

ՀՀ ԿԱ պետական եկամուտների կոմիտե

Հարկային և մաքսային մարմինների գանգատարկման հանձնաժողով

Ո Ր Ո Շ ՈՒ Մ 13/2

14 մարտի 2017թ.

Քննարկվեց քաղաքացի Գուրգեն Հովհաննիսյանի գանգատը ՀՀ ԿԱ ՊԵԿ Հրազդանի ՏՀՏ կողմից 01.12.2016թ. կազմված հարկային պարտավորությունների հաշվարկման տեղեկանքի և ՀՀ ԿԱ ՊԵԿ իրավաբանական վարչության պետի 15.12.2016թ. թիվ 987/8 որոշման դեմ:

Քաղաքացի Գուրգեն Հովհաննիսյանի գանգատում բերված փաստարկները.

Ներկայացվում է գանգատ՝ կապված ՀՀ ԿԱ ՊԵԿ Հրազդանի ՏՀՏ ՏՎ բաժնի կողմից 2016թ. դեկտեմբերի 1-ին կազմված հարկային պարտավորությունների հաշվարկման տեղեկանքի (այսուհետ նաև՝ տեղեկանք) վերաբերյալ, որի հիման վրա ՀՀ ԿԱ ՊԵԿ իրավաբանական վարչության պետի կողմից կայացվել է թիվ 987/8 որոշումը (այսուհետ նաև՝ որոշում):

Որոշումը և տեղեկանքը Գուրգեն Հովհաննիսյանը (այսուհետ նաև՝ Դիմող) ստացել է 22.12.2016թ.: Ըստ տեղեկանքի՝ Դիմողի կողմից հարկային մարմին ներկայացված 2016թ. 2-րդ եռամսյակի ֆիզիկական անձի իրականացրած գործարքների մասով ԱԱՀ-ի հաշվարկում նրա կողմից իրականացված գործարքների արդյունքում առաջացող ԱԱՀ ամբողջական գումարը չի արտացոլվել:

Դիմողի կողմից 2016թ. 2-րդ եռամսյակում իրացվել է 154.372.660 ՀՀ դրամ ընդհանուր արժողությամբ անշարժ գույք (բնակարաններ ու շինություն):

01.12.2016թ. դրությամբ կազմված տեղեկանքում, որը հարկային մարմինը որոշման հետ ուղարկել է Դիմողին, նշված է, որ «Ավելացված արժեքի հարկի մասին» ՀՀ օրենքի 6-րդ հոդվածի «դ» ենթակետով սահմանված 10 տոկոսի շեմը կիրառվում է միայն մեկ անգամ բոլոր կառուցապատողների համար և հաշվի է առնվում շենքի (դրա բնակարանների կամ այլ տարածքների) օտարման սկզբից: Դիմողը պատասխանել է, որ հիշյալ օրենքում ոչ մի նշում առկա չէ այն մասին, որ վերը նշված տասը տոկոսի նվազեցումը պետք է կատարվի միայն մեկ անգամ, մեկ կառուցապատողի կողմից, ինչը հստակ շարադրված է «Եկամտային հարկի մասին» ՀՀ օրենքի 10-րդ հոդվածի 4-րդ կետում՝ եկամտային հարկի գումարները հաշվարկելու համար:

«Ավելացված արժեքի հարկի մասին» ՀՀ օրենքի 6-րդ հոդվածի 1-ին մասի «դ» ենթակետը սահմանում է՝ օրենքով սահմանված կարգով որպես բազմաբնակարան (այդ թվում՝ բազմաֆունկցիոնալ) շենքի, ստորաբաժանված շենքի, բնակելի թաղամասերում կամ համալիրներում անհատական բնակելի տներ կառուցապատող և (կամ) սեփականատեր հանդիսացող անձի կողմից շենքի, դրա բնակարանների կամ այլ տարածքների, անհատական բնակելի տների օտարումը (առանց ընդհանուր բաժնային սեփականություն հանդիսացող ոչ բնակելի տարածքների), բացառությամբ բազմաբնակարան (այդ թվում՝ բազմաֆունկցիոնալ) շենքի, ստորաբաժանված շենքի, դրա բնակարանների կամ այլ տարածքների ընդհանուր մակերեսի մինչև 10 տոկոսի, սակայն ոչ ավելի, քան 500 քառակուսի մետր մակերեսի, իսկ բնակելի թաղամասերում կամ համալիրներում մինչև 4 անհատական բնակելի տների օտարումը:

Հարկային մարմինը ցանկանում է կիրառել օրենքի մի դրույթ, որը չկա օրենքում: Այստեղ խոսք անգամ չկա տարընթերցման մասին, որը եթե նույնիսկ լիներ, միևնույն է,

համաձայն «Հարկերի մասին» ՀՀ օրենքի 2-րդ հոդվածի, կմեկնաբանվեր Դիմողի օգտին: Հիմնավորումը հարկային տեսչությունն անհասկանալի պատճառներով չի ընդունել:

Հարկային մարմինը 09.11.2016թ. կազմել և ուղարկել է նաև կամերալ արձանագրություն թիվ 619/2016 համարի՝ հղում տալով «ՀՀ-ում ստուգումների կազմակերպման և անցկացման մասին» ՀՀ օրենքին: Այստեղ ևս հարկային մարմինը կատարել է օրենքով չսահմանված գործողություններ, քանի որ նշված օրենքը չի տարածվում ֆիզիկական անձանց, այսինքն՝ Դիմողի վրա: Որպես հիմնավորում գանգատում բերված են «ՀՀ-ում ստուգումների կազմակերպման և անցկացման մասին» ՀՀ օրենքի 1-ի հոդվածի 1-ին և 3-րդ կետերի դրույթները:

Ինչ վերաբերվում է վերը նշված կամերալ արձանագրության բովանդակությանը, ապա դրանում հղում է կատարվել «Ավելացված արժեքի հարկի մասին» ՀՀ օրենքի 6-րդ հոդվածի 1-ին մասի «դ» կետին, սակայն շարադրվել է այնպիսի դրույթ, որը գոյություն չունի օրենքում: Մեջբերում. «Ընդ որում ապրանքի մատակարարում չհամարվող մինչև 10%-ի, սակայն ոչ ավելի, քան 500 քառակուսի մետր մակերեսի օտարումը հաշվի է առնվում շենքի (դրա բնակարանների կամ այլ տարածքների) օտարման սկզբից»: Տվյալ գոյություն չունեցող դրույթի վերաբերյալ հիմնավորումները, որը արդեն շարադրվել է վերևում, ուղարկվել է պատասխան նամակով 15.11.2016թ: Ընդ որում, այդ նամակի մեջ ևս անդրադարձ է արված նաև ԱԱՀ-ի 58.35 մլն շեմին, որի հիմնավորումների մասին կշարադրվի ստորև:

15.12.2016թ. հարկային մարմինն օրենքի խախտմամբ կազմել է թիվ 987/8 որոշումը՝ հարկ վճարողի ժամանակին չվճարված հարկային պարտավորությունների գծով վճարման ենթակա գումարի գանձման մասին, որում նշված է, որ ըստ հարկային մարմնում առկա տվյալների Դիմողի չկատարած հարկային պարտավորությունները կազմել են 18.435.673 ՀՀ դրամ:

Այս փաստը ևս մեկ անգամ տալիս է հիմնավորումն առ այն, որ Հրազդանի ՏՀՏ-ի կողմից Դիմողի նկատմամբ կայացրած որոշումն անհիմն է, զուրկ է որևէ հաշվարկից: Բայց սա դեռ ամենը չէ: Հրազդանի ՏՀՏ-ի կողմից վերը նշված անօրինական գործողությունների հիման վրա արգելանք է դրվել նաև Դիմողի անձնական գույքի վրա, որը խոչընդոտել է իր հետագա գործունեությունը:

Վերը նշված տեղեկանքի մեջ ԱԱՀ-ի գծով հարկային պարտավորությունը հաշվարկելիս հարկային մարմինը հաշվի չի առել ԱԱՀ-ի մասին ՀՀ օրենքի 3-րդ հոդվածի 1-ին պարբերությամբ սահմանված ԱԱՀ-ի շեմը: Անդրադառնանք ԱԱՀ-ի շեմի կիրառելու հիմքերին:

1. համաձայն «Ավելացված արժեքի հարկի մասին» ՀՀ օրենքի 3-րդ հոդվածի 4-րդ կետի 3-րդ պարբերության՝ անհատ ձեռնարկատեր չհանդիսացող ֆիզիկական անձանց նկատմամբ ԱԱՀ-ի շեմը կիրառվում է սույն օրենքի 3.1 հոդվածի 3-րդ կետի «բ» ենթակետում և 6-րդ հոդվածի 1-ին կետի «ա» ենթակետում նշված դեպքերում: Սույն պարբերությունում նշված գործարքների մասով ԱԱՀ-ի պարտավորության մեծությունը որոշվում է՝

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:

Վերը նշված պարբերության 1-ին նախադասության 1-ին մասում հստակ սահմանվում է, որ ֆիզիկական անձանց նկատմամբ ԱԱՀ-ի շեմը կիրառվում է նրանց

կողմից իրականացրած գույքի մատակարարում համարվող բոլոր գործարքների նկատմամբ: Իսկ 6-րդ հոդվածում մասնավորեցված է, թե որոնք են համարվում ֆիզիկական անձի համար ապրանքի մատակարարում: Այսինքն, սույն շեմը տարածվում է 6-րդ հոդվածով նախատեսված ապրանքների մատակարարում համարվող բոլոր գործարքների վրա, այդ թվում՝ «ա» կետով նախատեսված 2 և ավելի անգամ անշարժ գույք, ավտոմեքենայի վաճառքի վրա և «դ» կետով նախատեսված, 10 տոկոսի շեմը գերազանցած գույքի մատակարարման գործարքների վրա: Իսկ նույն նախադասության երկրորդ մասում սահմանվում է նաև, որ ԱԱՀ-ի շեմը կիրառվում է 6-րդ հոդվածի 1-ին կետի «ա» ենթակետում նշված դեպքերում: Այստեղ պետք է խոսել օրենքում առկա բացահայտ հակասության մասին: Մի դեպքում ասվում է, որ ԱԱՀ-ի շեմը կիրառվում է ֆիզիկական անձանց կողմից իրականացված ապրանքի մատակարարում համարվող բոլոր գործարքների վրա և նույն նախադասությունում ասվում է, որ ԱԱՀ-ի շեմը տարածվում է 6-րդ հոդվածի 1-ին կետի «ա» ենթակետում նշված դեպքերում:

Հիմք ընդունելով «Հարկերի մասին» ՀՀ օրենքի 2-րդ հոդվածի դրույթները օրենքում առկա հակասությունը պետք է կիրառվի ի օգուտ Դիմողի, որից հետևում է, որ պետք է կիրառվեր ԱԱՀ-ի շեմը: Մինչդեռ, ՀՀ ԿԱ ՊԵԿ Հրազդանի տարածքային հարկային տեսչության ՏՎ բաժնի կողմից հաշվարկը կատարվել է առանց հաշվի առնելու «Ավելացված արժեքի հարկի մասին» ՀՀ օրենքի վերը նշված դրույթները:

Հետևաբար, հարկային մարմնի կողմից կատարված հարկային պարտավորությունների հաշվարկը ոչ միայն թերի է, այլ նաև չի կատարվել ՀՀ օրենսդրությամբ սահմանված կարգով:

«Վարչարարության հիմունքների և վարչական վարույթի մասին» ՀՀ օրենքի 4-րդ, 8-րդ, 37-րդ հոդվածների համաձայն վարչական մարմինը պետք է ղեկավարվի բացառապես օրենքով, պարտավոր է ապահովել փաստական հանգամանքների բազմակողմանի, լրիվ և օբյեկտիվ քննարկումը՝ բացահայտելով գործի բոլոր, այդ թվում՝ վարույթի մասնակիցների օգտին առկա հանգամանքները, որը վարչական մարմնի կողմից չի կատարվել:

Ելնելով վերոգրյալից և հիմք ընդունելով «Վարչարարության հիմունքների և վարչական վարույթի մասին» ՀՀ օրենքի 57-րդ հոդվածի, 63-րդ հոդվածի 1-ին մասի, 69-րդ և 70-րդ հոդվածների դրույթները Դիմողը խնդրում է վերացնել (անվավեր ճանաչել) ՀՀ ԿԱ ՊԵԿ Հրազդանի ՏՀՏ ՏՎ բաժնի կողմից 2016թ. դեկտեմբերի 1-ին կազմված հարկային պարտավորությունների հաշվարկման տեղեկանքը և ՀՀ ԿԱ ՊԵԿ իրավաբանական վարչության պետի կողմից կայացված թիվ 987/8 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 հետևյալը.

ՀՀ ԿԱ անշարժ գույքի կադաստրի պետական կոմիտեից ստացված՝ անշարժ գույքի և դրա նկատմամբ իրավունքների գրանցման վերաբերյալ տեղեկությունների համաձայն՝ Հրազդան քաղաքի բնակիչ Գուրգեն Ռուբիկի Հովհաննիսյանի կողմից 2016թ. 2-րդ եռամսյակի ընթացքում օտարվել է ք.Երևան, Արաբկիր, Ն.Զարյան փ. թիվ 2 շենքից թվով 5 բնակարան և 1 շինություն՝ 479մ² ընդհանուր տարածքով (N8-9, 10-11, 13, 15, 16 բնակարանները և 23 շինությունը)՝ ընդհանուր 154.372.660 դրամ պայմանագրային արժեքով: Այս գործարքների մասով Գուրգեն Հովհաննիսյանը 28.08.2016թ. ներկայացրել

է 2016թ. 2-րդ եռամսյակի ֆիզիկական անձի կողմից իրականացրած գործարքների մասով ԱԱՀ-ի հաշվարկ՝ 56.822.844 դրամ հարկվող շրջանառությամբ և 11.364.568 ԱԱՀ-ով:

Նշված գործարքների և դրանց մասով ՀՀ ԿԱ անշարժ գույքի կադաստրի պետական կոմիտե կատարված հարցման արդյունքում ստացված տեղեկությունների վերլուծության արդյունքում հարկային մարմինը պարզել է, որ Հրազդան քաղաքի բնակիչ Վահան Սուրենի Մկրտչյանը, հանդիսանալով ք.Երևան, Արաբկիր, Ն.Ջարյան փողոց թիվ 2 բազմաբնակարան բնակելի շենքի կառուցապատող, 17.12.2015թ. շենքի 1339.1մ² ընդհանուր տարածքից 352.85մ² տարածքը նվիրատվությամբ անհատույց հանձնել է Սուրեն Մկրտչյանին և Նունե Դավթյանին: Շենքի բնակարանների մնացած մասի՝ 986.25մ² տարածքի կառուցապատման իրավունքը վաճառել է Գուրգեն Ռուբիկի Հովհաննիսյանին 62.265.000 դրամ պայմանագրային արժեքով: Սուրեն Մկրտչյանին և Նունե Դավթյանին նվիրատվությամբ հանձնված բնակարանների կադաստրային ընդհանուր արժեքը կազմել է 30.8 մլն. դրամ: Նշված գործարքների մասով Վահան Մկրտչյանը հարկային մարմին է ներկայացրել ԱԱՀ-ի հաշվարկ 20.390.897 դրամ հարկվող շրջանառությամբ և 78.429 դրամ ԱԱՀ-ով:

ՀՀ ԿԱ ՊԵԿ Հրազդանի ՏՀՏ կողմից կազմվել է 01.12.2016թ. հարկային պարտավորությունների հաշվարկման վերաբերյալ տեղեկանք, որը հիման վրա ՀՀ ԿԱ ՊԵԿ իրավաբանական վարչության պետի կողմից 15.12.2016թ. ընդունվել է N987/8 որոշումը՝ Գուրգեն Հովհաննիսյանից 18.435.673 դրամ պարտավորության գումար գանձելու մասին: Նշված տեղեկանքում ԱԱՀ-ի գծով հարկային պարտավորությունների հաշվարկման համար հիմք է ընդունվել այն հանգամանքը, որ Երևանի քաղաքապետարանի կողմից 02.12.2014թ. տրված N01/18-Մ-8250-1305 շինարարության թույլտվության համաձայն՝ ի սկզբանե ք.Երևան, Արաբկիր, Ն.Ջարյան փ. թիվ 2 շենքի կառուցապատող է հանդիսացել Վահան Մկրտչյանը, որն իր կողմից իրականացված գործարքների մասով ներկայացրած 2015թ. 4-րդ եռամսյակի ԱԱՀ-ի հաշվարկում, ԱԱՀ-ով հարկվող շրջանառությունը որոշելիս, կիրառել է «Ավելացված արժեքի հարկի մասին» ՀՀ օրենքի 3-րդ հոդվածի 4-րդ կետով և 6-րդ հոդվածի 1-ին մասի «դ» կետով սահմանված շեմերը, ուստի Գուրգեն Հովհաննիսյանի կողմից շենքի բնակարանների օտարումը համարվել է ԱԱՀ-ով հարկվող գործարք՝ առանց որևէ շեմի կիրառության: Գուրգեն Հովհաննիսյանի կողմից 2016թ. 2-րդ եռամսյակում իրականացված գործարքների մասով ԱԱՀ-ով հարկվող շրջանառություն է համարվել 154.372.660 դրամը, որից հաշվարկվել է ԱԱՀ 16.67% դրույքաչափով՝ 25.733.922 դրամի չափով: Գուրգեն Հովհաննիսյանի կողմից ներկայացված 2016թ. 2-րդ եռամսյակի ԱԱՀ-ի հաշվարկում որպես ԱԱՀ-ով հարկվող շրջանառություն՝ արտացոլվել է 56.822.844 դրամ (ԱԱՀ-ի գումարը՝ 11.364.568 դրամ): Որպես լրացուցիչ վճարման ենթակա ԱԱՀ-ի գումար՝ հաշվարկվել է 14.369.364 դրամ (25.733.922-11.364.568): «Հարկերի մասին» ՀՀ օրենքի 23-րդ և 24-րդ հոդվածների դրույթներին համապատասխան, հաշվարկվել են տույժերի գումարներ 2.630.000 դրամի չափով և տուգանքի գումարներ՝ 1.436.319 դրամի չափով: Արդյունքում, Հրազդանի ՏՀՏ կողմից կազմված հարկային պարտավորությունների վերաբերյալ տեղեկանքով վճարման ենթակա ԱԱՀ-ի լրացուցիչ պարտավորությունները կազմել են 18.435.673 դրամ:

Վերոգրյալի կապակցությամբ հարկ է նշել հետևյալը.

«Ավելացված արժեքի հարկի մասին» ՀՀ օրենքի՝

- **3.1-րդ հոդվածի համաձայն՝** նույն օրենքով այլ բան սահմանված չլինելու դեպքում նույն օրենքի 6-րդ հոդվածով սահմանված ԱԱՀ-ով հարկվող գործարքներ

(գործառնություններ) իրականացնելու դեպքում ԱԱՀ-ի վճարման պարտավորություն կրում են՝

1) ձեռնարկատիրական գործունեություն վարելու իրավունք չունեցող իրավաբանական անձինք, իրավաբանական անձի կարգավիճակ չունեցող կազմակերպությունները, այդ թվում՝ հիմնարկները, օտարերկրյա կազմակերպությունների ներկայացուցչությունները.

2) նույն օրենքով սահմանված դեպքերում՝ տեղական ինքնակառավարման և պետական կառավարման մարմինները, այդ մարմինների ստեղծած հիմնարկները, ՀՀ կենտրոնական բանկը.

3) անհատ ձեռնարկատեր կամ նույնը չհանդիսացող ֆիզիկական անձինք, եթե՝

ա. նրանց իրականացրած գործարքները, սույն օրենքի համաձայն, համարվում են ապրանքի մատակարարում,

բ. մատուցել են այնպիսի ծառայություններ (բացառությամբ անշարժ գույքի վարձակալության գործարքների) կամ մատակարարել են այնպիսի ապրանքներ, որոնց իրականացումն օրենքի համաձայն չի դիտվում որպես ապօրինի ձեռնարկատիրական գործունեություն,

գ. նրանց կողմից ՀՀ տարածք են ներմուծվում ապրանքներ, որոնց ներմուծումը, «Մաքսային կարգավորման մասին» ՀՀ օրենքի համաձայն, համարվում է ձեռնարկատիրական գործունեության նպատակով իրականացվող ներմուծում, կամ ՀՀ տարածք են ներմուծվում ավտոմեքենաներ, բացառությամբ ԵՏՄ անդամ պետություններից ներմուծված ավտոմեքենաների:

- 3-րդ հոդվածի համաձայն՝ «Շրջանառության հարկի մասին» ՀՀ օրենքով սահմանված՝ շրջանառության հարկ վճարող համարվելու համար ապրանքների մատակարարման և ծառայությունների մատուցման իրացման շրջանառության չափը նույն օրենքի կիրառման առումով համարվում է ԱԱՀ-ի շեմ, բացառությամբ ձեռնարկատիրական գործունեություն վարելու իրավունք ունեցող ոչ առևտրային կազմակերպությունների և նույն օրենքի 3.1-ին հոդվածի 3-րդ կետի «բ» ենթակետում և 6-րդ հոդվածի 1-ին կետի «ա» ենթակետում նշված դեպքերի՝ անհատ ձեռնարկատեր չհանդիսացող ֆիզիկական անձանց, որոնց համար նույն օրենքի կիրառման առումով ԱԱՀ-ի շեմ է համարվում ապրանքների մատակարարման և ծառայությունների մատուցման իրացման շրջանառության 58,35 մլն դրամը:

Անհատ ձեռնարկատեր չհանդիսացող ֆիզիկական անձանց նկատմամբ ԱԱՀ-ի շեմը կիրառվում է նույն օրենքի 3.1-րդ 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:

- 6-րդ հոդվածի 1-ին կետի համաձայն՝ ԱԱՀ-ով հարկվող գործարքներ (գործառնություններ) են համարվում՝ ապրանքների մատակարարումը՝ գործարք, որն

իրականացվում է ապրանքների (այդ թվում՝ արտադրանքի և անշարժ գույքի) սեփականության իրավունքը որևէ ձևով կատարվող հատուցման դիմաց այլ անձի փոխանցելու միջոցով: 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 սույն հոդվածով այլ բան սահմանված չէ:

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,

բ. մեկ օրացուցային տարվա ընթացքում երկու և ավելի թվով անգամ անձի սեփականությունը կամ ընդհանուր սեփականությունը հանդիսացող նույն տեսակի հետևյալ գույքի՝ բնակարանի, առանձնատան (այդ թվում՝ անավարտ (կիսակառույց)), անձնական օգտագործման ավտոմեքենայի, գյուղատնտեսական նշանակության և բնակավայրերի հողերի, ավտոտնակի՝ որևէ ձևով կատարվող հատուցման դիմաց օտարման դեպքերում ապրանքի մատակարարում է համարվում այդ ժամանակահատվածում երկրորդ և ավելի թվով նույն տեսակի գույքի օտարումը, եթե օտարումը կատարվում է տվյալ գույքի ձեռքբերմանը հաջորդող մեկ տարին չգերազանցող ժամանակահատվածում,

գ. իրավաբանական անձի կանոնադրական կամ բաժնեհավաք կապիտալում ֆիզիկական անձի կողմից շենքի, բնակարանի, առանձնատան կամ այլ շինության (այդ թվում՝ անավարտ (կիսակառույց)) ներդրումը, եթե այդ ներդրմանը համապատասխանող՝ ֆիզիկական անձին պատկանող բաժնեմասը մինչև ներդրումը կատարելու պահին հաջորդող երեք տարին լրանալը օտարվել է այլ անձի,

դ. օրենքով սահմանված կարգով որպես բազմաբնակարան (այդ թվում՝ բազմաֆունկցիոնալ) շենքի, ստորաբաժանված շենքի, բնակելի թաղամասերում կամ համալիրներում անհատական բնակելի տներ կառուցապատող և (կամ) սեփականատեր հանդիսացող անձի կողմից շենքի, դրա բնակարանների կամ այլ տարածքների, անհատական բնակելի տների օտարումը (առանց ընդհանուր բաժնային սեփականություն հանդիսացող ոչ բնակելի տարածքների), բացառությամբ՝ բազմաբնակարան (այդ թվում՝ բազմաֆունկցիոնալ) շենքի, ստորաբաժանված շենքի, դրա բնակարանների կամ այլ տարածքների ընդհանուր մակերեսի մինչև տասը տոկոսի, սակայն ոչ ավելի, քան 500 քառակուսի մետր մակերեսի, իսկ բնակելի թաղամասերում կամ համալիրներում՝ մինչև 4 անհատական բնակելի տների օտարումը:

Անհատ ձեռնարկատեր չհամարվող ֆիզիկական անձանց համար նույն կետում նշված՝ ԱԱՀ-ով հարկվող գործարքների մասով ԱԱՀ-ի պարզեցված հաշվարկների ներկայացման և գումարների վճարման կարգն ու ժամկետները սահմանում է ՀՀ կառավարությունը, իսկ ԵՏՄ անդամ պետություններից ներմուծվող այն ապրանքների մասով, որոնց ներմուծումը, «Մաքսային կարգավորման մասին» ՀՀ օրենքի համաձայն, համարվում է ձեռնարկատիրական գործունեության նպատակով իրականացվող ներմուծում, հարկային մարմին ներկայացվում է ներմուծողի կողմից լրացված՝

ներմուծման հարկային հայտարարագիրը: Նույն կետը կիրառվում է նաև անհատ ձեռնարկատեր հանդիսացող ֆիզիկական անձանց նկատմամբ, եթե նույն կետում նշված գույքը չի հանդիսանում անհատ ձեռնարկատեր հանդիսացող ֆիզիկական անձի կողմից իրականացվող ձեռնարկատիրական գործունեության առարկա:

Անկախ նույն կետի դրույթներից՝ ֆիզիկական անձանց պատկանող՝ ժառանգության զանգվածում ներառվող գույքի՝ ժառանգին օտարումը ապրանքի մատակարարում չի համարվում:

- 6-րդ հոդվածի 2-րդ կետի համաձայն՝ ԱԱՀ-ով հարկվող գործարք (գործառնություն) է համարվում ծառայությունների մատուցումը՝ ապրանքների մատակարարում չհամարվող գործարք (գործառնություն), որն իրականացվում է որևէ ձևով կատարվող հատուցման դիմաց, ներառյալ ոչ նյութական ակտիվների իրացումը (փոխանցումը),

- 8-րդ հոդվածի 1-ին կետով սահմանված է ԱԱՀ-ով հարկվող շրջանառությունը (հարկման բազան) որոշման ընդհանուր կանոնը՝ ապրանքների մատակարարման և ծառայությունների մատուցման դեպքերում (բացառությամբ նույն 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,

