

ՀՀ ԿԱ պետական եկամուտների կոմիտե
Հարկային և մաքսային մարմինների գանգատարկման հանձնաժողով

Ո Ր Ո Շ ՈՒ Մ 17/1

19 հուլիսի 2016թ.

Քննարկվեց «Արեգակ» ՈՒՎԿ ՓԲԸ 21.06.2016թ-ի գանգատը ՀՀ ԿԱ ՊԵԿ Խոշոր հարկ վճարողների ՀՏ 23.05.2016թ-ի թիվ 5013103 ակտի դեմ:

«Արեգակ» ՈՒՎԿ ՓԲԸ գանգատում բերված փաստարկները.

Ղեկավարվելով «Հարկային ծառայության մասին» ՀՀ օրենքի 43.1 հոդվածով, ներկայացվում է սույն գանգատը թիվ 5013103 ակտի վերաբերյալ.

1. Ակտի 2-րդ կետով առաջադրված խախտման հաշվարկը արժանահավատ չէ, քանզի ներկայացված հաշվարկներում ներառված չեն «Եկամտահարկի մասին» ՀՀ օրենքի օրենքի 6-րդ հոդվածի ժբ) կետով սահմանված ծախսերը, որոնք չպետք է գերազանցեն գրավ դրված գույքի իրացման գնի 15%-ը:

Հարկ է նշել, որ սույն կետի վերաբերյալ ներկայացվել է նաև հաշվարկի հիմք հանդիսացող փաստաթղթի բացակայության վերաբերյալ ենթակետ, քանզի ԱԿՏ-ի նախագծում առկա է հղում՝ կից, սակայն չկցված փաստաթղթին: Վերջինս, ներկայացվել է ԱԿՏ-ի հետ միասին (տվյալ փաստաթուղթը հանդիսանում է ստորև հիշատակված Աղյուսակ A):

Բերված է «Եկամտահարկի մասին» ՀՀ օրենքի 6-րդ հոդվածի ժբ) կետի 5-րդ պարբերության դրույթը:

Հարկ է նշել, որ ստուգող խմբի կողմից բանավոր կերպով պահանջվել է գրավով ապահովված վարկերի գծով որոշ տեղեկություններ, այդ թվում՝ գրավի անցման պահին վարկային պարտավորությունների գումարի չափի վերաբերյալ տեղեկատվություն, որը կազմակերպության կողմից բավարարվել է աշխատանքային աղյուսակի ձևով, որը ստուգող խմբի կողմից վերնագրվել և համարվել է որպես «Տեղեկանք», ինչը և ստուգող խմբի կարծիքով համապատասխանում է «Եկամտահարկի մասին» ՀՀ օրենքի 6-րդ հոդվածի ժբ) կետի 5-րդ պարբերությամբ սահմանված պահանջներին: Այնինչ տրամադրված աղյուսակում ընդգրկվել են միայն գրավի անցման ամսաթվի դրությամբ տվյալ վարկային պայմանագրի գծով առկա վարկի մնացորդ մայր գումարը, հաշվեգրված տոկոսները և տույժերը:

Աղյուսակ A-ի համապատասխան սյունակի անվանումը (Գրավի անցման պահին վարկային պարտավորության գումար) նույնպես հիմնավորում է, որ աղյուսակով ներկայացված վարկային պարտավորությունների գումարները չեն ներառում գույքի բռնագանձման, գրանցման, պահպանման և համանման այլ ծախսերը, մինչդեռ «Եկամտահարկի մասին» ՀՀ օրենքի 6-րդ հոդվածի ժբ) կետով սահմանված է, որ հիշատակված ծախսերում կարող են ընդգրկվել գրավի անցման պահին դեռևս չկատարված, սակայն վեցամսյա ժամկետում կատարվելիք ծախսերը նույնպես:

Այսպիսով, ներկայացվում է Աղյուսակ 1-ը, որտեղ արտացոլված են ակտի 2-րդ կետում հիշատակված գրավի անցման հետ անմիջականորեն կապված ծախսերը (համապատասխան համարակալումներով՝ կից ներկայացվում են ծախսերը հիմնավորող փաստաթղթերի լուսապատճենները), որոնք չեն հաշվանցվել (պակասեցվել) ԱԿՏ-ի 2-րդ կետում ամրագրված դրական տարբերության 740732 ՀՀ դրամ գումարից: Հետևաբար ակնհայտ է, որ ակտի 2-րդ կետով առաջադրված խախտման հաշվարկների հիմքում ընկած են խեղաթյուրված թվեր, ուստի վերագրված խախտման գումարը անհիմն է:

2. Ակտի 3-րդ կետի առաջին ենթակետով առաջադրված խախտումը չի բխում «Ավելացված արժեքի հարկի մասին» ՀՀ օրենքի պահանջներից, և ամբողջությամբ հակասում է Ակտում հիշատակված հոդվածներին, քանզի ԱԱՀ-ի օրենքի 8-րդ հոդվածի 4-րդ կետը

անհասարակ վերաբերելի չէ վճարված անդամավճարներին, քանզի անդամավճարի կատարումն ինքնին չի ենթադրում, որ կատարվում է ԱԱՀ-ով հարկվող գործարք, քանի որ անդամավճար ստացողը դրա դիմաց ԱԱՀ-ով հարկման օբյեկտ համարվող որևէ գործարք չի իրականացնում, ինչպես նաև Արեգակը չի հանդիսանում Ակտում հիշատակված օտարերկրյա կառույցի պայմանագրային կողմ:

Համաձայն ԱԱՀ-ի մասին օրենքի 8-րդ հոդվածի 4-րդ կետի՝ ԱԱՀ-ով հարկվող շրջանառությունը (հարկման բազան) որոշվում է հետևյալ կարգով՝

Հայաստանի Հանրապետությունում որպես ձեռնարկատիրական գործունեություն իրականացնող չգրանցված (չհաշվառված) օտարերկրյա անձի կողմից Հայաստանի Հանրապետությունում ԱԱՀ-ով հարկվող գործարք իրականացվելու (ներառյալ՝ այդ անձի սեփականությունը հանդիսացող ապրանքներ ներմուծվելու) դեպքերում այդ գործարքների մասով պայմանագրային հարաբերությունների կողմ հանդիսացող՝ ԱԱՀ վճարող համարվող կամ ԱԱՀ-ի վճարման պարտավորություն կրող անձինք, բացառությամբ արտոնագրային կամ հաստատագրված վճար կամ շրջանառության հարկ վճարող կամ ընտանեկան ձեռնարկատիրության սուբյեկտ հանդիսացող կամ ընտանեկան ձեռնարկատիրության սուբյեկտ հանդիսացող անձանցից և անհատ ձեռնարկատեր չհանդիսացող ֆիզիկական անձանցից, օտարերկրյա անձանց փոխարեն որպես հարկային գործակալ կրում են ավելացված արժեքի հարկ հաշվարկելու և վճարելու պարտավորություն՝ սույն օրենքով սահմանված ընդհանուր կարգով և ժամկետներում: Այդ գործարքների գծով ԱԱՀ-ով հարկվող շրջանառությունը որոշվում է սույն հոդվածով սահմանված կարգով: Սույն կետի կիրառման իմաստով գործարքը համարվում է Հայաստանի Հանրապետության տարածքում իրականացված, եթե ապրանքի մատակարարման կամ ծառայության մատուցման վայրը Հայաստանի Հանրապետությունում է: Սույն հոդվածին համապատասխան, օտարերկրյա անձի փոխարեն ԱԱՀ-ի պարտավորություն կրելիս ԱԱՀ-ի շեմը չի կիրառվում:

Այսպիսով, ԱԿՏ-ով առաջադրված լրացուցիչ ԱԱՀ-ի պարտավորության հաշվարկման համար առկա չէ որևէ օրենսդրական ապացույց և/կամ հիմնավորում, այլ միայն հղում է արված ԱԱՀ-ի մասին օրենքի 8-րդ հոդվածին, որով սահմանվում են ԱԱՀ-ով հարկվող գործարքների մասով հարկվող շրջանառությունները: Մինչդեռ, անհրաժեշտ էր հիմնավորել և ապացուցել անդամավճարներին, որպես ԱԱՀ-ով հարկվող գործարքներ համարելու փաստական հանգամանքը, այնինչ վերոգրյալ հոդվածի 4-րդ կետով սահմանվում է օտարերկրյա անձի կողմից ԱԱՀ-ով հարկվող գործարք իրականացնելու դեպքում՝ ԱԱՀ-ի վճարման պարտավորություն կրող անձանց շրջանակը:

Այսպիսով, չեն պահպանվել նաև «Վարչարարության հիմունքների և վարչական վարույթի մասին» ՀՀ օրենքի 57-րդ հոդվածի 1-ին կետի պահանջները:

Մյուս կողմից հիմք ընդունելով «Ավելացված արժեքի հարկի մասին» ՀՀ օրենքի 1-ին հոդվածի, 6-րդ հոդվածի 1-ին և 2-րդ կետերի առաջին պարբերությունների դրույթները կարելի է պնդել, որ անդամավճարը, որպես տնտեսական կատեգորիա, չի համարվում ապրանքի և/կամ ծառայության ստացում կամ մատակարարում, հետևաբար անդամակցությունը և/կամ անդամակցության վճարը որպես իրավահարաբերություն չի կարող համարվել ապրանքի և/կամ ծառայության ստացում կամ մատակարարում, քանի որ այն ընդամենը գումարի փոխանցում է:

Համաձայն վերը ներկայացվածի, կից ներկայացվում է կազմակերպության կողմից վճարված անդամավճարները հիմնավորող փաստաթղթերի լուսապատճենները, որտեղ հստակ ամրագրված է համապատասխան վճարների նպատակը:

Հարկ է նշել նաև, որ «Ավելացված արժեքի հարկի մասին» ՀՀ օրենքի որոշ դրույթների վերաբերյալ՝ Հրահանգում նույնպես առկա չէ որևէ դրույթ, որով հնարավոր կլիներ անալոգիա անցկացնել անդամավճարի և ապրանքի և/կամ ծառայության միջև իրենց էական

առումներով, ավելին հակառակ անալոգիա կարող է անցկացվել հիմք ընդունելով Հրահանգի 3-րդ կետի ԱԱՀ-ի օրենքի 6-րդ հոդվածի վերաբերյալ 3.2 ենթակետը:

