



**ՀԱՅԱՍՏԱՆԻ ՀԱՆՐԱՊԵՏՈՒԹՅԱՆ
ՏԵՍՉԱԿԱՆ ՄԱՐՄԻՆՆԵՐԻ ՄԻԱՍՆԱԿԱՆ ԲՈՂՈՔԱՐԿՄԱՆ ՀԱՆՁՆԱԺՈՂՎ**

Երևան, Կառավարական փուն 1

Ո Ր Ո Շ ՈՒ Մ 05/10

(«Սասնա ճրագ» ՍՊ ընկերության 28.08.2017թ.-ի վարչական բողոքը մերժելու մասին)

Ք. ԵՐԵՎԱՆ

«14» հոկտեմբերի 2017թ.

ՀՀ տեսչական մարմինների միասնական բողոքարկման հանձնաժողովը՝ նախագահությամբ ՀՀ վարչապետ Կարեն Կարապետյանի, ուսումնասիրելով ՀՀ կառավարությանն առընթեր պետական եկամուտների կոմիտեի փոքր հարկ վճարողների հարկային տեսչություն-վարչության 03.07.2017թ. թիվ 1011617 ստուգման ակտի և ՀՀ կառավարությանն առընթեր հարկային և մաքսային մարմինների գանգատարկման հանձնաժողովի 04.08.2017թ. թիվ 46/9 որոշման վերաբերյալ «Սասնա ճրագ» ՍՊ ընկերության 28.08.2017թ. վարչական բողոքը՝

Պ Ա Ր Զ Ե Ց

1. Բողոքի էությունը և ներկայացված պահանջը.

«Սասնա ճրագ» ՍՊԸ-ն (այսուհետ նաև՝ Բողոք բերած անձ կամ Ընկերություն)՝ ի դեմս լիազորված անձինք Արամազդ Կիվիրյանի, Ծովինար Բալայանի, բողոք է ներկայացրել ՀՀ տեսչական մարմինների միասնական բողոքարկման հանձնաժողով (այսուհետ՝ նաև Հանձնաժողով)՝ ՀՀ ԿԱ ՊԵԿ փոքր հարկ վճարողների հարկային տեսչություն-վարչության (այսուհետ՝ նաև Տեսչություն) 03.07.2017թ. թիվ 1011617 ստուգման ակտի (այսուհետ նաև՝ Ստուգման ակտ) և ՀՀ ԿԱ ՊԵԿ հարկային և մաքսային մարմինների գանգատարկման հանձնաժողովի (այսուհետ նաև՝ Գանգատարկման հանձնաժողով) 04.08.2017թ. թիվ 46/9 որոշման (այսուհետ նաև՝ Որոշում) վերաբերյալ:

Բողոքը մուտքագրվել է Հանձնաժողովի քարտուղարություն 28.08.2017թ.-ին:

Բողոք բերած անձը նշել է, որ 03.07.2017թ. Տեսչության կողմից կազմվել է թիվ 1011617 ստուգման ակտը, որով Ընկերության նկատմամբ շահութահարկի մասով առաջադրվել է 4.635.987 դրամ, ավելացված արժեքի հարկի (այսուհետ՝ նաև ԱԱՀ) մասով 5.091.237 դրամ լրացուցիչ հարկային պարտավորություն, դրամարկղային գործառնությունների մասով՝ 550.000 դրամ տուգանք:

Ստուգման ակտը մասնակիորեն բողոքարկվել է Գանգատարկման հանձնաժողովին, որի 04.08.2017թ. թիվ 46/9 որոշմամբ բողոքը մերժվել է:

Բողոք բերած անձը գտնում է, որ Ստուգման ակտը և Գանգատարկման հանձնաժողովի որոշումը ոչ իրավաչափ են, Ստուգման ակտը՝ շահութահարկի և ավելացված արժեքի հարկի «բ» ենթակետի մասով կազմվել է օրենքի պահանջների խախտմամբ և ենթակա է վերացման:

Մասնավորապես, որպես բողոքի փաստական և իրավական հիմքեր Բողոք բերած անձը նշել է՝

«Վարչարարության հիմունքների և վարչական վարույթի մասին» ՀՀ օրենքի 63-րդ հոդվածի 1-ին մասի «ա» կետի համաձայն՝ անվավեր է առոչինչ չհանդիսացող այն ոչ իրավաչափ վարչական ակտը, որն ընդունվել է օրենքի խախտմամբ, այդ թվում՝ օրենքի սխալ կիրառման կամ սխալ մեկնաբանման հետևանքով:

Ստուգման ակտի 1-ին՝ «Շահութահարկ» կետով արձանագրվել է, որ դիմողը 28.12.2015թ. թիվ 1 փոխառության պայմանագրով քաղաքացի Գոռ Մկրտչյանին որպես սեփականություն հանձնել է 60.210 կգ ալյուր և 31.701 կգ շաքարավազ, պայմանագրով փոխառությունը տրամադրվել է մինչև 15.01.2018թ.՝ փոխատուին նույն տեսակի ու որակի գույք (ապրանք) վերադարձնելու պայմանով: Դիմողի կողմից նշված փոխառությունը չի դիտվել որպես իրացում և չի ներառվել Ընկերության 2015թ. համախառն եկամտի մեջ, սակայն փոխառության տրված ապրանքների արժեքը՝ 10.793.913 դրամ, նվազեցվել է 2015թ. հարկվող շահույթը որոշելիս:

Արդյունքում ստուգողներն արձանագրել են, որ Ընկերության կողմից խախտվել է «Շահութահարկի մասին» ՀՀ օրենքի 7-րդ հոդվածի 2-րդ կետի «ա» ենթակետի պահանջը: Ընկերության նկատմամբ առաջադրվել է լրացուցիչ հարկային պարտավորություն՝ 4.635.987 ՀՀ դրամի չափով, որի մեջ են մտնում 20% շահութահարկի գումարը, ինչպես նաև «Հարկերի մասին» ՀՀ օրենքի 23-րդ, 25-րդ և 27-րդ հոդվածներով հաշվարկված տույժերի և տուգանքների գումարները:

Ստուգման ակտի 4-րդ՝ «Ավելացված արժեքի հարկ» կետի «բ» ենթակետով արձանագրվել է, որ դիմողը վերոնշյալ փոխառությունը չի դիտել որպես ԱԱՀ-ով հարկվող գործարք և չի ներառել հաշվետու ժամանակաշրջանների համար ՀՏ ներկայացված ԱԱՀ-ի հաշվարկի մեջ:

Արդյունքում, ստուգողներն արձանագրել են, որ Ընկերության կողմից խախտվել է «Ավելացված արժեքի հարկի մասին» ՀՀ օրենքի 6-րդ հոդվածի 1-ին կետի պահանջը և Ստուգման ակտի 4-րդ՝ «Ավելացված արժեքի հարկ» կետի «ա» ենթակետում արձանագրված խախտման հետ միասին Ընկերության նկատմամբ առաջադրել են 5.091.237 դրամ լրացուցիչ հարկային պարտավորություն տույժերի և տուգանքների հետ միասին:

Գանգատարկման հանձնաժողովը, իր հերթին, վկայակոչելով ՀՀ քաղաքացիական օրենսգրքի 163-րդ, 172-րդ, 176-րդ, 177-րդ, 279-րդ, 813-րդ, 819-րդ, 877-րդ, 878-րդ, 879-րդ հոդվածները, «Ավելացված արժեքի հարկի մասին» ՀՀ օրենքի 6-րդ, 7-րդ հոդվածները, «Շահութահարկի մասին» ՀՀ օրենքի 7-րդ, 42-րդ, 43-րդ հոդվածները, գտել է, որ Բողոք բերած անձի կողմից կնքված փոխառության գործարքի արդյունքում ձեռք բերված գույքային իրավունքը շահութահարկով հարկման տեսանկյունից համարվում է եկամուտ և ներառվում է համախառն եկամտի մեջ, իսկ ԱԱՀ-ով հարկման տեսանկյունից փոխառության գործարքը համարվում է ԱԱՀ-ով հարկվող գործարք և դրա արդյունքում հաշվարկման և վճարման է ենթակա ԱԱՀ-ի գումար:

Ըստ Բողոք բերած անձի, վերոնշյալ պատճառաբանությունները սխալ են, Բողոք բերած անձի կողմից «Շահութահարկի մասին» ՀՀ օրենքի 7-րդ հոդվածի 2-րդ մասի «ա» կետի և «Ավելացված արժեքի հարկի մասին» ՀՀ օրենքի 6-րդ հոդվածի 1-ին կետի պահանջների որևէ խախտում թույլ չի տրվել, իսկ Բողոք բերած անձի կողմից կատարված հարկերի վճարումները և հաշվետվությունների (հաշվարկների) ներկայացումը կատարվել են օրենքի պահանջների պահպանմամբ:

Բողոք բերած անձը նշել է, որ «Շահութահարկի մասին» ՀՀ օրենքի 7-րդ հոդվածի 1-ին մասի համաձայն՝ *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:

Նույն հոդվածի 2-րդ մասի «ա» կետի համաձայն, եկամուտների թվին են դասվում, մասնավորապես ապրանքների, արտադրանքի (այսուհետ՝ նաև ապրանքներ) իրացումից ստացվող հասույթը:

«Ավելացված արժեքի հարկի մասին» ՀՀ օրենքի 6-րդ հոդվածի 1-ին կետի համաձայն՝ ԱԱՀ-ով հարկվող գործարքներ (գործառնություններ) են համարվում ապրանքների մատակարարումը, գործարք, որն իրականացվում է ապրանքների (այդ թվում արտադրանքի և անշարժ գույքի) սեփականության իրավունքը որևէ ձևով կատարվող հատուցման դիմաց այլ անձի փոխանցելու միջոցով:

Ըստ Բողոք բերած անձի՝ ինչպես հետևում է վերը նշված իրավական նորմերի վերլուծությունից, «Շահութահարկի մասին» ՀՀ օրենքի իմաստով եկամուտների թվին են դասվում ակտիվների ներհոսքը, աճը կամ պարտավորությունների նվազումը, որոնց արդյունքում հարկատուի սեփական կապիտալի ավելացում է տեղի ունենում: Ընդ որում, «եկամտի» ստացում տեղի ունենալու համար օրենսդրի կողմից պարտադիր պայման է դիտվում հարկատուի սեփական կապիտալի ավելացումը: Նույն օրենքի իմաստով, ի թիվս այլնի, եկամուտ է համարվում ապրանքների, արտադրանքի իրացումից ստացվող հասույթը:

Բողոք բերած անձը նշել է, որ նշված նորմի վերաբերյալ ՀՀ վճարեկ դատարանը 26.12.2016թ. իր թիվ ՎԴ/11054/05/13 վարչական գործով կայացված որոշմամբ արձանագրել է. «Շահութահարկը պետական բյուջե վճարվող ուղղակի հարկ է, որի հարկվող օբյեկտը ռեզիդենտների համար Հայաստանի Հանրապետության տարածքում և նրա սահմաններից դուրս ստացվող հարկվող շահույթն է: Ընդ որում, հարկվող շահույթ է հարկատուի համախառն եկամտի, այսինքն՝ հաշվետու տարում անկախ դրանց ստացման աղբյուրներից հարկատուի բոլոր եկամուտների հանրագումարի և օրենքով սահմանված նվազեցումների դրական տարբերությունը: Օրենսդիրը «Շահութահարկի մասին» ՀՀ օրենքի 7-րդ հոդվածում սահմանել է, որ նշված օրենքի իմաստով *եկամուտը հաշվետու տարվա ընթացքում ակտիվների ներհոսքը, աճը կամ պարտավորությունների նվազումն է, որը հանգեցնում է հարկատուի սեփական կապիտալի ավելացմանը*՝ այդ եկամուտների շարքում նախատեսելով նաև հարկատուի կողմից իրացվող ապրանքներից կամ արտադրանքից ստացվող հասույթը, որը *հանգեցնում է նրա*

սեփական կապիտալի ավելացմանը»:

Ըստ Բողոք բերած անձի, տվյալ դեպքում, ստուգողները Ստուգման ակտում, իսկ Գանգատարկման հանձնաժողովն իր որոշման մեջ պարտավոր էին նշել, թե Դիմողի կողմից տրված փոխառությունն արդյոք հանգեցրել է վերջինիս սեփական կապիտալի ավելացման, թե՛ ոչ, եթե այո, ապա ինչպես և ինչ չափով: Այս պարտականությունը բխում է «ՀՀ-ում ստուգումների կազմակերպման և անցկացման մասին» ՀՀ օրենքի 6-րդ հոդվածի 2-րդ մասի 9-րդ կետից և «Վարչարարության հիմունքների և վարչական վարույթի մասին» ՀՀ օրենքի 56-րդ հոդվածի 1-ին մասից:

«ՀՀ-ում ստուգումների կազմակերպման և անցկացման մասին» ՀՀ օրենքի 6-րդ հոդվածի 2-րդ մասի 9-րդ կետի համաձայն՝ ակտում նշվում են ստուգմամբ բացահայտված խախտումները, խախտումների նկարագրությունը, խախտման ժամկետը (եթե հնարավոր է որոշել) և այն իրավական նորմերը, որոնց պահանջները չեն կատարվել: «Վարչարարության հիմունքների և վարչական վարույթի մասին» ՀՀ օրենքի 56-րդ հոդվածի 1-ին մասի համաձայն՝ վարչական ակտը պետք է ձևակերպվի հստակ և հասկանալի:

Տվյալ պարագայում, Ստուգման ակտը բավարար չափով պարզ և հստակ չէ, դրանում հստակ նշված չէ, թե Ընկերության կողմից տրված փոխառությունը ինչպես է դիտվել եկամուտ: Հարկ է նշել, որ վարչական ակտի բովանդակությունը պետք է շարադրվի այնպես, որպեսզի դրա հասցեատիրոջ համար ակնառու լինի, թե իրեն ինչ իրավունք է տրամադրվում, իր որ իրավունքն է սահմանափակվում, իրեն ինչ իրավունքից են զրկում, կամ իր վրա ինչ պարտականություն է դրվում: Ավելին, ըստ ՀՀ վճռաբեկ դատարանի՝ վարչական մարմինը սահմանափակված է տնտեսավարող սուբյեկտի Հայաստանի Հանրապետության օրենսդրությամբ երաշխավորված գույքային իրավունքներով, իսկ վարչական մարմնի վարչական ակտը պետք է կազմվի հստակ և հասկանալի՝ պարունակելով նշում այն բոլոր էական փաստական և իրավական հիմքերի մասին, որոնք վարչական մարմնին թույլ են տվել ընդունելու որոշում (տես՝ ՀՀ վճռաբեկ դատարանի 27.12.2011թ. թիվ ՎԴ/1544/05/10 որոշումը):

Բողոք բերած անձը նշել է, որ տվյալ դեպքում վարչական մարմինն ընդամենը նշել է, որ Ընկերությունը ստացել է եկամուտ, սակայն ակտից անհասկանալի է՝ ինչքան է կազմում այդ եկամուտը, մասնավորապես դրամական արտահայտությամբ որքան է ավելացել Ընկերության սեփական կապիտալը, որից և հնարավոր կլինե՞ր հաշվարկել շահութահարկը:

Առարկելով Ստուգման ակտի և Գանգատարկման հանձնաժողովի որոշման դեմ՝

Բողոք բերած անձը գտնում է, որպեսզի հնարավոր լինի փաստել, որ Ընկերությունը ստացել է եկամուտ, վերջինս նախ պետք է իրացներ (վաճառեր) ապրանք, երկրորդ՝ պետք է ստանար որևէ ձևով հատուցում այդ ապրանքի իրացման դիմաց: Այսինքն, պետք է Ընկերության և փոխառու Գոռ Մկրտչյանի միջև կնքված լիներ առուվաճառքի գործարք, որով վաճառողը վաճառեր, իսկ գնորդը ձեռք բերեր ապրանքը և վճարեր դրա դիմաց:

Ըստ բողոք բերած անձի՝ «եկամուտ» և «ապրանքի իրացում» հասկացությունների վերաբերյալ նույն մոտեցումն է պաշտպանվում, օրինակ, ՀՀ հարկային տեսչության 04.03.1999թ. թիվ 01/13 հրահանգով, որի 7.2.2 կետի համաձայն, ապրանքների իրացումից հասույթի ճանաչման պահը մատակարարից (վաճառողից) գնորդին դրանց սեփականության իրավունքի փոխանցման պահն է, եթե Հայաստանի Հանրապետության օրենսդրությամբ այլ բան չի նախատեսվում:

Ինչպես հետևում է նշված կետից, դրանով անուղղակիորեն «ապրանքի իրացման» կողմեր են դիտվում մատակարարը (վաճառողը) և գնորդը:

Մի շարք այլ իրավական ակտերով ևս «իրացում» հասկացության տակ հասկացվում է բացառապես ապրանքների «վաճառք»: Օրինակ՝ ՀՀ կառավարության 18.09.1998թ. թիվ 580 որոշման 3.1 ենթաբաժնի 6-րդ կետի «բ» ենթակետով, «Հարկերի մասին» ՀՀ օրենքի 28-րդ հոդվածի 10-րդ մասով, ՀՀ քաղաքացիական օրենսգրքի 250-րդ հոդվածով «իրացում» նշանակում է բացառապես «վաճառել»:

Նույն իմաստն է տրված էդ. Աղայանի «Արդի հայերենի բացատրական բառարանում», որտեղ ևս «իրացնել» նշանակում է վաճառել, փողի վերածել: Բողոք բերած անձը փաստում է, որ վերը նշված հիմնավորումներից հետևում է, որ փոխառությունը որևէ կերպ չի կարող դիտվել որպես իրացում, վաճառք, քանի որ ՀՀ քաղաքացիական օրենսգրքի 877-րդ հոդվածի 1-ին մասի համաձայն, փոխառության պայմանագրով մեկ կողմը (փոխատուն) մյուս կողմի (փոխառուի) սեփականությանն է հանձնում դրամ կամ տեսակային հատկանիշով որոշվող այլ գույք, իսկ փոխառուն պարտավորվում է փոխատուին վերադարձնել միևնույն գումարի դրամ (փոխառության գումարը) կամ փոխատուից ստացված գույքին հավասար քանակի և նույն տեսակի որոշակի գույք, իսկ նույն օրենսգրքի 470-րդ հոդվածի 1-ին մասի համաձայն, առուվաճառքի պայմանագրով կողմերից մեկը (վաճառողը) պարտավորվում է մյուս կողմին (գնորդին) որպես սեփականություն հանձնել (գույք) ապրանք, իսկ գնորդը պարտավորվում է ընդունել այդ ապրանքը և դրա համար վճարել որոշակի գումար

