

ՀՀ ֆինանսների նախարարություն

Հարկային և մաքսային մարմինների գանգատարկման հանձնաժողով

Ո Ր Ո Շ ՈՒ Մ 19/4

30 սեպտեմբերի 2014 թ.

Քննարկվեց «ԷՅՍԻ-ՖԻՆ ՌՈՅԱԼ» ՍՊԸ 03.09.2014 թ-ի դիմում-գանգատը ՀՀ ՖՆ Կենտրոնի ՀՏ 14.08.2014 թ-ի թիվ 5010076 ստուգման ակտի դեմ:

«ԷՅՍԻ-ՖԻՆ ՌՈՅԱԼ» ՍՊԸ գանգատում բերված փաստարկները.

ՀՀ ֆինանսների նախարարության Կենտրոնի ՀՏ 14.08.2014 թ-ի թիվ 5010076 ակտով «ԷՅՍԻ-ՖԻՆ ՌՈՅԱԼ» ՍՊ ընկերությանը շահութահարկի և ավելացված արժեքի հարկի գծով առաջադրվել է լրացուցիչ հարկային պարտավորություններ: Ընկերությունը, Կենտրոնի ՀՏ կողմից առաջադրված լրացուցիչ հարկային պարտավորությունների վերաբերյալ ունի առարկություններ, որոնք ստորև ներկայացվում են:

1. Ըստ Կենտրոնի ՀՏ երրորդ անձանցից՝ անշարժ գույքի գնահատողներից ստացված տեղեկությունների, 2012-2013 թ.թ. ք.Երևան, Արամի 48 հասցեի բնակարանների շուկայական միջին գինը 1 քառակուսի մետրի հաշվարկով կազմել է 598.000 ՀՀ դրամ: Հիմք ընդունելով վերոգրյալը և «Հարկերի մասին» ՀՀ օրենքի 22 հոդվածի կիրառման վերաբերյալ իրավական ակտերը Կենտրոնի ՀՏ-ն արձանագրել է, որ ընկերության կողմից պակաս է հաշվարկվել վաճառքի իրացումը /շահութահարկի գծով/ և իրացման շրջանառությունը /ավելացված արժեքի հարկի գծով/:

Քանի որ հարցը միաժամանակ վերաբերվում է ակտի 1 և 4 կետերին, ուստի առարկությունը ներկայացվում է երկու կետերի համար:

ա/ բացակայում են անշարժ գույք գնահատողների լիցենզիաների պատճենները:

բ/ անշարժ գույք գնահատող կազմակերպությունները անշարժ գույքի շուկայական արժեքը որոշելու համար պետք է այն գնահատեն /գնահատվող մեթոդներից որևէ մեկով/, որը նրանց կողմից չի կատարվել:

գ/ անշարժ գույքի գնահատողները իրենց գործունեությունը իրականացնում են «Անշարժ գույքի գնահատման գործունեության մասին» ՀՀ օրենքով նախատեսված կարգով:

«Անշարժ գույքի գնահատման գործունեության մասին» ՀՀ օրենքի 4-րդ հոդվածով սահմանված է.

Անշարժ գույքի շուկայական գին՝ անշարժ գույքի շուկայում կողմերի միջև գործարքի արդյունքում ձևավորված գինն է:

Անշարժ գույքի շուկայական արժեք՝ բաց և մրցակցային շուկայում, սեփականություն հանդիսացող անշարժ գույքի վաճառողի և գնորդի գիտակցաբար, արդարացի առևտրի բոլոր պայմանների պահպանմամբ և օրինական գործողությունների արդյունքում ձևավորվող, անշարժ գույքի վաճառքի առավել հավանական գինն է, որը անշարժ գույքի գնահատման օբյեկտների համար կարող է որոշվել գնահատողի կողմից՝ անշարժ գույքի գնահատմամբ:

Անշարժ գույքի գնահատողների կողմից ներկայացվել են անշարժ գույքի շուկայական արժեքները: Կենտրոնի ՀՏ-ի կողմից շուկայական արժեքը օգտագործվել է որպես շուկայական միջին գին: «Անշարժ գույքի գնահատման գործունեության մասին» ՀՀ օրենքով շուկայական արժեքն ու շուկայական գինը տարբեր հասկացություններ են, ուստի այն չի կարող հիմք ընդունվել հարկային պարտավորությունների հաշվարկման համար:

2. Ըստ Կենտրոնի ՀՏ-ի, ընկերության կողմից խախտվել է «Շահութահարկի մասին» ՀՀ օրենքի 3-րդ հոդվածի 3-րդ կետի պահանջները:

Ընկերությունը ակտիվների վերագնահատում կատարել է 2010 թ-ին և այն շահութահարկի հաշվարկման նպատակով կիրառել է 2010 թ-ին և նրանից հետո ընկած

ժամանակաշրջանների համար: 2013 թ-ին ընկերությունը ակտիվների վերագնահատում չի կատարել:

2013 թ-ին «Շահութահարկի մասին» ՀՀ օրենքի 3-րդ հոդվածում կատարվել է փոփոխություն: Կենտրոնի ՀՏ կողմից օրենքի փոփոխված դրույթները կիրառվել են մինչև 2013 թ. ծագած հարաբերությունների վրա, որը հակասում է ՀՀ քաղաքացիական օրենսգրքի 5-րդ հոդվածի 1-ին կետի պահանջներին, որի համաձայն քաղաքացիական օրենսդրության ակտերը և այլ իրավական ակտերը հետադարձ ուժ ունեն ու կիրառվում են ուժի մեջ մտնելուց հետո ծագած հարաբերությունների նկատմամբ: Օրենքի գործողությունը մինչև դրա ուժի մեջ մտնելը ծագած հարաբերությունների վրա տարածվում է միայն այն դեպքերում, երբ դա ուղղակիորեն նախատեսված է օրենքով:

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 համաձայն ՀՀ ֆինանսների նախարարի 16.06.2014 թ-ի թիվ 5010076 հանձնարարագրի «ԷՅՍԻ-ՖԻՆ ՌՈՅԱԼ» ՍՊԸ-ում (այսուհետ նաև ընկերություն) իրականացվել է բյուջեի հետ փոխհարաբերությունների և հարկային մարմնի կողմից վերահսկվող ՀՀ օրենսդրության առանձին պահանջների կատարման ճշտության ստուգում: Արդյունքում կազմվել է ՀՀ ՖՆ Կենտրոնի ՀՏ 14.08.2014 թ-ի թիվ 5010076 ստուգման ակտը (այսուհետ նաև ստուգման ակտ), որով լրացուցիչ գանձման է առաջադրվել ընդամենը 149.374.628 դրամ:

Ստուգման ակտի 1-ին կետի 1-ին ենթակետով մասնավորապես արձանագրվել է, որ ընկերությունը ստուգվող ժամանակաշրջանում սեփականության իրավունքով իրեն պատկանող ք.Երեան, Արամի 48 հասցեում գտնվող բազմաբնակարան շենքից 2012-2013 թվականների ընթացքում օտարել է բնակարաններ, որոնց արժեքները 1 քառակուսի մետրի հաշվարկով կազմել է 310.000-626.249 դրամի սահմաններում, որը էականորեն ցածր է նույն ժամանակաշրջանի շուկայական փաստացի գներից: Սահմանված կարգով երրորդ անձանցից՝ «Կոստ Կոնսալտ» ՍՊԸ-ի կողմից ստացված 18.07.2014 թ-ի թիվ ՏՆ 01/1807.14 (անշարժ գույքի գնահատման որակավորման վկայական ԱԳԳ թիվ 094 առ 18.11.2013թ.), «Տիգրիս» ՍՊԸ-ի կողմից ստացված 21.07.2014 թ-ի թիվ 02/21.07.2014 թ-ի (անշարժ գույքի գնահատման որակավորման վկայական ԱԳԳ թիվ 113 առ 25.12.2013թ.) և «Օլիվեր Գրուպ» ՍՊԸ-ի կողմից ստացված 23.07.2014 թ-ի թիվ Գ-01/2307 (անշարժ գույքի գնահատման որակավորման վկայական ԱԳԳ թիվ 066 առ 13.08.2013թ.) տեղեկությունների համաձայն, 2012-2013 թվականների ընթացքում նշված հասցեի բնակարանների շուկայական միջին գինը 1 քառակուսի մետրի հաշվարկով կազմել է 598.000 դրամ:

Հիմք ընդունելով Կենտրոնի ՀՏ պետի Ժ/պ 07 օգոստոսի 2014 թ-ի թիվ 01 որոշումը «Հարկերի մասին» ՀՀ օրենքի 22 հոդվածի կիրառման վերաբերյալ, ՀՀ կառավարության 1998 թ-ի սեպտեմբերի 18-ի թիվ 580 որոշմամբ սահմանված կարգով հաշվարկվել է ընկերության համախառն եկամուտը՝ իրացված ակտիվների շուկայական միջինացված գների 20 տոկոսի չափով պակասեցնելու միջոցով: Արդյունքում պարզվել է, որ ընկերության կողմից 2012 թ-ի ընթացքում բնակարանների ուղղակի վաճառքից իրացումը (համախառն եկամուտը) պակաս է հաշվարկվել 172.451.135 դրամի չափով, իսկ 2013 թ-ին՝ 38.929.134 դրամի չափով:

Հարկ է նշել նաև, որ «Հարկերի մասին» ՀՀ օրենքի 22 հոդվածի դրույթները կիրառելու արդյունքում ստուգման ակտի 4-րդ կետով լրացուցիչ պարտավորություններ են առաջադրվել նաև ավելացված արժեքի հարկի գծով՝ ընդամենը 87.617.777 դրամ:

Քննարկվող դեպքում ստուգումն իրականացնող պաշտոնատար անձինք ղեկավարվելով «Հարկերի մասին» ՀՀ օրենքի 22-րդ հոդվածով նախատեսված դրույթներով և հիմք

ընդունելով ՀՀ ՖՆ Կենտրոնի ՀՏ պետի ժ/պ 07.08.2014 թ-ի թիվ 01 որոշումը ՀՀ կառավարության 1998 թ-ի սեպտեմբերի 18-ի թիվ 580 որոշմամբ սահմանված կարգով անուղղակի եղանակով հաշվարկել են ընկերության 2012 և 2013 թ.թ.-ի ընթացքում բնակարանների ուղղակի վաճառքից առաջացած համախառն եկամտի չափը: Ընկերության համախառն եկամտի իրական չափը որոշելու համար հիմք են ընդունվել երրորդ անձանցից՝ անշարժ գույքի գնահատման որակավորման վկայականներ ունեցող կազմակերպություններից, ք.Երեւան, Արամի 48 հասցեում գտնվող բնակարանների շուկայական գների վերաբերյալ ստացված տեղեկությունները: Մասնավորապես, ընկերության կողմից ք.Երեւան, Արամի 48 հասցեում գտնվող շենքի բնակարանների իրացման գների և վերը նշված երրորդ անձանցից ստացված տեղեկությունների ուսումնասիրության արդյունքում ստուգումն իրականացնող անձինք եկել են եզրակոցության, որ շահութահարկի և ավելացված արժեքի հարկի գծով պարտավորությունները հաշվարկվել են ՀՀ օրենսդրության պահանջների խախտմամբ: Արդյունքում, նշված բնակարանների իրացման հետևանքով ձևավորված իրական իրացման շրջանառությունների և հարկային տեսչություն ներկայացված հաշվարկ-հաշվետվություններում արտացոլված՝ հարկվող օբյեկտների հաշվարկման համար հիմք հանդիսացող իրացման շրջանառությունների միջև առաջացել է էական (20% և ավելի) տարբերություններ:

Ելնելով վերոգրյալից՝ ՀՀ ՖՆ Կենտրոնի ՀՏ պետի ժ/պ կողմից 07.08.2014 թ-ին ընդունվել է թիվ 01 որոշումը՝ հարկվող օբյեկտները և հարկային պարտավորությունները «Հարկերի մասին» ՀՀ օրենքի 22-րդ հոդվածով և ՀՀ կառավարության 1998 թ-ի սեպտեմբերի 18-ի թիվ 580 որոշմամբ սահմանված կարգի 6-րդ կետի գ) ենթակետով սահմանված կարգով հաշվարկելու վերաբերյալ:

«Հարկերի մասին» ՀՀ օրենքի 22-րդ հոդվածի համաձայն. «Եթե հարկ վճարողը չի ներկայացնում հարկվող օբյեկտների գծով հաշվապահական հաշվառման (հարկային օրենսդրությամբ կամ Հայաստանի Հանրապետության կառավարության որոշումներով նախատեսված դեպքերում՝ նաև այլ հաշվառման և (կամ) գրանցումների վերաբերող) սահմանված փաստաթղթերը կամ դրանք վարում է սահմանված կարգի կուպիտ խախտումներով, կամ ակնհայտ կեղծ տվյալներ է մտցնում հարկային մարմին ներկայացրած հաշվետվություններում, հաշվարկներում, հայտարարագրերում և այլ փաստաթղթերում, որի հետևանքով անհնար է դառնում հարկային օրենսդրությամբ սահմանված կարգով հաշվարկել հարկ վճարողի հարկային պարտավորությունը կամ օրենքով սահմանված դեպքերում հարկ վճարողի շրջանառությունները համարվում են չհիմնավորված կամ առևտրական (առք ու վաճառքի) գործունեություն իրականացնող շրջանառության հարկ վճարողի մոտ «Հայաստանի Հանրապետությունում ստուգումների կազմակերպման և անցկացման մասին» Հայաստանի Հանրապետության օրենքի N 5 հավելվածով սահմանված կարգով իրականացված ստուգման արդյունքում արձանագրվել է, որ շրջանառության հարկ վճարողին տրամադրված՝ ապրանքների ձեռք բերումը հիմնավորող փաստաթղթերում գործարքի արժեքը ներկայացված է գործարքի իրական արժեքից 20 և ավելի տոկոս տարբերությամբ, ապա հարկվող օբյեկտները և հարկային պարտավորությունները հաշվարկում է հարկային մարմինը՝ Հայաստանի Հանրապետության կառավարության սահմանած կարգով, ...»:

Իր հերթին, «Հարկերի մասին» ՀՀ օրենքի 22.1-րդ հոդվածի համաձայն. «Հարկ վճարողների կողմից արտադրանքի արտադրության, օգտակար հանածոների արդյունահանման և իրացման, ապրանքների շրջանառության և ծառայությունների մատուցման ծավալների, ինչպես նաև իրացման փաստացի գների (սակագների) (այդ թվում՝ միջին) վերաբերյալ հարկային մարմիններին ներկայացված հաշվետվությունների, ներառյալ՝ դրանց համար հիմք հանդիսացած հաշվապահական, արտադրատեխնոլոգիական փաստաթղթերի և այլ ներքին հաշվառման տվյալների (այսուհետ՝ հաշվետվություններ) և վերջիններիս մոտ օրենքով սահմանված կարգով իրականացված չափագրումների արդյունքների և (կամ) օրենքով նախատեսված կարգով երրորդ անձանցից ստացված

տեղեկությունների հիման վրա հաշվարկված մեծությունների միջև էական շեղումների (տարբերությունների) առկայությունը սույն օրենքի 22-րդ հոդվածի իմաստով դիտարկվում է որպես հարկվող օբյեկտների հաշվառման սահմանված կարգի կոպիտ խախտում

