

ՀՀ ֆինանսների նախարարություն
Հարկային և մաքսային մարմինների գանգատարկման հանձնաժողով

Ո Ր Ո Շ ՈՒ Մ 1/1

29 մայիսի 2014 թ.

Քննարկվեց «Սագամար» ՓԲԸ 14.04.2014 թ-ի թիվ 62-14 գանգատը ՀՀ ԿԱ ՊԵԿ ՕՀՎ 04.04.2014 թ-ի թիվ 1004559 ստուգման ակտի ոչ ռեզիդենտի շահութահարկ բաժնի 2-րդ կետի դեմ:

ՀՀ ԿԱ ՊԵԿ նախագահի 20.11.2013 թ-ի թիվ 1004559 հանձնարարագրի համաձայն «Սագամար» ՓԲԸ-ում (այսուհետ նաև Ընկերություն) իրականացվել է բյուջեի հետ փոխհարաբերությունների և հարկային մարմնի կողմից վերահսկվող օրենսդրության առանձին պահանջների կատարման ճշտության ստուգում: Արդյունքում կազմվել է ՀՀ ԿԱ ՊԵԿ ՕՀՎ 04.04.2014 թ-ի թիվ 1004559 ստուգման ակտը (այսուհետ նաև ստուգման ակտ), որով լրացուցիչ գանձման է առաջադրվել ընդամենը 307.786.994 դրամ, ինչպես նաև ԱԱՀ-ի պակասեցվող գումար՝ 985.591 դրամ:

Ընկերության գանգատը վերաբերվում է ստուգման ակտի 2-րդ կետի 2-րդ ենթակետին, որով մասնավորապես արձանագրվել է հետևյալը.

«Սագամար» ՓԲԸ-ի և «Ռեպոֆին Լիմիթեդ» ոչ ռեզիդենտ կազմակերպության միջև կնքված փոխառության պայմանագրի համաձայն, առ 01.01.2011 թ-ի դրությամբ 18543316 ԱՄՆ դոլար փոխառության և դրա նկատմամբ 2573546 ԱՄՆ դոլար հաշվեգրված և չվճարված տոկոսների գումարների մասով 30.09.2011 թ-ին կնքված են նոր փոխառության և նորացման պայմանագրեր, ըստ որոնց ընդհանրացվել և նորացվել է ընդհանուր պարտավորության գումարները՝ 21116863 ԱՄՆ դոլար, որն այդուհետ հանդիսանում է որպես փոխառության գումար՝ տարեկան 12 տոկոս դրույքաչափով:

Նույն ամսաթվին՝ 30.09.2011 թ-ին, կնքված եռակողմ պայմանագրով «Ռեպոֆին Լիմիթեդ»-ը «Սագամար» ՓԲԸ-ի նկատմամբ ունեցած պահանջի բոլոր իրավանքները փոխանցում է «Կապիտալ Ստրիմ Լիմիթեդ» ոչ ռեզիդենտ կազմակերպությանը:

Փաստորեն տեղի է ունեցել պարտավորության (պարտքի) նորացում և «Սագամար» ՓԲԸ-ն պարտավորվում է վերը նշված պարտավորության գումարները փոխանցել նոր պարտատիրոջ «Կապիտալ Ստրիմ Լիմիթեդ» կազմակերպության բանկային հաշվին: Այսինքն՝ տոկոսային եկամտի մասով հարկային գործակալի պարտավորությունը «Ռեպոֆին Լիմիթեդ»-ի նկատմամբ դադարել է դրա նորացմամբ:

«Շահութահարկի մասին» ՀՀ օրենքի 53-րդ հոդվածի 1-ին մասի «բ» կետի և 3-րդ մասի «բ» կետի համաձայն ՀՀ տարածքում ոչ ռեզիդենտի կողմից ստացած պասիվ եկամուտները՝ տոկոսները, դասվում են հայաստանյան աղբյուրներից ստացված եկամուտների թվին:

Ընկերությունը խախտելով նույն օրենքի 57-րդ հոդվածի 1-ին մասի, 64-րդ հոդվածի և «Ոչ ռեզիդենտների շահութահարկի հաշվարկման և վճարման կարգի մասին» հրահանգի 2.3.2 կետի պահանջները նշված գործարքի արդյունքում հարկային գործակալի պարտքի նորացումը և պարտավորության նվազումը ոչ ռեզիդենտի նկատմամբ այդ եկամտի մասով չի դիտել որպես վճարման դեպք և հարկման եկամտի վճարման արդյուրի մոտ 10 տոկոս դրույքաչափով չի կատարել ոչ ռեզիդենտի շահութահարկի պահում (գանձում), գումարով 95748815 դրամ:

«Սագամար» ՓԲԸ գանգատում բերված փաստարկները.

Ակտի Ոչ ռեզիդենտի շահութահարկ բաժնի 2-րդ կետում նշվում է, որ Ընկերության և «Ռեպոֆին Լիմիթեդ» ոչ ռեզիդենտ կազմակերպության միջև կնքված փոխառության պայմանագրի համաձայն առկա փոխառության գումարի և հաշվեգրված տոկոսների գումարների մասով կնքվել է նոր փոխառության և նորացման պայմանագրեր, ըստ որոնց

ընդհանրացվել և նորացվել է ընդհանուր պարտավորության գումարները: Նույն ամսաթվին 30.09.2011 թ-ին կնքված եռակողմ պայմանագրով «Ռեպոֆին Լիմիթեդ»-ը Ընկերության նկատմամբ ունեցած պահանջի բոլոր իրավունքները փոխանցում է «Կապիտալ Ստրիմ Լիմիթեդ» ոչ ռեզիդենտ կազմակերպությանը: Նշված պահանջի զիջումը ակտում դիտվում է, որպես պարտավորության (պարտքի) Նորացում, իսկ «Ռեպոֆին Լիմիթեդ»-ի նկատմամբ տոկոսային պարտավորության դադարումը՝ որպես եկամտի վճարում: Արդյունքում նշված գործարքի մասով հաշվարկվել է 252,155,411.0022 դրամ, որից 95,748,815.0022 դրամ հարկի գումար, 105,323,697.00 դրամ տուգանք, 51,082,899.00 դրամ տույժ:

Ընկերությունը գտնում է, որ չի խախտել գործարքի կնքման պահին գործող օրենսդրության պահանջները, «Ռեպոֆին Լիմիթեդ»-ի համար չէր կարող հանդես գալ որպես հարկային գործակալ, քանի որ Ընկերությունը չի վճարել (հատկացրել կամ տրամադրել) «Ռեպոֆին Լիմիթեդ»-ին եկամուտ հետևյալ պատճառաբանությամբ:

Այսպես, համաձայն «Հարկերի մասին» ՀՀ օրենքի 6-րդ հոդվածի. «Հարկային գործակալը հարկ վճարողներին եկամուտներ վճարող (հատկացնող կամ բնամթերային ձևով տրամադրող) իրավաբանական անձն է (այդ թվում՝ օտարերկրյա իրավաբանական անձի հիմնարկը, օտարերկրյա իրավաբանական անձի մասնաճյուղը կամ ներկայացուցչությունը), անհատ ձեռնարկատերը, նոտարը, հիմնարկը, տեղական ինքնակառավարման մարմինը, որի վրա օրենքի համաձայն, դրված է հարկ վճարողներին եկամուտներ վճարելիս (հատկացնելիս կամ տրամադրելիս) նրանց եկամուտներից հարկերը (այդ թվում՝ անուղղակի) հաշվարկելու, պահելու (գանձելու) և Հայաստանի Հանրապետության և համայնքների բյուջեներ վճարելու պարտավորությունը»:

Համաձայն «Շահութահարկի մասին» ՀՀ օրենքի 57-րդ հոդվածի 1-ին կետի. «ՀՀ-ում ոչ ռեզիդենտի կողմից հայաստանյան աղբյուրներից ստացվող եկամուտների հարկումը կատարում է հարկային գործակալը եկամտի վճարման աղբյուրի մոտ»:

