

ՀՀ ԿԱ պետական եկամուտների կոմիտե

Հարկային և մաքսային մարմինների գանգատարկման հանձնաժողով

Ո Ր Ո Շ ՈՒ Մ 13/5

14 հունիսի 2016թ.

Քննարկվեց «Սաթման» ՍՊԸ գանգատը ՀՀ ՖՆ ստուգումների կազմակերպման և դիտարկման վարչության 31.03.2016թ-ի թիվ 5013068 ակտի դեմ:

«Սաթման» ՍՊԸ գանգատում բերված փաստարկները.

ՀՀ ՖՆ ստուգումների կազմակերպման և դիտարկման վարչության կազմված թիվ 5013068 ակտն առոչինչ վարչական ակտ է հետևյալ պատճառաբանությամբ.

«Վարչարարության հիմունքների և վարչական վարույթի մասին» ՀՀ օրենքի 53-րդ հոդվածի 1-ին մասի, 62-րդ հոդվածի 1-ին մասի պահանջները:

31.03.2016թ-ի ակտը կազմված է ՀՀ ֆինանսների նախարարության ստուգումների կազմակերպման և դիտարկման վարչության ստուգողների կողմից, մինչդեռ 31.03.2016թ.-ին նման վարչական մարմին չկար, հետևաբար, այն իրավասու չէր ընդունելու սույն բողոքի առարկա վարչական ակտը: «Հայաստանի Հանրապետության կառավարությանն առընթեր պետական եկամուտների կոմիտեի կանոնադրությունը և աշխատակազմի կառուցվածքը հաստատելու մասին» ՀՀ կառավարության թիվ 224-Ն որոշմամբ, որն օրինական ուժի մեջ է մտել 16.03.2016թ.-ին: Այսինքն, 2016 թվականի մարտի 16-ից արդեն Հայաստանի Հանրապետության կառավարությանն առընթեր պետական եկամուտների կոմիտեի աշխատակազմ պետական կառավարչական հիմնարկն առանձնացված է եղել Հայաստանի Հանրապետության ֆինանսների նախարարության աշխատակազմ պետական կառավարչական հիմնարկից:

Նույն որոշման հավելված 2-ով սահմանված ՀՀ կառավարությանն առընթեր պետական եկամուտների կոմիտեի աշխատակազմի կառուցվածքի 1-ին մասի 1-ին կետի համաձայն՝ վերադաս մարմնի կառուցվածքային ստորաբաժանումների վարչություններից է ստուգումների կազմակերպման և դիտարկման վարչությունը:

Ելնելով վերոգրյալից՝ ՀՀ հարկային օրենսդրության պահանջների կատարման նկատմամբ հսկողություն իրականացնելու նպատակով հարկային մարմնի կողմից տնտեսավարող սուբյեկտների մոտ օրենքով սահմանված կարգով ստուգումների անցկացման իրավունք 2016թ-ի մարտի 16-ից սկսած ունեին ՀՀ կառավարությանն առընթեր պետական եկամուտների կոմիտեի ստուգումների կազմակերպման և դիտարկման վարչության հարկային տեսուչները և ոչ թե ՀՀ ֆինանսների նախարարության ստուգումների կազմակերպման և դիտարկման վարչության հարկային տեսուչները: Հետևաբար՝ վարչական ակտն ընդունել է ոչ իրավասու վարչական մարմինը, ինչն էլ այդ ակտը դարձնում է առ ոչինչ:

Բացի այդ, «Վարչարարության հիմունքների և վարչական վարույթի մասին» ՀՀ օրենքի 4-րդ հոդվածի 1-ին մասի, 55-րդ հոդվածի 4-րդ մասի ը) կետի դրույթներից հետևում է, որ ի թիվս այլ իմպերատիվ պահանջների, որոնք հանդիսանում են յուրաքանչյուր վարչական ակտի բաղկացուցիչ մասը, վարչական ակտում պետք է նշված լինեն վարչական ակտի բողոքարկման ժամկետը և մարմինը, ինչպես նաև դատարանը, որին կարող է այդ ակտը բողոքարկվել: Սակայն նշված տեղեկատվությունը վարչական ակտում առկա չէ:

Չնայած այն հանգամանքին, որ խնդրո առարկա վարչական ակտը վերը նշված հիմնավորումներով հանդիսանում է առոչինչ, սակայն պետք է անդրադառնալ վարչական

