

ՀՀ ԿԱ պետական եկամուտների կոմիտե

Հարկային և մաքսային մարմինների գանգատարկման հանձնաժողով

Ո Ր Ո Շ ՈՒ Մ 2/2

17 հունվարի 2017թ.

Քննարկվեց «Անուլ-Մարի» ՍՊԸ գանգատը ՀՀ ԿԱ ՊԵԿ Շենգավիթի ՀՏ 05.12.2016թ. թիվ 1011102 ակտի դեմ:

«Անուլ-Մարի» ՍՊԸ գանգատում բերված փաստարկները.

Գանգատաբերը գտնում է, որ ՀՀ ԿԱ ՊԵԿ Շենգավիթի ՏՀՏ-ի կողմից 05.12.2016թ. կազմված բյուջեի հետ փոխհարաբերությունների ճշտության ստուգման թիվ 1011102 ակտը (այսուհետ նաև՝ Ակտ) շահութահարկի գծով իրենից ներկայացնում է ոչ իրավաչափ վարչական ակտ և ենթակա է մասնակի անվավեր ճանաչման հետևյալ հիմնավորումներով.

Գանգատում բերված են «Վարչարարության հիմունքների և վարչական վարույթի մասին» ՀՀ օրենքի 37-րդ հոդվածի 1-ին մասի և «ՀՀ-ում ստուգումների կազմակերպման և անցկացման մասին» ՀՀ օրենքի 8-րդ հոդվածի 1-ին մասի ա) կետի դրույթները:

Վարչական մարմինը ոչ միայն չի ապահովել փաստական հանգամանքների բազմակողմանի լրիվ և օբյեկտիվ քննարկումը, այլ նաև սխալ է մեկնաբանել ու կիրառել ստուգման հետ առնչվող ՀՀ օրենսդրության պահանջները:

Ակտի 1-ին և 2-րդ կետերով Վարչական մարմինը 2013–2015թ.թ. հաշվետու ժամանակահատվածների համար շահութահարկի գծով առաջադրել է լրացուցիչ հարկային պարտավորություններ ընդհանուր 12.068.094 դրամի չափով, հիմնավորելով իր դիրքորոշումն այն փաստարկով, որ նշված ժամանակահատվածում բեռների տեղափոխմամբ զբաղվող բեռնատարների վարորդներին վճարված ճանապարհային ու բնապահպանական վճարների վճարման պարտավորությունը որևէ կապ չունի ներմուծվող ապրանքի հետ, տվյալ դեպքում դրանք առաջանում են այլ պետություններում գրանցված տրանսպորտային միջոցի սեփականատիրոջ համար և այդ վճարների կատարման պարտավորությունները կրում են ոչ ռեզիդենտ կազմակերպությունները, ու վերջիններիս փոխհատուցվող գումարներն էլ դասվում են հայաստանյան աղբյուրներից ստացված այլ եկամուտների թվին ու ենթակա են հարկման եկամտի վճարման աղբյուրի մոտ 20 տոկոս դրույքաչափով:

Գանգատաբերը գտնում է, որ վարչական մարմնի այս և նախագծի 26-րդ կետով արտահայտված ու դրա հետ անմիջականորեն կապված դիրքորոշումներն ոչ միայն չեն բխում ինչպես ստուգման ընթացքում ուսումնասիրված փաստաթղթերից և ՀՀ օրենսդրության պահանջներից, այլ նաև հակասում են միմյանց:

Գանգատում բերված են «Հարկերի մասին» ՀՀ օրենքի 2-րդ հոդվածի, «Շահութահարկի մասին» ՀՀ օրենքի 6-րդ հոդվածի, 10-րդ հոդվածի 1-ին մասի դրույթները:

«Անուլ-Մարի» ՍՊԸ-ն (այսուհետ նաև՝ Ընկերություն) արտասահմանյան մի քանի ընկերությունների հետ կնքել է առուվաճառքի պայմանագրեր (10.04.2013թ., 25.08.2013թ.), որոնց հիման վրա այդ ընկերություններն ապրանքներ են մատակարարել: Պայմանագրերի համաձայն՝ հաշիվ ապրանքագրերի մեջ ներառվել են նաև ապրանքի առաքման հետ կապված տրանսպորտային ծախսերը (CRT): Այսուհետև կողմերի միջև տեղի ունեցած բանակցությունների արդյունքում այդ պայմանագրերում կատարվել են

փոփոխություններ, համաձայն որոնց՝ ապրանքների առաքման հետ կապված ծախսերի մեջ չեն ներառվում ՀՀ տարածքում վճարման ենթակա բնապահպանական և ճանապարհային ծախսերը, և որ այդ ծախսերը բեռնատար ավտոմեքենաների վարորդների միջոցով պետք է փոխհատուցվի «Անուլ-Մարի» ՍՊԸ-ի կողմից, որը, համաձայն այդ պայմանագրերի, համապատասխան ստացականների միջոցով իրականացրել է վճարումները:

Գանգատաբերը գտնում է, որ ՀՀ օրենսդրության վերը հիշատակված իրավանորմների ու գործի փաստական հանգամանքների համալիր վերլուծությունը հստակ կերպով ցույց է տալիս այն պարզ իրողությունը, որ այս դեպքում գործ ունենք ծախսերի հետ, որոնք «Շահութահարկի մասին» ՀՀ օրենքի 10-րդ հոդվածի դրույթներին համապատասխան, ամբողջությամբ ենթակա են նվազեցման:

Ակնհայտ է, որ Ընկերությունը պահպանել է նշված հոդվածով նախատեսված բոլոր պայմանները՝

1. Ընկերության կողմից համապատասխան վճարումների կատարումը թույլ է տալիս պնդել, որ Ընկերությունից տեղի է ունեցել ակտիվների արտահոսք կամ նվազում:

2. Այդ ծախսերը կատարվել են եկամուտ ստանալու նպատակով, քանի որ Ընկերությունը զբաղվում է ձեռնարկատիրական գործունեությամբ, արտասահմանյան ընկերություններից էլ համապատասխան ապրանքները ձեռք է բերում հետագայում վաճառելու նպատակով: Բնապահպանության և ճանապարհային վճարների դիմաց փոխհատուցումները կատարվել են առուվաճառքի պայմանագրերի շրջանակներում, այդ բեռների առաքումն իրականացնող բեռնատարները ՀՀ տարածք են մուտք գործել բեռներն Ընկերությանը հասցնելու նպատակով, իսկ այդ վճարների փոխհատուցման պարտականությունն Ընկերության կողմից չստանձնելը կհանգեցնե՝ այդ ապրանքները չստանալուն, հետևաբար նաև եկամուտներ չստանալուն:

3. Խնդրո առարկա ծախսերի կատարումը հիմնավորվում է նաև ՀՀ օրենսդրության պահանջներին համապատասխանող փաստաթղթերով:

Հետևաբար, վերը հիշատակված հիմնավորումները ցույց են տալիս, որ խնդրո առարկա վճարումներն իրենցից ներկայացնում են նվազեցվող ծախսեր, ինչն էլ ապացուցում է շահութահարկի գծով նախագծի 1-ին և 2-րդ կետերով առաջադրված լրացուցիչ հարկային պարտավորությունների հիմնազուրկ լինելը:

Ստուգումն իրականացրած անձանց դիրքորոշումներն ակնհայտորեն հակասում են իրար: Այսպես, եթե նույնիսկ տեսականորեն (միայն տեսականորեն) օտարերկրյա բեռնատարների վարորդներին բնապահպանական ու ճանապարհային վճարները վճարելու համար տրված գումարներն իրականում ոչ ռեզիդենտին վճարված եկամուտները դիտարկենք որպես ոչ ռեզիդենտի կողմից հայաստանյան աղբյուրներից ստացված եկամուտ, ապա այս պարագայում նույնիսկ հարկային օրենսդրությունից հեռու անձանց համար էլ պարզ է, որ հայաստանյան աղբյուրի, այսինքն՝ Ընկերության համար այդ գումարը կարող է միայն որպես ծախս դիտարկվել:

Այս համատեքստում, հարկ է նաև նշել, որ ՀՀ կառավարության 25.08.1998թ. թիվ 525 որոշման 2-րդ կետի բ) ենթակետի համաձայն՝ «սույն որոշմամբ հաստատված կարգի դրույթներին համապատասխան կազմված ծախսերը հիմնավորող փաստաթուղթը, ՀՀ օրենսդրությամբ այլ բան նախատեսված չլինելու դեպքում, համարվում է նաև գործարքի մյուս կողմի եկամուտները հիմնավորող փաստաթուղթ»:

«Շահութահարկի մասին» ՀՀ օրենքի 3-րդ հոդվածի 1-ին կետի, 7-րդ հոդվածի 1-ին մասի ա) կետի, «Հաշվապահական հաշվառման մասին» ՀՀ օրենքի 3-րդ հոդվածի, հրապարակված հաշվապահական հաշվառման միջազգային ստանդարտների 18-րդ ստանդարտի (հասույթ) 8-րդ կետի դրույթների ու գործի վերը հիշատակված փաստական

հանգամանքների համադրության արդյունքում գանգատաբերը գտնում է, որ այս դեպքում բեռնատարների վարորդներին բնապահպանության ու ճանապարհային վճարների համար տրված գումարները չեն կարող համարվել եկամուտ, քանի որ տվյալ դեպքում այդ բեռնատարները ՀՀ տարածք մուտք են գործում Ընկերության բեռների առաքման նպատակով ու հստակ պայմանով այն մասին, որ բնապահպանական ու ճանապարհային վճարները պետք է վճարվեն Ընկերության կողմից: Ընդ որում, այդ վճարները նախատեսված են ոչ թե տվյալ բեռնատարների վարորդների համար, այլ նշված կճարները վճարելու նպատակով:

Հարկ է նաև նշել, որ վարչական մարմնի դիրքորոշումը չի բխում նաև «Շահութահարկի մասին» ՀՀ օրենքի 53-րդ հոդվածի դրույթներից:

Վարչական մարմինը օտարերկրյա բեռնատարների վարորդներին վճարված բնապահպանական ու ճանապարհային վճարների գումարները ճանաչել է որպես այլ եկամուտներ, չբացահայտելով սակայն, թե դրանք կոնկրետ ինչ եկամուտներ են ու այդ վարորդների կողմից կատարված ինչ աշխատանքների կատարման, ծառայությունների մատուցման, կամ այլ գործունեության դիմաց են ստացվել դրանք:

Ընդ որում, այդ հարցի պարզաբանումը կարևոր նշանակություն ունի ոչ միայն այդ գումարները եկամուտ ճանաչելու կամ չճանաչելու հարցը պարզելու, այլ նաև վճարման ենթակա շահութահարկի դրույքաչափը պարզելու համար: Մասնավորապես, ստուգումն իրականացնող անձինք այդ գումարների նկատմամբ ոչ ռեզիդենտի շահութահարկը հաշվարկել են 20 տոկոս դրույքաչափով, առանց հիմնավորելու իրենց դիրքորոշումը:

«Շահութահարկի մասին» ՀՀ օրենքի 57-րդ հոդվածի 1-ին մասով սահմանված են ոչ ռեզիդենտների համար հարկային գործակալների կողմից պահվող շահութահարկի չափերը և 20 տոկոս դրույքաչափ նախատեսված է ոչ ռեզիդենտ կազմակերպությունների կողմից մատուցվող այլ ծառայություններ, ինչպես նաև ՀՀ տարածքից դուրս ՀՀ ռեզիդենտին կամ այլ ոչ ռեզիդենտի՝ ՀՀ-ում հաշվառված առանձնացված ստորաբաժանմանը մատուցվող ծառայությունների դիմաց ստացված եկամուտների դեպքերում, մինչդեռ այս դեպքում օրենսդրի կողմից նախատեսված այս պայմաններից ոչ մեկն առկա չէ:

Տվյալ դեպքում, ինչպես արդեն նշվել է վերևում, այդ գումարներն տրամադրվել են օտարերկրյա բեռնատարների վարորդներին, ՀՀ տարածքում բնապահպանական ու ճանապարհային վճարները վճարելու նպատակով, որոնց վճարման պարտավորությունը ՀՀ համապատասխան օրենքների համաձայն կրում են տրանսպորտային միջոցների սեփականատերերը, ինչպես նաև օրենսդրությամբ նախատեսված այլ անձինք, ինչն ապացուցում է, որ այս դեպքում ոչ ռեզիդենտ կազմակերպության կողմից այլ ծառայության մատուցման կամ ՀՀ տարածքից դուրս ՀՀ ռեզիդենտին կամ այլ ոչ ռեզիդենտի՝ ՀՀ-ում հաշվառված առանձնացված ստորաբաժանմանը ծառայությունների մատուցման որևէ փաստ գոյություն չունի, որպիսի պայմաններում վարչական մարմինը չունի որևէ իրավական հիմք հաշվարկված ոչ ռեզիդենտի շահութահարկը 20 տոկոս դրույքաչափով հարկելու համար: Նման պայմաններում ակնհայտ է դառնում, որ Ակտի 26-րդ կետով առաջադրված հարկային պարտավորությունները ամբողջությամբ հիմնադրվել են ու որևէ աղերս չունեն ՀՀ օրենսդրության համապատասխան դրույթների հետ:

Ելնելով վերոգրյալից և ղեկավարվելով «Վարչարարության հիմունքների և վարչական վարույթի մասին» ՀՀ օրենքի 63-րդ հոդվածով գանգատաբերը խնդրում է մասնակի՝ 1-ին, 2-րդ և 26-րդ կետերի մասով անվավեր ճանաչել ՀՀ ԿԱ ՊԵԿ Շենգալիթի հարկային տեսչության կողմից 05.12.2016թ. ընդունված թիվ 1011102 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 ԿԱ ՊԵԿ նախագահի 17.08.2016թ. թիվ 1011102 հանձնարարագրի համաձայն՝ «Անուլ-Մարի» 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 Շենգավիթի ՀՏ 05.12.2016թ. թիվ 1011102 ակտը, որով լրացուցիչ վճարման է առաջադրվել ընդամենը 29.121.369 դրամ, ինչպես նաև 1.147.080 դրամ ԱԱՀ-ի պակասեցվող գումար:

Ընկերության գանգատը վերաբերում է Ակտի 1-ին (2-րդ) և 26-րդ կետերին:

1. Ակտի 1-ին կետով մասնավորապես արձանագրվել է, որ Ընկերությունն իրականացնում է ապակիների և այլ ապրանքների ներմուծում և վաճառք: Համաձայն պայմանագրի՝ մատակարար ոչ ռեզիդենտ գործընկերներն իրականացնում են նաև այդ ապրանքների բեռնափոխադրումը մինչև ք.Երևան: «Անուլ-Մարի» ՍՊԸ-ի կողմից ներմուծված ապրանքների ինքնարժեքը ձևավորելիս (փաստացի ձեռքբերման գին և մինչև պահեստ տեղափոխման (փոխադրման) հետ կապված բոլոր ծախսեր) ծախսերի մեջ ներառվել է ոչ ռեզիդենտ ընկերությունների բեռնատարների վարորդների կողմից ՀՀ ավտոմոբիլային ճանապարհներից օգտվելու համար վճարված ճանապարհային վճարը, ծանրաքաշ ավտոտրանսպորտային միջոցներով ավտոմոբիլային ճանապարհներով երթևեկելու համար վճարը, ինչպես նաև վնասակար նյութերը շրջակա միջավայր արտանետելու համար վճարված բնապահպանական վճարը, որոնք (նշված վճարները) «Անուլ-Մարի» ՍՊԸ-ի կողմից փոխհատուցվում է վճարումը կատարած վարորդներին:

Հիմք ընդունելով «Ճանապարհային վճարների մասին» ՀՀ օրենքի 3-րդ հոդվածի, «Բնապահպանական և բնօգտագործման վճարների մասին» ՀՀ օրենքի 3-րդ և 4-րդ հոդվածների պահանջները, ստուգող անձինք գտել են, որ վերոնշյալ ճանապարհային վճարի և բնապահպանական վճարի վճարման պարտավորությունները կապ չունեն ներմուծվող ապրանքի հետ, տվյալ դեպքում դրանք առաջանում են այլ պետություններում գրանցված տրանսպորտային միջոցի սեփականատիրոջ (սեփականատիրոջ ներկայացուցչի) համար և այդ վճարների կատարման պարտավորությունները կրում են ոչ ռեզիդենտ կազմակերպությունները, ու վերջիններիս փոխհատուցվող գումարները դասվում են հայաստանյան աղբյուրներից ստացված այլ եկամուտների թվին և ենթակա են հարկման եկամտի վճարման աղբյուրի մոտ (հարկային գործակալի կողմից) 20% դրույքաչափով («Շահութահարկի մասին» ՀՀ օրենքի 53-րդ հոդվածի 1-ին կետի «գ» ենթակետ և 4-րդ մաս, օրենքի 57-րդ հոդվածի 1-ին կետ և «Ոչ ռեզիդենտների շահութահարկի հաշվարկման և վճարման կարգի մասին» հրահանգի 2.4-րդ կետ):

Ընկերության կողմից խախտվել են «Շահութահարկի մասին» ՀՀ օրենքի 10-րդ հոդվածի 1-ին կետի, 64-րդ և 66-րդ հոդվածների պահանջները:

Համաձայն «Շահութահարկի մասին» ՀՀ օրենքի 32 հոդվածի 2-րդ կետի՝ առևտրական գործունեություն իրականացնող հարկատուների մոտ ապրանքների ձեռքբերման արժեքի չափով համախառն եկամտից նվազեցումները կատարվում են այդ ապրանքների իրացմանը համապատասխան, որից հետևում է, որ ընկերության կողմից 2013թ. համար ՀՏ ներկայացված շահութահարկի հաշվարկով իրացված ապրանքների ձեռքբերման հետ անմիջականորեն կապված ծախսերն ավել են ցույց տրվել 4.538.067 դրամի չափով (123.653.061 դրամ (ՀՏ ներկայացված շահութահարկի հաշվարկում

իրացված ապրանքների ձեռքբերման հետ անմիջականորեն կապված ծախսեր) x 3.67%), որից հետևում է, որ ապրանքային մնացորդը շահութահարկի հաշվարկի 6-րդ աղյուսակում պետք է կազմի 30.549.705 դրամ (31.717.738 դրամ (6-րդ աղյուսակում ցույց տրված ապրանքների մնացորդ) - (5.706.100 դրամ (2013թ. ընթացքում վճարված ճանապարհային և բնապահպանական վճար) - 4.538.067 դրամ (2013թ. շահութահարկի հաշվարկում իրացված ապրանքների ձեռքբերման հետ անմիջականորեն կապված ծախսերում ներառված ճանապարհային և բնապահպանական վճար)) կամ ավել է ցույց տրվել 1.168.033 դրամի չափով:

Նման մոտեցում է ցուցաբերվել նաև 2014թ. և 2015թ. համար ՀՏ ներկայացված շահութահարկի հաշվարկներով իրացված ապրանքների ձեռքբերման հետ անմիջականորեն կապված՝ ավել ցույց տրված ծախսերի նկատմամբ: Արդյունքում Ակտով արձանագրվել է, որ 2014թ. համար ՀՏ ներկայացված շահութահարկի հաշվարկում իրացված ապրանքների ձեռք բերման հետ անմիջականորեն կապված ծախսերի մեջ ավել ծախս (ճանապարհային և բնապահպանական վճար) է ներառվել 13.562.286 դրամի չափով, իսկ 2015թ.՝ 14.309.511 դրամի չափով:

Ստուգմամբ արձանագրվել է, որ ստուգվող ժամանակաշրջանում ծախսերն ավել ցույց տալու հետևանքով պակաս շահութահարկ է հաշվարկվել ընդամենը 6.481.972 դրամի չափով:

Վերոգրյալի կապակցությամբ հարկ է նշել հետևյալը.

