

ՀՀ կառավարությանն առընթեր պետական եկամուտների կոմիտե
Հարկային և մաքսային մարմինների գանգատարկման հանձնաժողով

Ո Ր Ո Շ ՈՒ Մ 1/1

14 հունվարի 2014 թ.

Քննարկվեց «Երևանի Ավտոբուս» ՓԲԸ 28.12.2013 թ-ի թիվ ԵԱ 805-ել գրությամբ բերված բողոքը ՀՀ ԿԱ ՊԵԿ Նոր Նորքի ՀՏ 05.12.2013 թ-ի թիվ 1009184 ստուգման ակտի դեմ:

Համաձայն ՀՀ ԿԱ ՊԵԿ նախագահի 17.10.2013 թ-ի թիվ 1009184 հանձնարարագրի «Երևանի Ավտոբուս» ՓԲԸ-ում (այսուհետ նաև ընկերություն) կատարվել է բյուջեի հետ փոխհարաբերությունների և հարկային մարմնի կողմից վերահսկվող ՀՀ օրենսդրության առանձին պահանջների կատարման ճշտության ստուգում: Արդյունքում կազմվել է ՀՀ ԿԱ ՊԵԿ Նոր Նորքի ՀՏ 05.12.2013 թ-ի թիվ 1009184 ստուգման ակտը (այսուհետ նաև ստուգման ակտ), որով շահութահարկի գծով լրացուցիչ գանձման է առաջադրվել ընդամենը 27.394.655 դրամ:

«Երևանի Ավտոբուս» ՓԲԸ բողոքում բերված փաստարկները.

Ս./թ. հոկտեմբերի 17-ի թիվ 1009184 հանձնարարագրի հիման վրա «Երևանի Ավտոբուս» ՓԲ Ընկերությունում ՀՀ ԿԱ ՊԵԿ Նոր-Նորքի ՀՏ աշխատակիցներն իրականացրել են բյուջեի հետ փոխհարաբերությունների և հարկային մարմնի կողմից վերահսկվող ՀՀ օրենսդրության առանձին պահանջների կատարման ճշտության ստուգում, որի արդյունքում 05.12.2013թ. կազմվել է թիվ 1009184 ակտը:

Ակտով միայն շահութահարկի դրվագով Ընկերությանն առաջադրվել է լրացուցիչ հարկային պարտավորություններ՝ 27.394.655 ՀՀ դրամի չափով:

Նշված ակտի 1-ին կետով արձանագրվել է, որ Ընկերությունը 2012թ-ին հանդիսացել է հաստատագրված վճար վճարող և Ընկերությունը Երևանի քաղաքապետարանից Երևանի քաղաքի 2012թ. բյուջեի Երևան քաղաքապետարանի մասով բյաջետային ծախսերի գործառնական դասակարգման «0.4 Աջակցություն համայնքային և ոչ համայնքային կազմակերպությունների ծրագրերին» ծրագրով և համապատասխան հողվածով նախատեսված գումարներից ստացել է 72.000.000 ՀՀ դրամ անվերադարձ գումար, որը Ընկերության կողմից արտացոլվել է ՀՏ ներկայացված 2012թ-ի շահութահարկի հաշվարկի 0112 տողում, որպես անհատույց ստացված ակտիվ և ամփոփվել է շահութահարկի հաշվարկի 0100Ա տողում, որպես այդ թվում հաստատագրված վճարով հարկվող գործունեության մասով եկամուտ: Արդյունքում, նշված գումարը որպես հարկվող շահույթ չի մասնակցել շահութահարկի հարկմանը: Քանի որ Ընկերության համախառն եկամուտը ձևավորվում է մատուցված ավտոտրանսպորտային ծառայությունների գումարներից հաստատագրված վճար, ուստի նշված անհատույց ստացված գումարը համաձայն «Շահութահարկի մասին» ՀՀ օրենքի 7-րդ հոդվածի «Ժա» ենթակետի և 24-րդ հոդվածի դիտարկվում է որպես անհատույց ստացված ակտիվ և ենթակա է հարկման:

Այսպես

1. Համաձայն գործող օրենսդրության՝ մասնավորապես ՀՀ քաղաքացիական օրենսգրքի 439-րդ հոդվածի՝ պայմանագիրը, որով կողմն իր պարտականությունների կատարման համար պետք է վճար կամ այլ հանդիպական կատարում ստանա, հատուցելի է:

Անհատույց է ճանաչվում այն պայմանագիրը, որով մի կողմը պարտավորվում է որևէ բան տրամադրել մյուս կողմին՝ առանց նրանցից վճար կամ այլ հանդիպական կատարում ստանալու:

ՀՀ քաղաքացիական օրենսգրքի 594-րդ հոդվածի համաձայն նվիրատվության պայմանագրով մի կողմը (նվիրատուն) մյուս կողմի (նվիրառուի) սեփականությանն

անհատուց հանձնում է կամ պարտավորվում է հանձնել գույք կամ իրեն, կամ երրորդ անձին ուղղված գույքային իրավունք (պահանջ), կամ ազատում է, կամ պարտավորվում է նրան ազատել իր կամ երրորդ անձի հանդեպ ունեցած գույքային պարտավորությունից:

Գույքի կամ իրավունքի հանդիպական հանձնման կամ հանդիպական պարտավորության առկայության դեպքում պայմանագիրը նվիրատվության չի համարվում:

2013 թ-ի մարտի 14-ի թիվ «ԱՎՏՈՐՈՒՍ-1» Դրամաշնորհի հատկացման պայմանագրի /այսուհետ՝ Պայմանագիր/ 2.2 կետի համաձայն նվիրատուն Երևանի քաղաքապետարան պարտավոր է պայմանագրի 1.1 կետով նախատեսված աշխատանքների կատարման համար հատկացնել ֆինանսական միջոցներ: Պայմանագրի 2.4.1 և 2.4.2 կետերի համաձայն Նվիրատուն /«Երևանի Ավտորուս» ՓԲԸ/ պարտավոր է ապահովել պայմանագրի 1.1 կետում նշված աշխատանքների իրականացումը ՀՀ օրենսդրությամբ սահմանված ստանդարտներին և նորմերին համապատասխան: Պայմանագրի 1.1 կետում նշված միջոցները ծախսել բացառապես 1.1 կետում նշված նպատակներին համապատասխան:

Պայմանագրի 4.1 կետի համաձայն Պայմանագրի 1.1 կետում նշված նպատակների իրականացումից հետո Նվիրատուն Նվիրատուին գրավոր ներկայացնում է աշխատանքների կատարման մասին հաշվետվություն:

Պայմանագրի 5.2 կետի համաձայն Պայմանագրի 2.4 կետով նախատեսված դեպքերում նվիրատուի կողմից պարտականությունները չկատարելու կամ ոչ պատշաճ կատարելու դեպքում Նվիրատուից գանձվում է տուգանք պայմանագրի գնի 0.5 տոկոսի չափով:

Պայմանագրի վերը նշված նորմերի վերլուծությունից և բուն էությունից ակնհայտ է դառնում, որ Քաղաքապետարանի կողմից հատկացված գումարը չի հատկացվել անհատուց, այն հատկացվել է հանդիպական կատարման դիմաց պայմանով, ընդ որում նախատեսվել է պատասխանատվություն համապատասխան պարտականությունները /հանդիպական կատարումը/ չկատարելու կամ ոչ պատշաճ կատարելու համար, չնայած որ կողմերը կոչվել են նվիրատու և նվիրառու...

Ուստի, ակտով արձանագրված կարծիքը, որ Քաղաքապետարանի կողմից Ընկերությանը հատկացված գումարները անհատուց ստացված ակտիվներ են, չի համապատասխանում ոչ իրականության, ոչ Պայմանագրի էությանը և ոչ էլ ՀՀ գործող օրենսդրությանը: Ի դեպ, ստուգում իրականացնող անձինք այդ գումարների անհատուց լինելու վերաբերյալ որևէ ապացույց չեն մատնանշել:

Ավելին, ակտում օգտագործվել է «անվերադարձ գումար» բառակապակցությունը, որը նախ հարկային օրենսդրության բնագավառում բացարձակ կիրառելի չէ և ոչ էլ որևէ իրավական ակտով հստակեցված է դրա մեկնաբանությունը, ուստի և հասկանալի չէ, թե ակտը կազմողները, տեղյակ լինելով «Շահութահարկի մասին» ՀՀ օրենքին, ինչու են մի դեպքում ակտում նշում, որ Քաղաքապետարանի կողմից ստացված գումարը անհատուց ստացված գումար է, մյուս դեպքում՝ անվերադարձ: Հարկ է նշել, որ դրանք չեն կարող բացարձակ նույն իմաստն ունենալ: Տվյալ դեպքում Ընկերության կողմից ստացված գումարը ըստ էության ոչ անհատուց և ոչ էլ անվերադարձ գումար է, քանզի եթե Ընկերությունը համապատասխան միջոցներ է օգտագործել Պայմանագրով նշված նպատակներից դուրս ուղղություններով, ապա համաձայն իրավակիրառ պրակտիկայի և հատուցելի գործարքների սկզբունքների, այդ գումարը միանշանակ ենթակա կլիներ ետ վերադարձման համապատասխան բյուջե:

2. ՀՀ Ֆինանսների նախարարության և ՀՀ ԿԱ ՊԵԿ-ի 10.08.2009թ. «Պետության կողմից ֆինանսավորվող ծրագրերի շրջանակներում տրամադրվող ֆինանսական աջակցության նպատակային գումարների հարկային հաշվառման մասին» թիվ 733-Ա համատեղ պաշտոնական պարզաբանման համաձայն՝ պետության կողմից ֆինանսավորվող ծրագրերի շրջանակներում տրամադրվող ֆինանսական աջակցության նպատակային գումարները հարկային և հաշվապահական /ֆինանսական/ հաշվառման

նպատակով եկամուտ են ճանաչվում՝ հաշվի առնելով ՀՀ հաշվապահական հաշվառման թիվ 20 ստանդարտի դրույթները ՀՀՀՀՍ 20 «Պետական շնորհների հաշվառում և պետական օգնության բացահայտում» մասնավորապես պետական շնորհները պետք է ճանաչվեն որպես եկամուտ սիստեմատիկ հիմունքով այն ժամանակաշրջաններում, որոնց ընթացքում դրանք փոխհատուցում են համապատասխան ծախսումները, որոնց համար ստացվել են այդ շնորհները:

Համաձայն վերը նշված պարզաբանման՝ շնորհները եկամուտ են ճանաչվում ծախսման պահով և չափով: Տվյալ դեպքում Ընկերությունը Քաղաքապետարանի կողմից համապատասխան հանդիպական կատարման դիմաց տրամադրված գումարները՝ շնորհը, շահութահարկի հաշվարկման ժամանակ շահութահարկով հարկվող գործունեության մասով ոչ ծախսերի և ոչ էլ եկամուտների մեջ չի ներառել /միևնույն ժամանակ չի էլ թաքցրել/: Սակայն, եթե Ընկերությունը այդ գումարները ներառեր եկամուտների մեջ, նա պարտավոր էր նույն չափով դրանք ներառել նաև ծախսերի մեջ, և տվյալ դեպքում արդյունքը կլիներ նույնը, այն է՝ «Շահութահարկի մասին» ՀՀ օրենքի 5-րդ հոդվածով սահմանված հարկվող շահույթի չափը կմնար նույնը: Մինչդեռ համաձայն ստուգում իրականացնող անձանց դիրքորոշման, որն արտացոլվել է ակտում, Ընկերությանը տրամադրված գումարները պետք է ներառվեին Ընկերության մասին հարկվող եկամտի կազմում, իսկ այդ գումարի չափով ծախս ճանաչելու և /նվազեցնելու մասով վերջիններս նշված փաստին չեն անդրադարձել, խախտելով «Վարչարարության հիմունքների և վարչական վարույթի մասին» ՀՀ օրենքի 37-րդ հոդվածի 1-ին մասի, ինչպես նաև «ՀՀ-ում ստուգումների կազմակերպման և անցկացման մասին» ՀՀ օրենքի 3-րդ հոդվածի դրույթները:

Ելնելով վերոգրյալից՝ ընկերությունը խնդրում է վերանայել լրացուցիչ հարկային պարտավորություններով ծանրաբեռնելուն ուղղված գործողությունները:

ՀՀ ԿԱ ՊԵԿ հարկային և մաքսային մարմինների գանգատարկման հանձնաժողովի եզրակացությունը.

