

ՀՀ ֆինանսների նախարարություն

Հարկային և մաքսային մարմինների գանգատարկման հանձնաժողով

Ո Ր Ո Շ ՈՒ Մ 18/4

12 մայիսի 2015 թ.

Քննարկվեց «Կարեն Դեմիրճյանի անվան Երևանի մետրոպոլիտեն» ՓԲԸ 02.04.2015 թ-ի թիվ 39/02-07-214 գրությամբ բերված միջնորդությունը 12.02.2014 թ-ի թիվ 39/02-07-60 գրությամբ բերված գանգատի հիման վրա ՀՀ ԿԱ ՊԵԿ-ում հարուցված վարչական վարույթը վերսկսելու վերաբերյալ:

«Կարեն Դեմիրճյանի անվան Երևանի մետրոպոլիտեն» ՓԲԸ 02.04.2015 թ-ի թիվ 39/02-07-214 գրությամբ բերված փաստարկները.

Համաձայն ՀՀ ԿԱ ՊԵԿ նախագահի 13.04.2011 թ-ի թիվ 1013945 հանձնարարագրի «Կարեն Դեմիրճյանի անվան Երևանի մետրոպոլիտեն» 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 23.12.2013 թ-ի թիվ 1013945 ստուգման ակտը, որի դեմ Ընկերության կողմից ներկայացվել է գանգատ:

21.02.2014թ. ընդունվել է թիվ 8/1 որոշումը, որով Ընկերության 12.02.2014թ. թիվ 39/02-07-60 գրությամբ բերված գանգատի հիման վրա ՀՀ ԿԱ ՊԵԿ-ում հարուցված վարչական վարույթը կասեցվել է, այն հիմնավորմամբ, որ վարչական դատավարության կարգով քննվում է թիվ ՎԴ/0240/05/09 վարչական գործը և անհնարին է 12.02.2014թ. թիվ 39/02-07-60 գրությամբ բերված գանգատի քննության արդյունքում ակնկալվող որոշման ընդունումը, մինչև թիվ ՎԴ/0240/05/09 վարչական գործով վերջնական դատական ակտի կայացումը:

ՀՀ վարչական դատարանը 03.03.2014 թ-ին կայացրել է վճիռ, որում նշվել է. «Երևանի քաղաքապետարանի «Կարեն Դեմիրճյանի անվան Երևանի մետրոպոլիտեն» ՓԲԸ-ի հայցն ընդդեմ Հայաստանի Հանրապետության կառավարությանն առընթեր պետական եկամուտների կոմիտեի՝ ՀՀ ԿԱ պետական եկամուտների կոմիտեի 28.11.2008 թ-ի թիվ 1002597 ակտն անվավեր ճանաչելու պահանջի մասին, բավարարել մասնակի:

1. Անվավեր ճանաչել ՀՀ ԿԱ պետական եկամուտների կոմիտեի 28.11.2008 թ-ի թիվ 1002597 ակտի 1-ին շահութահարկի բաժնի 2-րդ մասը և ԱԱՀ-ի բաժնին ամբողջությամբ: Երևանի քաղաքապետարանի «Կարեն Դեմիրճյանի անվան Երևանի մետրոպոլիտեն» ՓԲԸ-ի հայցն ընդդեմ Հայաստանի Հանրապետության կառավարությանն առընթեր պետական եկամուտների կոմիտեի՝ ՀՀ ԿԱ պետական եկամուտների կոմիտեի 28.11.2008 թ-ի թիվ 1002597 ակտի 1-ին՝ շահութահարկի բաժնի 1-ին մասն անվավեր ճանաչելու պահանջի մասին, մերժել:

2. Հայաստանի Հանրապետության կառավարությանն առընթեր պետական եկամուտների կոմիտեի Արաբկիրի հարկային տեսչության հայցն ընդդեմ Երևանի քաղաքապետարանի «Կարեն Դեմիրճյանի անվան Երևանի մետրոպոլիտեն» ՓԲԸ-ի՝ 115.385.109 ՀՀ դրամ բռնագանձելու պահանջի մասին, բավարարել մասնակի:

3. Երևանի քաղաքապետարանի «Կարեն Դեմիրճյանի անվան Երևանի մետրոպոլիտեն» ՓԲԸ-ից հօգուտ ՀՀ պետական բյուջեի բռնագանձել 6.475.500 ՀՀ դրամ որպես ՀՀ ԿԱ պետական եկամուտների կոմիտեի 28.11.2008 թ-ի թիվ 1002597 ակտի 1-ին՝ շահութահարկի բաժնի 1-ին մասով առաջադրված տուգանքի գումար:

4. Երևանի քաղաքապետարանի «Կարեն Դեմիրճյանի անվան Երևանի մետրոպոլիտեն» ՓԲԸ-ից հօգուտ ՀՀ պետական բյուջեի բռնագանձել 2.192.600 ՀՀ դրամ որպես հարկային

մարմնի նյութական խրախուսման և համակարգի զարգացման ֆոնդին վճարման ենթակա գումար:

5. Հայաստանի Հանրապետության կառավարությանն առընթեր պետական եկամուտների կոմիտեի Արաբկիրի հարկային տեսչության հայցը գումարի բռնագանձման մնացած պահանջի մասով, մերժել».

