

ՀՀ ԿԱ պետական եկամուտների կոմիտե

Հարկային և մաքսային մարմինների գանգատարկման հանձնաժողով

Ո Ր Ո Շ ՈՒ Մ 7/5

10 փետրվարի 2017թ.

Քննարկվեց քաղաքացի Պողոս Ստեփանյանի գանգատը ՀՀ ԿԱ ՊԵԿ իրավաբանական վարչության պետի 13.12.2016թ. թիվ 2149 որոշման դեմ:

Քաղաքացի Պողոս Ստեփանյանի գանգատում բերված փաստարկները.

ՀՀ ԿԱ ՊԵԿ 13.12.2016թ. «Հարկ վճարողից ժամանակին չվճարված հարկային պարտավորությունների գծով վճարման ենթակա գումարը գանձելու մասին» թիվ 2149/02 որոշման (այսուհետ նաև՝ Որոշում) համաձայն Պողոս Ստեփանյանի կողմից 2013 թվականի ընթացքում 2 անգամ իրականացվել է սեփականություն հանդիսացող նույն տեսակի գույքի (բնակարանի) օտարման գործարքներ, սակայն հարկային տեսչություն օրենքով սահմանված կարգով ԱԱՀ հաշվարկ չի ներկայացվել, որի արդյունքում որոշվել է գանձել 3.397.346 դրամ պարտավորության գումար:

Սույնով ներկայացվում է առարկություն Որոշման դեմ՝ հետևյալ իրավական և փաստական հիմնավորումներով.

Այսպես, 2013թ. հունիսի 7-ի առուվաճառքի պայմանագրով Նորիկ Պողոսյանը վաճառել է, իսկ Պողոս Ստեփանյանը գնել է ք.Երևան, Նոր-Նորքի Միկոյան փ. 22. 3/1 հասցեում գտնվող անշարժ գույքը: 12.06.2016թ. անշարժ գույքի կադաստրի պետական կոմիտեում կատարվել է սեփականության պետական գրանցում: Սակայն հետագայում Վաճառողի՝ Նորիկ Պողոսյանի հետ առաջացել են խնդիրներ, մասնավորապես՝ բնակարանի հետ պետք է հանձնվեր նաև նկուղ, սակայն Վաճառողը հրաժարվել է այն հանձնել, որի արդյունքում երկկողմանի որոշվել է լուծել առուվաճառքի պայմանագիրը և միմյանց վերադարձնել առուվաճառքի պայմանագրի հիմքով ստացածը: Ավելորդ ծախսերից խուսափելու համար պայմանագրի չեղարկման (լուծման) համար կողմերը դիմել են Կադաստրի պետական կոմիտե, որտեղ հայտնել են, որ առուվաճառքի պայմանագրի լուծումն իրենք կատարում են իրենց օրինակելի պայմանագրերով, որը կոչվում է ոչ թե «լուծման պայմանագիր», այլ «առուվաճառքի պայմանագիր» և ինչպես հայտնել են՝ կատարվում է այսպես կոչված «հետ վաճառք», քանզի հենց լուծման պայմանագրի օրինակելի ձև իրենք չունեն՝ նման օրինակելի ձև հաստատված չէ ՀՀ կառավարության 2011 թվականի դեկտեմբերի 22-ի թիվ 1851-Ն որոշմամբ հաստատված՝ նոտարական վավերացում չպահանջող պայմանագրերի օրինակելի ձևերում:

Արդյունքում՝ 2013 թվականի հունիսի 28-ի առուվաճառքի պայմանագրով ըստ էության լուծվեց 2013 թվականի հունիսի 7-ին կնքված առուվաճառքի պայմանագիրը և նախկին սեփականատեր Նորիկ Պողոսյանին (պայմանագրում որպես կողմ հանդես է եկել վերջինիս օրինական կինը՝ Գոհար Պողոսյանը) վերադարձվեց իր գույքը, իսկ վերջինս վերադարձրեց առուվաճառքի պայմանագրով վճարված գումարը:

ՀՀ քաղաքացիական օրենսգրքի 3-րդ հոդվածի 1-ին և 2-րդ կետերի, 8-րդ հոդվածի, 10-րդ հոդվածի 1-ին կետի, 436-րդ հոդվածի 1-ին կետի, 437-րդ հոդվածի իրավական բովանդակության վերլուծությունից հետևում է, որ օրենսդիրը, նպատակ ունենալով ապահովելու քաղաքացիական օրենսդրության սկզբունքներից կամքի