Ակտի 3-րդ կետի երկրորդ ենթակետով վերագրվող խախտումը չի բխում «Ավելացված արժեքի հարկի մասին» ՀՀ օրենքի պահանջներից, քանի որ օրենքի 8-րդ հոդվածի 1-ին կետի համաձայն ԱԱՀ-ով հարկվող շրջանառությունը (հարկման բազան) որոշվում է հետևյալ կարգով՝ 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:

Վերոնշյալ հոդվածը վերաբերվում է ԱԱՀ-ով հարկվող շրջանառությունը որոշելուն, մասնավորապես 1-ին կետով սահմանված է ապրանքների և ծառայությունների մատուցման դեպքերում ԱԱՀ-ով հարկվող շրջանառություն համարվելու արժեքը, այնինչ, ԱԿՏ-ի 3-րդ կետի 2-րդ ենթակետով առաջադրված խախտման հիմք հանդիսացող գործարքը (ընկերության սեփականությունը դարձած գրավի առարկայի վաճառքը), ազատվում է դրա հարկվող շրջանառության նկատմամբ ԱԱՀ հաշվարկելուց: Համաձայն «Ավելացված արժեքի հարկի մասին» ՀՀ օրենքի 15-րդ հոդվածի 17-րդ կետի ԱԱՀ-ից ազատելը՝ հարկվող շրջանառության նկատմամբ այն չհաշվարկելն է: ԱԱՀ-ից ազատվում են սույն օրենքի 6 հոդվածի 1-ին, 2-րդ և 3-րդ կետերում նշված հետևյալ գործարքները և գործառնությունները՝

- օրենքով սահմանված կարգով բանկի և վարկային կազմակերպության սեփականություն դարձած՝ անհատ ձեռնարկատեր չհամարվող ֆիզիկական անձանց մինչ այդ պատկանող գրավի առարկայի իրացումը:

Տվյալ պարագայում անհասկանալի է ակտի 3-րդ կետի 2-րդ ենթակետով վերագրված խախտման հիմքը, ինչպես օրինակ գրավի համասեփականատեր հանդիսացող չորս ֆիզիկական անձանցից, որ ֆիզիկական անձն է ակտում հիշատակված ԱՁ-ն, որն է այդ ԱՁ-ի գրանցման վկայականի համարը, ՀՎՀՀ-ն և այլն, և արդյոք տվյալ գրավի պայմանագիրը կնքվել է այդ ԱՁ-ի ձեռնարկատիրական գործունեության շրջանակներում, քանզի գրավի պայմանագիրը կնքված է ֆիզիկական անձանց հետ, որպես քաղաքացիաիրավական հարաբերություն միայն անձնագրային տվյալներով, ի ապահովումն պարտապան ֆիզիկական անձի ստանձնած պարտավորությունների դիմաց, որը ծագել է քաղիրավական հարաբերությունների արդյունքում, որպես փոխառություն, և բացարձակ կապված չէ որևէ ձեռնարկատիրական գործունեության հետ:

Վերը ներկայացված հոդվածում ամրագրված չէ որևէ պարտավորեցնող նորմ, որով հարկային գործակալը պարտավոր կլիներ ֆիզիկական անձանց հետ պայմանագրային հարաբերություններ սկսելու պահին կամ տվյալ պայմանագրային գործարքի կատարման որևէ փուլում տեղեկատվական բնույթի ծառայությունից օգտվելու պարտադիր պահանջ իրականացնելու, համանման այլ գործողություն կամ պարտականություն կրելու վերաբերյալ: Տվյալ դեպքում այդ գործարքը կնքել է 4 (չորս) ֆիզիկական անձանց հետ, ինչը նաև նշված է ակտի 3-րդ կետի 2-րդ ենթակետի առաջին պարբերության մեջ, իսկ տվյալ օտարված գույքը հանդիսացել է նախկինում ֆիզիկական անձանց պատկանող գույք, հետևաբար 23-րդ հոդվածը նույնպես վերաբերելի չէ և չի կարող հիմք հանդիսանալ վերոհիշյալ ենթակետում մատնանշված գույքի վաճառքի գծով լրացուցիչ հարկային պարտավորություններ առաջադրելու համար:

Հարկ է նշել նաև, որ եթե պայմանականորեն տվյալ չորս անձանցից որևէ մեկը գրավի պայմանագրի կնքման պահին հանդես գար որպես անհատ ձեռնարկատեր (ԱՁ), ապա Արեգակի առջև կծառանար բաժնեմասի առանձնացման խնդիր, հիմք ընդունելով «Քաղաքացիական» Օրենսգրքի 189, 190 և 197 հոդվածները, որտեղ նկարագրված են ընդհանուր սեփականության առանձնացման պայմաններն ու կանոնները, այնինչ ստուգումն իրականացնող պաշտոնատար անձինք ԱՁ-ի բաժնեմասը որոշել են պարզ թվաբանական

հաշվարկով, ինչը կոպտորեն խախտում է վերը նշված օրենսգրքի համապատասխան հոդվածները:

Այսպիսով, հիմք ընդունելով «Ավելացված արժեքի հարկի մասին» ՀՀ օրենքի պահանջները և վերը ներկայացված օրենսդրական մյուս բոլոր հիմնավորումները, ինչպես նաև առաջնորդվելով «Վարչարարության հիմունքների և վարչական վարույթի մասին» ՀՀ օրենքի 7-րդ, 9-րդ հոդվածներով, ղեկավարվելով «Իրավական ակտերի մասին» ՀՀ օրենքի 86-րդ և 88-րդ հոդվածներով, պետք է փաստել, որ ԱԿՏ-ի 3-րդ կետով վերագրած խախտումները չեն բխում ԱԱՀ-ի մասին օրենքի պահանջներից, հետևաբար անհիմն են:

3. Ակտի 15-րդ կետով առաջադրված խախտման հաշվարկը արժանահավատ չէ, քանզի ներկայացված հաշվարկներում ներառված չեն «Եկամտային հարկի մասին» ՀՀ օրենքի 8.1 հոդվածի 5-րդ կետով սահմանված ծախսերը, որոնք չպետք է գերազանցեն գրավ դրված գույքի իրացման գնի 15%-ը:

Համաձայն «Եկամտային հարկի մասին» ՀՀ օրենքի 8.1 հոդվածի 5-րդ կետի՝ սույն հոդվածի իմաստով վարկային պարտավորություն են համարվում գրավ դրված գույքը բանկին (վարկային կազմակերպությանը) ի սեփականություն անցնելու օրվա դրությամբ գրավով ապահովված պարտավորությունը, այդ թվում՝ տոկոսները, տուժանքը, կատարման ժամկետի կետանցով պատճառված վնասները, ինչպես նաև գրավ դրված գույքը պահելու, պահպանելու, դրա վրա բռնագանձում տարածելու և իրացնելու համար գրավառուի կատարած կամ կատարվելիք և գրավ դրված գույքի իրացման գնի 15 տոկոսը չգերազանցող ծախսերը:

Հարկ է նշել, որ ստուգող խմբի կողմից բանավոր կերպով պահանջվել է գրավով ապահովված վարկերի գծով որոշ տեղեկություններ, այդ թվում՝ գրավի անցման պահին վարկային պարտավորությունների գումարի չափի վերաբերյալ տեղեկատվություն, որը կազմակերպության կողմից բավարարվել է աշխատանքային աղյուսակի ձևով, որը ստուգող խմբի կողմից վերնագրվել և համարվել է, որպես «Տեղեկանք», ինչը համապատասխանում է «Եկամտային հարկի մասին» ՀՀ օրենքի 8.1 հոդվածի 5-րդ կետով սահմանված պահանջներին: Սակայն տրամադրված աղյուսակում ընդգրկվել են միայն գրավի անցման ամսաթվի դրությամբ տվյալ վարկային պայմանագրի գծով առկա վարկի մնացորդ մայր գումարը, հաշվեգրված տոկոսները և տույժերը:

Աղյուսակի համապատասխան սյունակի անվանումը (գրավի անցման պահին վարկային պարտավորության գումար) նույնպես հիմնավորում է, որ աղյուսակով ներկայացված վարկային պարտավորությունների գումարները չեն ներառում գույքի բռնագանձման, գրանցման, պահպանման և համանման այլ ծախսերը, քանզի «Եկամտային հարկի մասին» ՀՀ օրենքի 8.1 հոդվածի 5-րդ կետով սահմանված է, որ հիշատակված ծախսերում կարող են ընդգրկվել գրավի անցման պահին դեռևս չկատարված, սակայն վեցամսյա ժամկետում (նույն օրենքի 8.1 հոդվածի 2-րդ կետի 2-րդ ենթակետ) կատարվելիք ծախսերը նույնպես:

Ներկայացված Աղյուսակ 2-ում և Աղյուսակ 3-ում, արտացոլված են ակտի 15-րդ կետում հիշատակված գրավների անցման հետ անմիջականորեն կապված ծախսերը, որոնք չեն հաշվանցվել/պակասեցվել ակտի 15-րդ կետում ամրագրված դրական տարբերության համապատասխանաբար 857588 և 1126074 ՀՀ դրամ գումարներից:

Այսպիսով ակնհայտ է, որ ԱԿՏ-ի 15-րդ կետով առաջադրված խախտման հաշվարկների հիմքում ընկած են ոչ ճշգրիտ թվեր, հետևաբար վերագրված խախտման գումարն անհիմն է:

Ամփոփելով վերը շարադրվածը, Ակտով վերագրված խախտումներն անհիմն են, ուստի կազմակերպությունը խնդրում է.

1. չեղյալ համարել Ակտի 3-րդ կետն ամբողջությամբ,
2. վերահաշվարկել Ակտի 2-րդ և 15-րդ կետերով առաջադրված լրացուցիչ հարկային պարտավորությունները:

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 ֆինանսների նախարարի 09.12.2015թ-ի թիվ 5013103 հանձնարարագրի համաձայն «Արեգակ» ՈՒՎԿ ՓԲԸ-ում կատարվել է բյուջեի հետ փոխհարաբերությունների և հարկային մարմնի կողմից վերահսկվող ՀՀ օրենսդրության առանձին պահանջների կատարման ճշտության ստուգում: Արդյունքում կազմվել է ՀՀ ԿԱ ՊԵԿ Խոշոր հարկ վճարողների ՀՏ 23.05.2016թ. թիվ 5013103 ակտը (այսուհետ նաև Ակտ), որով լրացուցիչ վճարման է առաջադրվել ընդամենը 2.149.430 դրամ:

1. Ակտի 2-րդ կետով մասնավորապես արձանագրվել է, որ ընկերությանը 14.06.2012թ-ին սեփականության իրավունքով անցել է Արարատի մարզի Վերին Արտաշատ գյուղում գտնվող անշարժ գույքը, որն ուղղվել է վարկային պարտավորության մարմանը: Գույքի անցման պահին վարկային պարտավորությունը կազմել է 1409268 դրամ: Ընկերության պատվերով հետագայում գնահատող ընկերությունը իրականացրել է վերը նշված անշարժ գույքի շուկայական գների գնահատում, որը կազմել է 2150000 դրամ: Ընկերությունը խախտելով «Եկամտահարկի մասին» ՀՀ օրենքի 6-րդ հոդվածի 2-րդ պարբերության «ժբ» կետը, 3-րդ պարբերությունը և 4-րդ պարբերության 2-րդ կետը, ինչպես նաև 20-րդ հոդվածի 1-ին կետը վերը նշված գույքի շուկայական գնի և վարկային պարտավորության դրական տարբերության 740732 դրամ գումարից, հանդիսանալով հարկային գործակալ 2012թ. դեկտեմբեր ամսին ֆիզիկական անձին գույքի օտարման դիմաց վճարած եկամտից չի պահել եկամտահարկ: Խախտվել է նաև «Եկամտահարկի մասին» ՀՀ օրենքի 37-րդ հոդվածի 3-րդ մասը, քանի որ 740732 դրամ գույքի օտարման դիմաց վճարված եկամուտը չի ընդգրկել 2012թ. 4-րդ եռամսյակի համար ՀՏ ներկայացված «Կազմակերպության կողմից ֆիզիկական անձանց վճարված (հաշվարկված) եկամուտների, պահված եկամտահարկի հաշվարկում:

Վերոգրյալի կապակցությամբ հարկ է նշել հետևյալը.

«Եկամտահարկի մասին» ՀՀ օրենքի (մինչև 01.01.2013թ. գործող խմբագրությամբ) 6-րդ հոդվածի 2-րդ պարբերության «ժբ» կետի համաձայն՝ նույն օրենքի համաձայն՝ եկամուտ է համարվում գույքն օտարելուց ստացված եկամուտը: Այն դեպքում, երբ գրավ դրված գույքը սեփականության իրավունքով անցել է գրավառու բանկին (վարկային կազմակերպությանը), ապա գրավատուի՝ գույքն օտարելուց ստացված եկամուտ է համարվում գրավ դրված գույքի իրացման գնի (առանց անուղղակի հարկերի, եթե դրանք կիրառելի են) և վարկային պարտավորության դրական տարբերությունը: Նույն կետի իմաստով գրավ դրված գույքի իրացման հետևանքով ֆիզիկական անձին եկամուտների վճարման օր և իրացման գին են համարվում մասնավորապես՝ գույքն ի սեփականություն վերցնելուն հաջորդող վեցամսյա ժամկետի վերջին օրը և այդ օրվա դրությամբ գույքի շուկայական գինը, եթե այդ վեցամսյա ժամկետում գույքը չի օտարվել, ընդ որում՝ բանկը (վարկային կազմակերպությունը) պարտավոր է իր հաշվին ապահովել գույքի շուկայական գնի որոշումն անկախ գնահատողի կողմից: Միաժամանակ, նույն կետի իմաստով վարկային պարտավորություն է համարվում գրավ դրված գույքը բանկին (վարկային կազմակերպությանը) ի սեփականություն անցնելու օրվա դրությամբ գրավով ապահովված պարտավորությունը, այդ թվում՝ տոկոսները, տուժանքը, կատարման ժամկետի կետանցով պատճառված վնասները, ինչպես նաև գրավ դրված գույքը պահելու, պահպանելու, դրա վրա բռնագանձում տարածելու և իրացնելու համար գրավառուի կատարած կամ կատարվելիք և գրավ դրված գույքի իրացման գնի 15 տոկոսը չգերազանցող ծախսերը:

Գործում առկա ապացույցների ուսումնասիրության արդյունքում Հանձնաժողովը եկավ եզրակացության, որ եկամտահարկի գծով լրացուցիչ առաջադրված պարտավորությունները հիմնավոր չեն, քանի որ պարտավորությունները հաշվարկելիս հաշվի չեն առնվել

«Եկամտահարկի մասին» ՀՀ օրենքի օրենքի 6-րդ հոդվածի «Ժբ» կետով նախատեսված ծախսերը:

Այսպես, քննարկման ընթացքում պարզվեց, որ ստուգող խմբի կողմից պահանջվել է ներկայացնել գրավով ապահովված վարկերի գծով տեղեկություններ, այդ թվում՝ գրավի անցման պահին վարկային պարտավորությունների գումարի չափի վերաբերյալ: Նշված պահանջը բավարարվել է, մասնավորապես՝ տրամադրվել է համապատասխան աղյուսակ, որում ընդգրկվել են միայն գրավի անցման ամսաթվի դրությամբ տվյալ վարկային պայմանագրի գծով առկա վարկի մնացորդ մայր գումարը, հաշվեգրված տոկոսները և տույժերը: Այսինքն, ներկայացված աղյուսակում ներառված վարկային պարտավորությունների գումարները չեն ներառել գույքի բռնագանձման, գրանցման, պահպանման և համանման այլ ծախսերը, այն դեպքում, երբ «Եկամտահարկի մասին» ՀՀ օրենքի 6-րդ հոդվածի «Ժբ» կետով սահմանված է, որ հիշատակված ծախսերում կարող են ընդգրկվել գրավի անցման պահին դեռևս չկատարված, սակայն վեցամսյա ժամկետում կատարվելիք ծախսերը նույնպես:

Տվյալ դեպքում Ակտի 2-րդ կետով եկամտահարկի գծով լրացուցիչ առաջադրված պարտավորությունները հաշվարկվել են «Եկամտահարկի մասին» ՀՀ օրենքի 6-րդ հոդվածի «Ժբ» կետով նախատեսված պահանջների խախտմամբ, այն է՝ հարկվող եկամտի որոշման ընթացքում գրավի անցման հետ անմիջականորեն կապված ծախսերը չեն ներառվել վարկային պարտավորության մեջ և հաշվի չեն առնվել գույքի շուկայական գնի և վարկային պարտավորության տարբերության հաշվարկման ժամանակ:

Վերոգրյալից հետևում է, որ Ակտի 2-րդ կետով լրացուցիչ առաջադրված պարտավորությունները ենթակա են վերահաշվարկման:

2.1. Ակտի 3-րդ կետի 1-ին ենթակետով մասնավորապես արձանագրվել է, որ ընկերությունը, խախտելով «Ավելացված արժեքի հարկի մասին» ՀՀ օրենքի 8-րդ հոդվածի 4-րդ կետի պահանջները, հանդիսանալով պայմանագրային հարաբերությունների կողմ ՀՀ-ում որպես ձեռնարկատիրական գործունեություն իրականացնող չգրանցված «Միքրոֆայնենս Ցենտր» օտարերկրյա կազմակերպությանը հաշվարկել և վճարել է ընդհանուր գումարով 813800 դրամ անդամակցության վճարներ և որպես հարկային գործակալ «Ավելացված արժեքի հարկի մասին» ՀՀ օրենքով սահմանված կարգով չի կրել ԱԱՀ հաշվարկելու և վճարելու պարտավորություն:

Վերոգրյալի կապակցությամբ հարկ է նշել, որ «Ավելացված արժեքի հարկի մասին» ՀՀ օրենքի 8-րդ հոդվածի 4-րդ կետի համաձայն՝ Հայաստանի Հանրապետությունում որպես ձեռնարկատիրական գործունեություն իրականացնող չգրանցված (չհաշվառված) օտարերկրյա անձի կողմից Հայաստանի Հանրապետությունում ԱԱՀ-ով հարկվող գործարք իրականացվելու (ներառյալ՝ այդ անձի սեփականությունը հանդիսացող ապրանքներ ներմուծվելու) դեպքերում այդ գործարքների մասով պայմանագրային հարաբերությունների կողմ հանդիսացող՝ ԱԱՀ վճարող համարվող կամ ԱԱՀ-ի վճարման պարտավորություն կրող անձինք, բացառությամբ արտոնագրային կամ հաստատագրված վճար կամ շրջանառության հարկ վճարող կամ ընտանեկան ձեռնարկատիրության սուբյեկտ հանդիսացող անձանցից և անհատ ձեռնարկատեր չհանդիսացող ֆիզիկական անձանցից, օտարերկրյա անձանց փոխարեն որպես հարկային գործակալ կրում են ավելացված արժեքի հարկ հաշվարկելու և վճարելու պարտավորություն՝ նույն օրենքով սահմանված ընդհանուր կարգով և ժամկետներում: Այդ գործարքների գծով ԱԱՀ-ով հարկվող շրջանառությունը որոշվում է սույն հոդվածով սահմանված կարգով: Նույն կետի կիրառման իմաստով գործարքը համարվում է Հայաստանի Հանրապետության տարածքում իրականացված, եթե ապրանքի մատակարարման կամ ծառայության մատուցման վայրը Հայաստանի Հանրապետությունում է:

Տվյալ դեպքում ստուգմամբ չի հիմնավորվել տրամադրվող անդամավճարի դիմաց ընդհանրապես ծառայությունների մատուցման հանգամանքը, ավելին՝ «Ավելացված արժեքի հարկի մասին» ՀՀ օրենքի 8-րդ հոդվածի 4-րդ կետի կիրառման իմաստով բացակայում է

ծառայության տեսակի բնույթը և ծառայության մատուցման փաստի առկայության դեպքում՝ դրա մատուցման վայրը:

Ելնելով վերոգրյալից՝ Հանձնաժողովը եզրակացնում է, որ տվյալ դեպքում չի ապացուցվել Հայաստանի Հանրապետությունում ԱԱՀ-ով հարկվող գործարք իրականացված լինելու հանգամանքը: Այսինքն, չի հիմնավորվել ընկերության կողմից «Ավելացված արժեքի հարկի մասին» ՀՀ օրենքի 8-րդ հոդվածի 4-րդ կետի դրույթների խախտման հանգամանքը՝ խախտելով «Վարչարարության հիմունքների և վարչական վարույթի մասին» ՀՀ օրենքի 43-րդ հոդվածի 1-ին մասի բ) կետի դրույթները:

2.2 Ակտի 3-րդ կետի 2-րդ ենթակետով մասնավորապես արձանագրվել է, որ Ընկերությունը, խախտելով «Ավելացված արժեքի հարկի մասին» ՀՀ օրենքի 8-րդ հոդվածի 1-ին կետը, ինչպես նաև 23-րդ հոդվածը, 21.02.2013թ. կնքված անշարժ գույքի առքուվաճառքի պայմանագրի համաձայն նախկինում չորս ֆիզիկական անձերին պատկանող (որոնցից մեկը հանդիսանում է անհատ ձեռնարկատեր, ՀՎՀՀ 46425764), գրավի առարկա հանդիսացող, ընկերության սեփականություն դարձած ք.Արարատ, Շահումյան 55/9 գտնվող անշարժ գույքը վաճառել է 7.000.000 դրամ գումարով և ԱՀ-ին բաժին ընկնող մասը (7.000.000/4) 1.750.000 դրամը չի ներառել 2013թ. փետրվար ամսվա համար ՀՏ ներկայացրած ԱԱՀ-ի հաշվարկի ԱԱՀ-ի 20 տոկոս դրույթաչափով հարկվող շրջանառության մեջ:

Վերոգրյալի կապակցությամբ հարկ է նշել, որ «Ավելացված արժեքի հարկի մասին» ՀՀ օրենքի 15-րդ հոդվածի 17-րդ կետի համաձայն՝ ԱԱՀ-ից ազատվում է օրենքով սահմանված կարգով բանկի և վարկային կազմակերպության սեփականություն դարձած՝ անհատ ձեռնարկատեր չհամարվող ֆիզիկական անձանց մինչև այդ պարկանող գրավի առարկայի իրացումը:

«Ավելացված արժեքի հարկի մասին» ՀՀ օրենքի 9-րդ հոդվածի համաձայն՝ եթե անձը օրենքի խախտմամբ իրեն չի համարել ԱԱՀ վճարող կամ ԱԱՀ վճարող համարվող անձը ԱԱՀ-ով հարկվող գործարքների գծով դուրս գրված հաշվարկային փաստաթղթում ԱԱՀ-ի գումարի առանձնացում չի կատարել կամ հաշվարկային փաստաթուղթ դուրս չի գրել և միաժամանակ նշված դեպքերում ԱԱՀ վճարող համարվող անձը ԱԱՀ-ի գումարը չի արտացոլել ԱԱՀ-ի հաշվարկի համապատասխան տողերում, ապա ԱԱՀ-ի գումարը հաշվարկվում է ԱԱՀ-ի 20 տոկոս դրույթաչափի կիրառմամբ:

Քննարկվող դեպքում «Ավելացված արժեքի հարկի մասին» ՀՀ օրենքի 15-րդ հոդվածի 17-րդ կետով հստակ սահմանված է, որ բանկի սեփականություն դարձած գրավի առարկայի իրացումը ԱԱՀ-ից ազատվում է միայն այն դեպքում, եթե մինչև այդ պարկանել է անհատ ձեռնարկատեր չհանդիսացող ֆիզիկական անձի:

Սույն հարցի կապակցությամբ եզրակացության հանգելու համար Հանձնաժողովը անհրաժեշտ է համարում հաշվի առնել այն հանգամանքը, որ քննարկվող դեպքում գրավադրված գույքի սեփականության իրավունքը բանկին անցնելու պահին գույքի համասեփականատերերից մեկը հանդիսացել է անհատ ձեռնարկատեր, ուստի բանկի կողմից նշված գույքի իրացման գործարքի նկատմամբ օրենքի 15-րդ հոդվածի 17-րդ կետի վերոնշյալ դրույթը կիրառելի չէ, հետևաբար անհատ ձեռնարկատիրոջը բաժին ընկնող մասի նկատմամբ ընկերության կողմից պետք է հաշվարկվեր ԱԱՀ, օրենքի 9-րդ հոդվածին համապատասխան կիրառելով ԱԱՀ-ի 20% դրույթաչափ:

3. Ակտի 15-րդ կետով արձանագրվել է, որ ընկերությանը 14.09.2012թ. և 10.07.2013թ. սեփականության իրավունքով անցել է Արարատի մարզի Գեղանիստ և Արմավիրի մարզի Զանֆիդա գյուղերում գտնվող անշարժ գույքերը, որոնք ուղղվել են վարկային պարտավորությունների մարմանը: Գույքերի անցման պահին վարկային պարտավորությունները կազմել են համապատասխանաբար 857588 դրամ և 1126074 դրամ: Ընկերության պատվերով հետագայում գնահատ ընկերությունն իրականացրել է վերը նշված անշարժ գույքերի շուկայական գների գնահատումներ, որոնք կազմել են համապատասխանաբար 2800000 դրամ և 5200000 դրամ: Ընկերությանը, խախտելով

«Եկամտային հարկի մասին» ՀՀ օրենքի 8.1-րդ հոդվածի 1-ին կետը, 2-րդ կետի 2-րդ ենթակետը և 12-րդ հոդվածի 1-ին կետը, վերը նշված գույքերի շուկայական գնի և վարկային պարտավորության դրական տարբերության 1942412 դրամ և 4073926 դրամ գումարներից, հանդիսանալով հարկային գործակալ 2013թ. մարտ և 2014թ. հունվար ամիսներին ֆիզիկական անձին գույքի օտարման դիմաց վճարած եկամտից չի պահել եկամտային հարկ:

Վերոգրյալի կապակցությամբ հարկ է նշել հետևյալը.