29.01.2015 թ-ին վերը նշված վճիռը մտել է օրինական ուժի մեջ:

Համաձայն «Վարչարարության հիմունքների և վարչական վարույթի մասին» ՀՀ օրենքի 49-րդ հոդվածի 3-րդ մասի. «Սույն հոդվածի 1-ին մասի «ա» կետով նախատեսված դեպքերում վարչական վարույթը վերսկսվում է դրա կասեցումն առաջացրած հանգամանքները վերանայուց հետո»:

Հաշվի առնելով այն հանգամանքը, որ վերացել է 21.02.2014 թ-ի թիվ 8/1 որոշման մեջ նշված վարչական վարույթի կասեցման հիմքը, այն է՝ առկա է թիվ ՎԴ/0240/05/09 վարչական գործով վերջնական դատական ակտ, ուստի ընկերությունը խնդրում է վերսկսել իր 12.02.2014 թ-ի թիվ 39/02-07-60 գրությամբ բերված գանգատի հիման վրա ՀՀ ԿԱ ՊԵԿ-ում հարուցված վարչական վարույթը:

Քննարկման ընթացքում նշվեց, որ ՀՀ ՖՆ հարկային և մաքսային մարմինների գանգատարկման հանձնաժողովի (այսուհետ նաև Հանձնաժողով) կողմից 21.02.2014 թ-ին ընդունվել է թիվ 8/1 որոշումը, որի համաձայն «Կարեն Դեմիրճյանի անվան Երևանի մետրոպոլիտեն» ՓԲԸ (այսուհետ նաև ընկերություն) 12.02.2014 թ-ի թիվ 39/02-07-60 գրությամբ բերված գանգատի հիման վրա ՀՀ ԿԱ ՊԵԿ-ում հարուցված վարչական վարույթը կասեցվել է:

Հաշվի առնելով, որ վերացել է Հանձնաժողովի 21.02.2014 թ-ի թիվ 8/1 որոշմամբ կասեցված վարույթի հիմք հանդիսացող հանգամանքները, ընկերությունը 02.04.2015 թ. թիվ 39/02-07-214 գրությամբ դիմել է Հանձնաժողովին՝ կասեցված վարույթը վերսկսելու համար:

Ընկերության ներկայացուցիչները նշեցին, որ հաշվի առնելով այն հանգամանքը, որ ՀՀ ԿԱ ՊԵԿ 28.11.2008 թ-ի թիվ 1002597 ակտի վերաբերյալ առկա է օրինական ուժի մեջ մտած դատական ակտ, ինչպես նաև այն, որ և՛ ՀՀ ԿԱ ՊԵԿ 28.11.2008 թ-ի թիվ 1002597 ակտով և՛ ՀՀ ԿԱ ՊԵԿ ԽՀՎ ՀՏ 23.12.2013 թ-ի թիվ 1013945 ակտով շահութահարկի և ավելացված արժեքի հարկի գծով պարտավորությունները, ըստ էության, առաջադրվել են միևնույն խախտումների համար, հետևապես ընկերությունը միջնորդում է ՀՀ ԿԱ ՊԵԿ ԽՀՎ ՀՏ 23.12.2013 թ-ի թիվ 1013945 ակտի վերաբերյալ ընդունել որոշում՝ հիմք ընդունելով օրինական ուժի մեջ մտած վերոգրյալ դատական ակտի դրույթները:

Հանձնաժողովը գտնում է, որ ՀՀ ԿԱ ՊԵԿ 28.11.2008 թ-ի թիվ 1002597 ակտի վերաբերյալ ընդունված և օրինական ուժ ստացած դատական ակտը քննարկվող գործի վերաբերյալ, ըստ էության, կիրառելի չէ, քանի որ վերջինիս առարկան է հանդիսացել ՀՀ ԿԱ ՊԵԿ 28.11.2008 թ-ի թիվ 1002597 ակտի օրինականության և ՀՀ օրենսդրության պահանջներին համապատասխանելու հարցը և այն չի կարող կիրառելի լինել ՀՀ ԿԱ ՊԵԿ ԽՀՎ ՀՏ 23.12.2013 թ-ի թիվ 1013945 ակտի օրինականության հարցը պարզելու գործում: Միաժամանակ հարկ է նշել, որ ՀՀ վճարեկ դատարանի 29.01.2015 թ-ի թիվ ՎԴ 0240/05/09 որոշման ընդունման հիմքում, որով ՀՀ Ֆինանսների նախարարության բերված վճարեկ բողոքի վարույթ ընդունելը մերժվել է, դրվել է ընդամենը այն հանգամանքը, որ բերված բողոքը չի պարունակում այն քննության ընդունելու վերաբերյալ ՀՀ վարչական դատավարության օրենսգրքի 161-րդ հոդվածի 1-ին մասով սահմանված հիմնավորումներ, իսկ ներկայացված փաստարկները բավարար չեն դատական սխալի առկայությունը և գործի ելքի վրա դրա ազդեցությունը հիմնավորված համարելու համար:

Հիմք ընդունելով վերոգրյալը, ինչպես նաև այն, որ վերացել է Հանձնաժողովի 21.02.2014 թ-ի թիվ 8/1 որոշման մեջ նշված վարչական վարույթի կասեցման հիմքը,

Հանձնաժողովը վերսկսում է կասեցված վարույթը, ՀՀ ԿԱ ՊԵԿ ԽՀՎ ՀՏ 23.12.2013 թ-ի թիվ 1013945 ակտի դեմ բերված գանգատի վերաբերյալ ըստ էության որոշում կայացնելու համար:

«Կարեն Դեմիրճյանի անվան Երևանի մետրոպոլիտեն» ՓԲԸ 12.02.2014 թ-ի թիվ 39/02-07-60 գրությամբ բերված գանգատի փաստարկները.

