

**ՀՀ ԿԱ պետական եկամուտների կոմիտե**  
**Հարկային և մաքսային մարմինների գանգատարկման հանձնաժողով**  
**Ո Ր Ո Շ ՈՒ Մ 38/6**  
**6 դեկտեմբերի 2016թ.**

Քննարկվեց «Մարտինս» ՍՊԸ գանգատը ՀՀ ԿԱ ՊԵԿ ՕՀՎ 02.11.2016թ. թիվ 1011018 ակտի դեմ:

**«Մարտինս» ՍՊԸ գանգատում բերված փաստարկները.**

«Մարտինս» ՍՊԸ-ի տնօրենը գանգատարկում է ՀՀ ԿԱ ՊԵԿ օպերատիվ հետախուզության վարչության կողմից կազմված 02.11.2016 թվականի թիվ 1011018 ակտը հետևյալ նկատառումներով.

Ակտում արձանագրված և կազմված ամբողջ գումարը վերաբերում է Արտաշատ քաղաքում կառուցված եկեղեցու շինարարության գործունեության արդյունքներին: Ընկերության կողմից Արտաշատ քաղաքին է նվիրվել բարձր ճարտարապետական կառույց (եկեղեցի) իրեն պատկանող զբոսայգիով, որի բացման արարողությանը մասնակցում էին ՀՀ բարձրաստիճան ղեկավարներ ՀՀ նախագահի գլխավորությամբ: Ընդ որում, ամբողջ 14 տարիների շինարարության ընթացքում շինարարության վրա աշխատել և ապրել են 25-30 աշխատող (ընտանիք):

Նշված շինարարությունը համարվելով առանձնահատուկ, ՀՀ կառավարության բարեկարգման ծրագրերի համակարգման հանձնաժողովի թիվ Մ-38-Ա որոշմամբ, 2012թ-ից ազատվել է ԱԱՀ-ի վճարումից: Ընկերությունը կարծելով, որ ամբողջ շինարարությունն ազատված է ԱԱՀ-ի վճարումներից և չիմանալով այդ պատճառով ստուգման ակտում արձանագրված ԱԱՀ-ի գումարների մասին, չի պատկերացրել, որ կարող են առաջանալ լրացուցիչ հարկային պարտավորություններ:

Ինչ վերաբերվում է ակտում արձանագրված շահութահարկի գծով խախտումներին, ապա բնական է, որ եկեղեցու կառուցման վրա կատարվել են բոլոր անհրաժեշտ ծախսերը եկեղեցու բարձր ճարտարապետական տեսքն ապահովելու համար: Ընդ որում, որպես առանձնահատուկ շինարարություն, կառուցման ընթացքում կիրառվել են եկեղեցու շինարարության ավանդական ձևեր, որոնք ներկայացնում են հին և նոր ճարտարապետական ոճ:

Եկեղեցու շինարարության մեջ օգտագործվել են այնպիսի դետալներ, որոնք իրենցից ներկայացնում են մշակութային արժեքներ: Այդ դետալները ձեռք են բերվել կանխիկ և ընկերությունը տեղեկացված չի եղել, որ այդ ձեռքբերումները կարող են հանգեցնել հարկային պարտավորությունների առաջացման:

Ելնելով վերոգրյալից և հաշվի առնելով, որ եկեղեցու շինարարությունը չի համարվել ձեռնարկատիրական գործունեություն, ինչպես նաև՝ եկեղեցու հանդեպ հարգանքը, գանգատաբերն ակնկալում է վերանայել թիվ 1011018 ակտով արձանագրված խախտումները և այն համարել 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 29.07.2016թ-ի թիվ 1011018 հանձնարարագրի համաձայն «Մարտինս» ՍՊԸ-ում կատարվել է բյուջեի հետ փոխհարաբերությունների և հարկային մարմնի կողմից վերահսկվող ՀՀ օրենսդրության առանձին պահանջների կատարման ճշտության ստուգում: Արդյունքում կազմվել է ՀՀ ԿԱ ՊԵԿ ՕՀՎ 02.11.2016թ. թիվ 1011018 ակտը (այսուհետ նաև՝ Ակտ), որով լրացուցիչ վճարման է առաջադրվել ընդամենը 425.454.289 դրամ, ինչպես նաև արձանագրվել է 197.438 դրամ ԱԱՀ-ի պակասեցվող գումար:

Ակտի 1-ին կետով մասնավորապես արձանագրվել է, որ «Մարտինս» ՍՊԸ-ն 2009թ., 2010թ., 2011թ., 2012թ., 2013թ., 2014թ. և 2015թ. տարեկան արդյունքներով շահութահարկի հաշվարկներում համախառն եկամտից նվազեցվող ծախսերն ավել է ցույց տվել, համապատասխանաբար՝ 120.745.496 դրամ, 107.226.687 դրամ, 75.999.289 դրամ, 174.243.565 դրամ, 110.196.242 դրամ, 66.675.000 դրամ և 116.155.564 դրամ փաստաթղթերով չհիմնավորված ծախսերի չափով: Հարկ վճարողի կողմից խախտվել են «Շահութահարկի մասին» ՀՀ օրենքի 10-րդ հոդվածի պահանջները: Ակտի 1-ին կետով արձանագրվել է նաև, որ Ընկերությունը 2013թ. և 2014թ. տարեկան արդյունքներով շահութահարկի հաշվարկում համախառն եկամտից նվազեցվող ծախսերով է ձևակերպել նաև ՀՀ տարածքում ձեռք բերված ապրանքների դիմաց մատակարարների կողմից դուրս գրված էլեկտրոնային հարկային հաշիվներում առանձնացված ԱԱՀ-ի գումարները, համապատասխանաբար՝ 82.351 դրամի և 60.838 դրամի չափով: Խախտվել է «Շահութահարկի մասին» ՀՀ օրենքի 10-րդ հոդվածի երկրորդ կետի «գ» ենթակետի պահանջները: Համաձայն «Հարկերի մասին» ՀՀ օրենքի 30.1-րդ հոդվածի՝ 2009թ. մինչև 01.01.2012թ. ընկած ժամանակահատվածում հայտնաբերված խախտումների համար հարկային պարտավորություններ չեն առաջադրվել:

Արդյունքում «Մարտինս» ՍՊԸ-ն հարկվող շահույթը պակաս է ցույց տվել 2012թ. 174.243.565 դրամով, 2013թ. 110.278.593 դրամով, 2014թ. 66.735.838 դրամով և 2015թ. 116.155.564 դրամով: Հիմք ընդունելով «Շահութահարկի մասին» ՀՀ օրենքի 33-րդ հոդվածի, «Հարկերի մասին» ՀՀ օրենքի 23-րդ, 25-րդ և 27-րդ հոդվածների դրույթները՝ շահութահարկի գծով լրացուցիչ վճարման է առաջադրվել ընդամենը 194.621.111 ՀՀ դրամ:

Ակտի 4-րդ կետով մասնավորապես արձանագրվել է, որ «Մարտինս» ՍՊԸ-ն 2009-2015թթ. իրականացրել է Արտաշատ քաղաքի «Սուրբ Հովհաննես» եկեղեցու կառուցման և բարեկարգման աշխատանքները: Համաձայն ՀՀ կառավարության բարեգործական ծրագրերի համակարգման հանձնաժողովի 2012թ. մայիսի 18-ի թիվ Մ-380-Ա որոշման 2-րդ կետով «Մարտինս» ՍՊԸ-ն «Սուրբ Հովհաննես եկեղեցու կառուցման և բարեկարգման» երրորդ փուլի 190.930.000 դրամի չափով, կատարած շինարարական աշխատանքների և բարեկարգման համար ազատվել է ավելացված արժեքի հարկից: Մնացած աշխատանքների մասով «Մարտինս» ՍՊԸ-ի հետ կնքած այլ գործարք ՀՀ կառավարության բարեգործական ծրագրերի համակարգման հանձնաժողովին չի ներկայացվել, ուստի մնացած աշխատանքների մասով



ընկերությունը ԱԱՀ-ից չի ազատվել: Ընկերության կողմից 2009թ. դեկտեմբեր ամսից մինչև 2015թ. 2-րդ եռամսյակն ընկած ժամանակահատվածում կատարված աշխատանքների և մատուցված ծառայությունների ԱԱՀ-ով հարկվող շրջանառությունների նկատմամբ ընկերության կողմից չի հաշվարկվել և բյուջե վճարվել ավելացված արժեքի հարկ, խախտելով «Ավելացված արժեքի հարկի մասին» ՀՀ օրենքի 8-րդ հոդվածի պահանջները: Համաձայն «Հարկերի մասին» ՀՀ օրենքի 31.1 հոդվածի մինչև 01.12.2012թ. ընկած ժամանակահատվածում հայտնաբերված խախտումների համար հարկային պարտավորություններ չեն առաջադրվել:

2013թ. օգոստոս ամսին մատակարարի կողմից դուրս գրված թիվ Ա9411969909 էլեկտրոնային հարկային հաշիվը 565.500 դրամ ընդհանուր արժեքով չի հաստատվել և դրա վերաբերյալ տեղեկությունները չեն ներառվել հարկային մարմին ներկայացված տեղեկանքում, սակայն հարկային հաշվում առանձնացված 94.250 դրամ ավելացված արժեքի հարկը հաշվանցվել է: Վերոհիշյալ հաշիվը հաստատվել է 2013թ. հոկտեմբերի 11-ին: Խախտվել են «Ավելացված արժեքի հարկի մասին» ՀՀ օրենքի 20-րդ հոդվածի պահանջները: Ղեկավարվելով «Ավելացված արժեքի հարկի մասին» ՀՀ օրենքի 43-րդ, 43.1-րդ հոդվածների, «Հարկերի մասին» ՀՀ օրենքի 23-րդ և 25-րդ հոդվածների դրույթներով ավելացված արժեքի հարկի գծով վճարման է առաջադրվել բյուջե ընդամենը 140.546.127 դրամ, ինչպես նաև հետ վերադարձման՝ 197.438 դրամ:

Ակտով լրացուցիչ պարտավորություններ են առաջադրվել նաև հարկային գործակալի կողմից պահվող եկամտահարկի, եկամտային հարկի և դրամարկղային գործառնությունների մասին ՀՀ օրենսդրության պահանջները խախտելու համար, համապատասխանաբար՝ 16.996.285 դրամ, 69.221.071 դրամ և 4.000.000 դրամ:

Վերոգրյալի կապակցությամբ հարկ է նշել հետևյալը.

1. «Շահութահարկի մասին» ՀՀ օրենքի 6-րդ հոդվածի համաձայն՝ հարկվող շահույթը հարկատու համախառն եկամտի և նույն օրենքով սահմանված նվազեցումների դրական տարբերությունն է: Օրենքի 9-րդ հոդվածի համաձայն՝ հարկվող շահույթը որոշելիս համախառն եկամտից թույլատրվում է կատարել օրենքի IV գլխով նախատեսված նվազեցումները (ծախսեր, կորուստներ և այլ նվազեցումներ): Օրենքի 10-րդ հոդվածի 1-ին կետի համաձայն՝ հարկվող շահույթը որոշելիս համախառն եկամուտը նվազեցվում է դրա ստացման հետ կապված անհրաժեշտ և փաստաթղթերով հիմնավորված ծախսերի չափով: Նույն հոդվածի 3-րդ կետի համաձայն՝ ապրանքանյութական պաշարների, աշխատանքների, ծառայությունների, հիմնական միջոցների և այլ ակտիվների ձեռքբերման (և համապատասխան դեպքերում՝ այլ հարկատուների եկամուտներին վերաբերող) փաստաթղթերի հիմնավորման նկատմամբ ներկայացվող պահանջները սահմանում է ՀՀ կառավարությունը (ՀՀ կառավարության 25.08.1998թ. N525 որոշում): Քննարկվող դեպքում 2009-2015թթ. ընթացքում հաշվետու տարիների հարկվող շահույթը որոշելիս «Մարտինս» ՍՊԸ-ն համախառն եկամտից նվազեցումները կատարել է «Շահութահարկի մասին» ՀՀ օրենքի 10-րդ հոդվածի 1-ին կետի պահանջների խախտմամբ՝ համախառն եկամտից նվազեցրել է փաստաթղթերով չհիմնավորված ծախսեր:

«Շահութահարկի մասին» ՀՀ օրենքի 10-րդ հոդվածի 1-ին կետի «ա» ենթակետի համաձայն՝ նույն օրենքի իմաստով ծախս է համարվում հաշվետու տարվա ընթացքում ակտիվների արտահոսքը, նվազումը կամ պարտավորությունների աճը, որոնք հանգեցնում են հարկատուի սեփական կապիտալի նվազեցմանը, իսկ նույն հոդվածի



2-րդ կետի համաձայն՝ ծախսերի թվին են դասվում, մասնավորապես՝ չփոխհատուցվող (չհաշվանցվող) հարկերը, տուրքերը և այլ պարտադիր վճարները, բնօգտագործման վճարները («զ» կետ): Քննարկվող դեպքում 2013 և 2014թթ. ընթացքում հաշվետու տարիների հարկվող շահույթը որոշելիս «Մարտինս» ՍՊԸ-ն համախառն եկամտից նվազեցումները կատարել է «Շահութահարկի մասին» ՀՀ օրենքի 10-րդ հոդվածի 2-րդ կետի «զ» ենթակետի պահանջների խախտմամբ՝ համախառն եկամտից նվազեցրել է մատակարարների կողմից դուրս գրված էլեկտրոնային հարկային հաշիվներում առանձնացված և հաշվանցվող ԱԱՀ-ի գումարները:

Գանգատով բերված և գանգատի քննության ընթացքում ընկերության ներկայացրած փաստարկները չեն առնչվում վերոնշյալ իրավական ակտերի դրույթների կիրառմանը: Վերոնշյալ իրավական կարգավորումների համապատասխան՝ եկեղեցու շինարարությունում օգտագործված և կանխիկ ձեռքբերված դետալների (անկախ մշակութային արժեք հանդիսանալու հանգամանքից) գծով համախառն եկամտից նվազեցման էին ենթակա միայն փաստաթղթերով հիմնավորված ծախսերը:

Հարկ է նշել նաև, որ ընկերությունը՝ հանդիսանալով հարկային գործակալ, առանց ֆիզիկական անձանց հետ քաղաքացիաիրավական պայմանագրեր կնքելու (շուկայից) ձեռք է բերել ապրանքներ, որոնց դիմաց վճարումները կատարվել են նույն ամսում: «Եկամտային հարկի մասին» ՀՀ օրենքի 12-րդ հոդվածի 1-ին մասի պահանջները խախտելու համար ղեկավարվելով նույն օրենքի 10-րդ հոդվածի 7-րդ մասի դրույթներով վճարված եկամուտների նկատմամբ հաշվարկվել է եկամտային հարկ 11% դրույքաչափով: Արդյունքում, եկամտային հարկի գծով լրացուցիչ վճարման է առաջադրվել ընդամենը 69.221.071 դրամ:

2. «Ավելացված արժեքի հարկի մասին» ՀՀ օրենքի 15-րդ հոդվածի 28-րդ կետի համաձայն՝ ԱԱՀ-ից ազատվում են օտարերկրյա պետությունների, միջազգային միջկառավարական (միջպետական) կազմակերպությունների, միջազգային, օտարերկրյա և Հայաստանի Հանրապետության հասարակական (ներառյալ՝ բարեգործական), կրոնական և նմանատիպ բնույթի այլ կազմակերպությունների, առանձին բարերարների կողմից ապրանքների մատակարարումը և ծառայությունների մատուցումը մարդասիրական օգնության և բարեգործական ծրագրերի (գործունեության) շրջանակներում, ինչպես նաև նման ծրագրերի իրականացման հետ անմիջականորեն կապված և դրանց համար զգալի նշանակություն ունեցող ապրանքների մատակարարումը և ծառայությունների մատուցումը Հայաստանի Հանրապետության ԱԱՀ վճարողների կողմից: Հայաստանի Հանրապետության օրենսդրությամբ (այդ թվում՝ Հայաստանի Հանրապետության միջազգային պայմանագրերով) ուղղակիորեն նշված չլինելու դեպքում ծրագրի (գործունեության) տարբերակումն ըստ մարդասիրական օգնության և բարեգործական բնույթի, ինչպես նաև նույն հոդվածի դրույթների համաձայն՝ ԱԱՀ-ից ազատվող ապրանքների և ծառայությունների շրջանակները որոշում է Հայաստանի Հանրապետության կառավարության լիազորված պետական կառավարման մարմինը: Քննարկվող դեպքում ՀՀ կառավարության բարեգործական ծրագրերի համակարգման հանձնաժողովի 2012թ. մայիսի 18-ի թիվ Մ-380-Ա որոշման 2-րդ կետին համապատասխան «Սուրբ Հովհաննես եկեղեցու կառուցման և բարեկարգման» միայն երրորդ փուլը (190.930.000 դրամի չափով) ներառող

աշխատանքներն են ազատվել ԱԱՀ-ից: Միաժամանակ, ի պատասխան ՀՀ ԿԱ պետական եկամուտների կոմիտեի կողմից կատարված հարցմանը, ՀՀ կառավարության բարեգործական ծրագրերի համակարգման հանձնաժողովը տեղեկացրել է, որ ՀՀ կառավարության բարեգործական ծրագրերի համակարգման հանձնաժողովի 2012թ. մայիսի 18-ի թիվ Մ-380-Ա որոշման 2-րդ կետով սահմանված գործարքներից բացի «Արտաշատ» բարեգործական հիմնադրամի կողմից «Մարտինս» ՍՊԸ-ի հետ կնքած այլ գործարք հանձնաժողովին չի ներկայացվել:

Հաշվի առնելով վերոնշյալ իրավական կարգավորումները և փաստական հանգամանքները, Հանձնաժողովը գտնում է, որ «Ավելացված արժեքի հարկի մասին» ՀՀ օրենքի 15-րդ հոդվածի 28-րդ կետի պահանջների կիրառման համար պարտադիր էր ՀՀ կառավարության բարեգործական ծրագրերի համակարգման հանձնաժողովի համապատասխան որոշումը «Մարտինս» ՍՊԸ-ի խնդրո առարկա գործարքների համար, հետևաբար ԱԱՀ-ից ազատման դրույթը տվյալ դեպքում կիրառելի չէ:

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՝

ՀՀ ԿԱ ՊԵԿ ՕՀՎ 02.11.2016թ. թիվ 1011018 ակտը թողնել անփոփոխ, իսկ գանգատը՝ 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