

ՀԱՅԱՍՏԱՆԻ ՀԱՆՐԱՊԵՏՈՒԹՅԱՆ

ԿԱՌԱՎԱՐՈՒԹՅԱՆ ԱՌԸՆԹԵՐ ՊԵՏԱԿԱՆ ԵԿԱՄՈՒՏՆԵՐԻ ԿՈՄԻՏԵ

22 մարտի 2010 թ.
ք. Երևան

N 4

Պ Ա Շ Տ Ո Ն Ա Կ Ա Ն Պ Ա Ր Զ Ա Բ Ա Ն ՈՒ Մ

**ՇԱՀՈՒԹԱՀԱՐԿՈՎ ՀԱՐԿՄԱՆ ՆՊԱՏԱԿՈՎ ԱՐՏԱՐԺՈՒՅԹՈՎ ԱՐԺՈՒԹԱՅԻՆ
ԳՈՐԾԱՐՔՆԵՐԸ ՀԱՇՎԱՌԵԼՈՒ ՎԵՐԱԲԵՐՑԱԼ**

«Արժույթային կարգավորման և արժույթային վերահսկողության մասին» Հայաստանի Հանրապետության օրենքին (24 նոյեմբերի 2004 թվական, ՀՕ-135-Ն) համապատասխան արտարժույթով արժույթային գործարքներ (այսուհետ՝ Արտարժույթով արժույթային գործարքներ) իրականացնելիս, երբ գնանշումը և/կամ վճարումը կատարվում է արտարժույթով, շահութահարկի (այդ թվում՝ հարկային գործակալի կողմից եկամտի վճարման աղբյուրի մոտ ոչ ռեզիդենտի շահութահարկի) հաշվարկման ժամանակ «Շահութահարկի մասին» Հայաստանի Հանրապետության օրենքի (30 սեպտեմբերի 1997 թվականի, ՀՕ-155, այսուհետ՝ Օրենք) 3-րդ հոդվածի 3-րդ մասի, 8-րդ հոդվածի, 11-րդ հոդվածի «դ» ենթակետի, 43-րդ հոդվածի «գ» ենթակետի և 64-րդ հոդվածի դրույթները տարբեր կերպ են մեկնաբանվում:

Հաշվի առնելով, որ Հայաստանի Հանրապետությունում արտարժույթի նկատմամբ հայկական դրամի փոխարժեքը որոշվում է Հայաստանի Հանրապետության արտարժույթային շուկաներում արտարժույթի նկատմամբ հայկական դրամի տվյալ օրվա միջին փոխարժեքից (այսուհետ՝ Միջին փոխարժեք) ելնելով, որը հրապարակվում է Հայաստանի Հանրապետության կենտրոնական բանկի կողմից, և ղեկավարվելով «Իրավական ակտերի մասին» Հայաստանի Հանրապետության օրենքով սահմանված իրավական ակտի մեկնաբանման և դրա վերաբերյալ պաշտոնական պարզաբանումներ տալու համար սահմանված դրույթներով, **պաշտոնապես պարզաբանում եմ.**

1. Արտարժույթով արժույթային գործարքների շրջանակներում՝

1) ձեռքբերված արտարժույթի միավորի սկզբնական (ձեռքբերման) արժեքը որոշվում է արտարժույթի ձեռքբերման պահին Միջին փոխարժեքով.

2) դեբիտորական պարտքերի սկզբնական (ձեռքբերման) արժեքը որոշվում է ռեզիդենտի հանդեպ այլ անձանց (դեբիտորների) կողմից վճարման (այլ ձևով հատուցման) ենթակա պարտքի առաջացման, իսկ դեբիտորական պարտքերի մարումը (այդ թվում՝ մասնակի) կամ դուրս գրումը (այդ թվում՝ մասնակի) կատարվում է մարման (այդ թվում՝ մասնակի) կամ դուրս գրման (այդ թվում՝ մասնակի) պահին Միջին փոխարժեքից ելնելով.

