

ՀՀ ֆինանսների նախարարություն

Հարկային և մաքսային մարմինների գանգատարկման հանձնաժողով

Ո Ր Ո Շ ՈՒ Մ 35/2

8 սեպտեմբերի 2015 թ.

Քննարկվեց քաղաքացի Արա Ամիրջանյանի 27.07.2015 թ-ի գրությամբ բերված գանգատը ՀՀ ՖՆ Մաշտոցի ՀՏ պետի 09.07.2015 թ-ի թիվ 1625 որոշման դեմ:

Քաղաքացի Արա Ամիրջանյանի գանգատում բերված փաստարկները.

25.12.2012թ.-ին Արա Ամիրջանյանի (այսուհետ նաև գանգատաբեր), Վահագն Ամիրջանյանի, Նարինե Ռոստոմյանի և Սանասար Բեգլարյանի միջև կնքված Անշարժ գույքի առուվաճառքի պայմանագրով Արա Ամիրջանյանը վաճառել է իրեն, Վահագն Ամիրջանյանի և Նարինե Ռոստոմյանի ընդհանուր բաժնային սեփականության իրավունքով պատկանող, Երևան քաղաքի, Մալաթիա-Սեբաստիա, Անդրանիկի փող. թիվ 113/2 հասցեի անշարժ գույքի յուրաքանչյուրի 1/3-ական մասերը, իսկ Սանասար Բեգլարյանը ամբողջությամբ գնել է նշված հասցեի անշարժ գույքը: Ընդ որում, Վահագն Ամիրջանյանը 11.07.2014թ.-ին նշված գործարքի հետ կապված տվել է գրավոր հայտարարություն այն մասին, որ նշված գործարքի յուրաքանչյուր բաժնային սեփականատիրոջն իրեն պատկանող բաժնեմասի դիմաց վճարված գումարը չի անցնում 58.300.000,0 ՀՀ դրամը, այդ իսկ պատճառով չի կարող ներկայացնել հաշվարկներ:

Գործարքի կատարման պահին գործող օրենսդրության համաձայն, գործարքի յուրաքանչյուր բաժնային սեփականատիրոջն իրեն պատկանող բաժնեմասի դիմաց վճարված գումարը 58.300.000,0 ՀՀ դրամը չգերազանցելու դեպքում, գույքն իրացնողը պարտավոր չէր տեղեկացնել ՀՀ հարկային մարմիններին կատարված գործարքի մասին: Ի պատասխան 2014 հուլիսին Երևան քաղաքի Արաբկիրի հարկային տեսչության հարցմանը, Վահագն Ամիրջանյանը 11.07.2014թ.-ին նշված գործարքի հետ կապված Արաբկիրի հարկային տեսչություն է ներկայացրել գրավոր հայտարարություն այն մասին, որ նշված գործարքի յուրաքանչյուր բաժնային սեփականատիրոջն իրեն պատկանող բաժնեմասի դիմաց վճարված գումարը չի անցնում 58.300.000,0 ՀՀ դրամը, այդ իսկ պատճառով գույքն իրացնողը, պարտավոր չէր հաշվարկներ ներկայացնել ՀՀ հարկային մարմիններին:

Ձևախեղելով նշված փաստերի իրավաբանական նշանակությունը՝ սույն թվականի հունիսի 4-ին ՀՀ ֆինանսների նախարարության Մաշտոցի հարկային տեսչության կողմից հանձնվել է իրազեկման թերթիկ /Ծանուցում/, ըստ որի Մաշտոցի հարկային տեսչությունում առկա տեղեկությունների համաձայն 2014թ.-ի ընթացքում իրականացվել է «Ավելացված արժեքի հարկի մասին» ՀՀ օրենքի 6-րդ հոդվածի 1-ին կետի բ/ ենթակետի համաձայն ապրանքի մատակարարում համարվող գործարքներ, որոնք ենթակա են հարկման: Այս իմաստով հատկանշական է նաև, որ 2014թ.-ին որևէ գործարք կողմերի միջև տեղի չի ունեցել, մինչդեռ դրա ներքո հարկային մարմինը հավանաբար նկատի է ունեցել 2012թ.-ի ընթացքում կատարված վերը հիշատակված գործարքը: Ընդ որում, 09.07.2015թ. կայացվել է նաև թիվ 1625 վարչական ակտը, որով որոշվել է ֆիզիկական անձ Արա Ամիրջանյանից գանձել 12.548.667 դրամ:

Այլ կերպ ասած, նշված ծանուցումն արդեն իսկ առարկայացվել է համապատասխան վարչական ակտի ընդունմամբ, որը և վիճարկվում է սույն արտադատական կառուցակարգի շրջանակներում: Նման պայմաններում փաստորեն ստացվել է այնպես, որ հարկային մարմնի կողմից չի իրականացվել պատշաճ հարկային-իրավական վարչարարություն՝ պարզելու գործի հանգամանքները բազմակողմանի և օբյեկտիվ հիմունքներով: Ողջ խնդիրն այն է, որ ենթադրյալ հարկվող օբյեկտ համարվող գործարքի կնքման պահին գործող «Ավելացված արժեքի հարկի մասին» ՀՀ օրենքի 35-րդ հոդվածի խմբագրությամբ նախատեսված չէր

որևիցե պահանջ բաժնեմասի օտարման գործարքը նշված հարկատեսակով հարկելու վերաբերյալ:

Այսպես, «Ավելացված արժեքի հարկի մասին» ՀՀ օրենքն ընդունվել է 14.05.1997թ.-ին, ուժի մեջ է մտել 01.07.1997թ.: Նշված օրենքի 35-րդ հոդվածը խմբագրվել է միայն մեկ անգամ 19.12.12 ՀՕ-240-Ն օրենքով, որով և նախատեսվել է հարկային մարմնի դիրքորոշման հիմք համարվող փոփոխությունը: Իր հերթին, նշված օրենքը ուժի մեջ է մտել 2013թ. հունվարի 13-ից՝ գործարքի կնքումից հետո: Բնական է, որ հիշյալ փոփոխությունը չէր կարող հետադարձ ուժ ունենալ նախկինում՝ մինչև 19.12.2012թ. կնքված գործարքների նկատմամբ:

Փաստորեն, ստացվում է այնպես, որ հարկային մարմինը պարզապես հաշվի չի առել խնդրո առարկա ոլորտում օրենքի հետադարձ իրավական ուժի առանձնահատկությունները: Ինքնին հասկանալի է, որ երբ նորմատիվ բնույթի իրավական ակտը վատթարացնում է անձի իրավական դրությունը՝ որևէ գործողության համար անբարենպաստ իրավական հետևանքներ սահմանելու ձևով, ապա այն չի կարող տարածվել մինչ դրա ուժի մեջ մտնելը ծագած իրավահարաբերության նկատմամբ: Այլ կերպ ասած՝ ինքնին օրենքի փոփոխությունն անձի կատարած գործողության համար նոր իրավական անբարենպաստ հետևանքներ առաջացնելու իրավական հիմք դեռևս չի կարող դիտվել: Նշված խնդրին հասնելու համար անհրաժեշտ է հաշվի առնել հետևյալ վավերապայմանների միաժամանակյա առկայությունը.

Կատարված ենթադրյալ հարկվող օբյեկտ համարվող արարքի կատարման պահին ինչ կիրառելի օրենսդրություն է գործել.

Կիրառելի օրենսդրությամբ նախատեսված է եղել արդյոք պատասխանատվության որևէ տեսակ կամ ֆիզիկական անձի համար այլ անբարենպաստ իրավական հետևանքներ:

Քանի դեռ նշված իրավական հարցադրումներին չեն տրվել բովանդակային պատասխաններ, անթույլատրելի է ձեռնամուխ լինել հարկահանման ֆիսկալ քաղաքականության կենսագործմանը: Ի վերջո, բյուջետային մուտքերը չպետք է փնեն ի հաշիվ որևէ հարկվող օբյեկտ համարող գործողություն չիրականացրած ֆիզիկական անձանց անձնական միջոցների:

Այսպիսով, գանգատաբերը գտնում է, որ ֆիզիկական անձին վարչական մարմնի ծանուցումը բացարձակապես անհիմն է, առակայազուրկ, ուղղակիորեն խախտում է կիրառելի իրավադրույթները, որպիսի իրավիճակը հարուցում է դիմումատուի արդարացի դժգոհությունը և ՀՀ ֆինանսների նախարարության կազմում գործող հանձնաժողովի միջոցով իրավունքների պաշտպանություն հայցելու անհրաժեշտությունը:

Հաշվի առնելով վերոգրյալը՝ գանգատաբերը խնդրում է վերացնել ՀՀ ֆինանսների նախարարության Մաշտոցի հարկային տեսչության կողմից 09.07.2015 թ-ին կայացված թիվ 1625 վարչական ակտը:

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 ՀՀ ՖՆ Մաշտոցի ՀՏ պետը, քննարկելով քաղաքացի Արա Ամիրջանյանի վերաբերյալ վարչական վարույթի նյութերը պարզել է, որ 08.07.2015 թ-ի դրությամբ նրա ԱԱՀ-ի գծով չկատարված հարկային պարտավորությունները կազմում են 12.548.667 դրամ, որից ապառք 4.925.985 դրամ, տույժ 2.696.697 դրամ, տուգանք 4.925.985 դրամ, որն առաջացել է «Ավելացված արժեքի հարկի մասին» ՀՀ օրենքի 6-րդ հոդվածի 1-ին կետի ա) ենթակետի հիմքով կատարված նախնական հաշվարկի հիման վրա:

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 ՖՆ Մաշտոցի ՀՏ պետի կողմից 09.07.2015 թ-ին

ընդունվել է թիվ 1625 որոշումը (այսուհետ նաև Որոշում) Արա Ամիրջանյանից 12.548.667 դրամ պարտավորության գումար գանձելու վերաբերյալ:

Որոշմամբ արձանագրված ավելացված արժեքի հարկի գծով պարտավորությունների գանձման առաջադրման համար հիմք է հանդիսացել այն հանգամանքը, որ 25.12.2012 թ-ին կնքված Անշարժ գույքի առուվաճառքի պայմանագրի համաձայն Արա Ամիրջանյանը վաճառել է իրեն, Վահագն Ամիրջանյանի և Նարինե Ռոստոմյանի ընդհանուր բաժնային սեփականության իրավունքով պատկանող, Երևան քաղաքի, Մալաթիա-Սեբաստիա, Անդրանիկի փող. թիվ 113/2 հասցեի անշարժ գույքի յուրաքանչյուրի 1/3-ական մասերը, իսկ Սանասար Բեգլարյանը ամբողջությամբ գնել է նշված հասցեի անշարժ գույքը: Նշված գործարքից բխող իրավունքների պետական գրանցումը կատարվել է 11.01.2013 թ-ին:

Տվյալ դեպքում գանգատաբերը պնդում է, որ վերոգրյալ գույքն իր կողմից վաճառվել է 25.12.2012 թ-ին կնքված Անշարժ գույքի առուվաճառքի պայմանագրով, հետևապես դրանից հետո «Ավելացված արժեքի հարկի մասին» ՀՀ օրենքի 35-րդ հոդվածում կատարված փոփոխությունը չի կարող հետադարձ ուժ ունենալ և կիրառվել մինչև այդ կնքված գործարքի նկատմամբ:

Հանձնաժողովը գտնում է, որ գանգատաբերի վերոգրյալ պնդումները հիմնավոր չեն, հետևյալ պատճառաբանությամբ:

Հայաստանի Հանրապետության 19.12.2012 թ-ի թիվ ՀՕ-240-Ն օրենքը (այսուհետ նաև Օրենք) «Ավելացված արժեքի հարկի մասին» Հայաստանի Հանրապետության օրենքում փոփոխություններ և լրացումներ կատարելու մասին, ուժի մեջ է մտել 2013 թվականի հունվարի 1-ից:

Օրենքի 4-րդ հոդվածի համաձայն. «Օրենքի 6-րդ հոդվածում՝

1) 1-ին կետը շարադրել հետևյալ խմբագրությամբ՝

«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:

Անհատ ձեռնարկատեր չհանդիսացող ֆիզիկական անձի կողմից իրականացված գործարքները համարվում են ապրանքի մատակարարում հետևյալ դեպքերում՝

ա. 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 օտարումը»:

Օրենքի 4-րդ հոդվածի 3-րդ կետի համաձայն. «Սույն օրենքի դրույթների կիրառման առումով գործարք է դիտվում որոշակի մեկ տեսակի ապրանքի օտարումը կամ մեկ տեսակի ծառայության մատուցումը՝ այն քանակով կամ ծավալով, որն իրականացվում է մեկ առաքմամբ կամ գնորդին մեկանգամյա հանձնումով (գնորդի կողմից ընդունմամբ): Ընդ որում՝ որպես մեկ առաքմամբ մատակարարված ապրանքի քանակ կամ մեկ հանձնումով ծառայության մատուցման ծավալ ընդունվում է հաշվարկային փաստաթղթում, իսկ դրա բացակայության դեպքում՝ վճարային փաստաթղթում, ընդունման-հանձնման կամ կատարողական ակտում կամ այլ փաստաթղթում արձանագրված քանակությունը (ծավալը)»:

Օրենքի 26-րդ հոդվածի համաձայն. «Օրենքի 35-րդ հոդվածը շարադրել հետևյալ խմբագրությամբ՝

«Հոդված 35. 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: ԱԱՀ-ով հարկման (այդ թվում՝ ԱԱՀ-ի շեմի կիրառման նպատակով գույքի սեփականությունում անձին պատկանող բաժնեմասի օտարման գործարքի՝ օրենքին համապատասխան որոշվող ԱԱՀ-ով հարկվող)

շրջանառությանն ավելացվում է նախկինում կատարված գործարքով (գործարքներով) այդ գույքի սեփականության իրավունքում այդ անձի բաժնետնասի օտարման գործարքների ԱԱՀ-ով հարկվող շրջանառությունները: Ընդհանուր սեփականություն հանդիսացող գույքի օտարման գործարքից առաջացող ավելացված արժեքի հարկի պարտավորության մասով գույքի սեփականությունում բաժնետնաս ունեցողները կրում են համապարտ պարտավորություն»:

«Գույքի նկատմամբ պետական գրանցման ենթակա իրավունքները ծագում են դրանց գրանցման պահից»: Նույն օրենսգրքի 135-րդ հոդվածի 1-ին մասի համաձայն. «Անշարժ գույքի նկատմամբ սեփականության իրավունքը և այլ գույքային իրավունքները, այդ իրավունքների սահմանափակումները, դրանց ծագումը, փոխանցումն ու դադարումը ենթակա են պետական գրանցման», իսկ 176-րդ հոդվածի 2-րդ մասի համաձայն. «Այն դեպքերում, երբ գույքի նկատմամբ իրավունքը ենթակա է պետական գրանցման, ձեռք բերողի սեփականության իրավունքը ծագում է դրա գրանցման պահից»:

Այսպիսով, քննարկվող դեպքում, թեև վերոգրյալ Անշարժ գույքի առուվաճառքի պայմանագիրը կնքվել է 25.12.2012 թ-ին, իսկ թիվ ՀՕ-240-Ն օրենքը ուժի մեջ է մտել 01.01.2013 թ-ից (այսինքն՝ գործարքը կատարվել է մինչև օրենքի ուժի մեջ մտնելն ընկած ժամանակահատվածում), սակայն նշված հանգամանքը չի կարող հիմք հանդիսանալ այն պնդումների համար, որ օրենքի դրույթները տվյալ գործարքի նկատմամբ կիրառելի չեն: Բանն այն է, որ տվյալ դեպքում անշարժ գույքի օտարման գործարքը կարող է ավարտված համարվել միայն սեփականատիրոջ փոփոխության պետական գրանցման պահից, ինչը քննարկվող դեպքում տեղի է ունեցել Օրենքի ուժի մեջ մտնելուց հետո ընկած ժամանակահատվածում: Այսպիսով, գործ ունենք մի իրավիճակի հետ, երբ գործարքը ժամանակային առումով ձգձգվել է՝ սկսվելով Օրենքի մեկ և ավարտվելով այլ խմբագրության պայմաններում, քանի որ անշարժ գույքը ձեռք բերողի սեփականության իրավունքը ծագել է միայն դրա գրանցման պահից:

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՝

ՀՀ ՖՆ Մաշտոցի ՀՏ պետի 09.07.2015 թ-ի թիվ 1625 որոշումը թողնել անփոփոխ, իսկ գանգատը՝ մերժել:

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

Հանձնաժողովի նախագահ՝


Վ.ՄԻՐՈՒՄՅԱՆ