1) «Շահութահարկի մասին» ՀՀ օրենքի 6-րդ հոդվածի համաձայն՝ հարկվող շահույթը հարկատուի համախառն եկամտի և նույն օրենքով սահմանված նվազեցումների դրական տարբերությունն է: Օրենքի 9-րդ հոդվածի համաձայն՝ հարկվող շահույթը որոշելիս համախառն եկամտից թույլատրվում է կատարել օրենքի IV գլխով նախատեսված նվազեցումները (ծախսեր, կորուստներ և այլ նվազեցումներ):

Օրենքի 10-րդ հոդվածի 1-ին կետի համաձայն՝ հարկվող շահույթը որոշելիս համախառն եկամուտը նվազեցվում է դրա ստացման հետ կապված անհրաժեշտ և փաստաթղթերով հիմնավորված ծախսերի չափով: Ընդ որում, անհրաժեշտ են համարվում անմիջականորեն և բացառապես ապրանքների արտադրության, ծառայությունների մատուցման, շուկայում առաջխաղացման և (կամ) ապրանքների (ծառայությունների) իրացման, խորհրդատվական և իրավաբանական ծառայությունների, ուղեկցման, երաշխիքային հսկողության և շահագործման ընթացքում բացահայտված թերությունների վերացման, արտադրության (շինարարության) նախապատրաստման, յուրացման և կոնսերվացման, գույքի պահպանման, կադրերի պատրաստման համար հարկատուի կատարած ծախսերը, ինչպես նաև եկամտի ստացման հետ կապված և դրա համար անհրաժեշտ այլ ծախսերը:

Օրենքի 10-րդ հոդվածի 2-րդ կետի «ա» կետին և ՀՀ ԿԱ ՀՊԾ պետի 02.04.2004թ. N1-05/7-Ն հրամանով հաստատված «Ռեզիդենտների կողմից շահութահարկի հաշվարկման և վճարման կարգի մասին» հրահանգի 5.2-րդ կետի «ա» ենթակետին համապատասխան՝ ծախսերի թվին են դասվում մասնավորապես՝ նյութական (արտադրական բնույթի, վարչական և ընդհանուր տնտեսական նշանակության, իրացման (կոմերցիոն) բնույթի) ծախսերը:

Այստեղ ներառվում են նյութական ռեսուրսների (ապրանք, հումք, նյութեր, վառելիք, էներգիայի բոլոր տեսակներ, սահմանված կարգով անմիջականորեն դուրս գրվող գործիքներ, հարմարանքներ, սարքեր, լաբորատոր սարքավորումներ, հատուկ հագուստներ և այլ արագամաշ առարկաներ (շահագործման հանձնման պահից), համարվող շինվածքներ, կիսապատրաստուկներ, պահեստամասեր, դետալներ, տարա և այլն) արժեքը, որոնք ռեզիդենտի գործունեության ընթացքում անմիջականորեն

սպառվում են կամ իրենց արժեքն անմողջությամբ փոխանցում են արտադրվող արտադրանքին, մատուցվող ծառայությանը (կապիտալացվում են):

Նյութական ռեսուրսների սկզբնական արժեքը ձևավորվում է փաստացի ձեռք բերման գներից (անհատույց ստացվածները՝ ընդունման-հանձնման փաստաթղթերի տվյալներով և, եթե այդ փաստաթղթերում նշված չէ գույքի արժեքը, ապա այն գնահատվում է տվյալ ռեզիդենտի մոտ առկա համանման գույքի արժեքով, իսկ դրա բացակայության դեպքում՝ փորձաքննության եղանակով որոշված արժեքով), իսկ ռեզիդենտի կանոնադրական կապիտալում ներդրվածները՝ ըստ կողմերի պայմանավորվածության) և մինչև պահեստը տեղափոխման (փոխադրման) հետ կապված բոլոր ծախսերից (մատակարարների և վաճառահանողների վերադիրները (հավելվածարները), կոմիսիոն վարձատրությունները, ապրանքային և ֆոնդային բորսաների ծառայությունների (ներառյալ՝ բրոքերային ծառայությունների) արժեքը), եթե դրանք կատարվում են կողմնակի անձանց կողմից, ինչպես նաև ներմուծման համար սահմանված մաքսատուրքերը, մաքսային ծառայության համար կատարված վճարները և տեղափոխման հետ կապված ապահովագրական վճարները)՝ առանց փոխհատուցվող հարկերի:

Օրենքի 10-րդ հոդվածի 3-րդ կետի համաձայն՝ ապրանքանյութական պաշարների, աշխատանքների, ծառայությունների, հիմնական միջոցների և այլ ակտիվների ձեռքբերման (և համապատասխան դեպքերում՝ այլ հարկատուների եկամուտներին վերաբերող) փաստաթղթերի հիմնավորման նկատմամբ ներկայացվող պահանջները սահմանում է ՀՀ կառավարությունը (ՀՀ կառավարության 25.08.1998թ. N525 որոշում):

Օրենքի 32-րդ հոդվածի 2-րդ կետի համաձայն՝ առևտրական գործունեություն իրականացնող հարկատուների մոտ ապրանքների ձեռքբերման արժեքի չափով համախառն եկամտից նվազեցումները կատարվում են այդ ապրանքների իրացման համապատասխան: Միաժամանակ, նույն հոդվածի 4-րդ կետի համաձայն՝ հարկատուի գործունեության հետ կապված վարչական ծախսերի (կառավարման ապարատի աշխատավարձ, սոցիալական ապահովություն, գործատուի կողմից վարձու աշխատողի համար Հայաստանի Հանրապետության օրենսդրությամբ սահմանված կարգով կամավոր կուտակային կենսաթոշակային սխեմայի շրջանակում կատարված կուտակային վճարներ, գործուղումներ, նյութական և տրանսպորտային սպասարկում, կառավարման տեխնիկական միջոցների և վարչական նշանակության հիմնական միջոցների պահպանում և շահագործում, ներկայացուցչական, դատական, աուդիտորական, խորհրդատվական և տեղեկատվական ծառայություններ, կադրերի պատրաստում և վերապատրաստում և այլն), արտադրանքի և ծառայությունների իրացման հետ կապված ծախսերի (փաթեթավորում, պահպանում, բեռնում, տեղափոխում, ուղեկցում, գովազդ, մարքեթինգ և այլն) և ոչ արտադրական այլ ծախսերի (գյուտարարական և ռազմա-արտադրական, գիտահետազոտական, նախագծային և փորձակոնստրուկտորական աշխատանքներ և այլն) չափով համախառն եկամտից նվազեցումները կատարվում են այն տարվա ընթացքում, որին դրանք վերաբերում են:

2) «Ճանապարհային վճարի մասին» ՀՀ օրենքի 3-րդ հոդվածին համապատասխան՝ ճանապարհային վճար վճարողներ են համարվում տրանսպորտային միջոցների սեփականատերերը, իրենց պատկանող տրանսպորտային միջոցներով կամ նույն օրենքով սահմանված գործունեությամբ զբաղվելու նպատակով ավտոմոբիլային ճանապարհներից օգտվող ֆիզիկական և իրավաբանական անձինք, իրավաբանական անձի կարգավիճակ չունեցող ձեռնարկությունները:

Օրենքի 4-րդ հոդվածով սահմանված են ճանապարհային վճարի տեսակները, մասնավորապես՝ այլ պետություններում գրանցված տրանսպորտային միջոցներով

