

«Ֆինանսների նախարարություն»

Հարկային և մաքսային մարմինների գանգատարկման հանձնաժողով

Ո Ր Ո Շ ՈՒ Մ 3/5

27 հունվարի 2015 թ.

Քննարկվեց քաղաքացիներ Հովակիմ Ղազարյանի և Կարինե Գալստյանի ներկայացուցչի 27.12.2014 թ-ի դիմումով բերված գանգատը Հովակիմ Ղազարյանին և Կարինե Գալստյանին ԱԱՀ-ի գծով պարտավորություններից ազատելու վերաբերյալ:

Գանգատում բերված փաստարկները.

Քաղաքացիներ Հովակիմ Ղազարյանը և Կարինե Գալստյանը ք.Աշտարակ, Տիգրան Մեծի փող. 18 հասցեում գտնվող անշարժ գույքը 16.04.2013թ-ին կնքված անշարժ գույքի առուվաճառքի պայմանագրով վաճառել են «ԱՐԱՐԱՏԲԱՆԿ» ԲԲԸ-ին: Գործարքի ընդհանուր արժեքը կազմել է 112.657.500 ՀՀ դրամ:

«ԱՐԱՐԱՏԲԱՆԿ» ԲԲԸ-ն, որպես հարկային գործակալ, «Հարկերի մասին» ՀՀ օրենքի 6-րդ, «Եկամտային հարկի մասին» ՀՀ օրենքի 10-րդ հոդվածով սահմանված կարգով Հովակիմ Ղազարյանի և Կարինե Գալստյանի փոխարեն կատարել է եկամտային հարկի գծով վճարումները:

Համաձայն «Հարկերի մասին» ՀՀ օրենքի 9-րդ հոդվածի՝ հարկվող միևնույն օբյեկտը հաշվետու ժամանակաշրջանում նույն տեսակի հարկով կարող է հարկվել միայն մեկ անգամ:

Տվյալ դեպքում իհարկե գործ ունենք տարբեր հարկատեսակների հետ, այնուհանդերձ առկա են հետևյալ խնդրահարույց տարրերը, որոնք ունեն իրավաբանական հետևանքներ: Այսպես, «ԱԱՀ-ի մասին» ՀՀ օրենքում հիմնական փոփոխություններն ու լրացումները, որոնք վերաբերվում են ֆիզիկական անձանց կողմից ԱԱՀ-ի գծով հարկային պարտավորություններ կատարելուն, ՀՀ Աժ կողմից օրենքի տեսքով ընդունվել է 19.12.2012թ-ին, որն ուժի մեջ է մտել 01.01.2013թ-ից: Նշված օրենքով փոփոխվել և լրացվել են հիմնականում «ԱԱՀ-ի մասին» ՀՀ օրենքի 3-րդ, 3.1-րդ և 6-րդ հոդվածները: Այսինքն, վերը նշված իրավական ակտով խստացվել են քաղաքացիների պարտավորություններն ու պատասխանատվությունը ՀՀ հանդեպ՝ կապված իրենց կողմից իրականացվող գործարքների հետ:

Գանգատում նշված են «Իրավական ակտերի մասին» ՀՀ օրենքի 69-րդ հոդվածի և ՀՀ Կառավարության 11 հուլիսի 2002 թ-ի թիվ 1146-Ն որոշմամբ սահմանված դրույթների մասին:

Ըստ էության իրազեկման համար չնայած նրան, որ նախատեսված է ընդհանուր իրազեկման հնարավորությունների ամբողջություն, այնուհանդերձ Հովակիմ Ղազարյանը և Կարինե Գալստյանն իրազեկված չեն եղել ոչ 2008թ-ի և ոչ էլ 2012թ-ի դեկտեմբեր ամսին «ԱԱՀ-ի մասին» ՀՀ օրենքում կատարված փոփոխությունների ու լրացումների մասին:

Ըստ էության, հասարակությանը իրավական ակտի մասին իրազեկելը, որը կապված է պատասխանատվությունը խստացնող կամ պարտավորություն սահմանող նորմերի հետ, ուղղակի կապված է տվյալ իրավական ակտի ուժի մեջ մտնելու հետ: Հովակիմ Ղազարյանը և Կարինե Գալստյանը երբևէ իրազեկված չեն եղել վերը նշված օրենսդրական փոփոխությունների կամ որ նույն է օրենքների մասին: Սա էլ

