

«Կառավարության արձրթեր պետական եկամուտների կոմիտե

Հարկային մարմնի գանգատարկման հանձնաժողով

Ո Ր Ո Շ ՈՒ Մ 2/1

14 հունվարի 2013թ.

«ԿԱ ՊԵԿ հարկային մարմնի գանգատարկման հանձնաժողովի 14.12.2012թ-ի նիստում քննության է առնվել «Բիբլոս բանկ Արմենիա» ՓԲԸ 26.11.2012թ. թիվ 632 դիմում-գանգատը «ԿԱ ՊԵԿ ԽՀԿ ՀՏ 25.10.2012թ. թիվ 1002247 ստուգման ակտի դեմ: Արդյունքում ընդունվել է որոշման նախագիծ, որի համաձայն վերոգրյալ ստուգման ակտը թողնվել է անփոփոխ: Մասնավորապես.

համաձայն «ԿԱ ՊԵԿ նախագահի 26.03.2012թ. թիվ 1002247 հանձնարարագրի «Բիբլոս բանկ Արմենիա» ՓԲԸ-ում (այսուհետ նաև բանկ) կատարվել է բյուջեի հետ փոխհարաբերությունների և հարկային մարմնի կողմից վերահսկվող «Օրենսդրության առանձին պահանջների կատարման ճշտության ստուգում: Արդյունքում 25.10.2012թ-ին կազմվել է թիվ 1002247 ստուգման ակտը (այսուհետ նաև ստուգման ակտ), որով լրացուցիչ գանձման է առաջարկվել ընդամենը 37.287.319 դրամ:

«Բիբլոս բանկ Արմենիա» ՓԲԸ գանգատում մասնավորապես նշված է.

1. Առարկություններ ստուգման ակտի 3-րդ կետի 2-րդ ենթակետի դեմ:

Ստուգման ակտի 3-րդ կետի 2-րդ ենթակետում ներկայացված փաստերը ամբողջական չեն և տեղիք են տվել թյուր մեկնարանությունների: Մասնավորապես, ստուգման ակտում նշված է, որ.

«2010թ. ապրիլին այլ կազմակերպության ներկայացուցիչների հետ «տարածքից դուրս կազմակերպված գործարար հանդիպման համար բանկի կողմից թվով երկու «քաղաքացիների (որոնք չեն հանդիսանում բանկի աշխատակիցներ) համար կատարված զիջերակացի և ավիաբեմերի վճարված համապարասխանաբար 1331330 դրամ և 1482063 դրամ գումարներից, որպես հարկային գործակալ «եկամրահարկի մասին» «Օրենքի 18-րդ հոդվածի 1-ին կետով սահմանված դրույքաչափով չի պահվել եկամրահարկ՝ գումարով 533.768 դրամ»:

Վերոհիշյալ հանդիպումները կազմակերպվել են ոչ թե այլ կազմակերպության ներկայացուցիչների և պատահական «քաղաքացիների միջև, այլ մի կողմից՝ «տարածքից դուրս մշտապես բնակվող և գործող Բանկի խորհրդի նախագահի և խորհրդի այլ անդամների, իսկ մյուս կողմից՝ Բանկի գործադիր տնօրենի պաշտոնում նշանակման համար դիտարկվող՝ «տարածքում մշտապես բնակվող և «քաղաքացի հանդիսացող երկու թեկնածուների միջև (այդ թվում Բանկի ներկայիս գործադիր տնօրեն՝ Արարատ Ղուկասյանի): Հանդիպումները կազմակերպվել էին նշված թեկնածուների հետ հարցազրույց անցկացնելու և իրենցից ընտրություն կատարելու նպատակով:

Համաձայն «Բանկերի և բանկային գործունեության մասին» «Օրենքի 21(10) հոդվածի 1-ին մասի՝ «Բանկի գործադիր տնօրենը ... նշանակվում է ... խորհրդի կողմից ...»: Թեկնածուները ճանփորդել են «տարածքից դուրս Բանկի առաջադրանքով: Այդ առաջադրանքն ուղղակիորեն կապված էր Բանկի գործունեության կազմակերպման խնդիրների հետ: Թեև տվյալ պարագայում թեկնածուները չեն եղել Բանկի աշխատակիցներ և գործուղվել են Բանկի աշխատողների հավաքագրման գործընթացի կապակցությամբ, պարզ է, որ նրանց ճանապարհաձախի և զիջերակացի ծախսերը համանման տրամաբանությամբ նույնպես չափտի դիտվեն որպես եկամուտ, և չափտի հարկվեն:

Նշենք, որ օդային փոխադրման և հյուրանոցային ծառայությունները, որոնք թեկնածուների համար ապահովվել են Բանկի կողմից, չեն կարող համարվել բնամթերային տեսքով ստացված եկամուտ, քանի որ ինքնին «բնամթերային» բառի իմաստից բխում է, որ բնամթերային տեսքով ստացված եկամուտը պետք է ունենա նյութական տեսք: Բանկը նշված ծախսերը կատարել է աշխատողի գործադիր տնօրենի հավաքագրման նպատակով, ինչը նախատեսվում է «Շահութահարկի մասին» «Օրենքի 10-րդ հոդվածի 2-րդ մասի «ժե» ենթակետով:

Եկավարվելով «Հ-ում ստուգումների կազմակերպման և անցկացման մասին» «Օրենքի 3-րդ հոդվածի առաջին մասի դրույթներով, ստուգման իրականացնող խումբը պետք է արձանագրեր, որ 1.331.330 և 1.482.063 դրամին համարժեք գումարի չափով Բանկի կողմից կատարված համապատասխան ծախսերը պետք է Բանկի կողմից ձևակերպվեին ոչ թե որպես հարկվող համախառն եկամտից չնվազեցվող ներկայացուցչական ծախս, այլ համախառն եկամտից նվազեցվող, դրա ստացման հետ կապված անհրաժեշտ և փաստաթղթերով հիմնավորված ծախս, իսկ սխալ ձևակերպման արդյունքում ավել վճարված շահութահարկի գումարն ակտով պետք է ճանաչվեր որպես

գերազանց: Փոխարենը նախատեսվել է եկամտահարկի գծով բյուջե լրացուցիչ գանձման 1546917 դրամ եկամտահարկի գումար, ինչը չի բխում օրենքի պահանջներից:

2. Առարկություններ ստուգման ակտի 4-րդ կետի դեմ:

Բանկը 26.07.11թ. առուվաճառքի պայմանագրով համասեփականատեր հանդիսացող երկու օտարերկրյա քաղաքացիներից 164.466179 ՀՀ դրամով ձեռք է բերել ոչ բնակելի տարածք: <Ավելացված արժեքի հարկի մասին> ՀՀ օրենքով սահմանված պարտավորությունները կատարելու նպատակով հարկվող գումարը յուրաքանչյուր համասեփականատիրոջ համար հաշվարկել է օրենքով սահմանված 58.35 միլիոն ՀՀ դրամ ԱԱՀ-ի շեմը գերազանցող գումարի չափով:

Ակտի 4-րդ կետում նշվել է, որ <Ավելացված արժեքի հարկի մասին> ՀՀ օրենքի 8-րդ հոդվածի 4-րդ կետի և 9-րդ հոդվածի համաձայն, Բանկն ԱԱՀ-ի գծով պարտավորությունը պետք է կրեր 16.67% դրույքաչափով գույքի դիմաց վճարման ենթակա հատուցման ամբողջ գումարից և իրավունք չունի կիրառել ԱԱՀ-ի շեմը: Որպես հիմնավորում նշվել է, որ ԱԱՀ-ի շեմի կիրառումը <Հարկերի մասին> ՀՀ օրենքի 13-րդ հոդվածի համաձայն հանդիսանում է հարկային արտոնության կիրառում, քանի որ այն նվազեցնում է օրենքով սահմանված գործարքների հարկվող շրջանառությունը, իսկ նույն օրենքի 15-րդ հոդվածի <զ> կետը պահանջում է, որ հարկ վճարողը պարտավոր է ներկայացնել հարկային արտոնությունների իր իրավունքը հաստատող փաստաթղթերը:

<Ավելացված արժեքի հարկի մասին> ՀՀ օրենքի 2-րդ հոդվածի 1-ին պարբերության համաձայն. <ԱԱՀ վճարողներ են համարվում օրենքով սահմանված կարգով ինքնուրույն տնտեսական (ձեռնարկարկրական) գործունեություն վարող և սույն օրենքի 6-րդ հոդվածում թվարկված գործարքներ (գործառնություններ) իրականացնող ֆիզիկական և իրավաբանական անձինք, իրավաբանական անձի կարգավիճակ չունեցող ձեռնարկությունները (այսուհետ՝ անձինք), բացառությամբ սույն հոդվածով և սույն օրենքի 3 հոդվածով սահմանված դեպքերի>:

Տվյալ դեպքում գույքն օտարած քաղաքացիները կատարել են <Ավելացված արժեքի հարկի մասին> ՀՀ օրենքի 6-րդ հոդվածի 1-ին կետի համաձայն ապրանքի մատակարարում համարվող գործարք և կարող են համարվել ԱԱՀ վճարող այնքանով, որքանով նրանց նկատմամբ կիրառելի չեն նույն օրենքի 3-րդ հոդվածով սահմանված բացառությունները:

Օտարված տարածքը հանդիսանում է բազմաբնակարան/տոռաբաժանված շենքի մաս, ընդ որում դրա մակերեսը չի գերազանցում 500 ք.մ. և հարկային ստուգմամբ չի հիմնավորվել, որ դրա մակերեսը գերազանցում է շենքի տարածքների ընդհանուր մակերեսի 10%: Ուստի, եթե նույն անձանց կողմից չեն օտարվել նույն շենքի այլ տարածքներ, որոնց հետ միասին օտարված ընդհանուր մակերեսը կգերազանցեր շենքի տարածքների ընդհանուր մակերեսի 10% կամ 500 ք.մ., տվյալ գործարքը չի կարող համարվել ավրանքի մատակարարում:

Հակառակ դեպքում, եթե կատարված գործարքն օրենքի համաձայն պետք է համարվի ապրանքի մատակարարում, ապա անհրաժեշտ է դիտարկել նաև օրենքով սահմանված այլ պահանջները: Մասնավորապես, <Ավելացված արժեքի հարկի մասին> ՀՀ օրենքի 3-րդ հոդվածի 1-ին պարբերությամբ սահմանված 58,35 միլիոն դրամի շեմը:

<Ավելացված արժեքի հարկի մասին> ՀՀ օրենքի 3-րդ հոդվածի 5-րդ պարբերությունը սահմանում է այն դեպքերի սպառիչ ցուցակը, որոնց նկատմամբ ԱԱՀ-ի շեմը չի կիրառվում: Կատարված գործարքը չի համապատասխանում թվարկված որևէ դեպքին:

Այսպիսով <Ավելացված արժեքի հարկի մասին> ՀՀ օրենքի 3-րդ հոդվածի 1-ին պարբերությունով սահմանված ԱԱՀ-ի շեմը չի հանդիսանում հարկային արտոնություն, այլ սահմանում է այն շեմը, թե ժամանակային և թե գումարային առումով, որից հետո անձը համարվում է ավելացված արժեքի հարկ վճարող: Մինչև ԱԱՀ-ի շեմն անցնելն անձը ոչ թե օգտվում է հարկային արտոնությունից, այլ պարզապես չի համարվում ԱԱՀ վճարող: Հետևապես կկտրվի արտահայտված այն դիրքորոշումը, որ ԱԱՀ-ի շեմը հանդիսանում է հարկային արտոնություն, սխալ է և այդ հիմքով չի կարող առաջադրվել հարկային պարտավորություն:

ԱԱՀ-ի գծով արտոնությունները սահմանված են <Ավելացված արժեքի հարկի մասին> ՀՀ օրենքի 5-րդ բաժնում, որում ԱԱՀ-ի շեմը չի սահմանված որպես հարկային արտոնություն:

Հիմք ընդունելով <Ավելացված արժեքի հարկի մասին> ՀՀ օրենքի 8-րդ հոդվածի 4-րդ կետի պահանջները Բանկը գույքն օտարած օտարերկրյա ֆիզիկական անձանց փոխարեն կատարել է վերջիններիս հարկային պարտավորությունը ԱԱՀ-ի գծով՝ յուրաքանչյուրի նկատմամբ կիրառելով ԱԱՀ-ի շեմը: Նշված մոտեցման համար հիմք է ծառայել նշված անձանց հայտարարությունները:

Կատարված գործարքի կապակցությամբ հարկային պարտավորություն առաջադրելու համար ստուգման իրականացնող խումբը պետք է ներկայացներ փաստական հանգամանքներ առ այն, որ գույքն օտարած անձանց կողմից օտարվել է շենքի մակերեսի 10% կամ 500 ք.մ. գերազանցող մակերես

կամ, որ Բանկի կողմից այդ անձանց վճարված եկամտի նկատմամբ ԱԱՀ-ի շեմը չպետք է կիրառվեր օրենքով սահմանված որևէ հիմքով, ինչը չի իրականացվել:

3. Առարկություններ ստուգման ակտի 3-րդ կետի 1-ին ենթակետի դեմ:

Ստուգման ակտի 3-րդ կետի 1-ին ենթակետի համաձայն. <Բանկը ֆիզիկական անձանցից անշարժ գույքի առուվաճառքի պայմանագրերով ձեռք է բերել 41.410.000 ՀՀ դրամ և 46.796.000 ՀՀ դրամ արժուողությամբ երկու անշարժ գույք, որոնց համար որպես ֆիզիկական անձանց հարկային գործակալ պետական բյուջե եկամտահարկ է վճարել ընդամենը 8.323.000 ՀՀ դրամ, ընդ որում 6.368.300 ՀՀ դրամ 2010թ-ի օգոստոսին և 1.955.700 ՀՀ դրամ 2010թ-ի սեպտեմբերին: Բանկը խախտել է <եկամտահարկի մասին> ՀՀ օրենքի 18 հոդվածի 5-րդ կետը, համաձայն որի անշարժ գույքը ձեռք բերելիս հարկային գործակալը պետք է եկամտահարկը պահի 10%-ի դրույքաչափով: Բանկը պետական բյուջե պակաս է վճարել 497.600 ՀՀ դրամ>:

Առարկելով Ակտի 3-րդ կետի 1-ին ենթակետում ամրագրված խախտման դեմ հայտնում ենք հետևյալը.

Բանկի և ֆիզիկական անձի միջև կնքվել է ոչ բնակելի տարածքի առուվաճառքի պայմանագիր, որը <Ավելացված արժեքի հարկի մասին> օրենքի 3-րդ հոդվածի 9-րդ կետի համաձայն համարվում է ապրանքի մատակարարում և ենթակա է ավելացված արժեքի հարկով հարկման: Տվյալ դեպքում Բանկը, որպես հարկային գործակալ, ֆիզիկական անձի եկամտահարկը հաշվարկել է 88.206.000 դրամ գումարից հանելով 4.976.995 դրամի չափով ֆիզիկական անձի մոտ ԱԱՀ-ի գծով առաջացող հարկային պարտավորության գումարը, և ստացված գումարից հաշվարկել 10% որպես եկամտահարկ: Տվյալ դեպքում ստուգման ակտով ամրագրված 497.600 դրամ պետական բյուջե պակաս վճարված գումարի առկայությունը պայմանավորված է համախառն եկամտից ԱԱՀ-ի գումարը հանելու հանգամանքով, քանի որ պետական բյուջե վճարվող գումարը չի կարող համարվել եկամուտ և չնվազեցվել համախառն եկամտից: Կարծում ենք, որ հակառակ դիրքորոշումը սխալ է և հակասում է եկամտահարկի՝ եկամուտներից գանձվող հարկատեսակի էությանը:

Ղեկավարվելով <Վարչարարության հիմունքների և վարչական վարույթի մասին> ՀՀ օրենքի 63 հոդվածի 1-ին մասի <ա> կետով, 69-72 հոդվածների պահանջներով բանկը խնդրում է

ա. ստուգման ակտի 3-րդ կետի 1-ին և 2-րդ մասերը և 4-րդ կետը ճանաչել անվավեր.