ավտոմոբիլային ճանապարհներից օգտվելու համար վճարը, այլ պետություններում գրանցված ծանրաքաշ ավտոտրանսպորտային միջոցներով ավտոմոբիլային ճանապարհներով երթևեկելու համար վճարը, մեծ եզրաչափերով ավտոտրանսպորտային միջոցներով ավտոմոբիլային ճանապարհներով երթևեկելու համար վճարը:

Օրենքի 9-րդ հոդվածի համաձայն՝ այլ պետություններում գրանցված տրանսպորտային միջոցներով ավտոմոբիլային ճանապարհներից օգտվելու համար վճարը հաշվարկվում է նույն օրենքին համապատասխան (օրենքի 5-րդ հոդվածով սահմանված տասնհինգօրյա դրույքաչափերով)՝ ՀՀ յուրաքանչյուր մուտքի համար) և պետական բյուջե է մուծվում այդ տրանսպորտային միջոցները ՀՀ տարածք մուտք գործելիս՝ բացառությամբ այն դեպքերի, երբ ՀՀ տարածքում տասնհինգից ավելի օր գտնվելու դեպքում յուրաքանչյուր հաջորդ տասնհինգ օրվա կամ ավելի պակաս ժամկետի համար այլ պետություններում գրանցված տրանսպորտային միջոցներով ավտոմոբիլային ճանապարհներից օգտվելու համար վճարը հաշվարկվում և պետական բյուջե է մուծվում ՀՀ տարածքում գտնվելու ժամկետը լրանալուց հետո՝ հինգ օրվա ընթացքում:

Օրենքի 10-րդ հոդվածի համաձայն՝ ավտոմոբիլային ճանապարհներով այլ պետություններում գրանցված ծանրաքաշ և մեծ եզրաչափերով տրանսպորտային միջոցների երթևեկության վճարը գանձվում է յուրաքանչյուր երթի համար: Վճար վճարողը վճարի հաշվարկն իրականացնում է՝ ելնելով ծանրաքաշ և մեծ եզրաչափերով տրանսպորտային միջոցի ընդհանուր զանգվածից, տնիների վրա ընկնող բեռնվածքից, եզրաչափերից և ճանապարհներով տեղափոխման հեռավորությունից: ՀՀ մուտք գործող ծանրաքաշ և մեծ եզրաչափերով տրանսպորտային միջոցների համար վճարը գանձում են մաքսային մարմինները՝ տալով համապատասխան տեղեկանք:

3) «Բնապահպանական և բնօգտագործման վճարների մասին» ՀՀ օրենքի 3-րդ հոդվածի համաձայն՝ բնապահպանական և բնօգտագործման վճարներ վճարողներ են համարվում ֆիզիկական և իրավաբանական անձինք, որոնք իրականացնում են նույն օրենքի 4-րդ և 5-րդ հոդվածներով սահմանված գործառույթներ:

Օրենքի 4-րդ հոդվածով սահմանված են բնապահպանական վճարի տեսակները, մասնավորապես՝ վնասակար նյութերը շրջակա միջավայր (օդային և ջրային ավազան) արտանետելու համար վճարը:

Օրենքի 10-րդ հոդվածի համաձայն՝ շրջակա միջավայր վնասակար նյութեր արտանետելու համար վճարը հաշվարկվում է հաշվետու ժամանակաշրջանում շրջակա միջավայր արտանետված վնասակար նյութերի ծավալի հիման վրա և վճարվում է օրենքին համապատասխան, եթե օրենքով այլ բան նախատեսված չէ:

Օրենքի 11-րդ հոդվածին համապատասխան՝ այլ պետություններում գրանցված տրանսպորտային միջոցներից ՀՀ օդային ավազան վնասակար նյութեր արտանետելու համար վճարը վճարվում է ՀՀ տարածք դրանց մուտք գործելու պահին՝ վճարումը հաստատող փաստաթուղթը ներկայացնելով համապատասխան մաքսային մարմին:

«Բնապահպանական վճարի դրույքաչափերի մասին» ՀՀ օրենքի 2-րդ հոդվածով այլ պետություններում հաշվառված ՀՀ մուտք գործող կամ շահագործվող ավտոտրանսպորտային միջոցներից օդային ավազան վնասակար նյութերի արտանետման դիմաց բնապահպանական վճարի դրույքաչափերը սահմանված են ըստ դրանց տեսակի և բեռնափառողության:

Քննարկվող դեպքում ընկերությունն իրականացնում է ապրանքների ներմուծում և վաճառք, մատակարար ոչ ռեզիդենտ գործընկերներն իրականացնում են նաև այդ ապրանքների փոխադրումը մինչև ք.Երևան: Մատակարարների հետ կնքված ապրանքի առքուվաճառքի մասին պայմանագրերի և տրանսպորտային ծախսերի փոխհատուցման մասին համաձայնագրերի (որոնցով փոփոխություն է կատարվել առքուվաճառքի մասին

պայմանագրերում) համաձայն՝ հաշիվ ապրանքագրերի մեջ ներառվում են ապրանքի առաքման հետ կապված տրանսպորտային ծախսերը, որոնցում չեն ներառվում ՀՀ տարածքում վճարման ենթակա բնապահպանական և ճանապարհային ծախսերը: Այդ ծախսերը, որոնք վճարվում են բեռնադարի վարորդի միջոցով, պետք է ընկերության կողմից փոխհատուցվի բեռնադարի վարորդներին ըստ համապատասխան վճարված անդորրագրերի չափով: Ընկերությունը երկկողմանի հաստատված համապատասխան ստացականների միջոցով կատարել է բեռնատար ավտոմեքենաների համար օրենքով սահմանված կարգով կատարված ճանապարհային և բնապահպանական վճարների փոխհատուցումները: Սակայն Ընկերությունը նշված գումարները ներառել է ապրանքների ձեռքբերման ծախսերի մեջ և դրանց մասով համախառն եկամտից նվազեցումները կատարել է «Շահութահարկի մասին» ՀՀ օրենքի 32-րդ հոդվածի 2-րդ կետին համապատասխան: Ակտով արձանագրվել է, որ ընկերության կողմից շահութահարկի հաշվարկով իրացված ապրանքների ձեռքբերման հետ անմիջականորեն կապված ծախսերն ավել են ցույց տրվել:

Քննարկվող դեպքում եզրակացության հանգելու համար Հանձնաժողովը հիմք է ընդունում, որ վերոնշյալ իրավական կարգավորումներին համապատասխան՝

- այլ պետություններում գրանցված տրանսպորտային միջոցներով ավտոմոբիլային ճանապարհներից օգտվելու համար ՀՀ յուրաքանչյուր մուտքի համար, ինչպես նաև այլ պետություններում գրանցված ծանրաքաշ և մեծ եզրաչափերով տրանսպորտային միջոցների երթևեկության համար սահմանված ճանապարհային վճար վճարող է համարվում տրանսպորտային միջոցների սեփականատեր և ՀՀ ավտոմոբիլային ճանապարհներից օգտվող ոչ ռեզիդենտը,

