

ՀՀ ԿԱ պետական եկամուտների կոմիտե

Հարկային և մաքսային մարմինների գանգատարկման հանձնաժողով

Ո Ր Ո Շ ՈՒ Մ 14/6

21 հունիսի 2016թ.

Քննարկվեց «Երևանի քիմիա-դեղագործական ֆիրմա» ԲԲԸ 26.05.2016թ-ի գանգատը ՀՀ ԿԱ ՊԵԿ Խոշոր հարկ վճարողների ՀՏ 17.05.2016թ-ի թիվ 5013027 ակտի դեմ:

«Երևանի քիմիա-դեղագործական ֆիրմա» ԲԲԸ գանգատում բերված փաստարկները.

ՀՀ ֆինանսների նախարարի 25.11.2015թ. թիվ 5013027 հանձնարարագրի համաձայն իրականացված ստուգման արդյունքում կազմված 17.05.2016թ. թիվ 5013027 ստուգման ակտի 25-րդ կետում նշված դրույթի վերաբերյալ «Երևանի քիմիա-դեղագործական ֆիրմա» ԲԲԸ-ն (այսուհետ նաև՝ ընկերություն) ունի առարկություններ, քանի որ այն չի բխում հարկային օրենսդրությունից:

Ակտի 25-րդ կետում նշված է, որ «Երևանի քիմիա-դեղագործական ֆիրմա» ԲԲԸ և «Քիմերա Բիզնես Քորպորեյշն» կազմակերպության միջև կնքված պայմանագրի համաձայն վերջինիս կողմից պետք է իրականացվեր նախագծային փաստաթղթերի և նախահաշվի կազմման աշխատանքներ 400.000 ԱՄՆ դոլար ընդհանուր արժեքով և որպես կանխավճար 2012-2013թ.թ. վճարվել է վերը նշված գումարը: Սակայն ակտի հետագա տեքստում կանխավճարային կարգով վճարված գումարներն (ոչ ռեզիդենտի մոտ առկա կրեդիտորական պարտքը) ստուգող պաշտոնատար անձանց կողմից դիտվել է որպես հայաստանյան աղբյուրից վճարված եկամուտ և գանձման է առաջադրվել ոչ ռեզիդենտի շահութահարկ:

Ընկերությունը համաձայն չէ ներկայացված դիրքորոշման հետ, այն չի բխում «Շահութահարկի մասին» ՀՀ օրենքի դրույթներից հետևյալ պատճառներով.

«Շահութահարկի մասին» ՀՀ օրենքի (այսուհետ նաև՝ Օրենք) 53-րդ հոդվածի 1-ին մասի դ) ենթակետի համաձայն հայաստանյան աղբյուրից ստացված եկամուտներ են համարվում՝ Հայաստանի Հանրապետության տարածքից դուրս Հայաստանի Հանրապետության ռեզիդենտին կամ այլ ոչ ռեզիդենտի՝ Հայաստանի Հանրապետությունում հաշվառված առանձնացված ստորաբաժանմանը սույն հոդվածի 5-րդ մասում նշված ծառայությունների մատուցումից ստացված եկամուտները:

Իսկ Օրենքի 5-րդ մասի համաձայն Հայաստանի Հանրապետության տարածքից դուրս Հայաստանի Հանրապետության ռեզիդենտին կամ այլ ոչ ռեզիդենտի՝ Հայաստանի Հանրապետությունում հաշվառված առանձնացված ստորաբաժանմանը ծառայությունների մատուցումից ստացված եկամուտներ են համարվում խորհրդատվական, իրավաբանական, հաշվապահական, կառավարման, փորձագիտական, մարքեթինգային, գովազդային, թարգմանչական, ինժեներական և համանման այլ ծառայություններից ստացված եկամուտները: Միաժամանակ ակտում հղում է արվել Օրենքի 66-րդ հոդվածին:

Այսպիսով, Օրենքի 53-րդ հոդվածի համաձայն հայաստանյան աղբյուրից ստացված եկամուտ է համարվում ծառայությունների մատուցումից ստացված եկամուտը, իսկ 66-րդ հոդվածի համաձայն շահութահարկը վճարվում է եկամուտների վճարման ամսվան հաջորդող ամսվա 20-ից ոչ ուշ:

Տվյալ դեպքում՝

- ոչ ռեզիդենտի կողմից ծառայությունների մատուցում չի իրականացվել (բացակայում է հայաստանյան աղբյուրներից եկամտի ստացման փաստը),

- ոչ ռեզիդենտը եկամուտ չի ստացել, այլ ընդհակառակն պարտավորություն է կուտակել (եկամուտ տերմինի սահմանումը տրված է «Շահութահարկի մասին» ՀՀ օրենքի 7-րդ հոդվածում, համաձայն որի.