3) այլ ակտիվների (հիմնական միջոցներ, արագամաշ առարկաներ, հումք և նյութեր, ապրանքներ, ոչ նյութական ակտիվներ, արժեթղթեր և այլն) սկզբնական (ձեռքբերման) արժեքը որոշվում է ակտիվի նկատմամբ սեփականության իրավունքի ռեզիդենտին անցնելու (այդ թվում՝ մաս-մաս) պահին միջին փոխարժեքից ելնելով, իսկ արտարժույթով արտահայտված այլ ակտիվների (այդ թվում՝ արժեթղթերի) մարումը (այդ թվում՝ մասնակի) կամ դուրս գրումը (այդ թվում՝ մասնակի) կատարվում է մարման (այդ թվում՝ մասնակի) կամ դուրս գրման (այդ թվում՝ մասնակի) պահին Միջին փոխարժեքից ելնելով.

4) կրեդիտորական պարտքերի սկզբնական (ձեռքբերման) արժեքը որոշվում է ռեզիդենտի կողմից այլ անձանց (կրեդիտորների) հանդեպ վճարման (այլ ձևով հատուցման) ենթակա պարտքի առաջացման, իսկ կրեդիտորական պարտքերի մարումը (այդ թվում՝ մասնակի) կամ դուրս գրումը կատարվում է մարման (այդ թվում՝ մասնակի) կամ դուրս գրման պահին Միջին փոխարժեքից ելնելով:

Մասնավորապես, Օրենքի 55-րդ հոդվածի 1-ին մասին համապատասխան՝

ա) արտաքին տնտեսական գործունեությանը դասվող գործարքների շրջանակներում ռեզիդենտի

կողմից ձեռքբերված ապրանքների և պարտավորությունների սկզբնական (ձեռքբերման) արժեքները որոշվում են մինչև Հայաստանի Հանրապետության պետական սահմանը հատելը ապրանքների նկատմամբ սեփականության իրավունքի ոչ ռեզիդենտից ռեզիդենտին անցնելու պահին (այլ ոչ թե՛ ներմուծված ապրանքների մաքսային մարմիններում հայտարարագրման օրը) Միջին փոխարժեքից ելնելով,

բ) արտաքին տնտեսական գործունեությանը չդասվող գործարքների շրջանակներում օտարերկրյա պետություններից ապրանքների ներմուծման դեպքում, երբ պայմանագրերից և սկզբնական (հաշվառման) փաստաթղթերից հնարավոր չէ որոշել ապրանքների նկատմամբ սեփականության իրավունքի ոչ ռեզիդենտից ռեզիդենտին անցնելու պահը, ռեզիդենտի կողմից ձեռքբերված ապրանքների և պարտավորությունների սկզբնական (ձեռքբերման) արժեքները որոշվում են մաքսային մարմիններում ներմուծված ապրանքների Հայաստանի Հանրապետության մաքսային մարմիններում հայտարարագրման օրը:

2. Արտարժույթը (կանխիկ, անկանխիկ) և արտարժույթով արտահայտված այլ ակտիվները (այդ թվում՝ արժեթղթեր, տրված վարկեր, տրված փոխառություններ և այլ դեբիտորական պարտքեր), արտարժույթով արտահայտված պարտավորությունները (այդ թվում՝ ստացված վարկեր, ստացված փոխառություններ, ստացված կանխավճարներ և այլ կրեդիտորական պարտքեր) ենթակա են վերագնահատման արտարժույթի, արտարժույթով արտահայտված այլ ակտիվների և պարտավորությունների մնացորդների փոփոխման, ինչպես նաև յուրաքանչյուր հաշվետու տարվա վերջին օրվա դրությամբ: Ընդ որում՝

