

ՀՀ Ֆինանսների նախարարություն

Հարկային և մաքսային մարմինների գանգատարկման հանձնաժողով

Ո Ր Ո Շ ՈՒ Մ 39/5

6 հոկտեմբերի 2015 թ.

Քննարկվեց «Հիդրոէներգաշին» ՓԲԸ բողոքը ՀՀ ՖՆ իրավաբանական վարչության պետի 26.08.2015 թ-ի թիվ 170 որոշման դեմ:

«Հիդրոէներգաշին» ՓԲԸ բողոքում բերված փաստարկները.

ՀՀ Ֆինանսների նախարարության իրավաբանական վատության 26.08.2015 թ-ի թիվ 170 որոշման համաձայն «Հիդրոէներգաշին» ՓԲԸ-ից որոշվել է գանձել 19.106.781 դրամ պարտավորության գումար, այդ թվում՝ շահութահարկի կանխավճարների գծով 6.367.950 դրամ և դրա գծով տույժ 620.874 դրամ:

«Շահութահարկի մասին» ՀՀ օրենքի հոդված 47-ի 2-րդ մասի համաձայն. «Կանխավճարների մուծումները կատարվում են յուրաքանչյուր եռամսյակ, նախորդ տարվա շահութահարկի փաստացի գումարի և (կամ) շահութահարկի հաշվարկային մեծության 18.75 տոկոսի չափով՝ յուրաքանչյուր եռամսյակի վերջին ամսվա 15-ից ոչ ուշ: Բացառությամբ սույն հոդվածի 5-րդ կետով նախատեսված դեպքերի, ընթացիկ տարվա կանխավճարների հաշվարկման համար հիմք է հանդիսանում նախորդ տարվա հարկվող շահույթի նկատմամբ կիրառվող դրույքաչափով հաշվարկված շահութահարկի գումարի և սույն օրենքի 52-րդ հոդվածին համապատասխան՝ նախորդ տարում օտարերկրյա պետություններում ստացված եկամտից վճարված շահութահարկի հաշվանցվող գումարների դրական տարբերությունը, ինչպես նաև նախորդ տարվա շրջանառության հարկի, հաստատագրված վճարի և (կամ) արտոնագրային վճարի մեջ շահութահարկին բաժին ընկնող գումարները՝ հաշվի առնելով շահութահարկի վճարման ժամկետի հետաձգման արտոնությունից օգտվող հարկատուների համար սույն հոդվածի 1-ին կետով սահմանված առանձնահատկությունը»:

Համաձայն Ռեզիդենտների կողմից շահութահարկի հաշվարկման և վճարման կարգի մասին հրահանգի 9.9 կետի. «Ընթացիկ տարում շահութահարկի կանխավճարների եռամսյակային գումարները հաշվարկելիս հաշվի են առնվում նաև նախորդ տարում ստուգմամբ հայտնաբերված շահութահարկի գումարները (անկախ այն հանգամանքից, թե որ տարիներին են վերաբերում հայտնաբերված լրացուցիչ գումարները), եթե հայտնաբերված գումարները վերաբերում են այն տարիներին, որոնց համար մինչև ստուգման ակտում արձանագրումը ռեզիդենտի կողմից հարկային մարմին ներկայացված են եղել շահութահարկի հաշվարկները:

Համաձայն ՀՀ կառավարությանն առընթեր պետական եկամուտների կոմիտեի ռեզիդենտների շահութահարկի հաշվարկի ձևը և դրա լրացման կարգը հաստատելու մասին հրամանի 45-րդ կետի. «Հաշվարկի 39-րդ կետում լրացվում է հաշվետու տարվան հաջորդող տարվա համար հաշվարկված շահութահարկի կանխավճարների եռամսյակային գումարները՝ Օրենքի 47-րդ հոդվածին համապատասխան: Ընդ որում՝ հաշվետու տարվան հաջորդող տարում շահութահարկի նվազեցման արտոնությունից օգտվող ռեզիդենտները կանխավճարի մեծությունը պակասեցնում են

