

ՀՀ ԿԱ պետական եկամուտների կոմիտե

Հարկային և մաքսային մարմինների գանգատարկման հանձնաժողով

Ո Ր Ո Շ ՈՒ Մ 20/2

22 օգոստոսի 2016թ.

Քննարկվեց «Դոմ-Դենիել» ՍՊԸ գանգատը ՀՀ ԿԱ ՊԵԿ ԽՀՎ ՀՏ 14.06.2016թ. թիվ 5013175 ակտի և ՀՀ ԿԱ ՊԵԿ աշխատակազմի իրավաբանական վարչության ակտի 24.06.2016թ. թիվ 324685 որոշման դեմ:

«Դոմ-Դենիել» ՍՊԸ գանգատում բերված փաստարկները.

I. Աշխատանքի մշակման վայրից դուրս որոշակի ժամկետով այլ վայրում որոշակի գործողություններ կատարելու հանձնարարությունը կարող է տրվել ոչ միայն հրամանի միջոցով, իսկ ԱՄՆ իրավաբանական անձի կողմից դուրս գրված հաշվարկային փաստաթուղթը բավարարում է ՀՀ կառավարության թիվ 525 որոշման պահանջներին:

Շահութահարկի վերաբերյալ 1-ին կետով ստուգում իրականացնող անձինք պնդում են, որ Ընկերությունը թույլ է տվել «Շահութահարկի մասին» ՀՀ օրենքի 10-րդ հոդվածի 1-ին մասի խախտում, երբ 2014թ. շահութահարկի հաշվարկում հարկվող եկամտի նվազեցումների մեջ ներառել է ԱՄՆ Մինեապոլիս քաղաք գործուղման ժամանակ կատարված մեքենայի վարձակալության ծախսը 174.820 դրամ չափով՝ պատճառաբանելով, որ այդ գումարը չի համարվում գործուղման ծախս ըստ ՀՀ կառավարության թիվ 753 որոշման 2-րդ կետի ը) ենթակետի, քանի որ Ընկերության տնօրենի 02.07.2014թ. թիվ 8-2014 հրամանով գործուղման մեկնած աշխատակցին չի հանձնարարվել Մինեապոլիս քաղաքում գործնական հանդիպում ունենալ, ինչպես նաև այդ ծախսի գումարը գոյացել է մեքենայի վարձակալության վճարից, իսկ վճարումն հիմնավորող փաստաթուղթը չի բավարարում ՀՀ կառավարության թիվ 525 որոշման պահանջներին: Ուստի, անհրաժեշտ է պարզաբանել հետևյալ հարցը՝ խախտվել են արդյոք ՀՀ կառավարության թիվ 753 և 525 որոշումների պահանջները, թե ոչ:

Ստուգումն իրականացնող անձինք սխալ են մեկնաբանել ՀՀ կառավարության 27.11.1998թ. թիվ 753 որոշման 2-րդ կետի ը) ենթակետը, քանի որ դրա համաձայն կարևոր չէ, թե ինչպես պետք է տրվի հանձնարարությունը (գործուղման հրամանի մեջ ձևակերպված, թե ոչ), կարևորն այն է, որ այդպիսի հանձնարարություն լինի: Այսինքն, նույնիսկ եթե ստուգումն իրականացնող անձինք պնդում են իրականության համապատասխանող փաստ, այն է՝ գործուղման հրամանի մեջ ձևակերպված չէ հանձնարարություն՝ ունենալ գործնական հանդիպում Մինեապոլիս քաղաքում, ապա միևնույն է դա չի նշանակում, որ այդպիսի հանձնարարություն ընդհանրապես չի եղել, ինչն էլ իր հերթին նշանակում է, որ ստուգումն իրականացնող անձինք չեն ունեցել հիմք ը) ենթակետը կիրառելու համար:

Անդրադառնալով հրամանի բովանդակությանը պետք է նշել, որ դրանով Ընկերության աշխատակցին հանձնարարվել է մեկնել ԱՄՆ Մինեապոլիս և Վաշինգտոն քաղաքներ կոնֆերանսի մասնակցելու համար: Ուստի ակնհայտ է, որ կոնֆերանսն հենց այն հանդիպումն է, որի համար վարձվել է մեքենան, և աշխատակցին հրամանով ուղղակիորեն հանձնարարվել է ունենալ գործնական հանդիպում, այն է՝ մասնակցել կոնֆերանսի, և քաղաքներով տեղաշարժվելու համար աշխատակիցը վարձույթով օգտագործել է մեքենա:

Ինչ վերաբերում է ՀՀ կառավարության թիվ 525 որոշման պահանջներին, պետք է նշել, որ այդ որոշմամբ ՀՀ տարածքից դուրս ստացված ծառայությունների (ընդունված աշխատանքների) գծով ծախսերը հիմնավորող փաստաթղթերի նկատմամբ ներկայացվող պահանջները սահմանվում են որոշմամբ հաստատված կարգի 6.1. կետով, և Ընկերությունը պնդում է, որ ծախսագրման հիմքում դրված փաստաթղթերը բավարարում են այդ պահանջներին:

II. Ընկերությունը «Ակբա կրեդիտ Ագրիկոլ Բանկ» ՓԲԸ-ին (այսուհետ նաև՝ «Բանկ») չի մատուցել անհատույց ծառայություն, այն է՝ սեմինարների, դասընթացների մասնակցության ապահովում:

Շահութահարկի վերաբերյալ 2-րդ կետով ստուգումն իրականացնող անձինք պնդում են, որ Ընկերությունը խախտել է «Շահութահարկի մասին» ՀՀ օրենքի 16-րդ հոդվածի 1-ին մասի Ը կետը,

երբ 2014թ. համար ՀՏ ներկայացրած ռեզիդենտի շահութահարկի հաշվարկում համախառն եկամտից նվազեցումների մեջ ներառել է Բանկի աշխատակիցներին սեմինարների, դասընթացների մասնակցության ապահովմանն ուղղված գումարը 5,208,892 ՀՀ դրամի չափով, որի հետևանքով պակաս շահութահարկ է հաշվարկել 1,041,778 ՀՀ դրամի չափով՝ պատճառաբանելով, որ սեմինարներին, դասընթացներին մասնակցության ապահովումը առանձին ծառայություն է, որը մատուցվել է անհատույց կարգով, Բանկի հետ կնքված թիվ DD-SL-31 պայմանագրով ստանձնած պարտավորություններն կատարելիս, և դրա իրագործմանն ուղղված ծախսերը ոչ թե ծախսեր են հարկային իմաստով, այլ անհատույց մատուցված ծառայության ինքնարժեք են: Ուստի, անհրաժեշտ է պարզաբանել հետևյալ հարցը՝ արդյոք Ընկերությունն անհատույց մատուցել է ծառայություն Բանկին, այն է՝ սեմինարների, դասընթացների մասնակցության ապահովում, թե ոչ:

Ըստ Ընկերության և Բանկի միջև կնքված թիվ՝ DD-SL-31 պայմանագրի 1. բաժնի Ընկերությունը պարտավորվել է կատարել մի շարք գործողություններ՝ հոգուտ Բանկի: Իր հերթին Բանկը պարտավորվել է ընդունել դրանք և կատարել համապատասխան վճարումներ, իսկ թե որքան է կազմում պայմանագրի արժեքը, նախատեսված է պայմանագրի 3.1. կետով, որի համաձայն՝ սույն պայմանագրի ընդհանուր արժեքը կազմում է 222,821,136 ՀՀ դրամ ներառյալ ԱԱՀ 20%: Սույն պայմանագրի ընդհանուր արժեքը չի ներառում հավելյալ ծրագրերի ձեռքբերման արժեքը:

Վերոգրյալից հետևում է, որ նախ Բանկի հետ կնքված պայմանագրով ստանձնել է պարտավորություն ապահովել Բանկի երկու աշխատակցի մասնակցություն կոնֆերանսի, որը կնպաստեր վաճառված Ծրագրերի բովանդակության վերաբերյալ գիտելիքների ձեռքբերմանը: Այդ ծառայությունը չի եղել անհատույց և դրա արժեքը նախատեսված է պայմանագրի 3.1. կետով, որտեղ նախատեսված է պայմանագրի ընդհանուր արժեքը: Հետևաբար, Ընկերությունը մատուցել է հատուցելի ծառայություն և այդ ծառայության մատուցմանն ուղղված ծախսեր է կրել, որոնք օրենքին համապատասխան նվազեցվել են համախառն եկամտից, և ստուգումն իրականացնող անձինք խախտել են «Շահութահարկի մասին» ՀՀ օրենքի 16-րդ հոդվածի 1-ին մասի Ը կետը, կիրառել են այն, բայց չպետք է կիրառեին:

III. Անդամակցության վճար իրագործելն ԱԱՀ-ով հարկվող գործարք չէ

ԱԱՀ-ի վերաբերյալ 1-ին կետով ստուգումն իրականացնող անձինք պնդում են, որ Ընկերությունը խախտել է «Ավելացված արժեքի հարկի մասին» ՀՀ օրենքի 8-րդ հոդվածի 4-րդ կետը, երբ 2014թ. մարտ ամսվա համար ՀՏ ներկայացրած ԱԱՀ-ի հաշվարկում չի ընդգրկել «Մայքրոսոֆտ Այրլանդ Օպերեյշնս» օտարերկրյա կազմակերպությանը 2014թ. մարտ ամսին վճարված անդամակցության վճարի (1,422,784 ՀՀ դրամի չափով) նկատմամբ հաշվարկված ԱԱՀ-ն և չի վճարել այն՝ պատճառաբանելով, որ այդ անդամակցության վճարն ըստ էության իրավունքի ձեռքբերում է, ԱԱՀ-ով հարկվող գործարք է, և Ընկերությունը որպես «Մայքրոսոֆտ Այրլանդ Օպերեյշնս» օտարերկրյա կազմակերպության հարկային գործակալ պետք է հաշվարկեր և վճարեր ԱԱՀ: Ուստի, անհրաժեշտ է պարզաբանել հետևյալ հարցը՝ արդյոք անդամակցության վճարն ԱԱՀ-ով հարկվող գործարք է, թե ոչ:

Նախևառաջ, «Ավելացված արժեքի հարկի մասին» ՀՀ օրենքի 6-րդ հոդվածով նախատեսված է ԱԱՀ-ով հարկվող գործարքների սպառիչ ցանկը: Ստուգումն իրականացնող անձինք որևիցե կերպ չեն հիմնավորում, թե անդամակցության վճարը ԱԱՀ-ով հարկվող որ գործարքն է՝ օրենքի 6-րդ հոդվածով նախատեսված որ տեսակն է: Ուստի, ստուգումն իրականացնող անձինք թույլ են տվել «Վարչարարության հիմունքների և վարչական վարույթի մասին» ՀՀ օրենքի 57-րդ հոդվածի 1-ին մասի խախտում: Ընկերությունը պնդում է, որ անդամակցության վճարը ԱԱՀ-ով հարկվող որևիցե տեսակի գործարք չէ, և Ընկերությունը ձեռք չի բերել որևիցե իրավունք անդամակցության վճար կատարելով:

Հաջորդը, ստուգումն իրականացնող անձինք պնդում են, որ Ընկերությունը խախտել է «Ավելացված արժեքի հարկի մասին» ՀՀ օրենքի 8-րդ հոդվածի 4-րդ կետը:

Վերլուծելով հոդվածի դրույթները ստացվում է, որ տվյալ կետը կիրառելու համար անհրաժեշտ է երկու նախապայման՝

Ա. Որևիցե օտարերկրյա կազմակերպություն իրագործել է ԱԱՀ-ով հարկվող գործարք Հայաստանում,

