

ՀՀ ֆինանսների նախարարություն

Հարկային և մաքսային մարմինների գանգատարկման հանձնաժողով

Ո Ր Ո Շ ՈՒ Մ 26/8

30 հունիսի 2015 թ.

Քննարկվեց «Ջարգացման հայկական գործակալություն» ՓԲԸ 04.06.2015 թ-ի թիվ ԳԿ-270-15 դիմում-բողոքը ՀՀ ՖՆ Ստուգումների կազմակերպման և դիտարկման վարչության 22.05.2015 թ-ի թիվ 5011488 ակտի դեմ:

«Ջարգացման հայկական գործակալություն» ՓԲԸ բողոքում բերված փաստարկները.

Համաձայն ՀՀ ֆինանսների նախարարի 11.03.2015 թ-ի թիվ 5011488 հանձնարարագրի «Ջարգացման հայկական գործակալություն» ՓԲԸ-ում իրականացվել է բյուջեի հետ փոխհարաբերությունների և հարկային մարմնի կողմից վերահսկվող ՀՀ օրենսդրության առանձին պահանջների կատարման ճշտության ստուգում, որի արդյունքում 22.05.2015թ-ին կազմվել է թիվ 5011488 ակտը:

Ստորև ներկայացվում են առարկությունները վերոհիշյալ ակտի վերաբերյալ.

ՀՀ կառավարության 14.10.2010 թ-ի թիվ 1347-Ն որոշման համաձայն «Ջարգացման հայկական գործակալություն» ՓԲԸ-ն (100% պետական սեփականություն) սեփականության իրավունքով իրեն պատկանող շենքով և շենքի սպասարկման համար նախատեսված հողատարածքով վճարել է այդ ընկերության կողմից տեղաբաշխված՝ պետությանը պատկանող համապատասխան թվով բաժնետոմսերի՝ օրենքով սահմանված կարգով ձեռք բերման դիմաց: Ընկերության կողմից ձեռք բերված բաժնետոմսերի մարումից հետո ընկերության կանոնադրական կապիտալը նվազեցվել է 214037262 դրամի չափով 2011 թ-ին: Գույքի սեփականության իրավունքի փոփոխման պետական գրանցումը կատարվել է 2011 թ-ին, որով գույքն ամրագրվել է ՀՀ կառավարությանն առընթեր պետական գույքի կառավարման վարչությանը: Պետությանը պատկանող համապատասխան թվով բաժնետոմսերի ձեռք բերման և այդ չափով կանոնադրական կապիտալի նվազեցված գումարը՝ 214037262 դրամի չափով 2011 թ-ի համար ՀՏ ներկայացված շահութահարկի հաշվարկում չի դիտվել որպես անշարժ գույքի օտարումից եկամուտ՝ հիմք ընդունելով «Շահութահարկի մասին» ՀՀ օրենքի 7-րդ հոդվածի 1-ին կետի «ա» ենթակետը, որտեղ հստակ սահմանվում է, թե սույն օրենքի իմաստով ինչն է կարելի դիտարկել որպես եկամուտ:

1. Համախառն եկամուտը հաշվետու տարում հարկատուի բոլոր եկամուտների հանրագումարն է՝ անկախ դրանց ստացման աղբյուրներից:

Սույն օրենքի իմաստով՝

ա) եկամուտ է համարվում հաշվետու տարվա ընթացքում ակտիվների ներհոսքը, աճը կամ պարտավորությունների նվազումը, որոնք հանգեցնում են հարկատուի սեփական կապիտալի ավելացմանը.