ինքնավարության, պայմանագրի ազատության, քաղաքացիական իրավունքներն իրենց կամքով և ի շահ իրենց ձեռք բերելու ու իրականացնելու, պայմանագրի հիման վրա իրենց իրավունքները և պարտականություններն ազատ սահմանելու, պայմանագրի՝ օրենսդրությանը չհակասող ցանկացած պայման որոշելու սկզբունքների իրականացումը, ՀՀ քաղաքացիական օրենսգրքով կարգավորվող հարաբերությունների մասնակիցների՝ կողմերի համար նախատեսվել է հնարավորություն՝ կնքելու ինչպես օրենքով կամ այլ իրավական ակտերով նախատեսված, այնպես էլ չնախատեսված պայմանագիր և սահմանելու պայմանագրի պայմանները, բացի այն դեպքերից, երբ համապատասխան պայմանի բովանդակությունը սահմանված է օրենքով կամ այլ իրավական ակտերով:

Նմանատիպ դիրքորոշում է հայտնել ՀՀ վճռաբեկ դատարանն իր՝ թիվ ԵԱԲԴ/2796/02/13 քաղաքացիական գործի շրջանակներում հայտնած որոշման մեջ:

Գանգատում բերված են ՀՀ քաղաքացիական օրենսգրքի 447-րդ, 448-րդ հոդվածների, 450-րդ հոդվածի 1-ին և 2-րդ կետերի դրույթները:

ՀՀ վճռաբեկ դատարանը, նախկինում կայացրած որոշմամբ անդրադառնալով ՀՀ քաղաքացիական օրենսգրքի 447-րդ հոդվածով նախատեսված պայմանագրի մեկնաբանության կանոններին, արձանագրել է, որ նշված հոդվածն ամրագրում է պայմանագրի մեկնաբանության երեք կանոն՝ պայմանագրի մեկնաբանումը՝ ելնելով դրա բառերի և արտահայտությունների տառացի նշանակությունից, պայմանագրի մեկնաբանումը՝ համադրելով այն պայմանագրի մյուս պայմանների և պայմանագրի ամբողջական իմաստի հետ, և պայմանագրի մեկնաբանումը կողմերի իրական ընդհանար կամքը պարզելու միջոցով: Ընդ որում, այդ կանոնները կիրառվում են հաջորդաբար («Կարատ» ՍՊԸ-ն ընդդեմ «Էգնա Շին» ՍՊԸ-ի թիվ ՇԴ1/0303/02/10 քաղաքացիական գործով ՀՀ վճռաբեկ դատարանի 27.05.2011թ. որոշումը):

ՀՀ վճռաբեկ դատարանը, վերահաստատելով պայմանագրի մեկնաբանության կանոնների վերաբերյալ իր վերը նշված իրավական դիրքորոշումը, մեկ այլ որոշմամբ անդրադարձել է պայմանագրերի իրավաբանական դասակարգման կամ պայմանագրերում ՀՀ քաղաքացիական օրենսգրքով նախատեսված որոշակի պայմանագրերի տարրերի առկայության բացահայտման կանոններին, և արձանագրել է, որ բացահայտումը մի քանի փուլերից բաղկացած գործընթաց է, որն իրենից ներկայացնում է պայմանագրի մեկնաբանության բաղկացուցիչ մաս: Մասնավորապես՝ պայմանագրի իրավաբանական դասակարգման համար պետք է՝

1) պարզվեն տվյալ պայմանագրի պայմանները (առարկան, գինը, ձևը, կողմերի իրավունքների և պարտականությունների շրջանակը):

2) դրանք համադրվեն ՀՀ քաղաքացիական օրենսգրքի՝ պայմանագրերի վերաբերյալ ընդհանուր և կոնկրետ պայմանագրի հետ կապված իրավահարաբերությունները կարգավորող հատուկ նորմերի հետ պայմանագրի տեսակը որոշելու համար:

Դրանից ելնելով՝ ՀՀ վճռաբեկ դատարանը գտել է, որ պայմանագրերի իրավաբանական դասակարգման նկատմամբ կիրառելի են ինչպես ՀՀ քաղաքացիական օրենսգրքի 8-րդ, այնպես էլ 447-րդ հոդվածով նախատեսված քաղաքացիական իրավունքի նորմերի և պայմանագրի մեկնաբանության վերաբերյալ հոդվածները («Հայփոստ» ՓԲԸ-ն ընդդեմ Ա/Ձ Վաչագան Հովհաննիսյանի թիվ ԵՄԴ/0720/02/10 քաղաքացիական գործով ՀՀ վճռաբեկ դատարանի 29.06.2012թ. որոշումը):

