

## **ՀՀ ԿԱ պետական եկամուտների կոմիտե**

### **Հարկային և մաքսային մարմինների գանգատարկման հանձնաժողով**

**Ո Ր Ո Շ ՈՒ Մ 23/6**

**6 սեպտեմբերի 2016թ.**

Քննարկվեց ՀՀ ԿԱ ՊԵԿ հարկային և մաքսային մարմինների գանգատարկման հանձնաժողովի (այսուհետ նաև՝ Հանձնաժողով) 02.08.2016թ. թիվ 19/1 որոշմամբ կասեցված վարույթը վերսկսելու և «Էթնո-Արմ տուր» ՍՊԸ կողմից ՀՀ ԿԱ ՊԵԿ ՕՀՎ 01.06.2016թ. թիվ 5013517 ակտի դեմ բերված գանգատի վերաբերյալ ըստ էության որոշում կայացվելու հարցը:

Քննարկման ընթացքում նշվեց, որ ՀՀ ֆինանսների նախարարի 26.02.2014թ. թիվ 5013517 հանձնարարագրի համաձայն «Էթնո-Արմ տուր» ՍՊԸ-ում կատարվել է բյուջեի հետ փոխհարաբերությունների և հարկային մարմնի կողմից վերահսկվող ՀՀ օրենսդրության առանձին պահանջների կատարման ճշտության ստուգում: Արդյունքում կազմվել է ՀՀ ԿԱ ՊԵԿ ՕՀՎ 01.06.2016թ. թիվ 5013517 ակտը (այսուհետ նաև՝ Ակտ), որով ավելացված արժեքի հարկի գծով լրացուցիչ վճարման է առաջադրվել ընդամենը 28.588.912 դրամ:

Ակտի դեմ բերված գանգատը քննության է առնվել Հանձնաժողովի 02.08.2016թ. նիստում: Գործին առնչվող փաստական հանգամանքների ուսումնասիրության և գնահատման արդյունքում Հանձնաժողովը եկել է եզրակացության, որ իրավաչափ որոշում կայացնելու համար անհրաժեշտ է լրացուցիչ տեղեկատվություն ստանալ ստուգվող ժամանակաշրջանում «Էթնո-Արմ տուր» ՍՊԸ կողմից իրականացված գործունեությանն առնչվող հանգամանքների վերաբերյալ: Արդյունքում Հանձնաժողովի կողմից կայացվել է թիվ 19/1 որոշումը, որի համաձայն գանգատի հիման վրա հարուցված վարչական վարույթը կասեցվել է:

Հանձնաժողովին են տրամադրվել սույն գործին առնչվող լրացուցիչ ապացույցներ, որոնց ուսումնասիրության արդյունքում Հանձնաժողովը եկել է կասեցված վարույթը վերսկսելու և ըստ էության որոշում կայացնելու եզրակացության:

Ակտի 2-րդ կետով մասնավորապես արձանագրվել է, որ ընկերությունը Վրաստանի Հանրապետություն ք.Բաթումի, Գամախուրդիան 36 հասցեում հաշվառված «Վոնդեռլայնդ» ՍՊԸ-ի հետ 28.05.2015թ. կնքել է պայմանագիր, համաձայն որի ընկերությունն համարվում է զբոսաշրջային օպերատոր, իսկ օտարերկրյա կազմակերպությունը՝ զբոսաշրջային գործակալ: Պայմանագրի համաձայն զբոսաշրջային օպերատորն հանձնարարում է, իսկ զբոսաշրջային գործակալը պարտավորվում է իր անունից երրորդ անձանց հետ կնքել գրավոր պայմանագրեր զբոսաշրջային օպերատորի կողմից կազմակերպվող զբոսաշրջային փաթեթներ իրականացնելու նպատակով համաձայն կողմերի միջև նույն պայմանագրի հավելվածում նշված զբոսաշրջային փաթեթների գների: Սակայն նշված պայմանագրի բովանդակության ուսումնասիրությունից պարզվել է, որ այն հանձնարարության, կոմիսիայի, գործակալության պայմանագիր չէ, այլ իրականում ՀՀ քաղաքացիական օրենսգրքի 777-781 հոդվածներին բավարարող ծառայությունների վճարովի մատուցման պայմանագիր է, որով ընկերությունը «Վոնդեռլայնդ» ՍՊԸ-ից ստանալով ազգությամբ լեհ զբոսաշրջիկներին զբոսաշրջային տուրեր կազմակերպելու պատվերներ, իրականացրել է դրանք ՀՀ

