ 1011401/2 ակտը՝ ավելացված արժեքի հարկի գծով առաջադրված պարտավորության մասով, և որպես հետևանք՝ Կոմիտեի հարկային և մաքսային մարմինների բողոքարկման հանձնաժողովի 14.01.2020 թվականի որոշումը:

Դատարանը 29.09.2022 թվականի վճռով հայցը բավարարել է՝ անվավեր է ճանաչել Կոմիտեի 21.10.2019 թվականի թիվ 1011401/2 ստուգման ակտը՝ ավելացված արժեքի հարկի գծով առաջադրված պարտավորության մասով, և որպես հետևանք՝ անվավեր է ճանաչել Կոմիտեի հարկային և մաքսային մարմինների բողոքարկման հանձնաժողովի 14.01.2020 թվականի թիվ 2/8 որոշումը՝ պատճառաբանելով, որ «(...) Անդրադառնալով վիճարկվող վարչական ակտի կայացման հիմքում դրված փորձագիտական եզրակացությանը՝ Դատարանն արձանագրում է, որ պատասխանող վարչական մարմինը «Ավելացված արժեքի հարկի մասին» ՀՀ օրենքի 8-րդ հոդվածի 6-րդ կետով նախատեսված մեծությունը որոշելու նպատակով բնակարանների և ավտոկայանատեղիների շուկայական արժեքը որոշելու հարցադրմամբ փորձաքննություն նշանակելով և հայցվոր ընկերության կողմից կիրառված գործարքների գները համեմատության մեջ դնելով փորձաքննության արդյունքում որոշված՝ բնակարանների և ավտոկայանատեղիների շուկայական արժեքի հետ և որպես հարկման բազա հիմք ընդունելով այդ փորձագիտական եզրակացության մեջ արտացոլված՝ բնակարանների և ավտոկայանատեղիների շուկայական արժեքի 80 փոկոս մեծությունը, թույլ է տվել օրենսդրական պահանջների և ընթացակարգային նորմերի խախտում: Մասնավորապես փորձագիտական եզրակացությամբ սրացված օտարված անշարժ գույքի շուկայական արժեքը չի արտացոլում, (...) գործարքի իրական արժեքը՝ «Ավելացված արժեքի հարկի մասին» ՀՀ օրենքի 8-րդ հոդվածի 6-րդ կետի իմաստով: Հետևաբար նշանակված փորձաքննությամբ շուկայական արժեքի որոշումը չի հանդիսանում պատշաճ միջոց «Ավելացված արժեքի հարկի մասին» ՀՀ օրենքի 8-րդ հոդվածի 6-րդ կետով սահմանված կարգով ԱԱՀ-ով հարկման շրջանառությունը որոշելու համար: (...) Հակառակ դեպքում

Օրենսդիրը «Ավելացված արժեքի հարկի մասին» ՀՀ օրենքի 8-րդ հոդվածի 6-րդ կետում որպես ԱԱՀ-ով հարկման բազան որոշելու ելակետ կսահմաներ օտարված գույքի շուկայական արժեքը:

(...) ընկերության կողմից տվյալ գործարքների համար սովորականի համեմատ գործարքի իրական արժեքից 20 և ավելի տոկոսով ցածր գների կիրառման, այսինքն՝ գործարքները մասնակի հատուցմամբ կատարած լինելու հանգամանքը հաստատելու համար պատասխանող վարչական մարմինը չի կատարել օրենսդրությամբ նախատեսված, (...) թվարկված հաջորդական քայլերը, որից հասկանալի է դառնում, որ ԱԱՀ-ով հարկվող շրջանառությունը՝ հարկման բազան ևս չի որոշվել օրենսդրության պահանջներին համապատասխան: Հետևաբար «Ավելացված արժեքի հարկի մասին» ՀՀ օրենքի 8-րդ հոդվածի 6-րդ կետի հիմքով հայցվորին հարկային պարտավորություններ առաջադրելն իրավաչափ չէ:

Դատարանն արձանագրում է, որ բնակարանները և ավտոկայանությունները ձեռք բերած քաղաքացիների կողմից տրված ցուցմունքների և դրանցով հայտնած տվյալների վերաբերյալ վարչական ակտում գրառումներ կատարելով՝ վարչական մարմինը չի հավաստել դրանց ճշմարիտ, օբյեկտիվ և արժանահավատ լինելը: Պատասխանող վարչական մարմինը նման տեղեկություններ չի ներկայացրել նաև սույն գործով իրականացված դատական քննության ժամանակ: Հետևաբար նշվածից հետևում է, որ առանց այդ ցուցմունքները և դրանցով հայտնած տեղեկությունները, որպես հայցվորի կողմից գույքերի վաճառքի գները ոչ ճշգրիտ ցույց տալու փաստը հավաստող տվյալներ հաստատելու և արձանագրելու, վարչական ակտի և հայցվորին հարկային պարտավորություններ առաջադրելու հաշվարկներ կատարելու հիմքում դնելով՝ վարչական մարմինը գործել է ոչ իրավաչափորեն: (...):»:

Վերաքննիչ դատարանը 19.10.2023 թվականի որոշմամբ Կոմիտեի բողոքը բավարարել է ամբողջությամբ՝ Դատարանի վճիռը բեկանել և փոփոխել է՝ Ընկերության հայցը մերժել է:

Վերաքննիչ դատարանը նշել է հետևյալը. «(...) 24.07.2017թ. փորձագիտական թիվ 20791707 եզրակացությունը հնարավորություն է տվել որոշել յուրաքանչյուր բնակարանի շուկայական արժեքը՝ հաշվի առնելով դրա առանձնահատկությունները:

(...) Տվյալ դեպքում փորձագետների կողմից անշարժ գույքի շուկայական արժեքը որոշվել է գնահատվող անշարժ գույքին համադրելի անշարժ գույքի շուկայական գների վերլուծության և համապատասխան ճշգրտումների իրականացման միջոցով: Փորձագետը իր հետևությունները կատարել է, դիտարկելով նույն ուսումնասիրության օբյեկտը թե վերանորոգված վիճակով, թե առանց ներքին հարդարման: Փորձագետն իր եզրակացությունը կատարել է հիմքում որպես նորմատիվ ակտեր օգտագործելով «Անշարժ գույքի գնահատման գործունեության մասին» ՀՀ օրենքը, ՀՀ Կառավարության որոշումները, ՀՀ ԿԱ ԱԳԿ ՊԿ տեղեկագրերը, ԱԳ առուվաճառքի և վարձակալությունների հետ կապված ամսագրեր և թերթեր, ինչպես նաև ՀՀ «Փորձագիտական կենտրոն» ՊՈԱԿ-ի տեղեկատվական բազան:

(...) Վերաքննիչ դատարանը գտնում է, որ նման պարագայում վարչական մարմինն իրավացիորեն է եկել այն եզրահանգման, որ շենքերի, շինությունների իրացման

ժամանակ ԱԱՀ-ով հարկվող շրջանառությունը որոշելիս որպես նվազագույն արժեք առնվազն պետք է ընդունվեր տվյալ շինության նույնանման գործարքների համար համեմատելի հանգամանքներում որպես հարկվող շրջանառություն ընդունվող արժեքը: Ավելին, տվյալ պարագայում հայցվոր ընկերությունը 2015-2016թթ. կնքված առուվաճառքի պայմանագրերով օտարելով Երևան քաղաքի Կոմիտասի պողոտա 59/7 շենքի թիվ 54, 60, 24, 16, 36, 95, 62, 77, 49, 61, 53, 58, 69, 47, 39, 110, 52, 55, 104 բնակարանները, թիվ 29, 70, 71, 4, 88, 28, 8, 9 ավտոկայանատեղիները և թիվ 124 շինության ընդհանուր օգտագործման տարածքը՝ ըստ էության ընդունել է, որ իր կողմից հարկման բազան որոշելիս հաշվի չի առնվել նույնանման գործարքների համար համեմատելի հանգամանքներում որպես հարկվող շրջանառություն ընդունվող արժեքը, իսկ տվյալ դեպքում փորձագետի կողմից անշարժ գույքի շուկայական արժեքը որոշվել է գնահատվող անշարժ գույքին համադրելի անշարժ գույքի շուկայական գների վերլուծության և համապատասխան ճշգրտումների իրականացման միջոցով: Վերաքննիչ դատարանի գնահատմամբ, հայցվորի (...) մոտեցումը կլիներ փաստարկված, եթե սույն գործի համար էական նշանակություն ունեցող փորձաքննության արդյունքներով հնարավոր եղած չլիներ որևէ կերպ որոշել վերոհիշյալ գույքերի՝ նույնանման գործարքների համար հարկվող շրջանառության ընդհանուր արժեքից:

Վերոգրյալի հիման վրա Վերաքննիչ դատարանը գտնում է, որ Դատարանը եկել է սխալ եզրահանգման, որ վարչական մարմինը չէր կարող փորձաքննության միջոցով պարզել օտարված գույքի շուկայական արժեքը և վերջինիս 80 տոկոսը դիտարկել որպես ԱԱՀ-ով հարկման բազա: (...):»:

Վերոնշյալ իրավական դիրքորոշումների լույսի ներքո համադրելով սույն գործի փաստերը և գնահատելով Վերաքննիչ դատարանի պատճառաբանությունները՝ Վճռաբեկ դատարանը գտնում է, որ դրանք անհիմն են հետևյալ պատճառաբանությամբ.