Համաձայն գործարքի կնքման պահին գործող «Շահութահարկի մասին» ՀՀ օրենքի 64-րդ հոդվածի. «աղբյուրի մոտ շահութահարկի պահումը (գանձումը) իրականացնում է հարկային գործակալը՝ ոչ ռեզիդենտին վճարվող եկամտի ընդհանուր գումարից»:

Ընկերությունը «Ռեպոֆին Լիմիթեդ»-ին եկամուտ չի վճարել (հատկացրել կամ տրամադրել), չի եղել կանխիկ կամ անկանխիկ դրամական միջոցների արտահոսք, չի եղել փոխառության և հաշվեգրված տոկոսի մարում, պարտավորությունը մնացել է նույնը: Տեղի է ունեցել ընդամենը պարտատիրոջ փոփոխություն «Ռեպոֆին Լիմիթեդ»-ն իր իրավունքները զիջել է «Կապիտալ Ստրիմ Լիմիթեդ» ոչ ռեզիդենտ կազմակերպությանը, այսինքն՝ Ընկերության պարտավորությունը մի պարտատերից անցել է նոր պարտատիրոջը:

Հատկանշական է, որ ստուգման ակտում նույնպես չկա որևէ նորմի հղում, որով կիմնավորվի, որ վերը նշված գործարքների արդյունքում Ընկերությունը «Ռեպոֆին Լիմիթեդ»-ին եկամուտ է վճարել (հատկացրել կամ տրամադրել): Փոխառության պայմանագրով Ընկերության պարտավորության ընդհանուր գումարը չի պակասել և այն պետք է վճարվի 2016 թ-ին «Կապիտալ Ստրիմ Լիմիթեդ» ոչ ռեզիդենտ ընկերությանը:

Վճարում տեղի չի ունեցել նաև հետևյալ պատճառաբանությամբ.

«Շահութահարկի մասին» ՀՀ օրենքի (ՇՄՕ) 64-րդ հոդվածում 2012 թ-ի դեկտեմբերի 28-ի ՀՕ-238-Ն օրենքով փոփոխություն կատարվեց, այն է՝ Օրենքի 64-րդ հոդվածը «վճարվող» բառից հետո լրացնել «(ներառյալ՝ կանխիկ կամ անկանխիկ փողային վճարման, այլ գույքով, դեբիտորական և կրեդիտորական պարտքերի հաշվանցման, պարտքերի վերաձևակերպման կամ պարտքերի նորացման, ինչպես նաև հայաստանյան աղբյուրներից ստացման ենթակա եկամուտների մասով հարկային գործակալի նկատմամբ ոչ ռեզիդենտի կողմից հարկային գործակալ չհանդիսացող անձին պահանջի իրավունքի զիջման դեպքերում)» բառերով»:

Մինչև 2012 թ-ի վերջը գործող խմբագրությամբ, որը գործել է սկսած 1998 թ-ի հունվարի 1-ից անփոփոխ ձևով, ուներ հետևյալ տեսքը.

Հոդված 64. Աղբյուրի մոտ շահութահարկի պահումը.

Սույն օրենքի 57 հոդվածի համաձայն՝ աղբյուրի մոտ շահութահարկի պահումը (գանձումը) իրականացնում է հարկային գործակալը՝ ոչ ռեզիդենտին վճարվող եկամտի ընդհանուր գումարից:

Այդ երկու տեսքերի համադրումը ցույց է տալիս հետևյալը.