ակտի բովանդակային մասերին նույնպես, որից պարզ է դառնում, որ կայացված վարչական ակտն անվավեր է, քանի որ սխալ է կիրառվել «Ավելացված արժեքի հարկի մասին» ՀՀ օրենքի 8-րդ հոդվածի 4-րդ մասը:

Այսպես, 2014թ. սեպտեմբերի 7-ին վերելակի մատակարարման պայմանագիրը կնքվել է օտարերկրյա քաղաքացի Մոհամեդ Զումա Ալ Սարիի և «Սաթման» ՍՊԸ-ի միջև, սակայն վերելակը մատակարարման պայմանագրով մատակարարվել է և սեփականության իրավունքը փոխանցվել «Սաթման» ՍՊԸ-ին այն ժամանակ, երբ այն գտնվել է դեռևս Վրաստանի տարածքում, որն էլ համարվում է ապրանքի մատակարարման վայր: Այն հանձնվել է գնորդին Վրաստանի և ոչ թե Հայաստանի տարածքում:

«Ավելացված արժեքի հարկի մասին» ՀՀ օրենքի 12-րդ հոդվածի համաձայն ապրանքների մատակարարման վայր է համարվում ապրանքների գտնվելու տեղը, որտեղից դրանք փաստացի մատակարարվում են: Իսկ նույն հոդվածի ա) կետի համաձայն ապրանքները համարվում են մատակարարված Հայաստանի Հանրապետությունում, եթե դրանք առաքվել կամ հանձնվել են գնորդին (պատվիրատուին) Հայաստանի Հանրապետության տարածքում:

Նշվածը բխում է նաև մատակարարման պայմանագրի էությունից: Եթե ուսումնասիրում ենք ՀՀ քաղաքացիական օրենսգրքի 521-րդ հոդվածը, պարզ է դառնում, որ մատակարարման պայմանագիրը կոնսենսուալ պայմանագիր է, որի համաձայն մի կողմը պարտավորվում է իր արտադրած կամ գնած ապրանքները պայմանավորված ժամկետում (ժամկետներում) հանձնել գնորդին՝ ձեռնարկատիրական գործունեություն իրականացնելու կամ անձնական, ընտանեկան, տնային կամ այլ նմանօրինակ օգտագործման հետ չկապված նպատակներով օգտագործելու համար: Այսինքն, ապրանքի նկատմամբ սեփականության իրավունքը համարվում է փոխանցված պայմանագրի կնքման պահին: Հետևաբար, պայմանագիրը չի կարող համարվել կնքված ՀՀ տարածքում, քանի որ սեփականության իրավունքը փոխանցվել է պայմանագրի կնքման ուժով՝ Վրաստանի տարածքում՝ մինչև ՀՀ սահման մուտք գործելը և մաքսային մարմնի կողմից գրանցվելը: Վերելակը ՀՀ մաքսային սահման է մուտք գործել արդեն որպես «Սաթման» ՍՊԸ-ի սեփականություն: Այլ կերպ չէր կարող լինել, քանի որ այդ մատակարարման պայմանագրի նպատակն ու էությունը եղել է այն, որ վերելակը ՀՀ տարածք մուտք գործի որպես «Սաթման» ՍՊԸ սեփականություն, քանի որ այլ կերպ այն չէր կարող մաքսազերծվել: Դա հաստատվում է նաև վերելակի ներմուծման հայտարարագրով, որտեղ, որպես ներմուծող, նշված է «Սաթման» ՍՊԸ-ն, իսկ «Ավելացված արժեքի հարկի մասին» ՀՀ օրենքի 12-րդ հոդվածի համաձայն ներմուծված ապրանքները համարվում են մատակարարված Հայաստանի Հանրապետությունում դրանց ներմուծման պահից: Հետևաբար, այն ներմուծվել է ՀՀ տարածք «Սաթման» ՍՊԸ կողմից:

Իսկ ակտում նշվածն այն մասին, թե վերելակի ձեռքբերման պահին այն փաստացի գտնվել է ՀՀ տարածքում գտնվող մաքսային պահեստում, մատակարարման պայմանագրի էությանը հակասող, անհիմն և ենթադրյալ պնդում է, քանի որ սեփականության իրավունքի փոխանցման պահին վերելակը դեռևս գտնվել է Վրաստանի և ոչ թե ՀՀ տարածքում, որից հետո միայն ներմուծվել է ՀՀ տարածք: Նշվածը հիմնավորվում է նաև նրանով, որ Բազրատաշենի մաքսակետում ձևակերպված փոխադրման ամփոփագիրը կազմվել է 07/09/2014 թ-ին 19:53, որից հետո է միայն վերելակը մտցվել է ՀՀ տարածք և տեղափոխվել նշանակման վայր հանդիսացող Հայկ Մաքսային պահեստ: Այսինքն, 07/09/2014թ-ի դրությամբ նշված վերելակը Հայկ մաքսային պահեստում չի գտնվել և չէր կարող գտնվել:

Այսպիսով, կարող ենք փաստել, որ «Ավելացված արժեքի մասին» ՀՀ օրենքի 8-րդ հոդվածի 4-րդ մասի դրույթները, որոնք վկայակոչվել են վարչության աշխատակիցների կողմից, խնդրո առարկա դեպքի նկատմամբ կիրառելի չեն, «Սաթման» ՍՊԸ-ի կողմից օրենքի խախտում չի կատարվել:

Միևնույն ժամանակ, «Հարկերի մասին» ՀՀ օրենքի 9-րդ հոդվածով սահմանված է, որ հարկվող միևնույն օբյեկտը հաշվետու ժամանակաշրջանում նույն տեսակի հարկով կարող է հարկվել միայն մեկ անգամ: Տվյալ պարագայում ակտում ԱԱՀ-ի մասով խախտման հիմքում ընկած 07.09.2014թ.-ին կնքված «վերելակի մատակարարման պայմանագրի» առարկա հանդիսացող վերելակի համար արդեն իսկ հաշվետու ժամանակաշրջանում պետական բյուջե վճարվել էր ԱԱՀ-ն:

Ելնելով վերոգրյալից՝ ընկերությունը խնդրում է անվավեր ճանաչել ՀՀ ՖՆ ստուգումների կազմակերպման և դիտարկման վարչության 31.03.2016թ. թիվ 5013068 վարչական ակտը:

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 07.12.2015թ. թիվ 5013068 հանձնարարագրի համաձայն «Սաթման» ՍՊԸ-ում կատարվել է բյուջեի հետ փոխհարաբերությունների և հարկային մարմնի կողմից վերահսկվող ՀՀ օրենսդրության առանձին պահանջների կատարման ճշտության ստուգում: Արդյունքում կազմվել է ՀՀ ՖՆ ստուգումների կազմակերպման և դիտարկման վարչության 31.03.2016թ-ի թիվ 5013068 ակտը (այսուհետ նաև Ակտ), որով լրացուցիչ վճարման է առաջադրվել ընդամենը 10.872.476 դրամ:

Ակտի 4-րդ կետով մասնավորապես արձանագրվել է, որ Ընկերությունը օտարերկրյա քաղաքացի Մոհամադ Զուհա Ալ Սարինի լիազորված անձ Տարոն Սիմոնյանի հետ 07.09.2014թ-ին կնքված «Վերելակի մատակարարման պայմանագրի» համաձայն, օտարերկրյա քաղաքացի Մոհամադ Զուհա Ալ Սարինից ձեռք է բերել PW13/10-19(5-5), MonoSpace 700 վերելակ (իր բոլոր պատկանելիքներով և մասերով), որի արժեքը համաձայն նշված պայմանագրի կազմել է 24 500 000 դրամ: Վերելակի ձեռքբերման պահին այն փաստացի գտնվել է ՀՀ տարածքում գտնվող մաքսային պահեստում: «Ավելացված արժեքի հարկի մասին» ՀՀ օրենքի 8-րդ հոդվածի 4-րդ մասի համաձայն «Հայաստանի Հանրապետությունում որպես ձեռնարկատիրական գործունեություն իրականացնող չգրանցված (չհաշվառված) օտարերկրյա անձի կողմից Հայաստանի Հանրապետությունում ԱԱՀ-ով հարկվող գործարք իրականացվելու (ներառյալ՝ այդ անձի սեփականությունը հանդիսացող ապրանքներ ներմուծվելու) դեպքում այդ գործարքների մասով պայմանագրային հարաբերությունների կողմ հանդիսացող՝ ԱԱՀ վճարող համարվող կամ ԱԱՀ-ի վճարման պարտավորություն կրող անձինք, օտարերկրյա անձանց փոխարեն որպես հարկային գործակալ կրում են ավելացված արժեքի հարկ հաշվարկելու և վճարելու պարտավորություն՝ օրենքով սահմանված ընդհանուր կարգով և ժամկետներում: Այդ գործարքների գծով ԱԱՀ-ով հարկվող շրջանառությունը որոշվում է նույն հոդվածով սահմանված կարգով: Սույն կետի կիրառման իմաստով գործարքը համարվում է Հայաստանի Հանրապետության տարածքում իրականացված, եթե ապրանքի մատակարարման կամ ծառայության մատուցման վայրը Հայաստանի Հանրապետությունում է: Նույն հոդվածին