տարածքում՝ մատուցելով զբոսաշրջիկներին նվազագույնը երեք ծառայություն, հյուրանոց, սնունդ, շրջագայություն և տեսարժան վայրերի մուտքի տոմսեր: Զբոսաշրջիկների գիշերակացը և սնունդը կազմակերպվել է ՀՀ-ում գործող տարբեր հյուրանոցներում և հանրային սննդի օբյեկտներում: Ընկերությունը յուրաքանչյուր պատվերի ավարտից հետո «Վոնդեռլայնդ» ՍՊԸ-ին դուրս է գրվել հաշիվ-ապրանքագրեր, որոնցում առանձին տողով նշվում է նաև լեհ կամ վրացի խմբերի ղեկավարների միայն գիշերակացի գումարները: Հաշիվ-ապրանքագրերում նշված գումարները «Վոնդեռլայնդ» ՍՊԸ-ն ամբողջությամբ վճարել է ընկերությանը:

Ընկերությունը 2015թ. 2-րդ և 3-րդ եռամսյակներում «Վոնդեռլայնդ» ՍՊԸ-ի կողմից ուղարկված 48 խումբ զբոսաշրջիկներին զբոսաշրջային ծառայություններ մատուցվելու համար «Վոնդեռլայնդ» ՍՊԸ-ին դուրս են գրվել հաշիվ-ապրանքագրեր, որոնցից յուրաքանչյուրում առկա են միայն զբոսաշրջիկների քանակները և տվյալ փաթեթի գինը, ինչպես նաև առանձին տողով նշվել է խմբի ղեկավարների գիշերակացների գումարները:

Ընկերությունը «Վոնդեռլայնդ» ՍՊԸ-ին մատուցած ծառայություններն ամբողջությամբ դիտել է ԱԱՀ-ից ազատված գործարքներ «ԱԱՀ-ի մասին» ՀՀ օրենքի 34-րդ հոդվածի 2-րդ մասի համաձայն:

Տվյալ դեպքում ընկերության կողմից գործակալական ծառայություններ չեն մատուցվել «Վոնդեռլայնդ» ՍՊԸ-ին, ինչպես նաև ընկերությունը չունի որևէ գրավոր պայմանագիր զբոսաշրջիկների հետ զբոսաշրջային ծառայությունների մատուցման մասով կամ օտարերկրյա քաղաքացիներին դուրս գրված հաշվարկային փաստաթուղթ, որով հիմնավորվում է զբոսաշրջային ծառայությունն օտարերկրյա անձին մատուցվելու հանգամանքը, այլ միայն առանձին ցուցակներով ներկայացվել են զբոսաշրջիկների անուն ազգանուններն ու ծննդյան ամսաթվերն ըստ առանձին խմբերի, իսկ խմբերի ղեկավարներին մատուցվել է միայն մեկ ծառայություն: Արդյունքում ստուգող անձինք եկել են եզրակացության, որ «ԱԱՀ-ի մասին» ՀՀ օրենքի 34-րդ հոդվածով սահմանված ԱԱՀ-ից ազատման արտոնությունը կիրառելի չէ:

Վերոգրյալի կապակցությամբ հարկ է նշել հետևյալը.

