

ՀՀ ֆինանսների նախարարություն

Հարկային և մաքսային մարմինների գանգատարկման հանձնաժողով

Ո Ր Ո Շ ՈՒ Մ 14/3

2 սեպտեմբերի 2014 թ.

Քննարկվեց «ՀՄՄԺ» ՍՊԸ 04.08.2014 թ-ի բողոքը ՀՀ ՖՆ ՕՀՎ 17.07.2014 թ-ի թիվ 1004285 ստուգման ակտի դեմ:

«ՀՄՄԺ» ՍՊԸ բողոքում բերված փաստարկները.

1. Ակտի 5-րդ կետի 1-ին ենթակետով արձանագրվել է «Ավելացված արժեքի հարկի մասին» ՀՀ օրենքի 8-րդ հոդվածի 6-րդ կետի խախտում, որը, ըստ ստուգողների, կայանում է հետևյալում.

Ընկերությունը «Ալլա և Աննա քույրեր» ՍՊԸ հետ 29.10.2012 թ-ին կնքված վարձակալության պայմանագրով վերջինիս վարձակալության է հանձնել MAN և DAF մակնիշի ութ հատ տրանսպորտային միջոց, որոնց ընդհանուր վարձավճարն ամսական կազմել է 2.400.000 դրամ առանց ԱԱՀ-ի, այսինքն՝ մեկ ավտոմեքենայի համար՝ 300.000 դրամ: Վարձակալությունը գործել է մինչև 2013 թ-ի սեպտեմբեր ամիսը: Ընկերությունը «Էս Թի Սերվիս» ՍՊԸ հետ 31.05.2012 թ-ին կնքված պայմանագրով վերջինիցս վարձակալել է հինգ հատ HOWO մակնիշի ինքնաթափ մեքենա, յուրաքանչյուր ավտոմեքենայի ամսական վարձավճարը կազմել է 3.600.000 դրամ առանց ԱԱՀ-ի: Այս պայմանագրով վարձակալությունը գործել է մինչև 13.07.2014 թ-ը, այսինքն՝ մեկ ամիս և 13 օր: Այս պայմանագրերի հիման վրա ստուգողները հետևություն են արել «Ավելացված արժեքի հարկի մասին» ՀՀ օրենքի 8-րդ հոդվածի 6-րդ կետի խախտման մասին՝ հետևյալ հիմնավորմամբ. «Հաշվի առնելով նշված նույնանման գործարքների միջև առկա էական գնային շեղումը և միաժամանակ հարկարու 3 տեղեկատվական բազայում առկա նույնանման գործարքների գների վերաբերյալ տեղեկատվությունը (Արփա-Սևան ԲԲԸ (ՀՎՀՀ 00003206), Ժակշին ՍՊԸ (ՀՎՀՀ 00261084)), պարզվել է, որ ընկերության կողմից խախտվել է «ԱԱՀ-ի մասին» ՀՀ օրենքի 8-րդ հոդվածի 6-րդ կետի պահանջները...»:

Նշված դրույթի կիրառմամբ հարկվող շրջանառությունը որոշվել է հետևյալ կերպ: Հիմք է ընդունվել մեկ ավտոմեքենայի համար 3.600.000 դրամ ամսական վարձավճարի չափը, որից նվազեցվել է վարորդի աշխատավարձը 60.000 դրամ, այնահետև հաշվարկվել է տարբերության 80 տոկոսը, որի արդյունքում մեկ ավտոմեքենայի մասով հարկվող շրջանառություն է որոշվել 2.832.000 դրամ մեծությունը: Յուրաքանչյուր ամսվա համար լրացուցիչ հարկ է հաշվարկվել 4.051.200 դրամ, որը վարձակալության ժամկետի՝ 11 ամսվա հաշվարկով կազմում է 44.563.200 դրամ:

Ընկերությունը գտնում է, որ «Ավելացված արժեքի հարկի մասին» ՀՀ օրենքի 8-րդ հոդվածի 6-րդ կետի կիրառման հիմքերը բացակայում են, հարկային լրացուցիչ պարրտավորությունները հաշվարկվել և առաջադրվել են այդ նորմի խախտմամբ՝ սխալ կիրառմամբ:

«Ավելացված արժեքի հարկի մասին» ՀՀ օրենքի 8-րդ հոդվածի 6-րդ կետի կիրառումը հնարավոր է, եթե առկա է մասնակի հատուցումը, այսինքն՝ ծառայությունների դիմաց տվյալ գործարքների համար սովորականի համեմատ կիրառվում են գործարքի իրական արժեքից 20 և ավելի տոկոսով ցածր գներ:

Քննարկվող դեպքում ընկերությունը 11 ամիս ժամկետով վարձակալության է հանձնել MAN և DAF մակնիշի ութ հատ բեռնատար ավտոմեքենա՝ յուրաքանչյուր ավտոմեքենայի ամսական վարձավճարը՝ 300.000 դրամ: Վարձակալության պայմանագրով ավտոմեքենաները հանձնվել են առանց անձնակազմի՝ վարորդի: Այս գործարքը մասնակի հատուցմամբ գործարք որակելու համար անհրաժեշտ էր հիմնավորել, որ տվյալ գործարքի իրական արժեքն ավելի բարձր է, որ սովորականի համեմատ տվյալ գործարքով կիրառվել է 20 և ավելի տոկոսով ցածր գին: Այսինքն, համեմատության համար պետք է լինի տվյալ գործարքների համար իրական արժեք, համեմատությունը պետք է լինի սովորական գների հետ: Տվյալ դեպքում համեմատությունը

կատարվել է ոչ թե ընկերության կողմից վարձակալության հանձնելու գործարքների, այլ՝ վարձակալությամբ վերցնելու գործարքների հետ: Մի դեպքում ավտոմեքենաները վարձակալությամբ հանձնվել են 11 ամիս ժամկետով, իսկ երկրորդ դեպքում վարձակալությամբ վերցվել են մեկ ամիս և 13 օր ժամկետով: Մի դեպքում ավտոմեքենաները հանձնվել են առանց վարորդների և սպասարկման պարտավորության, իսկ մյուս դեպքում ավտոմեքենաները վարձակալությամբ վերցվել են վարորդներով և վարձատրուի կողմից սպասարկման պայմանով: Այս տարբերություններն արդեն իսկ բացառում են ընկերության վարձակալած ավտոմեքենաների վարձավճարների չափերի հիման վրա «Ավելացված արժեքի հարկի մասին» ՀՀ օրենքի 8-րդ հոդվածի 6-րդ կետի կիրառումը, քանի որ նշված գործարքները նույնը կամ նույնանման չեն, տվյալ գործարքների համար սովորական կիրառվող գներ, գործարքի իրական արժեք հասկացությունները բացակայում են:

Ընկերությունն ակնհայտ բարձր վարձավճարով կարճ ժամկետով ստիպված է եղել վարձակալել ինքնաթափ ավտոմեքենաներ՝ բեռնափոխադրման իր գործունեությունը ապահովելու՝ պատվիրատուի հետ կնքված պայմանագիրը կատարելու անհրաժեշտությունից ելնելով, քանի որ պայմանագրի խախտումը կարող էր մեծ վնասների հանգեցնել: Նման պայմաններում ընդամենը 43 օր տևած վարձակալության վճարների չափերը չեն կարող սովորական դիտվել, դրանք բացառիկ գներ են և չեն կարող համեմատվել թվով ութ ավտոմեքենաների 11 ամիս ժամկետով վարձակալության վճարների չափերի հետ:

Ինչ վերաբերում է Ակտում վկայակոչված «Արփա-Աևան» ԲԲԸ-ին և «Ժակշին» ՍՊԸ-ին վերաբերող՝ վարձավճարների վերաբերյալ տեղեկատվությանը, ապա դրանք ևս համեմատության համար պիտանի չեն: Նախ հարկ է նշել, որ հարկային մարմինն ուղղված՝ «Ժակշին» ՍՊԸ 25.13.2013թ. գրությամբ ընկերության տնօրենը տեղեկացնում է, որ ինքնաթափ բեռնատար ավտոմեքենաների 2012-2013 թթ-ի ընթացքում վարձակալության վճարների վերաբերյալ տեղեկատվության չի տիրապետում: Իսկ «Արփա-Աևան» ԲԲԸ-ի մասով տեղեկատվությունն ընդամենն այդ ընկերության դուրս գրած մի քանի հարկային հաշիվներն են, որոնցով բեռնատար ավտոմեքենաների վարձակալության ժամկետը մեկ կամ մի քանի օր է: Մեկ կամ հինգ օրով վարձակալությամբ տրված տրված ավտոմեքենայի վարձավճարի չափը չի կարող համեմատվել 11 ամսվա տևողությամբ վարձակալության վճարների չափերի հետ: Բացի այդ, մասնակի հատուցմամբ գործարքների դեպքում (չնայած որ այդպիսի գործարքի առկայությունը չի հիմնավորվում), համաձայն օրենքի 8-րդ հոդվածի 6-րդ կետի, հարկվող շրջանառությունը հաշվարկելու համար պետք է հիմք ընդունվի նույն հարկ վճարողի կողմից նույնանման գործարքների համար սովորաբար կիրառվող գինը, իսկ դրա բացակայության դեպքում՝ համանման պայմաններում գործող այլ հարկ վճարողի կողմից համեմատելի հանգամանքներում նույնանման գործարքների համար սովորաբար որպես հարկման օբյեկտ ընդունվող մեծությունը: Ինչպես արդեն նշվեց, ընկերության մոտ նույնանման գործարքներ չեն եղել, իսկ ստուգողների հիմք ընդունած տվյալները վերաբերում են ընկերության ոչ թե վարձակալության հանձնելու, այլ՝ վարձակալելու գործարքին, ինչը ոչ մի պարագայում ընկերության համար նույնանման գործարք դիտել հնարավոր չէ: Իսկ Ակտում նշված այլ սուբյեկտների վարձակալության վճարների հետ համեմատությունը նույնպես անհիմն է, քանի որ որևէ կերպ հիմնավորված չէ, որ այդ կազմակերպությունները գործում են համանման պայմաններում: «Ալլա և Աննա քույրեր» ՍՊԸ հետ 29.10.2012թ. կնքված վարձակալության պայմանագրով վարձակալության վճարների մասով ԱԱՀ-ի հարկվող շրջանառությունը պետք է հաշվարկվի «Ավելացված արժեքի հարկի մասին» ՀՀ օրենքի 8-րդ հոդվածի 1-ին կետով, իսկ 6-րդ կետի կիրառման հիմքերը բացակայում են:

2. Ակտի 5-րդ կետի 2-րդ ենթակետով արձանագրվել է «Ավելացված արժեքի հարկի մասին» ՀՀ օրենքի 26-րդ հոդվածի 5-րդ պարբերության «ա» ենթակետի խախտում: Արձանագրվել է, որ «Սիսիանի բեռնաուղևորատար ավտոտրանսպորտային» ՍՊԸ-ից ձեռք բերված ութ հատ բեռնատար ավտոմեքենաների մասով դուրս գրված հարկային հաշվի ԱԱՀ-ի գումարը՝ 22.400.000 դրամ, հաշվանցվել է 2012թ. երրորդ եռամսյակի համար ներկայացված ԱԱՀ-ի հաշվարկով, այդ ավտոմեքենաները 2013թ. հոկտեմբերից մինչև 2014թ. մարտ ամիսը շահագործվել են

բացառապես հաստատագրված վճարով հարկվող գործունեության մասով, սակայն նախկինում հաշվանցված ԱԱՀ-ի գումարները չեն վերաձևակերպվել:

«Հաստատագրված վճարների մասին» ՀՀ օրենքի 15-րդ հոդվածի 2-րդ մասի համաձայն. «Բացառապես սույն օրենքով նախատեսված գործունեություն իրականացնելու եւ այլ տեսակի հարկվող օբյեկտներ չունենալու դեպքում վճարողները հարկային տեսչության մարմին ավելացված արժեքի հարկի հաշվարկներ չեն ներկայացնում»:

Նշված ժամանակահատվածում ընկերությունն իրականացրել է բացառապես հաստատագրված վճարով հարկվող գործունեություն, ԱԱՀ-ի հաշվարկներ ներկայացնելու պարտավորություն չի ունեցել և չի ներկայացրել: Նման պայմաններում նախկինում հաշվանցված ԱԱՀ-ի գումարի վերաձևակերպման պարտավորությունը չի կարող գործել, եթե ԱԱՀ-ի հաշվարկ ներկայացնելու պարտավորությունը բացակայում է: Իսկ առանց ԱԱՀ-ի հաշվարկ ներկայացնելու ԱԱՀ-ի հաշվանցված գումարի վերաձևակերպում պարզապես հնարավոր չէ, նման պայմաններում չի կարող կիրառվել նաև «Ավելացված արժեքի հարկի մասին» ՀՀ օրենքի 43-րդ հոդվածը, որը կիրառվել է Ակտով:

3. Ակտի 5-րդ կետի 3-րդ ենթակետով արձանագրվել է. «Ընկերությանը «Սիսիանի բեռնաուղևորատար ավտոտրանսպորտային» ՍՊԸ-ից 27.12.2012 թ-ին ձեռք է բերել երկու հատ MAN TGA 41.480F մոդելի ինքնաթափ ավտոմեքենա, որի համար ստացած թիվ Ա0717887922 հարկային հաշվում առանձնացված 9716660 դրամ ԱԱՀ-ի գումարը հաշվանցել է 2012 թ-ի 4-րդ եռամսյակի համար ներկայացված ԱԱՀ-ի հաշվարկում: Սակայն այդ տրանսպորտային միջոցները «Ճանապարհային երթևեկության անվտանգության ապահովման մասին» ՀՀ օրենքի 13-րդ հոդվածի 2-րդ կետի համաձայն պետական գրանցում չեն ստացել որը (գործարքներից ծագող սեփականության իրավունքի գրանցման պահանջը չապահովանելը) նույն հոդվածի 5-րդ կետի համաձայն հանգեցրել է դրա անվավերության (նման գործարքն առոչինչ է), իսկ նախկինում հաշվանցված և անվավեր ճանաչված գործարքի մասով ԱԱՀ-ի գումարը չի վերաձևակերպվել: Նշվածը որակվել է որպես «Ավելացված արժեքի հարկի մասին» ՀՀ օրենքի 44.1 հոդվածի խախտում և լրացուցիչ ԱԱՀ է հաշվարկվել ու վճարման առաջադրվել 9.716.660 դրամի չափով:

«Ավելացված արժեքի հարկի մասին» ՀՀ օրենքի 44.1-րդ հոդվածի կիրառումը հնարավոր է գործարքն օրենսդրությամբ սահմանված կարգով առ ոչինչ և անվավեր ճանաչվելու դեպքում: Եթե ստուգողները «գործարքի» տակ նկատի են ունեցել 27.12.2012թ.-ին դուրս գրված թիվ Ա0717887922 հարկային հաշիվը, ապա այս հոդվածի կիրառման համար անհրաժեշտ է, որ այդ հարկային հաշիվն առոչինչ կամ անվավեր ճանաչված լինի օրենսդրությամբ սահմանված կարգով: Սեփականության իրավունքի գրանցման պահանջը չապահովանելու հիմքով որևէ մարմին կամ այլ անձ տվյալ գործարքն օրենսդրությամբ սահմանված կարգով առ ոչինչ և անվավեր չի ճանաչել: Գործարքը, այսինքն՝ հարկային հաշիվն անվավեր ճանաչելու հիմքերը սահմանված են «Ավելացված արժեքի հարկի մասին» ՀՀ օրենքի 20.1-րդ հոդվածով, ըստ որի, հարկային հաշիվներն անվավեր են ճանաչվում ՀՀ կառավարության սահմանած կարգով: Տվյալ դեպքում «Սիսիանի բեռնաուղևորատար ավտոտրանսպորտային» ՍՊԸ-ի կողմից դուրս գրված հարկային հաշիվն անվավեր կամ առոչինչ չի ճանաչվել, ինչը նշանակում է, որ այդ հաշվի նկատմամբ օրենքի 44.1-րդ հոդվածը կիրառելի չէ: Օրենքի նշված խախտումները հանգեցնում են ակտի 5-րդ կետի անվավերության:

«Վարչարարության հիմունքների և վարչական վարույթի մասին» ՀՀ օրենքի 74-րդ հոդվածի 1-ին մասի համաձայն, վարչական բողոք բերելը կասեցնում է վարչական ակտի կատարումը: Սույն վարչական բողոքը ներկայացնելու պահից 07.07.2014թ. թիվ 1004285 ակտի 5-րդ կետի կատարումը օրենքի ուժով կասեցվում է, ինչը նշանակում է, որ չեն կարող իրականացվել ակտի կատարմանն ուղղված գործողություններ, այդ թվում՝ ընկերության դրամական միջոցների և այլ գույքի վրա արգելանք դնելը:

Ելնելով վերոգրյալից՝ ընկերությունը խնդրում է անվավեր ճանաչել ՀՀ ՖՆ ՕՀՎ 07.07.2014թ. թիվ 1004285 ակտի 5-րդ կետը և ձեռնպահ մնալ նույն ակտի 5-րդ կետով առաջադրված լրացուցիչ հարկային պարտավորությունների մասով ընկերության դրամական

միջոցների (այդ թվում՝ բանկային հաշիվների) և այլ գույքի վրա արգելանք դնելու գործողություններից կամ վերացնել արգելանքը, եթե այն արդեն կիրառվել է:

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 ԿԱ ՊԵԿ նախագահի 20.06.2013 թ-ի թիվ 1004285 հանձնարարագրի համաձայն «ՀԱՄԺ» ՍՊԸ-ում (այսուհետ նաև ընկերություն) կատարվել է բյուջեի հետ փոխհարաբերությունների և հարկային մարմնի կողմից վերահսկվող ՀՀ օրենսդրության առանձին պահանջների կատարման ճշտության ստուգում: Արդյունքում կազմվել է ՀՀ ՖՆ ՕՀՎ 17.07.2014 թ-ի թիվ 1004285 ստուգման ակտը (այսուհետ նաև ստուգման ակտ):

Ընկերության բոլորը վերաբերվում է ստուգման ակտի 5-րդ կետով ավելացված արժեքի հարկի գծով լրացուցիչ առաջադրված պարատավորություններին:

1. Ստուգման ակտի 5-րդ կետի 1-ին ենթակետով մասնավորապես արձանագրվել է, որ Ընկերությունը 01.11.2012 թ-ից մինչև 30.09.2013 թ-ն ընկած ժամանակաշրջանում 29.10.2012 թ-ի տրանսպորտային միջոցների վարձակալության պայմանագրով «Ալյա և Աննա քույրեր» ՍՊԸ-ին վարձակալության է հանձնել ութ հատ MAN և DAF մակնիշի տրանսպորտային միջոցներ 2.400.000 դրամ (առանց ԱԱՀ-ի) ամսական վարձավճարով, իսկ մեկ միավոր տրանսպորտային միջոցի համար վարձավճարը կազմում է 300.000 դրամ (առանց ԱԱՀ-ի): 31.05.2012 թ-ի թիվ ԷՀ-31/05-1 տրանսպորտային միջոցների վարձակալության պայմանագրով ընկերությունը մինչև 13.07.2012 թ-ը «Էս Թի Սերվիս» ՍՊԸ-ից վարձակալել է հինգ հատ HOWO մակնիշի ինքնաթափ մեքենա: Նշված պայմանագրով մեկ մեքենայի ամսական վարձավճարի չափը կազմել է 3.600.000 դրամ (առանց ԱԱՀ-ի): Հաշվի առնելով նշված նույնանման գործարքների միջև առկա է ական գնային շեղում և հարկատու 3 տեղեկատվական բազայում առկա նույնանման գործարքների գների վերաբերյալ տեղեկատվությունը («Արփա-Սևան» ԲԲԸ (ՀՎՀՀ 00003206), «Ժակշին» ՍՊԸ (ՀՎՀՀ 00261084)), պարզվել է, որը ընկերության կողմից խախտվել է «ԱԱՀ-ի մասին» ՀՀ օրենք 8-րդ հոդվածի 6-րդ կետի պահանջները, որի արդյունքում 01.11.2012 թ-ից մինչև 30.09.2013 թ-ն ընկած ժամանակաշրջանում վարձակալության գծով մատուցված ծառայությունների մասով հարկման օբյեկտ է համարվում այդպիսի կամ նույնանման գործարքների համար համեմատելի հանգամանքներում որպես հարկվող շրջանառություն ընդունվող՝ սույն օրենքին համապատասխան որոշվող մեծության (գործարքի արժեքի, վճարի վարձատրության), իսկ դրա բացակայության դեպքում՝ համանման պայմաններում գործող այլ հարկ վճարողի կողմից համեմատելի հանգամանքներում նույնանման գործարքների համար սովորաբար որպես հարկման օբյեկտ ընդունվող մեծության (գործարքի իրական արժեքի) 80 տոկոսը կազմող մեծությունը՝ գումարով 2832000 դրամ (3600000դր (ամսական վարձավճար)-60000 դրամ (աշխատավարձ)) x 80%):

Հանձնաժողովը գտնում է, որ ստուգման ակտի 5-րդ կետի 1-ին ենթակետով «Ավելացված արժեքի հարկի մասին» ՀՀ օրենքի 8-րդ հոդվածի 6-րդ կետի դրույթները կիրառվել են ՀՀ օրենսդրության պահանջների խախտմամբ: Այսպես, «Ավելացված արժեքի հարկի մասին» ՀՀ օրենքի 8-րդ հոդվածի 6-րդ կետի համաձայն. «ԱԱՀ-ով հարկվող շրջանառությունը որոշվում է հետևյալ կարգով, ...

6) ապրանքների անհատույց մատակարարման, ծառայությունների անհատույց մատուցման, ինչպես նաև այն դեպքում, երբ դրանց դիմաց տվյալ գործարքների (գործառնությունների) համար սովորականի համեմատ կիրառվում են գործարքի իրական արժեքից 20 և ավելի տոկոսով ցածր գներ (մասնակի հատուցում), հարկման օբյեկտ է համարվում այդպիսի կամ նույնանման գործարքների համար համեմատելի հանգամանքներում որպես հարկվող շրջանառություն ընդունվող՝ սույն օրենքին համապատասխան որոշվող մեծության (գործարքի արժեքի, վճարի վարձատրության, պարգևի կամ այլ դրամական հատուցման մեծության), իսկ դրա

բացակայության դեպքում՝ համանման պայմաններում գործող այլ հարկ վճարողի կողմից համեմատելի հանգամանքներում նույնանման գործարքների համար սովորաբար որպես հարկման օբյեկտ ընդունվող մեծության (գործարքի իրական արժեքի) 80 տոկոսը կազմող մեծությունը»:

Վերոգրյալից հետևում է, որ «Ավելացված արժեքի հարկի մասին» ՀՀ օրենքի 8-րդ հոդվածի 6-րդ կետի կիրառման համար անհրաժեշտ պայման է հանդիսանում մասնակի հատուցման առկայությունը, այսինքն՝ ծառայությունների դիմաց տվյալ գործարքների համար սովորականի համեմատ գործարքի իրական արժեքից 20 և ավելի տոկոսով ցածր գներ կիրառելու հանգամանքը:

Քննարկվող դեպքում ընկերության կողմից 11 ամիս ժամկետով վարձակալության է հանձնվել MAN և DAF մակնիշի ութ հատ բեռնատար ավտոմեքենա և յուրաքանչյուր ավտոմեքենայի ամսական վարձավճարը կազմել է 300.000 դրամ: Վարձակալության պայմանագրով ավտոմեքենաները հանձնվել են առանց անձնակազմի՝ վարորդի: Այս գործարքը մասնակի հատուցմամբ գործարք որակելու համար անհրաժեշտ էր հիմնավորել, որ տվյալ գործարքի իրական արժեքն ավելի բարձր է, որ սովորականի համեմատ տվյալ գործարքով կիրառվել է 20 և ավելի տոկոսով ցածր գին: Սակայն նշված հանգամանքը հիմնավորելու համար համեմատությունը կատարվել է ոչ թե ընկերության կողմից ավտոմեքենաները վարձակալության հանձնելու գործարքների, այլ՝ վարձակալությամբ վերցնելու գործարքների հետ: Ընդ որում, վարձակալությամբ վերցված և վարձակալությամբ հանձնված գործարքների ժամկետները տարբեր են՝ ավտոմեքենաները վարձակալությամբ հանձնվել են 11 ամիս ժամկետով, իսկ վարձակալությամբ վերցվել են մեկ ամիս և 13 օր ժամկետով: Բացի այդ, ավտոմեքենաները հանձնվել են առանց վարորդների և սպասարկման պարտավորության, սակայն վարձակալությամբ են վերցվել վարորդներով և վարձատրի կողմից սպասարկման պայմանով:

Հանձնաժողովի համոզմամբ վերոգրյալ տարբերությունների առկայության պայմաններում «Ավելացված արժեքի հարկի մասին» ՀՀ օրենքի 8-րդ հոդվածի 6-րդ կետի դրույթները կիրառելի չեն, հաշվի առնելով, որ նշված գործարքները չեն կարող դիտվել որպես նույնանման գործարքներ:

Ընկերության կողմից բարձր վարձավճարով կարճ ժամկետով ինքնաթափ ավտոմեքենաների վարձակալելը պայմանավորված է եղել պատվիրատուի հետ կնքված պայմանագրային պարտավորությունները կատարելու անհրաժեշտությամբ, և ընդամենը 43 օր տևած վարձակալության վճարների չափերը չէր կարող համեմատվել թվով ութ ավտոմեքենաների 11 ամիս ժամկետով վարձակալության վճարների չափերի հետ:

Ինչ վերաբերում է Ակտում վկայակոչված «Արփա-Սևան» ԲԲԸ-ին և «Ժակշին» ՍՊԸ-ին վերաբերվող վարձավճարների վերաբերյալ տեղեկատվությանը, ապա այդ կապակցությամբ հարկ է նշել, որ «Ժակշին» ՍՊԸ տնօրենն իր 25.13.2013 թ-ի գրությամբ մասնավորապես տեղեկացրել է, որ ինքնաթափ բեռնատար ավտոմեքենաների 2012-2013 թթ-ի ընթացքում վարձակալության վճարների վերաբերյալ տեղեկատվությանը չի տիրապետում, իսկ «Արփա-Սևան» ԲԲԸ-ի մասով տեղեկատվությունը վերաբերվում է վերջինիս կողմից դուրս գրած մի քանի հարկային հաշիվներին, որոնցով բեռնատար ավտոմեքենաների վարձակալության ժամկետը ընդամենը մեկ կամ մի քանի օր է: Հետևապես, մեկ կամ մի քանի օրով վարձակալությամբ տրված ավտոմեքենայի վարձավճարի չափը չի կարող համեմատվել 11 ամսվա տևողությամբ վարձակալության վճարների չափերի հետ:

Բացի այդ, մասնակի հատուցմամբ գործարքների դեպքում «Ավելացված արժեքի հարկի մասին» ՀՀ օրենքի օրենքի 8-րդ հոդվածի 6-րդ կետի համաձայն, հարկվող շրջանառությունը հաշվարկելու համար պետք է հիմք ընդունվի նույն հարկ վճարողի կողմից նույնանման գործարքների համար սովորաբար կիրառվող գինը, իսկ դրա բացակայության դեպքում՝ համանման պայմաններում ցործող այլ հարկ վճարողի կողմից համեմատելի հանգամանքներում նույնանման գործարքների համար սովորաբար որպես հարկման օբյեկտ ընդունվող մեծությունը, ինչը քննարկվող դեպքում, ըստ էության, չի արվել:

Ելնելով վերոգրյալից՝ Հանձնաժողովը եզրակացնում է, որ համադրված գործարքները, ըստ էության, նույնանման չեն եղել, իսկ այլ տնտեսվարող սուբյեկտների վարձակալության վճարների հետ համեմատությունը ևս հիմնավորված չէ, քանի որ չի հիմնավորվել այդ:

կազմակերպությունների համանման պայմաններում գործելու հանգամանքը: Այսինքն, «Ավելացված արժեքի հարկի մասին» ՀՀ օրենքի 8-րդ հոդվածի 6-րդ կետի դրույթները կիրառվել են վերջինովս նախատեսված խախտումները հիմնավորող համապատասխան ապացույցների բացակայության պայմաններում:

2. Ստուգման ակտի 5-րդ կետի 2-րդ ենթակետով մասնավորապես արձանագրվել է, որ ընկերությունը «Սիսիանի բեռնաուղևորատար ավտոտրանսպորտային» ՍՊԸ-ից 28.09.2012 թ-ին ձեռք է բերել ութ հատ բեռնատար տրանսպորտային միջոց, որի համար ստացած թիվ Ա3090731084 հարկային հաշվում առանձնացված 22400000 դրամ ԱԱՀ-ի գումարը հաշվանցվել է 2012 թ-ի 3-րդ եռամսյակի համար ներկայացված ԱԱՀ-ի հաշվարկում: Նշված տրանսպորտային միջոցները 2013 թ-ի հոկտեմբեր, նոյեմբեր, դեկտեմբեր, 2014 թ-ի հունվար, փետրվար և մարտ ամիսների ընթացքում շահագործվել են բացառապես հաստատագրված վճարով հարկվող գործունեության մասով, սակայն նախկինում հաշվանցված ԱԱՀ-ի գումարը նշված հաշվետու ժամանակաշրջանում չի վերաձևակերպվել:

Վերոգրյալ խախտման վերաբերյալ հարկ է նշել, որ «ԱԱՀ-ի մասին» ՀՀ օրենքի 26 հոդվածի 2-րդ կետի 5-րդ պարբերության «ա» ենթակետով հստակ սահմանված է, որ. «Եթե գույքը, որի ձեռքբերման կամ ներմուծման կամ կառուցման մասով նախորդ հաշվետու ժամանակաշրջաններում սահմանված կարգով կատարվել է ԱԱՀ-ի հաշվանցում, հետագա հաշվետու ժամանակաշրջաններում ամբողջությամբ կամ մասնակիորեն օգտագործվում է ԱԱՀ-ով չհարկվող գործարքների իրականացման համար, ապա՝

ա) հաշվանցված ԱԱՀ-ի գումարները ենթակա են վերաձևակերպման՝ հաշվետու ժամանակաշրջանում հաշվանցման ենթակա գումարներից պակասեցման՝ տվյալ հաշվետու ժամանակաշրջանի համար «Շահութահարկի մասին» Հայաստանի Հանրապետության օրենքով սահմանված նորմաներով այդ գույքի համար հաշվարկվող ամորտիզացիայի գումարի նկատմամբ ԱԱՀ-ի 20 տոկոս դրույքաչափով հաշվարկված գումարի չափով»:

Հանձնաժողովը գտնում է, որ քննարկվող դեպքում անկախ ընկերության կողմից բացառապես հաստատագրված վճարով հարկվող գործունեություն իրականացնելու հանգամանքից, հարկային հաշվում, որով ձեռք են բերվել բեռնատար տրանսպորտային միջոցները, առանձնացված ԱԱՀ-ի գումարը, այդ տրանսպորտային միջոցների շահագործումը բացառապես հաստատագրված վճարով հարկվելու պայմաններում հաշվանցվելու դեպքում, «ԱԱՀ-ի մասին» ՀՀ օրենքի 26 հոդվածի 2-րդ կետի 5-րդ պարբերության «ա» ենթակետով սահմանված կարգով ենթակա էին վերաձևակերպման:

3. Ստուգման ակտի 5-րդ կետի 3-րդ ենթակետով մասնավորապես արձանագրվել է, որ ընկերությունը «Սիսիանի բեռնաուղևորատար ավտոտրանսպորտային» ՍՊԸ-ից 27.12.2012 թ-ին ձեռք է բերել երկու հատ MAN TGA 41.480F մոդելի ինքնաթափ ավտոմեքենա, որի համար ստացած թիվ Ա0717887922 հարկային հաշվում առանձնացված 9716660 դրամ ԱԱՀ-ի գումարը հաշվանցվել է 2012 թ-ի 4-րդ եռամսյակի համար ներկայացված ԱԱՀ-ի հաշվարկում: Սակայն այդ տրանսպորտային միջոցները «Ճանապարհային երթևեկության անվտանգության ապահովման մասին» ՀՀ օրենքի 13-րդ հոդվածի 2-րդ կետի համաձայն պետական գրանցում չեն ստացել, որը (գործարքներից ծագող սեփականության իրավունքի գրանցման պահանջը չպահպանելը) նույն հոդվածի 5-րդ կետի համաձայն հանգեցրել է դրա անվավերության (նման գործարքն առոչինչ է), իսկ նախկինում հաշվանցված և անվավեր ճանաչված գործարքի մասով ԱԱՀ-ի գումարը չի վերաձևակերպվել: Արդյունքում ընկերությունը խախտելով «Ավելացված արժեքի հարկի մասին» ՀՀ օրենքի 44.1 հոդվածի պահանջներն առոչինչ և անվավեր ճանաչվող գործարքի մասով դուրս գրված հարկային հաշվում առանձնացված ԱԱՀ-ի գումարը գործարքի իրականացման հաշվետու ժամանակաշրջանում՝ 2012 թ-ի 4-րդ եռամսյակում, չի վերաձևակերպել:

Հանձնաժողովը գտնում է, որ վերոգրյալ խախտման վերաբերյալ ընկերության բողոքում բերված փաստարկները հիմնավոր չեն հետևյալ պատճառաբանությամբ:

«Ճանապարհային երթևեկության անվտանգության ապահովման մասին» ՀՀ օրենքի 13-րդ հոդվածի 2-րդ մասի համաձայն. «Տրանսպորտային միջոցի հետ կատարվող գործարքներից ծագող սեփականության իրավունքը ենթակա է (պետք է ներկայացվի) ճանապարհային

ոստիկանությունում պետական գրանցման կողմերի՝ գործարքն ստորագրելու օրվանից սկսած 15-օրյա ժամկետում, իսկ տրանսպորտային միջոցը «ներմուծում ազատ շրջանառության համար» մաքսային ռեժիմով Հայաստանի Հանրապետություն ներմուծված լինելու դեպքում՝ հայտարարագրելու օրվանից հետո՝ 15-օրյա ժամկետում, բացառությամբ տրանսպորտային միջոցը խոտանելու հետ կապված հաշվառումից հանելու դեպքերի»:

Իր հերթին, «Ճանապարհային երթևեկության անվտանգության ապահովման մասին» ՀՀ օրենքի 13-րդ հոդվածի 5-րդ մասի համաձայն. «Տրանսպորտային միջոցի հետ կատարվող գործարքներից ծագող սեփականության, գրավի կամ լիզինգի պայմանագրով վարձակալության իրավունքի գրանցման պահանջը չպահպանելը հանգեցնում է դրա անվավերության (նման գործարքն առ ոչինչ է), բացառությամբ այլ երկրներում տվյալ երկրի օրենսդրությամբ սահմանված կարգով ծագած սեփականության իրավունքի, որի գրանցման պահանջը չպահպանելը հանգեցնում է օրենքով սահմանված պատասխանատվության»:

«Ավելացված արժեքի հարկի մասին» ՀՀ օրենքի 44.1 հոդվածի համաձայն. «Օրենսդրությամբ սահմանված կարգով առ ոչինչ և անվավեր ճանաչվող գործարքների, ավելացված արժեքի հարկից ազատված կամ հարկման օբյեկտ չհանդիսացող գործարքների, շրջանառության հարկով, արտոնագրային կամ հաստատագրված վճարով հարկվող գործունեությանը վերաբերող գործարքների գծով մատակարարների կողմից դուրս գրված կամ սույն օրենքի 43.2 հոդվածում կամ անապրանք փաստաթղթում նշված, հարկային հաշիվներում առանձնացված ԱԱՀ-ի գումարները ենթակա չեն հաշվանցման: Այդպիսի հարկային հաշիվներում առանձնացված՝ ԱԱՀ-ի հաշվանցված գումարները ենթակա են վերաձևակերպման: ...

Հաշվանցված ԱԱՀ-ի գումարների սույն հոդվածով սահմանված կարգով չձևակերպելը (չպակասեցնելը) դիտվում է որպես օրենքով նախատեսված կարգի խախտումով ապրանքների և ծառայությունների դիմաց վճարված ԱԱՀ-ի գումարների հաշվանցում (պակասեցում):»

Քննարկվող դեպքում Ընկերության կողմից «Սիսիանի բեռնաուղևորատար ավտոտրանսպորտային» ՍՊԸ-ից ձեռք բերված երկու հատ ինքնաթափ ավտոմեքենաները «Ճանապարհային երթևեկության անվտանգության ապահովման մասին» ՀՀ օրենքի 13-րդ հոդվածի 2-րդ կետի համաձայն պետական գրանցում չեն ստացել: Նշված հանգամանքը «Ճանապարհային երթևեկության անվտանգության ապահովման մասին» ՀՀ օրենքի 13-րդ հոդվածի 5-րդ կետի հիմքով (օրենքի ուժով) հանգեցրել է այդ գործարքի անվավերությանը (նման գործարքն առոչինչ է): Հետևապես, ղեկավարվելով «Ավելացված արժեքի հարկի մասին» ՀՀ օրենքի 44.1 հոդվածի պահանջներով, անվավեր (առոչինչ) ճանաչվող գործարքի մասով դուրս գրված թիվ ԱՕ717887922 հարկային հաշվում առանձնացված 9716660 դրամ ԱԱՀ-ի գումարը ենթակա էր վերաձևակերպման, ինչը, սակայն, ընկերության կողմից չի կատարվել:

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 թ ո շ ու մ է՝

Չեղյալ համարել ՀՀ ՖՆ ՕՀՎ 17.07.2014 թ-ի թիվ 1004285 ստուգման ակտի 5-րդ կետի 1-ին ենթակետը:

Որոշմանը չհամաձայնվելու դեպքում տնտեսավարող սուբյեկտի ղեկավարը կամ նրան փոխարինող պաշտոնատար անձն իրավունք ունի բողոքարկել դատարան:

Հանձնաժողովի նախագահ՝

**Վ.ՄԻՐՈՒՄՅԱՆ**