Ավելացված արժեքի հարկի գծով առաջադրված հարկային պարտավորությունների վերաբերյալ.

1. Ստուգումն իրականացնող անձանց կողմից ավելացված արժեքի հարկի մասով ստուգվել է 01.07.2008-31.12.2010թ.թ. ժամանակահատվածը և հարկային մարմնի կողմից առաջադրվել է ԱԱՀ-ի գծով 312.167.5 հազ. դրամ լրացուցիչ հարկային պարտավորություն՝ ներառյալ տույժերը և տուգանքները:

Վերը նշված լրացուցիչ հարկային պարտավորության առաջադրման առումով հարկային մարմնի համար հիմք է հանդիսացել բացառապես այն հանգամանքը, որ ընկերությունը պարբերաբար ՀՀ պետական բյուջեից սուբսիդիաներ է ստանում և քանի որ սուբսիդիաները, համաձայն ԱԱՀ-ի մասին ՀՀ օրենք 7-րդ հոդվածի 9-րդ կետի ԱԱՀ-ով չեն հարկվում, ապա ըստ հարկային մարմնի, ընկերությունը համարվում է միաժամանակ ԱԱՀ-ով հարկվող և ԱԱՀ-ով չհարկվող գործարքներ իրականացնող, ուստի համաձայն նույն օրենքի 27-րդ հոդվածի, ընկերությունը կարող էր հաշվանցել /պակասեցնել պետական բյուջե վճարման ենթակա ԱԱՀ-ի գումարից/ միայն ԱԱՀ-ով հարկվող գործարքների իրականացման համար ձեռք բերված ապրանքներին ու ծառայություններին վերաբերող ԱԱՀ-ի գումարները:

Ելնելով վերոգրյալ դատողություններից հարկային մարմինը ստուգման ժամանակ ընկերությունում օրենսդրությամբ սահմանված կարգով արդեն հաշվառված ԱԱՀ-ի գումարը յուրաքանչյուր հաշվետու ժամանակաշրջանի /ամսվա/ մասով կրճատել է ուղիղ այն համամասնությամբ, որքան կազմել է ընկերության ընդհանուր դրամական մուտքերի և /կամ/ ելքերի մեջ սուբսիդիայի բաժինը, ինչպիսի հաշվարկների արդյունքում էլ գոյացել է վերոհիշյալ 312.167.5 հազ. դրամ լրացուցիչ հարկային պարտավորությունը:

«Ավելացված արժեքի հարկի մասին» ՀՀ օրենքի 27-րդ հոդվածի /վիճարկվող իրավահարաբերությունների պահին գործող/ համաձայն, եթե օրենքի համաձայն ԱԱՀ վճարող անձինք միաժամանակ իրականացնում են ԱԱՀ-ով հարկվող և ԱԱՀ-ով չհարկվող գործարքներ, ապա նրանք կարող են հաշվանցել միայն հարկվող գործարքների (գործառնությունների) իրականացման համար ձեռք բերված ապրանքներին և ծառայություններին վերաբերող ԱԱՀ-ի գումարները: Այդ նպատակով ԱԱՀ վճարողները պարտավոր են վարել հարկվող և ԱԱՀ-ից ազատված (ինչպես նաև հարկման օբյեկտ չհանդիսացող) գործառնությունների, ինչպես նաև դրանց իրականացման համար ձեռք բերվող ապրանքների ու ծառայությունների առանձնացված հաշվառում: Այսպես, Օրենսդիր մարմինը ԱԱՀ-ի մասին ՀՀ օրենքի 27-րդ հոդվածով միաժամանակ ԱԱՀ-ով հարկվող և ԱԱՀ-ով չհարկվող գործարքներ իրականացնող ընկերությունների մասին հիշատակելով ի նկատի է ունեցել այնպիսի ընկերությունների, որոնք ըստ էության իրականացնում են ԱԱՀ-ով հարկվող և ԱԱՀ-ով չհարկվող ԱՌԱՆՁԻՆ գործարքներ /ապրանքների մատակարարում, ծառայությունների մատուցում/, այլ ոչ թե այնպիսի ընկերությունների, որոնք զբաղվում են բացառապես ԱԱՀ-ով հարկվող գործունեությամբ, սակայն պետության կողմից հաստատված սակագների կիրառման արդյունքում գոյացած վնասները ծածկելու համար ՀՀ պետական բյուջեից ստանում են սուբսիդիաներ, ինչպիսին էլ փաստացի հանդիսանում է ընկերությունը: Այսինքն, ընկերության դեպքում ըստ էության իրականացվում է մեկ տեսակի հիմնական գործունեություն, այն է՝ ուղևորափոխադրումների ապահովում, որն առանց վերապահումների հարկվում է «Ավելացված արժեքի հարկի մասին» ՀՀ օրենքով սահմանված կարգով /6-րդ հոդված/, պարզապես ընկերության ծառայության մատուցման արժեքի մի մասը վճարում է ուղևորը, իսկ մյուս մասը՝ պետությունը, որպես վնասի փոխհատուցում /առկա չէ որևէ նորմատիվ հիմք սուբսիդիայի գումարն ընկերության համար ուղևորափոխադրումների