- այլ պետություններում գրանցված տրանսպորտային միջոցներից ՀՀ օդային ավազան վնասակար նյութեր արտանետելու համար բնապահպանական վճար վճարող է համարվում տրանսպորտային միջոցների սեփականատեր ոչ ռեզիդենտը,

- ճանապարհային վճարի և բնապահպանական վճարի վերոնշյալ պարտավորությունները կապ չունեն կոնկրետ ներմուծվող ապրանքի հետ, այսինքն՝ անկախ տեղափոխվող ապրանքների քանակից ու տեսակից, ավելին՝ անկախ ընդհանրապես ապրանքներ տեղափոխելու կամ չտեղափոխելու հանգամանքից, այլ պետություններում գրանցված տրանսպորտային միջոցի սեփականատիրոջ (սեփականատիրոջ ներկայացուցչի) համար առաջանում են ճանապարհային վճարի և բնապահպանական վճարի վերոնշյալ պարտավորությունները,

- շահութահարկի հաշվարկման իմաստով վերոնշյալ ճանապարհային վճարի և բնապահպանական վճարի գումարները չեն ներառվում ապրանքի ձեռքբերման արժեքի մեջ:

Հաշվի առնելով վերոնշյալ իրավական կարգավորումները և փաստական հանգամանքները՝ Հանձնաժողովը գտնում է, որ քննարկվող դեպքում շահութահարկով հարկման առումով ճանապարհային վճարի և բնապահպանական վճարի վերոնշյալ գումարները չեն համարվում ապրանքների ձեռքբերման հետ անմիջականորեն կապված ծախսեր, նշված վճարները չեն դասվում նյութական ռեսուրսների սկզբնական արժեքի ձևավորման ժամանակ հաշվի առնվող՝ մինչև պահեստ տեղափոխման (փոխադրման) հետ կապված բոլոր ծախսերի թվին, հետևաբար՝ չեն ներառվում ապրանքների ձեռքբերման արժեքի մեջ:

Սակայն սույն հարցով եզրակացության հանգելու համար Հանձնաժողովը հիմք է ընդունում «Շահութահարկի մասին» ՀՀ օրենքի 10-րդ հոդվածի 1-ին կետը, համաձայն որի՝ հարկվող շահույթը որոշելիս համախառն եկամուտը նվազեցվում է դրա ստացման հետ կապված անհրաժեշտ և փաստաթղթերով հիմնավորված ծախսերի չափով: Ընդ

որում, նույն կետի իմաստով անհրաժեշտ են համարվում նաև եկամտի ստացման հետ կապված և դրա համար անհրաժեշտ այլ ծախսերը: Հանձնաժողովը հիմք է ընդունում այն հանգամանքը, որ տվյալ դեպքում ստուգմամբ չի ապացուցվել ոչ ռեզիդենտին ճանապարհային և բնապահպանական վճարների փոխհատուցվող գումարները համախառն եկամտից նվազեցնելու առումով «Շահութահարկի մասին» ՀՀ օրենքի 10-րդ հոդվածի դրույթները խախտված լինելու հանգամանքը, այսինքն՝ նշված ծախսերը եկամտի ստացման հետ կապված չլինելու կամ փաստաթղթերով հիմնավորված չլինելու փաստը: Ընդ որում, գանգատին կից ներկայացված փաստաթղթերը (պայմանագրեր, համաձայնագրեր, ստացականներ) բավարարում են ապրանքանյութական պաշարների, աշխատանքների, ծառայությունների, հիմնական միջոցների և այլ ակտիվների ձեռքբերման (և համապատասխան դեպքերում՝ այլ հարկատուների եկամուտներին վերաբերող) փաստաթղթերի հիմնավորման նկատմամբ ՀՀ կառավարության 25.08.1998թ. N525 որոշմամբ ներկայացվող պահանջներին: Հիմք ընդունելով վերոգրյալը, Հանձնաժողովը գտնում է, որ տվյալ դեպքում ոչ ռեզիդենտին ճանապարհային և բնապահպանական վճարների փոխհատուցվող գումարները որպես շահութահարկով հարկման առումով որպես եկամտի ստացման հետ կապված անհրաժեշտ և փաստաթղթերով հիմնավորված ծախսեր, ենթակա են նվազեցման համախառն եկամտից «Շահութահարկի մասին» ՀՀ օրենքի 32-րդ հոդվածի 4-րդ կետով սահմանված կարգով՝ այն տարվա ընթացքում, որին դրանք վերաբերում են:

Հիմք ընդունելով վերոգրյալը, Հանձնաժողովը եզրակացնում է, որ Ակտի 1-ին կետով արձանագրված շահութահարկի պարտավորությունները ենթակա են վերահաշվարկման: Ընկերությունը ոչ ռեզիդենտ կազմակերպություններին ճանապարհային վճարի և բնապահպանական վճարի գծով 2013թ. փոխհատուցել է 5.706.100 դրամ, սակայն համախառն եկամտից նվազեցրել է 4.538.067 դրամ, 2014թ.՝ փոխհատուցել է 12.756.400 դրամ, սակայն համախառն եկամտից նվազեցրել է 13.562.286 դրամ, 2015թ. փոխհատուցել է 15.348.600 դրամ, սակայն համախառն եկամտից նվազեցրել է 14.309.511 դրամ: Վերահաշվարկի արդյունքում ստացվում է, որ ընկերությունը 2013թ. համախառն եկամտից նվազեցվող ծախսերը պակաս է հաշվարկել 1.168.033 դրամով (233.607 դրամ շահութահարկի գումարը ենթակա է վերադարձման), 2015թ. համախառն եկամտից նվազեցվող ծախսերը պակաս է հաշվարկել 1.039.089 դրամով (207.818 դրամ շահութահարկի գումարը ենթակա է վերադարձման), իսկ 2014թ. համախառն եկամտից նվազեցվող ծախսերն ավել է հաշվարկել 805.886 դրամով, ինչի պարագայում շահութահարկի գծով լրացուցիչ պարտավորությունները կկազմեն 335.245 դրամ (այդ թվում՝ շահութահարկի գումար 161.177 դրամ, տուգանք 96.705 դրամ, տույժ 77.363 դրամ):

2. Ակտի 26-րդ կետով մասնավորապես արձանագրվել է, որ համաձայն «Շահութահարկի մասին» ՀՀ օրենքի 57-րդ հոդվածի 1-ին կետի՝ Հայաստանի Հանրապետությունում ոչ ռեզիդենտի կողմից հայաստանյան աղբյուրներից ստացվող եկամուտների հարկումը կատարում է հարկային գործակալը՝ եկամտի վճարման աղբյուրի մոտ: Վերոնշյալ ճանապարհային վճարի և բնապահպանական վճարի վճարման պարտավորությունները կապ չունեն ներմուծվող ապրանքի հետ, տվյալ դեպքում դրանք առաջանում են այլ պետություններում գրանցված տրանսպորտային միջոցի սեփականատիրոջ (սեփականատիրոջ ներկայացուցչի) համար և այդ վճարների վճարման պարտավորությունները կրում են ոչ ռեզիդենտ կազմակերպությունները, ու վերջիններիս փոխհատուցվող գումարներն էլ դասվում են հայաստանյան աղբյուրներից ստացված այլ եկամուտների թվին և ենթակա են հարկման եկամտի վճարման աղբյուրի մոտ (հարկային գործակալի կողմից) 20% դրույքաչափով («Շահութահարկի մասին» ՀՀ

օրենքի 53-րդ հոդվածի 1-ին կետի «գ» ենթակետ և 4-րդ մաս, օրենքի 57-րդ հոդվածի 1-ին կետ և «Ոչ ռեզիդենտների շահութահարկի հաշվարկման և վճարման կարգի մասին» հրահանգի 2.4-րդ կետ): Ակտի 26-րդ կետով առաջադրվել են ոչ ռեզիդենտի շահութահարկի գծով պարտավորություններ:

Վերոգրյալի կապակցությամբ հարկ է նշել հետևյալը.

