

ՀՀ ԿԱ պետական եկամուտների կոմիտե

Հարկային և մաքսային մարմինների գանգատարկման հանձնաժողով

Ո Ր Ո Շ ՈՒ Մ 24/7

13 սեպտեմբերի 2016թ.

Քննարկվեց քաղաքացի Մարտին Ղևինյանի գանգատը ՀՀ ԿԱ ՊԵԿ Կենտրոնի ՀՏ կողմից հարկային պարտավորությունների հաշվարկման և առաջադրման գործողությունը ոչ իրավաչափ ճանաչելու վերաբերյալ:

Քաղաքացի Մարտին Ղևինյանի գանգատում բերված փաստարկները.

21.07.2016թ. փոստային ծառայության միջոցով ստացվել է 19.07.2016թ. ՀՀ ԿԱ թիվ 4018/5 գրությունը և թիվ 4021/5 հարկային պարտավորությունների հաշվարկման տեղեկությունը, որով հիմք ընդունելով 19.11.2013թ. պայմանագրում նշված վարձակալության վճարի ընդհանուր 9,022,222 դրամի գումարը հարկային տեսչությունը հաշվարկել և առաջադրել է ԱԱՀ-ի և եկամտային հարկի գծով պարտավորություններ:

Նշված հաշվարկի վերաբերյալ 22.07.2016թ-ին հարկային տեսչություն է ներկայացվել առարկություն, որին ի պատասխան հարկային տեսչության կողմից 26.07.2016թ-ին ուղարկվել է 4108/5 գրությունը և ՀՀ Ֆինանսների նախարարի տեղակալի գրությունը՝ հասցեագրված տեսչության պետին և առաջարկվել է ներկայացնել ԱԱՀ-ի հաշվարկ:

26.07.2016թ-ի թիվ 4108/5 գրության վերաբերյալ ներկայացվում է բողոք՝ անհիմն հաշվարկված ԱԱՀ-ի պարտավորության վերաբերյալ:

ա/ Մարտին Ղևինյանը և Սամուել Ղևինյանը հանդիսանում են քաղաք Երևան, Մաշտոցի 42 շենք թիվ 17/1 խանութ հասցեում գտնվող անշարժ գույքի բաժնային՝ յուրաքանչյուրը 1/2 բաժնեմասով (այլ ոչ թե համասեփականատեր) սեփականատեր:

բ/ 19.11.2013թ-ին «ԱԿԲԱ-ԿՐԵԴԻՏ ԱԳՐԻԿՈՒԼ ԲԱՆԿ» ՓԲԸ-ի որպես վարձակալ մի կողմից և Մարտին Արմենակի Ղևինյանի ու Սամուել Խաչատուրովի Ղևինյանի որպես վարձատու մյուս կողմից կնքվել է քաղաք Երևան, Կենտրոն վարչական շրջան, Մաշտոցի պողոտա թիվ 42 շենքի թիվ 17 (1 խանութ) հասցեում գտնվող 484.36 քմ. ընդհանուր մակերեսով տարածքի վարձակալության պայմանագիր /այսուհետ նաև Պայմանագիր/ վավերացված Կենտրոն նոտարական տարածքի նոտարի կողմից:

Պայմանագրի 1.1 կետի համաձայն վարձավճարի չափը կազմում էր 9,022,222 ՀՀ դրամ ներառյալ օրենքով սահմանված հարկերը: Համաձայն նույն պայմանագրի 2.3 կետի վարձավճարի հաշվարկը սկսվում է 01.03.2014թ.-ից: Պայմանագրի 2.4 կետի յուրաքանչյուր ամսվա համար վարձավճարը վճարվում է մինչև այդ ամսվա 10-րդ աշխատանքային օրը: Պայմանագրի 2.5 կետի համաձայն վճարումը կատարվում է Պայմանագրի 10-րդ բաժնում նշված վարձատուներից յուրաքանչյուրի բանկային հաշիվներին վարձավճարը 1/2 հարաբերակցությամբ փոխանցելու միջոցով:

գ/ ի պատասխան 19.07.2016թ-ին «ԱԿԲԱ-ԿՐԵԴԻՏ ԱԳՐԻԿՈՒԼ ԲԱՆԿ» ՓԲԸ-ին հասցեագրված գրության վերջինս տրամադրել է տեղեկանք, որով հայտնել է, որ 19.11.2013թ. պայմանագրով նախատեսված վարձավճարները հաշվարկվել են առանձին-առանձին ըստ յուրաքանչյուր վարձատուի և դրա հիման վրա կատարվել է առանձին-առանձին վարձավճարից առաջացող եկամտային հարկի հաշվարկում և վճարում:

Արդյունքում 2014թ-ի համար եկամուտը վարձավճարից կազմել է 41,555,000 ՀՀ դրամ (2014թ-ի մարտ-2014թ-ի դեկտեմբեր ամիսներ): Նույն գումարով կազմել է նաև

Սամուել Ղևինյանի եկամուտը: Այսինքն, եկամուտը 2014թ-ի համար չի գերազանցում «ԱԱՀ-ի մասին» ՀՀ օրենքով սահմանված 58,35 մլն դրամի շեմը:

Գանգատում բերված են ՀՀ քաղաքացիական օրենսգրքի 189-րդ հոդվածի 2-րդ մասի, 192-րդ հոդվածի 2-րդ մասի, 193-րդ հոդվածի, 194-րդ հոդվածի 1-ին մասի, 198-րդ հոդվածի դրույթները:

Տվյալ դեպքում քաղաք Երևան, Մաշտոցի 42 շենք թիվ 17/1 խանութ հասցեում գտնվող անշարժ գույքը Մարտին Ղևինյանին և Սամուել Ղևինյանին պատկանում է բաժնային սեփականության յուրաքանչյուրին 1/2 բաժնեմասով, այլ ոչ թե համատեղ, հետևաբար համաձայն ՀՀ քաղաքացիական օրենսգրքի վերոնշյալ հոդվածների բաժնային սեփականության յուրաքանչյուր մասնակից ինքն է որոշում գույքի իր բաժնի տնօրինումը և/կամ օգտագործումը և դրանից ստացված եկամուտները, ինչպես նաև դրանից հաշվարկվող հարկերը բաշխվում են բաժնային սեփականատերերի միջև յուրաքանչյուրի բաժնին համաչափ և ենթակա են վճարման յուրաքանչյուրին իր բաժնին համաչափ: Այսինքն, նշված անշարժ գույքի վարձակալությունից «ԱԿԲԱ-ԿՐԵԴԻՏ ԱԳՐԻԿՈՒԼ ԲԱՆԿ» ՓԲԸ-ն յուրաքանչյուր բաժնային սեփականատիրոջն առանձին-առանձին իր բաժնեմասին համապատասխան վճարել է վարձակալության վճարը նախօրոք պահելով և պետական բյուջե վճարելով յուրաքանչյուրի համար վճարման ենթակա եկամտային հարկը:

Մինչդեռ ՀՀ ֆինանսների նախարարի տեղակալի գրությունում նշված է համատեղ սեփականության իրավունքով պատկանող գույքի վարձակալության մասին, այլ ոչ թե բաժնային: Հետևաբար տվյալ պարագայում ՀՀ ֆինանսների նախարարի տեղակալի գրության մեջ նշվածը կիրառելի չէ:

Ավելին, համատեղ սեփականության ժամանակ համատեղ սեփականության մասնակիցներից յուրաքանչյուրն իրավունք ունի կնքել ընդհանուր գույքը տնօրինելու գործարքներ, մինչդեռ բաժնային սեփականության ժամանակ բաժնային սեփականության յուրաքանչյուր մասնակից իրավունք ունի տնօրինելու միայն իր բաժնեմասը՝ միայն իր բաժինը: Հետևաբար ակնհայտ է, որ գույքի վարձակալությունը չնայած կնքվել է մեկ գործարքով մեկ՝ պայմանագրով, սակայն քանի որ այն հանդիսանում է բաժնային սեփականություն, հետևաբար յուրաքանչյուր բաժնային սեփականության մասնակից իր գույքը տնօրինել և օգտագործել է իր հայեցողությամբ:

Հետևաբար նշված պարագայում հարկային մարմինը պարտավորությունները հաշվարկելիս պետք է ելնել նշված գույքի վարձակալությունից յուրաքանչյուր բաժնային սեփականության մասնակցի ստացված եկամուտներից, այն է՝ համաձայն 22.07.2016թ. թիվ 01-740 տեղեկանքի՝ Մարտին Ղևինյանի 2014թ. եկամուտը կազմել է 41,555,000 ՀՀ դրամ, իսկ Սամուել Ղևինյանի 2014թ-ի եկամուտը՝ 41,555,000 ՀՀ դրամ:

Գանգատում բերված են նաև «Ավելացված արժեքի հարկի մասին» ՀՀ օրենքի 3-րդ հոդվածի 4-րդ մասի, 6-րդ հոդվածի 5-րդ մասի, ՀՀ քաղաքացիական օրենսգրքի 290-րդ հոդվածի 1-ին մասի դրույթները և հետևություն է արված, որ Մարտին Ղևինյանի և Սամուել Ղևինյանի եկամուտը 2014թ. ընթացքում չի գերազանցել ԱԱՀ-ի 58.35 մլն դրամի շեմը:

Ավելին, հարկային տեսչության կողմից նույնիսկ հաշվարկը կատարվել է սխալմամբ: Մասնավորապես, համաձայն Պայմանագրի 2.3 կետի վարձավճարի հաշվարկը սկսվում է 01.03.2014թ-ից: Սակայն հարկային տեսչությունը հաշվարկը կատարել է 01.01.2014թ. 12 ամսվա համար, մինչդեռ Պայմանագրի 2.3 կետը հստակ սահմանում է, որ վարձավճարի հաշվարկը սկսվում է 01.03.2014թ-ից: Ավելին, համաձայն Բանկի կողմից տրված տեղեկանքի յուրաքանչյուրի բաժնեմասի համար առաջին վճարումը կատարվել է

18.03.2014թ-ից: Արդյունքում ԱԱՀ-ի գծով ընդհանուր գումարը կկազմի 11.642.072 ՀՀ դրամ, այլ ոչ թե 19.916.353 ՀՀ դրամ:

Ինչ վերաբերվում է եկամտային հարկին, ապա հարկ է նշել հետևյալը.

Գանգատում բերված են «Հարկերի մասին» ՀՀ օրենքի 6-րդ հոդվածի, 9-րդ հոդվածի, «Եկամտային հարկի մասին» ՀՀ օրենքի 2-րդ հոդվածի 1-ին մասի դրույթները:

Տվյալ դեպքում Պայմանագրի 2.1 կետի համաձայն վարձավճարը ներառում է բոլոր տեսակի հարկերը, իսկ «Հարկերի մասին» ՀՀ օրենքի 6-րդ հոդվածի և «Եկամտային հարկի մասին» ՀՀ օրենքի 2-րդ հոդվածի ուժով Բանկը առանձին-առանձին վճարվող եկամուտների մասով հանդես է գալիս որպես հարկային գործակալ, նշված փաստը ընդունել է նաև հարկային տեսչությունը ԱԱՀ-ի գծով հարկը հաշվարկելիս: Այսինքն, Բանկը ինչպես Մարտին Ղևինյանի, այնպես էլ Սամուել Ղևինյանի մասով առանց նվազեցումների հաշվարկել և պետական բյուջե է վճարել պայմանագրով նախատեսված վարձավճարից հաշվարկվող եկամտային հարկը: Մինչդեռ հարկային տեսչությունը փորձում է իրականացնել կրկնակի հարկում, մասնավորապես հիմք ընդունելով Բանկի կողմից վճարված եկամտային հարկը (այն էլ 12 ամսվա համար) ևս կրկնակի անգամ իրականացնում է հարկում 58,35 մլն դրամ շեմի գերազանցող մասով: Այսինքն, ստացվում է, որ եկամտային հարկը հաշվարկվում է կրկնակի անգամ՝ ընդհանուր գումարից և 58.35 մլն դրամը գերազանցող մասից, ինչը հակասում է «Հարկերի մասին» ՀՀ օրենքի 9-րդ հոդվածին:

Վերոգրյալի հիման վրա, գանգատաբերը խնդրում է ոչ իրավաչափ ճանաչել Մարտին Ղևինյանի և Սամուել Ղևինյանի նկատմամբ հարկային պարտավորության հաշվարկման և առաջադրումը և որպես դրա հետևանք կատարել հաշվարկված և առաջադրված պարտավորությունների վերահաշվարկ:

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 ղեկավարվելով «Հարկերի մասին» ՀՀ օրենքի 19-րդ հոդվածի դրույթներով Կենտրոնի ՀՏ 19.07.2016թ. թիվ 4021/5 գրությամբ քաղաքացիներ Մարտին Ղևինյանին և Սամուել Ղևինյանին ծանուցվել է վերջիններիս մոտ հարկային պարտավորությունների առաջացման, ինչպես նաև նախնական պարտավորությունների հաշվարկման մասին: Մասնավորապես, համաձայն ՀՀ ԿԱ անշարժ գույքի կադաստրի պետական կոմիտեից ստացված անշարժ գույքի և դրա նկատմամբ գրանցված իրավունքների վերաբերյալ տեղեկությունների Մարտին Ղևինյանի և Սամուել Ղևինյանի կողմից 22.11.2013թ. «ԱԿԲԱ-ԿՐԵԴԻՏ ԱԳՐԻԿՈՒԼ ԲԱՆԿ» ՓԲԸ-ին վարձակալությամբ է տրվել ընդհանուր բաժնային սեփականության իրավունքով պատկանող ք.Երևան, Մաշտոցի պող. 42 շենքի թիվ 17/1 հասցեում գտնվող անշարժ գույքը, որի ամսական գումարն, ըստ պայմանագրի, կազմել է 9.022.222 ՀՀ դրամ: Համաձայն «ԱԱՀ-ի մասին» ՀՀ օրենքի դրույթների նշված գործարքի մասով Մարտին Ղևինյանի և Սամուել Ղևինյանի կողմից 2014թ. համար պետք է հաշվարկվեր ավելացված արժեքի հարկ և ներկայացվեր ԱԱՀ-ի հաշվարկ, ինչը չի կատարվել: Կենտրոնի ՀՏ 19.07.2016թ. թիվ 4021/5 գրությամբ ծանուցվել է նաև, որ ԱԱՀ հաշվարկներ չներկայացնելու և գործարքից բխող պարտավորությունները չկատարելու դեպքում սահմանված կարգով և ժամկետներում կիրականացվի պարտավորությունների հաշվարկ հետևյալ ձևով.

18.07.2016թ. դրությամբ ՀՀ ԿԱ ՊԵԿ տեղեկատվական բազայում առկա տվյալների հիման վրա «ԱԱՀ-ի մասին» ՀՀ օրենքի համաձայն վերոգրյալ գործարքից հաշվարկվում է ԱԱՀ՝ 20 տոկոս դրույքաչափով, որը կազմում է 7.817.999 դրամ: Վերջինիս նկատմամբ հաշվարկվել են «Հարկերի մասին» ՀՀ օրենքի 23-րդ և 24-րդ հոդվածներով սահմանված պատասխանատվության միջոցները: Արդյունքում, ավելացված արժեքի հարկի գծով ենթակա է հաշվարկման ընդամենը 19.916.353 դրամ, որից հարկ 7.817.999 դրամ, տույժ 4.280.355 դրամ, տուգանք 7.817.999 դրամ:

«Եկամտային մասին» ՀՀ օրենքի համաձայն վերոգրյալ գործարքից հաշվարկվել է նաև եկամտային հարկ 10 տոկոս դրույքաչափով՝ ընդամենը 5.638.731 դրամ, որից հարկ 3.908.999 դրամ, տույժ 557.032 դրամ և տուգանք 1.172.700 դրամ:

Միաժամանակ հարկ է նշել, որ Կենտրոնի ՀՏ 19.07.2016թ. թիվ 4021/5 գրությամբ քաղաքացիներ Մարտին Ղևինյանին և Սամուել Ղևինյանին ընդամենը ծանուցվել է վերջիններիս մոտ հարկային պարտավորությունների առաջացման մասին: Մանավորապես, գրությամբ հայտնվել է, որ որ ԱԱՀ հաշվարկներ չներկայացնելու և գործարքից բխող պարտավորությունները չկատարելու դեպքում կիրականացվի պարտավորությունների հաշվարկ: Այսինքն, գրության մեջ մատնանշված պարտավորությունները նախնական են և համապատասխան ապացույցների ներկայացման դեպքում ենթակա են վերանայման:

Տվյալ դեպքում Մարտին Ղևինյանի գանգատը վերաբերվում է ՀՀ ԿԱ ՊԵԿ Կենտրոնի ՀՏ կողմից հարկային պարտավորությունների հաշվարկման և առաջադրման գործողությունը ոչ իրավաչափ ճանաչելուն, այն դեպքում, երբ հարկային պարտավորությունների հաշվարկման և առաջադրման գործողություններ դեռևս չեն կատարվել: Այսինքն, գանգատաբերի վերոգրյալ պահանջը, ըստ էության, հիմնավոր չէ:

Ավելացված արժեքի հարկի գծով վճարման ենթակա պարտավորությունների վերաբերյալ հարկ է նշել հետևյալը.