նամանավանդ այն դեպքում, երբ գնորդը վճարել է եկամտային հարկի ողջ ծավալը կապված եկամտային հարկի հետ:

Հովակիմ Ղազարյանը և Կարինե Գալստյանը որպես նորաստեղծ ընտանիք, չեն ունեցել բնակարան կամ բնակվելու այլ վայր: Վերջիններս ցանկացել են ք.Աշտարակ, Տիգրան Մեծի փող. 18 հասցեում գտնվող անշարժ գույքն օգտագործել որպես բնակարանի՝ իհարկե կատարելով որոշակի տեսակի փոփոխություններ: Սակայն, քանի որ ունեցել են սեփականության իրավունքով պատկանող հողամաս, որոշել են վաճառել նշված հասցեում գտնվող անշարժ գույքը և դրանից ստացված գումարով կառուցել նոր բնակելի տուն՝ ավելի հարմար վայրում:

Հովակիմ Ղազարյանին և Կարինե Գալստյանին ս/թ դեկտեմբեր ամսին, այսինքն՝ գործարքը կատարելուց 1 /մեկ/ տարի 8 /ութ/ ամիս հետո հրավիրել են ՀՀ Ֆինանսների նախարարության Աշտարակի ՏՀՏ և պահանջել, որպեսզի ներկայացնեն ԱԱՀ-ի հաշվետվություններ, ինչպես նաև վճարել մոտ 19 մլն դրամ, որպես ԱԱՀ-ի և հաշվարկված տույժերի ու տուգանքների գումար:

Ներկայումս Հովակիմ Ղազարյանին և Կարինե Գալստյանին հրավիրում են ՀՀ ՖՆ իրավախախտումների հայտնաբերման ու վարչական վարույթների իրականացման վարչություն՝ հետաքննության իրականացման նպատակներով:

Ըստ էության, ՀՀ քրեական օրենսգրքի 205-րդ հոդվածի 1-ին մասով, որպես հանցակազմի պարտադիր հատկանիշի, սահմանված է սուբյեկտիվ կողմը, այսինքն՝ առ այն, որ Հովակիմ Ղազարյանը և Կարինե Գալստյանն ունեցել են չարամիտ դիտավայություն հարկերի վճարումներից խուսափելու համար: Տվյալ դեպքում անհրաժեշտ է ուշադրություն դարձնել հետևյալ խնդրին: ՀՀ Կառավարության 2010 թ. թիվ 1775 որոշմամբ սահմանված է ՀՀ ԿԱ ԱԳԿ ՊԿ-ի և այլ մարմինների կողմից այնպիսի գործարքների վերաբերյալ տեղեկությունների տրամադրումը, որոնք կապված են իրավունքների պետական գրանցման հետ: Նշված որոշման պայմաններում յուրաքանչյուր եռամսյակը մեկ անգամ ՀՀ Ֆինանսների նախարարությունը համապատասխան էլեկտրոնային համակարգով /մալթրի/ ստանում է տեղեկատվություն անշարժ գույքի նկատմամբ կատարված գործարքների մասով: Այսինքն, ՀՀ ՖՆ Աշտարակի ՏՏ-ն դեռևս 15.07.2014թ-ի դրությամբ ստացել է տեղեկատվություն առ այն, որ Հովակիմ Ղազարյանի և Կարինե Գալստյանի կողմից իրացվել է ք.Աշտարակ, Տիգրան Մեծի փող. 18 հասցեում գտնվող անշարժ գույք 16.04.2013թ-ին: Այսինքն, եթե նույնիսկ առկա է վարչական իրավախախտում, ապա կարծում եմ խնդիր կա վարչական պատասխանատվության մասով վաղեմության ժամկետի հետ: Տվյալ դեպքում առկա են հետևյալ իրավական գնահատման ենթակա խնդիրները.