- 8-րդ հոդվածի 6-րդ կետի համաձայն՝ ապրանքների անհատույց մատակարարման, ծառայությունների անհատույց մատուցման, ինչպես նաև այն դեպքում, երբ դրանց դիմաց տվյալ գործարքների համար սովորականի համեմատ կիրառվում են գործարքի իրական արժեքից 20 և ավելի տոկոսով ցածր գներ, հարկման օբյեկտ է համարվում այդպիսի կամ նույնանման գործարքների համար համեմատելի հանգամանքներում որպես հարկվող շրջանառություն ընդունվող՝ նույն օրենքին համապատասխան որոշվող մեծության, 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,

- 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:

- «Հարկերի մասին» ՀՀ օրենքի 26-րդ հոդվածի համաձայն՝ հարկային օրենսդրության կիրառման առումով ձեռնարկատիրական գործունեություն չի համարվում քաղաքացիների, մասնավորապես, անձնական գույքի (ներառյալ նաև անշարժ) և իրերի օտարումը, բացառությամբ օրենքով նախատեսված դեպքերի, ինչպես նաև գույքը վարձակալության կամ անհատույց օգտագործման հանձնելը (բացառությամբ օրենքով նախատեսված դեպքերի), ոչ նյութական ակտիվների օտարումն ու տոկոսների ստացումը:

Քննարկվող հարցով եզրակացության հանգելու համար Հանձնաժողովը հաշվի է առնում նաև հետևյալ փաստական հանգամանքները՝

1) Երևանի քաղաքապետարանի կողմից 02.12.2014թ. տրված N01/18-Մ-8250-1305 շինարարության թույլտվության համաձայն՝ ք.Երևան, Արաբկիր, Ն.Զարյան փ. թիվ 2 շենքի կառուցապատող է հանդիսացել Վահան Մկրտչյանը,

2) Վահան Մկրտչյանը 17.12.2015թ. թվով 5 բնակարաններ 306.9մ² ընդհանուր մակերեսով, որպես նվիրատվություն անհատույց հանձնել է որդուն՝ Սուրեն Մկրտչյանին, իսկ 09.09.2015թ.՝ 1 բնակարան 45.9մ² մակերեսով՝ Նունե Դավթյանին,

3) 30.12.2015թ. Վահան Մկրտչյանը Գուրգեն Հովհաննիսյանին է օտարել շենքի թվով 11 բնակարանների և թվով 5 շենքի վարչական տարածքում գտնվող շինությունների (986.25մ²) տարածքի կառուցապատման իրավունքները՝ 62.265.000 դրամ ընդհանուր պայմանագրային արժեքով,

4) Վահան Մկրտչյանը հարկային մարմին է ներկայացրել ԱԱՀ-ի հաշվարկ 20.390.897 դրամ հարկվող շրջանառությամբ և 78.429 դրամ ԱԱՀ-ի գումարով,

5) Գուրգեն Հովհաննիսյանը որպես կառուցապատող 2016թ. 2-րդ եռամսյակի ընթացքում օտարել է ք.Երևան, Արաբկիր, Ն.Զարյան փ. թիվ 2 շենքից թվով 5 բնակարան և 1 շինություն՝ 479մ² ընդհանուր տարածքով (N8-9, 10-11, 13, 15, 16 բնակարանները և 23 շինությունը)՝ ընդհանուր 154.372.660 դրամ պայմանագրային արժեքով,

6) վերոնշյալ գործարքների մասով Գուրգեն Հովհաննիսյանը 28.08.2016թ. ներկայացրել է 2016թ. 2-րդ եռամսյակի ֆիզիկական անձի կողմից իրականացրած գործարքների մասով ԱԱՀ-ի հաշվարկ՝ 56.822.844 դրամ հարկվող շրջանառությամբ և 11.364.568 ԱԱՀ-ով,

7) 2016թ. 2-րդ եռամսյակում իրականացված գործարքների մասով հարկային մարմնի կողմից կատարված հաշվարկներով ԱԱՀ-ով հարկվող շրջանառություն է համարվել 154.372.660 դրամը, որից հաշվարկվել է ԱԱՀ 16.67% դրույքաչափով՝ 25.733.922 դրամի չափով:

Հիմք ընդունելով վերոնշյալ իրավական կարգավորումները և հաշվի առնելով սույն հարցին առնչվող փաստական հանգամանքները, Հանձնաժողովը գտնում է, որ

1) «Ավելացված արժեքի հարկի մասին» ՀՀ օրենքի 6-րդ հոդվածի 1-ին կետի «դ» ենթակետին համապատասխան օրենքով սահմանված կարգով որպես բազմաբնակարան (այդ թվում՝ բազմաֆունկցիոնալ) շենքի կառուցապատող և (կամ) սեփականատերը հանդիսացող անձի կողմից շենքի, դրա բնակարանների կամ այլ տարածքների, անհատական բնակելի տների օտարումը համարվում է ապրանքի մատակարարում, որից բացառություն է կազմում բազմաբնակարան (այդ թվում՝ բազմաֆունկցիոնալ) շենքի, դրա բնակարանների կամ այլ տարածքների ընդհանուր մակերեսի մինչև տասը տոկոսի (սակայն ոչ ավելի, քան 500 քառակուսի մետր մակերեսի) օտարումը: Հաշվի առնելով նշվածը և այն հանգամանքը, որ Գուրգեն Հովհաննիսյանը ձեռք է բերել կառուցապատման իրավունք՝ որպես կառուցապատող օտարել է բազմաբնակարան բնակելի շենքի բնակարաններ, հետևաբար նրա կողմից իրականացված գործարքները ապրանքի մատակարարում համարելու առումով պետք է հաշվի առնվեն «Ավելացված արժեքի հարկի մասին» ՀՀ օրենքի 6-րդ հոդվածի 1-ին կետի «դ» ենթակետի դրույթները: Հանձնաժողովը գտնում է, որ այս մասով Գանգատը ենթակա է բավարարման:

Հանձնաժողովը հարկ է համարում նշել նաև, որ 23.01.2017թ. ՀՀ ԿԱ ՊԵԿ Հրազդանի ՏՀՏ կողմից կատարվել է Գուրգեն Հովհաննիսյանի ԱԱՀ-ի գծով պարտավորությունների վերահաշվարկ՝ կիրառելով «Ավելացված արժեքի հարկի մասին» ՀՀ օրենքի 6-րդ հոդվածի 1-ին կետի «դ» ենթակետով սահմանված՝ բազմաբնակարան (այդ թվում՝ բազմաֆունկցիոնալ) շենքի, ստորաբաժանված շենքի, դրա բնակարանների կամ այլ տարածքների ընդհանուր մակերեսի մինչև տասը տոկոսի, սակայն ոչ ավելի, քան 500մ² մակերեսի շենք: 01.02.2017թ. կազմվել է հարկային պարտավորությունների վերաբերյալ նոր տեղեկանք, համաձայն որի՝ Գուրգեն Հովհաննիսյանի ԱԱՀ-ի գծով պարտավորությունները կազմել են ընդամենը 12.133.235 դրամ: Հաշվի առնելով, որ Գուրգեն Հովհաննիսյանին է պատկանում կառուցապատման իրավունքով 1339.1մ² շենքի ընդհանուր մակերեսից 986.25մ² տարածքը, օրենքի 6-րդ հոդվածի 1-ին կետի «դ» ենթակետով սահմանված շենք կիրառվել է շենքի 986.25մ² տարածքի համար (1339.1մ²–352.85մ²): Արդյունքում 01.02.2017թ. կազմված հարկային պարտավորությունների

վերաբերյալ նոր տեղեկանքում ԱԱՀ-ի գծով պարտավորությունները վերահաշվարկվել են:

2) «Ավելացված արժեքի հարկի մասին» ՀՀ օրենքի 3-րդ հոդվածով անհատ ձեռնարկատեր չհամարվող ֆիզիկական անձի կողմից իրականացված ապրանքի մատակարարում համարվող գործարքների մասով սահմանված ԱԱՀ-ի շեմի կիրառման՝ գանգատով բերված փաստարկները հիմնավոր չեն: Հանձնաժողովը գտնում է, որ այս մասով Գանգատը ենթակա է մերժման հետևյալ հիմնավորումներով.

- «Ավելացված արժեքի հարկի մասին» ՀՀ օրենքի 3-րդ հոդվածով հստակ սահմանված է, որ անհատ ձեռնարկատեր չհանդիսացող ֆիզիկական անձանց նկատմամբ ԱԱՀ-ի շեմը կիրառվում է նույն օրենքի 3.1-րդ հոդվածի 3-րդ կետի «բ» ենթակետում և 6-րդ հոդվածի 1-ին կետի «ա» ենթակետում նշված դեպքերում: Օրենքի 3.1-րդ հոդվածի 3-րդ կետի «բ» ենթակետով նախատեսված է միայն այն դեպքը, երբ անհատ ձեռնարկատեր չհամարվող ֆիզիկական անձինք մատուցել են այնպիսի ծառայություններ (բացառությամբ անշարժ գույքի վարձակալության գործարքների) կամ մատակարարել են այնպիսի ապրանքներ, որոնց իրականացումն օրենքի համաձայն չի դիտվում որպես ապօրինի ձեռնարկատիրական գործունեություն: Օրենքի 6-րդ հոդվածի 1-ին կետի «ա» ենթակետով նախատեսված է միայն այն դեպքը, երբ անհատ ձեռնարկատեր չհամարվող ֆիզիկական անձինք օտարել են ձեռնարկատիրական գործունեության առարկա հանդիսացող գույք, արտադրական, այլ առևտրային և հասարակական նշանակության գույք, ներառյալ՝ շենքեր, շինություններ (այդ թվում՝ անավարտ (կիսակառույց)), արդյունաբերության, ընդերքօգտագործման և այլ արտադրական նշանակության հողեր կամ գույք սեփականությունում անձին պատկանող բաժնեմաս: Օրենքի 3-րդ հոդվածով սահմանված չէ, որ շեմը կիրառելի է նաև օրենքի 6-րդ հոդվածի 1-ին կետի «դ» ենթակետով նախատեսված դեպքում,