«Եկամտային հարկի մասին» ՀՀ օրենքի 8.1-րդ հոդվածի 1-ին մասի համաձայն՝ այն դեպքում, երբ գրավ դրված գույքը սեփականության իրավունքով անցել է գրավառու բանկին (վարկային կազմակերպությանը), ապա գրավատուի՝ գույքն օտարելուց ստացված եկամուտ է համարվում գրավ դրված գույքի իրացման գնի (առանց անուղղակի հարկերի, եթե դրանք կիրառելի են) և վարկային պարտավորության դրական տարբերությունը:

Վերոնշյալ հոդվածի իմաստով գրավ դրված գույքի իրացման հետևանքով ֆիզիկական անձին եկամուտների վճարման օր և իրացման գին են համարվում մասնավորապես՝ գույքն ի սեփականություն վերցնելուն հաջորդող վեցամսյա ժամկետի վերջին օրը և այդ օրվա դրությամբ գույքի շուկայական գինը, եթե այդ վեցամսյա ժամկետում գույքը չի օտարվել, ընդ որում՝ բանկը (վարկային կազմակերպությունը) պարտավոր է իր հաշվին ապահովել գույքի շուկայական գնի որոշումն անկախ գնահատողի կողմից: Միաժամանակ, նույն հոդվածի 5-րդ մասի համաձայն՝ հոդվածի իմաստով վարկային պարտավորություն են համարվում գրավ դրված գույքը բանկին (վարկային կազմակերպությանը) ի սեփականություն անցնելու օրվա դրությամբ գրավով ապահովված պարտավորությունը, այդ թվում՝ տոկոսները, տուժանքը, կատարման ժամկետի կետանցով պատճառված վնասները, ինչպես նաև գրավ դրված գույքը պահելու, պահպանելու, դրա վրա բռնագանձում տարածելու և իրացնելու համար գրավառուի կատարած կամ կատարվելիք և գրավ դրված գույքի իրացման գնի 15 փոկոսը չգերազանցող ծախսերը:

Գործում առկա ապացույցների ուսումնասիրության արդյունքում Հանձնաժողովը եկավ եզրակացության, որ եկամտային հարկի գծով լրացուցիչ առաջադրված պարտավորությունները հիմնավոր չեն, քանի որ պարտավորությունները հաշվարկելիս հաշվի չեն առնվել «Եկամտային հարկի մասին» ՀՀ օրենքի օրենքի 8.1-րդ հոդվածի 5-րդ մասով նախատեսված ծախսերը:

Այսպես, քննարկման ընթացքում պարզվեց, որ ստուգող խմբի կողմից պահանջվել է ներկայացնել գրավով ապահովված վարկերի գծով տեղեկություններ, այդ թվում՝ գրավի անցման պահին վարկային պարտավորությունների գումարի չափի վերաբերյալ: Նշված պահանջը բավարարվել է, մասնավորապես՝ տրամադրվել է համապատասխան աղյուսակ, որում ընդգրկվել են միայն գրավի անցման ամսաթվի դրությամբ տվյալ վարկային պայմանագրի գծով առկա վարկի մնացորդ մայր գումարը, հաշվեգրված տոկոսները և տույժերը: Այսինքն, ներկայացված աղյուսակում ներառված վարկային պարտավորությունների գումարները չեն ներառել գույքի բռնագանձման, գրանցման, պահպանման և համանման այլ ծախսերը, այն դեպքում, երբ «Եկամտային հարկի մասին» ՀՀ օրենքի օրենքի 8.1-րդ հոդվածի 5-րդ մասով սահմանված է, որ հիշատակված ծախսերում կարող են ընդգրկվել գրավի անցման պահին դեռևս չկատարված, սակայն վեցամսյա ժամկետում կատարվելիք ծախսերը նույնպես:

Տվյալ դեպքում Ակտի 15-րդ կետով եկամտային հարկի գծով լրացուցիչ առաջադրված պարտավորությունները հաշվարկվել են «Եկամտային հարկի մասին» ՀՀ օրենքի օրենքի 8.1-րդ հոդվածով նախատեսված պահանջների խախտմամբ, այն է՝ հարկվող եկամտի որոշման ընթացքում գրավի անցման հետ անմիջականորեն կապված ծախսերը չեն ներառվել վարկային պարտավորության մեջ և հաշվի չեն առնվել գույքի շուկայական գնի և վարկային պարտավորության տարբերության հաշվարկման ժամանակ:

Վերոգրյալից հետևում է, որ Ակտի 15-րդ կետով լրացուցիչ առաջադրված պարտավորությունները ենթակա են վերահաշվարկման:

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. ՀՀ ԿԱ ՊԵԿ Խոշոր հարկ վճարողների ՀՏ 23.05.2016թ. թիվ 5013103 ակտի 2-րդ կետից նվազեցնել ընդամենը 14.463 դրամ, այդ թվում՝ հարկ 9.039 դրամ, տուգանք 5.424 դրամ:

2. Անվավեր ճանաչել է Ակտի 3-րդ կետի 1-ին ենթակետը:

3. Ակտի 15-րդ կետից նվազեցնել ընդամենը 22.125 դրամ, այդ թվում՝ հարկ 13.828 դրամ, տուգանք 8.297 դրամ:

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