

ՀՀ ԿԱ պետական եկամուտների կոմիտե

Հարկային և մաքսային մարմինների գանգատարկման հանձնաժողով

Ո Ր Ո Շ ՈՒ Մ 25/8

20 սեպտեմբերի 2016թ.

Քննարկվեց «Ջրվեժ-Ձորաղբյուր» ԶՕԸ գանգատը ՀՀ ԿԱ ՊԵԿ Կոտայքի ՏՀՏ 15.07.2016թ. թիվ 1003582 ակտի դեմ:

«Ջրվեժ-Ձորաղբյուր» ԶՕԸ գանգատում բերված փաստարկները.

Ստուգման արդյունքում, վարչական մարմնի 15.07.2016թ. կայացված թիվ 1003582 ակտով, «Ջրվեժ-Ձորաղբյուր» ԶՕԸ-ին (այսուհետ նաև՝ ընկերություն) առաջադրվել է լրացուցիչ 7.958.288 դրամի պարտավորություն, որից 3.428.036 դրամը շահութահարկի գծով, 4.530.252 դրամը ԱԱՀ-ի գծով:

Ընկերությունը վերը նշված ակտի հետ համաձայն չէ, գտնում է որ այն կայացվել է ՀՀ օրենսդրության պահանջների խախտմամբ: Որպես հիմնավորում ստորև ներկայացվում են հետևյալ առարկությունները.

«Ջրվեժ-Ձորաղբյուր» ԶՕԸ-ն հանդիսանում է շահույթ ստանալու նպատակ չհետապնդող, ոչ առևտրային կազմակերպություն, որի կանոնադրական նպատակը ոռոգման ջրի մատակարարումն է, որն իրենից ներկայացնում է ոռոգման ջրի ստացում և բաշխում ջրօգտագործողներին, և որի ընթացքում կատարվում են ոռոգման համակարգի պահպանմանն ուղղված միջոցառումներ, այդ թվում՝ համակարգի շահագործում, վերանորոգում և այլն:

Ոռոգման համակարգի փոխանցումն Ընկերությանն անհատույց օգտագործման հիմունքներով կատարվել է ՀՀ կառավարության 14.08.2003թ. թիվ 1054-Ա որոշման համաձայն, որի հիման վրա Ընկերությունը 20.09.2003թ.-ին կնքել է գույքի անհատույց օգտագործման պայմանագիր ՀՀ կառավարությանն առընթեր ջրային տնտեսության պետական կոմիտեի հետ:

ՀՀ պետական բյուջեից ընկերությանը 2014թ. և 2015թ. տրամադրվել են համապատասխանաբար 25.815.501 դրամ և 19.768.823 դրամ գումարների չափով դրամաշնորհներ՝ հրատապ լուծում պահանջող վերանորոգման աշխատանքների ծրագրերի իրականացման համար:

Վերանորոգման աշխատանքները կատարվել են ըստ նախապես հաստատված նախահաշիվների, որոնց վերաբերյալ նաև կան կատարողական ակտեր, աշխատանքներն ընդունվել է համապատասխան պետական մարմնի «Ջրային տնտեսության ծրագրերի իրականացման գրասենյակ» ՊՀ կողմից:

«Ջրվեժ-Ձորաղբյուր» ԶՕԸ-ի կողմից ծրագրային աշխատանքները կատարվել են բացառապես ՀՀ կառավարության 27.02.2014թ. թիվ 218-Ն որոշման և ՀՀ տարածքային կառավարման նախարարության ՀՀ ԳՆ ջրային տնտեսության պետական կոմիտեի 20.01.2014թ. թիվ 6-Ա հրամանի և 2015թ.-ին, 30.01.2015թ. թիվ 182-Ն կառավարության որոշման և 06.02.2015թ. ՀՀ ԳՆ ջրային տնտեսության պետական կոմիտեի թիվ 10-Ա հրամանի շրջանակներում:

Խնդիրը տվյալ դեպքում կայանում է նրանում, որ պետության կողմից պատվիրված աշխատանքների նախահաշիվներում չեն նախատեսվել ԱԱՀ-ի մասով պարտավորությունների կատարում և Ընկերությունը ԱԱՀ վճարելու պարագայում ուղղակի չէր կարող ամբողջ ծավալով ապահովել տվյալ տարիների ՀՀ բյուջեի մասին ՀՀ օրենքով նախանշված աշխատանքների կատարումը, այսինքն՝ ՀՀ Բյուջեի մասին ՀՀ օրենքների համաձայն հայտերը հաստատվել են առանց ԱԱՀ-ի գումարի:

Ընկերությունը գտնում է, որ ՀՀ պետական բյուջեից Ընկերությանը տրամադրված դրամաշնորհները ծախսվել են բացառապես պետական սեփականությունը հանդիսացող

Ընկերության հաշվեկշռում հաշվառված ոռոգման համակարգի նորոգման վրա: Համապատասխան տարիների ՀՀ պետական բյուջեի մասին ՀՀ օրենքներով դրամաշնորհի ձևով տրամադրված գումարները չեն նախատեսվել ԱԱՀ-ի գծով պարտավորությունների կատարում, ինչը նշանակում է, որ ստուգման ակտով 4.530.252 դրամի չափով ԱԱՀ-ի գծով առաջադրված լրացուցիչ պարտավորությունը ենթակա է չեղարկման:

Ակտի հիմքում դրված գործարքները չեն համապատասխանում «Ավելացված արժեքի հարկի մասին» ՀՀ օրենքի 6-րդ հոդվածի պահանջներին: Մասնավորապես, Ընկերության կողմից չի կատարվել «Ավելացված արժեքի հարկի մասին» ՀՀ օրենքի 6-րդ հոդվածով նախատեսված գործողություններից ոչ մեկը: Ընկերությունն իր ստացած դրամաշնորհներն օգտագործել է բացառապես նախահաշվով հաստատված գործողություններ կատարելու համար, ընդ որում՝ որևէ եկամուտ չի ստացել, սեփական գույք ձեռք բերելու նպատակով ծառայությունների մատուցում կամ ապրանքների մատակարարում չի իրականացրել: Աշխատանքները կատարվել են պետության սեփականությունը հանդիսացող, Ընկերության հաշվեկշռում հաշվառված ոռոգման համակարգի նորոգման համար: Դրամաշնորհները ծախսվել են բացառապես պետական սեփականությունը հանդիսացող ոռոգման համակարգի նորոգման վրա: Ինչ վերաբերվում է հաշիվներին, որոնք հիմք են հանդիսացել ՏՀՀ-ի կողմից ակտի մեջ ընդգրկելու համար, ապա պետք է նշել, որ հաշիվներ դուրս գրելու պահանջը սահմանված է ՀՀ պետական մարմինների կողմից՝ համապատասխան ֆինանսավորում ստանալու համար: Մասնավորապես, հաշվում նշված է վճարող (այլ ոչ ծառայություն կամ գույք ստացող): Այսպիսով չկա փաստացի ծառայություն ստացող: Կա միայն ֆինանսավորող, որի ցուցումով կատարվել են համապատասխան պետական մարմնի սեփական գույքը՝ ոռոգման համակարգը բարելավելուն ուղղված գործողություններ:

Հարկ է նշել նաև, որ համաձայն «Ավելացված արժեքի հարկի մասին» ՀՀ օրենքի 7-րդ հոդվածի՝ ԱԱՀ-ով չեն հարկվում (հարկման օբյեկտ չեն համարվում)՝

2) ՀՀ կառավարության որոշումների հիման վրա՝ հարկ վճարողների կողմից՝

- ապրանքների մատակարարման և ծառայությունների մատուցման անհատույց գործարքներ...:

Ընկերության կողմից կատարված գործողություններն ապրանքների մատակարարման և ծառայությունների մատուցման անհատույց գործարքներ են, քանի որ ընկերությունն ըստ էության հանդիսանում է ՀՀ կառավարությանն առընթեր մարմնի՝ ՀՀ ԳՆ Զրային պետական կոմիտեի ներկայացուցիչ ոռոգման համակարգում, որի միջոցով պարզապես կատարվում են ոռոգման համակարգին անհրաժեշտ գործողություններ ՀՀ կառավարության կողմից հաստատված ծրագրերին համապատասխան:

«Ավելացված արժեքի հարկի մասին» ՀՀ օրենքի 15-րդ հոդվածի 38-րդ կետի 29.06.2016թ.-ի փոփոխությամբ պայմանավորված արդեն իսկ վերոնշյալ գործարքները դիտարկվում են որպես ԱԱՀ-ից ազատված գործարքներ:

Ընկերությունը համաձայն չէ նաև ակտով շահութահարկի գծով առաջադրված լրացուցիչ պարտավորության հետ, հետևյալ պատճառաբանությամբ.