համապատասխան, օտարերկրյա անձի փոխարեն ԱԱՀ-ի պարտավորություն կրելիս ԱԱՀ-ի շեմը չի կիրառվում»: Սակայն ընկերությունը, խախտելով «Ավելացված արժեքի հարկի մասին» ՀՀ օրենքի վերը շարադրված պահանջը, նույն օրենքի 23-րդ հոդվածի համաձայն 2014 թվականի սեպտեմբեր ամսվա համար պետական բյուջե վճարման ենթակա ԱԱՀ-ի գումարի հաշվարկման ժամանակ ԱԱՀ-ով հարկվող շրջանառությունը պակաս է հաշվարկել 24.500.000 դրամի չափով: Արդյունքում հիմք ընդունելով «ԱԱՀ-ի մասին» ՀՀ օրենքի 43-րդ հոդվածի, «Հարկերի մասին» ՀՀ օրենքի 23-րդ և 25-րդ հոդվածի դրույթները ԱԱՀ-ի գծով վճարման է առաջադրվել ընդամենը 9.844.836 դրամ:

Վերոգրյալի կապակցությամբ հարկ է նշել հետևյալը.

«Ավելացված արժեքի հարկի մասին» ՀՀ օրենքի 8-րդ հոդվածի 4-րդ կետի համաձայն՝ Հայաստանի Հանրապետությունում որպես ձեռնարկատիրական գործունեություն իրականացնող չգրանցված (չհաշվառված) օտարերկրյա անձի կողմից Հայաստանի Հանրապետությունում ԱԱՀ-ով հարկվող գործարք իրականացվելու (ներառյալ՝ այդ անձի սեփականությունը հանդիսացող ապրանքներ ներմուծվելու) դեպքերում այդ գործարքների մասով պայմանագրային հարաբերությունների կողմ հանդիսացող՝ ԱԱՀ վճարող համարվող կամ ԱԱՀ-ի վճարման պարտավորություն կրող անձինք, բացառությամբ արտոնագրային կամ հաստատագրված վճար կամ շրջանառության հարկ վճարող կամ ընտանեկան ձեռնարկատիրության սուբյեկտ հանդիսացող անձանցից և անհատ ձեռնարկատեր չհանդիսացող ֆիզիկական անձանցից, օտարերկրյա անձանց փոխարեն որպես հարկային գործակալ կրում են ավելացված արժեքի հարկ հաշվարկելու և վճարելու պարտավորություն՝ նույն օրենքով սահմանված ընդհանուր կարգով և ժամկետներում: Այդ գործարքների գծով ԱԱՀ-ով հարկվող շրջանառությունը որոշվում է սույն հոդվածով սահմանված կարգով: Նույն կետի կիրառման իմաստով գործարքը համարվում է Հայաստանի Հանրապետության տարածքում իրականացված, եթե ապրանքի մատակարարման կամ ծառայության մատուցման վայրը Հայաստանի Հանրապետությունում է:

«Ավելացված արժեքի հարկի մասին» ՀՀ օրենքի 12-րդ հոդվածի համաձայն՝ ապրանքների մատակարարման վայր է համարվում ապրանքների գտնվելու տեղը, որտեղից դրանք փաստացի մատակարարվում են: Ապրանքները համարվում են մատակարարված Հայաստանի Հանրապետությունում, եթե դրանք մասնավորապես առաքվել կամ հանձնվել են գնորդին (պատվիրատուին) Հայաստանի Հանրապետության տարածքում:

«Վարչարարության հիմունքների և վարչական վարույթի մասին» ՀՀ օրենքի 43-րդ հոդվածի 1-ին մասի համաձայն. «Անձի և վարչական մարմնի փոխհարաբերություններում ապացուցման պարտականությունը կրում է՝

...