- Հանձնաժողովը հաշվի է առնում այն հանգամանքը, որ «Հարկերի մասին» ՀՀ օրենքի 26-րդ հոդվածի համաձայն՝ քաղաքացիների անձնական գույքի (ներառյալ նաև անշարժ) և իրերի օտարումը ձեռնարկատիրական գործունեություն չի համարվում: Հետևաբար, «Ավելացված արժեքի հարկի մասին» ՀՀ օրենքի 3.1-րդ հոդվածի 3-րդ կետի «բ» ենթակետով նշված՝ ապօրինի ձեռնարկատիրական գործունեության իրականացում չհամարվող ապրանքների մատակարարման գործարքները վերաբերում են ի սկզբանե ձեռնարկատիրական համարվող գործարքներին (օրինակ՝ անմիջականորեն գյուղատնտեսական արտադրանքի արտադրությամբ զբաղվող ֆիզիկական անձի գործունեությունը՝ գործունեության այդ մասով), իսկ անձնական գույքի օտարումը, որին և վերաբերում են մասնավորապես՝ օրենքի 6-րդ հոդվածի 1-ին կետի «դ» ենթակետով նախատեսված գործարքները, «Հարկերի մասին» ՀՀ օրենքի 26-րդ հոդվածի 6-րդ պարբերության «ա» կետի համաձայն՝ չեն համարվում ձեռնարկատիրական գործունեություն, հետևաբար այդ գործարքները չեն էին կարող ներառվել «Ավելացված արժեքի հարկի մասին» ՀՀ օրենքի 3.1-րդ հոդվածի 3-րդ կետի «բ» ենթակետով նախատեսված գործարքների մեջ: Հետևաբար՝ «Ավելացված արժեքի հարկի մասին» ՀՀ օրենքի 6-րդ հոդվածի 1-ին կետի «դ» ենթակետում նշված դեպքերում ԱԱՀ-ի շեմը չի կարող կիրառվել:

- ՀՀ կառավարության 19.02.2009թ. N199-Ն որոշմամբ հաստատված՝ ֆիզիկական անձի իրականացրած՝ «Ավելացված արժեքի հարկի մասին» ՀՀ օրենքով ապրանքի մատակարարում համարվող գործարքների մասով ԱԱՀ-ի հաշվարկները ներկայացնելու և գումարների վճարման կարգի 1-ին կետի համաձայն՝ կարգը կիրառվում է ֆիզիկական անձի իրականացրած գործարքն «Ավելացված արժեքի հարկի մասին» ՀՀ օրենքի 6-րդ հոդվածի 1-ին մասի համաձայն ապրանքի մատակարարում համարվելու դեպքերում: Նույն կարգի 4-րդ կետի համաձայն՝ ֆիզիկական անձի իրականացրած՝ օրենքի

համաձայն ապրանքի մատակարարում համարվող գործարքի մասով ՀՀ պետական բյուջե վճարման ենթակա է այդ գործարքի հարկվող շրջանառության նկատմամբ հաշվարկված ավելացված արժեքի հարկի գումարի և այդ գործարքի իրականացման համար կատարված ձեռքբերումներին վերաբերվող՝ նույն կարգի 4.1-ին կետին համապատասխան որոշված գումարի դրական տարբերությունը: Կարգի 4.1-ին կետի 3-րդ ենթակետի համաձայն՝ օրենքի 6-րդ հոդվածի 1-ին կետի «դ» ենթակետում նշված դեպքերում՝ բազմաբնակարան (այդ թվում՝ բազմաֆունկցիոնալ) շենքի, ստորաբաժանված շենքի, բնակելի թաղամասերում կամ համալիրներում անհատական բնակելի տներ կառուցապարտող և (կամ) սեփականատեր հանդիսացող՝ անհատ ձեռնարկատեր չհանդիսացող ֆիզիկական անձի կողմից շենքի, դրա բնակարանների կամ այլ տարածքների, անհատական բնակելի տների օտարման՝ ապրանքների մատակարարում համարվող գործարքների մասով կառուցապարտված տարածքի ընդհանուր մակերեսում տվյալ եռամսյակում ապրանքի մատակարարում համարվող գործարքներին համապատասխանող տարածքների մակերեսի տեսակարար կշռի և կառուցապարտման հետ կապված ձեռքբերումներին (այդ թվում՝ ներմուծումներին) վերաբերվող ԱԱՀ-ի ընդհանուր գումարի արտադրյալին համապատասխանող գումարը, բայց ոչ ավելի տվյալ եռամսյակում տարածքների օտարման գործարքների համար հաշվարկված ԱԱՀ-ի պարտավորության գումարից:

Այսպիսով, Գուրգեն Հովհաննիսյանի ավելացված արժեքի հարկի գծով պարտավորությունները 01.02.2017թ. դրությամբ կազմում են ընդամենը 12.133.235 դրամ գումար, այդ թվում՝ հարկ 9.070.801 դրամ, տույժ 2.155.354 դրամ, տուգանք 907.080 դրամ: Նշվածի հիման վրա ՀՀ ԿԱ ՊԵԿ իրավաբանական վարչության պետի 15.12.2016թ. թիվ 987/8 որոշմամբ գանձման առաջադրված պարտավորությունը՝ գումարով 18.435.673 դրամ, ենթակա է վերանայման:

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՝

1. Անվավեր ճանաչել ՀՀ ԿԱ ՊԵԿ Հրազդանի ՏՀՏ կողմից 01.12.2016թ. կազմված հարկային պարտավորությունների հաշվարկման վերաբերյալ տեղեկանքը:

2. ՀՀ ԿԱ ՊԵԿ իրավաբանական վարչության պետի 15.12.2016թ. թիվ 987/8 որոշմամբ գանձման առաջադրված պարտավորությունը՝ գումարով 18.435.673 դրամ, նվազեցնել 6.302.438 դրամով:

Սույն որոշմանը չհամաձայնվելու դեպքում այն ուժի մեջ մտնելու օրվանից երկու ամսվա ընթացքում կարող է բողոքարկվել տեսչական մարմինների միասնական բողոքարկման հանձնաժողով կամ ՀՀ վարչական դատարան:

Հանձնաժողովի նախագահ՝



Վ.ՄԻՐՈՒՄՅԱՆ