Շահութահարկի գծով առաջադրված պարտավորությունը չի բխում «Շահութահարկի մասին» ՀՀ օրենքի պահանջներից, մասնավորապես՝ «Շահութահարկի մասին» ՀՀ օրենքի 8-րդ հոդվածի համաձայն եկամուտ չեն համարվում ոչ առևտրային կազմակերպությունների անհատույց ստացած ակտիվները (այդ թվում՝ անդամավճարները) և ծառայությունները:

Պետության կողմից տրված դրամաշնորհից Ընկերությունը փաստացի որևէ եկամուտ չի ստացել, քանի որ համապատասխան տարիների ՀՀ պետական բյուջեների մասին ՀՀ օրենքներով հատկացված գումարներում այդպիսիք չեն նախատեսվել: Այլ լինում են դրամական միջոցների մնացորդներ, որոնք տեղափոխվում են հաջորդ տարի տարեկան ընդհանուր ծախսերի հաշվարկման ժամանակ ֆինանսական ճեղքվածքը հնարավորին չափով նվազեցնելու համար, հակառակ դեպքում պետության կողմից տրամադրվող ֆինանսական աջակցության չափը կմեծանա: Հետևապես, ստուգման ակտով 1.197.200

դրամի չափով շահութահարկի գծով առաջադրված լրացուցիչ պարտավորությունը ենթակա է չեղարկման:

Ինչ վերաբերվում է շահութահարկի խախտման մեջ առաջադրված ԱԱՀ-ի 7.267.300 դրամի չափով խախտման գումարին, ապա Ընկերությունն այն համարում է անհիմն, քանի որ Ընկերությունը չի հանդիսանում ԱԱՀ վճարող, և կատարված աշխատանքների իմաստով Ընկերության մոտ չեն առաջանում ԱԱՀ-ի պարտավորություններ: Հետևաբար ձեռք բերումների մասով ԱԱՀ-ի 7.267.300 գումարն Ընկերությունը պետք է ծախսագրի՝ միացնի ինքնարժեքին, որը և կատարել է:

Գանգատում բերված են «Շահութահարկի մասին» ՀՀ օրենքի 8-րդ, 42-րդ, 43-րդ հոդվածների դրույթները:

Տվյալ դեպքում պետության կողմից տրված դրամաշնորհից Ընկերությունը որևէ եկամուտ չի ստացել և Ընկերության կողմից կատարվել են իր վրա դրված պարտականությունները, որի վերաբերյալ կան համապատասխան պետական լիազոր մարմինն ներկայացված պայմանագրեր, հաշվետվություններ, կատարողական ակտեր, հաշիվներ:

Ելնելով վերոգրյալից՝ ընկերությունը խնդրում է Կոտայքի ՏՀՏ 15.07.2016թ. թիվ 1003582 ակտը վերանայել և ճանաչել անվավեր:

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 ԿԱ ՊԵԿ նախագահի 31.05.2016թ-ի թիվ 1003582 հանձնարարագրի համաձայն «Ջրվեժ-Ձորաղբյուր» ԶՕԸ-ում կատարվել է բյուջեի հետ փոխհարաբերությունների և հարկային մարմնի կողմից վերահսկվող ՀՀ օրենսդրության առանձին պահանջների կատարման ճշտության ստուգում: Արդյունքում կազմվել է ՀՀ ԿԱ ՊԵԿ Կոտայքի ՏՀՏ 15.07.2016թ. թիվ 1003582 ակտը (այսուհետ նաև՝ Ակտ), որով լրացուցիչ վճարման է առաջադրվել ընդամենը 7.958.288 դրամ:

Ակտի 1-ին կետով մասնավորապես արձանագրվել է, որ Ընկերությանը 2014-2015թթ-ի համար ՏՀՏ ներկայացրած շահութահարկի հաշվարկով համախառն եկամտից նվազեցումներն ավել է ցույց տվել համապատասխանաբար 7712100 դրամի և 7267300 դրամի չափով (կորուստների և ԱԱՀ-ի գծով), որով խախտել է շահութահարկի մասին ՀՀ օրենքի 10-րդ հոդվածի պահանջները: Նշվածի արդյունքում ընկերության կողմից 2014թ-ի ՏՀՏ ներկայացված շահութահարկի հաշվարկով ավել վնաս է ցույց տվել 5986000 դրամ և պակաս հարկվող շահույթ՝ 1463900 դրամի չափով, իսկ 2015թ-ի համար ավել վնաս է ցույց տրվել 7267300 դրամի չափով: Արդյունքում հիմք ընդունելով «Հարկերի մասին» ՀՀ օրենքի 23-րդ, 25-րդ և 27-րդ հոդվածների դրույթները շահութահարկի գծով լրացուցիչ վճարման է առաջադրվել ընդամենը 3.428.036 դրամ:

Ակտի 3-րդ կետով մասնավորապես արձանագրվել է, որ ընկերությունը 2014-2015թ.թ. պետության կողմից այլ կապիտալ դրամաշնորհի ձևով տրամադրվող ֆինանսական աջակցության գումարներով «Ջրային տնտեսության ծրագրերի իրականացման գրասենյակ» ՊՀ-ին մատուցել է ծառայություններ ոռոգման համակարգում վերանորոգման աշխատանքների իրականացման հետ կապված, որի համար չի հաշվարկել ԱԱՀ, որով խախտել է ԱԱՀ-ի մասին ՀՀ օրենքի 7-րդ հոդվածի 9-րդ կետի պահանջները, այն է՝ ԱԱՀ-ով չեն հարկվում (հարկման օբյեկտ չեն համարվում) տիրազուրկ, ժառանգության իրավունքով պետությանն անցած արժեքների, գանձերի իրացման շրջանառությունը, ինչպես նաև սուբսիդիաների, սուբվենցիաների, դրամաշնորհների կամ այլ ձևով այնպիսի գումարների ստացումը, որոնց դիմաց գումարներ ստացողների մոտ, ըստ էության, ապրանքներ

մատակարարելու կամ ծառայություններ մատուցելու պարտավորություն չի առաջանում: Արդյունքում 2014-2015թ.թ. ընթացքում բյուջե վճարման ենթակա ԱԱՀ-ն պակաս է հաշվարկվել ընդամենը 2.604.240 դրամ:

Հիմք ընդունելով «ԱԱՀ-ի մասին» ՀՀ օրենքի 43-րդ հոդվածի, «Հարկերի մասին» ՀՀ օրենքի 23-րդ, 25-րդ հոդվածների դրույթները ԱԱՀ-ի գծով լրացուցիչ վճարման է առաջադրվել ընդամենը 4.530.252 դրամ:

Վերոգրյալի կապակցությամբ հարկ է նշել հետևյալը.

«Ավելացված արժեքի հարկի մասին» ՀՀ օրենքի 6-րդ հոդվածի 1-ին կետի համաձայն՝ ԱԱՀ-ով հարկվող գործարք (գործառնություն) է համարվում ապրանքների մատակարարումը՝ գործարք, որն իրականացվում է ապրանքների (այդ թվում՝ արտադրանքի և անշարժ գույքի) սեփականության իրավունքը որևէ ձևով կատարվող հափուցման դիմաց այլ անձի փոխանցելու միջոցով: Նույն 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):

«Ավելացված արժեքի հարկի մասին» ՀՀ օրենքի 7-րդ հոդվածի 9-րդ կետի համաձայն՝ ԱԱՀ-ով չեն հարկվում (հարկման օբյեկտ չեն համարվում) տիրազուրկ, ժառանգության իրավունքով պետությանն անցած արժեքների, գանձերի իրացման շրջանառությունը, ինչպես նաև սուբսիդիաների, սուբվենցիաների, դրամաշնորհների կամ այլ ձևով այնպիսի գումարների ստացումը, որոնց դիմաց գումարներ ստացողների մուր, ըստ էության, ապրանքներ մատակարարելու կամ ծառայություններ մատուցելու պարտավորություն չի առաջանում:

Սույն գործով եզրակացության հանգելու համար հարկ է նկատի ունենալ, որ որպես դրամաշնորհ ստացվող միջոցների դիմաց ստացողի կողմից տրամադրողի հանդեպ ապրանքներ մատակարարելու կամ աշխատանքներ կատարելու (ծառայություններ մատուցելու) պարտավորություն չկրելը կարող է հիմնավորվել այնպիսի պայմանների բացակայությամբ, որպիսիք սահմանվում են օրենքով կամ գործնականում կիրառվում են գործարար շրջանակներում՝ աշխատանքների կատարման (ծառայությունների մատուցման) պայմանագրերի հիման վրա գործարքների իրականացման դեպքերում, որով պայմանավորված գործարքը կդիտվի որպես ԱԱՀ-ով չհարկվող (հարկման օբյեկտ չհանդիսացող): Որպես այդպիսի պայմաններ հանդիսանում են ապրանքների կամ ծառայությունների ընդունում-հանձնումը, միջոցներ ստացողի մոտ ստացված միջոցները վերադարձնելու պարտավորությունը, եթե չեն կատարվել պայմանագրով նախատեսված պարտավորությունները, պայմանագրով նախատեսված հաշվետվություն ներկայացնելու պահանջը, որոշակի գործողություններից ձեռնպահ մնալու կամ նմանատիպ այլ պարտավորություն կրելու պայմանը կամ պարտավորությունները չկատարելու դեպքում պատասխանատվության (տուգանք, տույժ) կիրառելու դրույթներ: Եթե նշված պայմանները առկա են, ապա գործարքը պետք է դիտվի որպես ԱԱՀ-ով հարկման ենթակա:

Տվյալ դեպքում ՀՀ կառավարության 14.08.2003թ. N 1054-Ա որոշման (այսուհետ նաև՝ Որոշում) 1-ին կետի համաձայն՝ «Կոտայք-ոռոգում» փակ բաժնետիրական ընկերության գույքի կազմից ՀՀ օրենսդրությամբ սահմանված կարգով առանձնացվել են 409274.024 հազ. դրամ հաշվեկշռային արժեք ունեցող ոռոգման համակարգերն ու 6192.415 հազ. դրամ հաշվեկշռային արժեք ունեցող գույքը և որպես պետական սեփականություն ամրացվել է «ՀՀ կառավարությանն առընթեր ջրային տնտեսության պետական կոմիտեի աշխատակազմ» պետական կառավարչական հիմնարկին:

Որոշման 3-րդ կետի «ա» ենթակետի համաձայն՝ վերոգրյալ ոռոգման համակարգերը և գույքը ՀՀ օրենսդրությամբ սահմանված կարգով անհատույց օգտագործման իրավունքով հանձնվել է «Զրվեժ-Ձորաղբյուր» ջրօգտագործողների ընկերությանը:

Միևնույն ժամանակ, հիմք ընդունելով ՀՀ կառավարության 14.08.2003թ. N1054-Ա որոշմամբ նախատեսված պահանջները՝ «Ջրվեժ-Ձորաղբյուր» ԶՕԸ և ՀՀ կառավարության առընթեր ջրային տնտեսության պետական կոմիտեի միջև 20.09.2003թ. կնքվել է գույքի անհատույց օգտագործման պայմանագիր:

Հաշվի առնելով վերոնշյալը, Հանձնաժողովը գտնում է, որ «Ջրվեժ-Ձորաղբյուր» ջրօգտագործողների ընկերությանը Որոշմամբ անհատույց օգտագործման իրավունքով հանձնված ոռոգման համակարգերի և գույքի վերանորոգման աշխատանքների ծրագրերի իրականացման համար պետական բյուջեից 2014 և 2015թթ. տրամադրված դրամաշնորհի գումարները չեն դիտարկվում ընկերության կողմից ապրանքների մատակարարման կամ ծառայությունների մատուցման դիմաց հատուցում և ավելացված արժեքի հարկով չեն հարկվում: Այսինքն, տվյալ դեպքում կիրառելի են «Ավելացված արժեքի հարկի մասին» ՀՀ օրենքի 7-րդ հոդվածի 9-րդ կետի դրույթները:

Վերոգրյալ եզրահանգման համար հիմք է հանդիսանում նաև նույնաբովանդակ հարցի կապակցությամբ Հանձնաժողովի կողմից 18.04.2016թ. ընդունված թիվ 3/6 որոշումը:

Ինչ վերաբերվում է ակտի 1-ին կետով շահութահարկի գծով առաջադրված պարտավորություններին, մասնավորապես՝ ընկերության կողմից որպես ջրի կորստի դիմաց հաշվարկված գումարները համախառն եկամտից նվազեցնելուն, ապա այդ կապակցությամբ ստուգումն իրականացրած անձինք նշեցին, որ տվյալ դեպքում ընկերության մայր ջրատարին միացված խողովակաշարով տեղի է ունեցել ջրի մատակարարում: Ընդ որում, նշված խողովակաշարն անցկացվել է «Արմենալ» կազմակերպության կողմից և պատկանում է վերջինիս: Հետևապես, «Արմենալ» կազմակերպության խողովակաշարով ջրի մատակարարման ընթացքում առաջացող կորստները չեն կարող վերաբերվել ընկերությանը և ենթակա չեն նվազեցման վերջինիս համախառն եկամտից:

Միևնույն ժամանակ, ավելացված արժեքի հարկի գծով լրացուցիչ առաջադրված պարտավորությունները վերանայելու պայմաններում վերանայման են ենթակա նաև շահութահարկի գծով առաջադրված պարտավորությունները (տուգանք)՝ գումարով 1.453.460 դրամ:

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՝

1. ՀՀ ԿԱ ՊԵԿ Կոտայքի ՏՀՏ 15.07.2016թ. թիվ 1003582 ակտի 1-ին կետից նվազեցնել 1.453.460 դրամ:

2. Անվավեր ճանաչել Ակտի 3-րդ կետը:

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