այդ (հաշվետու տարվան հաջորդող) տարվա շահութահարկի նվազեցման չափով (տոկոսով)՝ արտոնությունից օգտվելու ժամանակաշրջանում: Հաշվարկի 39-րդ կետի՝

1) 1-ին ենթակետում լրացվում է շահութահարկի գումարը՝ օրենքով սահմանված արտոնությունները (բացառությամբ՝ շահութահարկի գումարի նվազեցման արտոնությունները) կիրառելուց, ինչպես նաև օտարերկրյա պետություններում վճարված հարկի գումարների նվազեցումները կատարելուց հետո՝ որպես 24-րդ և 27-րդ կետերում նշված գումարների հանրագումար:

2) 2-րդ ենթակետում լրացվում է հաշվետու տարում ստուգմամբ հայտնաբերված ավելի (կամ պակաս) շահութահարկի գումարը:

3) 3-րդ ենթակետում լրացվում է հաշվետու տարվա հաշվարկված շրջանառության հարկի, հաստատագրված վճարի և (կամ) արտոնագրային վճարի գումարների (այդ թվում՝ ստուգմամբ հայտնաբերված և հաշվետու տարվան վերաբերող շրջանառության հարկի, հաստատագրված վճարի և (կամ) արտոնագրային վճարի գումարների) մեջ շահութահարկին բաժին ընկնող գումարը:

4) 4-րդ ենթակետում լրացվում է հաշվետու տարվան հաջորդող տարվա շահութահարկի եռամսյակային կանխավճարներին վերաբերող շահութահարկի նվազեցման արտոնության գումարը, բայց ոչ ավելի, քան 1-ին, 2-րդ և 3-րդ ենթակետերում նշված շահութահարկի գումարների հանրագումարի 18.75%-ից:

5) 5-րդ ենթակետում լրացվում է հաջորդ տարվա շահութահարկի կանխավճարների եռամսյակային գումարը՝ որպես 39-րդ կետի 1-ին, 2-րդ և 3-րդ ենթակետերում նշված հանրագումարի 18.75%-ի և 4-րդ ենթակետի հանրագումար ($((\text{կետ } 39 \text{ ենթակետ } 1 + \text{կետ } 39 \text{ ենթակետ } 2 + \text{կետ } 39 \text{ ենթակետ } 3)) \times 18.75\% + [\text{կետ } 39 \text{ ենթակետ } 4]) \geq 0$), ընդ որում՝ հաշվետու տարում ստուգմամբ հայտնաբերված շահութահարկի պակասեցված գումարը հաշվի է առնվում 1-ին ենթակետում նշված գումարից ոչ ավելի չափով»:

Ընկերությունը գտնում է, որ «Շահութահարկի մասին» ՀՀ օրենքի հոդված 47-ի 2-րդ մասի համաձայն շահութահարկի կանխավճարը կատարվում է՝ «Կանխավճարների մուծումները կատարվում են յուրաքանչյուր եռամսյակ, նախորդ տարվա շահութահարկի փաստացի գումարի և (կամ) շահութահարկի հաշվարկային մեծության 18.75 տոկոսի չափով՝ յուրաքանչյուր եռամսյակի վերջին ամսվա 15-ից ոչ ուշ»:

«Շահութահարկի մասին» ՀՀ օրենքի որևէ հոդվածով սահմանված չէ, որ նախորդ տարվա շահութահարկի գումարի մեջ ընդգրկվում է նախորդ տարիների մասով ստուգմամբ հայտնաբերված շահութահարկը, այլ շեշտված է միայն նախորդ տարվա շահութահարկը:

Համաձայն Կառավարությանն առընթեր պետական եկամուտների կոմիտեի ռեզիդենտների շահութահարկի հաշվարկի ձևը և դրա լրացման կարգը հաստատելու մասին հրամանի 45-րդ կետի շահութահարկի 2014 թ-ի հաշվարկի 39-րդ կետում չէր կարող ընդգրկվել 2014 թ-ի ստուգմամբ հայտնաբերված շահութահարկի գումարը, քանի որ ընկերությունը 2014 թ-ի գործունեության արդյունքներով հարկվող շահույթ չի ունեցել: Այսինքն, 39-րդ կետի 1-ին ենթակետում 0 մեծություն է և լրացման կարգի 45-րդ կետի 5-րդ ենթակետի համաձայն ($((\text{կետ } 39 \text{ ենթակետ } 1 + \text{կետ } 39 \text{ ենթակետ } 2 + \text{կետ } 39 \text{ ենթակետ } 3)) \times 18.75\% + [\text{կետ } 39 \text{ ենթակետ } 4]) \geq 0$), ընդ որում՝ հաշվետու տարում ստուգմամբ հայտնաբերված պակաս շահութահարկի գումարը հաշվի է առնվում 1-ին ենթակետում նշված գումարից ոչ ավելի չափով:

Այսինքն, հաշվարկի 39-րդ կետի 2-րդ ենթակետում գումար չի կարող լինել: Ելնելով վերոգրյալից՝ ընկերությունը գտնում է, որ նշված շահութահարկի կանխավճարների գծով 6.367.950 դրամ և դրա գծով տույժի 620.874 դրամ պահանջը հակասում է գործող օրենսդրությանը:

ՀՀ ֆինանսների նախարարության հարկային և մաքսային մարմինների գանգատարկման հանձնաժողովի եզրակացությունը.

ՀՀ ՖՆ հարկային և մաքսային մարմինների գանգատարկման հանձնաժողովը (այսուհետ նաև Հանձնաժողով), ուսումնասիրելով սույն գործին առնչվող նյութերն ու ապացույցները եկավ հետևյալ եզրակացության:

Քննարկման ընթացքում նշվեց, որ ՀՀ ՖՆ իրավաբանական վարչության պետը, քննարկելով «Հիդրոէներգաշին» ՓԲԸ-ի (այսուհետ նաև ընկերություն) վերաբերյալ վարչական վարույթի նյութերը պարզել է, որ 24.08.2015 թ-ի դրությամբ ընկերության չկատարված հարկային պարտավորությունները կազմում են 20.115.218 դրամ: Մասնավորապես, ԱԱՀ-ի գծով պարտավորությունը կազմում է 8.466.234 դրամ, որն առաջացել է անբողոքարկելի դարձած նախորդ ապառքի վրա հաշվարկված տույժերից, 2015 թ-ի հունիս ամսվա հաշվարկով և թիվ 5011762 ակտով:

Եկամտային հարկի գծով պարտավորությունը կազմում է 2.079.782 դրամ, որն առաջացել է 2015 թ-ի ապրիլ-հուլիս ամիսների հաշվարկներով:

Շահութահարկի գծով պարտավորությունը կազմում է 9.179.424 դրամ, որն առաջացել է 2015 թ-ի 2-րդ եռամսյակի կանխավճարի հաշվարկներով:

Պետական տույժի գծով պարտավորությունը կազմում է 84.000 դրամ, որն առաջացել է անբողոքարկելի դարձաց նախորդ ապառքի վրա կատարված հաշվարկից:

Շահութահարկի 10%-ի գծով պարտավորությունը կազմում է 243.000 դրամ, իսկ ԱԱՀ-ի գծով՝ 62.378 դրամ, որոնք առաջացել են թիվ 5011762 ակտով:

Արդյունքում, ղեկավարվելով «Հարկերի մասին» ՀՀ օրենքի 29.1 հոդվածի և «Վարչարարության հիմունքների և վարչական վարույթի մասին» ՀՀ օրենքի 55-րդ, 56-րդ, 58-րդ, 88-րդ հոդվածների դրույթներով ՀՀ ՖՆ իրավաբանական վարչության պետի կողմից 26.08.2015 թ-ին ընդունվել է թիվ 170 որոշումը (այսուհետ նաև Որոշում) «Հիդրոէներգաշին» ՓԲԸ-ից 20.115.218 դրամ պարտավորության գումար գանձելու վերաբերյալ:

Քննարկվող դեպքում ընկերության բողոքը վերաբերվում է Որոշմամբ շահութահարկի գծով գանձման առաջադրված պարտավորությանը: Մասնավորապես, ընկերությունը գտնում է, որ Որոշմամբ շահութահարկի կանխավճարների գծով պարտավորությունը, այդ թվում՝ ապառք 6.367.950 դրամ, տույժ 620.874 դրամ, գանձման է առաջադրվել ՀՀ գործող օրենսդրության պահանջների խախտմամբ:

Այս կապակցությամբ հարկ է նշել հետևյալը.

