

ՀԱՅԱՍՏԱՆԻ ՀԱՆՐԱՊԵՏՈՒԹՅԱՆ

ՎՃՌԱԲԵԿ ԴԱՏԱՐԱՆ

ՀՀ վարչական դատարանի վճիռ
Վարչական գործ թիվ ՎԴ/4787/05/09
Նախագահող դատավոր՝ Ա. Առաքելյան

Վարչական գործ թիվ ՎԴ/4787/05/09
2010թ.

Ո Ր Ո Շ ՈՒ Մ

ՀԱՆՈՒՆ ՀԱՅԱՍՏԱՆԻ ՀԱՆՐԱՊԵՏՈՒԹՅԱՆ

Հայաստանի Հանրապետության վճռաբեկ դատարանի քաղաքացիական և վարչական պալատը (այսուհետ՝ Վճռաբեկ դատարան)

*նախագահությամբ
մասնակցությամբ
դատավորներ*

Ե.
ԽՈՒՆԴԿԱՐՅԱՆԻ
Ս. ԴՐՄԵՅԱՆԻ
Վ. Աբելյանի
Ս. Անտոնյանի
Վ. Ավանեսյանի
Ա. Բարսեղյանի
Տ. Պետրոսյանի
Ե. Սողոմոնյանի

2010 թվականի հոկտեմբերի 1-ին
դռնբաց դատական նիստում, քննելով «Բի Դի Էյ» ՍՊԸ-ի (այսուհետ՝ Ընկերություն) վճռաբեկ բողոքը ՀՀ վարչական դատարանի 17.03.2010 թվականի վճռի դեմ՝ ըստ Ընկերության հայցի ընդդեմ ՀՀ կառավարությանն առընթեր պետական եկամուտների կոմիտեի (այսուհետ՝ Կոմիտե)՝ Կոմիտեի Արաբկիրի 1 հարկային տեսչության (այսուհետ՝ Տեսչություն) 19.08.2009 թվականի թիվ 1006720 ակտի 4-րդ կետը և Կոմիտեի հարկային մարմնի գանգատարկման հանձնաժողովի 25.09.2009 թվականի թիվ 62/4 որոշումն անվավեր ճանաչելու պահանջների մասին,

ՊԱՐԶԵՑ

1. Գործի դատավարական նախապատմությունը

Դիմելով դատարան՝ Ընկերությունը պահանջել է անվավեր ճանաչել Կոմիտեի Արաբկիրի 1 հարկային տեսչության 19.08.2009 թվականի թիվ 1006720 ակտի 4-րդ կետը և Կոմիտեի հարկային մարմնի գանգատարկման հանձնաժողովի 25.09.2009 թվականի թիվ 62/4 որոշումը:

ՀՀ վարչական դատարանի (այսուհետ՝ Դատարան) 17.03.2010 թվականի վճռով հայցը մերժվել է:

Սույն գործով վճռաբեկ բողոք է ներկայացրել Ընկերությունը:
Վճռաբեկ բողոքի պատասխան է ներկայացրել Տեսչությունը:

2. Վճռաբեկ բողոքի հիմքերը, հիմնավորումները և պահանջը

Սույն վճռաբեկ բողոքը քննվում է հետևյալ հիմքի սահմաններում ներքոհիշյալ հիմնավորումներով.

Դատարանը չի կիրառել «Վարչարարության հիմունքների և վարչական վարույթի մասին» ՀՀ օրենքի 57-րդ հոդվածի 1-ին մասը, 63-րդ հոդվածի 1-ին մասի «ա» ենթակետը, որոնք պետք է կիրառեր, սխալ է մեկնաբանել «Ավելացված արժեքի հարկի մասին» ՀՀ օրենքի 16-րդ հոդվածի 7-րդ կետը, «Իրավական ակտերի մասին» ՀՀ օրենքի 86-րդ հոդվածի 1-ին մասը, խախտել է ՀՀ վարչական դատավարության օրենսգրքի 24-րդ հոդվածի 1-ին մասը, 26-րդ հոդվածի 1-ին և 3-րդ մասերը:

Բողոք բերած անձը նշված պնդումը պատճառաբանել է հետևյալ փաստարկներով.

