



ՀԱՅԱՍՏԱՆԻ ՀԱՆՐԱՊԵՏՈՒԹՅՈՒՆ ՎՃՌԱԲԵԿ ԴԱՏԱՐԱՆ

ՀՀ վերաքննիչ վարչական
դատարանի որոշում

Վարչական գործ թիվ ՎԴ/3836/05/21

Նախագահող դատավոր՝ Մ. Մելքումյան

Դատավորներ՝ Ա. Պողոսյան

Հ. Խաչատրյան

Վարչական գործ թիվ **ՎԴ/3836/05/21**

2025թ.

Ո Ր Ո Շ ՈՒ Մ

ՀԱՆՈՒՆ ՀԱՅԱՍՏԱՆԻ ՀԱՆՐԱՊԵՏՈՒԹՅԱՆ

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

նախագահող Բ. ՄԿՈՅԱՆ

զեկուցող Ռ. ՀԱԿՈԲՅԱՆ

Լ. ՀԱԿՈԲՅԱՆ

2025 թվականի օգոստոսի 22-ին

գրավոր ընթացակարգով քննելով Արսեն Հարությունյանի վճռաբեկ բողոքը ՀՀ վերաքննիչ վարչական դատարանի 07.06.2024 թվականի որոշման դեմ՝ վարչական գործով ըստ հայցի Արսեն Հարությունյանի ընդդեմ ՀՀ պետական եկամուտների կոմիտեի (այսուհետ՝ Կոմիտե)՝ 20.08.2020 թվականի «Չկատարված հարկային պարտավորությունները գանձելու մասին» թիվ 2042-Ա որոշումն անվավեր ճանաչելու պահանջի մասին,

Պ Ա Ր Զ Ե Ց

1. Գործի դատավարական նախապատմությունը.

Դիմելով դատարան՝ Արսեն Հարությունյանը պահանջել է անվավեր ճանաչել Կոմիտեի 20.08.2020 թվականի «Չկատարված հարկային պարտավորությունները գանձելու մասին» թիվ 2042-Ա որոշումը:

ՀՀ վարչական դատարանի (դատավոր՝ Գ. Սոսյան) (այսուհետ՝ Դատարան) 14.12.2022 թվականի վճռով հայցը բավարարվել է:

ՀՀ վերաքննիչ վարչական դատարանի (այսուհետ՝ Վերաքննիչ դատարան) 07.06.2024 թվականի որոշմամբ Կոմիտեի վերաքննիչ բողոքը բավարարվել է՝ Դատարանի 14.12.2022 թվականի վճիռն ամբողջությամբ բեկանվել և փոփոխվել է՝ հայցը մերժվել է:

Սույն գործով վճռաբեկ բողոք է ներկայացրել Արսեն Հարությունյանը (ներկայացուցիչ՝ Հայկ Եգանյան):

Վճռաբեկ բողոքի պատասխան չի ներկայացվել:

2. Վճռաբեկ բողոքի հիմքը, հիմնավորումները և պահանջը.

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

Վերաքննիչ դատարանը չի կիրառել ՀՀ Սահմանադրության 60-րդ հոդվածի 8-րդ մասը, «Հայաստանի Հանրապետության դատական օրենսգիրք» ՀՀ սահմանադրական օրենքի 10-րդ հոդվածի 3-րդ մասը, ՀՀ հողային օրենսգրքի 6-րդ հոդվածի 1-ին մասը, 10-րդ հոդվածի 2-րդ մասը, որոնք պետք է կիրառեր, կիրառել է ՀՀ հարկային օրենսգրքի՝ վիճելի իրավահարաբերության ծագման պահին գործող խմբագրությամբ 141-րդ հոդվածը, 147-րդ հոդվածի 1-ին մասի 16-րդ կետի «բ» ենթակետը, որոնք չպետք է կիրառեր:

Բողոք բերած անձը նշված պնդումը պարզառաքանել է հետևյալ փաստարկներով.

Վերաքննիչ դատարանն անտեսել է այն հանգամանքը, որ հողամասի մասով ՀՀ հարկային օրենսգրքի՝ վիճելի իրավահարաբերության ծագման պահին գործող խմբագրությամբ 147-րդ հոդվածի 1-ին մասի 16-րդ կետի «ա» ենթակետով հարկման օբյեկտ է դիտվում նաև բնակավայրերի հողի՝ հարկային տարվա ընթացքում երկրորդ կամ ավելի թվով օտարումը, այսինքն՝ եթե տվյալ գործարքը վերաբերում է բնակավայրերի նպատակային նշանակության հողին, ապա նման դեպքում պարտադիր է օտարման կրկնակիությունը, որի բացակայությունը բացառում է հարկային պարտավորության առաջադրման իրավական հնարավորությունը:

ՀՀ հողային օրենսգրքով բնակավայրերի նպատակային նշանակության (կատեգորիաների) հողերը, ըստ գործառնական նշանակության, դասակարգվում են նաև բնակելի կառուցապատման կամ հասարակական կառուցապատման հողերի, սակայն ՀՀ հարկային օրենսգրքի՝ վիճելի իրավահարաբերության ծագման պահին գործող խմբագրությամբ 147-րդ հոդվածի 1-ին մասի 16-րդ կետի «ա» ենթակետի կանոնով բնակավայրերի նպատակային նշանակության հողերի գործառնական նշանակության մասով որևէ բացառություն նախատեսված չէ, հետևաբար, եթե գործարքը կնքվել է անշարժ գույքի պետական միասնական կադաստրի իրավահաստատող փաստաթղթերում նշված բնակավայրերի հողի վերաբերյալ, ապա այդ դեպքում կիրառման են ենթակա հենց հիշյալ նորմի կանոնները:

Միաժամանակ, ՀՀ հարկային օրենսգրքի՝ վիճելի իրավահարաբերության ծագման պահին գործող խմբագրությամբ 147-րդ հոդվածի 1-ին մասի 16-րդ կետի «բ» ենթակետով հարկման օբյեկտ է համարվում արտադրական, այլ առևտրային և հասարակական նշանակության գույքի, ներառյալ՝ շենքերի, շինությունների, արդյունաբերության, ընդերքօգտագործման և այլ արտադրական նշանակության հողերի օտարումը, այսինքն՝ հողամասի մասով վերոհիշյալ նորմով հարկվող օբյեկտը ՀՀ հողային օրենսգրքով սահմանված արդյունաբերության, ընդերքօգտագործման և այլ արտադրական

նշանակության հողերն են, որոնք բնակավայրերի հողերի հետ իրավական առնչություն չունեն, քանի որ դրանք ՀՀ հողային օրենսգրքի ուժով հողերի ինքնուրույն կատեգորիա են:

Ինչ վերաբերում է նշված նորմում օգտագործվող «հասարակական նշանակության գույք» հասկացությանը, ապա այն չի կարող իր բովանդակության մեջ ներառել նաև բնակավայրերի նպատակային նշանակության հողերը, քանի որ նման հասկացություն (հողի այդպիսի նպատակային նշանակություն) ՀՀ հողային օրենսգրքով սահմանված չէ և, բացի այդ, այն չի կարող նույնանալ նաև գործառնական նշանակությամբ բնակավայրերի հողերի տարր հանդիսացող «հասարակական կառուցապատման» հողերի հետ՝ հաշվի առնելով այն, որ ՀՀ հարկային օրենսգրքի՝ վիճելի իրավահարաբերության ծագման պահին գործող խմբագրությամբ 147-րդ հոդվածի 1-ին մասի 16-րդ կետի «ա» ենթակետով բնակավայրերի հողերի մասով որևէ բացառություն նախատեսված չէ, ինչից ակնհայտ է, որ «հասարակական նշանակության գույք» տերմինն ըստ էության վերաբերում է միայն շենքերին և շինություններին:

Վերաքննիչ դատարանը հաշվի չի առել, որ եթե անձն առաջին անգամ օտարում է իրեն պատկանող բնակավայրերի նպատակային նշանակության՝ հասարակական կառուցապատման հողամաս, ապա այդ գործարքի նկատմամբ ՀՀ հարկային օրենսգրքի՝ վիճելի իրավահարաբերության ծագման պահին գործող խմբագրությամբ 147-րդ հոդվածի 1-ին մասի 16-րդ կետի «ա» և «բ» ենթակետերն ընդհանրապես կիրառելի չեն, ինչից հետևում է, որ այդպիսի գործարքը չի հանդիսանում եկամտային հարկով հարկման ենթակա օբյեկտ: Ըստ այդմ՝ առկա է իրավունքի զարգացման խնդիր ՀՀ հարկային օրենսգրքի՝ իրավահարաբերության ծագման պահին գործող խմբագրությամբ 147-րդ հոդվածի 1-ին մասի 16-րդ կետի «բ» ենթակետի կապակցությամբ:

Ինչ վերաբերում է թիվ ՎԴ/2384/05/20 վարչական գործով ՀՀ վճռաբեկ դատարանի 11.12.2023 թվականի որոշման կիրառելիությանը՝ ապա Վերաքննիչ դատարանն անտեսել է, որ այդ գործի փաստական հանգամանքները սույն գործի հետ նույնական չեն, մասնավորապես՝ թիվ ՎԴ/2384/05/20 վարչական գործով ՀՀ վճռաբեկ դատարանի որոշմամբ հարկային պարտավորության առաջացման իմաստով գնահատման առարկա է դարձել արտադրական նշանակության շինությունն ու հենց այդ շինությամբ զբաղեցված հողամասը: Մինչդեռ սույն գործի փաստերի համաձայն Վերաքննիչ դատարանը հարկման օբյեկտ է դիտարկել շինություններից ազատ՝ ըստ նպատակային նշանակության՝ բնակավայրերի, իսկ ըստ գործառնական նշանակության՝ հասարակական կառուցապատման հողամասը, որը հարկման իմաստով՝ ինքնին չի կարող համարվել հասարակական նշանակության գույք:

Վերոգրյալի հիման վրա՝ բողոք բերած անձը պահանջել է ամբողջությամբ բեկանել Վերաքննիչ դատարանի 07.06.2024 թվականի որոշումը և օրինական ուժ տալ Դատարանի 14.12.2022 թվականի վճռին:

3. Վճռաբեկ բողոքի քննության համար նշանակություն ունեցող փաստերը.

Վճռաբեկ բողոքի քննության համար էական նշանակություն ունեն հետևյալ փաստերը.

1) Անշարժ գույքի նկատմամբ իրավունքների պետական գրանցման թիվ 11072018-01-0192 վկայականի համաձայն՝ ք. Երևան, Արաբկիր, Բաբայան փողոցի թիվ 1/3 հողամասի նկատմամբ 04.09.2018 թվականին գրանցվել է Արսեն Հարությունյանի սեփականության իրավունքը: Նույն սեփականության իրավունքի գրանցման վկայականի համաձայն՝ օտարվող հողամասի նպատակային նշանակությունը բնակավայրերի է, իսկ գործառնական նշանակությունը կամ հողատեսքը՝ հասարակական կառուցապատման (**հատոր 1-ին, գ.թ. 52-53**).

2) Արսեն Հարությունյանի և Սարո Աբրահամյանի միջև 13.06.2019 թվականին կնքված անշարժ գույքի առուվաճառքի թիվ 11204 պայմանագրի համաձայն՝ Արսեն Հարությունյանը (վաճառող) Սարո Աբրահամյանին (գնորդ) վաճառել է ք. Երևան, Արաբկիր, Բաբայան փողոց թիվ 1/3 հողամաս հասցեում գտնվող անշարժ գույքը՝ բաղկացած 0,067488հա բնակավայրերի սեփականություն հանդիսացող հողամասից (**հատոր 1-ին, գ.թ. 54-55**).

3) Անշարժ գույքի նկատմամբ իրավունքների պետական գրանցման թիվ 14062019-01-0039 վկայականի համաձայն՝ ք. Երևան, Արաբկիր, Բաբայան փողոց թիվ 1/3 հողամասի նկատմամբ 14.06.2019 թվականին գրանցվել է Սարո Աբրահամյանի սեփականության իրավունքը: Նույն սեփականության իրավունքի գրանցման վկայականի համաձայն՝ հողամասի նպատակային նշանակությունը բնակավայրերի է, իսկ գործառնական նշանակությունը կամ հողատեսքը՝ հասարակական կառուցապատման (**հատոր 1-ին, գ.թ. 17-18**).

4) Կոմիտեի ՀՏ և ՌՎ վարչության կամերալ ուսումնասիրությունների վերլուծության թիվ 4 բաժնի պետ Լ. Զիլավյանի և նույն բաժնի գլխավոր հ/տ Հ. Ավետիսյանի կողմից 10.06.2020 թվականին կազմվել է «Հարկային պարտավորությունների հաշվարկման վերաբերյալ» թիվ 997/2020/ԿՈՒՎ4/Ն տեղեկանքը, որի համաձայն՝ ՀՀ անշարժ գույքի կադաստրի կոմիտեից ՀՀ կառավարության 05.10.2017 թվականի թիվ 1337-Ն որոշմամբ ստացված անշարժ գույքի և դրա նկատմամբ գրանցված իրավունքների վերաբերյալ տեղեկությունների համաձայն՝ ֆիզիկական անձ Արսեն Հարությունյանը 14.06.2019 թվականին օտարել է ք. Երևան, Արաբկիր, Բաբայան փողոց 1/3 հողամաս հասցեում գտնվող անշարժ գույքը, որի արժեքը կազմել է 96.300.000 ՀՀ դրամ:

Նույն տեղեկանքում վկայակոչվել է ՀՀ հարկային օրենսգրքի (մինչև 29.06.2019 թվականը գործող խմբագրությամբ) 147-րդ հոդվածի 1-ին մասի 16-րդ կետի «բ» ենթակետը, 140-րդ հոդվածը և նշվել է, որ ֆիզիկական անձի կողմից 2019 թվականի եկամտային հարկի տարեկան հաշվարկը չներկայացնելու և վճարումները չկատարելու պայմաններում հարկային պարտավորությունների հաշվարկը կատարվում է հետևյալ ձևով.

ՀՀ հարկային օրենսգրքի (մինչև 29.06.2019 թվականը գործող խմբագրությամբ) 150-րդ հոդվածի 10-րդ մասի համաձայն՝ վերոգրյալ գործարքից հաշվարկվում է եկամտային հարկ 10 տոկոս դրույքաչափով՝ 9.630.000 ՀՀ դրամի չափով:

ՀՀ հարկային օրենսգրքի (մինչև 29.06.2019 թվականը գործող խմբագրությամբ) 401-րդ հոդվածի համաձայն՝ հարկի վճարումը սահմանված ժամկետներից ուշացնելու դեպքում յուրաքանչյուր օրվա համար հարկ վճարողը (հարկային օրենսդրությամբ

սահմանված դեպքերում՝ հարկային գործակալը) վճարում է տույժ՝ 196.452 ՀՀ դրամի չափով:

Եկամտային հարկի գծով վճարման ենթակա գումար է նշվել 9.826.452 ՀՀ դրամը, որից հարկ՝ 9.630.000 ՀՀ դրամ, տույժ՝ 196.452 ՀՀ դրամ (**հատոր 1-ին, գ.թ. 46**).

5) Կոմիտեի իրավաբանական վարչության պետի 20.08.2020 թվականի «Չկատարված հարկային պարտավորությունները գանձելու մասին» թիվ 2042-Ա որոշման համաձայն՝ Արսեն Հարությունյանից որոշվել է գանձել 9.826.452 ՀՀ դրամ պարտավորության գումար (**հատոր 1-ին, գ.թ. 44-45**):

4. Վճռաբեկ դատարանի պատճառաբանությունները և եզրահանգումը.