1) Օրենքի 3-րդ հոդվածի 3-րդ մասի իմաստով հարկվող շահույթը որոշելիս արտարժույթը և արտարժույթով արտահայտված ակտիվներն ու պարտավորությունները հաշվառվում են սկզբնական (ձեռքբերման) արժեքով՝ հաշվի առնելով այդ վերագնահատման արդյունքները, որոնք Օրենքի 8-րդ հոդվածի և 11-րդ հոդվածի «դ» ենթակետի իմաստով հանդիսանում են նաև հարկվող շահույթի վրա ազդեցություն չունեցող «օրենքով սահմանված կարգով իրականացված վերագնահատման արդյունքներ» (այսուհետ՝ Վերագնահատման արդյունքներ):

2) Միջին փոխարժեքի աճի դեպքում՝

ա. արտարժույթի և արտարժույթով արտահայտված այլ ակտիվների՝ ընթացիկ և նախորդ Միջին փոխարժեքներից ելնելով հաշվարկված արժեքների միջև առաջացած դրական տարբերությունը, որպես Վերագնահատման դրական արդյունք, գումարվում է ակտիվի սկզբնական (ձեռքբերման) արժեքին և չի ներառվում համախառն եկամտի մեջ,

բ. պարտավորությունների՝ ընթացիկ և նախորդ Միջին փոխարժեքներից ելնելով հաշվարկված արժեքների վերագնահատումից առաջացած դրական տարբերությունը, որպես Վերագնահատման բացասական արդյունք, գումարվում է պարտավորության սկզբնական (ձեռքբերման) արժեքին և չի ներառվում նվազեցումների մեջ:

3) Միջին փոխարժեքի նվազման դեպքում՝

ա. արտարժույթի և արտարժույթով արտահայտված այլ ակտիվների՝ ընթացիկ և նախորդ Միջին փոխարժեքներից ելնելով հաշվարկված արժեքների միջև առաջացած բացասական տարբերությունը, որպես Վերագնահատման բացասական արդյունք, հանվում է ակտիվի սկզբնական (ձեռքբերման) արժեքից և չի ներառվում նվազեցումների մեջ,

բ. պարտավորությունների՝ ընթացիկ և նախորդ Միջին փոխարժեքներից ելնելով հաշվարկված արժեքների վերագնահատումից առաջացած բացասական տարբերությունը, որպես Վերագնահատման դրական արդյունք, հանվում է պարտավորության սկզբնական (ձեռքբերման) արժեքից և չի ներառվում համախառն եկամտի մեջ:

Մասնավորապես՝ արտարժույթի և արտարժույթով արտահայտված ակտիվի (պարտավորության) Վերագնահատման արդյունքներին են վերագրվում այն տարբերությունները, որոնք առաջացել են տարբեր ժամկետներում արտարժույթի և արտարժույթով արտահայտված ակտիվի (պարտավորության) ձեռքբերման և դրա դիմաց վճարումների կատարման հետևանքով:

3. Արտարժույթի փոխարկման գործարքներ իրականացնելիս գործարքի կողմերի միջև Միջին փոխարժեքից տարբերվող այլ փոխարժեք կիրառելու դեպքում Միջին փոխարժեքից և փաստացի կիրառված փոխարժեքից ելնելով հաշվարկված արտարժույթի արժեքների միջև առաջացած

տարբերությունները չեն հանդիսանում Վերագնահատման արդյունքներ և՛

1) արտարժույթ ձեռքբերողի մոտ դրական տարբերությունները («Միջին փոխարժեք» - «Փաստացի կիրառված փոխարժեք» > 0) ներառվում են համախառն եկամտի, իսկ բացասական տարբերությունները («Միջին փոխարժեք» - «Փաստացի կիրառված փոխարժեք» < 0) ներառվում են համախառն եկամտից նվազեցվող ծախսերի մեջ:

2) արտարժույթ վաճառողի մոտ բացասական տարբերությունները («Միջին փոխարժեք» - «Փաստացի կիրառված փոխարժեք» < 0) ներառվում են համախառն եկամտի, իսկ դրական տարբերությունները («Միջին փոխարժեք» - «Փաստացի կիրառված փոխարժեք» > 0) ներառվում են համախառն եկամտից նվազեցվող ծախսերի մեջ:

Ընդ որում՝ նշված ծախսերը ենթակա են նվազեցման համախառն եկամտից Օրենքի 32-րդ հոդվածի 3-րդ, 4-րդ և 5-րդ մասերով սահմանված կարգով, եթե այդ ծախսերը հիմնավորող փաստաթղթերը ըստ էության համապատասխանում են Հայաստանի Հանրապետության կառավարության 1998 թվականի օգոստոսի 25-ի N 525 որոշմամբ հաստատված «Ծախսերը հիմնավորող փաստաթղթերի նկատմամբ ներկայացվող պահանջները սահմանելու և այդ փաստաթղթերի կազմման» կարգի պահանջներին:

Օրինակ 1. Ռեզիդենտը Հայաստանի Հանրապետությունում գործող բանկից գնել է անկանխիկ 2000 եվրո՝ 1 եվրո 545 դրամով (գործարքի կատարման պահին 1 եվրոյի Միջին փոխարժեքը կազմում է 540 դրամ) և 3000 ԱՄՆ-ի դոլար՝ 1 ԱՄՆ-ի դոլար 400 դրամով (գործարքի կատարման պահին 1 ԱՄՆ-ի դոլարի Միջին փոխարժեքը կազմում է 402 դրամ): Տվյալ դեպքում՝

1) ռեզիդենտի մոտ այդ գործարքներից եկամուտը կազմում է 6,0 հազ. դրամ ($[402-400] \times 3000 : 1000$), իսկ ծախսը կազմում է 10,0 հազ. դրամ ($[545-540] \times 2000 : 1000$).

2) բանկի մոտ այդ գործարքներից եկամուտը կազմում է 10,0 հազ. դրամ ($[545-540] \times 2000 : 1000$), իսկ ծախսը կազմում է 6,0 հազ. դրամ ($[402-400] \times 3000 : 1000$):

4. Օրենքի 57-րդ և 64-րդ հոդվածներին համապատասխան եկամտի վճարման աղբյուրի մոտ ոչ ռեզիդենտի շահութահարկի պահումը (զանձումը) իրականացնում է հարկային գործակալը, որը հաշվարկվում է՝ ոչ ռեզիդենտին եկամուտների փաստացի վճարման պահին Միջին փոխարժեքից ելնելով:

Այդ դեպքերում, մասնավորապես՝ ոչ ռեզիդենտի կողմից դուրս գրված սկզբնական (հաշվառման) փաստաթղթերի և հարկային գործակալի կողմից ոչ ռեզիդենտին եկամուտների վճարման ամսաթվերի Միջին փոխարժեքներով հաշվարկված ոչ ռեզիդենտի շահութահարկի գումարների միջև առաջացած տարբերությունը հանդիսանում է Վերագնահատման արդյունք:

Օրինակ 2. Ոչ ռեզիդենտի կողմից դուրս գրված հաշիվ-ապրանքագրում (invoice-ում) նշված է իրավունքի տրամադրումից եկամուտ՝ 1000 եվրո, ոչ ռեզիդենտի շահութահարկ՝ 100 եվրո և վճարման ենթակա գումար՝ 900 եվրո: Հաշիվ-ապրանքագրի ամսաթվին 1 եվրոյի Միջին փոխարժեքը կազմում է 550 դրամ, իսկ հարկային գործակալի կողմից ոչ ռեզիդենտին եկամտի վճարման ամսաթվին 1 եվրոյի Միջին փոխարժեքը կազմում է 530 դրամ: Տվյալ դեպքում՝

1) ռեզիդենտի մոտ ձեռք բերված ակտիվի (իրավունքի) ձեռքբերման (սկզբնական) արժեքը կազմում է 550,0 հազ. դրամ (1000×550).