«Ավելացված արժեքի հարկի մասին» ՀՀ օրենքի 16-րդ հոդվածի 7-րդ կետի բառերի և արտահայտությունների տառացի նշանակությունից չի բխում, որ արտադրանքի ծավալային, քանակական կամ որակական փոփոխությունը մշակման, հավաքման, նորոգման և արդիականացման ծառայություններին այլ ծառայությունների համանմանությունը որոշելու չափանիշ է կամ միակ չափանիշն է: Իրավական ակտի մեկնաբանությունը դրանում պարունակվող բառերի և արտահայտությունների տառացի նշանակությամբ ենթադրում է այդպիսի բառերի և արտահայտությունների տառացի նշանակության վերհանումը և դրանց իմաստային շաղկապումը կամ փոխկապակցումը՝ տրամաբանական կանոնների միջոցով: Դատարանը չի վերհանել տեսակավորման ծառայության որևէ նմանություն մշակման կամ հավաքման կամ նորոգման կամ արդիականացման ծառայություններին: Առանց հիշատակված ծառայությունների նմանությունները պարզելու ու դրանց անդրադառնալու, Դատարանը բացառել է ծառայությունների համանմանությունը՝ հիմք ընդունելով դրանց օբյեկտիվ տարբերությունը, որը չէր կարող չլինել:

«Ավելացված արժեքի հարկի մասին» ՀՀ օրենքի 16-րդ հոդվածի 7-րդ կետում որոշակիորեն թվարկված ծառայությունների և այլ ծառայությունների համանմանությունը պետք է որոշվի՝ համադրելով դրանց իրականացման սխեման, այլ ոչ թե ադամանդի ֆիզիկական վիճակը՝ համապատասխան ծառայությունների մատուցումից առաջ և հետո: Նշված կետում թվարկված վերամշակման, հավաքման, նորոգման և արդիականացման ծառայությունների համանմանությունը տեսակավորման ծառայությանը պայմանավորված է նրանով, որ օտարերկրյա ծագման և արտերկրում իրացվելիք ադամանդի վրա աշխատանքները կատարվում են Հայաստանի Հանրապետությունում, այլ ոչ թե արտերկրում: Նշված բոլոր ծառայությունները պարտադիր կերպով մատուցվում են նույնական սխեմայով՝ ադամանդը ներմուծվում է Հայաստանի Հանրապետություն, այնուհետև Հայաստանի Հանրապետության տարածքում դրա վրա կատարվում են աշխատանքներ, որից հետո ադամանդներն արտահանվում են Հայաստանի Հանրապետությունից: Այս սխեմայի շրջանակներում պատվիրատուն վճարումը կատարում է ոչ թե ադամանդների համար, այլ մատուցված ծառայությունների դիմաց: Այդպիսի ծառայությունները ենթակա են վճարման ու վճարվում են անկախ այն բանից՝ ֆիզիկական փոփոխության ենթարկվում է ադամանդը, թե՛ ոչ, փոփոխվում է ադամանդի արժեքը, թե՛ ոչ:

Դատարանը գործով էական փաստական և իրավական հիմքերն ապացուցելու պարտականությունը դրել է Կոմիտեի վրա: Ստուգման ակտում և հայցադիմումի պատասխանում նշվել է, որ ադամանդե քարերի տեսակավորման ծառայությունը համանման չէ «Ավելացված արժեքի հարկի մասին» ՀՀ օրենքի 16-րդ հոդվածի 7-րդ կետում նշված վերամշակման և հավաքման ծառայություններին, սակայն Կոմիտեն ոչ միայն չի ապացուցել տեսակավորման ծառայությունները վերամշակման և հավաքման ծառայություններին համանման չլինելու փաստը, այլ նաև չի բացառել տեսակավորման ծառայությունը «Ավելացված արժեքի հարկի մասին» ՀՀ օրենքի 16-րդ հոդվածի 7-րդ կետում նշված այլ ծառայություններին՝ նորոգմանը և արդիականացմանը համանման լինելը:

Վերոգրյալի հիման վրա բողոք բերած անձը պահանջել է բեկանել Դատարանի 17.03.2010 թվականի վճիռը և գործն ուղարկել նոր քննության:

2.1. Վճռաբեկ բողոքի պատասխանի հիմնավորումները

Ընկերությունը գտնում է, որ ադամանդե քարերի տեսակավորումը մի ծառայություն է, որը չնայած չի նույնանում ադամանդե քարերի մշակման, հավաքման, նորոգման և արդիականացման ծառայություններին, սակայն համանման է դրանց, մինչդեռ Ընկերության այդ պնդումն անհիմն է: Դատարանը «Ավելացված արժեքի հարկի մասին» ՀՀ օրենքի 16-րդ հոդվածի 7-րդ կետը մեկնաբանել է բառերի և արտահայտությունների տառացի նշանակությամբ և մեկնաբանության մեջ որևէ շեղում չի դրսևորել: Մշակման, հավաքման, նորոգման և արդիականացման ծառայություններից յուրաքանչյուրի դեպքում տեղի է ունենում արտադրանքի ծավալային, քանակական կամ որակական փոփոխություն, հետևաբար «Ավելացված արժեքի հարկի մասին» ՀՀ օրենքի 16-րդ հոդվածի 7-րդ կետում նշված «համանման այլ ծառայությունների» դեպքում «Իրավական ակտերի մասին» ՀՀ օրենքի 86-րդ հոդվածով նախատեսված տառացի մեկնաբանությամբ ևս պետք է առկա լինեն վերոհիշյալ փոփոխությունները:

3. Վճարելի բողոքի քննության համար նշանակություն ունեցող փաստերը

Վճարելի բողոքի քննության համար էական նշանակություն ունեն հետևյալ փաստերը՝

1) Տեսչության պետին հասցեագրված Ընկերության տնօրենի 05.05.2009 թվականի գրության համաձայն՝ Ընկերության տնօրենը հայտնել է, որ «Ընկերության և Բելգիայի թագավորության «Barsamian Diamonds Ltd» ընկերության միջև կնքված պայմանագրի համաձայն Ընկերությունը ներկրում է մշակված ալմաստ, գնահատում և տեսակավորում է ստացված ապրանքը և այն նորից հետ է ուղարկում սեփականատիրոջը՝ «Barsamian Diamonds Ltd» ընկերությանը: Մշակված ալմաստի սեփականատերը ներմուծման և արտահանման ընթացքում մնում է «Barsamian Diamonds Ltd» ընկերությունը, իսկ Ընկերությունը ներմուծում է ապրանքը, տեսակավորում է ըստ գույնի, որակի և չափի, և նույն խմբաքանակն առանց քաշի կամ գնի փոփոխության հետ է ուղարկում Բելգիա», և «Ընկերությունը ստանում է միայն տեսակավորման ծառայության դիմաց վճարվող գումարը» (գ.թ. 59):

2) Ընկերությունում կատարված բյուջեի հետ փոխհարաբերությունների ճշտության և հարկային մարմնի կողմից վերահսկվող օրենսդրության առանձին պահանջների կատարման ճշտության ստուգման արդյունքում Տեսչության կողմից 19.08.2009 թվականին կազմվել է թիվ 1006720 ակտը, որի 4-րդ կետով արձանագրված խախտումների հիմքով ավելացված արժեքի հարկի գծով լրացուցիչ հարկային պարտավորություն է առաջադրվել 7.771.300 ՀՀ դրամի չափով:

- Ակտի 4-րդ կետի հիմքում դրվել է այն հանգամանքը, որ Ընկերությունը խախտել է «Ավելացված արժեքի հարկի մասին» ՀՀ օրենքի 6-րդ հոդվածի 2-րդ կետի, 16-րդ հոդվածի 7-րդ կետի, 43-րդ հոդվածի և «Հարկերի մասին» ՀՀ օրենքի 25-րդ հոդվածի պահանջները: Նշված կետով արձանագրվել է, որ Ընկերությունը ստուգվող ժամանակաշրջանում իրականացրել է Հայաստանի Հանրապետության տարածք ներմուծված ադամանդե քարերի տեսակավորում և վերաարտահանել է Հայաստանի Հանրապետության տարածքից՝ նշված ծառայության գծով իրացման շրջանառությունները դիտարկելով որպես ավելացված արժեքի հարկի գրոյական դրույքաչափով հարկվող գործարքներ, մինչդեռ, քանի որ Հայաստանի Հանրապետության տարածք ներմուծված ադամանդե քարերի խմբաքանակը տեսակավորման ընթացքում իր ծավալները կամ այլ բնութագրերը չի փոխում, այսինքն՝ չի կատարվում մշակման (վերամշակման) կամ հավաքման աշխատանքներ, նշված ծառայությունը հանդիսանում է ավելացված արժեքի հարկով հարկվող գործարք (գ.թ.30-35):

3) Կոմիտեի հարկային մարմնի գանգատարկման հանձնաժողովի 25.09.2009 թվականի թիվ 62/4 որոշման համաձայն՝ հարկային մարմնի գանգատարկման հանձնաժողովը, քննարկելով Տեսչության 19.08.2009 թվականի թիվ 1006720 ակտի դեմ ներկայացված Ընկերության բողոքը, որոշել է ակտը թողնել անփոփոխ (գ.թ. 27-29):

4. Վճարելի դատարանի պատճառաբանությունները և եզրահանգումները

Քննելով վճարելի բողոքը վերը նշված հիմքի սահմաններում՝ Վճարելի դատարանը գտնում է, որ այն անհիմն է հետևյալ պատճառարանությամբ.

«Ավելացված արժեքի հարկի մասին» ՀՀ օրենքի 2-րդ հոդվածի համաձայն՝ ԱԱՀ վճարողներ են համարվում օրենքով սահմանված կարգով ինքնուրույն տնտեսական (ձեռնարկատիրական) գործունեություն վարող և նույն օրենքի 6-րդ հոդվածում թվարկված գործարքներ իրականացնող իրավաբանական անձինք: Նույն օրենքի 5-6-րդ հոդվածների համաձայն՝ ԱԱՀ-ով հարկվող օբյեկտ է համարվում Հայաստանի Հանրապետության տարածքում ԱԱՀ վճարողների կողմից իրականացվող նույն օրենքի 6-րդ հոդվածով սահմանված բոլոր գործարքների ամբողջ արժեքը (շրջանառությունը), ընդ որում ԱԱՀ-ով հարկվող գործարքներ են համարվում նաև ծառայությունների մատուցումը՝ ապրանքների մատակարարում չհամարվող գործարք (գործառնություն), որն իրականացվում է որևէ ձևով կատարվող հատուցման դիմաց, ներառյալ ոչ նյութական ակտիվների իրացումը (փոխանցումը):

Նշված նորմերի վերլուծությունից հետևում է, որ ծառայությունների մատուցման գործարքի ամբողջ արժեքը (շրջանառությունը) հանդիսանում է ավելացված արժեքի հարկով հարկման օբյեկտ:

«Ավելացված արժեքի հարկի մասին» ՀՀ օրենքի 16-րդ հոդվածի համաձայն՝ ԱԱՀ-ի գրոյական դրույքաչափով հարկումը՝ նույն հոդվածում նշված գործարքների իրացման շրջանառության (հոդվածում այսուհետ՝ հարկվող շրջանառություն) նկատմամբ ԱԱՀ-ի գրոյական դրույքաչափի կիրառումն է:

Նույն հոդվածի 7-րդ կետի համաձայն՝ ԱԱՀ-ի գրոյական դրույքաչափը կիրառվում է «ժամանակավոր ներմուծում վերամշակման համար» մաքսային ռեժիմով ներմուծված՝ «վերաարտահանում» մաքսային ռեժիմով արտահանվող ապրանքների հարկվող շրջանառության նկատմամբ, ինչպես նաև Հայաստանի Հանրապետության տարածքում այն արտադրանքի մշակման կամ հավաքման, շարժական գույքի նորոգման, արդիականացման և համանման այլ ծառայությունների հարկվող շրջանառության նկատմամբ, որոնք արտահանվում են Հայաստանի Հանրապետության մաքսային սահմանից դուրս՝ Հայաստանի Հանրապետության մաքսային օրենսդրությամբ սահմանված կարգով ու ժամկետներում:

Վերը նշված նորմից հետևում է, որ օրենսդիրը ծառայությունների մատուցման գործարքի ամբողջ արժեքը (շրջանառությունը) դիտարկելով որպես ավելացված արժեքի հարկով հարկման օբյեկտ, այնուհանդերձ սահմանել է ծառայությունների մատուցման որոշակի գործարքներ, որոնց շրջանառության նկատմամբ կիրառվում է գրոյական դրույքաչափ: Մասնավորապես, ԱԱՀ-ի գրոյական դրույքաչափը կիրառվում է նաև հետևյալ դեպքերում՝

1. «ժամանակավոր ներմուծում վերամշակման համար» մաքսային ռեժիմով ներմուծված՝ «վերաարտահանում» մաքսային ռեժիմով արտահանվող ապրանքների հարկվող շրջանառության նկատմամբ,

2. Հայաստանի Հանրապետության մաքսային օրենսդրությամբ սահմանված կարգով և ժամկետներում Հայաստանի Հանրապետության մաքսային սահմանից դուրս արտահանվող արտադրանքի մասով ծառայությունների հարկվող շրջանառության նկատմամբ, եթե՝ ա) արտադրանքը մշակվել կամ հավաքվել է Հայաստանի Հանրապետության տարածքում, բ) շարժական գույքը նորոգվել է Հայաստանի Հանրապետության տարածքում, գ) շարժական գույքն արդիականացվել է Հայաստանի Հանրապետության տարածքում, կամ դ) մատուցվել է վերը թվարկված ծառայություններին համանման այլ ծառայություններ:

Սույն գործի փաստերից հետևում է, որ օտարերկրյա ընկերության հետ կնքված պայմանագրի հիմքով Ընկերությունը ներկրել է մշակված ադամանդ և ըստ գույնի, որակի և չափի տեսակավորումից ու գնահատումից հետո (առանց քաշի կամ գնի փոփոխության) նույն խմբաբանակը արտահանել է ապրանքի սեփականատեր օտարերկրյա ընկերությանը, ընդ որում Ընկերությունը ստացել է միայն տեսակավորման ծառայության դիմաց վճարվող գումարը և այդ տեսակավորման ծառայության գծով շրջանառությունը դիտարկել է որպես

ավելացված արժեքի հարկի գրոյական դրույքաչափով հարկվող գործարք: Ընկերությունում կատարված բյուջեի հետ փոխհարաբերությունների ճշտության և հարկային մարմնի կողմից վերահսկվող օրենսդրության առանձին պահանջների կատարման ճշտության ստուգման արդյունքում Տեսչության կողմից 19.08.2009 թվականին կազմվել է թիվ 1006720 ակտը, որի 4-րդ կետով արձանագրված խախտումների հիմքով ավելացված արժեքի հարկի գծով լրացուցիչ հարկային պարտավորություն է առաջադրվել 7.771.300 ՀՀ դրամի չափով: Հարկային մարմնի կողմից արձանագրվել է, որ Հայաստանի Հանրապետության տարածք ներմուծված ադամանդե քարերի խմբաքանակի տեսակավորման ծառայությունների շրջանառությունը չի կարող որակվել որպես ավելացված արժեքի հարկի գրոյական դրույքաչափով հարկվող գործարք:

Դատարանը Ընկերության հայցը մերժելիս եկել է եզրահանգման, որ հարկային մարմնի գործողությունները բխել են «Ավելացված արժեքի հարկի մասին» ՀՀ օրենքի 6-րդ հոդվածի 2-րդ կետի և 16-րդ հոդվածի 7-րդ կետի պահանջներից:

Վճռաբեկ դատարանն արձանագրում է, որ սույն գործում առկա ապացույցներից հետևում է, որ վարչական մարմինը, Ընկերության իրականացրած ադամանդի տեսակավորման ծառայությունը որակելով «Ավելացված արժեքի հարկի մասին» ՀՀ օրենքի 6-րդ հոդվածի 2-րդ կետով սահմանված ավելացված արժեքի հարկով հարկվող գործարք, ճիշտ մեկնաբանություն է տվել «Ավելացված արժեքի հարկի մասին» ՀՀ օրենքի 16-րդ հոդվածի 7-րդ կետին, որով հստակ սահմանված է ավելացված արժեքի հարկի գրոյական դրույքաչափով հարկվող գործարքների շրջանակը, որի արդյունքում էլ իրավացիորեն կիրառել է նույն օրենքի 6-րդ հոդվածի 2-րդ կետը: Ավելին, Ընկերության իրականացրած ադամանդե քարերի տեսակավորման գործունեությունը որպես ավելացված արժեքի հարկի գրոյական դրույքաչափով հարկվող գործարք որակելու հանգամանքը հիմնավորող որևէ ապացույց սույն գործում առկա չէ, քանի որ նշված նորմի իմաստով ավելացված արժեքի հարկի գրոյական դրույքաչափ է կիրառվում այն գործարքների նկատմամբ, որոնք վերաբերում են Հայաստանի Հանրապետության մաքսային օրենսդրությամբ սահմանված կարգով և ժամկետներում Հայաստանի Հանրապետության մաքսային սահմանից դուրս արտահանվող արտադրանքի մասով ծառայությունների հարկվող այն շրջանառությանը, որոնցով ա) արտադրանքը մշակվել կամ հավաքվել է Հայաստանի Հանրապետության տարածքում, բ) շարժական գույքը նորոգվել է Հայաստանի Հանրապետության տարածքում, գ) շարժական գույքն արդիականացվել է Հայաստանի Հանրապետության տարածքում, կամ դ) մատուցվել է վերը թվարկված ծառայություններին համանման այլ ծառայություններ, այնինչ Ընկերության կողմից իրականացվել է ներկրված մշակված ադամանդի տեսակավորման ծառայություն, որն էլ արտահայտվել է ապրանքի ըստ գույնի, որակի և չափի տեսակավորմամբ և գնահատմամբ (առանց քաշի կամ գնի փոփոխության), որպիսի գործողությունները, սակայն, չեն կարող որակվել որպես Հայաստանի Հանրապետության տարածքում արտադրանքի մշակման կամ հավաքման, շարժական գույքի նորոգման, արդիականացման գործողություններ, և ոչ էլ առավել ևս վերը թվարկված ծառայություններին համանման ծառայություններ:

Այսպիսով, վերոգրյալի հիման վրա Վճռաբեկ դատարանը գտնում է, որ Դատարանի վճիռը բեկանելու հիմքեր առկա չեն, և Ընկերության վճռաբեկ բողոքը ենթակա է մերժման:

Ելնելով վերոգրյալից և ղեկավարվելով ՀՀ քաղաքացիական դատավարության օրենսգրքի 240-241²-րդ հոդվածներով՝ Վճռաբեկ դատարանը

ՈՐՈՇԵՑ

1. Վճռաբեկ բողոքը մերժել: ՀՀ վարչական դատարանի 17.03.2010 թվականի վճիռը թողնել օրինական ուժի մեջ:

2. Որոշումն օրինական ուժի մեջ է մտնում հրապարակման պահից, վերջնական է և ենթակա չէ բողոքարկման:

Նախագահող՝
Դատավորներ՝

Ե.
ԽՈՒՆԴԿԱՐՅԱՆ
Մ. ԴՐՄԵՅԱՆ
Վ. Աբելյան
Ս. Անտոնյան
Վ. Ավանեսյան
Ա. Բարսեղյան
Տ. Պետրոսյան
Ե.
ՍՈՂՈՄՈՆՅԱՆ