Սույն գործի փաստերի համաձայն Կոմիտեի նախագահի 19.06.2019 թվականի թիվ 1011401/2 հանձնարարագրով հանձնարարվել է Ընկերությունում իրականացնել համալիր հարկային վերստուգում: Վերստուգումը կատարվել է 12.07.2019 թվականից մինչև 02.10.2019 թվականը:

Վերստուգման արդյունքում 21.10.2019 թվականին ընդունված թիվ 1011401/2 ստուգման ակտով Ընկերությանը վերագրվել են շահութահարկի և ավելացված արժեքի հարկի գծով խախտումներ:

Վիճարկվող ստուգման ակտի «Ավելացված արժեքի հարկ» վերտառությամբ 4-րդ կետում, մասնավորապես, արձանագրվել է. «1. ՀՀ ՊԵԿ քննչական վարչությունում քննվող (...) քրեական գործի նախաքննության ընթացքում ձեռք բերված նյութերից պարզվել է, որ «ԱՐ-ՊԵ» ՍՊԸ կողմից ք. Երևան, Կոմիտասի պողոտայի 59/7 հասցեում գտնվող բազմաբնակարան շենքում օտարված որոշ բնակարանների և ավտոկայանատեղիների վաճառքի գները էականորեն ցածր են տվյալ բնակարանները և ավտոկայանատեղիները ձեռք բերած քաղաքացիների կողմից տրված ցուցմունքներով հայտնած գներից (...): Խախտվել է «ԱԱՀ մասին» ՀՀ օրենքի 6-րդ հոդվածի պահանջները:»:

Ստուգման ակտի «Ավելացված արժեքի հարկ» վերտառությամբ 5-րդ կետով արձանագրվել է. «2. ՀՀ ԿԱ ՊԵԿ քննչական վարչության 28.03.2018թ-ի որոշման համաձայն մասնագիտական վերստուգման նշանակման արդյունքում պարզվեց, որ ընկերության կողմից ներկայացված հաշվապահական հաշվառման փաստաթղթերի և ընկերության կողմից ներկայացված հաշվարկ-հաշվետվությունների համադրումից, ինչպես նաև ՀՀ Փորձագիտական կենտրոնն պետական ոչ առևտրային կազմակերպություն կատարած հարցումից ստացված մասնագիտական եզրակացությունից պարզվել է, որ՝ ՀՀ Փորձագիտական կենտրոնն պետական ոչ առևտրային կազմակերպության 24.07.2017թ. հ. 20791707 փորձագիտական եզրակացության համաձայն (...) շուկայական արժեքները ըստ փորձագիտական եզրակացությունների կարող է կազմել (...):

Ելնելով ապրանքագետ-փորձագետի կողմից համալիր փորձաքննությամբ տրված շուկայական արժեքներից և «ԱԱՀ մասին» ՀՀ օրենքի 8-րդ հոդվածի 6-րդ կետի պահանջներից՝ (...) վաճառքի պահի դրությամբ որոշված շուկայական արժեքների 80 տոկոսը կազմող մեծությունը հետևյալն է (...):

Այսպիսով, հաշվի առնելով կազմակերպության կողմից վերը նշված բնակարանների և ավտոկայանատեղերի վաճառքի գները, ինչպես նաև ՀՀ Փորձագիտական կենտրոնն ՊՈԱԿ-ի կատարած մասնագիտական եզրակացության հիման վրա հաշվարկված շուկայական արժեքների համադրումից պարզվեց, որ կազմակերպության բնակարանների և ավտոկայանատեղերի վաճառքներից հաշվարկված ԱԱՀ-ի շրջանառությունը պակաս է շուկայական արժեքներով հաշվարկված ԱԱՀ շրջանառությունից (...):»:

Ստուգման ակտում վկայակոչված «ՀՀ Փորձագիտական կենտրոն» ՊՈԱԿ-ի 24.07.2017 թվականի փորձագիտական թիվ 20791707 եզրակացությունը տրվել է Կոմիտեի նախագահի առաջին տեղակալ Կ. Բրուտյանի փորձաքննություն նշանակելու մասին 27.03.2017 թվականի թիվ 4-3/11279-17 գրության հիման վրա: Փորձաքննության կատարումն սկսվել է 04.05.2017 թվականին և ավարտվել 24.07.2017 թվականին: Փորձագետներին պարզաբանման համար առաջադրվել է հետևյալ հարցը. որքան է կազմել ք. Երևան, Կոմիտասի պողոտա 59/7 շենքի թիվ 54, 60, 24, 16, 36, 95, 62, 77, 49, 61, 53, 58, 69, 47, 39, 110, 52, 55, 104 բնակարանների, թիվ 29, 70, 71, 4, 88, 28, 8, 9 ավտոկայանատեղիների և թիվ 124 շինության ընդհանուր օգտագործման տարածքի շուկայական արժեքը «ԱՐ-ՊԵ» ՍՊԸ-ի կողմից օտարվելու պահին:

Փորձագիտական եզրակացության «Հետևություններ» բաժնում, մասնավորապես, նշված է. «(...) Երևան քաղաքի Կոմիտասի պողոտայի 59/7 շենքի թիվ 54 հասցեում գտնվող բնակարանների շուկայական արժեքը՝ «Ար-ՊԵ» ՍՊԸ ընկերության կողմից օտարվելու պահին կարող է կազմել 45.600.000 ՀՀ դրամ»: Փորձագիտական եզրակացության «Թույլատրող և սահմանափակող պայմանները» բաժնում, ի թիվս այլնի, նշված է. «Սույն փորձաքննության շրջանակներում հաշվարկված արժեքը հանդիսանում է փորձագետ գնահատողի կարծիքը և չի կարող հանդիսանալ երաշխիք, որ գույքը ազատ շուկայում կվաճառվի սույն փորձաքննությամբ հաշվարկված արժեքով»:

Սույն գործի փաստական հանգամանքների ուսումնասիրության արդյունքում Վճռաբեկ դատարանն արձանագրում է, որ վիճարկվող ստուգման ակտով Ընկերության կողմից 2015 թվականին կատարված անշարժ գույքի՝ բնակարանների և ավտոկայանատեղիների իրացման գործարքները հարկային մարմնի կողմից դիտարկվել են որպես մասնակի հատուցմամբ գործարքներ և ըստ այդմ՝ այդ գործարքների առնչությամբ ԱԱՀ-ով հարկման շրջանառությունը որոշվել է Օրենքի 8-րդ հոդվածի 6-րդ կետի հիման վրա: Օրենքի նշված նորմով նախատեսված գործարքի իրական արժեքը որոշվել է հիմք ընդունելով Ընկերության կողմից իրացված բնակարանների և ավտոկայանատեղիների շուկայական արժեքի վերաբերյալ «ՀՀ Փորձագիտական կենտրոն» ՊՈԱԿ-ի 24.07.2017 թվականի փորձագիտական թիվ 20791707 եզրակացությունը:

Օրենքի 8-րդ հոդվածի 9-րդ կետի համաձայն՝ շենքերի, շինությունների (այդ թվում՝ անավարտ (կիսակառույց)), բնակելի կամ այլ տարածքների օտարման դեպքում ԱԱՀ-ով հարկվող շրջանառությունը որոշվում է նույն հոդվածով սահմանված կարգով, բայց ոչ պակաս՝ գույքահարկով հարկման նպատակով՝ դրանց համար օրենքով սահմանված կարգով որոշվող արժեքից, բացառությամբ սույն կետով նախատեսված դեպքի:

Օրենքի 8-րդ հոդվածի 6-րդ կետի համաձայն՝ ապրանքների անհատույց մատակարարման, ծառայությունների անհատույց մատուցման, ինչպես նաև այն դեպքում, երբ դրանց դիմաց տվյալ գործարքների (գործառնությունների) համար սովորականի համեմատ կիրառվում են գործարքի իրական արժեքից 20 և ավելի տոկոսով ցածր գներ (մասնակի հատուցում), հարկման օբյեկտ է համարվում այդպիսի կամ նույնանման գործարքների համար համեմատելի հանգամանքներում որպես հարկվող շրջանառություն ընդունվող՝ սույն օրենքին համապատասխան որոշվող մեծության (գործարքի արժեքի, վճարի վարձատրության, պարգևի կամ այլ դրամական հատուցման մեծության), իսկ դրա բացակայության դեպքում՝ համանման պայմաններում գործող այլ հարկ վճարողի կողմից համեմատելի հանգամանքներում նույնանման գործարքների համար սովորաբար որպես հարկման օբյեկտ ընդունվող մեծության (գործարքի իրական արժեքի) 80 տոկոսը կազմող մեծությունը:

ՀՀ վճռաբեկ դատարանն արձանագրել է, որ անշարժ գույքի սեփականատեր հարկատուն կաշկանդված չէ գույքն իր հայեցողությամբ որոշված գնով օտարելու հարցում, այդ թվում նաև՝ իրական արժեքից էականորեն ցածր գնով: Սակայն հարկային պարտավորությունը հաշվարկելիս հարկման օբյեկտ է համարվում այդպիսի կամ նույնանման գործարքների համար համեմատելի հանգամանքներում որպես հարկվող շրջանառություն ընդունվող գործարքի արժեքը, վճարի, վարձատրության, պարգևի կամ այլ դրամական հատուցման մեծությունը, իսկ դրա բացակայության դեպքում՝ գործարար շրջանակներում համեմատելի հանգամանքներում նույնանման գործարքների համար սովորաբար որպես հարկման օբյեկտ ընդունվող մեծությունը: (...) շենքերի, շինությունների իրացման ժամանակ ԱԱՀ-ով հարկվող շրջանառությունը որոշելիս որպես նվազագույն արժեք առնվազն պետք է ընդունվի տվյալ շինության կադաստրային արժեքը: *(տե՛ս, ՀՀ կառավարությանն առընթեր պետական եկամուտների կոմիտեի Կենտրոնի*

հարկային տեսչությունն ընդդեմ Տիգրան Հակոբյանի թիվ ՎԴ/8383/05/12 վարչական գործով ՀՀ վճռաբեկ դատարանի 26.12.2014 թվականի որոշումը):

Վերոհիշյալի հիման վրա Վճռաբեկ դատարանն արձանագրում է, որ շենքերի, շինությունների (այդ թվում՝ անավարտ (կիսակառույց)), բնակելի կամ այլ տարածքների օտարման մասնակի հատուցմամբ գործարքների դեպքում ևս կիրառելի է Օրենքի 8-րդ հոդվածի 6-րդ կետով սահմանված՝ ԱԱՀ-ով հարկման շրջանառությունը որոշելու ընթացակարգը, որի կիրառման համար տվյալ դեպքում հարկային մարմնից պահանջվում էր նախևառաջ պարզել հայցվոր Ընկերության կողմից համեմատելի հանգամանքներում նույն կամ նույնանման գործարքների կատարման փաստը և դրանց արժեքը: Այնուհետև, նման գործարքների փաստի բացակայության դեպքում պահանջվում էր պարզել համանման պայմաններում գործող այլ հարկ վճարողի կողմից համեմատելի հանգամանքներում նույնանման գործարքների կատարման փաստն ու դրանց արժեքը և «Հայաստանի Հանրապետությունում ստուգումների կազմակերպման և անցկացման մասին» ՀՀ օրենքի վերը նշված 6-րդ հոդվածի 2-րդ մասին համապատասխան ստուգման ակտին կցել համանման պայմաններում գործող այլ սուբյեկտների կողմից կիրառված գների վերաբերյալ ստուգումն իրականացնող մարմնի կողմից կատարված համեմատական ուսումնասիրության և վերլուծության վերաբերյալ տեղեկանք:

Մինչդեռ, հարկային մարմինը, շեղվելով Օրենքի 8-րդ հոդվածի 6-րդ կետով սահմանված ընթացակարգից, Ընկերության կողմից օտարված անշարժ գույքի իրական արժեքը որոշել է ապրանքագիտական փորձաքննության նշանակմամբ այդ գույքի շուկայական արժեքը որոշելու միջոցով, ինչը Վճռաբեկ դատարանի վերն արտահայտված իրավական դիրքորոշումներին համապատասխան իրավաչափ չէ և հանդիսանում է Օրենքի 8-րդ հոդվածի 6-րդ կետի խախտում: Ըստ այդմ՝ Վճռաբեկ դատարանը հիմնավորված չի համարում Վերաքննիչ դատարանի դիրքորոշումն առ այն, որ 24.07.2017 թվականի փորձագիտական թիվ 20791707 եզրակացությամբ որոշված յուրաքանչյուր բնակարանի շուկայական արժեքը հնարավորություն է տվել վարչական մարմնին որոշելու շենքերի, շինությունների իրացման ժամանակ ԱԱՀ-ով հարկվող շրջանառությունը որոշելիս տվյալ շինության նույնանման գործարքների համար համեմատելի հանգամանքներում որպես հարկվող շրջանառություն ընդունվող արժեքը:

Ավելին, Վճռաբեկ դատարանն արձանագրում է, որ ստուգման ակտով՝ Ընկերության կողմից օտարված անշարժ գույքի գործարքներն ԱԱՀ-ով հարկելու նպատակով այդ գույքի շուկայական արժեքը որոշելու համար փորձաքննություն նշանակվել, փորձաքննությունը սկսվել և ավարտվել է մինչև Կոմիտեի նախագահի 19.06.2019 թվականի թիվ 1011401/2 հանձնարարագրի հրապարակումը, այն է՝ մինչև վերստուգման վարույթի հարուցումը: Վճռաբեկ դատարանն արձանագրում է, որ նման փաստական հանգամանքների պայմաններում ստուգման վարույթում խնդրո առարկա փորձագիտական եզրակացության օգտագործումը եղել է ոչ իրավաչափ նաև ՀՀ վճռաբեկ դատարանի հետևյալ իրավական դիրքորոշումների համատեքստում: ՀՀ վճռաբեկ դատարանն արձանագրել է, որ փորձագետի եզրակացությունը վարչական վարույթում համարվում է ապացույցի ինքնուրույն տեսակ, որը պարտադիր կերպով պետք է ձեռք բերվի կոնկրետ այն վարչական վարույթի ընթացքում, որում քննարկվող