Սույն հոդվածի կիրառման իմաստով էական շեղում (տարբերություն) է համարվում չափագրումների արդյունքով արձանագրված և (կամ) օրենքով նախատեսված կարգով երրորդ անձանցից ստացված տեղեկությունների հիման վրա հաշվարկված արտադրանքի արտադրության, օգտակար հանածոների արդյունահանման և իրացման, ապրանքների շրջանառության և ծառայությունների մատուցման ծավալների, ինչպես նաև իրացման փաստացի գների (սակագների) (այդ թվում՝ միջին) և հարկ վճարողի կողմից հարկային մարմիններին ներկայացված հաշվետվությունների համապատասխան տվյալների միջև 20 և ավելի տոկոսի (իսկ օգտակար հանածոների արդյունահանման ֆիզիկական ծավալների դեպքում՝ Հայաստանի Հանրապետության կառավարության կողմից սահմանված համապատասխան չափի) տարբերությունը»:

Հարկ է նշել նաև, որ «Հարկերի մասին» ՀՀ օրենքի 20-րդ հոդվածի 11-րդ կետի համաձայն. «Տեղեկություններ կարող են տրամադրվել նաև կամավորության սկզբունքով:

Կամավորության սկզբունքով տրամադրվող տեղեկությունները հիմք կարող են հանդիսանալ հարկային մարմնի կողմից օրենսդրությամբ նախատեսված իր լիազորությունների շրջանակներում համապատասխան գործողություններ կատարելու և օրենքով սահմանված կարգով հարկ վճարողի հարկային պարտավորությունները հաշվարկելու համար:

Կամավորության սկզբունքով հարկային մարմնին տրամադրվող տեղեկությունները հարկային մարմնի կողմից օգտագործվում են բացառապես սույն օրենքի 22 հոդվածով նախատեսված կարգով հարկվող օբյեկտները և հարկային պարտավորությունները հաշվարկելիս և 26 հոդվածով նախատեսված դեպքերում»:

Քննարկվող դեպքում, ընկերության կողմից վերոգրյալ բնակարանների իրացման փաստացի գների վերաբերյալ հարկային մարմիններին ներկայացված հաշվետվությունների և օրենքով նախատեսված կարգով երրորդ անձանցից ստացված տեղեկությունների (կամավորության սկզբունքով ստուգման ակտում հիշատակված կազմակերպությունների կողմից հարկային մարմնին տրամադրվող տեղեկություններ) հիման վրա հաշվարկված մեծությունների միջև էական շեղումների (տարբերությունների) առկայությունը հիմք է հանդիսացել «Հարկերի մասին» ՀՀ օրենքի 22-րդ հոդվածի իմաստով որպես հարկվող օբյեկտների հաշվառման սահմանված կարգի կոպիտ խախտում դիտարկելու համար:

Ելնելով վերոգրյալից՝ ստուգման ակտով կիրառվել են «Հարկերի մասին» ՀՀ օրենքի 22-րդ հոդվածով նախատեսված դրույթները և ՀՀ կառավարության 1998 թ-ի սեպտեմբերի 18-ի թիվ 580 որոշմամբ սահմանված կարգով հաշվարկվել են բնակարանների իրացման հետևանքով ձևավորված իրական իրացման շրջանառությունները և դրանցից բխուխ հարկային պարտավորությունները:

Ստուգման ակտի 1-ին կետի 2-րդ ենթակետով մասնավորապես արձանագրվել է, որ Ընկերության կողմից 2013 թ-ին հարկվող շահույթը հաշվարկելիս համախառն եկամտից նվազեցվել է ընկերության կողմից ակտիվների վերագնահատման արդյունքում ստացված դրական արդյունքի (ակտիվների արժեքի աճի) չափով՝ ընդհանուր գումարով 51812668 դրամի չափով, սակայն այդ վերագնահատումը չի կատարվել այն օրենքին համապատասխան, որտեղ ուղղակիորեն նշված է, որ ակտիվների և (կամ) պարտավորությունների վերագնահատումը իրականացվում է հարկվող շահույթի կամ շահութահարկի հաշվարկման նպատակով, որով խախտվել է «Շահութահարկի մասին» ՀՀ օրենքի 3-րդ հոդվածի 3-րդ կետի պահանջները:

Վերոգրյալի կապակցությամբ հարկ է նշել հետևյալը.