Ակտի 2-րդ մասում նշված է, որ «Էթնո-Արմ Տուր» ՍՊԸ-ի և «Վոնդեռլայնդ» ՍՊԸ-ի միջև կնքված գործակալական պայմանագրի բովանդակության ուսումնասիրությունից պարզվել է, որ այն հանձնարարության, կոմիսիայի, գործակալության պայմանագիր չէ, այլ ՀՀ քաղաքացիական օրենսգրքի 771-781 հոդվածներին բավարարող վճարովի ծառայությունների մատուցման պայմանագիր է: Ակտում նշված չէ, թե պայմանագրի կոնկրետ որ կետերն են հակասում տվյալ պայմանագիրն որպես գործակալական դիտարկելու համար: Ընդամենը ներկայացված է, որ պայմանագրի բովանդակության ուսումնասիրությունից պարզվել է, որ պայմանագիրը գործակալական չէ: Այս կապակցությամբ հարկ է նշել, որ «Վարչարարության հիմունքների և վարչական վարույթի մասին» ՀՀ օրենքի 55-րդ հոդվածի 1-ին մասի ա) ենթակետի սահմանված է, որ վարչական ակտն իր բովանդակությամբ պետք է համապատասխանի դրա ընդունման համար օրենքով սահմանված պահանջներին, նշում պարունակի այն բոլոր էական փաստական և իրավաբանական հանգամանքների վերաբերյալ, որոնք վարչական մարմնին հիմք են տվել ընդունելու համապատասխան որոշում:

Տվյալ դեպքում Ակտում նշված չէ, թե պայմանագրի, ինչպես նաև կողմերի միջև առկա փաստացի իրավահարաբերությունների որ փաստական հանգամանքներն են հիմք ընդունվել պայմանագրի շրջանակներում իրականացված գործունեությունը գործակալական չդիտարկելու համար:

Հանձնաժողովը գտնում է, որ «Էթնո-Արմ Տուր» ՍՊԸ-ի և «Վոնդերլայնդ» ՍՊԸ-ի միջև կնքված պայմանագիրը (այսուհետ նաև՝ Պայմանագիր) բավարարում է գործակալական պայմանագրին ներկայացվող պահանջներին: Պայմանագրի համաձայն «Էթնո-Արմ Տուր» ՍՊԸ-ն հանդիսանում է զբոսաշրջային օպերատոր, իսկ «Վոնդերլայնդ» ՍՊԸ-ն՝ զբոսաշրջային գործակալ: Մասնավորապես, գործում առկա ապացույցները վկայում են այն մասին, որ «Էթնո-Արմ Տուր» ՍՊԸ-ն հանդիսացել է Պրինցիպալ, իսկ «Վոնդերլայնդ» ՍՊԸ-ն՝ Գործակալ, ով իր անունից հանդես գալու միջոցով երրորդ անձանց հետ կնքել է պայմանագրեր և «Էթնո-Արմ Տուր» ՍՊԸ-ի հետ կնքված գործակալական պայմանագրի շրջանակներում մատուցել է զբոսաշրջային ծառայություններ:

Պայմանագրի 1-ին կետի համաձայն զբոսաշրջային օպերատորի պատվերով զբոսաշրջային գործակալը պարտավորվում է իրականացնել գործարքներ երրորդ անձանց հետ՝ զբոսաշրջային օպերատորի կողմից կազմակերպվող զբոսաշրջային ծառայություններն իրացնելու նպատակով:

Հանձնաժողովը գտնում է, որ Պայմանագրում գործակալական վճարի հաշվարկման և դրա չափի վերաբերյալ տեղեկությունների բացակայությունը բավարար պայման չէ, Պայմանագիրն որպես գործակալական չդիտարկելու համար: Այդ կապակցությամբ հարկ է մեջբերել ՀՀ քաղաքացիական օրենսգրքի 807-րդ հոդվածի 1-ին կետի դրույթները, որի համաձայն, եթե գործակալության պայմանագրում գործակալական վարձատրության չափը նախատեսված չէ և այն չի կարող որոշվել, ելնելով պայմանագրի պայմաններից, վարձատրությունը վճարվում է նույն օրենսգրքի 440 հոդվածի 3-րդ կետով սահմանված չափին համապատասխան: Իսկ ՀՀ քաղաքացիական օրենսգրքի 440-րդ հոդվածի 3-րդ կետի համաձայն, այն դեպքերում, երբ հատուցելի պայմանագրում գին նախատեսված չէ և չի կարող որոշվել պայմանագրի պայմանների հիման վրա, պայմանագրի կատարումը պետք է վճարվի այն գնով, որը համեմատելի հանգամանքներում սովորաբար գանձվում է նույնանման ապրանքների, աշխատանքների կամ ծառայությունների համար:

Քննարկվող դեպքում «Վոնդերլայնդ» ՍՊԸ-ն գանձել է իրեն բաժին հասնող գործակալական վճարի չափին համարժեք գումար, որից հետո «Էթնո - Արմ Տուր» ՍՊԸ-ին է փոխանցել ծառայությունների մատուցման արժեքը:

«Ավելացված արժեքի հարկի մասին» ՀՀ օրենքի 34 հոդվածի համաձայն՝ օտարերկրյա զբոսաշրջիկին մատուցվող զբոսաշրջային ծառայությունները, ինչպես նաև զբոսաշրջիկային գործակալությունների կողմից մատուցվող գործակալական ծառայություններն ազատվում են ավելացված արժեքի հարկից, եթե այդ ծառայությունների շրջանակներում ուղևորությունները, ճանապարհորդությունները, էքսկուրսիաներն իրականացվում են Հայաստանի Հանրապետության տարածքում:

Վերոգրյալ իրավանորմի դրույթների կիրառման համար պարտադիր է, որպեսզի առկա լինեն հետևյալ պայմանները, այն է՝ մատուցված ծառայությունները լինեն զբոսաշրջային ծառայություններ, որոնք ներառում են ուղևորությունները, ճանապարհորդությունները, էքսկուրսիաները ՀՀ-ում, ինչպես նաև՝ ծառայությունները մատուցվեն օտարերկրյա զբոսաշրջիկներին:

Հանձնաժողովը գտնում է, որ սույն գործում առկա ապացույցները, մասնավորապես՝ մատուցված ծառայությունների գծով ստացված հաշիվները, զբոսաշրջային գործակալի հետ երկկողմանի հաստատված զբոսաշրջիկների ցուցակները, զբոսաշրջային ծառայությունների մատուցման շրջանակում ՀՀ սահմանը հատած անձանց վերաբերյալ տրամադրված տեղեկատվությունը, վկայում են այն մասին, որ «Էթնո-Արմ Տուր» ՍՊԸ կողմից կնքված պայմանագրի շրջանակներում օտարերկրյա զբոսաշրջիկին մատուցվել են զբոսաշրջային ծառայություններ, որոնց շրջանակներում ուղևորությունները, էքսկուրսիաներն իրականացվել են ՀՀ տարածքում: Այսինքն, մատուցվել են ծառայություններ, որոնք «Ավելացված արժեքի հարկի մասին» ՀՀ օրենքի 34 հոդվածի համաձայն ազատվում են ավելացված արժեքի հարկից:

Միևնույն ժամանակ հարկ է նշել, որ եթե հարկ վճարողի կողմից կնքվել է ՀՀ Քաղաքացիական օրենսգրքով նախատեսված պայմանագրի տեսակ, այն է՝ գործակալական պայմանագիր, հետևաբար հարկային օրենսդրության կիրառման առումով հարկային մարմինը չի կարող այն դիտարկել որպես ծառայությունների վճարովի մատուցման պայմանագիր, առավել ևս, որ կնքված պայմանագրով պահպանված են ՀՀ Քաղաքացիական օրենսգրքով սահմանված պայմանները: Հանձնաժողովի կողմից նման դիրքորոշում է արտահայտվել նաև նույնաբովանդակ գործի վերաբերյալ 26.11.2013թ. կայացված թիվ 56/2 որոշմամբ:

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 ու մ է՝**

Անվավեր ճանաչել ՀՀ ԿԱ ՊԵԿ ՕՀՎ 01.06.2016թ. թիվ 5013517 ակտի 2-րդ և 3-րդ կետերը:

**Հանձնաժողովի նախագահ**



**Վ.ՄԻՐՈՒՄՅԱՆ**