- Հովակիմ Ղազարյանը և Կարինե Գալստյանն իրազեկված չեն եղել «ԱԱՀ-ի մասին» ՀՀ օրենքում կատարված փոփոխությունների ու լրացումների մասին,

- «ԱՐԱՐԱՏԲԱՆԿ» ԲԲԸ-ն կատարել է Հովակիմ Ղազարյանի և Կարինե Գալստյանի մասով եկամտային հարկի վճարումները,

- Հովակիմ Ղազարյանը և Կարինե Գալստյանը ք.Աշտարակ, Տիգրան Մեծի փող. 18 հասցեում գտնվող անշարժ գույքը երբեք և որևէ անգամ չեն օգտագործել ձեռնարկատիրական նպատակներով,

- ՀՀ հարկային օրենսդրությամբ չկա հստակ սահմանող իրավանդում, համաձայն որի, եթե անձը կատարել է եկամտային հարկի գծով պարտավորությունը ապա պարտավոր է կատարել նաև ԱԱՀ-ի գծով պարտավորություն,

- «ԱԱՀ-ի մասին» ՀՀ օրենքը հարկման նպատակով օգտագործում է ԱԱՀ-ով հարկվող շրջանառություն հասկացությունը, սակայն տվյալ դեպքում մենք գործ ունենք մեկ գործարքի հետ,

- փաստորեն «ԱԱՀ-ի մասին» ՀՀ օրենքում 2008 և 2012թ-ին կատարված փոփոխություններն ու լրացումները Հովակիմ Ղազարյանի և Կարինե Գալստյանի մասով ուժի մեջ չեն մտել:

Վերը նշվածի պայմաններում ակնհայտ է այն հանգամանքը, որ նախ՝

- ՀՀ հարկային օրենսդրությամբ առկա են երկիմաստություններ կապված ԱԱՀ վճարող, անհատ ձեռնարկատեր չհանդիսացող ֆիզիկական անձանց կողմից ԱԱՀ-ի վճարման հետ, երբ անձը կատարել է եկամտային հարկի գծով պարտավորությունները,

- իրավական ակտը, որը ենթակա է կիրառման, ոչ միայն ունի երկիմաստություն և հակասություն, այլ նաև ուժի մեջ չի մտել Հովակիմ Ղազարյանի և Կարինե Գալստյանի համար: Հետևապես, կիրառելի են «Հարկերի մասին» ՀՀ օրենքի 2-րդ հոդվածի դրույթները:

Ունենալով վերը նշված խնդիրները Հովակիմ և Կարինե Գալստյանը ներկայացնում են արդար պահանջ, համաձայն որի, եթե կատարվել է ըստ էության եկամտահարկի գծով պարտավորությունը, ապա ինչու պետք է կրեն նաև այլ հարկային պարտավորություններ՝ ներառյալ տույժերն ու տուգանքները:

Հիմքում ունենալով վերոգրյալը գանգատաբերը խնդրում է հարուցել վարչական վարույթ և կայացնել բարենպաստ վարչական ակտ՝ Հովակիմ Ղազարյանին և Կարինե Գալստյանին ԱԱՀ-ի գծով հարկային պարտավորություններից ազատելու վերաբերյալ:

ՀՀ ֆինանսների նախարարության հարկային և մաքսային մարմինների գանգատարկման հանձնաժողովի եզրակացությունը.

ՀՀ ՖՆ հարկային և մաքսային մարմինների գանգատարկման հանձնաժողովը (այսուհետ նաև Հանձնաժողով), ուսումնասիրելով սույն գործին առնչվող նյութերն ու ապացույցները եկավ հետևյալ եզրակացության:

Քննարկման ընթացքում նշվեց, որ համաձայն ՀՀ ԿԱ անշարժ գույքի կադաստրի պետական կոմիտեի կողմից ներկայացվող անշարժ գույքի և դրա նկատմամբ գրանցված իրավունքների վերաբերյալ հաշվետվության, Հովակիմ Ղազարյանին և Կարինե Գալստյանին սեփականության իրավունքով պատկանող Արագածոտնի մարզի, Աշտարակ քաղաքի, Տիգրան Մեծի փողոցի թիվ 18 առևտրի և սպասարկման օբյեկտը և հողամասը՝ անշարժ գույքի առուվաճառքի պայմանագրի հիման վրա, 2013թ. ապրիլի 23-ին օտարվել է «Արարատբանկ» ԲԲԸ-ին: Հովակիմ Ղազարյանը և Կարինե Գալստյանն ամուսիններ են: Օտարված գույքի արժեքը կազմել է 112.657.500 դրամ:

Քաղաքացի Հովակիմ Ղազարյանը 2014 թ-ի դեկտեմբերի 5-ին ծանուցվել է, որպեսզի ներկայանա Աշտարակի ՏՀՏ՝ կատարված գործարքների վերաբերյալ համապատասխան հաշվարկ ներկայացնելու համար: Հովակիմ Ղազարյանը 2014 թ-ի դեկտեմբերի 8-ին ներկայացել է Աշտարակի ՏՀՏ, սակայն հրաժարվել է ներկայացնել համապատասխան հաշվարկ: Արդյունքում, ՀՀ ՖՆ Աշտարակի ՏՀՏ կողմից կատարվել է վճարվող հարկերի նախնական հաշվարկ, որի արդյունքում ԱԱՀ-ի գծով լրացուցիչ հաշվարկվել է ընդամենը 18.278.463 դրամ պարտավորության գումար:

Գանգատում բերված պնդումների վերաբերյալ, որ ՀՀ հարկային օրենսդրությունում առկա են երկիմաստություններ կապված ԱԱՀ վճարող անհատ ձեռնարկատեր չհանդիսացող ֆիզիկական անձանց կողմից ԱԱՀ-ի վճարման հետ, նշվեց, որ դրանք հիմնավոր չեն հետևյալ պատճառաբանությամբ:

«Ավելացված արժեքի հարկի մասին» ՀՀ օրենքի 6-րդ հոդվածի 1-ին կետի «ա» ենթակետի համաձայն՝ անհատ ձեռնարկատեր չհանդիսացող ֆիզիկական անձի կողմից իրականացված ձեռնարկատիրական գործունեության առարկա հանդիսացող գույքի, 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 օտարման գործարքները համարվում են ապրանքի մատակարարում:

«Ավելացված արժեքի հարկի մասին» ՀՀ օրենքի 8-րդ հոդվածով սահմանված է ԱԱՀ-ով հարկվող շրջանառության որոշման կարգը, մասնավորապես, հոդվածի 1-ին կետի համաձայն՝ ապրանքների մատակարարման և ծառայությունների մատուցման դեպքերում (բացառությամբ սույն հոդվածով սահմանված դեպքերի) 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: Միաժամանակ, 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 նույն կետով նախատեսված դեպքի:

Իր հերթին, «Ավելացված արժեքի հարկի մասին» ՀՀ օրենքի 3-րդ հոդվածի համաձայն՝ անհատ ձեռնարկատեր չհանդիսացող ֆիզիկական անձանց նկատմամբ ԱԱՀ-ի շեմը կիրառվում է նույն օրենքի 3.1 հոդվածի 3-րդ կետի «բ» ենթակետում և 6-րդ հոդվածի 1-ին կետի «ա» ենթակետում նշված դեպքերում: Նույն պարբերությունում նշված գործարքների մասով ԱԱՀ-ի պարտավորության մեծությունը որոշվում է:

ա. գույքի մատակարարման կամ ծառայության մատուցման գործարքի ընդհանուր հարկվող շրջանառությունից, եթե անձի իրականացրած ապրանքի մատակարարման և (կամ) ծառայությունների մատուցման գործարքների ընդհանուր շրջանառությունը նախորդ տարում գերազանցել է ԱԱՀ-ի շեմը,

բ. գույքի մատակարարման կամ ծառայության մատուցման գործարքի ընդհանուր հարկվող շրջանառության և ընթացիկ տարվա սկզբից իրականացրած բոլոր գործարքների ընդհանուր հարկվող շրջանառության հանրագումարի ԱԱՀ-ի շեմը գերազանցող գումարից, եթե անձի իրականացրած՝ ապրանքի մատակարարման և (կամ) ծառայությունների մատուցման գործարքների ընդհանուր շրջանառությունը նախորդ տարում չի գերազանցել ԱԱՀ-ի շեմը:

Հաշվի առնելով վերոգրյալը՝ գույքի օտարման մասով ԱԱՀ-ն հաշվարկվում է հաշվի առնելով օրենքի 8-րդ հոդվածով սահմանված հարկվող շրջանառության որոշման և 3-րդ հոդվածով սահմանված ԱԱՀ-ի շեմի կիրառման դրույթները:

Քննարկվող դեպքում վերոգրյալ իրավանորմերով սահմանված կարգով ՀՀ ՖՆ Աշտարակի ՏՀՏ կողմից հաշվարկվել են քաղաքացիներ Հովակիմ Ղազարյանի և Կարինե Գալստյանի հարկային պարտավորությունները:

Գանգատում բերված պնդումների վերաբերյալ, որ Հովակիմ Ղազարյանը և Կարինե Գալստյանն իրազեկված չեն եղել «ԱԱՀ-ի մասին» ՀՀ օրենքում կատարված փոփոխությունների ու լրացումների մասին, հարկ է նշել, որ «Հարկերի մասին» ՀՀ օրենքի 15-րդ հոդվածի համաձայն. «Հարկ վճարողը պարտավոր է՝

...

բ) հաշվետու ժամանակաշրջանի արդյունքներով հարկային օրենսդրությամբ այլ բան սահմանված չլինելու դեպքում ինքնուրույն հաշվարկել սահմանված հարկերի գումարները և իրականացնել դրանց վճարումը բյուջե:

գ) սահմանված ժամկետում հարկային մարմին ներկայացնել (մասնավորապես ներկայացնել էլեկտրոնային եղանակով՝ համաձայն սույն օրենքի բաղկացուցիչ մասը կազմող 2-րդ հավելվածի, կամ ուղարկել փոստով՝ համաձայն սույն օրենքի բաղկացուցիչ մասը կազմող 3-րդ հավելվածի, կամ հանձնել ըստ պատկանելության) հարկային օրենսդրությամբ նախատեսված հաշվետվությունները, հաշվարկները, այլ փաստաթղթեր և տեղեկություններ:

դ) ժամանակին վճարել օրենքով սահմանված հարկերը՝ հարկային օրենսդրությամբ նախատեսված դեպքերում սահմանված կարգով կատարելով նաև դրանց կանխավճարային մուծումները:»:

Իր հերթին, «Հարկերի մասին» ՀՀ օրենքի 22-րդ հոդվածի առաջին պարբերության համաձայն՝ հարկերը ճիշտ հաշվարկելու, ժամանակին վճարելու և հարկային օրենսդրության մյուս պահանջները պահպանելու պատասխանատվությունը, հարկային օրենսդրությամբ այլ բան սահմանված չլինելու դեպքում, կրում են հարկ վճարողները և դրանց (ձեռնարկությունների, հիմնարկների և կազմակերպությունների)՝ Հայաստանի Հանրապետության օրենսդրությամբ սահմանված պաշտոնատար անձինք:

Ինչ վերաբերվում է գանգատաբերի ներկայացուցչի հնչեցրած պահանջին, որ քննարկվող դեպքում ԱԱՀ-ի շեմը պետք է կիրառվեր ոչ թե մեկ, այլ՝ երկու անգամ, ապա այդ կապակցությամբ նշվեց հետևյալը:

«Ավելացված արժեքի հարկի մասին» ՀՀ օրենքի 35-րդ հոդվածով հստակ սահմանված է, որ մեկից ավելի անձանց ընդհանուր սեփականությունը հանդիսացող գույքի օտարման դեպքում ԱԱՀ-ի շեմը կիրառվում է մեկ անգամ՝ անկախ պայմանագրով գույք օտարող կողմում հանդես եկող անձանց թվաքանակից կամ այդ գույքի նկատմամբ սեփականություն ունեցողների թվաքանակից:

Ելնելով վերոգրյալից և հաշվի առնելով, որ տվյալ դեպքում օտարվել է Հովակիմ Ղազարյանի և Կարինե Գալստյանի ընդհանուր սեփականությունը հանդիսացող գույքը, հետևապես ԱԱՀ-ի շեմը կիրառվում է մեկ անգամ:

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

ո Ր Ո Շ Ո Ւ Մ Է՝

Քաղաքացիներ Հովակիմ Ղազարյանի և Կարինե Գալստյանի ներկայացուցչի 27.12.2014 թ-ի դիմումով բերված գանգատը մերժել:

Սույն որոշմանը չհամաձայնվելու դեպքում այն ուժի մեջ մտնելու օրվանից երկու ամսվա ընթացքում կարող է բողոքարկվել ՀՀ վարչական դատարան:

Հանձնաժողովի նախագահ՝