փաստական հանգամանքների ուսումնասիրման համար էլ առաջացել է փորձագետ նշանակելու անհրաժեշտություն: Այսինքն՝ փորձագետ կարող է նշանակվել բացառապես վարչական վարույթ հարուցելուց հետո, որի մասին վարչական մարմինը պարտավոր է, ի թիվս այլոց, ծանուցել նաև վարույթի մասնակիցներին և միայն այդ պարագայում փորձագետի եզրակացությունը կհանդիսանա թույլատրելի ապացույց քննվող գործով ապացուցման ենթակա հանգամանքները հաստատելու կամ հերքելու համար: Ընդ որում, վարույթի մասնակիցները կարող են ներկա գտնվել փորձագետի կողմից կատարվող գործողություններին՝ չխոչընդոտելով փորձաքննությանը, ինչպես նաև կարող են պահանջել, որ փորձագետը լրացուցիչ պարզաբանումներ տա փորձագիտական եզրակացության վերաբերյալ: (...) փորձագետի եզրակացությունը կարող է համարվել թույլատրելի, որպես ապացույցի ինքնուրույն տեսակ հետազոտվել ու գնահատվել վարչական վարույթի ընթացքում և դրվել վարչական ակտի հիմքում միայն այն պարագայում, եթե փորձագետի եզրակացությունը ձեռք է բերվել վարչական վարույթ հարուցելուց հետո, վարչական վարույթի ընթացիկ փուլում «Վարչարարության հիմունքների և վարչական վարույթի մասին» ՀՀ օրենքի 45-րդ հոդվածով սահմանված կանոնների պահպանմամբ վարչական մարմնի կողմից փորձագետ նշանակելու արդյունքում (տե՛ս, «ՈՍԿԵ ՍԵՐ» ՍՊ ընկերությունն ընդդեմ Մրցակցության պաշտպանության հանձնաժողովի թիվ ՎԴ/8860/05/20 վարչական գործով ՀՀ վճռաբեկ դատարանի 20.12.2024 թվականի որոշումը):

Ըստ ՀՀ վճռաբեկ դատարանի՝ վերստուգման վարույթը ստուգման վարույթից տարանջատված՝ առանձին, ինքնուրույն վարչական վարույթ է, որի հարուցմամբ ոչ թե վերաբացվում, նորոգվում է նախորդ ստուգման վարույթը, այլ հարուցվում է երկրորդ (կրկնակի) ստուգման վարույթ, որի արդյունքում ընդունվում է նոր ստուգման ակտ: Եթե ստուգման վարույթի վերսկսման նպատակն օրենքով նախատեսված հիմքերի առկայության դեպքում արդեն իսկ ավարտված վարույթի արդյունքում ընդունված ստուգման ակտի վերանայումն է, ապա վերստուգման արդյունքում նախորդ ստուգման ակտի վերանայում տեղի չի ունենում, այլ կրկնակի ստուգման արդյունքում ընդունվում է նոր ստուգման ակտ (տե՛ս, «Ռուբեն Գևորգյան» ՍՊԸ-ն ընդդեմ ՀՀ կառավարությանն առընթեր պետական եկամուտների կոմիտեի Սևանի տարածքային հարկային տեսչության թիվ ՎԴ2/0302/05/12 վարչական գործով ՀՀ վճռաբեկ դատարանի 04.10.2013 թվականի որոշումը):

Հիմք ընդունելով ՀՀ վճռաբեկ դատարանի վերը նշված իրավական դիրքորոշումները՝ Վճռաբեկ դատարանն արձանագրում է նաև, որ սույն դեպքում «ՀՀ Փորձագիտական կենտրոն» ՊՈԱԿ-ի 24.07.2017 թվականի փորձագիտական թիվ 20791707 եզրակացությունը վերստուգման վարույթի շրջանակներում չէր կարող գնահատվել որպես թույլատրելի ապացույց՝ հաշվի առնելով, որ փորձաքննությունը նշանակվել, կատարվել և նշված եզրակացությամբ եզրափակվել է մինչև Կոմիտեի նախագահի 19.06.2019 թվականի թիվ 1011401/2 հանձնարարագրով վերստուգման վարույթի հարուցումը:

Ինչ վերաբերում է քրեական գործի շրջանակներում բնակարանների և ավտոկայանատեղիների գնորդների տված ցուցմունքներին, ապա այս առչությամբ հարկ

է վկայակոչել ՀՀ վճռաբեկ դատարանի կողմից արտահայտված հետևյալ իրավական դիրքորոշումները. «(...) վարչական վարույթում վկա կարող է ներգրավվել, և նրանից վերը նշված իրավանորմով սահմանված կարգով ցուցմունք կարող է վերցվել բացառապես վարչական վարույթի ընթացիկ փուլում, և միայն այդ պարագայում վկայի ցուցմունքը կհանդիսանա թույլտարելի ապացույց՝ քննվող գործով ապացուցման ենթակա հանգամանքները հաստատելու կամ հերքելու համար: Ընդ որում, վկային հարցեր տալու անհրաժեշտություն առաջանալու դեպքում վերջինս կարող է նաև հրավիրվել վարչական մարմնի կողմից:

ՀՀ վճռաբեկ դատարանի գնահատմամբ «Վարչարարության հիմունքների և վարչական վարույթի մասին» ՀՀ օրենքի 44-րդ հոդվածի իրավակարգավորումները բացառում են վարչական վարույթից դուրս, այլ վարույթների, այդ թվում՝ քրեական վարույթի ընթացքում ձեռք բերված վկայի ցուցմունքը՝ որպես թույլատրելի ապացույց վարչական վարույթում ներգրավելու իրավական հնարավորությունը:

ՀՀ վճռաբեկ դատարանն արձանագրել է, որ վկայի ցուցմունքը կարող է համարվել թույլատրելի և որպես ապացույցի ինքնուրույն տեսակ կարող է վարչական վարույթի ընթացքում հետազոտվել, գնահատվել և դրվել վարչական ակտի հիմքում միայն այն պարագայում, եթե այն ձեռք է բերվել վարչական վարույթի ընթացիկ փուլում՝ «Վարչարարության հիմունքների և վարչական վարույթի մասին» ՀՀ օրենքի 44-րդ հոդվածի պահանջներին համապատասխան» (տե՛ս, «ՍԱՏՈՒՐՆ-ԱԿԻԱ» ՓԲ ընկերությունն ընդդեմ ՀՀ պետական եկամուտների կոմիտեի թիվ ՎԴ/1889/05/21 վարչական գործով ՀՀ վճռաբեկ դատարանի 04.02.2025 թվականի որոշումը):

Վերոհիշյալի հիման վրա Վճռաբեկ դատարանը եզրահանգում է, որ ստուգման ակտը՝ ավելացված արժեքի հարկի մասով, կազմվել է Օրենքի 8-րդ հոդվածի 6-րդ կետի խախտմամբ, որպիսի պայմաններում առկա է ստուգման ակտը նշված մասով անվավեր ճանաչելու՝ «Վարչարարության հիմունքների և վարչական վարույթի մասին» ՀՀ օրենքի 63-րդ հոդվածի 1-ին մասի «ա» կետով նախատեսված հիմք: Ըստ այդմ՝ Վերաքննիչ դատարանը սխալ եզրահանգման է եկել վիճարկվող ակտի իրավաչափության և հայցի՝ մերժման ենթակա լինելու վերաբերյալ:

Ամփոփելով վերոգրյալը՝ Վճռաբեկ դատարանն արձանագրում է, որ Դատարանը կայացրել է գործն ըստ էության ճիշտ լուծող դատական ակտ, ինչն անտեսվել է Վերաքննիչ դատարանի կողմից:

«Մարդու իրավունքների և հիմնարար ազատությունների պաշտպանության մասին» եվրոպական կոնվենցիայի (այսուհետ՝ Կոնվենցիա) 6-րդ հոդվածի համաձայն՝ յուրաքանչյուր ոք ունի ողջամիտ ժամկետում իր գործի քննության իրավունք: Սույն գործով վեճի լուծումն էական նշանակություն ունի գործին մասնակցող անձանց համար: Վճռաբեկ դատարանը գտնում է, որ գործը ողջամիտ ժամկետում քննելը Կոնվենցիայի նույն հոդվածով ամրագրված՝ անձի արդար դատաքննության իրավունքի տարր է: Հետևաբար գործի անհարկի ձգձգումները վտանգ են պարունակում նշված իրավունքի խախտման տեսանկյունից: Տվյալ դեպքում Վճռաբեկ դատարանի կողմից ստորադաս դատարանի դատական ակտին օրինական ուժ տալը բխում է արդարադատության

արդյունավետության շահերից, քանի որ սույն գործով վերջնական դատական ակտ կայացնելու համար նոր հանգամանք հաստատելու անհրաժեշտությունը բացակայում է:

Դատարանի վճռին օրինական ուժ տալիս Վճռաբեկ դատարանը հիմք է ընդունում սույն որոշման պատճառաբանությունները, ինչպես նաև գործի նոր քննության անհրաժեշտության բացակայությունը:

5. Վճռաբեկ դատարանի պատճառաբանությունները և եզրահանգումները դատական ծախսերի բաշխման վերաբերյալ.