(գինը):

Ելնելով վերոնշյալ իրավական նորմերի վերլուծությունից՝ Բողոք բերած անձը գտնում է, որ տվյալ դեպքում Ընկերության և քաղաքացի Գոռ Մկրտչյանի միջև որևէ մատակարարման, առուվաճառքի կամ այլ կերպ իրացման գործարք չի կնքվել, որով Ընկերությունը ստացած լիներ որևէ հատուցում: Վերջիններիս միջև կնքվել է ընդամենը փոխառության գործարք, այն էլ անտոկոս, որը չի դիտվում և որևէ կերպ չի կարող դիտվել որպես ապրանքի իրացում, որից առաջացած լիներ եկամուտ և շահութահարկ:

Միաժամանակ, առարկելով Գանգատարկման հանձնաժողովի հիմնավորումների դեմ, Բողոք բերած անձը հարկ է համարում նշել, որ «Շահութահարկի մասին» ՀՀ օրենքի 7-րդ հոդվածի 1-ին մասը եկամուտ է համարում ոչ թե ակտիվների ցանկացած ներհոսքը կամ աճը, այլ բացառապես այնպիսի ներհոսքը կամ աճը, որոնք անպայմանորեն հանգեցնում են հարկատուի սեփական կապիտալի ավելացմանը, որպիսի կարգավորումը տրամաբանական է և հասկանալի: Օրենսդիրը գնացել է այն ճանապարհով, որ հարկման նպատակով եկամուտ է անհրաժեշտ դիտարկել բացառապես հարկատուի սեփական կապիտալն ավելացնող եկամուտը, իսկ ակտիվների այնպիսի ներհոսքը կամ աճը, որը որևէ կերպ չի հանգեցնում սեփական կապիտալի ավելացմանը, օրենսդիրը չի դիտարկել եկամուտ, առավել ևս այնպիսի եկամուտ, որը ենթակա կլինի հարկման:

Ի հիմնավորումն վերոգրյալի՝ Բողոք բերած անձը նշել է, որ անտոկոս փոխառության դեպքում հարկատուի սեփական կապիտալի և ակտիվների փոփոխությունն արժեքի առումով տեղի չի ունենում, այլ ընդամենը հարկատուին պատկանող գույքը փոխակերպվում է նույն արժեքի գույքային իրավունքի: Մասնավորապես, տվյալ պարագայում, Ընկերությանը սեփականության իրավունքով պատկանող 60.210կգ ալյուրը և 3.170կգ շաքարավազը որպես գույք, փոխառության արդյունքում փոխակերպվել են նույն չափ գույքային իրավունքի, որով Ընկերությունն իրավունք է ստացել փոխատու Գոռ Մկրտչյանից պահանջելու նույն քանակի և որակի ալյուր և շաքարավազ:

Ըստ բողոք բերած անձի՝ առուվաճառքից փոխառությունը տարբերվում է նրանով, որ ապրանքի դիմաց ստացված գումարից՝ հանելով ծախսերը և այլ նվազեցումները, մնացած գումարը դիտարկվում է որպես հարկատուի հարկվող շահույթ, որի նկատմամբ էլ հաշվարկվում են հարկերը: Իսկ փոխառության դեպքում նման հարկվող շահույթ չի առաջանում, քանի որ փոխառուն տալիս է կոնկրետ քանակի գույք և որոշ ժամանակ անց

ստանում է նույն չափով գույք՝ առանց որևէ եկամտի կամ շահույթի: Ուստի, եթե փոխառության դեպքում տեղի է ունենում կոնկրետ քանակի գույքի փոխակերպումը նույն քանակի գույքային իրավունքի, որտեղ առկա չէ շահույթ կամ եկամուտ, ապա առուվաճառքի դեպքում առկա է շահույթ (եկամուտ), որը և ենթարկվում է հարկման:

Ամփոփելով վերոգրյալը, Բողոք բերած անձը նշել է, որ փոխառության դեպքում, ճիշտ է, տեղի է ունենում ակտիվների որոշակի հոսք, սակայն դա որևէ կերպ չի նպաստում հարկատուի սեփական կապիտալի ավելացմանը: Ընդ որում, սեփական կապիտալը փոխառությամբ տրամադրված գույքը հետ ստանալուց հետո մնում է նույնը, հետևաբար նման պայմաններում իրավաչափ չէ հարկատուին չստացած եկամտից հարկ վճարելու պարտականություն առաջադրելը:

Որպես համեմատություն Բողոք բերած անձը նշել է, որ «Շահութահարկի մասին» ՀՀ օրենքի 7-րդ հոդվածի 2-րդ մասի «դ» ենթակետի համաձայն, եկամուտների թվին են դասվում փոխառության դիմաց ստացվող տոկոսները և այլ հատուցումը: Այսինքն, եթե տվյալ պարագայում Ընկերության կողմից փոխառությունը տրված լիներ տոկոսով և դրա դիմաց վերջինս տոկոս ստանար և եկամուտ չդիտարկեր, ապա միանշանակ առկա կլիներ խախտում, քանի որ վերջինս ստացած կլիներ եկամուտ և դրանից վճարած չէր լինի օրենքով սահմանված շահութահարկը: Մինչդեռ, տվյալ պարագայում առկա չէ նաև այդ դեպքը: Ուստի Բողոք բերած անձը գտնում է, որ ցանկացած պարագայում ոչ իրավաչափ է Ընկերության վրա լրացուցիչ շահութահարկի պարտավորություններ դնելը, դրա հետ նաև տույժեր և տուգանքներ հաշվարկելը:

ԱԱՀ-ի մասով Բողոք բերած անձը գտնում է, որ վերոնշյալ նույն հիմնավորումների ուժով անհիմն է նաև Ստուգման ակտի 4-րդ կետի «բ» ենթակետը, որով Ընկերության նկատմամբ ԱԱՀ-ի գծով լրացուցիչ հարկային պարտավորություններ են առաջադրվել այն հիմնավորմամբ, որ Ընկերությունը վերոնշյալ փոխառությունը չի դիտել որպես ԱԱՀ-ով հարկվող գործարք և չի ներառել հաշվետու ժամանակաշրջանների համար ՀՏ ներկայացված ԱԱՀ-ի հաշվարկի մեջ՝ թույլ տալով «Ավելացված արժեքի հարկի մասին» ՀՀ օրենքի 6-րդ հոդվածի 1-ին կետի պահանջների խախտում:

Ըստ Բողոք բերած անձի՝ նույն կերպ անհիմն է նաև Գանգատարկման հանձնաժողովի այն դիրքորոշումը, որ տվյալ պարագայում առկա է ԱԱՀ-ով հարկվող գործարք, քանի որ ենթադրաբար առկա է եղել «Ավելացված արժեքի հարկի մասին» ՀՀ օրենքի 5-րդ և 6-րդ հոդվածներին համապատասխան ապրանքների սեփականության իրավունքը որևէ ձևով կատարվող հատուցման դիմաց այլ անձի փոխանցում, այն է՝

ապրանքների մատակարարում: Մինչդեռ, ինչպես վերևում արդեն իսկ նշվեց, փոխառության դեպքում խոսք չի կարող գնալ ապրանքների մատակարարման կամ ծառայությունների մատուցման մասին, քանի որ փոխառության դիմաց Ընկերությունը որևէ հատուցում փոխառուից չի ստացել՝ բացի նույն քանակի ու որակի ապրանքը սահմանված ժամկետում հետ ստանալու իրավունքից: Այսինքն, փոխառության գործարքի արդյունքում Ընկերության որևէ գույք չի ավելացել, որևէ հատուցում վերջինս չի ստացել: Ուստի, եթե առկա չէ շահույթ կամ որևէ այլ ձևով տրված հատուցում, որով կավելանար Ընկերության սեփական կապիտալը, ապա այդ դեպքում ինչ հարկերի և հարկային պարտավորությունների մասին կարող է խոսք գնալ, անհասկանալի է:

Ըստ Բողոք բերած անձի՝ այս տրամաբանությունը բխում է հենց «Ավելացված արժեքի հարկի մասին» ՀՀ օրենքի 6-րդ հոդվածի 1-ին մասից, ըստ որի ԱԱՀ-ով հարկվող գործարքներ (գործառնություններ) են համարվում ապրանքների մատակարարումը, գործարք, որն իրականացվում է ապրանքների (այդ թվում արտադրանքի և անշարժ գույքի) սեփականության իրավունքը որևէ ձևով կատարվող հատուցման դիմաց այլ անձի փոխանցելու միջոցով և 8-րդ հոդվածի 1-ին մասից, համաձայն որի՝ ԱԱՀ-ով հարկվող շրջանառությունը (հարկման բազան) որոշվում է հետևյալ կարգով՝ ապրանքների մատակարարման և ծառայությունների մատուցման դեպքերում (բացառությամբ սույն հոդվածով սահմանված դեպքերի) ԱԱՀ-ով հարկվող շրջանառություն է համարվում դրանց արժեքը դրամական արտահայտությամբ (ներառյալ՝ այդ արժեքին օրենքով միացվող այլ վճարումները)՝ առանց ԱԱՀ-ի, որը գնորդը պետք է վճարի մատակարարին որպես հատուցում, ինչից հետևում է, որ ԱԱՀ-ով հարկվող շրջանառություն համարելու համար անհրաժեշտ է, որ առկա լինեն գնորդ և վաճառող սուբյեկտները: Իսկ տվյալ պարագայում կնքվել է փոխառության գործարք, որի դեպքում առկա չեն գնորդ և վաճառող սուբյեկտներ, այլ առկա են փոխատու և փոխառու սուբյեկտները, որոնց վրա չի կարող տարածվել ապրանքների մատակարարման համար գնորդ և վաճառող սուբյեկտների համար սահմանված իրավունքները և պարտականությունները: Ավելին, ՀՀ քաղաքացիական օրենսգիրքը կամ ՀՀ հարկային օրենսդրությունը չեն սահմանում որևէ դրույթ առ այն, որ փոխառության հարաբերություններում կիրառվում են առավաճառքի կամ ծառայությունների մատուցման կանոնները:

Հղում անելով «Իրավական ակտերի մասին» ՀՀ օրենքի 86-րդ հոդվածի 1-ին մասին, Բողոք բերած անձը նշել է, որ նշված նորմը պահանջում է, որպեսզի իրավական ակտը

մեկնաբանվի դրանում պարունակվող բառերի և արտահայտությունների տառացի նշանակությամբ՝ հաշվի առնելով օրենքի պահանջները: Իրավական ակտի մեկնաբանությամբ չպետք է փոփոխվի դրա իմաստը:

Բացի այդ, «Ավելացված արժեքի հարկի մասին» ՀՀ օրենքի 6-րդ հոդվածի 1-ին մասի դիսպոզիցիայից ուղղակիորեն բխում է, որ ԱԱՀ-ով հարկվող գործարք է համարվում ապրանքների մատակարարումը, որի պարտադիր պայման է համարվում ապրանքի դիմաց որևէ ձևով կատարվող հատուցումը:

Մինչդեռ, տվյալ պարագայում փոխառության գործարքը չի կարող համարվել ապրանքների մատակարարում, քանի որ դրա դիմաց Ընկերությունը որևէ հատուցում չի ստացել, այլ տեղի է ունեցել սեփականության իրավունքով ապրանքների հանձնում այլ անձի և միաժամանակ իրավունքի ձեռքբերում՝ պայմանագրով սահմանված ժամկետում հետ ստանալու նույն քանակի և որակի ապրանք, որը որևէ կերպ չի կարող դիտվել որպես հատուցում: Դրանով ապրանքը պարզապես որոշակի ժամկետի ավարտից հետո հետ է վերադարձվում դրա նախկին սեփականատիրոջը:

Բողոք բերած անձը իր բողոքում նշել է, որ հարկ է համարել ՀՀ տեսչական մարմինների միասնական բողոքարկման հանձնաժողովին ներկայացնել ՀՀ ԿԱ հարկային պետական ծառայության պետի տեղակալ Ա. Ալավերդյանի կողմից 16.06.2008թ. տրված թիվ Ն-4483/2-1 գրության պատճենը, որով նշված է, որ (մեջբերում). «Փոխառության պայմանագրով դրամը կամ տեսակային հատկանիշով որոշվող այլ գույքը փոխառուին են հանձնվում սեփականության իրավունքով: ՀՀ քաղաքացիական օրենսգրքով փոխառության տրամադրված գույքի դիմաց հատուցման վճարում նախատեսված չէ (նախատեսված է նույն տեսակի և նույն որակի գույքի վերադարձ): Այս պայմաններում փոխառության պայմանագրի հիման վրա գույքի հանձնումը փոխառուին, կարծում եմ չի կարող համարվել ԱԱՀ-ով հարկվող գործարքի իրականացում՝ հատուցման վճարում օրենքով նախատեսված չլինելու պատճառով»:

Միաժամանակ, Բողոք բերած անձը նշել է, որ նշված գրությունից ևս հետևում է, որ Հայաստանի Հանրապետությունում հարկային մարմնի դիրքորոշումը դեռևս 2008 թվականից եղել է այնպիսին, որ փոխառությունը չի կարող համարվել ԱԱՀ-ով հարկվող գործարքի իրականացում, քանի որ օրենքով նախատեսված չէ հատուցման վճարում:

Ուստի Բողոք բերած անձը գտնում է, որ Ստուգման ակտը 4-րդ կետի «բ» ենթակետի մասով ևս ոչ իրավաչափ է և ենթակա է վերացման:

3. Բողոք բերած անձը, հաշվի առնելով վերոգրյալը գտել է, որ անհիմն է նաև

Գանգատարկման հանձնաժողովի այն դիրքորոշումը, թե Ընկերությունն իբրև պետք է հաշվեգրման եղանակով իրականացնել իր եկամուտների և ծախսերի հաշվառում:

Տվյալ դեպքում, ինչպես նշվեց, քանի որ Ընկերությունը փոխառության գործարքի արդյունքում որևէ եկամուտ չի ստացել և չէր էլ ստանալու, ուստի անհիմն է վերջինիս նկատմամբ վերոնշյալ պարտավորության առաջադրումը: Այլ կերպ ասած, քանի որ տվյալ դեպքում առկա չի եղել եկամտի ստացում, ուստի Ընկերությունը պարտականություն չի կրել հաշվեգրման եղանակով իրականացնելու եկամուտների հաշվառում:

ՀՀ Սահմանադրության 39-րդ հոդվածի համաձայն, ոչ ոք չի կարող կրել պարտականություններ, որոնք սահմանված չեն օրենքով:

«Իրավական ակտերի մասին» ՀՀ օրենքի 68-րդ հոդվածի 2-րդ մասի համաձայն. «Ոչ ոք չի կարող կրել պարտականություններ, որոնք սահմանված չեն օրենքով, ինչպես նաև օրենքով ուղղակի նախատեսված դեպքերում՝ օրենսդրական այլ ակտերով: Պարտականությունների կատարման կարգը, պայմանները և ծավալը որոշում են օրենքով, իսկ օրենքով ուղղակի նախատեսված դեպքերում՝ օրենսդրական այլ ակտերով: Անձինք կարող են ենթարկվել պատասխանատվության միայն օրենքով նախատեսված դեպքերում, կարգով և չափով»:

Միաժամանակ, Բողոք բերած անձը փաստել է, որ որևէ օրենքով կամ այլ իրավական ակտով սահմանված չէ, որ Ընկերությունը եկամուտ չստանալու կամ եկամուտ ստանալու իրավունք ձեռք չբերելու դեպքում պարտավոր է իրականացնել եկամուտների հաշվեգրման եղանակով հաշվառում:

Ավելին, ըստ Բողոք բերած անձի, «Շահութահարկի մասին» ՀՀ օրենքի 43-րդ հոդվածի «ա» կետի համաձայն, 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, իսկ տվյալ դեպքում որևէ գումար (եկամուտ) շահույթ ստանալու իրավունք Ընկերությունը ձեռք բերած չի եղել, հետևաբար խոսք չի կարող գնալ այն մասին, թե իբրև վերջինս ունեցել է եկամուտների հաշվեգրման եղանակով հաշվառում իրականացնելու պարտականություն:

4. Բողոք բերած անձը նշել է, որ «Հայաստանի Հանրապետությունում ստուգումների

կազմակերպման և անցկացման մասին» Հայաստանի Հանրապետության օրենքի 1-ին հոդվածի 2-րդ կետի համաձայն՝ ստուգումն օրենքի հիման վրա իրականացվող ընթացակարգ է, որով պարզվում է տնտեսավարող սուբյեկտի ներկայացրած հաշվետվությունների, Հայաստանի Հանրապետության օրենսդրությամբ նախատեսված հայտարարագրերի, հարկերի և պարտադիր այլ վճարների գծով նախատեսված հաշվարկների, ելակետային տվյալների, այլ փաստաթղթերի (այսուհետ՝ հաշվետվություն) արժանահավատությունը և վերջինիս ծավալած փաստացի գործունեության համապատասխանությունն օրենքների և այլ իրավական ակտերի պահանջներին:

«Հայաստանի Հանրապետությունում ստուգումների կազմակերպման և անցկացման մասին» Հայաստանի Հանրապետության օրենքի 3-րդ հոդվածի 1-ին կետի համաձայն՝ ստուգման նպատակը տնտեսավարող սուբյեկտի գործունեության ոլորտում օրենքի և այլ իրավական ակտերի հիման վրա պետական մարմիններին ներկայացված կամ հրապարակված հաշվետվությունների արժանահավատությունը պարզելը, Հայաստանի Հանրապետության օրենքների ու այլ իրավական ակտերի պահանջների կատարման նկատմամբ պետական հսկողություն իրականացնելը և տնտեսավարող սուբյեկտի գույքային իրավունքները պաշտպանելը, իսկ Հայաստանի Հանրապետության քրեական դատավարության օրենսգրքին համապատասխան նշանակված ստուգումների դեպքում նաև տնտեսավարող սուբյեկտի գործունեության հետ կապված առանձին տարրերի փաստացի իրավիճակը պարզելն է:

Նշված հոդվածում պարունակվող իրավական նորմի բովանդակությունից ակնհայտ է, որ տնտեսավարող սուբյեկտի գույքային իրավունքները պաշտպանելը հանդիսանում է ստուգման նպատակներից մեկը, հետևաբար ստուգումն իրականացնող պաշտոնատար անձանց կողմից օրենքի պահանջների պահպանմամբ, այդ թվում՝ օրենքի ճիշտ կիրառմամբ վարչական ակտի ընդունումը հանդիսանում է այդ նպատակի պահպանման կամ իրականացման երաշխիքներից մեկը:

Բողոք բերած անձը նշել է, որ իր նախադեպային որոշումներում ՀՀ վճարելի դատարանն արձանագրել է՝ օրենսդիրը ոչ իրավաչափ է դիտում այն վարչական ակտը, որն ընդունվել է ներկայացված այնպիսի փաստաթղթերի հիման վրա, որոնցից ակնհայտ է, որ տվյալ վարչական ակտով ըստ էության պետք է ընդունվեր այլ որոշում: Ընդ որում, տվյալ ակտի ոչ իրավաչափ անվավեր լինելու հանգամանքը կարող է ճանաչվել ինչպես այդ ակտն ընդունող վարչական մարմնի կամ դրա վերադաս մարմնի

կողմից, այնպես էլ դատական կարգով (ըստ հայցի «Յուպիտեր» ՍՊԸ-ի ընդդեմ ՀՀ կառավարությանն առընթեր պետական եկամուտների կոմիտեի Գորիսի տարածքային հարկային տեսչության 20.05.2009 թվականի թիվ 1000041 ստուգման ակտը մասնակիորեն անվավեր ճանաչելու պահանջի մասին վարչական գործով Վճռաբեկ դատարանի 25.06.2010 թվականի թիվ ՎԴ1/0073/05/09 որոշումը):

Տվյալ պարագայում ներկայացված փաստաթղթերից, այդ թվում փոխառության պայմանագրից հետևում է, որ ըստ էության պետք է ընդունվեր այլ որոշում:

Ուստի ելնելով վերոգրյալից՝ Բողոք բերած անձը գտնում է, որ առկա չի եղել որևէ հիմք՝ Ընկերության նկատմամբ շահութահարկի գծով և ԱԱՀ-ի մասով (մասնավորապես՝ Ստուգման ակտի «բ» ենթակետով) լրացուցիչ հարկային պարտավորություններ, տույժեր և տուգանքներ առաջադրելու համար:

Վերոգրյալի հիման վրա Բողոք բերած անձը խնդրել է անվավեր ճանաչել Գանգատարկման հանձնաժողովի 04.08.2017թ. թիվ 46/9 որոշումը և 03.07.2017թ. թիվ 1011617 ստուգման ակտի 1-ին՝ «Շահութահարկ» կետը և 4-րդ՝ «Ավելացված արժեքի հարկ» կետի «բ» ենթակետը:

2. Մասնակցի դիրքորոշումը.

Բողոք բերած անձի դիրքորոշումը հստակեցնելու նպատակով Հանձնաժողովը 2017թ.-ի հոկտեմբերի 14-ին անցկացրել է լսումներ, որին ներկայացել էր Բողոք բերած անձը՝ ի դեմս լիազորված անձ Արամազդ Կիվիրյանի:

Վերջինս լսումների ընթացքում հայտնեց, որ պնդում է բողոքով ներկայացված պահանջը:

3. Բողոքի քննության համար էական նշանակություն ունեցող փաստերը.

Բողոք բերած անձի և ՀՀ ԿԱ պետական եկամուտների կոմիտեի կողմից Հանձնաժողովին ներկայացված փաստաթղթերի ուսումնասիրության արդյունքում գտնում ենք, որ սույն բողոքի քննության համար էական նշանակություն ունեն հետևյալ փաստական հանգամանքները.

- ՀՀ ԿԱ ՊԵԿ նախագահի 16.12.2016թ. թիվ 1011617 հանձնարարագրի հիման վրա Ընկերությունում 31.01.2017թ.-12.06.2017թթ. իրականացվել է բյուջեի հետ փոխհարաբերությունների և հարկային մարմնի կողմից վերահսկվող ՀՀ օրենսդրության առանձին պահանջների կատարման ճշտության ստուգում:

- Իրականացված ստուգման արդյունքում 03.07.2017թ. կազմվել է թիվ 1011617 ստուգման ակտը:

- Ստուգման ակտի 1-ին՝ «Շահութահարկ» կետի համաձայն. «Ընկերությունը 28.12.2015թ. թիվ 1 փոխառության պայմանագրով քաղաքացի Գոռ Մկրտչյանին որպես սեփականություն հանձնել է 60210 կգ. այլուր և 31701 կգ. շաքարավազ, պայմանագրերով փոխառությունը տրամադրվում է մինչև 15.01.2018թ.» փոխապուրին վերադարձնելով նույն տեսակի ու որակի գույք (ապրանք): Փոխառության պայմանագրին կից հավելվածում նշված է ապրանքատեսակը և քանակը:

Ընկերության կողմից ՀՏ ներկայացված 2015թ.-ի շահութահարկի հաշվարկի համաձայն, նշված փոխառությունը չի դիտվել որպես իրացում և չի ներառվել Ընկերության 2015թ.-ի համախառն եկամտի մեջ, սակայն փոխառության տրված ապրանքների արժեքը 10.793.913 դրամ (առանց ԱԱՀ), նվազեցվել է 2015 թ.-ի հարկվող շահույթը որոշելիս:

ՀՀ քաղաքացիական օրենսգրքի 46-րդ գլխի 877-րդ հոդվածի 1-ին կետի համաձայն, փոխառության պայմանագրով մեկ կողմը (փոխապուրին) մյուս կողմի (փոխառուի) սեփականությանն է հանձնում դրամ կամ տեսակային հատկանիշով որոշվող այլ գույք, իսկ փոխառուն պարտավորվում է փոխապուրին վերադարձնել միևնույն գումարի դրամ (փոխառության գումարը) կամ փոխապուրից ստացված գույքին հավասար և նույն տեսակի ու որակի գույք:

Ընկերության կողմից խախտվել է «Շահութահարկի մասին» ՀՀ օրենքի 7-րդ հոդվածի 2-րդ կետի «ա» ենթակետի պահանջը:

Համաձայն «Շահութահարկի մասին» ՀՀ օրենքի 33-րդ հոդվածի, հարկվող շահույթի նկատմամբ հաշվարկվում է շահութահարկ 20% դրույքաչափով, որը կազմում է ընդամենը 2.158.783 դրամ (10.793.913 x 20%):

Համաձայն «Հարկերի մասին» ՀՀ օրենքի 27-րդ հոդվածի, հարկվող օբյեկտը թաքցնելու կան այն պակաս ցույց տալու դեպքում հարկ վճարողից սույն օրենքով սահմանված կարգով գանձվում է թաքցված կամ պակաս ցույց տրված հարկվող օբյեկտի համար նախատեսված (հարկային մարմնի կողմից հաշվարկված) հարկի գումարը, ինչպես նաև տուգանք՝ այդ գումարի 50 տոկոսի չափով, իսկ հարկային մարմնի կողմից խախտումն արձանագրվելուց հետո մեկ տարվա ընթացքում նույն հարկատեսակի գծով հարկվող օբյեկտը կրկին թաքցնելու կամ պակաս ցույց տալու դեպքում տուգանք՝ հարկի ամբողջ գումարի չափով: Տվյալ դեպքում գանձվում է պակաս հաշվարկված 2.158.783 դրամ շահութահարկի գումարը, ինչպես նաև տուգանք այդ գումարի 50%-ի չափով՝

1.079.392 դրամ:

Համաձայն «Հարկերի մասին» ՀՀ օրենքի 25-րդ հոդվածի, շահութահարկի հաշվարկը սխալ կազմելու համար գանձվում է տուգանք այդ խախտումների արդյունքում պակաս հաշվարկված հարկի գումարի 10%-ի չափով, որը կազմում է 215.878 դրամ:

Համաձայն «Հարկերի մասին» ՀՀ օրենքի 23-րդ հոդվածի՝ հարկի վճարումը սահմանված ժամկետներից ուշացնելու դեպքում ժամկետանց յուրաքանչյուր օրվա համար հարկ վճարողը վճարում է տույժ ժամանակին չմուծված հարկի գումարի 0.15%-ի չափով՝ ընդամենը 1.181.934 դրամ: Տույժերը հաշվարկելիս հաշվի են առնվել Ընկերության անձնական հաշվի քարտում առկա գերավճարները:

Ընդամենը շահութահարկի մասով Ընկերությանը առաջադրվում է 4.635.987 դրամ լրացուցիչ հարկային պարտավորություն»:

- Ստուգման ակտի 4-րդ՝ «Ավելացված արժեքի հարկ» կետի «բ» ենթակետի համաձայն. «բ) Ընկերությունը 28.12.2015թ.-ի թիվ 1 փոխառության պայմանագրով քաղաքացի Գոռ Մկրտչյանին որպես սեփականություն հանձնել է 60.210կգ. այլուր և 31.701 կգ. շաքարավազ: Ընկերությունը նշված փոխառությունը չի դիտել որպես ԱԱՀ-ով հարկվող գործարք և չի ներառել հաշվետու ժամանակաշրջանների համար ՀՏ ներկայացված ԱԱՀ-ի հաշվարկի մեջ:

Խախտվել է «ԱԱՀ-ի մասին» ՀՀ օրենքի 6-րդ հոդվածի 1-ին կետի պահանջը, այն է՝ ԱԱՀ-ով հարկվող գործարքներ են համարվում ապրանքների մատակարարումը, որն իրականացվում է ապրանքների սեփականության իրավունքը որևէ ձևով կատարվող հատուցման դիմաց այլ անձի փոխանցելու միջոցով:

«ԱԱՀ-ի մասին» ՀՀ օրենքի 8-րդ հոդվածի 1-ին կետի համաձայն, ապրանքների մատակարարման և ծառայությունների մատուցման դեպքերում՝ ԱԱՀ-ով հարկվող շրջանառություն է համարվում դրանց արժեքը դրամական արտահայտությամբ (ներառյալ՝ այդ արժեքին օրենքով միացվող այլ վճարումները)՝ առանց ԱԱՀ-ի, որը գնորդը պետք է վճարի մատակարարին որպես հատուցում: Տվյալ դեպքում փոխառությունների արժեքը հաշվարկվել է Ընկերության կողմից ներկայացված սկզբնական հաշվապահական հաշվառման փաստաթղթերի հիման վրա և կազմում է 10.793.913 դրամ (առանց ԱԱՀ-ի):

«ԱԱՀ-ի» մասին ՀՀ օրենքի 4-րդ հոդվածի 2-րդ կետի համաձայն՝ հարկային մարմին ներկայացված ԱԱՀ-ի հաշվարկներով պետական բյուջե վճարման ենթակա ԱԱՀ-ի գումարը պակաս ցույց տալու կամ պետական բյուջեից հաշվանցման ենթակա գումարն

ավել ցույց տալու համապատասխան դեպքերի համար հարկ վճարողից գանձվում կամ առաջադրվում է ավել հաշվարկված՝ պետական բյուջեից հաշվանցման ենթակա գումարը՝ 2014թ.-ի առաջին եռամսյակի համար՝ 223.378 դրամ, երկրորդ եռամսյակի համար՝ 15.837 դրամ, երրորդ եռամսյակի համար՝ 86.684 դրամ, չորրորդ եռամսյակի համար՝ 69.664 դրամ, 2015թ.-ի հոկտեմբեր ամսվա համար՝ 44.993 դրամ և դեկտեմբեր ամսվա համար՝ 2.158.783 դրամ, ընդամենը՝ 2.599.339 դրամ (2014թ.-ին 395.563 դրամ, 2015 թ.-ին՝ 2.203.776 դրամ), ինչպես նաև գանձման է առաջադրվում փուլանք պետական բյուջե վճարման ենթակա ԱԱՀ-ի գումարի 50%-ի չափով, 2014թ.-ի առաջին եռամսյակի համար՝ 111.689 դրամ, երկրորդ եռամսյակի համար՝ 7.919 դրամ, երրորդ եռամսյակի համար՝ 43.342 դրամ, չորրորդ եռամսյակի համար՝ 34.832 դրամ, 2015թ.-ի հոկտեմբեր ամսվա համար՝ 22.497 դրամ և դեկտեմբեր ամսվա համար՝ 1.079.392 դրամ, ընդամենը՝ 1.299.671 դրամ (2014թ.-ին՝ 197.782 դրամ, 2015թ.-ին՝ 1.101.889 դրամ):

Համաձայն «Հարկերի մասին» ՀՀ օրենքի 30.1. հոդվածի հարկային օրենսդրության խախտումներ հայտնաբերելու դեպքում հարկային պարտավորություններ չեն կարող առաջանալ, եթե փվյալ խախտումը հայտնաբերվել է այն կատարելու փարվան անմիջապես հաջորդող երեք տարին լրանալուց հետո, 2014թ.-ի առաջին եռամսյակի համար հաշվարկված 223.378 դրամ ԱԱՀ-ի և 111.689 դրամ ԱԱՀ-ի փուլանքի մասով Ընկերությանը հարկային պարտավորություններ չեն առաջադրվում:

Համաձայն «Հարկերի մասին» ՀՀ օրենքի 25-րդ հոդվածի, ԱԱՀ-ի հաշվարկները սխալ կազմելու համար գանձվում է փուլանք այդ խախտումների արդյունքում պակաս հաշվարկված հարկի գումարի 10%-ի չափով՝ ընդամենը 237.596 դրամ (2014թ.-ի համար 17.219 դրամ, 2015թ.-ի համար՝ 220.377 դրամ):

Համաձայն «Հարկերի մասին» ՀՀ օրենքի 23-րդ հոդվածի, հարկի վճարումը սահմանված ժամկետներից ուշացնելու դեպքում ժամկետանց յուրաքանչյուր օրվա համար հարկ վճարողը վճարում է փուլ ժամանակին չմուծված հարկի գումարի 0.15 տոկոսի չափով, ընդամենը՝ 1.289.698 դրամ (2014թ.-ի համար 86.146 դրամ, 2015թ.-ի համար 1.203.552 դրամ): Տույժերը հաշվարկելիս հաշվի են առնվել Ընկերության անձնական հաշվի քարտում առկա գերավճարները»:

- ՀՀ ԿԱ ՀՊԾ հարկային հաշվանցումների հսկողության վարչության պետին ուղղված ՀՀ ԿԱ հարկային պետական ծառայության պետի տեղակալի 16.06.2008թ. թիվ Ն-4483/2-1 պատասխան գրության համաձայն. «Ավելացված արժեքի հարկի մասին» ՀՀ օրենքի 15-րդ հոդվածի 17-րդ կետի համաձայն ԱԱՀ-ից ազատվում է, մասնավորապես՝

բանկերի, վարկային կազմակերպությունների և այլ անձանց կողմից վարկերի (փոխառությունների) տրամադրումը: Քանի որ օրենքով բացառություն չի սահմանված արտոնությունը կիրառելի է ինչպես դրամական, այնպես էլ ապրանքային փոխառությունների դեպքում: Նշված արտոնությունը կիրառելի է փոխառության պայմանագրով նախատեսված տոկոսից առաջացող շրջանառության նկատմամբ (եթե փոխառության պայմանագրով նախատեսված է տոկոսի գանձում):

Ինչ վերաբերվում է փոխառության պայմանագրով տրամադրվող ապրանքի արժեքին ապա, հայտնում եմ, որ ՀՀ քաղաքացիական օրենսգրքի 46-րդ գլխով (877-րդ հոդված) նախատեսված է, որ փոխառության պայմանագրով դրամը կամ տեսակային հատկանիշով որոշվող այլ գույք փոխառուին են հանձնվում սեփականության իրավունքով: ՀՀ քաղաքացիական օրենսգրքով փոխառությամբ տրամադրված գույքի դիմաց հատուցման վճարում նախատեսված չէ (նախատեսված է նույն տեսակի և նույն որակի գույքի վերադարձ): Այս պայմաններում, փոխառության պայմանագրի հիման վրա գույքի հանձնումը փոխառուին, կարծում եմ, չի կարող համարվել ԱԱՀ-ով հարկվող գործարքի իրականացում՝ հատուցման վճարում օրենքով նախատեսված չլինելու պատճառով»:

- Բողոք բերած անձը 17.07.2017թ. բողոք է ներկայացրել ՀՀ ԿԱ ՊԵԿ հարկային և մաքսային մարմինների գանգատարկման հանձնաժողովին՝ խնդրելով անվավեր ճանաչել ՀՀ ԿԱ ՊԵԿ փոքր հարկ վճարողների հարկային տեսչություն-վարչության 03.07.2017թ. թիվ 1011617 ստուգման ակտի 1-ին՝ «Շահութահարկ» կետը և 4-րդ՝ «Ավելացված արժեքի հարկ» կետի «բ» ենթակետը:

- Գանգատի քննության արդյունքում Գանգատարկման հանձնաժողովի կողմից 04.08.2017թ. կայացվել է թիվ 46/9 որոշումը, որով՝ հիմք ընդունելով ՀՀ քաղաքացիական օրենսգրքի 163-րդ հոդվածի 1-ին և 2-րդ մասերը, 172-րդ հոդվածի 2-րդ մասը, 176-րդ, 177-րդ հոդվածները, 279-րդ հոդվածի 1-ին մասը, 813-րդ, 819-րդ հոդվածները, 877-րդ հոդվածի 1-ին մասը, 878-րդ հոդվածը, 879-րդ հոդվածի 3-րդ մասը, «Ավելացված արժեքի հարկի մասին» ՀՀ օրենքի 6-րդ հոդվածի 1-ին կետը, 8-րդ հոդվածի 1-ին կետը, «Շահութահարկի մասին» ՀՀ օրենքի 7-րդ հոդվածի 1-ին և 2-րդ կետերը, 42-րդ հոդվածը, 43-րդ հոդվածի «ա» կետը, «Իրավական ակտերի մասին» ՀՀ օրենքի 86-րդ հոդվածի 1-ին մասը և հաշվի առնելով գործին առնչվող փաստական հանգամանքները, գանգատը մերժել է:

4. Պատճառաբանություններ և եզրահանգումներ.