Վճռաբեկ դատարանն արձանագրում է, որ սույն գործով վճռաբեկ բողոքը վարույթ ընդունելը պայմանավորված է ՀՀ վարչական դատավարության օրենսգրքի 161-րդ հոդվածի 1-ին մասի 1-ին կետով նախատեսված հիմքի առկայությամբ՝ նույն հոդվածի 2-րդ մասի 3-րդ կետի իմաստով, այն է՝ վճռաբեկ դատարանի որոշումը կարող է էական նշանակություն ունենալ օրենքի միատեսակ կիրառության համար, քանի որ Վերաքննիչ դատարանի կիրառած ՀՀ հարկային օրենսգրքի՝ վիճելի իրավահարաբերության ծագման պահին գործող խմբագրությամբ 147-րդ հոդվածի 1-ին մասի 16-րդ կետի «բ» ենթակետի կապակցությամբ առկա է իրավունքի զարգացման խնդիր:

Սույն վճռաբեկ բողոքի քննության շրջանակներում Վճռաբեկ դատարանը հարկ է համարում անդրադառնալ հետևյալ իրավական հարցադրմանը.

- արդյո՞ք արտադրական, այլ առևտրային և հասարակական նպատակային նշանակության շինություններով չճանրաբեռնված (ազատ) հողամասի օտարման գործարքը ՀՀ հարկային օրենսգրքի՝ վիճելի իրավահարաբերության ծագման պահին գործող խմբագրությամբ 147-րդ հոդվածի 1-ին մասի 16-րդ կետի «բ» ենթակետի իմաստով կարող է դիտարկվել ձեռնարկատիրական գործունեության առարկա գույքի օտարում և դրա հիման վրա ծագել եկամտային հարկի հաշվարկման և վճարման պարտականություն:

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:

Սահմանադրական այս նորմին համահունչ՝ ՀՀ հարկային օրենսգրքի՝ վիճելի իրավահարաբերության ծագման պահին գործող խմբագրությամբ (այսուհետ՝ նաև Օրենսգիրք) 9-րդ հոդվածով սահմանված են հարկի և վճարի սահմանման ընդհանուր պայմանները: Համաձայն նշված հոդվածի 1-ին մասի՝ հարկը և վճարը համարվում են

սահմանված միայն այն դեպքում, երբ սահմանված են հետևյալ տարրերը, բացառությամբ նույն հոդվածի 3-րդ մասով սահմանված դեպքերի.

- 1) հարկ վճարողների շրջանակը.
- 2) հարկման օբյեկտը.
- 3) հարկման բազան.
- 4) հարկի դրույքաչափը.
- 5) հարկի հաշվարկման կարգը.
- 6) հարկի վճարման կարգը և ժամկետները:

Նշված տարրերից յուրաքանչյուրի ընդհանուր բովանդակությունը բացահայտված է ՀՀ հարկային օրենսգրքի համապատասխանաբար 10-12-րդ, 14-րդ և 18-րդ հոդվածներում. այդ տարրերից յուրաքանչյուրն ունի նաև իր կոնկրետ բովանդակությունը՝ պայմանավորված ՀՀ հարկային օրենսգրքով սահմանված կոնկրետ հարկատեսակի բնույթով ու առանձնահատկությամբ:

Օրենսգրքով սահմանված պետական հարկի տեսակներից է եկամտային հարկը, որը, համաձայն ՀՀ հարկային օրենսգրքի 139-րդ հոդվածի 1-ին մասի, «(...) Օրենսգրքի 141-րդ հոդվածով սահմանված հարկման օբյեկտի համար Օրենսգրքով սահմանված կարգով, չափով և ժամկետներում պետական բյուջե վճարվող պետական հարկ է»:

Օրենսգրքի 140-րդ հոդվածն ամրագրում է եկամտային հարկ վճարող անձանց շրջանակը, այն է՝ ռեզիդենտ և ոչ ռեզիդենտ ֆիզիկական անձինք, անհատ ձեռնարկատերերը և նոտարները՝ որպես ֆիզիկական անձինք՝ միայն անձնական եկամուտների մասով:

Օրենսգրքի 141-րդ հոդվածի 1-ին մասի համաձայն՝ եկամտային հարկով հարկման օբյեկտ է համարվում՝

1) ռեզիդենտ ֆիզիկական անձանց համար՝ Հայաստանի Հանրապետության աղբյուրներից և (կամ) Հայաստանի Հանրապետությունից դուրս գտնվող աղբյուրներից ստացվող համախառն եկամուտը, բացառությամբ Հայաստանի Հանրապետությունում հաշվառված անհատ ձեռնարկատերերի և նոտարների ձեռնարկատիրական եկամուտների.

2) ոչ ռեզիդենտ ֆիզիկական անձանց համար՝ Հայաստանի Հանրապետության աղբյուրներից ստացվող համախառն եկամուտը, բացառությամբ մշտական հաստատության միջոցով Հայաստանի Հանրապետությունում գործունեություն իրականացնող և (կամ) մշտական հաստատության միջոցով Հայաստանի Հանրապետության աղբյուրներից եկամուտ ստացող ոչ ռեզիդենտ ֆիզիկական անձանց մշտական հաստատությանը վերագրվող եկամուտների, ինչպես նաև արտաքին տնտեսական գործունեությունից ստացվող եկամուտների: Նույն կետի կիրառության իմաստով՝ արտաքին տնտեսական գործունեությունն ընդունվում է Օրենսգրքի 108-րդ հոդվածի 2-րդ մասի 1-ին կետով սահմանված նշանակությամբ:

Օրենսգրքի 143-րդ հոդվածի 1-ին մասի համաձայն՝ եկամտային հարկով հարկման բազա է համարվում՝

1) ռեզիդենտ ֆիզիկական անձանց համար՝ հարկվող եկամուտը, որը որոշվում է որպես Օրենսգրքի 141-րդ հոդվածի 1-ին մասի 1-ին կետով սահմանված համախառն

եկամտի և Օրենսգրքի 147-րդ հոդվածով սահմանված նվազեցվող եկամուտների դրական տարբերություն.

2) ոչ ռեզիդենտ ֆիզիկական անձանց համար՝ հարկվող եկամուտը, որը որոշվում է որպես Օրենսգրքի 141-րդ հոդվածի 1-ին մասի 2-րդ կետով սահմանված համախառն եկամտի և Օրենսգրքի 147-րդ հոդվածով սահմանված նվազեցվող եկամուտների դրական տարբերություն:

«Համախառն եկամուտ» հասկացության բովանդակությունը բացահայտված է Օրենսգրքի 4-րդ հոդվածի 1-ին մասի 27-րդ կետում, այն է՝ համախառն եկամուտը հաշվետու ժամանակաշրջանում ստացված կամ ստացման ենթակա Օրենսգրքով սահմանված եկամուտների հանրագումարն է:

Այսպիսով, Վճռաբեկ դատարանն արձանագրում է, որ Օրենսգրքի 6-րդ հոդվածով սահմանված պետական հարկի տեսակներից է եկամտային հարկը: Վերջինիս հիմնական տարրերից են.

- եկամտային հարկ վճարողները՝ ռեզիդենտ և ոչ ռեզիդենտ ֆիզիկական անձինք, անհատ ձեռնարկատերերը և նոտարները՝ որպես ֆիզիկական անձինք (Օրենսգրքի 24-25-րդ հոդվածներ),

- եկամտային հարկով հարկման օբյեկտը՝ Հայաստանի Հանրապետության աղբյուրներից և (կամ) Հայաստանի Հանրապետությունից դուրս գտնվող աղբյուրներից ստացվող համախառն եկամուտը,

- եկամտային հարկով հարկման բազան՝ Օրենսգրքով սահմանված համախառն եկամտի և նվազեցվող եկամուտների դրական տարբերությունը,

- եկամտային հարկի դրույքաչափերը՝ Օրենսգրքի 150-րդ հոդվածով եկամտի առանձին տեսակների համար նախատեսված տոկոսային մեծություններն են, որոնք կիրառվում են հարկման բազայի նկատմամբ՝ եկամտային հարկի չափը որոշելու համար:

Օրենսգրքի 147-րդ հոդվածի 1-ին մասի 16-րդ կետի համաձայն՝ հարկման բազան որոշելու նպատակով նվազեցվող եկամուտներ են համարվում՝ (...) սեփականության իրավունքով իրենց պատկանող գույքի (բացառությամբ ձեռնարկատիրական գործունեության առարկա համարվող գույքի) օտարումից անհատ ձեռնարկատեր և նոտար չհանդիսացող ֆիզիկական անձանցից ստացվող եկամուտները: Նույն կետի կիրառության իմաստով՝