Այստեղից հետևություն, որ 214037262 դրամի չափով 2011թ-ի համար ՀՏ ներկայացված շահութահարկի հաշվարկում չի դիտվել որպես անշարժ գույքի օտարումից եկամուտ, քանի որ այս գործարքի արդյունքում ակտիվների ներհոսք չի եղել կամ դրանից պարտավորությունները չեն նվազել, իսկ սեփական կապիտալի մասով միանշանակ կարելի է ասել, որ ավելացում չի եղել:

Հետևապես, հիմք ընդունելով «Շահութահարկի մասին» ՀՀ օրենքի 7-րդ հոդվածի 1-ին կետի «ա» ենթակետի դրույթներն Ընկերությունը պարտավոր չէր շահութահարկի հաշվարկում 214037262 դրամը ներկայացնել որպես անշարժ գույքի օտարումից եկամուտ:

Ընկերությունը չի խախտել «Հարկերի մասին» ՀՀ օրենքի 23-րդ, 25-րդ և 27-րդ հոդվածների պահանջները, որի հետևանքով կիրառելի չեն նաև նշված հոդվածներով նախատեսված պատասխանատվության միջոցները:

Հարկ է նշել նաև, որ «Շահութահարկի մասին» ՀՀ օրենքի 43-րդ հոդվածը ճիշտ կլիներ վերոնշյալ իրավիճակում կիրառելը, եթե տվյալ գործարքի արդյունքում Ընկերությանը կվճարվեր համապատասխան գումարը, մաս-մաս կամ նույնիսկ երկարաժամկետ հետաձգված ժամանակահատվածում, որը տվյալ դեպքի հետ ընդհանրապես կապ չունի, քանի որ տվյալ գործարքից «Զարգացման հայկական գործակալություն» ՓԲԸ-ն ֆինանսական ոչ մի միջոց չի ստացել: Միաժամանակ, «Շահութահարկի մասին» ՀՀ օրենքի 43-րդ հոդվածի «ա» կետով մասնավորապես ասվում է՝

Հաշվեգրման եղանակով եկամուտները հաշվառելիս հարկատուն հաշվի է առնում հետևյալ առանձնահատկությունները՝

ա) եկամտի ստացման իրավունքը համարվում է ձեռք բերված, եթե համապատասխան գումարը ենթակա է հարկատուին անվերապահ վճարման (հատուցման), կամ հարկատուն կատարել է գործարքից կամ պայմանագրից բխող պարտավորությունները, եթե նույնիսկ այդ իրավունքի բավարարման պահը հետաձգվել է, կամ վճարումներն իրականացվում են մաս-մաս:

Ուստի, վերոնշյալ հոդվածի կիրառումը տվյալ պարագայում անհիմն է, որի հիման վրա էլ կառուցվել է «Հարկերի մասին» ՀՀ օրենքով նախատեսված այլ դրույթները:

Անհրաժեշտ է նշել, որ ՀՀ վարչապետի հանձնարարությամբ նշված հարցի վերաբերյալ դիրքորոշում է հայտնել նաև ՀՀ էկոնոմիկայի նախարարությունը, ինչը համակարծիք է վերը նշված առարկությունների հետ:

Միաժամանակ ՀՀ էկոնոմիկայի նախարարությունը հայտնել է այն տեսակետը, ըստ որի «Շահութահարկի մասին» ՀՀ օրենքի 43-րդ հոդվածի դ) կետի համաձայն՝ շենքերի, շինությունների (այդ թվում՝ անավարտ, կիսակառույց), բնակելի կամ այլ տարածքների օտարման դեպքում եկամտի ստացման իրավունքը համարվում է ձեռք բերված գործարքի կատարման օրվա դրությամբ:

Տվյալ դեպքում գործարքը (հանձնման-ընդունման ակտ ստորագրված «Զարգացման հայկական գործակալություն» ՓԲԸ-ի և ՀՀ ԿԱ պետական գույքի կառավարման վարչության հետ 08.12.2010 թ-ին) կատարվել է 2010 թ-ի ընթացքում, այլ

ոչ թե 2011 թ-ին, ուստի այն պետք է արտացոլվեր 2010 թ-ի շահութահարկի հաշվետվությունում, և տվյալ ստուգման ակտով լրացուցիչ հարկային պարտավորություններ չեն կարող առաջադրվել, քանի որ «Հարկերի մասին» ՀՀ օրենքի 30.1 հոդվածի համաձայն հարկային պարտավորությունները չեն կարող առաջանալ, եթե դրանք վերաբերում են այն հաշվետու ժամանակաշրջանին, որից անցել է 3 տարի:

Ելնելով վերոգրյալից՝ գանգատաբերը գտնում է, որ 22.05.2015 թ-ին կազմված թիվ 5011488 ակտն անհիմն է, չի բխում ՀՀ օրենսդրությունից, ուստի ենթակա է անվավեր ճանաչման:

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 ֆինանսների նախարարի 11.03.2015 թ-ի թիվ 5011488 հանձնարարագրի համաձայն «Ջարգացման հայկական գործակալություն» ՓԲԸ-ում իրականացվել է բյուջեի հետ փոխհարաբերությունների և հարկային մարմնի կողմից վերահսկվող ՀՀ օրենսդրության առանձին պահանջների կատարման ճշտության ստուգում, որի արդյունքում 22.05.2015 թ-ին կազմվել է թիվ 5011488 ակտը (այսուհետ նաև Ակտ):

Ակտի 1-ին կետով մասնավորապես արձանագրվել է, որ ՀՀ կառավարության 14.10.2010 թ-ի թիվ 1347-Ն որոշման համաձայն «Ջարգացման հայկական գործակալություն» ՓԲԸ-ն (100% պետական սեփականություն) սեփականության իրավունքով իրեն պատկանող շենքով և շենքի սպասարկման համար նախատեսված հողատարածքով վճարել է այդ ընկերության կողմից տեղաբաշխված՝ պետությանը պատկանող համապատասխան թվով բաժնետոմսերի՝ օրենքով սահմանված կարգով ձեռք բերման դիմաց: Պետությանը պատկանող համապատասխան թվով բաժնետոմսերի ձեռք բերման և այդ չափով կանոնադրական կապիտալի նվազեցված գումարը՝ 214037262 դրամի չափով 2011թ-ի համար հարկային տեսչություն ներկայացված շահութահարկի հաշվարկում չի դիտվել որպես անշարժ գույքի օտարումից եկամուտ, որից պետք է նվազեցվեր տվյալ անշարժ գույքի հաշվեկշռային (մնացորդային) արժեքը՝ գումարով 148901993 դրամ: Արդյունքում ընկերությունը 2011 թ-ի շահութահարկի հաշվարկում հարկվող շահույթը պակաս է ցույց տվել 65135269 դրամի չափով (214037262 դրամ-148901993 դրամ), որից «Շահութահարկի մասին» ՀՀ օրենքի 33-րդ հոդվածի համաձայն հաշվարկվել է շահութահարկ 20% դրույքաչափով՝ գումարով 13027053 դրամ:

Հիմք ընդունելով «Հարկերի մասին» ՀՀ օրենքի 23-րդ, 25-րդ և 27-րդ հոդվածների դրույթները շահութահարկի գծով գանձման է առաջադրվել ընդամենը 27942967 դրամ:

Վերոգրյալի կապակցությամբ Հանձնաժողովը հարկ է համարում նշել հետևյալը.

1. «Շահութահարկի մասին» ՀՀ օրենքի՝

- 6-րդ հոդվածի համաձայն՝ հարկվող շահույթը հարկատուի համախառն եկամտի և սույն օրենքով սահմանված նվազեցումների դրական տարբերությունն է,

- 7-րդ հոդվածի 1-ին մասի համաձայն համախառն եկամուտը հաշվետու տարում հարկատուի բոլոր եկամուտների հանրագումարն է՝ անկախ դրանց ստացման աղբյուրներից: Ընդ որում, նույն օրենքի իմաստով՝

եկամուտ է համարվում հաշվետու տարվա ընթացքում ակտիվների ներհոսքը, աճը կամ պարտավորությունների նվազումը, որոնք հանգեցնում են հարկատուի սեփական կապիտալի ավելացմանը.

սեփական կապիտալ է համարվում ակտիվների և պարտավորությունների տարբերությունը.

ակտիվ է համարվում հարկատուին սեփականության իրավունքով պատկանող ցանկացած միջոցը՝ գույքը (նյութական ակտիվները), գույքային իրավունքները և գույքային իրավունքների հետ կապված անձնական ոչ գույքային իրավունքները (ոչ նյութական ակտիվները), արտարժույթը, արժեթղթերը, դեբիտորական պարտքը և այլ գույքը.