«Շահութահարկի մասին» ՀՀ օրենքի 47-րդ հոդվածի 1-ին մասի համաձայն՝ տարվա ընթացքում հարկատուն պարտավոր է կատարել շահութահարկի կանխավճարներն՝ սույն հոդվածով սահմանված կարգով: Նույն հոդվածի 2-րդ մասի համաձայն՝ կանխավճարների մուծումները կատարվում են յուրաքանչյուր եռամսյակ, նախորդ տարվա շահութահարկի փաստացի գումարի և (կամ) շահութահարկի հաշվարկային մեծության 18.75 տոկոսի չափով՝ յուրաքանչյուր եռամսյակի վերջին

ամսվա 15-ից ոչ ուշ: Բացառությամբ նույն հոդվածի 5-րդ կետով նախատեսված դեպքերի, ընթացիկ տարվա կանխավճարների հաշվարկման համար հիմք է հանդիսանում նախորդ տարվա հարկվող շահույթի նկատմամբ կիրառվող դրույքաչափով հաշվարկված շահութահարկի գումարի և օրենքի 52-րդ հոդվածին համապատասխան՝ նախորդ տարում օտարերկրյա պետություններում ստացված եկամտից վճարված շահութահարկի հաշվանցվող գումարների դրական տարբերությունը, ինչպես նաև նախորդ տարվա շրջանառության հարկի, հաստատագրված վճարի և (կամ) արտոնագրային վճարի մեջ շահութահարկին բաժին ընկնող գումարները՝ հաշվի առնելով շահութահարկի վճարման ժամկետի հետաձգման արտոնությունից օգտվող հարկատուների համար նույն հոդվածի 1-ին կետով սահմանված առանձնահատկությունը:

«Շահութահարկի մասին» ՀՀ օրենքի 51-րդ հոդվածի համաձայն՝ նախորդ հաշվետու ժամանակաշրջանների համար ներկայացված շահութահարկի հաշվարկներում հարկատուի կողմից սխալներ հայտնաբերվելու դեպքում հարկատուն կարող է հարկային տեսչության մարմիններին օրենքով սահմանված դեպքերում ներկայացնել ճշգրիտ հաշվարկ, որի հիման վրա օրենքով սահմանված կարգով կատարվում է այդ ժամանակաշրջանների համար հարկային պարտավորությունների վերահաշվարկ:

«Հարկերի մասին» ՀՀ օրենքի 16-րդ հոդվածի համաձայն՝ հարկային պարտավորությունը ներառում է հարկերի (այդ թվում՝ թաքցված կամ պակաս ցույց տրված հարկվող օբյեկտի համար նախատեսված), ինչպես նաև հարկային օրենսդրությունը և Հայաստանի Հանրապետությունում հարկային հարաբերությունները կարգավորող մյուս իրավական ակտերը խախտելու համար հաշվարկված՝ հարկային օրենսդրությամբ սահմանված տույժերի և տուգանքների գումարների վճարումը: Ընդ որում, նույն օրենքի 15-րդ հոդվածի «է» կետի համաձայն՝ հարկային մարմնի ստուգումների (ուսումնասիրությունների) հետևանքով բացահայտված, թաքցված կամ պակաս ցույց տրված հարկվող օբյեկտի գումարի չափով ուղղումներ (ճշգրտումներ) կատարել հաշվապահական հաշվառման (հարկային օրենսդրությամբ կամ ՀՀ կառավարության որոշումներով նախատեսված դեպքերում՝ նաև այլ հաշվառմանը և (կամ) գրանցումներին վերաբերող) փաստաթղթերում:

Հաշվի առնելով վերոնշյալը, ակնհայտ է, որ ընթացիկ տարվա կանխավճարների հաշվարկման համար հիմք է հանդիսանում նախորդ տարվա շահութահարկի փաստացի գումարը և (կամ) շահութահարկի հաշվարկային մեծությունը, որն իրենից ներկայացնում է նախորդ տարվա հարկվող շահույթի նկատմամբ կիրառվող դրույքաչափով հաշվարկված շահութահարկի գումարը: Նախորդ տարվա (տարիների) հարկվող շահույթն ու կիրառվող դրույքաչափով հաշվարկված շահութահարկի գումարը կարող է վերանայվել ինչպես հարկ վճարողի կողմից ներկայացրած ճշգրիտ հաշվարկներով, այնպես էլ հարկային մարմնի կողմից իրականացված սրուգման արդյունքներով:

Հետևաբար, նախորդ տարվա (տարիների) սրուգման արդյունքում հայտնաբերված շահութահարկի գումարները պետք է հաշվի առնվեն ընթացիկ տարվա կանխավճարների որոշման ժամանակ այնպես, ինչպես հարկ վճարողի կողմից կատարվող ճշգրտումները: Միաժամանակ, պետք է նկատի ունենալ, որ կանխավճարները որոշելիս հաշվի են առնվում ինչպես լրացուցիչ հայտնաբերված

շահութահարկի գումարները, այնպես էլ ստուգմամբ շահութահարկի գումարների պակասեցումները:

ՀՀ ԿԱ ՀՊԾ 02.04.2004թ. «Ռեզիդենտների կողմից շահութահարկի հաշվարկման և վճարման կարգի մասին» հրահանգը հաստատելու և Հայաստանի Հանրապետության հարկային տեսչության 1998 թվականի փետրվարի 5-ի N01/10 ու 1999 թվականի փետրվարի 11-ի N01/8 հրամանները ուժը կորցրած ճանաչելու մասին» N1-05/7-Ն հրամանով հաստատված հրահանգի 9.9-րդ կետի համաձայն՝ ընթացիկ տարում շահութահարկի կանխավճարների եռամսյակային գումարները հաշվարկելիս հաշվի են առնվում նաև նախորդ տարում ստուգմամբ հայտնաբերված շահութահարկի գումարները (անկախ այն հանգամանքից, թե որ տարիներին են վերաբերում հայտնաբերված լրացուցիչ գումարները), եթե հայտնաբերված գումարները վերաբերում են այն տարիներին, որոնց համար մինչև ստուգման ակտում արձանագրումը ռեզիդենտի կողմից հարկային մարմին ներկայացված են եղել շահութահարկի հաշվարկները:

Հաշվի առնելով վերոնշյալը, ՀՀ ԿԱ ՀՊԾ 02.04.2004թ. N1-05/7-Ն հրամանով հաստատված հրահանգը չի հակասում «Շահութահարկի մասին» ՀՀ օրենքի 47-րդ հոդվածին, այլ որպես օրենքի կիրառման վերաբերյալ գերադասչական նորմատիվ ակտ՝ մանրամասն պարզաբանում է շահութահարկի կանխավճարների որոշման (հաշվարկման)՝ օրենքով սահմանված դրույթները: Իսկ «Շահութահարկի մասին» ՀՀ օրենքի 47-րդ հոդվածի իմաստով, բացառությամբ նույն հոդվածի 4-րդ մասով սահմանված գործունեություն չիրականացնելու (գործունեությունը դադարեցնելու) դեպքի, հարկ վճարողը բոլոր դեպքերում պարտավոր է կատարել շահութահարկի կանխավճարների եռամսյակային վճարումներ՝ յուրաքանչյուր եռամսյակի վերջին ամսվա 15-ից ոչ ուշ՝ նախորդ տարվա շահութահարկի փաստացի գումարի (այդ թվում՝ ստուգմամբ արձանագրված) և (կամ) շահութահարկի հաշվարկային մեծության 18,75%-ի չափով:

Ինչ վերաբերվում է ՀՀ ԿԱ ՊԵԿ 22.01.2014 թ-ի N 18-Ն հրամանով հաստատված «Ռեզիդենտների շահութահարկի հաշվարկի ձևը և դրա լրացման կարգ»-ի մասով (Հաշվարկի 39-րդ կետի լրացման ցուցումներ) գանգատով բերված փաստարկներին, դրանք ևս հիմնավոր չեն, հաշվի առնելով հետևյալը.

«Ռեզիդենտների շահութահարկի հաշվարկի ձևի լրացման կարգ»-ի 45-րդ կետի 1-ին ենթակետով նախատեսվում է, որ Հաշվարկի 39-րդ կետի 1-ին ենթակետում լրացվում է շահութահարկի գումարը՝ օրենքով սահմանված արտոնությունները (բացառությամբ՝ շահութահարկի գումարի նվազեցման արտոնությունները) կիրառելուց, ինչպես նաև օտարերկրյա պետություններում վճարված հարկի գումարների նվազեցումները կատարելուց հետո՝ որպես 24-րդ և 27-րդ կետերում նշված գումարների հանրագումար:

«Ռեզիդենտների շահութահարկի հաշվարկի ձևի լրացման կարգ»-ի 45-րդ կետի 2-րդ ենթակետով նախատեսվում է, որ Հաշվարկի 39-րդ կետի 2-րդ ենթակետում լրացվում է հաշվեքուր տարում ստուգմամբ հայտնաբերված ավելի (կամ պակաս) շահութահարկի գումարը: Հարկ է նշել, որ ստուգմամբ կարող են հայտնաբերվել ինչպես լրացուցիչ վճարման ենթակա շահութահարկի, այնպես էլ կարող են կատարվել շահութահարկի գումարների պակասեցումներ:

«Ռեզիդենտների շահութահարկի հաշվարկի ձևի լրացման կարգ»-ի 45-րդ կետի 5-րդ ենթակետով նախատեսվում է, որ Հաշվարկի 39-րդ կետի 5-րդ ենթակետում

լրացվում է հաջորդ տարվա շահութահարկի կանխավճարների եռամսյակային գումարը՝ որպես **39-րդ կետի 1-ին, 2-րդ և 3-րդ ենթակետերում նշված հանրագումարի** 18.75%-ի և **4-րդ ենթակետի հանրագումար** ($((\text{կետ39ենթակետ1} + \text{կետ39ենթակետ2} + \text{կետ39ենթակետ3}) \times 18.75\%) + [\text{կետ 39 ենթակետ4}] > = 0$), ընդ որում՝ **հաշվետու տարում ստուգմամբ հայտնաբերված պակաս շահութահարկի գումարը հաշվի է առնվում 1-ին ենթակետում նշված գումարից ոչ ավելի չափով:**

Նշված դրույթը վերաբերվում է այն դեպքին, երբ Հաշվարկի 39-րդ կետի 2-րդ ենթակետում լրացվում են ստուգմամբ շահութահարկի պակասեցված գումարներ, որոնք չեն կարող մեծ լինել Հաշվարկի 39-րդ կետի 1-ին ենթակետում լրացված մեծությունից:

Ելնելով վերոգրյալ իրավանորմների դրույթներից՝ Հանձնաժողովը գտնում է, որ քննարկվող դեպքում շահութահարկի կանխավճարի գծով պարտավորությունները հաշվարկվել և Որոշմամբ գանձման են առաջադրվել ՀՀ օրենսդրությամբ սահմանված կարգով:

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՝

ՀՀ ՖՆ իրավաբանական վարչության պետի 26.08.2015 թ-ի թիվ 170 որոշումը թողնել անփոփոխ, իսկ բողոքը՝ մերժել:

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

Հանձնաժողովի նախագահ՝



Վ.ՄԻՐՈՒՄՅԱՆ