«Շահութահարկի մասին» ՀՀ օրենքի 53-րդ հոդվածի 1-ին կետի համաձայն՝ նույն օրենքի իմաստով հայաստանյան աղբյուրից ստացված եկամուտներ են համարվում

ա) Հայաստանի Հանրապետության տարածքում ոչ ռեզիդենտի իրականացրած ձեռնարկատիրական գործունեությունից ստացված եկամուտները.

բ) ոչ ռեզիդենտի՝ ռեզիդենտից կամ ոչ ռեզիդենտից ստացված պասիվ եկամուտները.

գ) Հայաստանի Հանրապետության տարածքում ոչ ռեզիդենտի ստացած այլ եկամուտները,

դ) Հայաստանի Հանրապետության տարածքից դուրս Հայաստանի Հանրապետության ռեզիդենտին կամ այլ ոչ ռեզիդենտի՝ Հայաստանի Հանրապետությունում հաշվառված առանձնացված ստորաբաժանմանը սույն հոդվածի 5-րդ մասում նշված ծառայությունների մատուցումից ստացված եկամուտները:

Օրենքի 53-րդ հոդվածի 2-րդ կետով սահմանված են Հայաստանի Հանրապետության տարածքում ձեռնարկատիրական գործունեությունից ստացված եկամուտները, իսկ 3-րդ կետով՝ պասիվ եկամուտները:

Օրենքի 53-րդ հոդվածի 4-րդ կետի համաձայն՝ այլ եկամուտներ են համարվում նույն հոդվածի նախորդ կետերում չնշված եկամուտները, որոնք մասնավորապես ստացված են կառավարման ծառայությունների դիմաց, գույքը արդյունավետ օգտագործելու կամ տրամադրված իրավունքներից արդյունավետ օգտվելու համար անհրաժեշտ օգնություն ցույց տալու դիմաց, սարքավորումների, հոսքագծերի, մեխանիզմների և հարմարանքների տեղակայման և շահագործման համար անհրաժեշտ օգնություն ցույց տալու դիմաց, ապահովագրության հետևանքով ստացված ապահովագրական վճարներից, եթե այլ բան չի նախատեսված Հայաստանի Հանրապետության օրենսդրությամբ, ինչպես նաև ապահովագրական հատուցումներից, ցանկացած գիտական, արդյունաբերական կամ առևտրային նախագծի, պլանի, պրոցեսի կամ համատեղ ձեռնարկի ղեկավարումն իրականացնելու հետ կապված խորհրդատվությունների, օգնության և այլ ծառայությունների դիմաց, օտարերկրյա ընկերության կողմից իր դուստր ձեռնարկությանը մատուցված ծառայությունների և խորհրդատվությունների դիմաց՝ կապված վերջինիս կողմից Հայաստանի Հանրապետությունում ծավալված ձեռնարկատիրական գործունեության հետ, ինչպես նաև ոչ ռեզիդենտի գլխավոր գրասենյակի կողմից իր ստորաբաժանման օգտին տրամադրված խորհրդատվությունների և այլ ծառայությունների դիմաց, բեռների փոխադրման (ֆրախտի) դիմաց, ձեռնարկությունների հետ առևտրական միջնորդության պայմաններով ապրանքներն օտարերկրյա պետություններից ներկրելու և Հայաստանի Հանրապետությունում իրացնելու դիմաց:

ՀՀ ՀՏ 04.03.1998թ. N01/13 հրամանով հաստատված «Ոչ ռեզիդենտների շահութահարկի հաշվարկման և վճարման կարգի մասին» հրահանգի 2.1-րդ կետի համաձայն՝ հայաստանյան աղբյուրներից ստացված եկամուտներ են համարվում.

ա) Հայաստանի Հանրապետության տարածքում ոչ ռեզիդենտի իրականացրած ձեռնարկատիրական գործունեությունից ստացված եկամուտները (հրահանգի 2.2 կետ).

բ) ոչ ռեզիդենտի՝ ռեզիդենտից կամ ոչ ռեզիդենտից ստացված պասիվ եկամուտները (հրահանգի 2.3 կետ).

գ) Հայաստանի Հանրապետության տարածքում ոչ ռեզիդենտի ստացած այլ եկամուտները (հրահանգի 2.4 կետ):

Հրահանգի 2.4-րդ կետի համաձայն՝ Հայաստանի Հանրապետության տարածքում ոչ ռեզիդենտի ստացած այլ եկամուտներ են համարվում նույն հրահանգի նախորդ կետերում չնշված եկամուտները, որոնք չեն հանդիսանում Հայաստանի Հանրապետության տարածքում ոչ ռեզիդենտի իրականացրած ձեռնարկատիրական գործունեությունից ստացված եկամուտներ, և որոնք մասնավորապես ստացված են՝ կառավարման ծառայությունների դիմաց, գույքը արդյունավետ օգտագործելու կամ տրամադրված իրավունքներից արդյունավետ օգտվելու համար անհրաժեշտ օգնություն ցույց տալու դիմաց, սարքավորումների, հոսքագծերի, մեխանիզմների և հարմարանքների տեղակայման և շահագործման համար անհրաժեշտ օգնություն ցույց տալու դիմաց, ապահովագրության հետևանքով ստացված ապահովագրական վճարներից (եթե այլ բան չի նախատեսված Հայաստանի Հանրապետության օրենսդրությամբ), ինչպես նաև ապահովագրական հատուցումներից, ցանկացած գիտական, արդյունաբերական կամ առևտրային նախագծի, պլանի, պրոցեսի կամ համատեղ ձեռնարկի ղեկավարումն իրականացնելու հետ կապված խորհրդատվությունների, օգնության և այլ ծառայությունների դիմաց, օտարերկրյա ընկերության կողմից իր դուստր ձեռնարկությանը մատուցված ծառայությունների և խորհրդատվությունների դիմաց՝ կապված վերջինիս կողմից Հայաստանի Հանրապետությունում ծավալված ձեռնարկատիրական գործունեության հետ, ինչպես նաև ոչ ռեզիդենտի գլխավոր գրասենյակի կողմից իր ստորաբաժանման օգտին տրամադրված խորհրդատվությունների և այլ ծառայությունների դիմաց, բեռների փոխադրման (ֆրախտի) դիմաց, ձեռնարկությունների հետ առևտրական միջնորդության պայմաններով ապրանքներն օտարերկրյա պետություններից ներկրելու և Հայաստանի Հանրապետությունում իրացնելու դիմաց:

Օրենքի 57-րդ հոդվածի 1-ին կետի համաձայն՝ Հայաստանի Հանրապետությունում ոչ ռեզիդենտի կողմից հայաստանյան աղբյուրներից ստացվող եկամուտների հարկումը կատարում է հարկային գործակալը՝ եկամտի վճարման աղբյուրի մոտ: Հայաստանյան աղբյուրներից ոչ ռեզիդենտի ստացած եկամտից վճարման աղբյուրի մոտ օրենքի 64-րդ հոդվածում սահմանված կարգով հարկային գործակալները շահութահարկը պահում (գանձում) են օրենքի 57-րդ հոդվածի 1-ին կետով ըստ եկամտի տեսակի սահմանված դրույքաչափերով, մասնավորապես, ոչ ռեզիդենտ կազմակերպությունների կողմից մատուցվող այլ ծառայությունների, ինչպես նաև Հայաստանի Հանրապետության տարածքից դուրս Հայաստանի Հանրապետության ռեզիդենտին կամ այլ ոչ ռեզիդենտի՝ Հայաստանի Հանրապետությունում հաշվառված առանձնացված ստորաբաժանմանը մատուցվող ծառայությունների դիմաց ստացված եկամուտների համար՝ 20 տոկոս դրույքաչափով:

Օրենքի 64-րդ հոդվածին համապատասխան՝ օրենքի 57-րդ հոդվածի համաձայն՝ աղբյուրի մոտ շահութահարկի պահումը (գանձումը) իրականացնում է հարկային գործակալը՝ ոչ ռեզիդենտին վճարվող (ներառյալ՝ կանխիկ կամ անկանխիկ փողային վճարման, այլ գույքով, դեբիտորական և կրեդիտորական պարտքերի հաշվանցման, պարտքերի վերաձևակերպման կամ պարտքերի նորացման, ինչպես նաև հայաստանյան աղբյուրներից ստացման ենթակա եկամուտների մասով հարկային գործակալի նկատմամբ ոչ ռեզիդենտի կողմից հարկային գործակալ չհանդիսացող անձին պահանջի իրավունքի զիջման դեպքերում) եկամտի ընդհանուր գումարից:

Օրենքի 53-րդ հոդվածի 4-րդ կետով (հրահանգի 2.4-րդ կետով) ՀՀ տարածքում ոչ ռեզիդենտի ստացած այլ եկամուտներ են համարվում օրենքի (հրահանգի) նախորդ

կետերում չնշված եկամուտները (օրենքի 53-րդ հոդվածի և հրահանգի նախորդ կետերում նշվում են պասիվ եկամուտները և ՀՀ տարածքում ոչ ռեզիդենտի իրականացրած ձեռնարկատիրական գործունեությունից ստացված եկամուտները): Ընդ որում, օրենքի 53-րդ հոդվածի 4-րդ կետով և հրահանգի 2.4-րդ կետով այլ եկամուտների թվարկման ժամանակ թվարկվում են այլ եկամուտների ոչ բոլոր տեսակները, այլ մասնավորապես, նշվում են որպես այլ եկամուտ ծառայությունների մի քանի տեսակներից ստացված եկամուտները: Օրենքի 53-րդ հոդվածի 4-րդ կետի իմաստով այլ եկամուտները ներառում են նաև նույն հոդվածի 2-րդ և 3-րդ կետերում չնշված՝ հայաստանյան աղբյուրներից ստացված բոլոր եկամուտները (այդ թվում՝ 4-րդ կետում ուղղակիորեն չնշված եկամուտները),

«Շահութահարկի մասին» ՀՀ օրենքի իմաստով «այլ եկամուտների» ընդհանուր բնորոշումը տրվում է որպես «ծառայություններից ստացված եկամուտներ»: Ընդ որում, այլ եկամուտ հանդիսացող ծառայություններն օրենքի 53-րդ հոդվածով սահմանափակված չեն միայն նույն հոդվածում թվարկված ծառայություններով, հետևաբար օրենքի 53-րդ հոդվածում չնշված այլ եկամուտներն օրենքի 57-րդ հոդվածի 1-ին կետին համապատասխան ևս ենթակա են հարկման 20% դրույքաչափով:

Հաշվի առնելով վերոնշյալ իրավական կարգավորումները՝ Հանձնաժողովը գտնում է, որ քննարկվող դեպքում ճանապարհային վճարի և բնապահպանական վճարի ոչ ռեզիդենտ կազմակերպություններին փոխհատուցվող գումարները որպես հայաստանյան աղբյուրներից ստացված այլ եկամուտներ ենթակա են հարկման եկամտի վճարման աղբյուրի մոտ (հարկային գործակալի կողմից) 20% դրույքաչափով, և այս մասով Ակտով ոչ ռեզիդենտի շահութահարկի պարտավորությունների արձանագրումը համապատասխանում է «Շահութահարկի մասին» ՀՀ օրենքի 53-րդ հոդվածի 1-ին կետի «գ» ենթակետի և 4-րդ կետի, 57-րդ հոդվածի 1-ին կետի դրույթներին:

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

Ո Ր Ո Շ Ո Ւ Մ Է՝

1. Ակտի 1-ին կետից նվազեցնել 11.766.058 դրամ (այդ թվում՝ շահութահարկ՝ 6.320.795 դրամ, տույժ՝ 1.652.787 դրամ, տուգանք՝ 3.792.476 դրամ), թողնելով շահութահարկի պարտավորություններ 25.04.2015թ. առաջացման ամսաթվով ընդամենը՝ 335.245 դրամ (այդ թվում՝ շահութահարկի գումար 161.177 դրամ, տուգանք 96.705 դրամ, տույժ 77.363 դրամ): Միաժամանակ, 25.04.2014թ. առաջացման ամսաթվով՝ 233.607 դրամ և 25.04.2016թ. առաջացման ամսաթվով՝ 207.818 դրամ շահութահարկի գումարները ենթակա են վերադարձման:

2. Ակտի 26-րդ կետը թողնել անփոփոխ:

Սույն որոշմանը չհամաձայնվելու դեպքում այն ուժի մեջ մտնելու օրվանից երկու ամսվա ընթացքում կարող է բողոքարկվել տեսչական մարմինների միասնական բողոքարկման հանձնաժողով կամ ՀՀ վարչական դատարան:

Հանձնաժողովի նախագահ՝



Վ.ՄԻՐՈՒՄՅԱՆ