«Շահութահարկի մասին» ՀՀ օրենքի 3-րդ հոդվածի 3-րդ մասի 01.01.2013 թ-ից գործող խմբագրության համաձայն՝ նույն օրենքի կիրառման առումով օրենքով սահմանված կարգով իրականացված վերազնահատման արդյունքներ են համարվում ակտիվների և (կամ) պարտավորությունների վերազնահատման արդյունքները, եթե վերազնահատումը կատարվել է այն օրենքին համապատասխան, որտեղ ուղղակիորեն նշված է, որ ակտիվների և (կամ) պարտավորությունների վերազնահատումն իրականացվում է հարկվող շահույթի կամ շահութահարկի հաշվարկման նպատակով:

«Շահութահարկի մասին» ՀՀ օրենքի 6-րդ հոդվածի համաձայն՝ հարկվող շահույթը հարկատուի համախառն եկամտի և նույն օրենքով սահմանված նվազեցումների դրական տարբերությունն է: Նույն օրենքի 7-րդ հոդվածի 1-ին մասի համաձայն՝ համախառն եկամուտը հաշվետու տարում հարկատուի բոլոր եկամուտների հանրագումարն է՝ անկախ դրանց ստացման աղբյուրներից: Ընդ որում, եկամուտների թվին է դասվում մասնավորապես՝ ապրանքների, արտադրանքի, հիմնական միջոցների և այլ ակտիվների իրացումից ստացվող հասույթը: Օրենքի 10-րդ հոդվածի համաձայն՝ հարկվող շահույթը որոշելիս համախառն եկամուտը նվազեցվում է դրա ստացման հետ կապված անհրաժեշտ և փաստաթղթերով հիմնավորված ծախսերի (մասնավորապես՝ նյութական ծախսերի) չափով:

«Շահութահարկի մասին» ՀՀ օրենքի 32-րդ հոդվածի 1-ին մասի համաձայն՝ արտադրանքի արտադրության և ծառայությունների մատուցման հետ անմիջականորեն կապված ծախսերի չափով համախառն եկամտից նվազեցումները կատարվում են տվյալ արտադրանքի և ծառայությունների իրացման համապատասխան: Նույն հոդվածի 3-րդ մասի համաձայն՝ 1-ին մասով չնախատեսված ակտիվների (հիմնական միջոցների և այլ ակտիվների) մնացորդային արժեքի չափով համախառն եկամտից նվազեցումները կատարվում են դրանց իրացման համապատասխան, բացառությամբ նույն մասի երկրորդ պարբերությամբ նախատեսված դեպքերի:

Հաշվի առնելով վերոնշյալը, 2013 թ-ի հարկվող շահույթը որոշելիս 2013 թ-ի ընթացքում օտարվող ակտիվների մասով համախառն եկամտից նվազեցումները պետք է կատարվեն օրենքի 2013 թվականին գործող պահանջներին համապատասխան, այն է՝ օրենքի կիրառման առումով օրենքով սահմանված կարգով իրականացված վերազնահատման արդյունքներ են համարվում ակտիվների և (կամ) պարտավորությունների վերազնահատման արդյունքները, եթե վերազնահատումը կատարվել է այն օրենքին համապատասխան, որտեղ ուղղակիորեն նշված է, որ ակտիվների և (կամ) պարտավորությունների վերազնահատումն իրականացվում է հարկվող շահույթի կամ շահութահարկի հաշվարկման նպատակով:

Քննարկվող դեպքում ընկերության կողմից վերազնահատված արժեքի չափով կատարված նվազեցումը չի համապատասխանում «Շահութահարկի մասին» ՀՀ օրենքի 3-րդ հոդվածով սահմանված պահանջներին:

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 Կենտրոնի ՀՏ 14.08.2014 թ-ի թիվ 5010076 ստուգման ակտը թողնել անփոփոխ, իսկ գանգատը՝ մերժել:

Որոշմանը չհամաձայնվելու դեպքում տնտեսավարող սուբյեկտի ղեկավարը կամ նրան փոխարինող պաշտոնատար անձն իրավունք ունի բողոքարկել դատարան:

Հանձնաժողովի նախագահ՝


Վ.ՄԻՐՈՒՄՅԱՆ