

ՀՀ ֆինանսների նախարարություն

Հարկային և մաքսային մարմինների գանգատարկման հանձնաժողով

Ո Ր Ո Շ ՈՒ Մ 4/1

2 փետրվարի 2016 թ.

Քննարկվեց «Հայաէրոնավիգացիա» ՓԲԸ 25.12.2015 թ-ի գանգատը ՀՀ ՖՆ խոշոր հարկ վճարողների ՀՏ 18.12.2015 թ-ի թիվ 5012146 ակտի դեմ:

«Հայաէրոնավիգացիա» ՓԲԸ գանգատում բերված փաստարկները.

ՀՀ ՖՆ խոշոր հարկ վճարողների հարկային տեսչության և օպերատիվ հետախուզության վարչության կողմից կատարվել է «Հայաէրոնավիգացիա» ՓԲԸ (այսուհետ նաև՝ Ընկերություն) բյուջեի հետ փոխհարաբերությունների և հարկային մարմնի կողմից վերահսկվող ՀՀ օրենսդրության առանձին պահանջների կատարման ճշտության ստուգում, որի արդյունքում 18.12.2015թ. կազմվել է թիվ 5012146 ակտը (այսուհետ նաև՝ Ակտ):

Ակտի 4-րդ և 23-րդ կետերով լրացուցիչ հարկային պարտավորություններ են հաշվարկվել ավելացված արժեքի հարկի և ոչ ռեզիդենտի շահութահարկի գծով: Ընկերությունը չի ընդունում Ակտի 4-րդ և 23-րդ կետերով արձանագրվածը և սույնով վարչական կարգով բողոքարկում է Ակտի համապատասխան մասերը՝ ստորև ներկայացվող հիմքերով ու հիմնավորումներով:

1. Ակտի 4-րդ կետի 1-ին ենթակետի մասով.

Ակտի 4-րդ կետի 1-ին ենթակետով արձանագրվել է. «Ընկերությունը իրականացնում է աէրոնավիգացիոն ծառայությունների մատուցման գործունեություն: «ԱԱՀ-ի մասին» ՀՀ օրենքի 16-րդ հոդվածի 5-րդ և 6-րդ կետերի համաձայն՝ ԱԱՀ-ի գրոյական դրույքաչափ է կիրառվում միջազգային երթուղիներով փոխադրումներ իրականացնող փոխադրամիջոցների սպասարկման (ներառյալ աէրոնավիգացիոն, թռիչք-վայրէջքի), նորոգման, վերասարքավորման մատուցվող ծառայությունների հարկվող շրջանառության նկատմամբ, ինչպես նաև այն ծառայությունների հարկվող շրջանառության նկատմամբ, որոնք անմիջականորեն կապված են և ապահովում են նշված ծառայությունների մատուցումը:

Այնուհետև հղում է կատարվել «Ավելացված արժեքի հարկի մասին» ՀՀ օրենքի 18-րդ հոդվածին, նույն օրենքի 19-րդ հոդվածին, ըստ որի, հարկային հաշիվներ դուրս չեն գրվում գրոյական դրույքաչափով հարկվող գործարքների համար, և հետևություն արվել Ընկերության կողմից նույն օրենքի 23-րդ հոդվածի 1-ին կետի խախտման մասին. «Ընկերության կողմից խախտվել է «ԱԱՀ-ի մասին» ՀՀ օրենքի 23-րդ հոդվածի 1-ին կետի պահանջները, ըստ որի օրենքի համաձայն ԱԱՀ վճարող անձինք հաշվետու ժամանակաշրջանում պետական բյուջե են վճարում այդ ժամանակաշրջանում իրականացված հարկվող գործարքների (գործառնությունների) հարկվող շրջանառության նկատմամբ հաշվարկված ԱԱՀ-ի գումարը, որից հաշվանցվում (պակասեցվում) են արտադրական և այլ առևտրային նպատակներով հանրապետության տարածքում հաշվետու ժամանակաշրջանում ձեռք բերված ապրանքների և ստացված այն ծառայությունների գծով մատակարարների կողմից դուրս գրված հարկային հաշիվներում առանձնացված ԱԱՀ-ի գումարների չափով (բացառությամբ նայն օրենքով սահմանված դեպքերի):»:

Նշվածի հիման վրա հաշվարկվել է ընդհանուր 77.304.600 դրամ իբր ավել հաշվանցված (պակասեցված) ԱԱՀ-ի գումար:

Ինչպես Արևում է Ակտի բովանդակությունից, օրենքի 23-րդ հոդվածի պահանջի խախտում արձանագրելով, ստուգողները նկատի են ունեցել ԱԱՀ-ի գումարներն Շնկերության կողմից հաշվանցելու սահմանված պայմանի խախտում: Հետևաբար, կարևոր է պարզել, թե այդ հոդվածով սահմանված որ պայմանն է խախտվել, որը հանգեցնում է ԱԱՀ-ի գումարի հաշվանցման՝ նույն հոդվածով սահմանված իրավունքի սահմանափակմանը:

«Ավելացված արժեքի հարկի մասին» ՀՀ օրենքի 23-րդ հոդվածով սահմանված՝ ԱԱՀ վճարողի կողմից ԱԱՀ-ի հաշվանցման պայմաններն են.

- ապրանքի կամ ծառայության ձեռք բերման հարկային հաշվի առկայությունը,
- համապատասխան ապրանքը, ծառայությունը առևտրային նպատակով ձեռք բերելը,
- մատակարարից ստացված հարկային հաշվում ԱԱՀ-ի գումարն առանձնացված լինելը,
- ձեռք բերված ապրանքի կամ ծառայության դիմաց վճարում կատարելը:

Շնկերության ձեռք բերած ծառայությունների մասով հարկային հաշիվների առկայությունը, դրանցում ԱԱՀ-ի գումարներն առանձնացված լինելը հաստատվում են հենց Ակտի բովանդակությունից, ստուգողներն իրենք են նշել համապատասխան հարկային հաշիվների առկայությունը և դրանցում ԱԱՀ-ի գումարներն առանձնացված լինելու փաստական հանգամանքները:

Որ ծառայություններն ստացվել են (ձեռք են բերվել) բացառապես առևտրային նպատակներով, դա նույնպես չի վիճարկվում, այդ պայմանը նույնպես ապահովված է:

Ինչ վերաբերում է ձեռք բերված ծառայությունների դիմաց բանկային փոխանցմամբ վճարած լինելու հանգամանքին, ապա օրենքի 23-րդ հոդվածի 1-ին կետի այս պահանջը նույնիսկ մեջբերված չէ Ակտում, այսինքն՝ այս պահանջի խախտման մասին ընդհանրապես խոսք չկա, այն նույնպես իրականում ապահովված է:

Վերոգրյալից հետևում է, որ օրենքի 23-րդ հոդվածի 1-ին կետի որևէ պահանջի խախտում գոյություն չունի:

Նույն իրավանորմով ԱԱՀ-ի գումարի հաշվանցման իրավունքի սահմանման մասով առկա է վերապահում՝ բացառությամբ սույն օրենքով սահմանված դեպքերի: Այսինքն, օրենքի 23-րդ հոդվածով սահմանված ԱԱՀ-ի հաշվանցման հարկ վճարողի իրավունքը կարող է սահմանափակվել միայն «Ավելացված արժեքի հարկի մասին» ՀՀ օրենքի որևէ նորմով, որպես ընդհանուր կանոնից բացառություն: Սակայն Ակտում նշված չէ որևէ իրավանորմ, որով սահմանափակված է տվյալ դեպքի նկատմամբ կիրառելի որևէ սահմանափակում: Ընդ որում, դա ձևական բացթողում չէ, քննարկվող դեպքի համար կիրառելի այդպիսի իրավանորմ պարզապես չկա:

ԱԱՀ-ի գումարների հաշվանցման սահմանափակումները սահմանված են օրենքի 26-րդ հոդվածում: Այս հոդվածով մասնավորապես սահմանված է, որ օրենքի 23 հոդվածում նշված դեպքերում մատակարարների հարկային հաշիվներում առանձնացված ԱԱՀ-ի գումարները հաշվանցման (պակասեցման) ենթակա չեն՝

- 1) ԱԱՀ վճարող չհամարվող անձանց կողմից.
- 2) նույն օրենքի 7 հոդվածի համաձայն հարկվող օբյեկտ չհամարվող և 15 հոդվածի համաձայն ԱԱՀ-ից ազատված, այդ թվում՝ արտոնագրային վճարով կամ հաստատագրված վճարով կամ շրջանառության հարկով հարկվող կամ ընտանեկան ձեռնարկատիրության գործունեության գործարքների (գործառնությունների) գծով, ինչպես նաև այն գործարքների գծով, որոնց վրա չի տարածվում նայն օրենքի գործողությունը....:

Ինչպես տեսնում ենք, հարկային հաշիվների առկայության դեպքում դրանցում առանձնացված ԱԱՀ-ի գումարների հաշվանցման իրավունքի սահմանափակում օրենսդիրը նախատեսել է ԱԱՀ վճարող չհանդիսացող անձանց համար, հարկվող օբյեկտ չհամարվող, ԱԱՀ-ից ազատված գործարքների գծով, ինչպես նաև այն գործարքների գծով, որոնց վրա չի տարածվում «Ավելացված արժեքի հարկի մասին» ՀՀ օրենքի գործողությունը: Սակայն այդ սահմանափակումներն ընդհանրապես տվյալ դեպքի նկատմամբ կիրառելի չեն, քանի որ Ընկերությունը հանդիսանում է ԱԱՀ վճարող, քննարկվող գործարքները ակնհայտորեն ԱԱՀ-ով հարկվող գործարքներ են, իսկ զրոյական դրույքաչափով հարկվող գործարքների գծով ԱԱՀ-ի հաշվանցման սահմանափակում օրենքով սահմանված չէ:

Օրենքի 26-րդ հոդվածով սահմանված են նաև ԱԱՀ-ի գումարների հաշվանցման իրավունքի այլ սահմանափակումներ, սակայն դրանցից ոչ մեկը քննարկվող դեպքի համար կիրառելի չէ:

ԱԱՀ-ի հաշվանցման սահմանափակում է սահմանված նաև նայն օրենքի 44.1 հոդվածով, սակայն այս իրավանորմը նույնպես կիրառելի չէ, քանի որ ստացված (ծեռք բերված) ծառայությունների մատուցման գործարքները առոչինչ չեն, անվավեր ճանաչված չեն, ԱԱՀ-ից ազատված չեն, հանդիսանում են ԱԱՀ-ով հարկվող օբյեկտ, չեն հարկվում շրջանառության հարկով, հաստատագրված վճարով կամ արտոնագրային վճարով, չեն վերաբերում ընտանեկան ձեռնարկատիրական գործունեությանը, համապատասխան հարկային հաշիվները դուրս են գրվել ՀՀ կառավարության սահմանած կարգով և անապրանք փաստաթուղթ չեն հանդիսանում:

Մասնավորապես, խնդրո առարկա ծառայություններ մատուցած կազմակերպություններից Ընկերությունը երբեք տեղեկություն չի ստացել այն մասին, որ համապատասխան ծառայությունների մասով դուրս գրված հարկային հաշիվների մասով այդ կազմակերպություններում հարկային մարմինը երբևէ արձանագրած լինի «Ավելացված արժեքի հարկի մասին» ՀՀ օրենքի 44.2 հոդվածի խախտում և կիրառած լինի դրանով նախատեսված տուգանքը: Այդ հանգամանքը ևս հաստատում է, որ համապատասխան հարկային հաշիվները հանդիսանում են ՀՀ կառավարության սահմանած կարգով դուրս գրված պատշաճ հարկային հաշիվներ, որոնցում առանձնացված ԱԱՀ-ի գումարները ենթակա են հաշվանցման օրենքի 23-րդ հոդվածով սահմանված ընդհանուր կարգով:

Ելնելով վերոգրյալից, ընկերությունը գտնում է, որ Ակտի 4-րդ կետի 1-ին ենթակետով սխալ է կիրառվել «Ավելացված արժեքի հարկի մասին» ՀՀ օրենքի 23-րդ հոդվածի 1-ին կետը, դրանով սահմանված՝ ԱԱՀ-ի գումարների հաշվանցման Ընկերության իրավունքը սահմանափակվել է առանց որևէ իրավական հիմքի:

2. Ակտի 4-րդ կետի 2-րդ ենթակետի մասով.

Ընկերությունը օտարերկրյա կազմակերպություններից երեք դեպքով ձեռք է բերել ապրանքներ, որոնք ներմուծվել են Հայաստանի Հանրապետություն 21.10.2011թ-ին, 25.06.2012թ-ին և 01.10.2012թ-ին:

Այս ձեռքբերումների մասով Ակտի 4-րդ կետի 2-րդ ենթակետով արձանագրվել է. «...ապրանքների (սարքավորումների) ձեռքբերման գործարքի պայմանագրային գումարն ամբողջությամբ մարվել է, համապատասխանաբար՝ 22.12.2011թ-ին, 14.02.2013թ-ին և 29.03.2012թ-ին կամ սեփականության իրավունքը փոխվել է նշված ժամանակաշրջաններում՝ ՀՀ տարածք ներմուծումից հետո: Քանի որ հարկային գործակալի կողմից ՀՀ-ում ոչ ռեզիդենտներին վճարված եկամուտներից շահութահարկի գանձման և բյուջե վճարման գործարքների ճշտության բաժնում արձանագրված, ապրանքների (սարքավորումների) ձեռքբերման գործարքից սեփականության իրավունքի

փոփոխությունը և գնորդի կողմից այդ ապրանքների փաստացի ստացումն իրականացվել է ՀՀ տարածքում դրանք ՀՀ ներմուծելուց հետո, հետևաբար «ԱԱՀ-ի մասին» ՀՀ օրենքի 12-րդ հոդվածի ա) կետի համաձայն, ապրանքների մատակարարման վայր է համարվում ապրանքների գտնվելու տեղը, որտեղից դրանք փաստացի մատակարարվում են, ապրանքները համարվում են մատակարարված Հայաստանի Հանրապետությունում, եթե դրանք առաքվել կամ հանձնվել են գնորդին (պատվիրատուին) ՀՀ տարածքում: Սակայն ընկերությունը որպես հարկային գործակալ նշված գործարքներից չի հաշվարկել ԱԱՀ»:

Արձանագրվածի հիման վրա հետևություն է արվել «Ավելացված արժեքի հարկի մասին» ՀՀ օրենքի 8-րդ հոդվածի 4-րդ կետի խախտման մասին և ձեռք բերված ապրանքների արժեքի նկատմամբ 20 տոկոս դրույքաչափով հաշվարկվել ԱԱՀ՝ 2011թ. դեկտեմբեր ամսվա համար՝ 115.606.137 դրամ, 2012թ. մարտ ամսվա համար՝ 4.511.166 դրամ, 2013թ. փետրվար ամսվա համար՝ 24.271.526 դրամ:

Ընկերության և Ուկրաինայի ռեզիդենտ «Աերոտեխնիկա-ՄԼՏ» ՍՊԸ միջև 22.07.2011թ.-ին կնքված թիվ 2.50 պայմանագրի համաձայն, Ընկերությունը ձեռք է բերել ռադիոլոկացիոն սարքավորումներ, այդ սարքավորումների մոնտաժման և կարգավորման աշխատանքներ, ինչպես նաև աշխատակազմի վերապատրաստման ծառայություններ: Այս պայմանագրի 8.3 կետով սահմանվել է, որ ապրանքների մատակարարումն իրականացվում է Ինկոտերմս-2010 DDU Հայաստանի Հանրապետության, «Զվարթնոց», մաքսային սահման պայմաններին համապատասխան: Դա նշանակում է, որ ապրանքը հանձնվում է գնորդին մինչև մաքսային սահմանը հատելը, իսկ քանի որ ՀՀ մաքսային սահմանը ՀՀ պետական սահմանն է, ապա ապրանքը համարվում է հանձնված մինչև ՀՀ տարածք մտնելը:

Ընկերության և Ռուսաստանի «ՏեխնոՍերվ» ընկերության միջև 16.03.2012թ.-ին կնքված թիվ 371-11.12/2.09 պայմանագրի 9.2 կետով ապրանքի մատակարարումը սահմանվել է Ինկոտերմս-2010 պայմաններին համապատասխան՝ CIP-Հայաստանի Հանրապետություն, «Զվարթնոց» ՕԿ: Այս դեպքում նույնպես ապրանքի հանձնումը նախատեսված է մինչև ՀՀ մաքսային սահմանը հատելը, հետևաբար՝ մինչև ՀՀ տարածք մուտք գործելը:

«THALES ATM GmbH» ընկերության հետ կնքված պայմանագրով ապրանքների մատակարարումը սահմանվել է ԴԱԴ-Երևան, մաքսային պահեստ պայմանով, ինչը նույնպես ենթադրում է ապրանքի հանձնում մինչև ՀՀ տարածք մուտք գործելը:

«Ավելացված արժեքի հարկի մասին» ՀՀ օրենքի 12-րդ հոդվածով սահմանված է. «Ապրանքների մատակարարման վայր է համարվում ապրանքների գտնվելու տեղը, որտեղից դրանք փաստացի մատակարարվում են: Ապրանքները համարվում են մատակարարված Հայաստանի Հանրապետությունում, եթե դրանք՝

ա) առաքվել կամ հանձնվել են գնորդին (պատվիրատուին) Հայաստանի Հանրապետության տարածքում.

բ) արտահանվել են Հայաստանի Հանրապետությունից:

Ներմուծված ապրանքները համարվում են մատակարարված Հայաստանի Հանրապետությունում դրանց ներմուծման պահից:»:

Այս հոդվածից հստակ երևում է, որ ԱԱՀ-ի հաշվարկման իմաստով ապրանքի մատակարարման վայրը ՀՀ տարածքում դիտելու համար պարտադիր է, որ ապրանքը առաքված լինի կամ գնորդին հանձնված լինի ՀՀ տարածքում: Այնինչ, վերը նշված պայմանագրերով ապրանքների առաքումը կամ հանձնումը ՀՀ տարածքում համարելու հիմքերը բացակայում են:

Բացի այդ, ակտով ԱԱՀ-ի գծով հարկային պարտավորության ծագման պահը որոշվել է վճարում կատարելու՝ ապրանքի նկատմամբ սեփականության իրավունքի փոխանցման պահով, ինչն իրավաչափ է:

Ընկերության և Ուկրաինայի ռեզիդենտ «Աերոտեխնիկա-ՄԼՏ» ՍՊԸ-ի միջև 22.07.2011թ.-ին կնքված թիվ 2.50 պայմանագրի 4-րդ կետով սահմանված է, որ մատակարարվող ապրանքի նկատմամբ սեփականության իրավունքը կատարողը պահպանում է մինչև բոլոր չվճարված գումարների ամբողջությամբ մարումը:

Ապրանքներն այս պայմանագրով ներմուծվել են 2011թ.-ի հոկտեմբերի 21-ին՝ թիվ C 16127 բեռնային մաքսային հայտարարագրով:

Կողմերի միջև նոյեմբերի 3-ին կնքվել է սարքավորումների ընդունման-հանձնման ակտ, որով ամրագրվել է սարքավորումների ընդունման-հանձնման փաստը: Նույն օրը կողմերը ստորագրել են նաև ընդունման-հանձնման արձանագրություն, որով ամրագրվել է, որ ըստ 22.07.2011թ.-ին կնքված թիվ 2.50 պայմանագրի, Ընկերությունը ստացել է բոլոր ապրանքները՝ 1.106.300 եվրո ընդհանուր արժեքով:

Գնված սարքավորումների դիմաց պայմանագրով սահմանված ժամկետում վճարումները կատարվել են 2011թ.-ի նոյեմբերի 10-ին թիվ 7 վճարման հանձնարարականով՝ 365.000 եվրո, թիվ 51 վճարման հանձնարարականով՝ 741.300 եվրո, ընդհանուր՝ 1.106.300 եվրո:

Ըստ պայմանագրի, կատարվել են նաև աշխատակազմի վերապատրաստման ծառայությունները երկու փուլով, ինչպես նաև սարքավորումների մոնտաժման, կարգավորման աշխատանքները, որոնց վերաբերյալ նույնպես կազմվել են ընդունման-հանձնման 23.09.2011թ.-ի արձանագրությունը՝ 25.150 եվրո արժեքով, ընդունման-հանձնման 21.12.2011թ. արձանագրությունը՝ 323.675 եվրո արժեքով և ընդունման-հանձնման 21.12.2011թ. արձանագրությունը՝ 77.750 եվրո արժեքով:

Կողմերի միջև 21.12.2011թ.-ին ստորագրվել է նաև ընդունման-հանձնման արձանագրություն, որով ամփոփվել են պայմանագրի կատարման արդյունքները և ամրագրվել, որ կատարողը պայմանագրային իր պարտավորություններն ամբողջությամբ կատարել է:

Անհերքելի փաստ է, որ ներմուծված սարքավորումների ընդունում-հանձնումը ամրագրվել է 2011թ. նոյեմբերին (թեև փաստացի հանձնվել է մինչև սահմանը հատելը) և, որ այդ ապրանքների արժեքն ամբողջությամբ վճարվել է 2011թ.-ի նոյեմբերին:

Ներկայացված փաստերի հաշվառմամբ կարևորվում է հատկապես հարկվող օբյեկտ համարվող մատակարարման պահի և ԱԱՀ-ի պարտավորության ծագման պահի որոշումը՝ հետևյալ իրավանորմերի կարգավորումների ներքո:

Եթե մատակարարման վայրը Հայաստանի Հանրապետությունում դիտելու հիմքում դրվում է օրենքի 12-րդ հոդվածը, ապա այդ հոդվածի 2-րդ մասով հստակ սահմանված է, որ ներմուծված ապրանքները համարվում են մատակարարված ՀՀ-ում դրանց ներմուծման պահից: Իսկ, եթե ապրանքները մատակարարված են համարվում ներմուծման պահից, ապա ԱԱՀ-ի պարտավորության ծագման պահը ներմուծման պահն է, քննարկվող դեպքում՝ 2011թ.-ի հոկտեմբեր ամիսը:

Եթե անգամ հարկային պարտավորության ծագման պահը որոշելու համար կիրառելի չհամարվի 12-րդ հոդվածը, ապա կիրառելի է օրենքի 31-րդ հոդվածի 1-ին մասի 1-ին կետը, ըստ որի, ԱԱՀ-ի պարտավորության ծագման պահը որոշվում է ապրանքը գնորդին առաքելու կամ հանձնվելու պահով: Ինչպես արդեն նշվեց, ներմուծված ապրանքներն ամբողջությամբ Ընկերությանը հանձնելու փաստն արձանագրվել է 2011թ. նոյեմբերի 3-ին, ինչը նշանակում է, որ այս հոդվածի կիրառմամբ ԱԱՀ-ի

պարտավորության ծագման պահը այդ օրն է, իսկ հաշվետու ժամանակաշրջանը՝ 2011թ. նոյեմբեր ամիսը:

Սակայն ստուգողները ԱԱՀ-ի պարտավորության ծագման պահը որոշելու համար հիմք են ընդունել վճարման պահը, որի համար որևէ իրավական հիմք չկա: ԱԱՀ-ի պարտավորության ծագման պահը սահմանող որևէ հոդվածով պարտավորության ծագման պահը վճարման պահով կամ սեփականության իրավունքի ծագման պահով չի որոշվում և այդպիսի սահմանում չի էլ կարող լինել:

Եթե ապրանքի մատակարարման պահը որոշվի վճարումով պայմանավորված սեփականության իրավունքի փոխանցման պահով, դժվար է պատկերացնել, թե ինչ կստացվի, եթե նմանատիպ բոլոր գործարքներով, ինչպես նաև ՀՀ ռեզիդենտներից ձեռք բերման այլ գործարքներով գնորդները ապրանքի արժեքի մի մասը տարիներ շարունակ չվճարեն: Այսինքն, այդպիսի մոտեցմամբ ստացվում է, որ եթե Ընկերությունը ներմուծված ապրանքի դիմաց մեկ եվրո պակաս վճարած լիներ և մինչ այժմ այդ պարտքն առկա լիներ, ապա ԱԱՀ-ի պարտավորություն ընդհանրապես չէր առաջանա: Համոզված եմ, որ այդպիսի մոտեցումը ոչ միայն հակասում է օրենքին, այլև անընդունելի է հենց հարկային մարմնի կողմից:

Ինչպես արդեն նշվեց, ապրանքների դիմաց վճարումն ամբողջությամբ կատարվել է 2011թ. նոյեմբերի 10-ին, իսկ դեկտեմբերին կատարվել է ծառայությունների, աշխատանքների արժեքը: Եթե հիմք է ընդունվում ապրանքի նկատմամբ սեփականության իրավունքի փոխանցումը՝ դրանց արժեքն ամբողջությամբ վճարելու փաստով, ապա այդ իմաստով ծառայությունների և աշխատանքների արժեքի վճարումը չի կարևորվում:

Նման պայմաններում Ընկերության և Ուկրաինայի ռեզիդենտ «Աերոտեխնիկա-ՄԼՏ» ՍՊԸ միջև 22.07.2011թ. կնքված թիվ 2.50 պայմանագրով ապրանքների մատակարարման գործարքից ԱԱՀ-ի պարտավորության ծագման պահը 2011թ. դեկտեմբեր ամսում համարելու ստուգողների հետևությունը ակնհայտ հակասում է «Ավելացված արժեքի հարկի մասին» ՀՀ օրենքի 12-րդ և 31-րդ հոդվածներին, չի բխում գործի փաստական հանգամանքներից: Այս գործարքից ԱԱՀ-ի պարտավորության ծագման պահը՝ հաշվետու ժամանակաշրջանը 2011թ. նոյեմբեր ամիսն է, իսկ օրենքի 12-րդ հոդվածի 2-րդ մասի կիրառման դեպքում՝ 2011թ. հոկտեմբեր ամիսը:

Տպավորությունն այնպիսին է, որ քննարկվող գործարքով ԱԱՀ-ի պարտավորության ծագման հաշվետու ժամանակաշրջանը 2011թ. դեկտեմբեր ամիսը դիտելու ակնհայտ սխալ հետևությունը պայմանավորված է ընդամենը «Հարկերի մասին» ՀՀ օրենքի 30.1 հոդվածի կիրառումն արհեստականորեն շրջանցելու նկատառումով:

Եթե 22.07.2011թ. կնքված թիվ 2.50 պայմանագրով ապրանքների մատակարարման գործարքից «Ավելացված արժեքի հարկի մասին» ՀՀ օրենքի 8-րդ հոդվածի 4-րդ կետի կիրառմամբ Ընկերության, որպես հարկային գործակալի, մոտ առաջանում է ԱԱՀ-ի պարտավորություն, ապա այն վերագրվում է 2011թ. հոկտեմբեր կամ նոյեմբեր ամսվան, իսկ այդ մասով ԱԱՀ-ի հաշվարկ ներկայացնելու ժամկետը համապատասխանաբար հանդիսանում է նոյեմբերի 20-ը կամ դեկտեմբերի 20-ը: Ցանկացած դեպքում, եթե անգամ ԱԱՀ-ի մասով խախտում եղել է, ապա քննարկվող գործարքի մասով խախտումը եղել է 2011թ., որին հաջորդող երեք տարին արդեն լրացել է, ինչը նշանակում է, որ 2015թ. հայտնաբերված նշված «խախտման» համար հարկային պարտավորություն առաջանալ չի կարող:

Ընկերությունը գտնում է, որ Ակտի 4-րդ կետի 2-րդ ենթակետը կազմվել է «Ավելացված արժեքի հարկի մասին» ՀՀ օրենքի 12-րդ հոդվածի սխալ կիրառմամբ, իսկ 22.07.2011թ.-ին կնքված թիվ 2.50 պայմանագրով ապրանքների մատակարարման

գործարքից ԱԱՀ-ի պարտավորության առաջադրման մասով՝ նաև 31-րդ հոդվածի և «Հարկերի մասին» ՀՀ օրենքի 30.1 հոդվածի խախտմամբ, այդ թվում՝ սխալ կիրառմամբ:

Ակտի 23-րդ կետի մասով.