ՀՀ ԿԱ ՊԵԿ հարկային և մաքսային մարմինների գանգատարկման հանձնաժողովը (այսուհետ նաև Հանձնաժողով), լսելով ընկերության ներկայացուցչի և ստուգման ակտը կազմած պաշտոնատար անձանց ներկայացված փաստարկները, ուսումնասիրելով սույն գործին առնչվող նյութերն ու ապացույցները եկավ հետևյալ եզրակացության.

«Հաստատագրված վճարների մասին» ՀՀ օրենքի 2-րդ հոդվածի համաձայն հաստատագրված վճարը նույն օրենքով նախատեսված չափերով և ժամկետներում հաստատագրված վճար վճարողների կողմից պետական բյուջե վճարվող ավելացված արժեքի հարկին և (կամ) շահութահարկին փոխարինող պարտադիր և անհատույց վճար է: Իրավաբանական անձանց համար հաստատագրված վճարը փոխարինում է ավելացված արժեքի հարկի և կամ շահութահարկի գումարին: Նույն օրենքի 7-րդ հոդվածի «դ» կետին համապատասխան՝ ավտոտրանսպորտային գործունեությունը համարվում է հաստատագրված վճարող հարկվող գործունեություն:

Դրամաշնորհի հատկացման պայմանագրի 2.4.1-րդ և 2.4.2-րդ կետերի համաձայն Նվիրառուն («Երևանի Ավտոբուս» ՓԲԸ) պարտավոր է ապահովել պայմանագրի 1.1 կետում նշված աշխատանքների իրականացումը ՀՀ օրենսդրությամբ սահմանված ստանդարտներին և նորմերին համապատասխան: Պայմանագրի 1.1 կետում նշված միջոցները ծախսել բացառապես 1.1 կետում նշված նպատակներին համապատասխան: Միաժամանակ, Պայմանագրի 4.1 կետի համաձայն Պայմանագրի 1.1 կետում նշված նպատակների իրականացումից հետո Նվիրառուն Նվիրատուին գրավոր ներկայացնում է աշխատանքների կատարման մասին հաշվետվություն: Պայմանագրի 5.2 կետի համաձայն Պայմանագրի 2.4 կետով նախատեսված դեպքերում Նվիրառուի կողմից պարտականությունները չկատարելու կամ ոչ պատշաճ կատարելու դեպքում Նվիրառուից գանձվում է տուգանք պայմանագրի գնի 0.5 տոկոսի չափով:

Պայմանագրի դրույթների ուսումնասիրությունը ցույց է տալիս, որ դրամաշնորհի տրամադրումը առաջացնում է հանդիպական կատարում և, ըստ էության, ծառայություններ մատուցելու պարտավորություն, այն տրամադրվում է ավտոտրանսպորտային գործունեության իրականացումն ապահովելու նպատակով, նախատեսելով նաև աշխատանքների կատարման մասին հաշվետվություն:

Հանձնաժողովի համոզմամբ, ընկերության կողմից դրամաշնորհի մասով ստացված եկամուտները 2012 թ-ի շահութահարկի հաշվարկի 0112 տողում որպես անհատույց ստացված ակտիվներ և ապա շահութահարկի հաշվարկի 0100Ա տողում որպես հաստատագրված վճարով հարկվող գործունեության մասով եկամուտներ արտացոլելու հանգամանքը, ըստ էության, չի կարող հիմք հանդիսանալ նշված եկամուտներն ավտոտրանսպորտային գործունեությանը (որը հարկվում է հաստատագրված վճարով) չվերագրելու համար:

Ելնելով քննարկման արդյունքներից և ղեկավարվելով «Հարկային ծառայության մասին» ՀՀ օրենքի 43.1-րդ հոդվածի պահանջներով հանձնաժողովը

ո թ ո շ ու մ է՝

Չեղյալ համարել ՀՀ ԿԱ ՊԵԿ Նոր Նորքի ՀՏ 05.12.2013 թ-ի թիվ 1009184 ստուգման ակտի 1-ին կետը:

Հանձնաժողովի նախագահ՝



Վ.ՄԻՐՈՒՄՅԱՆ