պարտավորություն է համարվում հարկատուի առկա պարտքը (վարկ, կրեդիտորական պարտք, հարկային պարտավորություն և այլն):

ՀՀ կառավարության 14.10.2010թ. «Զարգացման հայկական գործակալություն» փակ բաժնետիրական ընկերության կանոնադրական կապիտալը նվազեցնելու մասին» N 1347-Ն որոշման 1-ին կետի համաձայն Ընկերությանը թույլատրվում է սեփականության իրավունքով իրեն պատկանող՝ Երևան քաղաքի Չարենցի 17 հասցեում գտնվող՝ 1896.0 քառ. մետր շինությամբ և շենքի սպասարկման համար նախատեսված 0.0754 հեկտար հողատարածքով վճարել այդ ընկերության կողմից տեղաբաշխված՝ պետությանը պատկանող համապատասխան թվով բաժնետոմսերի՝ օրենքով սահմանված կարգով ձեռքբերման դիմաց: Նույն որոշման 2-րդ կետի համաձայն Ընկերության կողմից ձեռք բերված բաժնետոմսերի մարումից հետո՝ օրենքով սահմանված կարգով՝ համապատասխան չափով նվազեցվում է Ընկերության կանոնադրական կապիտալը:

«Շահութահարկի մասին» ՀՀ օրենքի 7-րդ հոդվածի 2-րդ մասի «գ» կետի համաձայն՝ շահութահարկվ հարկման առումով եկամուտների թվին են դասվում, մասնավորապես՝ հիմնական միջոցների և այլ ակտիվների իրացումից ստացվող հասույթը: Քննարկվող դեպքում ընկերության կողմից պետությանն օտարվող անշարժ գույքի դիմաց հատուցումը կատարվել է Ընկերության կողմից տեղաբաշխված՝ պետությանը պատկանող համապատասխան թվով բաժնետոմսերով: Այսինքն, տեղի է ունեցել անշարժ գույքի օտարում, որի դիմաց հատուցումը կատարվել է ոչ թե դրամական ձևով, այլ գույքի տեսքով: Արդյունքում անշարժ գույքի օտարման դիմաց ստացված հատուցման, այսինքն՝ պետությանը պատկանող համապատասխան թվով բաժնետոմսերի ձեռք բերման անվանական արժեքի չափով ավելացել է ընկերության սեփական կապիտալը: Հետևաբար, բաժնետոմսերի անվանական արժեքը պետք է շահութահարկով հարկման նպատակով դիտարկվի որպես եկամուտ (ներառյալ

համախառն եկամտում) և ենթակա լինի շահութահարկով հարկման՝ օրենքով սահմանված ընդհանուր կարգով: Ընդ որում, համախառն եկամտից ենթակա է նվազեցման տվյալ անշարժ գույքի օտարմանը համապատասխան այդ գույքի հաշվեկշռային (մնացորդային) արժեքը, որը հողատարածքի դեպքում սկզբնական (ձեռքբերման) արժեքն է (հիմք՝ «Շահութահարկի մասին» ՀՀ օրենքի 32-րդ հոդվածի 3-րդ մաս):

Միաժամանակ, հարկ է նշել, որ ՀՀ կառավարության 14.10.2010թ. «Զարգացման հայկական գործակալություն» փակ բաժնետիրական ընկերության կանոնադրական կապիտալը նվազեցնելու մասին» N 1347-Ն որոշման 3-րդ կետով նախատեսվում է ավելացված արժեքի հարկը վճարել «Հայաստանի Հանրապետության 2010 թվականի պետական բյուջեի մասին» ՀՀ օրենքի 9-րդ հոդվածի 9-րդ մասով սահմանված կարգով, այն է՝ պետական մասնակցությամբ առևտրային կազմակերպությունների կանոնադրական կապիտալում պետական մասնակցության նվազեցման ճանապարհով ակտիվների կազմից ՀՀ կառավարության որոշումների հիման վրա գույքն առանձնացնելիս գույքն ստացող պետական կառավարչական հիմնարկը պարտավոր է մատակարարին վճարել վերջինիս ներկայացրած հարկային հաշվում առանձնացված ավելացված արժեքի հարկի գումարը, մատակարարի անունից այն վճարելով ՀՀ պետական բյուջեի համապատասխան եկամտային հաշվին՝ որպես մատակարարի՝ ավելացված արժեքի հարկի գծով պարտավորության կատարում: Տվյալ դեպքում Ընկերության կողմից շինության և հողամասի օտարման գործարքը «Ավելացված արժեքի հարկի մասին» ՀՀ օրենքի 6-րդ հոդվածի 1-ին մասին համապատասխան՝ համարվում է ԱԱՀ-ով հարկվող՝ ապրանքի մատակարարում համարվող գործարք (գործարք, որն իրականացվում է ապրանքների (այդ թվում՝ արտադրանքի և անշարժ գույքի) սեփականության իրավունքը որևէ ձևով կատարվող հատուցման դիմաց այլ անձի փոխանցելու միջոցով):