ծառայության դիմաց հասույթ որակելու համար: ՀՀ կառավարության 24.12.2003թ. թիվ 1937-Ն որոշման համաձայն սուբսիդիան պետության հանձնարարությամբ և որոշված ձևով կազմակերպության կողմից որպես նվազագույն շահավետ գնից ցածր գնով ծառայությունների մատուցման կամ ապրանքների ձեռքբերման արդյունքում կազմակերպության կրած վնասի կամ դրա մի մասի փոխհատուցումն է: Սուբսիդիան ուղղված չէ կազմակերպության համար կապիտալ ակտիվների ձեռքբերմանն ու հիմնական ֆոնդերի կամ դրամագլխի ավելացմանը և կազմակերպության ընթացիկ գործունեության արդյունքում գոյացող եկամուտների հավելում է: «Կրած վնասի փոխհատուցում» և «եկամուտների հավելում» եզրույթները նույնական չեն ծառայություններից հասույթ եզրույթի հետ:

«Ավելացված արժեքի հարկի մասին» ՀՀ օրենքի 27-րդ հոդվածի /վիճարկվող իրավահարաբերությունների պահին գործող/ համաձայն, եթե օրենքի համաձայն ԱԱՀ վճարող անձինք միաժամանակ իրականացնում են ԱԱՀ-ով հարկվող և ԱԱՀ-ով չհարկվող գործարքներ, ապա նրանք կարող են հաշվանցել միայն հարկվող գործարքների (գործառնությունների) իրականացման համար ձեռք բերված ապրանքներին և ծառայություններին վերաբերող ԱԱՀ-ի գումարները:

Վերը նշված օրենքի 6-րդ հոդվածի համաձայն նշված օրենքի դրույթների 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 կամ կատարողական ակտում կամ այլ փաստաթղթում արձանագրված քանակությունը (ծավալը): Այսինքն, «Ավելացված արժեքի հարկի մասին» ՀՀ օրենքի 27-րդ հոդվածով խոսքը գնում է ԳՈՐԾԱՐՔՆԵՐԻ /հոգնակի թիվ/ մասին, իսկ 6-րդ հոդվածով սահմանվում է, թե որն է գործարքը:

Ընկերությունը, համաձայն վերը նշված օրենքի 6-րդ հոդվածի սահմանման իրականացնում է ընդամենը մեկ գործարք, այն է՝ ուղևորափոխադրումների ապահովում: Այսինքն, ժեռոնների վաճառքից գոյացած գումարները, ինչպես նաև պետության կողմից տրամադրվող սուբսիդիաները վերաբերում են այդ ՄԵԿ ԳՈՐԾԱՐՔԻՆ՝ ուղևորափոխադրումների ապահովմանը, պարզապես այդ գործարքի արդյունքում մուտք եղած գումարների մի մասը հարկվում է ԱԱՀ-ով, իսկ մյուս մասը՝ ոչ, քանզի օրենքի պահանջ է:

Ելնելով վերոգրյալից ընկերությունը հայտնում է, որ «Ավելացված արժեքի հարկի մասին» ՀՀ օրենքի 27-րդ հոդվածն ընդհանրապես կիրառելի չէ տվյալ հարաբերությունների համար:

Ինչ վերաբերում է առանձնացված հաշվառման վարման փաստին, ապա հայտնվում է, որ ոչ մի իրավական ակտով սահմանված չէ «Ավելացված արժեքի հարկի մասին» ՀՀ օրենքի 27-րդ հոդվածում նշված առանձնացված հաշվառման վարման կարգն ու պայմանները, դրան ներկայացվող պահանջները, ուստի Ընկերությունը, ղեկավարվելով «Հարկերի մասին» ՀՀ օրենքի 15-րդ հոդվածի «բ» կետով ԱԱՀ-ի գծով հարկային պարտավորությունը առանձնացված հաշվառում վարելով հաշվարկել է ինքնուրույն: Բացի այդ, Ընկերությունը ստացված սուբսիդիաներն օգտագործել է այնպիսի ապրանքների, ծառայությունների, աշխատանքների և այլ ձեռք բերումների համար, որոնց դեպքում մատակարարի կողմից հարկային հաշիվ դուրս չի գրվում, օրինակ դրանք են՝ կոնկրետ Ընկերության աշխատողների աշխատավարձը, պետ. բյուջե հարկերի վճարումը և այլն, իսկ կոնկրետ ուղևորափոխադրումից մուտքագրված գումարները օգտագործվել են այնպիսի ձեռքբերումների նպատակով, որոնց դեպքում մատակարարների կողմից դուրս են գրվում հարկային հաշիվներ, և հենց այդ հարկային հաշիվներում առանձնացված ԱԱՀ-ի գումարներն Ընկերությունն ամբողջովին հաշվանցել է:

Բացի այդ, «Ավելացված արժեքի հարկի մասին» ՀՀ օրենքի 26-րդ հոդվածով սահմանվում են, թե օրենքի 23 հոդվածում նշված որ դեպքերում մատակարարների հարկային հաշիվներում առանձնացված ԱԱՀ-ի գումարները (այդ թվում նաև՝ սույն օրենքի 6.1 հոդվածով սահմանված՝ ներմուծման պահին վճարման ժամկետը հետաձգված ԱԱՀ-ի գումարները) հաշվանցման (պակասեցման) ենթակա չեն: Մինչույն ժամանակ, նշված 26-րդ հոդվածի 4-րդ մասով սահմանվում է բացառություն: Այսպես, 26-րդ հոդվածի 4-րդ մասի համաձայն՝ հարկային հաշիվներում առանձնացված ԱԱՀ-ի գումարները հաշվանցման (պակասեցման) ենթակա չեն, եթե ԱԱՀ-ով հարկվող գործարքների հարկվող շրջանառության նկատմամբ հաշվարկված ԱԱՀ-ի գումարների և այդ գործարքների մասով ձեռքբերումների (ձեռք բերված (կամ ներմուծված) ապրանքների ու ստացված ծառայությունների) գծով մատակարարների հարկային հաշիվներում (մաքսային հայտարարագրերում, հսկիչ-դրամարկային մեքենաների կտրոններում, կրճատ հաշիվ ապրանքագրերում) առանձնացված ԱԱՀ-ի գումարների միջև առաջացող բացասական տարբերությունը, բացառությամբ այն դեպքերի, երբ բացասական տարբերությանն առաջանում է օրենսդրությամբ սահմանված կարգով պետական կարգավորող մարմնի կողմից հաստատված սակագների կիրառման արդյունքում:

Գաղտնիք չէ, որ ընկերությունը աշխատում է պետական կարգավորվող մարմնի կողմից հաստատված սակագների կիրառմամբ, որի արդյունքում բացասական տարբերության ճեղքվածքը փակելու նպատակով պետության կողմից տրվում են սուբսիդիաներ: Ելնելով վերը նշված նորմի դրույթներից, տվյալ դեպքը համարվում է բացառություն և ՀՀ օրենքի ուժով թույլատրվում է հաշվանցում, ինչը ևս հաշվի չի առնվել ստուգումն իրականացնող աշխատակիցների կողմից:

Շահութահարկի գծով առաջադրված հարկային պարտավորությունների վերաբերյալ.

2. ՊԵԿ-ի ներկայացուցիչները «Շահութահարկի մասին» ՀՀ օրենքի 47.1-րդ հոդվածի 4-րդ մասի և ՀՀ կառավարության 14.11.2004թ. թիվ 549-Ն որոշման համաձայն առաջադրել են բյուջե վճարել նվազագույն շահութահարկի գումար՝ 48.767.5 հազար դրամ՝ ներառյալ տույժերը և տուգանքները:

«Շահութահարկի մասին» ՀՀ օրենքի 42-րդ հոդվածի համաձայն հարկվող օբյեկտը որոշելիս եկամուտների և ծախսերի հաշվառումն իրականացվում է հաշվեգրման եղանակով: Հաշվեգրման եղանակով հաշվառման դեպքում հարկատուն եկամուտների և ծախսերի հաշվառումն իրականացնում է, համապատասխանաբար ելնելով հարկատուի կողմից այդ եկամուտների ստացման իրավունքը ձեռք բերելու կամ դրա համար այդ ծախսերը ճանաչելու պահից, անկախ եկամտի փաստացի ստացման կամ վճարումների իրականացման ժամկետից:

Վերը նշված նորմից, ինչպես նաև մինչ այդ սուբսիդիայի էությունը նկարագրելուց ակնհայտ է դառնում, որ սուբսիդիայի վրա կիրառելի չէ հաշվեգրման մեթոդը:

«Շահութահարկի մասին» ՀՀ օրենքի 47.1-րդ հոդվածի 3-րդ մասի համաձայն նվազագույն շահութահարկը հաշվարկվում է նախորդ եռամսյակի ընթացքում ապրանքների, արտադրանքի իրացումից և ծառայությունների մատուցումից հաշվեգրման եղանակով հաշվարկված եկամտի և նույն ժամանակահատվածում այդ եկամտի 50 տոկոսը չգերազանցող մասով՝ հիմնական միջոցների համար հաշվարկված ամորտիզացիոն մասհանումների տարբերության նկատմամբ: Այսինքն, նվազագույն շահութահարկը կարող է հաշվարկվել միայն հաշվեգրման եղանակով հաշվարկված եկամտի և նույն ժամանակահատվածում այդ եկամտի 50 տոկոսը չգերազանցող մասով՝ հիմնական միջոցների համար հաշվարկված ամորտիզացիոն մասհանումների տարբերության նկատմամբ, մինչդեռ սուբսիդիայի վրա, ինչպես արդեն ասվեց, հաշվեգրման մեթոդը կիրառելի չէ, բացի այդ՝ այն իրացման շրջանառություն չէ:

Ելնելով վերոգրյալից՝ ընկերությունը հայտնում է, որ ՊԵԿ-ի աշխատակիցների կողմից սուբսիդիաների նկատմամբ նվազագույն շահութահարկ հաշվարկելը ակնհայտորեն ոչ

իրավաչափ գործողություններ են, որոնք հակասում են թե ՀՀ օրենսդրությանը, թե իրավակիրառ պրակտիկային:

Արդյունքում ստացվում է, որ ստուգում իրականացնող անձանց կողմից խախտվել է ՀՀ օրենսդրությունը, հաշվի չեն առնվել և յուրովի են մեկնաբանվել «Շահութահարկի մասին» ՀՀ օրենքի 42-րդ հոդվածի, 47.1-րդ հոդվածի 3-րդ մասի, «ՀՀ-ում ստուգումների կազմակերպման և անցկացման մասին» ՀՀ օրենքի 6-րդ հոդվածի 1-ին մասի 2-րդ պարբերության /իրավահարաբերությունների պահին գործող/, «Վարչարարության հիմունքների և վարչական վարույթի մասին» ՀՀ օրենքի 37-րդ հոդվածի 1-ին մասի, «Ավելացված արժեքի հարկի մասին» ՀՀ օրենքի 6-րդ, 26-րդ, 27-րդ հոդվածների, «Հարկերի մասին» ՀՀ օրենքի 15-րդ հոդվածի «բ» կետի, ՀՀ կառավարության 24.12.2003թ. թիվ 1937-Ն որոշման պահանջները:

Ավելին, ներկայացված փաստերի և իրավական նորմերի ճիշտ վերլուծության մասին է վկայում «Շահութահարկի մասին» և «Ավելացված արժեքի հարկի մասին» ՀՀ օրենքներում կատարված և արդեն իսկ 2013 թվականի հունվարի 1-ից ուժի մեջ մտած /05.12.12թ., թիվ ՀՕ 229-Ն, ՀՕ203-Ն/ փոփոխություններն ու լրացումները, համաձայն որոնց նշված օրենքներում պետական բյուջեից տրվող սուբսիդիաների հարկման հետ կապված սահմանվել են առանձնահատկություններ, հարկման հետ կապված նոր մոտեցումներ:

Ելնելով վերոգրյալից և ղեկավարվելով «Ստուգումների իրականացման և անցկացման մասին» ՀՀ օրենքի 11-րդ հոդվածի 2-րդ և 3-րդ կետերով ընկերությունը խնդրում է վերադասության կարգով քննության առնել վերը բերված հիմնավորումները:

ՀՀ ֆինանսների նախարարության հարկային և մաքսային մարմինների գանգատարկման հանձնաժողովի եզրակացությունը.

Հանձնաժողովը, ուսումնասիրելով սույն գործին առնչվող նյութերն ու ապացույցները եկավ եզրակացության, որ ՀՀ ԿԱ ՊԵԿ ԽՀԿ ՀՏ 23.12.2013 թ-ի թիվ 1013945 ակտով շահութահարկի և ավելացված արժեքի հարկի գծով առաջադրված պարտավորությունները հիմնավոր են, բխում են ՀՀ օրենսդրության պահանջներից հետևյալ հիմնավորմամբ:

Համաձայն ՀՀ ԿԱ ՊԵԿ նախագահի 13.04.2011 թ-ի թիվ 1013945 հանձնարարագրի «Կարեն Դեմիրճյանի անվան Երևանի մետրոպոլիտեն» 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 23.12.2013 թ-ի թիվ 1013945 ակտը (այսուհետ նաև Ակտ):

Ընկերության կողմից գանգատարկվում է միայն ստուգման ակտով շահութահարկի և ավելացված արժեքի հարկի գծով լրացուցիչ առաջադրված պարտավորությունների մի մասը: Այսպես, Ակտի 1-ին կետի 2-րդ ենթակետով մասնավորապես արձանագրվել է.

Ընկերությունը «Շահութահարկի մասին» ՀՀ օրենքի 47.1 հոդվածի 4-րդ կետի և ՀՀ կառավարության 14.11.2004թ. թիվ 549-Ն որոշման համաձայն հաշվարկել և բյուջե վճարել է նվազագույն շահութահարկի գումարներ, որոնց հաշվարկները արտացոլված են ընկերության կողմից 2008, 2009, 2010 թ.թ. համար ՀՏ ներկայացված, հաշվետու տարիների ըստ ամիսների հաշվարկված նվազագույն շահութահարկի գումարների աղյուսակներում (աղյուսակ 1), որտեղ չի ներառվել այդ տարիներին ստացված սուբսիդիաներից հաշվարկված շահութահարկի նվազագույն գումարները: Արդյունքում, 2008 թ-ին նվազագույն շահութահարկը պակաս է հաշվարկվել 17.236.832 դրամով, որը «Հարկերի մասին» ՀՀ օրենքի 30.1 հոդվածի համաձայն ենթակա չէ գանձման:

2009 թ-ին նվազագույն շահութահարկը պակաս է հաշվարկվել ընդամենը՝ 16.768.533 դրամ, իսկ 2010թ-ին՝ 18.400.001 դրամ:

«Հարկերի մասին» ՀՀ օրենքի 23 հոդվածի համաձայն հաշվարկվել է տույժ 2009 թ-ի համար 6.413.766 դրամ, իսկ 2010 թ-ի համար՝ 7.185.244 դրամ:

Այսպիսով, լրացուցիչ ենթակա է գանձման նվազագույն շահութահարկ ընդամենը 48.767.544 դրամ:

Շահութահարկի գծով լրացուցիչ առաջադրված վերագրյալ պարտավորությունների վերաբերյալ հարկ է նշել հետևյալը.

«Շահութահարկի մասին» ՀՀ օրենքի (մինչև 01.01.2014թ. գործող խմբագրությամբ) 47¹ – րդ հոդվածի 3-րդ մասի համաձայն նվազագույն շահութահարկը հաշվարկվում է նախորդ եռամսյակի ընթացքում ապրանքների (բացառությամբ հիմնական միջոցների, ինչպես նաև արժեթղթերի և ֆոնդային ապրանքների), արտադրանքի իրացումից և **ծառայությունների մատուցումից հաշվեգրման եղանակով հաշվարկված եկամտի** (որը չի ներառում նշված եկամուտների ստացման համար վճարած անուղղակի հարկերը) և նույն ժամանակահատվածում այդ եկամտի 50%-ը չգերազանցող մասով՝ հիմնական միջոցների համար հաշվարկված ամորտիզացիոն մասհանումների տարբերության նկատմամբ, բացառությամբ կետով սահմանված դեպքերի: Ընթացիկ տարում օրենքով սահմանված կարգով ԱԱՀ վճարող չհամարվող կազմակերպությունները ԱԱՀ վճարող չհամարվելու ժամանակաշրջանում նվազագույն շահութահարկը հաշվարկում են սույն կետին համապատասխան հաշվարկված եկամտից՝ առանց հաշվի առնելու հիմնական միջոցների համար հաշվարկված ամորտիզացիոն մասհանումները:

ՀՀ կառավարության 24.12.2003թ. N 1937-Ն որոշմամբ հաստատված «Հայաստանի Հանրապետության պետական բյուջեից իրավաբանական անձանց սուբսիդիաների և դրամաշնորհների հատկացման» կարգի 3-րդ և 4-րդ կետերին համապատասխան կարգի իմաստով սուբսիդիան՝ պետության հանձնարարությամբ և որոշած գնով կազմակերպության կողմից որպես նվազագույն շահավետ գնից ցածր գնով ապրանքների արտադրության, արտահանման, ներմուծման, **աշխատանքների կատարման և ծառայությունների մատուցման արդյունքում** այդ կազմակերպության կրած վնասի կամ դրա մի մասի փոխհատուցումն է:

Ելնելով վերագրյալից՝ քննարկվող դեպքում սուբսիդիաներից, որպես ծառայությունների մատուցումից եկամուտներ, ենթակա են հաշվարկման և բուջե վճարման 1% նվազագույն շահութահարկի գումարներ:

Ակտի 4-րդ կետի 1-ին եթակետով մասնավորապես արձանագրվել է.

Ընկերության կողմից ներկայացված փաթեթաթղթերի սուուզմամբ պարզվել է, որ ընկերությունը 2008 թ-ի երկրորդ կիսամյակում ՀՀ պետական բյուջեից ստացել է սուբսիդիա 305.000.000 դրամ, 2009 թ-ին՝ 1.840.000.000 դրամ և 2010 թ-ին՝ 1.840.000.100 դրամ: Նշված ժամանակահատվածներում ստացված սուբսիդիաների գումարները «ԱԱՀ-ի մասին» ՀՀ օրենքի 7-րդ հոդվածի 9-րդ կետի համաձայն ԱԱՀ-ով չեն հարկվում (հարկման օբյեկտ չեն համարվում): Սակայն, ընկերության կողմից 01.07.2008 թ-ից մինչև 31.12.2010 թ-ի համար ՀՏ ներկայացված ԱԱՀ-ի հաշվարկներում սուբսիդիայի գումարները ԱԱՀ-ի հաշվարկի լրացման կարգի համաձայն չեն ներառվել հաշվարկի 8-րդ տողում (ԱԱՀ-ից ազատված, հարկման օբյեկտ չհամարվող), որի արդյունքում խախտվել են «ԱԱՀ-ի մասին» ՀՀ օրենքի 27-րդ հոդվածի պահանջները, համաձայն որի ԱԱՀ վճարող անձիք, եթե միաժամանակ իրականացնում են ԱԱՀ-ով հարկվող և ԱԱՀ-ով չհարկվող գործարքներ (ներառյալ՝ ԱԱՀ-ից ազատված, հարկման օբյեկտ չհամարվող, հաստատագրված վճարներով, պարզեցված հարկով հարկվող գործարքներ, որոնց վրա չի տարածվում սույն օրենքի գործողությունը), ապա նրանք կարող են հաշվանցել (պակասեցնել պետական բյուջե ենթակա ԱԱՀ-ի գումարներից) միայն հարկվող գործարքների (գործառնությունների) իրականացման համար ձեռք բերված ապրանքներին և ծառայություններին վերաբերվող (այդ թվում մաքսային մարմինների կողմից գանձված) ԱԱՀ-ի գումարները: Քանի որ ընկերության կողմից չի վարվել առանձնացված հաշվառում հարկվող և չհարկվող գործարքների մասով, ապա կիրառելով տեսակարար կշռով ԱԱՀ-ի հաշվարկման սկզբունքը, 01.07.2008 թ-ից մինչև

31.12.2010 թվակաները ընկած ժամանակահատվածում ավել հաշվանցված (պակասեցված) ԱԱՀ-ի գումարները կազմել են ընդամենը 317.133.805 դրամ:

Ավելացված արժեքի հարկի գծով լրացուցիչ առաջադրված վերոգրյալ պարտավորությունների վերաբերյալ հարկ է նշել հետևյալը.

«Ավելացված արժեքի հարկի մասին» ՀՀ օրենքի (այսուհետք նաև Օրենք) 6-րդ հոդվածի 2-րդ մասի 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 մինչև 01.01.2013թ. գործող խմբագրության 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 սահմանված կարգով պետության կամ լիազորված մարմնի կողմից հաստատված սակագների կիրառման հետ կապված պետական բյուջեից տրվող սուբսիդիաները, սուբվենցիաները, դրամաշնորհները:

Ընկերության կողմից իրականացվում է ուղևորափոխադրման ծառայություն, որն օրենքի 6-րդ հոդվածի համաձայն՝ հանդիսանում է ԱԱՀ-ով հարկվող գործարք: Միաժամանակ, լիազորված մարմնի կողմից հաստատված սակագների կիրառման հետ կապված պետական բյուջեից ընկերությունը ստանում է սուբսիդիա, որն օրենքի 7-րդ հոդվածի 9-րդ կետի իմաստով հանդիսանում է առանձին գործարք: Ընդ որում, նույն կետին համապատասխան՝ պետական բյուջեից տրվող սուբսիդիաները ԱԱՀ-ով հարկման օբյեկտ չեն հանդիսանում: ԱԱՀ-ով հարկման առումով ընկերության կողմից իրականացվում են ուղևորափոխադրման ծառայությունների մատուցման (ԱԱՀ-ով հարկման ենթակա) և սուբսիդիաների ստացման (ԱԱՀ-ով հարկման օբյեկտ չհանդիսացող) առանձին գործարքներ:

Եթե ընկերությունը գտնում էր, որ սուբսիդիան ընդամենը ծառայության արժեքի մի մասի փոխհատուցումն է, ապա սուբսիդիայի գումարները պետք է ներառեր ծառայության մատուցման գործարքի հարկվող շրջանառությունում և հարկեր ԱԱՀ-ով, որը սակայն ընկերության կողմից չի կատարվել, ինչն արդեն իսկ հակասում է ընկերության այն պնդմանը, որ սուբսիդիայի ստացումը ծառայության արժեքի մի մասի հատուցումն է, այլ ոչ թե առանձին գործարք: Հաշվի առնելով, որ «Ավելացված արժեքի հարկի մասին» ՀՀ օրենքի 6-րդ հոդվածի 2-րդ կետին համապատասխան՝ հարկվող գործարք է համարվում ծառայության մատուցումը, ԱԱՀ-ով հարկման առումով երբևէ մեկ գործարք չի կարող տարանջատվել և մի մասով հարկվել ԱԱՀ-ով, մյուս մասով՝ չհամարվել հարկվող օբյեկտ: Նշվածից ակնհայտ է, որ քննարկվող դեպքում ԱԱՀ-ով հարկման առումով առկա են ուղևորափոխադրման ծառայությունների մատուցման (ԱԱՀ-ով հարկման ենթակա) և սուբսիդիաների ստացման (ԱԱՀ-ով հարկման օբյեկտ չհանդիսացող) առանձին գործարքներ:

Օրենքի 27-րդ հոդվածի համաձայն՝ եթե նույն օրենքի համաձայն ԱԱՀ վճարող անձինք միաժամանակ իրականացնում են ԱԱՀ-ով հարկվող և ԱԱՀ-ով չհարկվող գործարքներ (ներառյալ՝ ԱԱՀ-ից ազատված, հարկման օբյեկտ չհամարվող, հաստատագրված վճարներով, պարզեցված հարկով հարկվող գործարքներ, ինչպես նաև այնպիսի գործարքներ, որոնց վրա չի տարածվում նույն օրենքի գործողությունը), ապա նրանք կարող են հաշվանցել (պակասեցնել պետական բյուջե վճարման ենթակա ԱԱՀ-ի գումարից) միայն հարկվող գործարքների (գործառնությունների) իրականացման համար ձեռք բերված ապրանքներին և ծառայություններին վերաբերող (այդ թվում՝ մաքսային մարմինների կողմից գանձված) ԱԱՀ-ի գումարները: Այդ նպատակով ԱԱՀ վճարողները պարտավոր են վարել հարկվող և ԱԱՀ-ից ազատված (ինչպես նաև հարկման օբյեկտ չհանդիսացող) գործառնությունների, ինչպես նաև դրանց իրականացման համար ձեռք բերվող ապրանքների ու ծառայությունների առանձնացված հաշվառում: Եթե նման առանձնացված հաշվառման իրականացումն անհնար է, ապա յուրաքանչյուր հաշվետու ժամանակաշրջանում հաշվանցման (պակասեցման)

Ենթակա ԱԱՀ-ի գումարը հաշվարկվում է՝ ելնելով նույն հաշվետու ժամանակաշրջանում իրականացված բոլոր գործարքների (գործառնությունների) ընդհանուր շրջանառության մեջ (առանց ԱԱՀ-ով հարկվող գործարքների համար հաշվարկված ԱԱՀ-ի գումարների) հարկվող գործարքների (գործառնությունների, այդ թվում՝ գրոյական դրույքաչափով հարկվող) շրջանառության (առանց ԱԱՀ-ով հարկվող գործարքների համար հաշվարկված ԱԱՀ-ի գումարների) տեսակարար կշռից:

Հաշվի առնելով վերոգրյալը, Օրենքի 27-րդ հոդվածի համաձայն ընկերությունը պարտավոր էր վարել առանձնացված հաշվառում, և հաշվանցել միայն ԱԱՀ-ով հարկվող գործարքի իրականացման համար ձեռք բերված ապրանքներին և ծառայություններին վերաբերող ԱԱՀ-ի գումարները, իսկ հարկման օբյեկտ չհանդիսացող գործարքին (սուբսիդիայի ստացման) վերաբերող ձեռքբերումների մասով ԱԱՀ-ի գումարները հաշվանցման ենթակա չեն:

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 ՈՒ Մ Է՝

1. Վերսկսել Հանձնաժողովի 21.02.2014 թ-ի թիվ 8/1 որոշմամբ կասեցված վարույթը:
2. ՀՀ ԿԱ ՊԵԿ Խոշոր հարկ վճարողների ՀՏ 23.12.2013 թ-ի թիվ 1013945 ստուգման ակտը թողնել անփոփոխ, իսկ գանգատը՝ մերժել:

Սույն որոշմանը չհամաձայնվելու դեպքում այն ուժի մեջ մտնելու օրվանից երկու ամսվա ընթացքում կարող է բողոքարկվել ՀՀ վարչական դատարան:

Հանձնաժողովի նախագահ՝



Վ.ՄԻՐՈՒՄՅԱՆ