Ակտի 23-րդ կետով ստուգողները հիշատակելով սույն բոլորքի նախորդ կետում նշված պայմանագրերով ապրանքներ ձեռք բերելու գործարքները (ներմուծումները), արձանագրել են. «Հաշվի առնելով վերոնշյալը և այն, որ ոչ ռեզիդենտին պատկանող ապրանքները ՀՀ տարածք ներմուծելուց հետո այդ ապրանքների սեփականության իրավունքը ՀՀ ռեզիդենտ հանդիսացող գնորդին է անցել ՀՀ տարածքում, ապա ոչ ռեզիդենտի ստացված եկամուտները, համաձայն «Շահութահարկի մասին» ՀՀ օրենքի 53-րդ հոդվածի 3-րդ մասի «ե» կետի բնորոշվում են որպես հայաստանյան աղբյուրների թվին դասվող՝ ՀՀ տարածքում գտնվող գույքի և այլ ակտիվների օտարումից ստացված գույքի արժեքի և այլ ակտիվների հավելած: Համաձայն «Ոչ ռեզիդենտների շահութահարկի հաշվարկման և վճարման կարգի մասին» հրահանգի 2.3.5 կետի, ոչ ռեզիդենտի կողմից գույքի և այլ ակտիվների օտարումից ստացված գույքի արժեքի և այլ ակտիվների հավելածը համարվում է հայաստանյան աղբյուրներից ստացված եկամուտ, եթե այդ եկամուտը ստացվել է ՀՀ տարածքում գտնվող գույքի և այդ ակտիվների օտարումից (ընկերությանը ոչ ռեզիդենտի կողմից այդ գույքի ձեռք բերման վերաբերյալ օրենսդրությամբ սահմանված հիմնավորող որևէ փաստաթուղթ չի ներկայացրել): Տվյալ դեպքում ոչ ռեզիդենտի կողմից գույքի օտարումից ստացված ամբողջ գումարը համարվում է հայաստանյան աղբյուրներից ստացված եկամուտ»:

Ապրանքի մատակարար ոչ ռեզիդենտներին վճարված գումարն ամբողջությամբ դիտվել է ՀՀ-ում գտնվող գույքի օտարումից ստացված՝ այդ գույքի հավելած և «Շահութահարկի մասին» ՀՀ օրենքի 57-րդ հոդվածի հիման վրա 10 տոկոս դրույքաչափով հաշվարկվել ոչ ռեզիդենտի շահութահարկ:

«Շահութահարկի մասին» ՀՀ օրենքի 53-րդ հոդվածի 3-րդ մասի «ե» կետի համաձայն.

«Պասիվ եկամուտներ են համարվում՝ ոչ ռեզիդենտի կողմից իր գույքի կամ այլ ակտիվների ներդրմամբ (տրամադրելով) Հայաստանի Հանրապետության տարածքում բացառապես այլ անձանց գործունեությունից ստացված եկամուտները, այսինքն՝... ե) Հայաստանում գտնվող գույքի և այլ ակտիվների օտարումից ստացված գույքի արժեքի և այլ ակտիվների հավելածը»:

ՀՀ հարկային տեսչության 04.03.1999թ. թիվ 01/13 հրամանով հաստատված «Ոչ ռեզիդենտների շահութահարկի հաշվարկման և վճարման կարգի մասին» հրահանգի 2.3.5 կետով սահմանված է.

«Ոչ ռեզիդենտի կողմից գույքի և այլ ակտիվների օտարումից ստացված գույքի արժեքի և այլ ակտիվների հավելածը համարվում է հայաստանյան աղբյուրներից ստացված եկամուտ, եթե այդ եկամուտը ստացվել է Հայաստանի Հանրապետության տարածքում գտնվող գույքի և այլ ակտիվների օտարումից: Ընդ որում՝

ա) գույքի և այլ ակտիվների Հայաստանի Հանրապետության ներմուծման փաստը հաստատող փաստաթղթերի (բեռնամաքսային հայտարարագիր) առկայության դեպքում գույքի և այլ ակտիվների ձեռքբերման արժեքը որոշվում է ելնելով վերջիններիս ներմուծմանը վերաբերող հաշիվ-ապրանքագրում (invoice) նշված արժեքից.

բ) գույքի և այլ ակտիվների ձեռքբերման փաստը հաստատող փաստաթղթերի (հաշիվ-ապրանքագիր, գնման ակտ և այլն) առկայության դեպքում այդ գույքի և այլ ակտիվների ձեռքբերման արժեքը որոշվում է ելնելով վերջիններիս ձեռքբերմանը վերաբերող փաստաթղթերում նշված արժեքից...»:

Հրահանգի նույն կետում այնուհետև սահմանվում է. «Ոչ ռեզիդենտի կողմից օտարվող գույքի և այլ ակտիվների ձեռքբերման արժեքի վերաբերյալ հիմնավորող փաստաթղթերի բացակայության դեպքում հարկի դրույքաչափը կիրառվում է ոչ ռեզիդենտի կողմից օտարվող գույքի և այլ ակտիվների ամբողջ արժեքի (իրացման գներով) նկատմամբ»:

Ինչպես երևում է, գույքի օտարումից ստացված գույքի արժեքի հավելածի որոշման համար առաջին հերթին հիմք է ընդունվում տվյալ գույքի ներմուծման փաստը հաստատող փաստաթուղթը, որը հարկվող օբյեկտի հաշվարկման իմաստով դիտվում է ձեռքբերման փաստաթուղթ: Իսկ օտարվող գույքի ամբողջ արժեքը հավելած, այսինքն՝ հարկվող օբյեկտ դիտելը հնարավոր չէ ներմուծման փաստաթղթերի առկայության դեպքում:

Խնդրո առարկա գույքի ՀՀ ներմուծման փաստաթղթերը՝ բեռնային մաքսային հայտարարագրերն առկա են, առկա են նաև համապատասխան ինվոյսները, որոնք վկայում են, որ Հայաստանում գույքի արժեքի հավելած չի եղել:

Հայաստանյան աղբյուրից ստացված եկամտի այս տեսակը պասիվ եկամուտ է, իսկ պասիվ եկամուտը Հայաստանի Հանրապետությունում բացառապես այլ անձանց գործունեությունից ստացված եկամուտ է: Գույքի արժեքի հավելածն առկա է, եթե տվյալ գույքի հավելածը տեղի է ունեցել Հայաստանում և այլ անձանց գործունեությունից: Այդ իմաստով կարևորվում է այն հանգամանքը, թե գույքը ինչ արժեքով մտավ Հայաստան և դրանից հետո այդ արժեքի համեմատ ինչ հավելած տեղի ունեցավ:

Քննարկվող դեպքում Հայաստանում գտնվելու ժամանակ գույքի հավելած չի եղել, այսինքն՝ հարկվող օբյեկտը զրո է:

Ավելորդ չէ հիշատակել նաև Հրահանգում բերված Օրինակ 12-ը, որում ներմուծված ապրանքներն ակնհայտ հանդիսանում են ոչ ռեզիդենտի սեփականությունը՝ մինչև դրանք միջնորդ-ռեզիդենտի կողմից այլ անձանց իրացնելը: Այսինքն, ոչ ռեզիդենտին պատկանող ապրանքի նկատմամբ սեփականության իրավունքը այլ անձի է անցնում ՀՀ տարածքում:

Սակայն հայաստանյան աղբյուրից ստացված եկամուտ է դիտվում ոչ ռեզիդենտի դուրս գրած ինվոյսի և փաստացի վաճառքի գնի տարբերությունը՝ առանց անդրադառնալու ոչ ռեզիդենտի կողմից այդ ապրանքն իր երկրում ձեռք բերելու արժեքին կամ արտադրվելու դեպքում՝ ինքնարժեքին: Ընդ որում, ինվոյսում նշված գինը, որը ռեզիդենտը վճարում է ոչ ռեզիդենտին, Հրահանգում բերված օրինակում որակվել է որպես արտաքին տնտեսական գործունեությունից ստացված եկամուտ, թեև ապրանքի նկատմամբ սեփականության իրավունքը փոխանցվել է ՀՀ տարածքում: Ամեն դեպքում, ոչ ռեզիդենտի շահութահարկով հարկման ենթակա է ինվոյսի արժեքի և ՀՀ-ում իրացման արժեքի տարբերությունը:

Ակտում արձանագրված դեպքում նույնպես առկա է ապրանքի ներմուծում՝ համապատասխան ինվոյսով և բեռնային մաքսային հայտարարագրով, ապրանքի նկատմամբ սեփականության իրավունքը նույնպես գնորդին է անցել ՀՀ տարածքում, սակայն, ի տարբերություն բերված օրինակի, քննարկվող դեպքում ինվոյսի արժեքի համեմատ գնի հավելած տեղի չի ունեցել: Սակայն այդ տարբերությունը ոչ թե նշանակում է, որ գույքի հավելածն ապրանքի ամբողջ արժեքն է, այլ նշանակում է, որ գույքի հավելածը զրո է:

Ելնելով վերոգրյալից, ընկերությունը գտնում է, որ Ակտի 4-րդ կետի 1-ին և 2-րդ ենթակետերը, 23-րդ կետը կազմվել են օրենքի խախտմամբ, այդ թվում՝ սխալ կիրառմամբ, ուստի ղեկավարվելով «Վարչարարության հիմունքների և վարչական վարույթի մասին» ՀՀ օրենքի 63-րդ, 69-72-րդ հոդվածներով, ընկերությունը խնդրում է

անվավեր ճանաչել ՀՀ ֆինանսների նախարարության 18.12.2015թ. թիվ 5012146 ակտի 4-րդ կետի 1-ին և 2-րդ ենթակետերը, 23-րդ կետը:

Միաժամանակ, հիմք ընդունելով «Վարչարարության հիմունքների և վարչական վարույթի մասին» ՀՀ օրենքի 73-րդ հոդվածի 1-ին մասը, ընկերությունը խնդրում է Ակտի կատարման ուղղությամբ միջոցներ չձեռնարկել՝ ձեռնպահ մնալ Ակտի այդ մասերով վճարման առաջադրված գումարների չափով գույքի և դրամական միջոցների գանձման մասին որոշում կայացնելուց և արգելադրման գործողություններից:

ՀՀ ֆինանսների նախարարության հարկային և մաքսային մարմինների գանգատարկման հանձնաժողովի եզրակացությունը.