«Ավելացված արժեքի հարկի մասին» ՀՀ օրենքի 6-րդ հոդվածի 5-րդ մասի վերջին պարբերության համաձայն՝ օրենքի դրույքների 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, կատարողական ակտում կամ այլ փաստաթղթում արձանագրված քանակությունը:

Ֆիզիկական անձանց համատեղ սեփականության (այդ թվում՝ բաժնային) իրավունքով պատկանող գույքի վարձակալության դեպքում գույքը վարձակալության է հանձնվում միանվագ գործարքով: Գույքի վարձակալության ցանկացած գործարք մեկ՝ միանվագ գործարք է: Ընդ որում, գործարքը մեկն է, անկախ այն հանգամանքից, թե «գործարք» հասկացությունը մեկնաբանվի «Ավելացված արժեքի հարկի մասին» ՀՀ օրենքի, թե ՀՀ քաղաքացիական օրենսգրքի իմաստով:

Վերոգրյալից հետևում է, որ քննարկվող դեպքում Մարտին Ղևինյանի և Սամուել Ղևինյանի կողմից մեկ գույքի վարձակալության հանձնման արդյունքում ԱԱՀ-ի շեմը կիրառվում է մեկ անգամ:

Միևնույն ժամանակ ԱԱՀ-ի գծով պարտավորությունները հաշվարկելիս անհրաժեշտ է հաշվի առնել այն հանգամանքը, որ վերոգրյալ Պայմանագրի 2.3 կետի համաձայն վարձավճարի հաշվարկը սկսվում է 01.03.2014թ-ից, ինչպես նաև, որ «ԱԿԲԱ-ԿՐԵԴԻՏ

ԱԳՐԻԿՈԼ ԲԱՆԿ» ՓԲԸ կողմից տրված տեղեկանքի համաձայն յուրաքանչյուրի բաժնեմասի համար առաջին վճարումը կատարվել է 18.03.2014թ-ից:

Եկամտային հարկի գծով վճարման ենթակա պարտավորությունների վերաբերյալ հարկ է նշել, որ «Եկամտային հարկի մասին» ՀՀ օրենքի (այսուհետ՝ Օրենք) 5-րդ հոդվածի 1-ին մասի համաձայն, համախառն եկամուտը հաշվետու ժամանակաշրջանում հարկ վճարողի կողմից ստացման ենթակա՝ հաշվեգրված (պասիվ եկամուտների, ինչպես նաև անհատ ձեռնարկատեր կամ նոտար չհանդիսացող ֆիզիկական անձանց մասով՝ քաղաքացիաիրավական պայմանագրերի շրջանակներում ստացված) բոլոր եկամուտների հանրագումարն է: Այսինքն, Օրենքով «կոլեկտիվ (մի քանի անձանց պատկանող) եկամուտ» հասկացություն և դրա հարկման մեխանիզմ սահմանված չէ՝ «համախառն եկամուտ» հասկացությունը վերաբերում է վարձակալական պայմանագիրը փաստացի կնքած յուրաքանչյուր առանձին ֆիզիկական անձին՝ իրեն հասանելիք մասով:

Միաժամանակ, հարկային գործակալի գործառույթը իրականացնելիս (պարտավորությունները կատարելիս) վարձակալական վճարների մասով հարկային գործակալն առաջնորդվում է Օրենքի 10-րդ հոդվածի 4-րդ մասի առաջին պարբերությամբ սահմանված դրույթով՝ գույքի վարձակալությունից ստացված եկամուտներից եկամտային հարկը հաշվարկվում է 10% դրույքաչափով՝ հաշվի չառնելով Օրենքով սահմանված նվազեցումները, որի կիրառման հետ կապված վարձակալական վճարի չափը էական չէ:

Օրենքի 10-րդ հոդվածի 4-րդ մասի 2-րդ պարբերությամբ սահմանված դրույթը վերաբերում է յուրաքանչյուր անհատ ձեռնարկատեր չհանդիսացող ֆիզիկական անձին, ով ինքնուրույն է հաշվարկում և սահմանված կարգով և չափերով հարկային պարտավորություն է կրում անշարժ գույքի վարձակալությունից ստացված եկամուտների հանրագումարն ընթացիկ տարում 58.35 մլն դրամը գերազանցելու դեպքում՝ այդ գերազանցող մասը որոշելով Օրենսգրքի վերը բերված դրույթներին համապատասխան: Այդ մասով ֆիզիկական անձը պարտավորություն է կրում ներկայացնելու տարեկան եկամուտների մասին (պարզեցված) հաշվարկ մինչև հաշվետու տարվան հաջորդող տարվա ապրիլի 15-ը և վճարելով 10% դրույքաչափով հաշվարկված եկամտային հարկը մինչև հաշվետու տարվան հաջորդող տարվա մայիսի 1-ից ոչ ուշ:

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՝

Քաղաքացի Մարտին Ղևինյանի գանգատը՝ ՀՀ ԿԱ ՊԵԿ Կենտրոնի ՀՏ կողմից հարկային պարտավորությունների հաշվարկման և առաջադրման գործողությունը ոչ իրավաչափ ճանաչելու վերաբերյալ, մերժել:

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