«Վարչարարության հիմունքների և վարչական վարույթի մասին» ՀՀ օրենքի (այսուհետ՝ Օրենք) 5-րդ հոդվածի, 10-րդ հոդվածի 1-ին մասի, 37-րդ հոդվածի 1-ին մասի, 43-րդ հոդվածի 1-ին մասի դրույթների համալիր վերլուծությունից ակնհայտ է, որ վարչական մարմինը վարչարարություն իրականացնելիս պարտավոր է հետևել օրենքների պահպանմանը և պարտավոր է ապահովել գործի բազմակողմանի քննարկում, այդ թվում՝ բացահայտել վարույթի մասնակիցների օգտին առկա հանգամանքները, ավելին՝ ոչ բարենպաստ վարչական ակտ ընդունելիս կրել փաստական հանգամանքների ապացուցման բեռը:

Քաղաքացիական օրենսդրության համաձայն քաղաքացիները ազատ են պայմանագիր կնքելիս, իսկ պայմանագիրը մեկնաբանելիս անհրաժեշտ է ելնել պայմանագրի ամբողջական իմաստից, և պայմանագիրը մեկնաբանել կողմերի իրական ընդհանուր կամքը պարզելու միջոցով:

Տվյալ պարագայում ակնհայտ է, որ 2013 թվականի հունիսի 28-ի առուվաճառքի պայմանագրով իրականում առուվաճառք տեղի չի ունեցել, և ակնհայտ է, որ իրականում կողմերը լուծել են իրենց միջև մի քանի օր առաջ կնքված պայմանագիրը, քանզի նախկին սեփականատիրոջը վերադարձվել է իր գույքը և կրկին գրանցվել է իրենց սեփականության իրավունքը, իսկ Պողոս ստեփանյանին վերադարձվել է առուվաճառքի պայմանագրով նշված և վճարված գումարը՝ նույն չափով: Նման դեպքում անգամ տրամաբանությունն է բացակայում՝ 21 օրվա ընթացքում նույն գույքը նույն գնով, նույն նախկին տիրոջը վաճառելը (կից ներկայացվում է նաև գույքի սեփականատեր՝ Նորիկ Պողոսյանի հայտարարությունը):

Ելնելով վերոգրյալից և հաշվի առնելով, որ իրականում չի իրականացվել գույքի օտարում, այլ փաստացի տեղի է ունեցել առուվաճառքի պայմանագրի լուծում՝ Պողոս Ստեփանյանը խնդրում է վերացնել ՀՀ ԿԱ ՊԵԿ 13.12.2016թ. «Հարկ վճարողից ժամանակին չվճարված հարկային պարտավորությունների գծով վճարման ենթակա գումարը գանձելու մասին» թիվ 2149/02 որոշումը:

ՀՀ ԿԱ ՊԵԿ հարկային և մաքսային մարմինների գանգատարկման հանձնաժողովի եզրակացությունը.

ՀՀ ԿԱ ՊԵԿ հարկային և մաքսային մարմինների գանգատարկման հանձնաժողովը (այսուհետ նաև՝ Հանձնաժողով), ուսումնասիրելով սույն գործին առնչվող նյութերն ու ապացույցները եկավ հետևյալ եզրակացության.

Քննարկման ընթացքում նշվեց, որ ՀՀ ԿԱ ՊԵԿ աշխատակազմի իրավաբանական վարչության պետը քննարկելով քաղաքացի Պողոս Ստեփանյանի վերաբերյալ վարչական վարույթի նյութերը պարզել է, որ համաձայն ՀՀ կառավարության 30.12.2010թ. թիվ 1775-Ն որոշման ըստ ՀՀ ԿԱ անշարժ գույքի կադաստրի պետական կոմիտեից ստացված անշարժ գույքի և դրա նկատմամբ գրանցված իրավունքների վերաբերյալ տեղեկությունների քաղաքացի Պողոս Ստեփանյանի կողմից 2013թ. ընթացքում 2 անգամ իրականացվել է սեփականություն հանդիսացող նույն տեսակի գույքի (բնակարան) օտարման գործարքներ.