Բողոքի և դրա քննարկման համար էական նշանակություն ունեցող փաստական հանգամանքների ուսումնասիրության արդյունքում Հանձնաժողովը գտնում է, որ **բողոքը ենթակա է մերժման** հետևյալ հիմնավորմամբ.

1) Անդրադառնալով ավելացված արժեքի հարկի մասով բողոքին և դրա հիմքերին, Հանձնաժողովը գտնում է, որ Գանգատարկման հանձնաժողովի որոշումը Ստուգման ակտի ԱԱՀ-ին առնչվող 4-րդ կետի «բ» ենթակետի վերաբերյալ իրավաչափ է՝ հետևյալ հիմնավորմամբ.

Մասնավորապես, Գանգատարկման հանձնաժողովն անդրադառնալով փոխառության գործարքի ԱԱՀ-ով հարկման ենթակա լինելուն՝ հիմք ընդունելով **«Ավելացված արժեքի հարկի մասին» ՀՀ օրենքի 5-րդ և 6-րդ հոդվածների**, ինչպես նաև ՀՀ քաղաքացիական օրենսգրքի՝ սեփականության, պահատվության և փոխառության հարաբերությունները կարգավորող դրույթները, արել է հետևյալ եզրահանգումը. «Քննարկվող դեպքում առկա է սեփականության իրավունքի փոխանցում, որի դիմաց փոխատուն ձեռք է բերում սեփականության իրավունքով փոխանցված գույքին հավասար քանակի և նույն տեսակի ու որակի գույք ստանալու իրավունք, որպիսի պարագայում առկա է օրենքով սահմանված՝ ԱԱՀ-ով հարկվող գործարքը»:

Հանձնաժողովը գտնում է, որ սույն մասով բողոքի քննության համար էական են հետևյալ հարցադրումները՝

ա. փոխառության պայմանագրի կնքման դեպքում տեղի ունենում է արդյո՞ք փոխատուին պատկանող գույքի նկատմամբ սեփականության իրավունքի փոխանցում փոխառուին.

բ. փոխառության պայմանագրով վերադարձման ենթակա գույքը հանդիսանում է արդյո՞ք փոխառության հանձնված գույքը:

Նշված հարցադրումների առնչությամբ Հանձնաժողովը գտնում է, որ Գանգատարկման հանձնաժողովի արտահայտած դիրքորոշումը՝ կապված փոխառության շրջանակներում գույքը որպես սեփականություն հանձնելու հետ, իրավաչափ է և բխում է **ՀՀ քաղաքացիական օրենսգրքի 877-րդ հոդվածի 1-ին մասի** տառացի մեկնաբանությունից, համաձայն որի՝ փոխատուն փոխառուի սեփականությանն է հանձնում դրամ կամ տեսակային հատկանիշով որոշվող այլ գույք, իսկ փոխառուն պարտավորվում է փոխատուին վերադարձնել միևնույն գումարի դրամ (փոխառության

գումարը) կամ փոխատուից **ստացված գույքին հավասար քանակի և նույն տեսակի ու որակի գույք:**

Ընդ որում, նշված հանգամանքն անմիջականորեն պայմանավորված է նաև փոխառության պայմանագրով փոխանցման ենթակա գույքի իրավական ռեժիմով, մասնավորապես՝ որպես այդպիսին հանդես են գալիս տեսակային հատկանիշով որոշվող գույքերը, ինչն էլ իր հերթին բացառում է անհատապես որոշվող գույքի վերաբերյալ փոխառության պայմանագրի կնքումը, քանի որ փոխվում է պայմանագրի էությունը:

Մասնավորապես, ՀՀ քաղաքացիական օրենսգրքի 139-րդ հոդվածի համաձայն. «1. **Անհատապես որոշվող** գույք է համարվում այլ գույքից իրեն ներհատուկ հատկանիշներով առանձնացված գույքը: **Անհատապես որոշվող գույքն անփոխարինելի է:**

2. **Տեսակային հատկանիշներով որոշվող** գույք է համարվում նույն տեսակի այլ գույքին ներհատուկ հատկանիշներով օժտված և թվով, քաշով ու չափով որոշվող գույքը: **Տեսակային հատկանիշներով որոշվող գույքը փոխարինելի է:**»:

Քաղաքացիական օրենսդրության շրջանակներում իրականացված վերոհիշյալ դասակարգումն ինքնանպատակ չէ և գույքի իրավական ռեժիմը՝ կախված գույքի անհատապես որոշվող կամ տեսակային հատկանիշներով որոշվող լինելուց ուղղակիորեն կանխորոշում է դրա վերաբերյալ կնքված այն պայմանագրերի էությունը, որոնցում սահմանվում է գույքի վերադարձման պարտավորություն:

Մասնավորապես, ի տարբերություն փոխառության պայմանագրի, վարձակալության պայմանագրի կնքման պարագայում սահմանվում է վարձակալի պարտավորությունը վարձատուին վերադարձնել վերջինից ստացված նույն գույքը, որն իր հերթին կանխորոշում է որպես վարձակալության առարկա հանդիսացող գույքի անհատապես որոշվող լինելու պարտադիր պայմանը:

Մինչդեռ, փոխառության պայմանագրով որպես առարկա տեսակային հատկանիշներով որոշվող գույքի սահմանումը և դրա նկատմամբ սեփականության իրավունքի փոխանցումն ինքնանպատակ չէ, հաշվի առնելով այն փաստը, որ վերադարձման դեպքում գույքը նույնականացման ենթակա չէ, հետևաբար գործում է այն պահանջը, որ փոխատուն փոխառուին է վերադարձնում ոչ թե նույն գույքը, այլ նույն տեսակի, որակի և քանակի գույք, որպիսի պարագայում պարտավորությունը դադարում է զուտ «վերադարձ» գնահատվելուց, և փոխատուն ձեռք է բերում այլ գույք ստանալու պահանջի իրավունք, որը որպես գործարքի հատուցելիություն բնորոշելը բխում է ՀՀ քաղաքացիական օրենսգրքի ընդհանուր կարգավորումներից:

Նշվածի արդյունքում Հանձնաժողովը գտնում է, որ առկա են եղել **«Ավելացված արժեքի հարկի մասին» ՀՀ օրենքի 6-րդ հոդվածի 1-ին պարբերության 1-ին կետով սահմանված ԱԱՀ-ով հարկվող գործարքներին բնորոշ բոլոր հատկանիշները, մասնավորապես՝**

1) առկա է եղել **ապրանքի մատակարարում՝ գործարք, որն իրականացվում է ապրանքների** (այդ թվում՝ արտադրանքի և անշարժ գույքի) **սեփականության իրավունքը այլ անձի փոխանցելու միջոցով,**

2) սեփականության իրավունքը փոխանցվել է **որևէ ձևով կատարվող հատուցման դիմաց, որպիսի հանդիսանում է այլ գույք ստանալու պահանջի իրավունքը, իսկ դրա իրացման դեպքում նաև ստացվող գույքը:**

Հետևաբար, Հանձնաժողովը գտնում է, որ առկա չեն «Վարչարարության հիմունքների և վարչական վարույթի մասին» ՀՀ օրենքի 63-րդ հոդվածով սահմանված հիմքեր, Ստուգման ակտի 4-րդ կետի «բ» ենթակետը՝ ԱԱՀ-ի առնչությամբ, և դրա վերաբերյալ Գանգատարկման հանձնաժողովի որոշումն անվավեր ճանաչելու համար:

2) Անդրադառնալով շահութահարկի վերաբերյալ Ստուգման ակտի 1-ին կետով արձանագրված խախտմանը, Հանձնաժողովը գտնում է, որ այդ մասով բողոքն անհիմն է և ենթակա է մերժման՝ հետևյալ հիմնավորմամբ.

Ստուգման ակտի վերոհիշյալ կետով ամրագրված խախտման առնչությամբ Հանձնաժողովը էական է համարում հետևյալ հարցադրմանն անդրադառնալը՝

- իրավաչափ է արդյո՞ք Ընկերության կողմից փոխառության գործարքի արդյունքում Ընկերության ձեռք բերած ակտիվը (եկամուտը)՝ նույն տեսակի, քանակի և որակի գույքի ստացման պահանջի իրավունքի տեսքով, համախառն եկամտի կազմում չներառելը՝ հաշվի առնելով նաև այն փաստը, որ փոխառության գործարքի արդյունքում սեփականության իրավունքով փոխանցված գույքի արժեքը՝ 10.793.913 ՀՀ դրամի չափով, Ընկերությունը ընդգրկել է նվազեցման ենթակա ծախսերի շրջանակում:

Նշվածի առնչությամբ Հանձնաժողովը կարևորում է հետևյալ իրավական կարգավորումները.