բ) վարչական մարմինը՝ անձի համար ոչ բարենպաստ փաստական հանգամանքների առկայության դեպքում»:

Հանձնաժողովը գտնում է, որ տվյալ դեպքում Ակտի 4-րդ կետը կազմվել է վերոգրյալ իրավանորմերի պահանջների խախտմամբ, հետևյալ պատճառաբանությամբ.

«Սաթման» ՍՊԸ և օտարերկրյա քաղաքացի Մոհամադ Ջումա Ալ Սարինի միջև 07.09.2014թ-ին կնքված «Վերելակի մատակարարման պայմանագրի» համաձայն՝ ընկերությունը նշված օտարերկրյա քաղաքացուց ձեռք է բերել վերելակ: Ստուգման ակտով նշված գործարքը դիտարկվել է որպես օտարերկրյա անձի կողմից Հայաստանի Հանրապետությունում ԱԱՀ-ով հարկվող գործարք իրականացնելու դեպք, որի համար (համաձայն ակտի) հիմք է հանդիսացել վերելակի ձեռքբերման պահին վերելակի՝ ՀՀ տարածքում գտնվող մաքսային պահեստում գտնվելու հանգամանքը:

Գանգատաբերը պնդում է, որ վերելակը մատակարարվել է մատակարարման պայմանագրով և սեփականության իրավունքը «Սաթման» ՍՊԸ-ին է փոխանցվել դեռևս Վրաստանի տարածքում, որը և համարվում է ապրանքի մատակարարման վայր: Մասնավորապես, գանգատաբերը նշում է, որ վերոգրյալ պայմանագիրը չի կարող համարվել կնքված ՀՀ տարածքում, քանի որ վերելակի սեփականության իրավունքը փոխանցվել է պայմանագրի կնքման ուժով՝ Վրաստանի տարածքում, և վերելակը ՀՀ մաքսային սահմանը հատել է արդեն որպես «Սաթման» ՍՊԸ-ի սեփականություն: Դա հաստատվում է նաև այն հանգամանքով, որ վերելակի ներմուծման վերաբերյալ 10.09.2014թ-ի թիվ C 37795 հայտարարագրում վերելակի ներմուծողը հանդիսացել է «Սաթման» ՍՊԸ-ն:

Հանձնաժողովը գտնում է, որ սույն գործով եզրակացության հանգելու համար անհրաժեշտ է հաշվի առնել այն հանգամանքը, որ Բագրատաշենի մաքսակետում ձևակերպված փոխադրման ամփոփագիրը կազմվել է 07.09.2014թ-ին, որից հետո է միայն վերելակը ներսերկրվել ՀՀ տարածք՝ մաքսային պահեստ, այն դեպքում, երբ արդեն «Սաթման» ՍՊԸ և օտարերկրյա քաղաքացի Մոհամադ Ջումա Ալ Սարինի միջև կնքված է եղել վերելակի մատակարարման պայմանագիրը (որով նախատեսված չի եղել ապրանքի նկատմամբ սեփականության իրավունքի փոխանցման այլ ժամկետ):

Ելնելով վերոգրյալ փաստական հանգամանքներից՝ Հանձնաժողովը եզրակացնում է, որ քննարկվող դեպքում մատակարարման պայմանագրի կնքման օրը ապրանքը ՀՀ տարածք ներսերկրելը դեռևս չի նշանակում, որ «Ավելացված արժեքի հարկի մասին» ՀՀ օրենքի 12-րդ հոդվածի իմաստով տեղի է ունեցել ապրանքի մատակարարում ՀՀ տարածքում: Ընդ որում, քննարկման ընթացքում ստուգող խմբի կողմից չներկայացվեցին համապատասխան ապացույցներ, որոնք կհիմնավորեին ապրանքի մատակարարումը փաստացի ՀՀ տարածքում իրականացված լինելու վերաբերյալ:

Ելնելով քննարկման արդյունքներից և ղեկավարվելով «Հարկային ծառայության մասին» ՀՀ օրենքի 43.1-րդ հոդվածի և «Մաքսային ծառայության մասին» ՀՀ օրենքի 37-րդ հոդվածի պահանջներով հանձնաժողովը

ո Ր Ո Շ Ո Ւ Մ Է՝

Անվավեր ճանաչել ՀՀ ՖՆ ստուգումների կազմակերպման և դիտարկման վարչության 31.03.2016թ-ի թիվ 5013068 ակտի 4-րդ կետը:

Հանձնաժողովի նախագահ՝



Վ.ՄԻՐՈՒՄՅԱՆ