բ. 1.331.330 և 1.482.063 դրամին համարժեք գումարի չափով Բանկի կողմից կատարված համապատասխան ծախսերը ճանաչել որպես համախառն եկամտից նվազեցվող, դրա ստացման հետ կապված անհրաժեշտ և փաստաթղթերով հիմնավորված ծախս, իսկ սխալ ձևակերպման արդյունքում ավելի վճարված շահութահարկի գումարը ճանաչել որպես գերավճար:

ՀՀ ԿԱ ՊԵԿ հարկային մարմնի գանգատարկման հանձնաժողովը (այսուհետ նաև Հանձնաժողով), լսելով <Բիբլոս բանկ Արմենիա> ՓԲԸ ներկայացուցչի և ստուգումն իրականացրած պաշտոնատար անձանց ներկայացված փաստարկները, ուսումնասիրելով սույն գործին առնչվող նյութերը և ապացույցները եկավ եզրակացության, որ դիմում-բողոքը հիմնավոր չէ:

Ստուգման ակտի 3-րդ կետի 2-րդ ենթակետի դեմ բերված առարկությունների վերաբերյալ.

Ստուգման ակտի 3-րդ կետի 2-րդ ենթակետով արձանագրվել է, որ 2010թ. ապրիլին այլ կազմակերպությունների ներկայացուցիչների հետ ՀՀ տարածքից դուրս կազմակերպված գործարար հանդիպման համար բանկի կողմից թվով երկու ՀՀ քաղաքացիների (որոնք չեն հանդիսանում բանկի աշխատակիցներ) համար կատարված գիշերակացի և ավիատոմսերի վճարված համապատասխանաբար 1331330 դրամ և 1482063 դրամ գումարներից, որպես հարկային գործակալ <եկամտահարկի մասին> ՀՀ օրենքի 18-րդ հոդվածի 1-ին կետով սահմանված դրույքաչափով չի պահվել եկամտահարկ՝ գումարով 533.768 դրամ: Խախտվել է <եկամտահարկի մասին> ՀՀ օրենքի 20-րդ հոդվածի 1-ին մասը: Արդյունքում վերը նշված խախտումների հետևանքով <եկամտահարկի մասին> ՀՀ օրենքի 38-րդ հոդվածի 2-ր մասի համաձայն՝ եկամտահարկը աղքատի մոտ չպահելու համար հարկային պարտավորությունը պետք է կրի հարկային գործակալը՝ գումարով 1031278 դրամ:

<Հարկերի մասին> ՀՀ օրենքի 6-րդ հոդվածի համաձայն. <Հայաստանի Հանրապետության առանձին հարկատեսակների մասին օրենքներով սահմանված դեպքերում հարկի վճարման պարտավորությունը կարող է դրվել հարկային գործակալի վրա: 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) երանց եկամուտներից

հարկերը (այդ թվում՝ անուղղակի) հաշվարկելու, պահելու (գանձելու) և Հայաստանի Հանրապետության և համայնքների բյուջեներ վճարելու պարտավորությունը>:

<Եկամտահարկի մասին> ՀՀ օրենքի 20-րդ հոդվածի 1-ին մասի համաձայն. <Բացառությամբ սույն հոդվածի 2-րդ կետում նշված դեպքերի, ֆիզիկական անձանց եկամուտներ վճարելիս հարկը պահում (գանձում) է հարկային գործակալը>:

<Եկամտահարկի մասին> ՀՀ օրենքի 38-րդ հոդվածի 2-րդ մասի համաձայն. <Սույն օրենքի դրույթներին համաձայն՝ եկամտահարկը աղբյուրի մոտ չպահելու (չգանձելու) դեպքում հարկային պարտավորությունը (այդ թվում՝ եկամտահարկը սահմանված ժամկետներում բյուջե չվճարելու համար Հայաստանի Հանրապետության օրենսդրությամբ սահմանված կարգով հաշվարկված տույժերը) կրում է հարկային գործակալը, այդ թվում՝ նաև օրենքի 20-րդ հոդվածի 1-ին մասի երկրորդ պարբերությամբ սահմանված դեպքում>:

Քննարկվող դեպքում ՀՀ տարածքից դուրս կազմակերպված գործարար հանդիպմանը թվով երկու ՀՀ քաղաքացիների (որոնք չեն հանդիսացել բանկի աշխատակիցներ) մասնակցությունը ապահովելու համար (գիշերակաց և ավիատոմսեր) բանկի կողմից վճարված գումարները համարվում են որպես նշված քաղաքացիներին վճարված եկամուտ:

Հանձնաժողովը գտնում է, որ <Շահութահարկի մասին> ՀՀ օրենքի 10-րդ հոդվածի 2-րդ մասի <ժե> ենթակետով աշխատողների հավաքագրման ծախսերի թվարկումը չի կարող հիմք հանդիսանալ այդ եկամուտները ֆիզիկական անձանց եկամտահարկով չհարկելու համար: Եկամտահարկով հարկման հարաբերությունները կարգավորվում են «Եկամտահարկի մասին» ՀՀ օրենքով, որով ֆիզիկական անձանց աշխատանքի ներգրավման նպատակով կազմակերպության կատարած ծախսերը (անգամ չքննարկելով այդ ծախսերը աշխատողների հավաքագրման ծախսեր որակելու կամ չորակելու հարցը) ֆիզիկական անձանց համար սահմանված չեն որպես նվազեցվող եկամուտներ կամ եկամուտ չհամարվող տարրեր:

Շտուկապես բանկը, որպես հարկային գործակալ, ֆիզիկական անձանց եկամուտներ վճարելիս պարտավոր էր սահմանված կարգով աղբյուրի մոտ պահել (գանձել) եկամտահարկը:

Ստուգման ակտի 4-րդ կետի դեմ բերված առարկությունների վերաբերյալ.