2. «Շահութահարկի մասին» ՀՀ օրենքի 42-րդ հոդվածի և 43-րդ հոդվածի «դ» կետի համաձայն 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: Ծեռքերի, շինությունների (այդ թվում՝ անավարտ, կիսակառույց), բնակելի կամ այլ տարածքների օտարման դեպքում եկամտի ստացման իրավունքը համարվում է ձեռք բերված գործարքի կատարման օրվա դրությամբ:

ՀՀ քաղաքացիական օրենսգրքի 10-րդ հոդվածի 2-րդ մասի համաձայն՝ գույքի նկատմամբ պետական գրանցման ենթակա իրավունքները ծագում են դրանց գրանցման պահից: Նույն Օրենսգրքի 135-րդ հոդվածի համաձայն՝ անշարժ գույքի նկատմամբ սեփականության իրավունքը ենթակա է պետական գրանցման:

Այսպիսով՝ շահութահարկով հարկման նպատակով շենքերի, շինությունների (այդ թվում՝ անավարտ, կիսակառույց), բնակելի կամ այլ տարածքների օտարման դեպքում

եկամարի ստացման իրավունքը համարվում է ձեռք բերված գործարքի կատարման՝ պետական գրանցման պահին, տվյալ դեպքում՝ 2011թ.-ին: Այսինքն՝ Ընկերության կողմից անշարժ գույքի օտարումից ստացման ենթակա եկամուտը ենթակա է արտացոլման 2011թ. հաշվետու տարվա շահութահարկի հաշվարկում, որի ներկայացման ժամկետն է տվյալ հաշվետու տարվան հաջորդող տարվա ապրիլի 15-ը (տվյալ դեպքում՝ 15.04.2012թ., հիմք՝ «Շահութահարկի մասին» ՀՀ օրենքի 46-րդ հոդված):

3. Հաշվի առնելով «Հարկերի մասին» ՀՀ օրենքի 30¹-րդ հոդվածով սահմանված դրույթը (այն է՝ հարկային օրենսդրության խախտումներ հայտնաբերելու դեպքում հարկային պարտավորություններ չեն կարող առաջանալ, եթե տվյալ խախտումը հայտնաբերվել է այն կատարելու տարվան անմիջապես հաջորդող երեք տարին լրանալուց հետո: Հարկային օրենսդրությամբ սահմանված կարգով հարկային պարտավորությունների հաշվարկման առումով խախտման կատարման տարի է համարվում համապատասխան հաշվարկի, հայտարարագրի, հաշվետվության, տեղեկության կամ այլ փաստաթղթի (անկախ դրանց ներկայացման հանգամանքից)՝ հարկային մարմին ներկայացնելու համար օրենքով սահմանված ժամկետի վերջին օրը ներառող օրացուցային տարին), խախտման կատարման տարի է համարվում 2012թ., որին հաջորդող երեք տարին դեռ չի լրացել:

Ելնելով վերոգրյալից՝ Հանձնաժողովը գտնում է, որ Ակտով շահութահարկի գծով առաջադրված պարտավորությունները հիմնավոր են և բխում են գործող օրենսդրության պահանջներից:

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 Ստուգումների կազմակերպման և դիտարկման վարչության 22.05.2015 թ-ի թիվ 5011488 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