ՀՀ վարչական դատավարության օրենսգրքի 56-րդ հոդվածի համաձայն՝ դատական ծախսերը կազմված են պետական տուրքից և գործի քննության հետ կապված այլ ծախսերից:

ՀՀ վարչական դատավարության օրենսգրքի 60-րդ հոդվածի 1-ին մասի համաձայն՝ կողմը, որի դեմ կայացվել է վճիռ, կամ որի բողոքը մերժվել է, կրում է Հայաստանի Հանրապետության դատական դեպարտամենտի՝ վկաներին և փորձագետներին վճարած գումարների հատուցման պարտականությունը, ինչպես նաև մյուս կողմի կրած դատական ծախսերի հատուցման պարտականությունը այն ծավալով, ինչ ծավալով դրանք անհրաժեշտ են եղել դատական պաշտպանության իրավունքի արդյունավետ իրականացման համար: Դատական պաշտպանության այն միջոցի հետ կապված ծախսերը, որ իր նպատակին չի ծառայել, դրվում են այդ միջոցն օգտագործած կողմի վրա, անգամ եթե վճիռը կայացվել է այդ կողմի օգտին:

Վճռաբեկ դատարանն արձանագրում է, որ սույն գործով Ընկերությունը վճռաբեկ բողոքի համար վճարել է 37.000 ՀՀ դրամ պետական տուրք: Վճռաբեկ բողոքը բավարարելու պայմաններում Վճռաբեկ դատարանը գտնում է, որ Ընկերության կողմից վճռաբեկ բողոքի համար նախապես վճարված պետական տուրքի գումարը, ՀՀ վարչական դատավարության օրենսգրքի 60-րդ հոդվածի հիման վրա, ենթակա է հատուցման Կոմիտեի կողմից:

Բացի այդ, «Պետական տուրքի մասին» ՀՀ օրենքի 38-րդ հոդվածի 1-ին մասի «ա» կետի համաձայն՝ պետական տուրքը ենթակա է վերադարձման մասնակի կամ լրիվ, եթե պետական տուրքը վճարվել է ավելի, քան պահանջվում է գործող օրենսդրությամբ:

Նկատի ունենալով, որ Ընկերության կողմից վճռաբեկ բողոք ներկայացնելու համար նախապես վճարվել է 37.000 ՀՀ դրամ, մինչդեռ, վճարման էր ենթակա 20.000 ՀՀ դրամ՝ որպես մեկ ոչ դրամական պահանջի գործով վճռաբեկ բողոքի համար օրենքով սահմանված պետական տուրքի գումար՝ Վճռաբեկ դատարանը գտնում է, որ «Պետական տուրքի մասին» ՀՀ օրենքի 38-րդ հոդվածի 1-ին մասի «ա» կետի հիմքով ավել վճարված պետական տուրքը՝ 17.000 ՀՀ դրամը, ենթակա է վերադարձման Ընկերությանը:

Միաժամանակ, Վճռաբեկ դատարանն արձանագրում է, որ պետական տուրքից բացի, այլ դատական ծախս կատարված լինելու վերաբերյալ որևէ ապացույց գործում առկա չէ:

Ելնելով վերոգրյալից և ղեկավարվելով ՀՀ վարչական դատավարության օրենսգրքի 169-171-րդ հոդվածներով, 172-րդ հոդվածի 1-ին մասով՝ Վճռաբեկ դատարանը

Ո Ր Ո Շ Ե Ց

1. Վճռաբեկ բողոքը բավարարել: Բեկանել ՀՀ վերաքննիչ վարչական դատարանի 19.10.2023 թվականի որոշումը և օրինական ուժ տալ ՀՀ վարչական դատարանի 29.09.2022 թվականի վճռին՝ սույն որոշման պատճառաբանություններով:

2. ՀՀ պետական եկամուտների կոմիտեից հոգուտ «Ար-Պե» ՍՊԸ-ի բռնագանձել 20.000 ՀՀ դրամ՝ որպես վճռաբեկ բողոքի համար նախապես վճարված պետական տուրքի գումար:

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

Նախագահող _____ **Հ. ԲԵԴԵՎՅԱՆ**

Զեկուցող _____ **Լ. ՀԱԿՈՐՅԱՆ**

_____ **Ա. ԹՈՎՄԱՍՅԱՆ**

_____ **Ռ. ՀԱԿՈՐՅԱՆ**