Բանկը 26.7.2011թ. անշարժ գույքի առուվաճառքի պայմանագրի համաձայն, սահմանված կարգով ՀՀ-ում որպես ձեռնարկատիրական գործունեություն իրականացնող չգրանցված երկու օտարերկրյա քաղաքացիներից 164466179 դրամով ձեռք է բերել ոչ բնակելի տարածք, որի գծով հանդիսանալով պայմանագրային հարաբերությունների կողմ այդ օտարերկրյա անձանց փոխարեն <Ավելացված արժեքի հարկի մասին> ՀՀ օրենքով սահմանված կարգով չի կրել հարկային պարտավորություն:

Հանձնաժողովը գտնում է, որ Բանկի կողմից օտարերկրյա անձից ձեռք բերված անշարժ գույքի մասով ԱԱՀ-ի շեմը կիրառելի չէ՝ հետևյալ հիմնավորումներով.

«Ավելացված արժեքի հարկի մասին» ՀՀ օրենքի 2-րդ հոդվածի համաձայն ԱԱՀ վճարողներ են համարվում օրենքով սահմանված կարգով ինքնուրույն տնտեսական (ձեռնարկատիրական) գործունեություն վարող և սույն օրենքի 6 հոդվածում թվարկված գործարքներ (գործառնություններ) իրականացնող ֆիզիկական և իրավաբանական անձինք, իրավաբանական անձի կարգավիճակ չունեցող ձեռնարկությունները (այսուհետ՝ անձինք), բացառությամբ սույն հոդվածով և սույն օրենքի 3-րդ հոդվածով սահմանված դեպքերի: Այսինքն, օրենքի հետագա հոդվածներում «անձինք» հասկացությունը կիրառվում է միայն օրենքով սահմանված կարգով ինքնուրույն տնտեսական (ձեռնարկատիրական) գործունեություն վարող և օրենքի 6 հոդվածում թվարկված գործարքներ (գործառնություններ) իրականացնող ֆիզիկական և իրավաբանական անձանց, իրավաբանական անձի կարգավիճակ չունեցող ձեռնարկությունների իմաստով:

Օրենքի 3-րդ հոդվածում նշված «անձինք» հասկացությունը նույնպես կիրառվում է Օրենքի 2-րդ հոդվածում նշված անձանց իմաստով, որտեղ օտարերկրյա անձանց մասով, որևէ նշում չկա: Փոխարենը «Ավելացված արժեքի հարկի մասին» ՀՀ օրենքի 8-րդ հոդվածի 4-րդ մասով օտարերկրյա անձանց փոխարեն ԱԱՀ-ի գծով պարտավորություն կրելու իմաստով սահմանված է առանձնահատկություն (տես հաջորդ կետ):

<Ավելացված արժեքի հարկի մասին> ՀՀ օրենքի 8-րդ հոդվածի 4-րդ մասի համաձայն. <Սահմանված կարգով Հայաստանի Հանրապետությունում որպես ձեռնարկատիրական գործունեություն իրականացնող չգրանցված օտարերկրյա անձանց կողմից Հայաստանի Հանրապետությունում ԱԱՀ-ով հարկվող գործարքներ իրականացնելիս (ներառյալ այդ անձանց սեփականությունը հանդիսացող ապրանքներ ներմուծելիս) պայմանագրային հարաբերությունների կողմ (ներառյալ կոնտրագենտ) հանդիսացող Հայաստանի Հանրապետության անձինք

(քաղաքացիները, անհատ ձեռնարկատերերը, իրավաբանական անձինք, տեղական ինքնակառավարման և պետական մարմինները) այդ գործարքների գծով օտարերկրյա անձանց փոխարեն կրում են հարկային պարտավորություն՝ սույն օրենքով սահմանված ընդհանուր կարգով և ժամկետներում: Այդ գործարքների գծով ԱԱՀ-ով հարկվող շրջանառությունը որոշվում է սույն հոդվածով սահմանված կարգով:

Օրենքի այս դրույթը հստակ սահմանում է երկու կարևոր հանգամանքներ, Այն է, որ՝

Պայմանագրային՝ հարաբերությունների կողմ (ներառյալ կոնտրագենտ) հանդիսացող Հայաստանի Հանրապետության անձինք (քաղաքացիները, անհատ ձեռնարկատերերը, իրավաբանական անձինք, տեղական ինքնակառավարման և պետական մարմինները) այդ գործարքների գծով կրում են հարկային պարտավորություն օտարերկրյա անձանց (առհասարակ), այլ ոչ թե ԱԱՀ վճարող համարվող օտարերկրյա անձանց փոխարեն: Հանձնաժողովը գտնում է, որ այս ձևակերպումը օրենքում «պատահականորեն» չի գրված, քանի որ ՀՀ անձը կարող է և չիմանալ օտարերկրյա անձի կողմից ՀՀ տարածքում այլ հարկվող գործարքներ իրականացրած լինելու և, ըստ այդմ, ԱԱՀ վճարող համարվելու կամ չհամարվելու մասին,