ՀՀ ՖՆ 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 10.07.2015 թ-ի թիվ 5012146 հանձնարարագրի համաձայն «Հայաէրոնավիգացիա» ՓԲԸ-ում իրականացվել է բյուջեի հետ փոխհարաբերությունների և հարկային մարմնի կողմից վերահսկվող ՀՀ օրենսդրության առանձին պահանջների կատարման ճշտության ստուգում: Արդյունքում կազմվել է ՀՀ ՖՆ Խոշոր հարկ վճարողների ՀՏ 18.12.2015 թ-ի թիվ 5012146 ակտը, որով լրացուցիչ գանձման է առաջադրվել ընդամենը 519.877.892 դրամ:

Ընկերության գանգատը վերաբերվում է Ակտի Ակտի 4-րդ և 23-րդ կետերով արձանագրված խախտումներին և դրանց հիմքով լրացուցիչ առաջադրված պարտավորություններին:

1. Ակտի 4-րդ կետի 1-ին ենթակետի վերաբերյալ.

Ակտի 4-րդ կետի 1-ին ենթակետով մասնավորապես արձանագրվել է, որ ընկերությունն իրականացնում է աէրոնավիգացիոն ծառայությունների մատուցման գործունեություն: «ԱԱՀ-ի մասին» ՀՀ օրենքի 16-րդ հոդվածի 5-րդ և 6-րդ կետերի համաձայն՝ ԱԱՀ-ի գրոյական դրույքաչափ է կիրառվում միջազգային երթուղիներով փոխադրումներ իրականացնող փոխադրամիջոցների սպասարկման (ներառյալ աէրոնավիգացիոն, թռիչք-վայրէջքի), նորոգման, վերասարքավորման մատուցվող ծառայությունների հարկվող շրջանառության նկատմամբ, ինչպես նաև այն ծառայությունների հարկվող շրջանառության նկատմամբ, որոնք անմիջականորեն կապված են և ապահովում են նշված ծառայությունների մատուցումը: Նույն օրենքի 18-րդ հոդվածին համապատասխան ԱԱՀ վճարող համարվող անձինք ԱԱՀ-ով հարկվող գործարք իրականացնելիս պարտավոր են դուրս գրել նույն օրենքի համաձայն հարկային հաշիվ համարվող հաշվարկային փաստաթուղթ, եթե այդ գործարքը ենթակա է ԱԱՀ-ի 20% (16.67%՝ հաշվարկային) դրույքաչափով հարկման, իսկ «ԱԱՀ-ի մասին» ՀՀ օրենքի 19-րդ հոդվածի համաձայն, հարկային հաշիվներ դուրս չեն գրվում գրոյական դրույքաչափով հարկվող գործարքների համար:

Վերոգրյալից հետևում է, որ աէրոնավիգացիոն ծառայությունների հետ կապված և դրա մատուցումն ապահովող ծառայությունների շրջանառության նկատմամբ կիրառվում է ԱԱՀ-ի գրոյական դրույքաչափ:

Ելնելով վերոգրյալից՝ ստուգումն իրականացնող պաշտոնատար անձինք եկել են եզրակացության, որ Ընկերության կողմից խախտվել են «ԱԱՀ-ի մասին» ՀՀ օրենքի 23-րդ հոդվածի 1-ին կետի պահանջները, որի արդյունքում 2011թ-ի դեկտեմբերից մինչև 2015թ-ի մարտ ամիսն ընկած հաշվետու ժամանակաշրջանների ԱԱՀ-ի հաշվարկներում ավել ԱԱՀ-ի գումարներ են հաշվանցվել ընդամենը 77.304.600 դրամ:

Ակտի 4-րդ կետի 1-ին ենթակետի վերաբերյալ հարկ է նշել հետևյալը.

«Ավելացված արժեքի հարկի մասին» ՀՀ օրենքի 16-րդ հոդվածի 5-րդ կետի համաձայն՝ ԱԱՀ-ի գրոյական դրույքաչափը կիրառվում է միջազգային երթուղիներով փոխադրումներ իրականացնող փոխադրամիջոցների սպասարկման (ներառյալ աներոնավիզացիոն, թոհյք-վայրեքքի), նորոգման, վերասարքավորման, ինչպես նաև միջազգային երթուղիներով փոխադրվող ուղևորների, ուղեբեռների, բեռների և փոստի սպասարկման ծառայությունների և փոխադրման ընթացքում ուղևորներին մատուցվող ծառայությունների հարկվող շրջանառության նկատմամբ: Նույն հոդվածի 6-րդ կետի համաձայն՝ ԱԱՀ-ի գրոյական դրույքաչափը կիրառվում է նաև այն ծառայությունների (այդ թվում՝ գործակալական, միջնորդական) հարկվող շրջանառության նկատմամբ, որոնք անմիջականորեն կապված են և ապահովում են նույն հոդվածի 5-րդ կետում նշված ծառայությունների մատուցումը:

«Ավելացված արժեքի հարկի մասին» ՀՀ օրենքի 23-րդ հոդվածի համաձայն՝ նույն օրենքի համաձայն ԱԱՀ վճարող անձինք հաշվետու ժամանակաշրջանում պետական բյուջե են վճարում այդ ժամանակաշրջանում իրականացված հարկվող գործարքների (գործառնությունների) հարկվող շրջանառության նկատմամբ հաշվարկված ԱԱՀ-ի գումարը, որից հաշվանցվում (պակասեցվում) են արտադրական և այլ առևտրային նպատակներով հանրապետության տարածքում հաշվետու ժամանակաշրջանում ձեռք բերված այն ապրանքների և ստացված այն ծառայությունների գծով մատակարարների կողմից դուրս գրված հարկային հաշիվներում առանձնացված ԱԱՀ-ի գումարների չափով (բացառությամբ նույն օրենքով սահմանված դեպքերի), որոնց դիմաց բանկի կամ փոստի միջոցով մատակարարի բանկային հաշվին կատարվել է վճարում, բացառությամբ նույն հոդվածով սահմանված դեպքերի:

«Ավելացված արժեքի հարկի մասին» ՀՀ օրենքի 26-րդ հոդվածի համաձայն՝ օրենքի 23 հոդվածում նշված դեպքերում մատակարարների հարկային հաշիվներում (ներմուծման դեպքում՝ մաքսային հայտարարագրերում, իսկ ԵՏՄ անդամ պետություններից ՀՀ տարածք ներմուծված ապրանքների գծով՝ ներմուծման հարկային հայտարարագրերում, հսկիչ-դրամարկղային մեքենաների կտրոններում, կրճատ հաշիվ ապրանքագրերում) առանձնացված ԱԱՀ-ի գումարները (այդ թվում նաև՝ օրենքի 6'-րդ հոդվածով սահմանված՝ ներմուծման պահին վճարման ժամկետը հետաձգված ԱԱՀ-ի գումարները) հաշվանցման (պակասեցման) ենթակա չեն ԱԱՀ վճարող չհամարվող անձանց կողմից, նույն օրենքի 7 հոդվածի համաձայն հարկվող օբյեկտ չհամարվող և 15 հոդվածի համաձայն ԱԱՀ-ից ազատված, այդ թվում՝ արտոնագրային վճարով կամ հաստատագրված վճարով կամ շրջանառության հարկով հարկվող կամ ընտանեկան ձեռնարկատիրության գործունեության գործարքների (գործառնությունների) գծով, ինչպես նաև այն գործարքների գծով, որոնց վրա չի տարածվում օրենքի գործողությունը:

«Ավելացված արժեքի հարկի մասին» ՀՀ օրենքի 18-րդ հոդվածին համապատասխան ԱԱՀ վճարող համարվող անձինք ԱԱՀ-ով հարկվող գործարք իրականացնելիս պարտավոր են դուրս գրել նույն օրենքի համաձայն հարկային հաշիվ համարվող հաշվարկային փաստաթուղթ, եթե այդ գործարքը ենթակա է ԱԱՀ-ի 20% (16.67%՝ հաշվարկային) դրույքաչափով հարկման, իսկ օրենքի 19-րդ հոդվածի համաձայն հարկային հաշիվներ դուրս չեն գրվում գրոյական դրույքաչափով հարկվող գործարքների (գործառնությունների) համար:

Քննարկվող դեպքում «Հայաէրոնավիզացիա» ՓԲԸ-ն համապատասխան հաշվետու ժամանակաշրջաններում իրականացված հարկվող գործարքների (գործառնությունների) հարկվող շրջանառության նկատմամբ հաշվարկված ԱԱՀ-ի գումարներից հաշվանցել է կապի կամ սարքավորումների վերանորոգման ծառայությունների մասով