2) Հայաստանի Հանրապետության դրամով վերահաշվարկված՝ ոչ ռեզիդենտին վճարված եկամուտները կազմում են 530,0 հազ. դրամ, որից Հայաստանի Հանրապետության պետական բյուջե վճարվող ոչ ռեզիդենտի շահութահարկի գումարը կազմում է 53,0 հազ. դրամ (100×530) և ոչ ռեզիդենտին փաստացի վճարվել է 477,0 հազ. դրամ ($530,0 - 53,0$).

3) տարբերությունը՝ 20,0 հազ. դրամ ($550,0 - 530,0$) վերագրվում է Վերագնահատման արդյունքին:

5. Օրենքի 43-րդ հոդվածի «գ» ենթակետի համաձայն տոկոսների տեսքով կամ գույքը վարձակալության տալու դիմաց եկամուտներ ստանալու դեպքում եկամտի ստացման իրավունքը համարվում է ձեռք բերված՝ պարտքի կամ վարձակալական պայմանագրի ժամկետը լրանալու պահից: Եթե պարտքի կամ վարձակալության պայմանագրի ժամկետը ներառում է մի քանի հաշվետու ժամանակաշրջան, ապա հաշվետու ժամանակաշրջանում եկամուտը բաշխվում է դրա հաշվեգրմանը համապատասխան:

Այդ դեպքերում Արտարժույթով արժույթային գործարքներին վերագրվող վարկի (փոխառության)

կամ վարձակալության դիմաց տոկոսների կամ վարձակալության դիմաց վարձավճարների ձևով եկամուտների հաշվարկումը կատարվում է տոկոսների կամ վարձավճարների վճարման ժամկետի լրանալու օրվա (օրերին) կամ տարվա վերջին օրվա Միջին փոխարժեքներից ելնելով (բացառությամբ՝ երբ օրենսդրությամբ սահմանված է արտարժույթով տրված վարկերի կամ փոխառությունների գծով ընթացիկ տոկոսների հաշվարկման այլ կարգ):

Օրինակ 3. Ռեզիդենտը 1 տարի ժամկետով (01.03.2010թ.-01.03.2011թ.) տրամադրել է 1000 եվրո փոխառություն (վարկ)՝ տարեկան 18% պարզ տոկոսադրույքով, որի վճարումը պետք է կատարվի միանվագ՝ պայմանագրի ժամկետի ավարտին: Պայմանականորեն ընդունենք, որ 2010թ. մարտ-նոյեմբեր և 2011թ. հունվարին 1 եվրոյի փոխարժեքը կազմում է 540 դրամ, 2010թ. դեկտեմբերին՝ 550 դրամ և 2011թ. փետրվարին՝ 530 դրամ:

Տվյալ դեպքում՝

ա. եթե վարկատուն հանդիսանում է բանկը կամ վարկային կազմակերպությունը, ապա 2010թ. համար հաշվարկված օրական տոկոսների հանրագումարը կազմում է՝ 81,64 հազ. դրամ ($[1000 \times 18\% : 365 \times 275 \times 540 + 1000 \times 18\% : 365 \times 31 \times 550] : 1000 = 73,23 + 8,41$) և 2011թ. համար՝ 15,58 հազ. դրամ ($[1000 \times 18\% : 365 \times 31 \times 540 + 1000 \times 18\% : 365 \times 28 \times 530] : 1000 = 8,26 + 7,32$), ընդամենը՝ 97,22 հազ. դրամ (81,64 + 15,58),

բ. եթե փոխատուն հանդիսանում է այլ կազմակերպությունը, ապա 31.12.2010թ-ին հաշվարկված տոկոսները կազմում են 82,5 հազ. դրամ ($1000 \times 18\% : 12 \times 10 \times 550 : 1000$) և 28.02.2011թ-ին՝ 15,9 հազ. դրամ ($1000 \times 18\% : 12 \times 2 \times 530 : 1000$), ընդամենը՝ 98,4 հազ. դրամ (82,5 + 15,9):

**ՀՀ կառավարությանն առընթեր
պետական եկամուտների
կոմիտեի նախագահ՝**

Գ. Խաչատրյան