Դրույթի 2-րդ նախադասությունը հստակ սահմանում է, որ այդ գործարքների գծով ԱԱՀ-ով հարկվող շրջանառությունը որոշվում է սույն հոդվածով սահմանված կարգով, իսկ, մասնավորապես նույն հոդվածի 1-ին կետը սահմանում է, որ ապրանքների մատակարարման դեպքում հարկվող շրջանառությունը դա այն արժեքն է, որը գնորդը պետք է վճարի մատակարարին որպես հատուցում:

Հանձնաժողովը գտնում է, որ Բանկի ներկայացրած առարկությունները ԱԱՀ-ի շեմը նույն գործարքի մասով երկու անգամ կիրառելու վերաբերյալ նույնպես հիմնավոր չէ՝ հետևյալ հիմքերով.

«Ավելացված արժեքի հարկի մասին» ՀՀ օրենքի 6-րդ հոդվածի 1-ին կետի 2-րդ պարբերության համաձայն՝ ապրանքի մատակարարում է համարվում նաև ֆիզիկական անձանց պատկանող՝ ձեռնարկատիրական գործունեության առարկա հանդիսացող գույքի, արտադրական, այլ առևտրային և հասարակական նշանակության գույքի, ներառյալ՝ շենքերի, շինությունների (այդ թվում՝ անավարտ (կիսակառույց)), արդյունաբերության, ընդերքօգտագործման և այլ արտադրական նշանակության հողերի (այդ թվում՝ ընդհանուր սեփականություն հանդիսացող գույքի և հողերի) օտարումը (ներառյալ՝ իրավաբանական անձի կանոնադրական կապիտալում դրանց ներդրումը):»:

Հաշվի առնելով, որ

օրենքի վերը նշված դրույթով ուղղակի սահմանված է, որ ապրանքի մատակարարում դիտվում է նաև ֆիզիկական անձանց պատկանող՝ օրենքով սահմանված գույքի տեսակների օտարումը նաև այն դեպքերում, երբ այդ գույքը կամ հողերը հանդիսանում են անձանց ընդհանուր սեփականությունը, կամ այլ կերպ ընդհանուր սեփականություն հանդիսացող գույքի օտարումը դիտվում է որպես մեկ գործարք, իրականացրած մեկ գործարքի առարկան մեկ գույքն է, որը չի կարող օտարվել մեկից ավելի անձանց կողմից,

անձանց նկատմամբ ԱԱՀ-ի շեմը կիրառվում է, եթե անձանց կողմից իրականացվել է ԱԱՀ-ով հարկման ենթակա առևձազն մեկ գործարք, իսկ տվյալ դեպքում, եթե նույնիսկ ընդունենք, որ գույքը հանդիսանում է համատեղ սեփականություն՝ դրա օտարման գործարքը իրականացվել է մեկ անձի կողմից,

օրենքով շեմը կիրառվում է հարկվող գործարքի հարկվող շրջանառության հաշվարկով և օրենքը չի նախատեսում հարկվող շրջանառության բաժանման կամ նվազեցման հնարավորություն,

հանձնաժողովը գտնում է, որ մեկ գործարքի իրականացման դեպքում ԱԱՀ-ի շեմը չի կարող կիրառվել մեկից ավելի թվով անձանց նկատմամբ (մեկից ավելի անգամ):

Ինչ վերաբերվում է Բանկի ներկայացրած այն առարկայանքը, որ «— կատարված գործարքի կապակցությամբ հարկային պարտավորություն առաջադրելու համար ստուգման իրականացնող խումբը պետք է ներկայացնեք փաստական հանգամանքներ առ այն, որ գույքն օտարած անձանց կողմից օտարվել է շենքի մակերեսի 10% կամ 500 ք.մ. գերազանցող մակերես —» անհիմն է, քանի որ «Ավելացված արժեքի հարկի մասին» ՀՀ օրենքի 3-րդ հոդվածի այդ դրույթը վերաբերվում է կառուցապատողներին կամ կառուցապատված շենքի սեփականատերերին, մինչդեռ ստուգմամբ հիմնավորվել է, որ նշված օտարերկրյա անձինք հանդիսացել են ոչ թե կառուցապատողներ, այլ վերավաճառողներ:

Քննարկվող դեպքում ստուգող խմբին չի ներկայացվել նաև որևէ իրավական հիմք, որով կիրառվող Բանկի կողմից իր վրա օրենքով դրված պարտավորությունը հաշվարկելու համար օրենքի 8-րդ հոդվածով սահմանված կարգով որոշվող ԱԱՀ-ով հարկվող շրջանառությունը նվազեցնելու հանգամանքը, մինչդեռ, «Ավելացված արժեքի հարկի մասին» ՀՀ օրենքի 5-րդ հոդվածի համաձայն՝ օրենքի 6-րդ հոդվածով սահմանված գործարքների ամբողջ արժեքը (շրջանառությունը)

համարվում է ԱԱՀ-ով հարկվող օբյեկտ, իսկ «Հարկերի մասին» ՀՀ օրենքի 13-րդ հոդվածի համաձայն՝ հարկվող օբյեկտի նվազեցումը հարկային արտոնության տեսակ է, իսկ նույն օրենքի 15-րդ հոդվածի <զ> կետը հարկ վճարողին պարտավորեցնում է ներկայացնել հարկային արտոնությունների իր իրավունքը հաստատող փաստաթղթերը:

Հիմք ընդունելով վերը նշված օրենսդրական դրույթները, քննարկվող դեպքում Հանձնաժողովը գտնում է, որ ԱԱՀ-ով հարկվող շրջանառությունը Բանկը պետք է որոշեր <Ավելացված արժեքի հարկի մասին> ՀՀ օրենքի 8-րդ հոդվածի 4-րդ մասով սահմանված կարգով՝ առանց 58,35 միլիոն դրամի շեմը նվազեցնելու:

Ստուգման ակտի 3-րդ կետի 1-ին ենթակետի դեմ բերված առարկությունների վերաբերյալ.