մատակարարներից ստացված հարկային հաշիվներում առանձնացված ԱԱՀ-ի գումարները, պահպանելով օրենքի 23-րդ հոդվածով հաշվանցման համար սահմանված պայմանները, սակայն նշված ծառայությունները միաժամանակ հանդիսացել են նաև «Հայաէրոնավիգացիա» ՓԲԸ կողմից մատուցվող աներոնավիգացիոն ծառայությունների հետ անմիջականորեն կապված և դրանց մատուցումն ապահովող ծառայություններ, որոնց նկատմամբ օրենքի 16-րդ հոդվածի 6-րդ կետին համապատասխան՝ կիրառվում է ԱԱՀ-ի զրոյական դրույքաչափ, իսկ օրենքի 19-րդ հոդվածին համապատասխան՝ դրանց մասով դուրս չեն գրվում հարկային հաշիվներ:

Հանձնաժողովի համոզմամբ անհրաժեշտ է նկարի ունենալ այն հանգամանքը, որ քննարկվող դեպքում «Ավելացված արժեքի հարկի մասին» ՀՀ օրենքի 16-րդ հոդվածի 6-րդ կետով ԱԱՀ-ի զրոյական դրույքաչափը կիրառվում է ոչ թե «Հայաէրոնավիգացիա» ՓԲԸ-ին մատուցված ծառայությունների նկատմամբ, այլ հիմք է ընդունվում այն, թե «Հայաէրոնավիգացիա» ՓԲԸ կողմից մատուցվող աներոնավիգացիոն ծառայությունների հետ ինչքանով են դրանք անմիջականորեն կապված և ապահովում են արդյոք դրանց մատուցումը: Քննարկվող դեպքում կապի կամ սարքավորումների վերանորոգման ծառայություններ մատուցողները չէին կարող իրենց կողմից մատուցվող ծառայությունները հստակ վերագրել որպես «Հայաէրոնավիգացիա» ՓԲԸ կողմից մատուցվող աներոնավիգացիոն ծառայությունների հետ անմիջականորեն կապված և դրանք մատուցումն ապահովող ծառայություններ:

Միաժամանակ, «Հայաէրոնավիգացիա» ՓԲԸ ներկայացուցիչները քննարկման ժամանակ նշեցին, որ ստացված ոչ բոլոր ծառայություններն են անմիջականորեն կապված աներոնավիգացիոն ծառայությունների հետ ու ապահովում դրանց մատուցումը, դրանց մի մասը վարչական ծախսեր են հանդիսանում:

Հետևաբար, քննարկվող դեպքում կապի կամ սարքավորումների վերանորոգման ծառայություններ մատուցողները չէին կարող իրենց ծառայությունների մատուցման գործարքները հստակ վերագրել «Հայաէրոնավիգացիա» ՓԲԸ-ի զրոյական դրույքաչափով հարկվող գործարքներին (աներոնավիգացիոն ծառայությունների հետ անմիջականորեն կապված և դրանք մատուցումն ապահովող ծառայություններ):

Մյուս կողմից, «Հայաէրոնավիգացիա» ՓԲԸ-ն պահպանել է օրենքի 23-րդ հոդվածով հաշվանցման համար սահմանված պայմանները և հաշվանցել է կապի կամ սարքավորումների վերանորոգման ծառայությունների մասով մատակարարներից ստացված հարկային հաշիվներում առանձնացված ԱԱՀ-ի գումարները:

Ելնելով վերոգրյալ իրավական և փաստական հանգամանքներից, Հանձնաժողովը եզրակացնում է, որ Ակտի 4-րդ կետի 1-ին ենթակետով «Ավելացված արժեքի հարկի մասին» ՀՀ օրենքի 23-րդ հոդվածի 1-ին կետի պահանջը խախտելու հիմքով ԱԱՀ-ի գծով լրացուցիչ պարտավորությունների առաջադրումը հիմնավոր չէ և չի բխում ՀՀ օրենսդրության պահանջներից, հետևապես գանգատը այս մասով ենթակա է բավարարման:

Միաժամանակ, Ակտի 4-րդ կետի 1-ին ենթակետով արձանագրված ԱԱՀ-ի գումարները Ակտի 1-ին կետով 2011-2014թթ. համար շահութահարկով հարկման առումով դիտարկվել են որպես չփոխհատուցվող (չհաշվանցվող) հարկեր, ինչի արդյունքում Ակտով դրանք առաջադրվել են որպես վերադարձման ենթակա շահութահարկի գումարներ: Հաշվի առնելով Ակտի 4-րդ կետի 1-ին ենթակետի վերաբերյալ Հանձնաժողովի եզրակացությունը, Ակտի 1-ին կետը ենթակա է վերահաշվարկման:

2. Ակտի 4-րդ կետի 2-րդ ենթակետի վերաբերյալ.

Ակտի 4-րդ կետի 2-րդ ենթակետով մասնավորապես արձանագրվել է, որ Ընկերության կողմից ներկայացված վճարման հանձնարարականների համաձայն հարկային գործակալի կողմից՝ ՀՀ-ում ոչ ռեզիդենտներին վճարված եկամուտներից շահութահարկի գանձման և բյուջե վճարման գործարքների ճշտություն բաժնում արձանագրված, ապրանքների (սարքավորումների) ձեռքբերման գործարքի պայմանագրային գումարներն ամբողջությամբ մարվել է համապատասխանաբար 22.12.2011թ-ին, 14.02.2013թ-ին և 29.03.2012թ-ին՝ կամ սեփականության իրավունքը փոխվել է նշված ժամանակաշրջաններում՝ ՀՀ տարածք ներմուծումից հետո:

Քանի որ, հարկային գործակալի կողմից ՀՀ-ում ոչ ռեզիդենտներին վճարված եկամուտներից շահութահարկի գանձման և բյուջե վճարման գործարքների ճշտություն բաժնում արձանագրված, ապրանքների (սարքավորումների) ձեռքբերման գործարքից սեփականության իրավունքի փոփոխությունը և գնորդի կողմից այդ ապրանքների փաստացի ստացումը իրականացվել է ՀՀ տարածքում՝ դրանք ՀՀ ներմուծելուց հետո, հետևաբար «ԱԱՀ-ի մասին» ՀՀ օրենքի 12-րդ հոդվածի ա) կետի համաձայն, ապրանքների մատակարարման վայր է համարվում ապրանքների գտնվելու տեղը, որտեղից դրանք փաստացի մատակարարվում են, ապրանքները համարվում են մատակարարված Հայաստանի Հանրապետությունում, եթե դրանք առաքվել կամ հանձնվել են գնորդին (պատվիրատուին) ՀՀ տարածքում: Սակայն ընկերությունը որպես հարկային գործակալ նշված գործարքներից չի հաշվարկել ԱԱՀ:

Ընկերության կողմից խախտվել է «ԱԱՀ-ի մասին» ՀՀ օրենքի 8-րդ հոդվածի 4-րդ կետի պահանջները, որի համաձայն ՀՀ-ում որպես ձեռնարկատիրական գործունեություն իրականացնող չգրանցված (չհաշվառված) օտարերկրյա անձի կողմից ՀՀ-ում 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, 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 նույն հոդվածով սահմանված կարգով: Նույն կետի կիրառման իմաստով գործարքը համարվում է Հայաստանի Հանրապետության տարածքում իրականացված, եթե ապրանքի մատակարարման կամ ծառայության մատուցման վայրը ՀՀ-ում է:

Նշվածի արդյունքում ապրանքների (սարքավորումների) պայմանագրային արժեքների նկատմամբ, «ԱԱՀ-ի մասին» ՀՀ օրենքի 9-րդ հոդվածի համաձայն 20% դրույքաչափով հաշվարկվող ԱԱՀ-ն պակաս է ցույց տրվել ընդամենը 144.388.829 դրամ:

Ակտի 4-րդ կետի 2-րդ ենթակետի վերաբերյալ հարկ է նշել հետևյալը.

«Ավելացված արժեքի հարկի մասին» ՀՀ օրենքի 8-րդ հոդվածի 4-րդ կետի համաձայն՝ ՀՀ-ում որպես ձեռնարկատիրական գործունեություն իրականացնող չգրանցված (չհաշվառված) օտարերկրյա անձի կողմից ՀՀ-ում 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 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 նույն 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 հոդվածին համապատասխան ապրանքների մատակարարման վայր է համարվում ապրանքների գտնվելու տեղը, որտեղից դրանք փաստացի մատակարարվում են: Ապրանքները համարվում են մատակարարված Հայաստանի Հանրապետությունում, եթե դրանք առաքվել կամ հանձնվել են գնորդին (պատվիրատուին) Հայաստանի Հանրապետության տարածքում, արտահանվել են Հայաստանի Հանրապետությունից: Ներմուծված ապրանքները համարվում են մատակարարված Հայաստանի Հանրապետությունում դրանց ներմուծման պահից:

Քննարկվող դեպքում ընկերությունը ՀՀ ոչ ռեզիդենտներ հանդիսացող «Աէրետեխնիկա-ՄԼՏ» ՍՊԸ-ից (պայմանագիր N2.50, 22.07.2011թ.), «THALES ATM GmbH» ընկերությունից (պայմանագիր N2,23, 19.04.2011թ.) և «Տեխնոսերվ ԱՍ» ՍՊԸ-ից (պայմանագիր N371-11,12/2,09, 16.03.2012թ.) ձեռք է բերել ապրանքներ (սարքավորումներ): Նշված պայմանագրերով բացի ապրանքներից պայմանագրերին համապատասխան՝ ընկերությունը մատուցվել են նաև ծառայություններ և ընկերության համար կատարվել են աշխատանքներ:

Վերոնշյալ բոլոր պայմանագրերով էլ նախատեսված է, որ ապրանքների նկատմամբ սեփականության իրավունքը անցնում է «Հայաէրոնավիգացիա» ՓԲԸ-ին պայմանագրով նախատեսված գումարների վճարումից հետո և որ մատակարարը պահպանում է ապրանքների նկատմամբ սեփականության իրավունքը մինչև մինչև պայմանագրերով նախատեսված համապատասխան գումարների ամբողջական վճարումը, այսինքն՝ սեփականության իրավունքի փոփոխությունը և ապրանքների փաստացի ստացումը կատարվում է դրանց դիմաց բոլոր վճարումները կատարելու պայմանով և իրականացվում է ՀՀ տարածքում:

Հաշվի առնելով վերը նշված իրավական և փաստական հանգամանքները, ակնհայտ է, որ քննարկվող դեպքում ապրանքների սեփականության իրավունքի փոփոխությունը և գնորդի կողմից այդ ապրանքների փաստացի ստացումն իրականացվում է ՀՀ տարածքում՝ դրանք ՀՀ ներմուծելուց հետո, ուստի «Ավելացված արժեքի հարկի մասին» ՀՀ օրենքի 12-րդ հոդվածի դրույթների կիրառման առումով ապրանքների մատակարարման վայրը համարվում է ՀՀ տարածքը:

Քննարկման արդյունքում Հանձնաժողովը եկավ եզրակացության, որ բոլոր երեք դեպքերում էլ Ընկերության կողմից խախտվել է օրենքի 8-րդ հոդվածի 4-րդ կետի պահանջները, որի համաձայն ՀՀ-ում որպես ձեռնարկատիրական գործունեություն իրականացնող չգրանցված (չհաշվառված) օտարերկրյա անձի կողմից ՀՀ-ում 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, օտարերկրյա անձանց փոխարեն որպես հարկային գործակալ կրում են ավելացված արժեքի հարկ հաշվարկելու և վճարելու պարտավորություն՝ նույն օրենքով սահմանված ընդհանուր կարգով և ժամկետներում:

Միաժամանակ, Հանձնաժողովը քննարկեց նաև «Աէրետեխնիկա-ՄԼՏ» ՍՊԸ-ի հետ 22.07.2011թ. N2.50 պայմանագրով ձեռքբերված ապրանքների մասով ԱԱՀ-ի գծով

լրացուցիչ պարտավորություններ առաջադրելիս «Հարկերի մասին» ՀՀ օրենքի 30.1-րդ հոդվածի պահանջները պահպանված չլինելու վերաբերյալ ընկերության բերված փաստաթղթերը:

Այսպես, Ընկերության և «Աերոտեխնիկա-ՄԼՏ» ՍՊԸ միջև 22.07.2011թ. կնքված N2.50 պայմանագրով նախատեսված ապրանքների համար հաշիվ-ապրանքագրերը դուրս են գրվել 12.10.2011թ., ապրանքները Հայաստանի Հանրապետություն են ներմուծվել 21.10.2011թ., սարքավորումների ընդունման-հանձնման ակտը կողմերի միջև կնքվել է 03.11.2011թ.-ին: 03.11.2011թ.-ին կնքվել է նաև ընդունման-հանձնման արձանագրությունը, որով կողմերն արձանագրել են, որ 22.07.2011թ. կնքված N2.50 պայմանագրով նախատեսված է բոլոր ապրանքները՝ 1.106.300 եվրո ընդհանուր արժեքով հանձնված են գնորդին և կողմերը միմյանց հանդեպ պահանջներ չունեն: Ապրանքի դիմաց «Հայաէրոնավիգացիա» ՓԲԸ-ն վճարումները կատարել է 10.11.2011թ. (N7 վճարման հանձնարարականով՝ 365.000 եվրո, N51 վճարման հանձնարարականով՝ 741.300 եվրո, ընդհանուր՝ 1.106.300 եվրո):

«Աերոտեխնիկա-ՄԼՏ» ՍՊԸ-ի հետ 22.07.2011թ. N2.50 պայմանագրին համապատասխան՝ մատուցվել են աշխատողների վերապատրաստման ծառայությունները երկու փուլով, կատարվել են նաև սարքավորումների մոնտաժման, կարգաբերման աշխատանքներ, որոնց վերաբերյալ նույնպես կազմվել են ընդունման-հանձնման ակտեր ու արձանագրություններ, իսկ դրանց մասով գումարների վերջնական վճարումներն իրականացվել են 2011թ. դեկտեմբերին:

Ընկերության և «Աերոտեխնիկա-ՄԼՏ» ՍՊԸ միջև 22.07.2011թ. կնքված N2.50 պայմանագրի 2.1-րդ կետով հստակ տարանջատված են պայմանագրին համապատասխան մատակարարվող ապրանքները (սարքավորումները), կատարվող աշխատանքներն ու մատուցվող ծառայությունները (պայմանագրի հավելվածով տարանջատված են նաև արժեքները): Պայմանագրի 4-րդ կետի համաձայն՝ Կատարողը պահպանում է ապրանքի նկատմամբ իր սեփականության իրավունքը մինչև չվճարված գումարների մարումը: Միաժամանակ, պայմանագրի 8.5-րդ կետի համաձայն՝ սարքավորումների վերջնական ընդունումից և դրանց դիմաց վճարումից հետո սարքավորումների նկատմամբ սեփականության իրավունքն անցնում է գնորդին:

Այսպիսով, հաշվի առնելով այն հանգամանքները, որ 03.11.2011թ. կնքվել է սարքավորումների ընդունման-հանձնման արձանագրություն (որով արձանագրվել է նաև, որ կողմերը միմյանց հանդեպ պահանջներ չունեն), իսկ սարքավորումների համար գումարները վճարվել են 10.11.2011թ., Հանձնաժողովը գտնում է, որ սարքավորումների նկատմամբ սեփականության իրավունքը գնորդին է անցել 2011թ. նոյեմբեր ամսվա ընթացքում, հետևաբար օրենքի 8-րդ հոդվածի 4-րդ կետով սահմանված պարտավորությունն ընկերության մոտ առաջացել է 2011թ. նոյեմբերին ամսին:

«Հարկերի մասին» ՀՀ օրենքի 30.1-րդ հոդվածի առաջին պարբերության համաձայն՝ հարկային օրենսդրության խախտումներ հայտնաբերելու դեպքում հարկային պարտավորություններ չեն կարող առաջանալ, եթե տվյալ խախտումը հայտնաբերվել է այն կատարելու փարվան անմիջապես հաջորդող երեք փարին լրանալուց հետո, բացառությամբ «Գույքահարկի մասին» և «Հողի հարկի մասին» Հայաստանի Հանրապետության օրենքներով սահմանված դեպքերի: Նույն հոդվածի 2-րդ պարբերության համաձայն՝ հարկային օրենսդրությամբ սահմանված կարգով հարկային պարտավորությունների հաշվարկման առումով խախտման կատարման փարի է համարվում համապատասխան հաշվարկի, հայտարարագրի, հաշվետվության, տեղեկության կամ այլ փաստաթղթի (անկախ դրանց ներկայացման հանգամանքից)՝

հարկային մարմին ներկայացնելու համար օրենքով սահմանված ժամկետի վերջին օրը ներառող օրացուցային տարին:

Այսպիսով, խախտում պարունակող՝ 2011թ. նոյեմբեր ամսվա ԱԱՀ-ի հաշվարկի հարկային մարմին ներկայացնելու օրենքով սահմանված վերջին օրը (20.12.2011թ.) ներառող տարին 2011 թվականն է, իսկ ստուգմամբ խախտումն արձանագրվել է 18.12.2015թ-ին, այսինքն՝ խախտումը կատարելու տարվան հաջորդող երեք տարին լրանալուց հետո:

Հաշվի առնելով վերոնշյալ իրավական և փաստական հանգամանքները, Հանձնաժողովը եզրակացնում է, որ «Ալերտեխնիկա-ՄԼՏ» ՍՊԸ-ի հետ 22.07.2011թ. N2.50 պայմանագրով ձեռքբերված ապրանքների մասով ԱԱՀ-ի գծով լրացուցիչ պարտավորություններ առաջադրելիս չեն պահպանվել «Հարկերի մասին» ՀՀ օրենքի 30.1-րդ հոդվածի պահանջները:

Ակտի 23-րդ կետի վերաբերյալ.