«Շահութահարկի մասին» ՀՀ օրենքի 9-րդ հոդվածի համաձայն, հարկվող շահույթը որոշելիս համախառն եկամտից թույլատրվում է կատարել սույն գլխով նախատեսված նվազեցումները (ծախսեր, կորուստներ և այլ նվազեցումներ): Նվազեցումների միևնույն գումարը համախառն եկամտից հանվում է միայն մեկ անգամ:

Նույն օրենքի 10-րդ հոդվածի 1-ին մասի համաձայն. «Հարկվող շահույթը որոշելիս համախառն **եկամուտը նվազեցվում է դրա ստացման հետ կապված** անհրաժեշտ և փաստաթղթերով հիմնավորված ծախսերի չափով:

Սույն օրենքի իմաստով՝

ա) ծախս է համարվում հաշվետու տարվա ընթացքում ակտիվների արտահոսքը, նվազումը կամ պարտավորությունների աճը, որոնք հանգեցնում են հարկատուի սեփական կապիտալի նվազեցման. :»:

Հանձնաժողովն արձանագրում է, որ Բողոք բերած անձի գործողությունները հակասական են և չեն բխում հարկային օրենսդրության կարգավորումներից՝ հետևյալ հիմնավորմամբ.

Նախ, Ընկերությունը վիճարկելով փոխառության՝ որպես ապրանքի իրացման գործարք հանդես գալը, այնուամենայնիվ դրա արդյունքում փոխառության առարկա գույքի արժեքը նվազեցրել է որպես ծախս, անտեսելով այն հանգամանքը, որ «Շահութահարկի մասին» ՀՀ օրենքի 10-րդ հոդվածի 1-ին մասի և նույն օրենքի 32-րդ հոդվածի 1-ին մասի համաձայն, փոխառության առարկա ապրանքի արժեքը պետք է անմիջականորեն կապված լինի համապատասխան եկամտի ստացման հետ և նվազեցվի այդ ապրանքների իրացմանը համամասնորեն, հետևաբար, Ընկերությունն անուղղակիորեն ճանաչել է գործարքով ապրանքի իրացման հանգամանքը:

Անդրադառնալով հարցադրմանն առ այն՝ կիրառելի է արդյո՞ք նշված հարաբերության նկատմամբ «Շահութահարկի մասին» ՀՀ օրենքի 7-րդ հոդվածի 2-րդ կետի «ա» ենթակետի կարգավորումը, Հանձնաժողովը՝ հիմք ընդունելով նաև սույն որոշմամբ ավելացված արժեքի հարկի մասով արտահայտած դիրքորոշումը՝ փոխառության գործարքի՝ որպես հատուցմամբ ապրանքի մատակարարման գործարք հանդիսանալու վերաբերյալ, գտնում է, որ Ստուգման ակտի 1-ին կետով խախտման ամրագրումն իրավաչափ է, քանի որ Ընկերությունը ապրանքի իրացման դիմաց ձեռք է բերել այլ գույք ստանալու պահանջի իրավունք, որը ելնելով Գանգատարկման հանձնաժողովի որոշմամբ սահմանված ծախսերի և եկամուտների հաշվեգրման սկզբունքի կիրառման անհրաժեշտությունից, պետք է արտացոլված լիներ Ընկերության շահութահարկի հաշվարկի մեջ, սակայն չի արտացոլվել:

Նշված եզրահանգումը պայմանավորված է «Շահութահարկի մասին» ՀՀ օրենքի 7-րդ հոդվածի 1-ին մասի, 2-րդ մասի «ա» կետի, 9-րդ հոդվածի, 10-րդ հոդվածի 1-ին մասի, 42-րդ հոդվածի և 43-րդ հոդվածի 1-ին պարբերության «ա» կետի

կարգավորումներով, որոնք անմիջականորեն կիրառելի են վիճարկվող իրավահարաբերության նկատմամբ:

Ինչ վերաբերվում է Բողոք բերած անձի այն փաստարկին, որ ապրանքային փոխառության տրամադրման դեպքում շահութահարկով հարկման նպատակով եկամուտ դիտարկելու (եկամտի ստացման իրավունքը ձեռք բերված համարելու հիմքով) դեպքում համանման մոտեցում պետք է ցուցաբերվի նաև դրամական փոխառությունների տրամադրման դեպքում, Հանձնաժողովը գտնում է, որ այդ փաստարկը հիմնավոր չէ՝ հաշվի առնելով հետևյալ իրավական կարգավորումները:

«Շահութահարկի մասին» ՀՀ օրենքի 3-րդ հոդվածի 1-ին կետի համաձայն՝ շահութահարկը որոշելիս հաշվառումն իրականացվում է հաշվապահական հաշվառումը և ֆինանսական հաշվետվությունները կարգավորող օրենքներով և այլ իրավական ակտերով սահմանված սկզբունքների և կանոնների հիման վրա, եթե նույն օրենքով չեն նախատեսվում դրանց կիրառման առանձնահատկությունները:

Հաշվապահական հաշվառման առումով դրամական փոխառության դեպքում եկամուտ է համարվում փոխառության տոկոսը (մասնավորապես՝ «Հասույթ» ՀՀՄՍ 18): Նույն մոտեցումն է ամրագրված նաև շահութահարկով հարկման առումով՝ «Շահութահարկի մասին» ՀՀ օրենքի 7-րդ հոդվածի 2-րդ կետի «դ» ենթակետով, որի համաձայն՝ եկամուտների թվին են դասվում փոխառության դիմաց ստացվող տոկոսները և այլ հատուցում: Այլ կերպ, «Շահութահարկի մասին» ՀՀ օրենքը դրամական փոխառությունների դեպքում հաշվապահական հաշվառումը կարգավորող իրավական ակտերից տարբերվող այլ կարգավորումներ չի սահմանել:

Մինչդեռ, ապրանքային փոխառությունների դեպքում ՀՀ քաղաքացիական օրենսգրքի 877-րդ հոդվածի 1-ին մասին համապատասխան՝ տեղի է ունենում ապրանքի սեփականության իրավունքի փոփոխություն՝ փոխատուից ստացված գույքին հավասար քանակի և նույն տեսակի ու որակի գույք ձեռք բերելու պահանջի իրավունքի (**այլ կերպ՝ այլ ակտիվի**) դիմաց, որի արդյունքում ապրանքային փոխառության տրամադրման դեպքում «Շահութահարկի մասին» ՀՀ օրենքի 7-րդ հոդվածի 1-ին մասի «ա» կետի և նույն օրենքի նույն հոդվածի 2-րդ մասի «ա» կետի կարգավորումներին համապատասխան պետք է հաշվեգրվի ապրանքների իրացումից եկամուտ:

Հետևաբար, ի տարբերություն ապրանքային փոխառությունների տրամադրման դեպքերի, դրամական միջոցների փոխառության տրամադրման դեպքում, փոխառության

հանձնված դրամի մասով «Շահութահարկի մասին» ՀՀ օրենքի դրույթներին համապատասխան եկամուտ չի ձևավորվում:

Արդյունքում, Հանձնաժողովը գտնում է, որ բացակայում են «Վարչարարության հիմունքների և վարչական վարույթի մասին» ՀՀ օրենքի 63-րդ հոդվածով սահմանված հիմքերը՝ Ստուգման ակտը շահութահարկի վերաբերյալ արձանագրված խախտման մասով անվավեր ճանաչելու համար:

Վերոգրյալի արդյունքում՝ ղեկավարվելով «Վարչարարության հիմունքների և վարչական վարույթի մասին» ՀՀ օրենքի 76-րդ հոդվածի 4-րդ մասի, 1-ին մասի «բ» կետի պահանջներով՝

Ո Ր Ո Շ Ե Ց

1. «Սասնա ճրագ» ՍՊ ընկերության 28.08.2017թ.-ի վարչական բողոքը մերժել. ՀՀ ԿԱ ՊԵԿ հարկային և մաքսային մարմինների գանգատարկման հանձնաժողովի 04.08.2017թ. թիվ 46/9 որոշումը և ՀՀ ԿԱ ՊԵԿ փոքր հարկ վճարողների հարկային տեսչություն-վարչության 03.07.2017թ. թիվ 1011617 ստուգման ակտի 1-ին՝ «Շահութահարկ» կետը և 4-րդ՝ «Ավելացված արժեքի հարկ» կետի «բ» ենթակետը թողնել անփոփոխ:

2. Սույն որոշումն ուժի մեջ է մտնում ակտի ընդունման մասին վարչական վարույթի մասնակցին իրազեկելուն հաջորդող օրվանից և կարող է բողոքարկվել դատական կարգով:

ՀԱՆՁՆԱԺՈՂՈՎԻ ՆԱԽԱԳԱՀ՝

ԿԱՐԵՆ ԿԱՐԱՊԵՏՅԱՆ