1-ին գործարքը 14.05.2013թ.՝ գումարով 13.596.000 դրամի, 2-րդ գործարքը 03.07.2013թ.՝ գումարով 8.000.000 դրամի:

Համաձայն «ԱԱՀ-ի մասին» ՀՀ օրենքի 6-րդ հոդվածի 1-ին կետի, իրականացված գործարքը համարվում է ԱԱՀ-ով հարկվող գործարք, որի վերաբերյալ

«ԱԱՀ-ի մասին» ՀՀ օրենքի 33-րդ հոդվածի համաձայն ԱԱՀ-ի 2013թ. 3-րդ եռամսյակի հաշվարկ Կենտրոն հարկային տեսչություն չի ներկայացվել:

ՀՀ ԿԱ պետական եկամուտների կոմիտեի Կենտրոնի հարկային տեսչության կողմից կատարված ժամկետանց հարկային պարտավորության հաշվարկի համաձայն քաղաքացի Պողոս Ստեփանյանի չկատարված հարկային պարտավորությունները 20.10.2016թ. դրությամբ կազմել է 3.397.346 դրամ, որից ապառք 1.333.600 դրամ, տույժ 730.146 դրամ և տուգանք 1.333.600 դրամ:

ՀՀ ԿԱ ՊԵԿ աշխատակազմի իրավաբանական վարչությունում, համաձայն «Վարչարարության հիմունքների և վարչական վարույթի մասին» ՀՀ օրենքի 30-րդ հոդվածի 1-ին մասի, հարուցվել է վարչական վարույթ քաղաքացի Պողոս Ստեփանյանի չկատարված հարկային պարտավորությունները գանձելու վերաբերյալ՝ «Հարկերի մասին» ՀՀ օրենքի 29.1 հոդվածով նախատեսված վարչական ակտ ընդունելու նպատակով, որի մասին 29.11.2016թ. պատշաճ կերպով ծանուցվել է և ներկայացրել է դիմում:

Արդյունքում, ղեկավարվելով «Հարկերի մասին» ՀՀ օրենքի 29.1 հոդվածի և «Վարչարարության հիմունքների և վարչական վարույթի մասին» ՀՀ օրենքի 55-րդ, 56-րդ, 58-րդ, 88-րդ հոդվածների դրույթներով ՀՀ ԿԱ ՊԵԿ աշխատակազմի իրավաբանական վարչության պետի կողմից 13.12.2016թ. ընդունվել է թիվ 2149/02 որոշումը (այսուհետ նաև՝ Որոշում) Պողոս Ստեփանյանից 3.397.346 դրամ պարտավորության գումար գանձելու մասին:

Տվյալ դեպքում Պողոս Ստեփանյանի և Ավագ Բադալյանի միջև 06.05.2013թ. կնքվել է «Անշարժ գույքի առուվաճառքի պայմանագիր», որի համաձայն Պողոս Ստեփանյանը սեփականության իրավունքով իրեն պատկանող ք.Երևան, Ռոստոմյան 15, բն. 28 հասցեում գտնվող անշարժ գույքը վաճառել է Ավագ Բադալյանին: Ըստ պայմանագրի, անշարժ գույքի վաճառքի գինը կազմել է 13.596.000 դրամ:

Այսուհետև, Նորիկ Պողոսյանի, Գոհար Պողոսյանի (Վաճառող) և Պողոս Ստեփանյանի (Գնորդ) միջև 07.06.2013թ. կնքվել է «Առուվաճառքի պայմանագիր», որի համաձայն Պողոս Ստեփանյանը ձեռք է բերել Նորիկ Պողոսյանին սեփականության իրավունքով պատկանող ք.Երևան, Նոր-Նորք, Միկոյան 2, բն. 3/1 հասցեում գտնվող անշարժ գույքը: Ըստ պայմանագրի, անշարժ գույքի վաճառքի գինը կազմել է 8.715.000 դրամ: Հետագայում Նորիկ Պողոսյանի և Պողոս Ստեփանյանի միջև առաջացել են անհամաձայնություններ, քանի որ բնակարանի հետ պետք է հանձնվեր նաև նկուղը, սակայն Վաճառողը՝ Նորիկ Պողոսյանը, հրաժարվել է այն հանձնել: Արդյունքում երկկողմանի որոշվել է լուծել առուվաճառքի պայմանագիրը: Ավելորդ ծախսերից խուսափելու համար Նորիկ Պողոսյանի, Գոհար Պողոսյանի և Պողոս Ստեփանյանի միջև կնքված առուվաճառքի պայմանագրի չեղարկման (լաժման) համար կողմերը դիմել են Անշարժ գույքի կադաստրի պետական կոմիտե, որտեղ Գոհար Պողոսյանի և Պողոս Ստեփանյանի միջև 28.06.2013թ. կնքվել է «Առուվաճառքի պայմանագիր», որով և տեղի է ունեցել Պողոս Ստեփանյանի կողմից գնված անշարժ գույքի հետ վաճառքը (վերադարձը): Ընդ որում, եթե 07.06.2013թ. կնքված առուվաճառքի պայմանագրով ք.Երևան, Նոր-Նորք, Միկոյան 2, բն. 3/1 հասցեում գտնվող անշարժ գույքը Պողոս Ստեփանյանը ձեռք էր բերել 8.715.000 դրամով, ապա 28.06.2013թ. կնքված առուվաճառքի պայմանագրով Պողոս Ստեփանյանը նշված անշարժ գույքը հետ է վաճառել Գոհար Պողոսյանին:

8.000.000 դրամով: Այսինքն, ձեռք բերված անշարժ գույքի հետ վերադարձման արդյունքում Պողոս Ստեփանյանը փաստացի տուժել է:

Վերոգրյալ փաստական հանգամանքներից հետևում է, որ 28.06.2013թ. կնքված առուվաճառքի պայմանագրով, ըստ էության, լուծվել է 07.06.2013թ. կնքված առուվաճառքի պայմանագիրը, որով Պողոս Ստեփանյանը նախկին սեփականատիրոջը հետ է վերադարձրել վերոգրյալ անշարժ գույքը, իսկ վերջինս վերադարձրել է առուվաճառքի պայմանագրով վճարված գումարը:

Այս կապակցությամբ հարկ է նշել, որ ՀՀ վճռաբեկ դատարանի թիվ ԵԱԲԴ/2796/02/13 որոշմամբ հայտնվել է հետևյալ դիրքորոշումը.

ՀՀ քաղաքացիական օրենսգրքի 447-րդ հոդվածի համաձայն՝ պայմանագրի պայմանները մեկնաբանելիս դատարանը պետք է ելնի նրանում պարունակվող բառերի և արտահայտությունների տառացի նշանակությունից: Պայմանագրի պայմանի տառացի նշանակությունը պարզ չլինելու դեպքում այն սահմանվում է պայմանագրի մյուս պայմանների և պայմանագրի ամբողջական իմաստի հետ համադրելու միջոցով: Եթե նույն հոդվածի 1-ին կետում պարունակվող կանոնները հնարավորություն չեն տալիս որոշել պայմանագրի բովանդակությունը, ապա պետք է պարզվի կողմերի իրական ընդհանուր կամքը՝ հաշվի առնելով պայմանագրի նպատակը: Ընդ որում, նկատի են առնվում բոլոր համապատասխան հանգամանքները՝ ներառյալ պայմանագրին նախորդող բանակցությունները և թղթակցությունը, կողմերի փոխադարձ հարաբերություններում հաստատված գործելակերպը, գործարար շրջանառության սովորույթները, կողմերի հեղազա վարքը:

Հանձնաժողովի համոզմամբ քննարկվող դեպքում 28.06.2013թ. առուվաճառքի պայմանագրով, ըստ էության, տեղի է ունեցել ոչ թե առուվաճառքի գործարք, այլ իրականում կողմերը լուծել են իրենց միջև 07.06.2013թ. կնքված առուվաճառքի պայմանագիրը, քանի որ 28.06.2013թ. պայմանագրով նախկին սեփականատիրոջը վերադարձվել է իր գույքը և կրկին գրանցվել իր սեփականության իրավունքը, իսկ Պողոս Ստեփանյանը ետ է ստացել վճարված գումարը:

Ելնելով վերոգրյալից՝ Հանձնաժողովը գտնում է, որ նման պայմաններում Պողոս Ստեփանյանի գանգատը ՀՀ ԿԱ ՊԵԿ իրավաբանական վարչության պետի 13.12.2016թ. թիվ 2149 որոշումն անվավեր ճանաչելու վերաբերյալ, ենթակա է բավարարման:

Ելնելով քննարկման արդյունքներից և ղեկավարվելով «Հարկային ծառայության մասին» ՀՀ օրենքի 43.1-րդ հոդվածի, «Մաքսային ծառայության մասին» ՀՀ օրենքի 37-րդ հոդվածի պահանջներով Հանձնաժողովը

ո Ր Ո Շ Ո Ւ Մ Է՝

Անվավեր ճանաչել ՀՀ ԿԱ ՊԵԿ իրավաբանական վարչության պետի 13.12.2016թ. թիվ 2149 որոշումը:

Հանձնաժողովի նախագահ



Վ.ՄԻՐՈՒՄՅԱՆ