1. Նախկինում առկա "եկամտի վճարում" տերմինին զուգահեռ, որպես մասնավոր դեպքեր, հետո ավելացել է հետևյալը.

a. կանխիկ կամ անկանխիկ փողային վճարման դեպքում

b. այլ գույքով... դեպքում (օրենքը այս մասով հստակ չէ)

c. ղեքիտորական և կրեդիտորական պարտքերի հաշվանցման դեպքում

d. պարտքերի վերաձևակերպման կամ պարտքերի նորացման դեպքում

e. ինչպես նաև հայաստանյան աղբյուրներից ստացման ենթակա եկամուտների մասով հարկային գործակալի նկատմամբ ոչ ռեզիդենտի կողմից հարկային գործակալ չհանդիսացող անձին պահանջի իրավունքի գիջման դեպքում:

2. Ստացվում է, որ "վճարում" տերմինն ընդլայնվեց, այնտեղ բուն փողային վճարումից բացի ավելացան կամ ներառվեցին b.-e. կետերը: Ուշադրություն դարձնենք նրա վրա, որ բոլոր այդ կետերը օրենքում շարադրված են որպես մասնավոր դեպքեր՝ "ներառյալ" տեսքով, այլ ոչ թե որպես նոր թվարկում:

Հարկ է նաև ուսումնասիրել բուն "վճարում" տերմինի վերաբերյալ բանկային, այլ հարկային, հաշվապահական ու քաղաքացիական օրենսդրության դրույթները.

I. Այդ տերմինի սահմանում առկա չէ ՇՄՕ-ում և, ընդհանրապես, այդպիսին առկա չէ հարկային օրենսդրության մեջ: ՇՄՕ-ում միակ ոչ ստանդարտ դեպքը կապված է օֆշորային գոտիին կատարած կանխավճարի հետ, երբ դա նույնիսկ "եկամտի վճարում" դասակարգված չլինելու պարագայում օրենսդիրը այնուամենայնիվ պահանջում է ՈՉՌԵ-ի հաշվեգրում:

II. Որոշակի կանոնակարգումներ առկա են "Կազմակերպության (անհատ ձեռնարկատիրոջ) կողմից ոչ ռեզիդենտին վճարված եկամուտների, պահված շահութահարկի ամփոփ հաշվարկի լրացման կարգում", որը ներառված է «Ոչ ռեզիդենտների շահութահարկի հաշվարկման և վճարման կարգի մասին» հրահանգում, հաստատված ՀՀ հարկային տեսչության 4 մարտի 1999 թ-ի թիվ 01/13 հրամանով: Նշված գերատեսչական ակտում

- Ամփոփ հաշվարկի "եկամուտների" թիվ 11 հատվածի համար հստակ սահմանված է "փաստացի վճարված եկամուտների" ձևը:

- Այդ հրահանգի բոլոր օրինակներում սահմանված է միայն փաստացի գումարների հոսքի, վճարման ձևը:

Որևէ օրինակ կամ դրույթ առկա չէ, որը թույլ կտար մտածել, որ նորմատիվորեն "վճարում"-ի տակ պետք է դիտարկել գույքով հատուցելը կամ, առավել ևս, պարտքերի նորացման դեպքը:

III. ՀՀ կառավարության 2002 թ-ի դեկտեմբերի 19-ի թիվ 2052-Ն որոշմամբ հաստատված կարգում առկա է կրեդիտորական պարտքի սահմանումը: Համարելով, որ այս պարագայում տեղին է այդպիսի անալոգիայի անցկացումը, նշենք, որ այդ սահմանման մեջ հստակորեն "վճարումը" առանձնացված է "այլ հատուցումներից":

IV. Ընկերության կարծիքով ձևավորված գործարար շրջանառության սովորույթն այն է, որ "վճարում" ասելով հասկացվում է իսկապես փաստացի փողային վճարումը, կանխիկ կամ անկանխիկ: Այլ դեպքում տնտեսավարողները սովորաբար օգտագործում են ոչ թե "վճարում" տերմինը, այլ "պարտքի փակում", "պարտավորության մարում" տերմինները: Այդ մասին է հաստատում նաև այն, որ ՀՀ քաղաքացիական օրենսգրքում առկա է հատուկ գլուխ "Պարտավորություններ կատարելը": Այդ պայմաններում ՇՄՕ-ում օրենսդիրը կարող էր 64-րդ հոդվածում կիրառել ոչ թե "ոչ ռեզիդենտին վճարվող եկամտի ընդհանուր գումարից" բառակապակցությունը, այլ, ասենք, "ոչ ռեզիդենտի նկատմամբ պայմանագրային պարտավորությունների կատարման ընդհանուր գումարից" բառերը, ինչը չի կատարվել:

"Վճարում" տերմինը կարգավորվում է ՀՀ քաղաքացիական օրենսգրքով, ինչպես նաև "Վճարման հանձնարարականով միջոցների փոխանցումների մասին" 7 հունվարի 1997 թ-ի ՀՕ-100 օրենքով, այլ օրենքներով:

Այսպիսով, Ընկերությունը գտնում է, որ ոչ ռեզիդենտի շահութահարկի գծով պարտավորություններն առաջադրվել են անհիմն, օրենքի սխալ մեկնաբանման և սխալ կիրառման հետևանքով, հետևապես անհրաժեշտ է ոչ իրավաչափ և անվավեր համարել ՀՀ ԿԱ ՊԵԿ 04.10.2014 թ-ի թիվ 1004559 ակտի ոչ ռեզիդենտի շահութահարկ բաժնի 2-րդ կետը, քանի որ օրենքների դրույթները պետք է մեկնաբանվեն դրանց տառացի նշանակությամբ: Ընկերության կողմից կատարված մինչև 2012 թ-ի դեկտեմբերի 31-ը գործող հարկային և այլ օրենսդրության դիտարկումը չի հիմնավորում հարկային մարմնի ակտում արձանագրված այն մոտեցումը, որ "պարտքի նորացումը" կամ "պահանջի գիջումը" կարելի է համարել "եկամտի վճարում" Ընկերության կողմից «Ռեպոֆին Լիմիթեդ» ընկերությանը: Այնուամենայնիվ, եթե նույնիսկ տարակարծություն կա «Շահութահարկի մասին» ՀՀ օրենքի 64 հոդվածի վերաբերյալ, ապա տվյալ դեպքում կիրառելի է «Հարկերի մասին» ՀՀ օրենքի 2 հոդվածի դրույթը:

ՀՀ ֆինանսների նախարարության հարկային և մաքսային մարմինների գանգատարկման հանձնաժողովի եզրակացությունը.

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

ՀՀ Սահմանադրության 42-րդ հոդվածի համաձայն. «Ոչ ոք չի կարող կրել պարտականություններ, որոնք սահմանված չեն օրենքով:

Անձի իրավական վիճակը վատթարացնող օրենքները և այլ իրավական ակտեր հետադարձ ուժ չունեն»:

Իր հերթին, «Իրավական ակտերի մասին» ՀՀ օրենքի 78-րդ հոդվածի 1-ին մասի համաձայն. «Իրավական ակտը տարածվում է մինչև դրա ուժի մեջ մտնելը ծագած հարաբերությունների վրա, այսինքն՝ ունի հետադարձ ուժ միայն սույն օրենքով և այլ օրենքներով, ինչպես նաև տվյալ իրավական ակտով նախատեսված դեպքերում:

Շտապարձ ուժ չի կարող տրվել իրավաբանական կամ ֆիզիկական անձանց իրավունքները կամ ազատությունները սահմանափակող, դրանց իրականացման կարգը խստացնող կամ պատասխանատվություն սահմանող կամ պատասխանատվությունը խստացնող կամ պարտականություններ սահմանող կամ պարտականությունների կատարման կարգ սահմանող կամ խստացնող, իրավաբանական կամ ֆիզիկական անձանց գործունեության նկատմամբ հսկողության կամ վերահսկողության կարգ սահմանող կամ խստացնող, ինչպես նաև նրանց իրավական վիճակն այլ կերպ վատթարացնող իրավական ակտերին»:

Տվյալ դեպքում հարկ է նշել, որ «Շահութահարկի մասին» ՀՀ օրենքի 64-րդ հոդվածի (մինչև 2012 թ-ի վերջը գործող խմբագրությամբ) համաձայն, սույն օրենքի 57 հոդվածի համաձայն՝ աղբյուրի մոտ շահութահարկի պահումը (գանձումը) իրականացնում է հարկային գործակալը՝ ոչ ռեզիդենտին վճարվող եկամտի ընդհանուր գումարից:

«Շահութահարկի մասին» ՀՀ օրենքում փոփոխություններ և լրացումներ կատարելու մասին 2012 թ-ի դեկտեմբերի 19-ի ՀՕ-238-Ն օրենքի Հոդված 26-ի համաձայն, «Շահութահարկի մասին» ՀՀ օրենքի 64-րդ հոդվածը «վճարվող» բառից հետո լրացվել է «(ներառյալ՝ կանխիկ կամ անկանխիկ փողային վճարման, այլ գույքով, դեբիտորական և կրեդիտորական պարտքերի հաշվանցման, պարտքերի վերաձևակերպման կամ պարտքերի նորացման, ինչպես նաև հայաստանյան աղբյուրներից ստացման ենթակա եկամուտների մասով հարկային գործակալի նկատմամբ ոչ ռեզիդենտի կողմից հարկային գործակալ

չհանդիսացող անձին պահանջի իրավունքի զիջման դեպքերում)» բառերով: Ընդ որում, նշված փոփոխությունը ուժի մեջ է մտել 2013 թվականի հունվարի 1-ից:

Հանձնաժողովը գտնում է, որ «Շահութահարկի մասին» ՀՀ օրենքում փոփոխություններ և լրացումներ կատարելու մասին 2012 թ-ի դեկտեմբերի 19-ի ՀՕ-238-Ն օրենքով «Շահութահարկի մասին» ՀՀ օրենքի 64-րդ հոդվածում կատարված լրացումը, ըստ էության, հանգեցրել է պարտականությունների կատարման կարգի խստացման և չի կարող տարածվել քննարկման առարկա հանդիսացող գործարքի վրա:

Քննարկվող դեպքում ստուգման ակտի 2-րդ կետի 2-րդ ենթակետում նկարագրված գործարքը տեղի է ունեցել, ինչպես նաև գործարքից բխող ոչ ռեզիդենտի շահութահարկի գծով պարտավորություններն առաջադրվել են 2011 թ-ին, այսինքն՝ մինչև 2012 թ-ի դեկտեմբերի 19-ի ՀՕ-238-Ն օրենքով «Շահութահարկի մասին» ՀՀ օրենքի 64-րդ հոդվածում լրացում կատարելն ընկած ժամանակահատվածում: Հետևապես, ղեկավարվելով ՀՀ Սահմանադրության 42-րդ հոդվածի և «Իրավական ակտերի մասին» ՀՀ օրենքի 78-րդ հոդվածի 1-ին մասի դրույթներով, ինչպես նաև հաշվի առնելով այն հանգամանքը, որ 2012 թ-ի դեկտեմբերի 19-ի ՀՕ-238-Ն օրենքի անցումային դրույթներով չի նախատեսվել կատարված փոփոխությունները մինչև դրա ուժի մեջ մտնելը ծագած հարաբերությունների վրա տարածվելու, այսինքն՝ հետադարձ ուժ ունենալու վերաբերյալ դրույթ, ըստ էության, «Շահութահարկի մասին» ՀՀ օրենքի 64-րդ հոդվածի 2013 թվականի հունվարի 1-ից հետո գործող խմբագրությամբ դրույթների խախտման համար ոչ ռեզիդենտի շահութահարկի գծով լրացուցիչ պարտավորությունների առաջադրումը չի կարող հիմնավոր համարվել:

Ելնելով վերոգրյալից՝ Հանձնաժողովը գտնում է, որ Ընկերության գանգատը ենթակա է բավարարման:

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 թ ո շ ու մ է՝

Չեղյալ համարել ՀՀ ԿԱ ՊԵԿ ՕՀՎ 04.04.2014 թ-ի թիվ 1004559 ստուգման ակտի 2-րդ կետի 2-րդ ենթակետը:

Հանձնաժողովի նախագահ՝



Վ.ՄԻՐՈՒՄՅԱՆ