Ստուգման ակտի 3-րդ կետի 1-ին ենթակետի համաձայն, 20.08.2010թ-ին կնքված անշարժ գույքի առուվաճառքի պայմանագրերով ք.Վանաձորում բանկը ֆիզիկական անձանցից ձեռք է բերել երկու անշարժ գույք 41.410.000 դրամ և 46.796.000 դրամ: Ֆիզիկական անձին վճարված 88.206.000 դրամ եկամտահարկից բանկը եկամտի վճարման աղբյուրի մոտ որպես հարկային գործակալ պահել և բյուջե է փոխանցել եկամտահարկ 8.323.000 դրամ, խախտելով <եկամտահարկի մասին> ՀՀ օրենքի 18 հոդվածի 5-րդ կետի պահանջները, որի համաձայն անշարժ գույքը ձեռք բերելիս հարկային գործակալը եկամտահարկը պահում է 10%-ի դրույքաչափով: Արդյունքում բանկը պետական բյուջե պակաս է վճարել 497.600 դրամ:

<եկամտահարկի մասին> ՀՀ օրենքի 18 հոդվածի 5-րդ մասի համաձայն. <Հարկային գործակալը ֆիզիկական անձանցից գույք ձեռք բերելու դիմաց վճարվող եկամտահարկից եկամտահարկը հաշվարկվում է 10 տոկոս դրույքաչափով՝ հաշվի առնելով միայն սույն օրենքի 10-րդ և 11-րդ հոդվածներով սահմանված նվազեցումները>:

Քննարկվող դեպքում բանկը խախտելով <եկամտահարկի մասին> ՀՀ օրենքի 18 հոդվածի 5-րդ մասի պահանջները, վերագրյալ գործարքներից առաջացող եկամտահարկի հարկվող շրջանառությունը որոշելիս 88.206.000 դրամից հանել է 4.976.995 դրամի չափով ֆիզիկական անձի մոտ ԱԱՀ-ի գծով առաջացող հարկային պարտավորության գումարը, այն դեպքում, երբ <եկամտահարկի մասին> ՀՀ օրենքի 18 հոդվածի 5-րդ մասով նման բան նախատեսված չէ:

Ի կատարումն Հայաստանի Հանրապետության կառավարության 2010 թվականի հոկտեմբերի 10-ի <Գանձատարկման խորհուրդ ստեղծելու և վերադաս հարկային ու մաքսային մարմինների գանձատարկման հանձնաժողովների որոշումների քննարկման կարգը հաստատելու մասին> N 1361-Ն որոշմամբ հաստատված կարգի 4-րդ կետի, Հանձնաժողովի որոշման նախագիծը ուղարկվել է վերադաս հարկային ու մաքսային մարմինների գանձատարկման խորհուրդ (այսուհետ՝ Գանձատարկման խորհուրդ): Որոշման նախագծի վերաբերյալ Գանձատարկման խորհուրդը տվել է հետևյալ եզրակացությունը:

1. Ստուգման ակտի 3-րդ կետի 1-ին և 2-րդ ենթակետերի մասով <Բիբլոս բանկ Արմենիա> ՓԲԸ-ի կողմից ներկայացված դիմում-գանձատը համարել ոչ հիմնավոր և համաձայնություն տալ դրանց վերաբերյալ հարկային մարմնի գանձատարկման հանձնաժողովի կողմից գանձատարկման խորհուրդ ներկայացված որոշման նախագծին:

2. Առաջարկել հարկային մարմնի գանձատարկման հանձնաժողովին՝ <Բիբլոս բանկ Արմենիա> ՓԲԸ-ի գործադիր տնօրենի պաշտոնում նշանակված թեկնածուի արտասահման մեկնման ճանապարհածախսը և գիշերակացի գծով ծախսը դիտարկել շահութահարկով հարկման նպատակով համախառն եկամտից նվազեցման ենթակա ծախսեր՝ հաշվի առնելով այն հանգամանքը, որ՝

ա) <Շահութահարկի մասին> Հայաստանի Հանրապետության օրենքի 10-րդ հոդվածի 1-ին մասի հանձնային, հարկվող շահույթը որոշելիս համախառն եկամտը նվազեցվում է դրա ստացման հետ կապված անհրաժեշտ և փաստաթղթերով հիմնավորված ծախսերի չափով,

բ) նշյալ թեկնածուին բանկի գործադիր տնօրենի պաշտոնում նշանակելու հանգամանքով հիմնավորվել է բանկի կողմից կատարված վերոնշյալ ծախսերի՝ բանկի եկամտի ստացման հետ կապված և անհրաժեշտ լինելու հանգամանքը:

3. Առաջարկել հարկային մարմնի գանձատարկման հանձնաժողովին՝ վերահաշվարկել ստուգման ակտի 4-րդ կետով <Բիբլոս բանկ Արմենիա> ՓԲԸ-ին ավելացված արժեքի հարկի գծով առաջադրված լրացուցիչ հարկային պարտավորությունների մեծությունը՝ հաշվի առնելով այն հանգամանքը, որ կատարված՝ ձեռնարկատիրական գործունեության առարկա հանդիսացող անշարժ գույքի օտարման գործարքից առաջացող ավելացված արժեքի հարկի պարտավորությունները հաշվարկելիս անհրաժեշտ է հաշվի առնել <Ավելացված արժեքի հարկի մասին> Հայաստանի

Հանրապետության օրենքի 3-րդ հոդվածի 1-ին մասով սահմանված՝ ավելացված արժեքի հարկով չհարկվող շենք, ինչը հիմնավորվում է հետևյալով՝

ա) «Ավելացված արժեքի հարկի մասին» Հայաստանի Հանրապետության օրենքի 8-րդ հոդվածի 4-րդ կետի համաձայն, սահմանված կարգով Հայաստանի Հանրապետությունում որպես ձեռնարկատիրական գործունեություն իրականացնող չգրանցված օտարերկրյա անձանց կողմից Հայաստանի Հանրապետությունում ավելացված արժեքի հարկով հարկվող գործարքներ իրականացնելիս (ներառյալ այդ անձանց սեփականությունը հանդիսացող անհատներ ներմուծելիս) պայմանագրային հարաբերությունների կողմ (ներառյալ կոնտրագենտ) հանդիսացող Հայաստանի Հանրապետության անձինք (քաղաքացիները, անհատ ձեռնարկատերերը, իրավաբանական անձինք, տեղական ինքնակառավարման և պետական մարմինները) այդ գործարքների գծով օտարերկրյա անձանց փոխարեն կրում են հարկային պարտավորություն՝ նույն օրենքով սահմանված ընդհանուր կարգով և ժամկետներում,

բ) օրենքով սահմանված ընդհանուր կարգը նշանակում է, որ օտարերկրյա անձանց մոտ ավելացված արժեքի հարկի գծով հարկային պարտավորություններ կարող են առաջանալ նրա՝ ավելացված արժեքի հարկ վճարող համարվելու դեպքում, որի պարագայում միայն Հայաստանի Հանրապետության անձը կարող է նրա փոխարեն ստանձնել ավելացված արժեքի հարկի գծով հարկային պարտավորություն,

գ) «Ավելացված արժեքի հարկի մասին» Հայաստանի Հանրապետության օրենքի 3-րդ հոդվածի 5-րդ պարբերությամբ սպառիչ թվարկված են այն պայմանները, որոնց պարագայում ավելացված արժեքի հարկի շենք կիրառելի չէ: Նշյալ պայմանների ցանկում, սակայն, օտարերկրյա անձանց համար ավելացված արժեքի հարկի շենքի կիրառության մասով որևէ սահմանափակում չկա, ինչը նշանակում է, որ ավելացված արժեքի հարկի շենք նշյալ անձանց համար կիրառելի է:

Հանձնաժողովը, վերանայելով սույն գործին առնչվող նյութերն ու ապացույցները, ինչպես նաև հաշվի առնելով Գանգատարկման խորհրդի եզրակացությունը գտնում է, որ ստուգման ակտի 4-րդ կետով առաջադրված պարտավորությունները ենթակա են վերահաշվարկման, իսկ «Բիբլոս բանկ Արմենիա» ՓԲԸ-ի գործադիր տնօրենի պաշտոնում նշանակված թեկնածուի արտասահման մեկնման ճանապարհածախսը և գիշերակացի գծով ծախսը ենթակա են ճանաչման որպես շահութահարկով հարկման նպատակով համախառն եկամտից նվազեցման ենթակա ծախսեր:

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

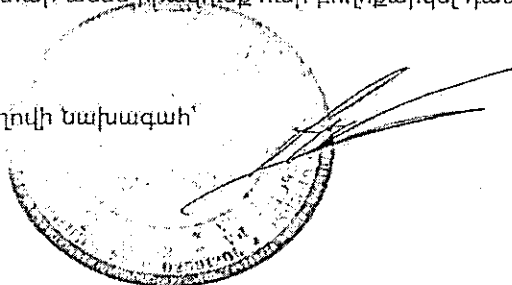
Ո Ր Ո Ջ Ո Ւ Մ Է՝

1. «Բիբլոս բանկ Արմենիա» ՓԲԸ-ի գործադիր տնօրենի պաշտոնում նշանակված թեկնածուի արտասահման մեկնման ճանապարհածախսը և գիշերակացի գծով ծախսը ճանաչել որպես շահութահարկով հարկման նպատակով համախառն եկամտից նվազեցման ենթակա ծախսեր:

2. ՀՀ ԿԱ ՊԵԿ ԽՀՎ ՀՏ 25.10.2012թ. թիվ 1002247 ստուգման ակտի 4-րդ կետից նվազեցնել ընդամենը 19.115.135 դրամ, այդ թվում՝ ավելացված արժեքի հարկ 9.726.945 դրամ, տուգանք 50% 4.863.472 դրամ, տուգանք 10% 972.695 դրամ, տույժ 3.552.023 դրամ:

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

Հանձնաժողովի նախագահ՝



Տ.ԱՐՄԵՂՅԱՆ