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

բ) սեփական կապիտալ է համարվում ակտիվների և պարտավորությունների տարբերությունը.

գ) 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.),

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

Այսպիսով, հիմք ընդունելով «Իրավական ակտերի մասին» ՀՀ օրենքի 86-րդ հոդվածում նշված դրույթը, համաձայն որի իրավական ակտը մեկնաբանվում է դրանում պարունակվող բառերի և արտահայտությունների տառացի նշանակությամբ՝ հաշվի առնելով օրենքի պահանջները և իրավական ակտի մեկնաբանությամբ չպետք է փոփոխվի դրա իմաստը, գանգատաբերը խնդրում է ՀՀ օրենսդրությամբ սահմանված կարգով քննարկել բարձրացված հարցերը:

Միաժամանակ հայտնվում է, որ ստուգման ավարտին, երբ ներկայացվել է ստուգման ակտի նախագիծը (սույն թվականի մայիսի 5-ին), հաշվի առնելով այն հանգամանքը, որ «Քիմերա Բիզնես Քորպորեյշն» կազմակերպության կողմից մինչև օրս չի մատուցվել պահանջվող նախագծային աշխատանքները, գանգատաբերը դիմել է վերջինիս 04.02.2011թ.-ին կնքված «Նախագծային աշխատանքներ կատարելու մասին» պայմանագիրն լուծելու և վճարված 400 000 ԱՄՆ դոլար գումարը ետ վերադարձնելու պահանջով, որը ընդունվել է ոչ ռեզիդենտ կազմակերպության կողմից և սույն թվականի մայիսի 5-ին կնքվել է համաձայնագիր՝ պայմանագրի լուծման և վճարված գումարների ետ վերադարձման մասին: Ընդ որում, արդեն վերադարձվել է 375 000 ԱՄՆ դոլար գումարը, իսկ 2012 թվականին վճարված գումարի տարբերությունը՝ 25.000 ԱՄՆ դոլարը, պետք է վերադարձվի մինչև 31.12.2016 թվականը:

Հաշվի առնելով վերոգրյալը՝ ընկերությունը խնդրում է անվավեր ճանաչել ԽՀՎ ՀՏ 17.05.2016թ. թիվ 5013027 ակտի 25-րդ կետը:

ՀՀ ԿԱ ՊԵԿ հարկային և մաքսային մարմինների գանգատարկման հանձնաժողովի եզրակացությունը.

ՀՀ ԿԱ ՊԵԿ 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 25.11.2015թ. թիվ 5013027 հանձնարարագրի համաձայն «Երևանի քիմիա-դեղագործական ֆիրմա» ԲԲԸ-ում կատարվել է բյուջեի հետ փոխհարաբերությունների և հարկային մարմնի կողմից վերահսկվող ՀՀ օրենսդրության առանձին պահանջների կատարման ճշտության ստուգում: Արդյունքում կազմվել է ՀՀ ՖՆ Խոշոր հարկ վճարողների ՀՏ 17.05.2016թ. թիվ 5013027

ակտը (այսուհետ նաև Ակտ), որով լրացուցիչ վճարման է առաջադրվել ընդամենը 53.938.191 դրամ, ինչպես նաև 8.666.518 դրամ հարկի պակասեցվող գումար:

Ընկերության գանգատը վերաբերվում է Ակտի 25-րդ կետով լրացուցիչ առաջադրված պարտավորությանը:

Ակտի 25-րդ կետով մասնավորապես արձանագրվել է, որ ընկերությունը 04.02.2011թ.-ին Պանամայի Հանրապետությունում գրանցված «Քիմերա Բիզնես Քորպորեյշն» կազմակերպության հետ կնքել է ծառայությունների մատուցման պայմանագիր, մասնավորապես, վերջինիս կողմից պետք է իրականացվեն ընկերության նոր կառուցվող արտադրական մասնաշենքի շինարարության նախագծային փաստաթղթերի և նախահաշվի կազմման աշխատանքները՝ 400.000 ԱՄՆ դոլար ընդհանուր արժեքով: Համաձայն նշված պայմանագրի, ընկերությունը 09.07.2013թ.-ին և 21.08.2013թ.-ին «Քիմերա Բիզնես Քորպորեյշն» ընկերությանը, որպես կանխավճար, վճարել է համապատասխանաբար 61764000 դրամ և 40635000 դրամ: «Շահութահարկի մասին» ՀՀ օրենքի 53-րդ հոդվածի 5-րդ մասի համաձայն, նշված ծառայությունների դիմաց վճարված եկամուտները համարվում են հայաստանյան աղբյուրներից ստացված եկամուտ և նույն օրենքի 57-րդ հոդվածի 1-ին կետի համաձայն, հայաստանյան աղբյուրներից ստացվող եկամուտների հարկումը կատարում է հարկային գործակալը՝ եկամտի վճարման աղբյուրի մոտ: Սակայն ընկերությունը, նշված վճարումների մասով, որպես հարկային գործակալ, ոչ ռեզիդենտին վճարվող եկամուտների ընդհանուր գումարից չի կատարել շահութահարկի գանձում՝ խախտելով «Շահութահարկի մասին» ՀՀ օրենքի 64-րդ հոդվածի պահանջները, ինչպես նաև չի ներկայացրել ոչ ռեզիդենտին վճարված եկամուտների, պահված շահութահարկի ամփոփ հաշվարկ և նույն օրենքի 66-րդ հոդվածի համաձայն ոչ ռեզիդենտին եկամուտների վճարման ամսվան հաջորդող ամսվա մինչև 20-ը, շահութահարկի վճարումներ չի կատարել: Հետևաբար նշված եկամուտներից «Շահութահարկի մասին» ՀՀ օրենքի 64-րդ հոդվածի համաձայն, նույն օրենքի 57-րդ հոդվածի 1-ին մասով սահմանված 20% դրույքաչափով ոչ ռեզիդենտին վճարված եկամուտների ընդհանուր գումարներից ենթակա է գանձման շահութահարկ, որը կազմում է 2013թ.-ի հուլիս ամսին 12352800 դրամ և օգոստոս ամսին 8127000 դրամ: Արդյունքում հիմք ընդունելով «Հարկերի մասին» ՀՀ օրենքի 23-25-րդ հոդվածների դրույթները ոչ ռեզիդենտի շահութահարկի գծով լրացուցիչ վճարման է առաջադրվել ընդամենը 53.938.191 դրամ:

Վերոգրյալի կապակցությամբ հարկ է նշել, որ «Շահութահարկի մասին» ՀՀ օրենքի 2-րդ գլխով սահմանված են ոչ ռեզիդենտների հարկման առանձնահատկությունները:

«Շահութահարկի մասին» ՀՀ օրենքի 53-րդ հոդվածի 1-ին մասի համաձայն՝ նույն օրենքի իմաստով՝ հայաստանյան աղբյուրից ստացված եկամուտներ են համարվում մասնավորապես՝ ՀՀ տարածքից դուրս ՀՀ ռեզիդենտին կամ այլ ոչ ռեզիդենտի՝ Հայաստանի Հանրապետությունում հաշվառված առանձնացված ստորաբաժանմանը նույն հոդվածի 5-րդ մասում նշված ծառայությունների մատուցումից ստացված եկամուտները: Նույն հոդվածի 5-րդ մասի համաձայն՝ Հայաստանի Հանրապետության տարածքից դուրս Հայաստանի Հանրապետության ռեզիդենտին կամ այլ ոչ ռեզիդենտի՝ Հայաստանի Հանրապետությունում հաշվառված առանձնացված ստորաբաժանմանը ծառայությունների մատուցումից ստացված եկամուտներ են համարվում խորհրդատվական, իրավաբանական, հաշվապահական, կառավարման, փորձագիտական, մարքեթինգային, գովազդային, թարգմանչական, ինժեներական և համանման այլ ծառայություններից ստացված եկամուտները:

«Շահութահարկի մասին» ՀՀ օրենքի 57-րդ հոդվածի 1-ին մասի համաձայն՝ Հայաստանի Հանրապետությունում ոչ ռեզիդենտի կողմից հայաստանյան աղբյուրներից

ստացվող եկամուտների հարկումը կատարում է հարկային գործակալը՝ եկամտի վճարման աղբյուրի մոտ: Հայաստանյան աղբյուրներից ոչ ռեզիդենտի ստացած եկամտից վճարման աղբյուրի մոտ օրենքի 64-րդ հոդվածով սահմանված կարգով հարկային գործակալները շահութահարկը պահում (գանձում) են նույն մասով սահմանված դրույքաչափերով: Օրենքի 64-րդ հոդվածով սահմանված է, որ նույն օրենքի 57-րդ հոդվածի համաձայն աղբյուրի մոտ շահութահարկի պահումը (գանձումը) իրականացնում է հարկային գործակալը՝ ոչ ռեզիդենտին վճարվող (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) եկամտի ընդհանուր գումարից:

Հանձնաժողովը, հիմք ընդունելով վերոնշյալ իրավական կարգավորումները, գտնում է, որ գանգատով բերված՝ ոչ ռեզիդենտի կողմից ծառայությունների մատուցում չիրականացվելու և եկամուտ չստանալու վերաբերյալ փաստարկները հիմնավոր չեն: Վերոնշյալ իրավական կարգավորումներին համապատասխան ոչ ռեզիդենտին վճարվող եկամուտներից հարկային գործակալը հայաստանյան աղբյուրներից ստացվող եկամուտների հարկումը պարտավոր է կատարել եկամտի վճարման աղբյուրի մոտ՝ եկամուտներ (կանխավճարի մասով որևէ առանձնահատկություն օրենքով սահմանված չէ) վճարելիս, իսկ «Շահութահարկի մասին» ՀՀ օրենքի 2-րդ գլխով սահմանված առանձնահատկություններին համապատասխան՝ տվյալ դեպքում հաշվեգրման եղանակը չի գործում:

Սակայն Հանձնաժողովը, ուսումնասիրելով նաև սույն գործին առնչվող նյութերն ու ապացույցները եկավ եզրակացության, որ գանգատը ենթակա է բավարարման, հետևյալ պատճառաբանությամբ.

Հանձնաժողովը գտնում է, որ քննարկվող դեպքում անհրաժեշտ է հաշվի առնել այն հանգամանքը, որ ընկերությունը դիմել է «Քիմերա Բիզնես Քորպորեյշն» կազմակերպությանը, 04.02.2011թ.-ին կնքված «Նախագծային աշխատանքներ կատարելու մասին» պայմանագիրը լուծելու համար: Արդյունքում սույն թվականի մայիսի 5-ին կողմերի միջև կնքվել է Համաձայնագիր՝ պայմանագրի լուծման և վճարված գումարները ետ վերադարձնելու մասին: Հարկ է նշել նաև, որ «Քիմերա Բիզնես Քորպորեյշն» կազմակերպության կողմից արդեն իսկ ընկերությանն է վերադարձվել 375.000 ԱՄՆ դոլար գումար, իսկ տարբերությունը՝ գումարով 25.000 ԱՄՆ դոլար, պետք է վերադարձվի մինչև 2016 թվականի ավարտը:

ՀՀ քաղաքացիական օրենսգրքի 466-րդ հոդվածի համաձայն՝ պայմանագրի փոփոխումը և լուծումը հնարավոր է կողմերի համաձայնությամբ, եթե այլ բան նախատեսված չէ օրենքով կամ պայմանագրով, իսկ 468-րդ հոդվածի համաձայն՝ պայմանագրի փոփոխման կամ լուծման համաձայնությունը կնքվում է այն ձևով, ինչով պայմանագիրը, եթե այլ բան չի բխում օրենքից, այլ իրավական ակտերից, պայմանագրից կամ գործարար շրջանառության սովորույթներից: Օրենսգրքի 469-րդ հոդվածի համաձայն՝ պայմանագիրը լուծվելիս կողմերի պարտավորությունները դադարում են: Պայմանագրի փոփոխման կամ լուծման դեպքում պարտավորությունները փոփոխված կամ դադարած են համարվում պայմանագրի փոփոխման կամ լուծման մասին կողմերի համաձայնությունը կնքելու պահից, եթե այլ բան չի բխում համաձայնությունից կամ պայմանագրի փոփոխության բնույթից, իսկ դատական կարգով պայմանագիրը փոփոխելիս կամ լուծելիս՝

պայմանագրի փոփոխման կամ լուծման մասին դատարանի վճիռն օրինական ուժի մեջ մտնելու պահից:

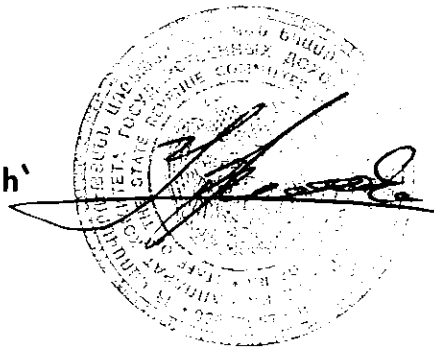
Հաշվի առնելով ստուգման ավարտից հետո ի հայտ եկած այն լրացուցիչ փաստական հանգամանքը, որ Ընկերության և «Քիմերա Բիզնես Քորպորեյշն» կազմակերպության միջև կնքված պայմանագիրն արդեն լուծվել է և վճարված գումարները վերադարձվել են (մի մասը պետք է վերադարձվի մինչև 2016 թվականի ավարտը), Հանձնաժողովը գտնում է, որ այդ հիմքով 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 Ր Ո Չ Ու մ է՝

Անվավեր ճանաչել ՀՀ ԿԱ ՊԵԿ Խոշոր հարկ վճարողների ՀՏ 17.05.2016թ-ի թիվ 5013027 ակտի 25-րդ կետը:

Հանձնաժողովի նախագահ՝



Վ.ՄԻՐՈՒՄՅԱՆ