ա. ձեռնարկատիրական գործունեության առարկա համարվող գույքի օտարում է համարվում անձնական, ընտանեկան կամ տնային օգտագործման նույն տեսակի գույքի (բնակարան, առանձնատուն (այդ թվում՝ անավարտ կամ կիսակառույց) գյուղատնտեսական նշանակության և բնակավայրերի հող, ավտոմեքենա, ավտոտնակ)՝ հարկային տարվա ընթացքում երկրորդ կամ ավելի թվով օտարումը, եթե այդ նույն տեսակի գույքերի (առաջին, երկրորդ կամ ավելի թվով) և ձեռքբերումը, և օտարումը տեղի են ունեցել նույն հարկային տարվա ընթացքում,

բ. ձեռնարկատիրական գործունեության առարկա համարվող գույքի օտարում է համարվում արտադրական, այլ առևտրային և հասարակական նշանակության գույքի, ներառյալ՝ շենքերի, շինությունների (այդ թվում՝ անավարտ (կիսակառույց),

արդյունաբերության, ընդերքօգտագործման և այլ արտադրական նշանակության հողերի կամ գույքի սեփականությունում անձին պատկանող բաժնեմասի օտարումը, (...):

Վերոգրյալից հետևում է, որ եկամտային հարկը ՀՀ պետական բյուջե վճարվող հարկ է, որը վճարելու պարտականությունը ծագում է ռեզիդենտ և ոչ ռեզիդենտ ֆիզիկական անձանց մոտ Օրենսգրքի 141-րդ հոդվածի 1-ին մասով սահմանված համախառն եկամտի և Օրենսգրքի 147-րդ հոդվածով սահմանված նվազեցվող եկամուտների դրական տարբերության առկայության դեպքում գոյացած հարկման բազայի նկատմամբ համապատասխան դրույքաչափի կիրառման միջոցով: Այլ կերպ՝ հարկման բազան որոշելու գործընթացում համախառն եկամտից նվազեցվող եկամուտները, որոնց սպառիչ ցանկը սահմանված է Օրենսգրքի 147-րդ հոդվածի 1-ին մասով, հարկվող եկամուտ չեն հանդիսանում:

Անդրադառնալով Օրենսգրքի 147-րդ հոդվածի 1-ին մասի 16-րդ կետի բովանդակությանը՝ ՀՀ վճռաբեկ դատարանը, նախկինում կայացրած որոշմամբ, փաստել է, որ սեփականության իրավունքով անձին պատկանող գույքի օտարումից անհատ ձեռնարկատեր և նոտար չհանդիսացող ֆիզիկական անձանցից ստացվող եկամուտները եկամտային հարկով հարկման ենթակա չեն, բացառությամբ ձեռնարկատիրական գործունեության առարկա համարվող գույքի օտարումից ստացվող եկամուտների, որպիսի գույքի բովանդակությունը հստակեցված է Օրենսգրքի 147-րդ հոդվածի 1-ին մասի 16-րդ կետի «ա» և «բ» ենթակետերում: Այսինքն՝ անհատ ձեռնարկատեր և նոտար չհանդիսացող ֆիզիկական անձը կրում է Օրենսգրքի 147-րդ հոդվածի 1-ին մասի 16-րդ կետի «ա» և «բ» ենթակետերում նշված ձեռնարկատիրական գործունեության առարկա համարվող գույքի օտարումից ստացվող եկամտից եկամտային հարկ վճարելու պարտականություն (*տե՛ս, Գուրգեն Դումանյանն ընդդեմ ՀՀ պետական եկամուտների կոմիտեի թիվ ՎԴ/3148/05/19 վարչական գործով ՀՀ վճռաբեկ դատարանի 01.12.2023 թվականի որոշումը*):

Ընդհանուր կանոնի համաձայն՝ եկամտային հարկով հարկման ենթակա չեն բնակարանի, առանձնատան, գյուղատնտեսական նշանակության և բնակավայրերի հողերի, ավտոմեքենայի, ավտոտնակի օտարումից ստացվող եկամուտները: Բնակարանը, առանձնատունը, գյուղատնտեսական նշանակության և բնակավայրերի հողերը, ավտոմեքենան, ավտոտնակը դիտարկվում են որպես ձեռնարկատիրական գործունեության առարկա գույք, և ըստ այդմ՝ նաև դրանց օտարումից ստացվող եկամուտը ենթակա է եկամտային հարկով հարկման, եթե միայն նշված գույքի օտարումը հարկային տարվա ընթացքում նույն տեսակի գույքի երկրորդ կամ ավելի թվով օտարումն է, և այդ նույն տեսակի գույքերի (առաջին, երկրորդ կամ ավելի թվով) և՛ ձեռքբերումը, և՛ օտարումը տեղի են ունեցել նույն հարկային տարվա ընթացքում (Օրենսգրքի 147-րդ հոդվածի 1-ին մասի 16-րդ կետի «ա» ենթակետ):

ՀՀ վճռաբեկ դատարանն արձանագրել է, որ Օրենսգրքի 147-րդ հոդվածի 1-ին մասի 16-րդ կետի «բ» ենթակետին համապատասխան՝ եկամտային հարկով հարկման ենթակա է.

- արտադրական, այլ առևտրային և հասարակական նշանակության գույքի, ներառյալ՝ շենքերի, շինությունների (այդ թվում՝ անավարտ (կիսակառույց) օտարումից ստացվող եկամուտը,

- արդյունաբերության, ընդերքօգտագործման և այլ արտադրական նշանակության հողերի օտարումից ստացվող եկամուտը,

- վերը նշված գույքի սեփականությունում անձին պատկանող բաժնեմասի օտարումից ստացվող եկամուտը:

Այսպիսով, անհատ ձեռնարկատեր և նոտար չհանդիսացող ֆիզիկական անձը կրում է մինչև հաշվետու ժամանակաշրջանին հաջորդող հարկային տարվա ապրիլի 20-ը եկամտային հաշվարկ ներկայացնելու և 10% դրույքաչափով եկամտային հարկն ինքնուրույնաբար հաշվարկելու ու վճարելու պարտականություն, եթե հաշվետու ժամանակաշրջանում կատարել է Օրենսգրքի 147-րդ հոդվածի 1-ին մասի 16-րդ կետի «բ» ենթակետով նախատեսված վերը նշված որևէ անշարժ գույքի օտարման՝ հարկման օբյեկտ հանդիսացող գործարք *(տե՛ս, Գուրգեն Դումանյանն ընդդեմ ՀՀ պետական եկամուտների կոմիտեի թիվ ՎԴ/3148/05/19 վարչական գործով ՀՀ վճռաբեկ դատարանի 01.12.2023 թվականի որոշումը)*:

ՀՀ վճռաբեկ դատարանը նախկինում կայացրած մեկ այլ որոշմամբ Օրենսգրքի 147-րդ հոդվածի 1-ին մասի 16-րդ կետի «ա» և «բ» ենթակետերի բովանդակության համեմատական վերլուծության արդյունքում եկել է այն եզրահանգման, որ օրենսդիրը տարբերակված մոտեցում է դրսևորել տարբեր նշանակության գույքերի, այդ թվում՝ շենքերի, շինությունների և հողերի առնչությամբ: Մասնավորապես, եթե արտադրական, այլ առևտրային և հասարակական նշանակության գույքը, ներառյալ՝ շենքերը, շինությունները, արդյունաբերության, ընդերքօգտագործման և այլ արտադրական նշանակության հողերն ինքնին՝ իրենց նշանակությամբ պայմանավորված, համարվում են ձեռնարկատիրական գործունեության առարկա գույք, և դրանց օտարումից ստացված եկամուտը ենթակա է եկամտային հարկով հարկման, ապա բնակարանը, առանձնատունը, գյուղատնտեսական նշանակության և բնակավայրերի հողերը ձեռնարկատիրական գործունեության առարկա գույք են դիտարկվում, և ըստ այդմ՝ դրանց օտարումից ստացված եկամուտները ենթակա են եկամտային հարկով հարկման, եթե բավարարված են Օրենսգրքի իրավահարաբերության ծագման պահին գործող խմբագրությամբ 147-րդ հոդվածի 1-ին մասի 16-րդ կետի «ա» ենթակետով նախատեսված պայմանները: Այսինքն, առկա է նույն հարկային տարվա ընթացքում վերը նշված գույքերի երկրորդ կամ ավելի թվով օտարման դեպքը, և այդ նույն տեսակի գույքերի (առաջին, երկրորդ կամ ավելի թվով) և՛ ձեռքբերումը, և՛ օտարումը տեղի են ունեցել նույն հարկային տարվա ընթացքում:

ՀՀ վճռաբեկ դատարանը նշել է, որ օրենսդիրը համապատասխան իրավական ակտերով սահմանել է Հայաստանի Հանրապետության տարածքում շենքերի, շինությունների, հողի դասակարգումը՝ ըստ նպատակային նշանակության: Միաժամանակ, օրենսդիրը, հաշվի առնելով անշարժ գույքի նպատակային նշանակությունը, սահմանել է նաև գույքի օտարումից ստացված եկամտի հարկման ընթացակարգը, պայմանները և կարգը: Այսինքն, ըստ էության, օրենսդրի կողմից օտարվող անշարժ գույքը դիտարկվում է ձեռնարկատիրական գործունեության առարկա, իսկ այդ գույքի օտարումից ստացված եկամուտը՝ հարկման ենթակա, ելնելով գույքի նպատակային նշանակությունից *(տե՛ս, Իշխան Բունարջանն ընդդեմ ՀՀ պետական եկամուտների կոմիտեի թիվ ՎԴ/2384/05/20 վարչական գործով ՀՀ վճռաբեկ դատարանի 11.12.2023 թվականի որոշումը)*:

Այսպես. ՀՀ հողային օրենսգրքի 2-րդ հոդվածի 1-ին մասի 4-րդ կետի համաձայն՝ հողային ֆոնդը դասակարգվում է ըստ նպատակային նշանակության, հողատեսքերի և գործառնական նշանակության:

Նույն օրենսգրքի 6-րդ հոդվածը սահմանում է. «1. Հայաստանի Հանրապետության հողային ֆոնդը, ըստ նպատակային նշանակության (կատեգորիաների), դասակարգվում է՝

- 1) գյուղատնտեսական նշանակության.
- 2) բնակավայրերի.
- 3) արդյունաբերության, ընդերքօգտագործման և այլ արտադրական նշանակության.
- 4) էներգետիկայի, տրանսպորտի, կապի, կոմունալ ենթակառուցվածքների օբյեկտների.

5) հատուկ պահպանվող տարածքների.

6) հատուկ նշանակության.

7) անտառային.

8) ջրային.

9) պահուստային հողերի:

2. Յուրաքանչյուր նպատակային նշանակության հող, ըստ օգտագործման բնույթի, դասակարգվում է հողատեսքերի կամ գործառնական նշանակության հողերի»:

ՀՀ հողային օրենսգրքի 7-րդ հոդվածը սահմանում է. «1. Հողերի նպատակային նշանակությունը որոշակի նպատակների համար հողերի օգտագործման և շահագործման պայմանների, հատկանիշների և առանձնահատկությունների համալիրն է:

(...) 4. Հողամասի գործառնական նշանակությունը նորմատիվ իրավական ակտերով, քաղաքաշինական ու հողաշինարարական փաստաթղթերով ամրագրված ֆիզիկական, որակական և նորմատիվային հատկանիշների համալիրն է, որը ներառում է հողամասի թույլատրված օգտագործումների և դրանց փոփոխությունների շրջանակը»:

ՀՀ հողային օրենսգրքի 10-րդ հոդվածը սահմանում է. «1. Բնակավայրերի հողեր են համարվում բնակավայրերի զարգացման, կենսագործունեության համար բարենպաստ միջավայրի ստեղծման, կառուցապատման, բարեկարգման համար նախատեսված հողերը:

2. Բնակավայրերի հողերը, ըստ գործառնական նշանակության, դասակարգվում են՝

- 1) բնակելի կառուցապատման.
- 2) հասարակական կառուցապատման.
- 3) խառը կառուցապատման.
- 4) ընդհանուր օգտագործման հողերի.
- 5) այլ հողերի (...):

Նույն օրենսգրքի 13-րդ հոդվածի 1-ին մասը սահմանում է. «1. Արդյունաբերության, ընդերքօգտագործման և այլ արտադրական նշանակության հողեր են համարվում արդյունաբերական, գյուղատնտեսական արտադրության, տեխնոլոգիական սարքավորումների շահագործման պայմաններ ապահովող, պահեստարանների համար նախատեսված շենքերի ու շինությունների կառուցման ու սպասարկման, ինչպես նաև ընդերքի օգտագործման համար տրամադրված կամ նախատեսված հողամասերը:

Արդյունաբերության, ընդերքօգտագործման և այլ արտադրական նշանակության օբյեկտների հողերը, ըստ գործառնական նշանակության, դասակարգվում են՝

- 1) արդյունաբերական օբյեկտների.
- 2) գյուղատնտեսական արտադրական օբյեկտների.
- 3) պահեստարանների.
- 4) ընդերքի օգտագործման համար տրամադրված հողամասերի (...):

Իրավահարաբերության ծագման պահին գործող ՀՀ կառավարության 29.06.2017 թվականի «Շինությունների նպատակային նշանակության դասակարգման ցանկը հաստատելու մասին» թիվ 757-Ն որոշման (ուժի մեջ է մտել 01.09.2017 թվականին, ուժը կորցրել է 20.04.2021 թվականին) 1-ին կետի համաձայն՝ Հայաստանի Հանրապետության տարածքում շենքերը, շինությունները դասակարգվում են բնակելի, հասարակական և արտադրական նպատակային նշանակության:

Հաշվի առնելով, որ վերը նշված կարգավորումներին համապատասխան՝ հողերի դասակարգումը՝ գյուղատնտեսական նշանակության հողերի, բնակավայրերի հողերի, արդյունաբերության, ընդերքօգտագործման և այլ արտադրական նշանակության հողերի, կատարված է ըստ դրանց նպատակային նշանակության, շենքերի ու շինությունների դասակարգումը՝ բնակելի, հասարակական և արտադրական նշանակության, ևս կատարված է ըստ դրանց նպատակային նշանակության՝ Վճռաբեկ դատարանն արձանագրում է, որ Օրենսգրքի 147-րդ հոդվածի 16-րդ կետի «ա» և «բ» ենթակետերում հողերը, շենքերն ու շինությունները ձեռնարկատիրական գործունեության առարկա դիտարկելու տեսանկյունից օրենսդիրը կարևորել է դրանց նպատակային նշանակությունը, այսինքն՝ չափանիշ է ընտրվել դրանց նպատակային նշանակությունը:

Վերը նշված իրավակարգավորումներին համապատասխան՝ ՀՀ վճռաբեկ դատարանը նախկինում կայացրած որոշմամբ արձանագրել է, որ բնակավայրերի հողերը՝ անկախ դրանց գործառնական նշանակությունից (բնակելի կառուցապատման, հասարակական կառուցապատման, խառը կառուցապատման, ընդհանուր օգտագործման հողեր) ինքնին ձեռնարկատիրական գործունեության առարկա չեն՝ ի տարբերություն արդյունաբերության, ընդերքօգտագործման և այլ արտադրական նշանակության հողերի: Բնակավայրերի հողերի օտարումը՝ անկախ դրանց գործառնական նշանակությունից, դիտարկվում է որպես ձեռնարկատիրական գործունեության առարկայի օտարում, եթե միայն տվյալ օտարումը նույն հարկային տարվա ընթացքում բնակավայրերի հողերի երկրորդ կամ ավելի թվով օտարումն է, և այդ բնակավայրերի հողերի (առաջին, երկրորդ կամ ավելի թվով) և՛ ձեռքբերումը, և՛ օտարումը տեղի են ունեցել նույն հարկային տարվա ընթացքում:

ՀՀ վճռաբեկ դատարանն ընդգծել է, որ նշվածը վերաբերում է միայն այն դեպքին, երբ բնակավայրերի նպատակային նշանակությամբ օտարվող հողամասը ծանրաբեռնված չէ ձեռնարկատիրական գործունեության առարկա համարվող շենքով, շինությամբ, այն է՝ արտադրական, այլ առևտրային և հասարակական նշանակության շենքով, շինությամբ: Այլ է իրավիճակը, երբ նշված նպատակային նշանակությամբ օտարվող հողամասը ծանրաբեռնված է Օրենսգրքի 147-րդ հոդվածի 1-ին մասի 16-րդ կետի «բ» ենթակետի իմաստով ձեռնարկատիրական գործունեության առարկա համարվող շենքով, շինությամբ (տե՛ս, Հայկկ Թորոսյանը և Սոֆյա Թորոսյանն ընդդեմ ՀՀ պետական եկամուտների

կոմիտեի թիվ ՎԴ/6555/05/20 վարչական գործով ՀՀ վճռաբեկ դատարանի 04.06.2024 թվականի որոշումը):

Վերոգրյալ իրավական դիրքորոշումների վերլուծության արդյունքում՝ Վճռաբեկ դատարանն արձանագրում է, որ Օրենսգրքի 147-րդ հոդվածի իրավակարգավորումներից բխում է այն մոտեցումը, ըստ որի՝ անշարժ գույքի օտարումից ստացվող եկամուտը հարկման բազան որոշելու նպատակով նվազեցվող եկամուտ դիտելու նախապայմանն այդ գույքի ձեռնարկատիրական գործունեության առարկա չհանդիսանալն է: Ընդ որում՝ Վճռաբեկ դատարանը գտնում է, որ այն դեպքում, երբ հողամասը ծանրաբեռնված է որևէ շինությամբ, ապա այդ հողամասի օտարումից ստացվող եկամուտը որպես հարկվող եկամուտ կամ նվազեցում տարբերակելու համար ելակետային է տվյալ հողամասի վրա գտնվող շենքի, շինության նպատակային նշանակությունը, քանի որ շենքը, շինությունը, հողամասի հետ կազմելով մեկ ընդհանուր անբաժանելի գույքային միավոր, կանխորոշում է դրա ձեռնարկատիրական գործունեության առարկա հանդիսանալու (չհանդիսանալու) հանգամանքը:

Այսպիսով՝ Վճռաբեկ դատարանն արձանագրում է, որ Օրենսգրքի 147-րդ հոդվածի 1-ին մասի 16-րդ կետի «բ» ենթակետում ամրագրված պայմանին համապատասխան՝ ձեռնարկատիրական գործունեության առարկա համարվող շենքով, շինությամբ, այն է՝ արտադրական, այլ առևտրային և հասարակական նպատակային նշանակությամբ շենքով, շինությամբ ծանրաբեռնված հողամասը՝ անկախ վերջինիս նպատակային նշանակությունից, պայմանավորված դրա վրա գտնվող շենքի, շինության ձեռնարկատիրական գործունեության առարկա համարվելու հանգամանքով, պետք է դիտարկվի որպես ձեռնարկատիրական գործունեության առարկա, և վերջինիս համար պետք է առաջանա եկամտային հարկի հաշվարկման և վճարման պարտականություն:

Մինչդեռ այն դեպքում, երբ հողամասը ծանրաբեռնված չէ Օրենսգրքի 147-րդ հոդվածի 1-ին մասի 16-րդ կետի իմաստով ձեռնարկատիրական գործունեության առարկա համարվող շենքով, շինությամբ, այն է՝ արտադրական, այլ առևտրային և հասարակական նպատակային նշանակությամբ շենքով, շինությամբ, ապա, անկախ վերջինիս նպատակային նշանակությունից, տվյալ հողամասի համար չպետք է առաջանա եկամտային հարկի հաշվարկման և վճարման պարտականություն:

Ամփոփելով վերոգրյալը և իրացնելով ՀՀ Սահմանադրության 171-րդ հոդվածում ամրագրված օրենքների և այլ նորմատիվ իրավական ակտերի միատեսակ կիրառությունն ապահովելու Վճռաբեկ դատարանի առաքելությունը և այդ առումով Օրենսգրքի 147-րդ հոդվածի 1-ին մասի 16-րդ կետի «բ» ենթակետի կապակցությամբ իրավունքի զարգացումն ապահովելու անհրաժեշտությունից ելնելով՝ Վճռաբեկ դատարանն արձանագրում է, որ իրավակիրառ պրակտիկան պետք է զարգանա այն ուղղությամբ, որ Օրենսգրքի 147-րդ հոդվածի 1-ին մասի 16-րդ կետի իմաստով ձեռնարկատիրական գործունեության առարկա համարվող շենքով, շինությամբ, այն է՝ արտադրական, այլ առևտրային և հասարակական նպատակային նշանակությամբ շենքով, շինությամբ չծանրաբեռնված հողամասի օտարումը՝ անկախ վերջինիս նպատակային նշանակությունից, չպետք է դիտարկվի որպես ձեռնարկատիրական գործունեության առարկա գույքի օտարում, և վերջինիս համար չպետք է առաջանա եկամտային հարկի հաշվարկման և վճարման պարտականություն:

Վճռաբեկ դատարանի իրավական դիրքորոշումների կիրառումը սույն գործի փաստերի նկատմամբ.

Սույն վարչական գործը հարուցվել է Արսեն Հարությունյանի կողմից ներկայացված վիճարկման հայցի հիման վրա, որով վերջինս պահանջել է անվավեր ճանաչել Կոմիտեի 20.08.2020 թվականի «Չկատարված հարկային պարտավորությունները գանձելու մասին» թիվ 2042-Ա որոշումը:

Դատարանը 14.12.2022 թվականի վճռով հայցը բավարարել է՝ այն պատճառաբանությամբ, որ «(...) հաստատվում է գործի լուծման համար էական նշանակություն ունեցող այն փաստական հանգամանքը, որ հայցվորի կողմից օգտարվել է բնակավայրերի նպատակային նշանակության հողամաս, որը ներառված չէ ՀՀ հարկային օրենսգրքի 147-րդ հոդվածի 1-ին մասի 16-րդ կետի «բ» ենթակետում՝ որպես եկամտային հարկով հարկման ենթակա օբյեկտ, սակայն վիճարկվող որոշմամբ հայցվորի նկատմամբ պարտավորություն է առաջադրվել հենց այդ նորմի կիրառմամբ, ինչը ոչ իրավաչափ է:

Մասնավորապես՝ հայցվորը 13.06.2019 թվականի անշարժ գույքի առուվաճառքի թիվ 11204 պայմանագրով օգտարել է սեփականության իրավունքով իրեն պատկանող թիվ 11072018-01-0192 վկայականում նշված Երևան քաղաքի Բաբայան փողոց 1/3 հողամաս հասցեում գտնվող գույքը, որպիսի վկայականում հողամասի նպատակային նշանակության մասով հստակ նշված է, որ այն հանդիսանում է բնակավայրերի հողամաս, իսկ հարկային մարմինը հենց այդ գործարքն է դիտել որպես հայցվորին ՀՀ հարկային օրենսգրքի 147-րդ հոդվածի 1-ին մասի 16-րդ կետի «բ» ենթակետով պարտավորություն առաջադրելու հիմք:

Մինչդեռ նշված նորմի կանոնակարգմամբ հողամասի մասով ձեռնարկատիրական գործունեության առարկա համարվող գույքի օգտարում է համարվում արդյունաբերության, ընդերքօգտագործման ու այլ արտադրական նշանակության հողերի օգտարումը, որպիսի տեսակի նպատակային նշանակության հողերի կազմում, սակայն բնակավայրերի հողերը ՀՀ հողային օրենսգրքով ներառված չեն, քանի որ նման հողերն ինքնուրույն նպատակային նշանակության հողեր են, որոնց օգտարման հետևանքով հարկային պարտավորությունն առաջադրվում է ՀՀ հարկային օրենսգրքի 147-րդ հոդվածի 1-ին մասի 16-րդ կետի «ա» ենթակետով՝ կրկնակի գործարքի դեպքում, որպիսի դեպքը տվյալ դեպքում ևս առկա չէ:

(...) ՀՀ հարկային օրենսգրքի 147-րդ հոդվածի 1-ին մասի 16-րդ կետի «բ» ենթակետում օգտագործվող «հասարակական նշանակության գույք» հասկացությունը չի ներառում բնակավայրերի հողերը, քանի որ հողի նման նպատակային նշանակություն ՀՀ հողային օրենսգրքով սահմանված չէ, և, բացի այդ, նույն օրենսգրքի 147-րդ հոդվածի 1-ին մասի 16-րդ կետի «ա» ենթակետով բնակավայրերի հողերն արդեն իսկ ներառված են առանց բացառություն, և եթե այդ մասով նույնիսկ առկա է որևէ տեսակի հակասություն, ապա դա պետք է մեկնաբանվի հօգուտ հայցվորի, քանի որ ՀՀ հարկային օրենսգրքի 2-րդ հոդվածի 4-րդ մասով՝ եթե հարկային հարաբերությունները կարգավորող՝ հավասար իրավական ուժ ունեցող իրավական ակտերի դրույթները պարունակում են հակասություններ, երկիմաստություններ կամ տարրնթերցումներ, ապա դրանք մեկնաբանվում և կիրառվում են հարկ վճարողի օգտին:

Ուստի (...) վարչական մարմինը վիճարկվող որոշմամբ սխալ է մեկնաբանել և կիրառել ՀՀ հարկային օրենսգրքի 147-րդ հոդվածի 1-ին մասի 16-րդ կետի «բ» ենթակետը, քանի որ փյույվալ դեպքում օտարված հողամասի մասով այդ նորմը կիրառելի չէր»:

Վերաքննիչ դատարանը 07.06.2024 թվականի որոշմամբ Կոմիտեի վերաքննիչ բողոքը բավարարել է՝ Դատարանի 14.12.2022 թվականի վճիռն ամբողջությամբ բեկանել և փոփոխել է՝ հայցը մերժել է այն պատճառաբանությամբ, որ «(...) Արսեն Հարությունյանի կողմից օտարված Երևան քաղաքի Բաբայան փողոց 1/3 հողամասի նպատակային նշանակությունը բնակավայրերի է, իսկ գործառնական նշանակությունը՝ հասարակական կառուցապատման: Այսինքն՝ օտարված հողամասը թեև բնակավայրերի հողամաս է, սակայն գործառնական նշանակությամբ բնակելի կառուցապատման չէ, այլ ունի հասարակական նշանակություն՝ գտնվում է հասարակական կառուցապատման հատվածում, որպիսի գույքի օտարումը իրավահարաբերության ծագման պահին գործող խմբագրությամբ Օրենսգրքի 147-րդ հոդվածի 1-ին մասի 16-րդ կետի «բ» ենթակետի իմաստով համարվում է ձեռնարկատիրական գործունեության առարկայի օտարում:

(...) հայցվորն օտարել է ձեռնարկատիրական գործունեության առարկա գույք, որից ստացված եկամուտը ենթակա չէ նվազեցման եկամտային հարկով հարկման օբյեկտից և ենթակա է հարկման: Հետևաբար, (...) դրա արդյունքում առաջացել են եկամտային հարկի գծով հարկային պարտավորություններ»:

Վերոնշյալ իրավական դիրքորոշումների լույսի ներքո համադրելով սույն գործի փաստերը և գնահատելով Վերաքննիչ դատարանի եզրահանգումների հիմնավորվածությունը՝ Վճռաբեկ դատարանն արձանագրում է, որ դրանք հիմնավոր չեն՝ հետևյալ պատճառաբանությամբ.

Սույն գործի փաստերի համաձայն՝ Անշարժ գույքի նկատմամբ իրավունքների պետական գրանցման թիվ 11072018-01-0192 վկայականի համաձայն՝ ք. Երևան, Արաբկիր, Բաբայան փողոցի թիվ 1/3 հողամասի նկատմամբ 04.09.2018 թվականին գրանցվել է Արսեն Հարությունյանի սեփականության իրավունքը: Նույն սեփականության իրավունքի գրանցման վկայականի համաձայն՝ օտարվող հողամասի նպատակային նշանակությունը բնակավայրերի է, իսկ գործառնական նշանակությունը կամ հողատեսքը՝ հասարակական կառուցապատման:

Արսեն Հարությունյանի և Սարո Աբրահամյանի միջև 13.06.2019 թվականին կնքված անշարժ գույքի առուվաճառքի թիվ 11204 պայմանագրի համաձայն՝ Արսեն Հարությունյանը (վաճառող) Սարո Աբրահամյանին (գնորդ) վաճառել է ք. Երևան, Արաբկիր, Բաբայան փողոց թիվ 1/3 հողամաս հասցեում գտնվող անշարժ գույքը՝ բաղկացած 0,067488 հա բնակավայրերի սեփականություն հանդիսացող հողամասից:

Անշարժ գույքի նկատմամբ իրավունքների պետական գրանցման թիվ 14062019-01-0039 վկայականի համաձայն՝ ք. Երևան, Արաբկիր, Բաբայան փողոց թիվ 1/3 հողամասի նկատմամբ 14.06.2019 թվականին գրանցվել է Սարո Աբրահամյանի սեփականության իրավունքը: Նույն սեփականության իրավունքի գրանցման վկայականի համաձայն՝ հողամասի նպատակային նշանակությունը բնակավայրերի է, իսկ գործառնական նշանակությունը կամ հողատեսքը՝ հասարակական կառուցապատման:

Կոմիտեի ՀՏ և ՌՎ վարչության կամերալ ուսումնասիրությունների վերլուծության թիվ 4 բաժնի պետ Լ. Զիլավյանի և նույն բաժնի գլխավոր հ/տ Հ. Ավետիսյանի կողմից 10.06.2020 թվականին կազմվել է «Հարկային պարտավորությունների հաշվարկման վերաբերյալ» թիվ 997/2020/ԿՈՒՎ4/Ն տեղեկանքը, որի համաձայն՝ ՀՀ անշարժ գույքի կադաստրի կոմիտեից ՀՀ կառավարության 05.10.2017 թվականի թիվ 1337-Ն որոշմամբ ստացված անշարժ գույքի և դրա նկատմամբ գրանցված իրավունքների վերաբերյալ տեղեկությունների համաձայն՝ ֆիզիկական անձ Արսեն Հարությունյանը 14.06.2019 թվականին օտարել է ք. Երևան, Արաբկիր, Բաբայան փողոց 1/3 հողամաս հասցեում գտնվող անշարժ գույքը, որի արժեքը կազմել է 96.300.000 ՀՀ դրամ:

Նույն տեղեկանքում վկայակոչվել է ՀՀ հարկային օրենսգրքի (մինչև 29.06.2019 թվականը գործող խմբագրությամբ) 147-րդ հոդվածի 1-ին մասի 16-րդ կետի «բ» ենթակետը, 140-րդ հոդվածը և նշվել է, որ ֆիզիկական անձի կողմից 2019 թվականի եկամտային հարկի տարեկան հաշվարկը չներկայացնելու և վճարումները չկատարելու պայմաններում հարկային պարտավորությունների հաշվարկը կատարվում է հետևյալ ձևով:

ՀՀ հարկային օրենսգրքի (մինչև 29.06.2019 թվականը գործող խմբագրությամբ) 150-րդ հոդվածի 10-րդ մասի համաձայն՝ վերոգրյալ գործարքից հաշվարկվում է եկամտային հարկ 10 տոկոս դրույքաչափով՝ 9.630.000 ՀՀ դրամի չափով:

ՀՀ հարկային օրենսգրքի (մինչև 29.06.2019 թվականը գործող խմբագրությամբ) 401-րդ հոդվածի համաձայն՝ հարկի վճարումը սահմանված ժամկետներից ուշացնելու դեպքում յուրաքանչյուր օրվա համար հարկ վճարողը (հարկային օրենսդրությամբ սահմանված դեպքերում՝ հարկային գործակալը) վճարում է տույժ՝ 196.452 ՀՀ դրամի չափով:

Եկամտային հարկի գծով վճարման ենթակա գումար է նշվել 9.826.452 ՀՀ դրամը, որից հարկ՝ 9.630.000 ՀՀ դրամ, տույժ՝ 196.452 ՀՀ դրամ:

Կոմիտեի իրավաբանական վարչության պետի 20.08.2020 թվականի «Չկատարված հարկային պարտավորությունները գանձելու մասին» թիվ 2042-Ա որոշման համաձայն՝ Արսեն Հարությունյանից որոշվել է գանձել 9.826.452 ՀՀ դրամ պարտավորության գումար:

Անդրադառնալով Վերաքննիչ դատարանի այն եզրահանգմանը, որ հայցվորի կողմից օտարված հողամասը թեև բնակավայրերի հողամաս է, սակայն գործառնական նշանակությամբ բնակելի կառուցապատման չէ, այլ ունի հասարակական նշանակություն՝ գտնվում է հասարակական կառուցապատման հատվածում, որպիսի գույքի օտարումը Օրենսգրքի 147-րդ հոդվածի 1-ին մասի 16-րդ կետի «բ» ենթակետի իմաստով համարվում է ձեռնարկատիրական գործունեության առարկայի օտարում, Վճարեկ դատարանն արձանագրում է, որ ըստ նպատակային նշանակության՝ բնակավայրերի հողերի, ըստ գործառնական նշանակության՝ հասարակական կառուցապատման դասակարգված լինելու հանգամանքը չի կարող հանգեցնել այն հետևությանը, որ այդ հողերը հասարակական նշանակության գույք համարվեն այն հանգամանքի հաշվառմամբ, որ բնակավայրերի հողերի, ըստ գործառնական նշանակության, հասարակական կառուցապատման հողեր լինելը ոչ թե հանգեցնում է այդ հողերի հասարակական նշանակության գույք հանդիսանալուն, այլ դրանով պայմանավորվում է, թե ինչ նշանակության շենքերի կամ շինությունների կառուցման և սպասարկման համար են տրամադրված կամ նախատեսված:

Ասվածից հետևում է, որ հասարակական նշանակության գույք կարող են համարվել ոչ թե ըստ նպատակային նշանակության՝ բնակավայրերի և ըստ գործառնական նշանակության՝ հասարակական կառուցապատման հողերը, այլ՝ դրանց վրա կառուցված կամ հետագայում կառուցվելիք շենքերը կամ շինությունները, իսկ այդպիսի հողերն ինքնին չեն կարող համարվել հասարակական նշանակության գույք, և այդպիսի գույքի օտարումն Օրենսգրքի 147-րդ հոդվածի 1-ին մասի 16-րդ կետի «բ» ենթակետի իմաստով չի կարող համարվել ձեռնարկատիրական գործունեության առարկայի օտարում:

Այսպես. հաշվի առնելով այն հանգամանքը, որ խնդրո առարկա հողամասը ծանրաբեռնված չէ Օրենսգրքի 147-րդ հոդվածի 1-ին մասի 16-րդ կետի իմաստով ձեռնարկատիրական գործունեության առարկա համարվող շենքով, շինությամբ, այն է՝ արտադրական, այլ առևտրային և հասարակական նշանակության շենքով, շինությամբ, այսինքն՝ օտարման առարկան միայն նույն իրավանորմի իմաստով ձեռնարկատիրական գործունեության առարկա համարվող որևէ շինությամբ չծանրաբեռնված, դատարկ հողամասն է, Վճռաբեկ դատարանը գտնում է, որ նման հողամասի օտարումից ստացված եկամուտը ենթակա չէ եկամտային հարկով հարկման:

Վերոգրյալի հաշվառմամբ՝ Վճռաբեկ դատարանը հիմնավոր է գնահատում Դատարանի եզրահանգումն այն մասին, որ վարչական մարմինը վիճարկվող որոշմամբ սխալ է մեկնաբանել և կիրառել Օրենսգրքի 147-րդ հոդվածի 1-ին մասի 16-րդ կետի «բ» ենթակետը, քանի որ հայցվորի կողմից օտարվել է բնակավայրերի նպատակային նշանակության հողամաս, որը ներառված չէ նշված իրավանորմում՝ որպես եկամտային հարկով հարկման ենթակա օբյեկտ, սակայն վիճարկվող որոշմամբ հայցվորի նկատմամբ պարտավորություն է առաջադրվել հենց այդ նորմի կիրառմամբ, մինչդեռ տվյալ դեպքում օտարված հողամասի մասով այդ նորմը կիրառելի չէր, որպիսի իրավաչափ եզրահանգումն անտեսվել է Վերաքննիչ դատարանի կողմից:

Այսպիսով, սույն վճռաբեկ բողոքի հիմքի առկայությունը Վճռաբեկ դատարանը համարում է բավարար՝ ՀՀ վարչական դատավարության օրենսգրքի 150-151-րդ և 163-րդ հոդվածների ուժով Վերաքննիչ դատարանի որոշումը բեկանելու համար:

Միաժամանակ, Վճռաբեկ դատարանը գտնում է, որ սույն գործով անհրաժեշտ է կիրառել ՀՀ վարչական դատավարության օրենսգրքի 169-րդ հոդվածի 1-ին մասի 5-րդ կետով սահմանված՝ ստորադաս դատարանի դատական ակտին օրինական ուժ տալու Վճռաբեկ դատարանի լիազորությունը՝ հետևյալ հիմնավորմամբ.

«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:

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

Սույն գործով նկատի ունենալով այն փաստը, որ վճռաբեկ բողոքը ենթակա է բավարարման, իսկ Արսեն Հարությունյանը վճռաբեկ բողոքի համար վճարել է 50.000 ՀՀ դրամ պետական տուրք, այնինչ՝ պետք է վճարեր 20.000 ՀՀ դրամ՝ որպես մեկ ոչ դրամական պահանջի գործով վճռաբեկ բողոքի համար օրենքով սահմանված պետական տուրքի գումար, Վճռաբեկ դատարանը գտնում է, որ Արսեն Հարությունյանի կողմից նախապես վճարված պետական տուրքի գումարը՝ 20.000 ՀՀ դրամի չափով, ՀՀ վարչական դատավարության օրենսգրքի 60-րդ հոդվածի հիման վրա, ենթակա է հատուցման Կոմիտեի կողմից: Միաժամանակ, Վճռաբեկ դատարանը գտնում է, որ «Պետական տուրքի մասին» ՀՀ օրենքի 38-րդ հոդվածի 1-ին մասի «ա» կետի հիմքով ավել վճարված պետական տուրքը՝ 30.000 ՀՀ դրամի չափով, ենթակա է վերադարձման այն վճարած անձին:

Ինչ վերաբերում է ՀՀ վարչական դատարանում հայցադիմումի համար նախապես վճարված պետական տուրքի գումարին, ապա Վճռաբեկ դատարանը գտնում է, որ դրան անդրադառնալու անհրաժեշտությունը բացակայում է, հաշվի առնելով այն հանգամանքը, որ օրինական ուժ է տրվում Դատարանի վճռին, որով լուծվել է նաև հայցադիմումի համար նախապես վճարված պետական տուրքի հարցն ու պատասխանողից հօգուտ հայցվորի բռնագանձվել է 4.000 ՀՀ դրամ:

Միևնույն ժամանակ 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 07.06.2024 թվականի որոշումը և օրինական ուժ տալ ՀՀ վարչական դատարանի 14.12.2022 թվականի վճռին:

2. ՀՀ պետական եկամուտների կոմիտեից հօգուտ Արսեն Հարությունյանի 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 _____ **Ք. ՄԿՈՅԱՆ**

Զեկուցող _____ **Ռ. ՀԱԿՈԲՅԱՆ**

_____ **Լ. ՀԱԿՈԲՅԱՆ**