Ակտի 23-րդ կետով մասնավորապես արձանագրվել է, որ ընկերությունը՝ «AEROTECHNICA-MLT», «TEXNOSERV AC» և «THALES ATM» ոչ ռեզիդենտ ընկերությունների հետ, համապատասխանաբար՝ 22.07.2011թ-ի թիվ 2.50, 16.03.2012թ-ի թիվ 371-11.12/2.09 և 19.04.2011թ-ի թիվ 2.23 կնքված պայմանագրերով ձեռք է բերել ապրանքներ և ծառայություններ: Նշված պայմանագրերի 4-րդ կետերի համաձայն ապրանքների (սարքավորումների) սեփականության իրավունքը փոխանցվում է գնորդին մինչև վերջինիս կողմից պայմանագրային արժեքների ամբողջությամբ մարումը: Ընկերությունը վերոնշյալ պայմանագրերով ապրանքները (սարքավորումները) ՀՀ տարածք է ներմուծել համապատասխանաբար 2011թ-ի հոկտեմբեր, 2012թ-ի հունիս-օգոստոս և 2012թ-ի փետրվար ամիսներին: Վճարման հանձնարարականների համաձայն վերոնշյալ պայմանագրերի շրջանակներում ամբողջությամբ մարումը կատարվել է համապատասխանաբար 22.12.2011թ-ին, 14.02.2013թ-ին և 29.03.2012թ-ին՝ կամ սեփականության իրավունքը փոխվել է նշված օրերն ընդգրկող հաշվետու ժամանակաշրջաններում՝ ՀՀ տարածք ներմուծումից հետո: Հաշվի առնելով վերոնշյալը և այն, որ ոչ ռեզիդենտին պատկանող ապրանքները ՀՀ տարածք ներմուծելուց հետո այդ ապրանքների սեփականության իրավունքը ՀՀ ռեզիդենտ հանդիսացող գնորդին է անցել ՀՀ տարածքում, ոչ ռեզիդենտի ստացված եկամուտները, համաձայն «Շահութահարկի մասին» ՀՀ օրենքի 53-րդ հոդվածի 3-րդ մասի ե) կետի բնորոշվում են որպես հայաստանյան աղբյուրների թվին դասվող՝ ՀՀ տարածքում գտնվող գույքի և այլ ակտիվների օտարումից ստացված գույքի արժեքի և այլ ակտիվների հավելաճ: Համաձայն «Ոչ ռեզիդենտների շահութահարկի հաշվարկման և վճարման կարգի մասին» հրահանգի 2.3.5-րդ կետի ոչ ռեզիդենտի կողմից գույքի և այլ ակտիվների օտարումից ստացված գույքի արժեքի և այլ ակտիվների հավելաճը համարվում է հայաստանյան աղբյուրներից ստացված եկամուտ, եթե այդ եկամուտը ստացվել է ՀՀ տարածքում գտնվող գույքի և այլ ակտիվների օտարումից (ընկերությունը ոչ ռեզիդենտի կողմից այդ գույքի ձեռք բերման վերաբերյալ օրենսդրությամբ սահմանված հիմնավորող որևէ փաստաթուղթ չի ներկայացրել): Տվյալ դեպքում ոչ ռեզիդենտի կողմից գույքի օտարումից ստացած ամբողջ գումարը համարվում է հայաստանյան աղբյուրներից ստացած եկամուտ: Արդյունքում արձանագրվել է, որ խախտվել են «Շահութահարկի մասին» ՀՀ օրենքի 57-րդ հոդվածի 1-ին մասի պահանջները, համաձայն որի ՀՀ-ում ոչ ռեզիդենտի կողմից հայաստանյան աղբյուրներից ստացվող եկամուտների հարկումը կատարում է հարկային գործակալը՝ եկամտի վճարման աղբյուրի մոտ՝ 10% դրույքաչափով:

Ակտի 23-րդ կետի վերաբերյալ հարկ է նշել հետևյալը.

«Շահութահարկի մասին» ՀՀ օրենքի 53-րդ հոդվածի 1-ին մասի համաձայն՝ նույն օրենքի իմաստով՝ հայաստանյան աղբյուրից ստացված եկամուտներ են համարվում մասնավորապես՝ ոչ ռեզիդենտի՝ ռեզիդենտից կամ ոչ ռեզիդենտից ստացված պասիվ եկամուտները: Նույն հոդվածի 3-րդ մասի համաձայն՝ պասիվ եկամուտներ են համարվում՝ ոչ ռեզիդենտի կողմից իր գույքի կամ այլ ակտիվների ներդրմամբ (տրամադրելով) ՀՀ տարածքում բացառապես այլ անձանց գործունեությունից ստացված եկամուտները, մասնավորապես՝ Հայաստանում գտնվող գույքի և այլ ակտիվների օտարումից ստացված գույքի արժեքի և այլ ակտիվների հավելածը:

ՀՀ ՀՏ 04.03.1999թ. N01/13 հրամանով հաստատված 02.04.2004թ. «Ոչ ռեզիդենտների շահութահարկի հաշվարկման և վճարման կարգի մասին» հրահանգը հաստատելու մասին» հրամանով հաստատված հրահանգի 2.3.5-րդ կետի համաձայն՝ ոչ ռեզիդենտի կողմից գույքի և այլ ակտիվների օտարումից ստացված գույքի արժեքի և այլ ակտիվների հավելածը համարվում է հայաստանյան աղբյուրներից ստացված եկամուտ, եթե այդ եկամուտը ստացվել է Հայաստանի Հանրապետության տարածքում գտնվող գույքի և այլ ակտիվների օտարումից: Ընդ որում՝

ա) գույքի և այլ ակտիվների Հայաստանի Հանրապետություն ներմուծման փաստը հաստատող փաստաթղթերի (բեռնամաքսային հայտարարագիր) առկայության դեպքում գույքի և այլ ակտիվների ձեռքբերման արժեքը որոշվում է ելնելով վերջիններիս ներմուծմանը վերաբերող հաշիվ-ապրանքագրում (invoice) նշված արժեքից.

բ) գույքի և այլ ակտիվների ձեռքբերման փաստը հաստատող փաստաթղթերի (հաշիվ-ապրանքագիր, գնման ակտ և այլն) առկայության դեպքում այդ գույքի և այլ ակտիվների ձեռքբերման արժեքը որոշվում է ելնելով վերջիններիս ձեռքբերմանը վերաբերող փաստաթղթերում նշված արժեքից.

գ) մաշվածության կամ ամորտիզացիայի ենթակա գույքի և այլ ակտիվների օտարման դեպքում այդ գույքի և այլ ակտիվների օտարումից ստացված գույքի արժեքի և այլ ակտիվների հավելածը հաշվարկվում է դրանց մնացորդային արժեքից ելնելով.

դ) օրենքով սահմանված կարգով վերագնահատված գույքի և այլ ակտիվների օտարման դեպքում այդ գույքի և այլ ակտիվների օտարումից ստացված գույքի արժեքի և այլ ակտիվների հավելածը հաշվարկվում է դրանց վերագնահատված արժեքից ելնելով՝ եթե այդ վերագնահատման արդյունքները հաշվի են առնվում հարկվող շահույթը որոշելիս.

ե) դրամական միջոցների փոխանակման դեպքում գույքի արժեքի հավելածը հաշվարկվում է վճարման ենթակա դրամական միջոցների և Հայաստանի Հանրապետության կենտրոնական բանկի կողմից սահմանված փոխարժեքի դրական տարբերությունը՝ արտահայտված Հայաստանի Հանրապետության դրամով:

Հրահանգի նույն կետի համաձայն՝ ոչ ռեզիդենտի կողմից օտարվող գույքի և այլ ակտիվների ձեռքբերման արժեքի վերաբերյալ հիմնավորող փաստաթղթերի բացակայության դեպքում հարկի դրույքաչափը կիրառվում է ոչ ռեզիդենտի կողմից օտարվող գույքի և այլ ակտիվների ամբողջ արժեքի (իրացման գներով) նկատմամբ:

Հաշվի առնելով այն հանգամանքը, որ քննարկվող դեպքում ապրանքների նկատմամբ սեփականության իրավունքի փոփոխությունը և գնորդի կողմից ապրանքների փաստացի ստացումը իրականացվում է ՀՀ ներմուծելուց հետո՝ ՀՀ տարածքում (դրանց դիմաց վճարման պայմանն ապահովելուց հետո), Հանձնաժողովը գտնում է, որ երեք դեպքերում էլ ոչ ռեզիդենտներին վճարվել է ոչ ռեզիդենտների՝ Հայաստանում գտնվող գույքի և այլ ակտիվների օտարումից ստացված գույքի արժեքի և այլ ակտիվների

հավելաճ, որը ոչ ռեզիդենտների համար համարվում է հայաստանյան աղբյուրներից ստացված եկամուտ:

«Շահութահարկի մասին» ՀՀ օրենքի 57-րդ հոդվածի 1-ին մասին համապատասխան՝ հայաստանյան աղբյուրներից ոչ ռեզիդենտի ստացվող եկամուտների հարկումը կատարում է հարկային գործակալը՝ գույքի արժեքի հավելաճի վճարման աղբյուրի մոտ՝ 10% դրույքաչափով:

Հաշվի առնելով, որ քննարկվող դեպքում առկա են գույքի՝ Հայաստանի Հանրապետություն ներմուծման փաստը հաստատող փաստաթղթերը (բեռնամաքսային հայտարարագրերը), Հանձնաժողովը գտնում է, որ գույքի և այլ ակտիվների ձեռքբերման արժեքը պետք է որոշվեր ելնելով վերջիններիս ներմուծմանը վերաբերող հաշիվ-ապրանքագրում (invoice) նշված արժեքից: Ոչ ռեզիդենտի կողմից օտարվող գույքի և այլ ակտիվների ձեռքբերման արժեքի վերաբերյալ հիմնավորող փաստաթղթերի բացակայության դեպքում միայն հարկի դրույքաչափը պետք է կիրառվեր ոչ ռեզիդենտի կողմից օտարվող գույքի և այլ ակտիվների ամբողջ արժեքի (իրացման գներով) նկատմամբ:

Ելնելով վերագրյալից՝ Հանձնաժողովը եզրակացնում է, որ Ակտի 23-րդ կետով ոչ ռեզիդենտի շահութահարկի գծով լրացուցիչ պարտավորությունների առաջադրումը հիմնավոր չէ, չի բխում ՀՀ օրենսդրության պահանջներից և այս մասով ևս գանգատը ենթակա է բավարարման:

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՝

1. ՀՀ ՖՆ Խոշոր հարկ վճարողների ՀՏ 18.12.2015 թ-ի թիվ 5012146 Ակտի.

1) 1-ին կետից հանել շահութահարկի ետ վերադարձման (պակասեցման) գումարները՝ ընդամենը 14.170.344 դրամ,

2) Ակտի 4-րդ կետը նվազեցնել ընդամենը 334.395.021 դրամ, այդ թվում՝ հարկ 192.910.737 դրամ, տույժ 55.649.897 դրամ, տուգանք 85.834.387 դրամ,

3) չեղյալ համարել Ակտի 23-րդ կետը:

2. 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՝