Բ. Այդ գործարքի (ապրանքի մատակարարման կամ ծառայության մատուցման) իրագործման վայր է համարվում Հայաստանի Հանրապետությունը՝ ըստ օրենքի:

Ստուգումն իրականացնող անձինք չեն հիմնավորել, թե ինչու է Ընկերության կողմից օտարերկրյա իրավաբանական անձին անդամակցության վճարի կատարումը համարվում ԱԱՀ-ով հարկվող գործարք, նույնիսկ եթե այն իրոք «ըստ էության՝ իրավունքի ձեռքբերում է» (ինչպես տառացիորեն նշվել է Ակտի մեջ): Այս տեսանկյունից ստուգումն իրականացնող անձանց կողմից չի հիմնավորվել «Ավելացված արժեքի հարկի մասին» օրենքի 8-րդ հոդվածի 4-րդ կետի նախապայմաններից մեկը՝ օտարերկրյա կազմակերպության և Ընկերության միջև ԱԱՀ-ով հարկվող գործարքի կնքումը, որով Ընկերությունն օտարերկրյա իրավաբանական անձից, ըստ էության, ձեռք է բերել իրավունք ըստ ստուգումն իրականացնող անձանց մեկնաբանության:

Այնուամենայնիվ, եթե փորձ արվի ենթադրել, թե որ տեսակի գործարքն է նկատի ունեցվում ստուգումն իրականացնող անձանց կողմից, ապա կարելի է բացառապես ենթադրել, որ խոսքը ծառայությունների մատուցման, այդ թվում՝ ոչ նյութական ակտիվների իրացման մասին է, քանի որ իրավունքը ոչ նյութական ակտիվ է: Սակայն նույնիսկ այս դեպքում «Ավելացված արժեքի հարկի մասին» ՀՀ օրենքի 8-րդ հոդվածի 4-րդ կետը կիրառելու համար անհրաժեշտ է երկրորդ նախապայմանի առկայությունը, այն է՝ գործարքի իրագործման վայր է եղել Հայաստանի Հանրապետությունը ըստ օրենքի:

Ինչ վերաբերում է օրենքի 14-րդ հոդվածին, որտեղ նախատեսված են բացառություններ 13-րդ հոդվածի կարգավորումներից, ապա պետք է նշել, որ 14-րդ հոդվածը նույնիսկ կիրառելի չէ: Այսպես, 4-րդ պարբերությանը, որը ենթադրաբար եղել է ստուգումն իրականացնող անձանց ուշադրության կենտրոնում, ապա պետք է նշել, որ այն կիրառելի չէ, քանի որ վերաբերում է արտոնագրերի, լիցենզիաների, հեղինակային իրավունքի, ապրանքանշանների և համանման այլ իրավունքների՝ այլ անձանց փոխանցման, գովազդային, խորհրդատվական, ինժեներական, իրավաբանական, հաշվապահական, փորձագիտական, թարգմանչական և համանման այլ ծառայություններին, ինչպես նաև տվյալների մշակման, ծրագրային ապահովման իրականացման և տեղեկատվության հաղորդման ծառայություններին, բանկային, ֆինանսական և ապահովագրական ծառայություններին: Այսինքն, ներկայացված ծառայությունների ցանկից միայն հետևյալն է վերաբերում իրավունքի ձեռք բերմանը «արտոնագրերի, լիցենզիաների, հեղինակային իրավունքի, ապրանքանշանների և համանման այլ իրավունքների՝ այլ անձանց փոխանցումը», սակայն դարձյալ ստուգումն իրականացնող անձինք որևիցե կերպ չեն հիմնավորել, որ Ընկերության կողմից «ըստ էության ձեռքբերված իրավունքը» թվարկված իրավունքներից որևիցե մեկն է: Եվ դա հիմնավորել հնարավոր չէ, քանի որ Ընկերությունը ձեռք չի բերել համանման որևիցե իրավունք՝ վճարելով անդամակցության վճար: Ուստի, նույնիսկ եթե անդամակցության վճարն ինչ-որ կերպ համարվում է ԱԱՀ-ով վճարվող գործարք, ապա միևնույն է դրա վայր է համարվում «Մայքրոսոֆտ Այրլանդ Օպերեյշնս» օտարերկրյա կազմակերպության գրանցման վայրը, որը ՀՀ-ն չէ՝ ըստ «Ավելացված արժեքի հարկի մասին» ՀՀ օրենքի 13-14-րդ հոդվածների:

IV. Անհատույց մատուցված ծառայության ինքնարժեքը Ա. այդպիսի կամ նույնանման գործարքների համար համեմատելի հանգամանքներում որպես հարկվող շրջանառություն ընդունվող՝ սույն օրենքին համապատասխան որոշվող մեծություն չէ, Բ. համանման պայմաններում գործող այլ հարկ վճարողի կողմից համեմատելի հանգամանքներում նույնանման գործարքների համար սովորաբար որպես հարկման օբյեկտ ընդունվող մեծության (գործարքի իրական արժեքի) 80 տոկոսը կազմող մեծություն չէ:

ԱԱՀ-ի վերաբերյալ 2-րդ կետով ստուգումն իրականացնող անձինք պնդում են, որ Ընկերությունը խախտել է «Ավելացված արժեքի հարկի մասին» ՀՀ օրենքի 8-րդ հոդվածի 6-րդ կետը, երբ 2014թ. նոյեմբեր ամսվա համար ՀՏ ներկայացրած ԱԱՀ հաշվարկում ԱԱՀ-ով հարկվող շրջանառությունում չի ընդգրկել Բանկին մատուցած ծառայության արժեքը՝ 5,208,892 դրամի չափով: Ուստի, անհրաժեշտ է պարզաբանել հետևյալ հարցը՝ արդյոք այդ ծառայության արժեքն ինչ է իրենից ներկայացնում:

Բանն այն է, որ ստուգումն իրականացնող անձանց կողմից այս կետով ներկայացվող խախտումը կապված է շահութահարկի բաժնի 2-րդ կետով ներկայացված խախտմանը, որով ստուգումն իրականացնող անձինք պնդում են, որ Ընկերությունը Բանկին անհատույց մատուցել է ծառայություն՝ նշելով դրա ինքնարժեքը 5,208,892 դրամ: Փաստորեն, ըստ ստուգումն

իրականացնող անձանց այդ գումարն այն ծառայության ինքնարժեքն է, որն Ընկերությունը իբր մատուցել է անհատույց կարգով:

Խնդիրն այն է, որ ստուգումն իրականացնող անձինք պնդում են, որ Ընկերությունը խախտել է «Ավելացված արժեքի հարկի մասին» ՀՀ օրենքի 8-րդ հոդվածի 6-րդ կետը, սակայն այդ կետով սահմանվում է, որ ԱԱՀ-ով հարկվող շրջանառությունը (անհատույց մատուցված ծառայության համար ԱԱՀ) հաշվարկելու համար անհրաժեշտ է հիմք ընդունել ոչ թե ծառայության ինքնարժեքը, այլ՝

«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»:

Պետք է ավելացնել նաև, որ Ընկերությունը Բանկին իրականում չի մատուցել անհատույց ծառայություն, ինչպես ներկայացվում է սույն բողոքի II կետով:

Ուստի, ստուգումն իրականացնող անձինք խախտել են «Ավելացված արժեքի հարկի մասին» ՀՀ օրենքի 8-րդ հոդվածի 6-րդ կետը չպետք է կիրառել, բայց կիրառել են, քանի որ նույնիսկ եթե մի պահ պատկերացնենք, որ Բանկին մատուցված ծառայությունն իրոք եղել է անհատույց, և դրա արժեքը չի որոշվել Բանկի հետ կնքված պայմանագրով, ապա հարկվող շրջանառությունը որոշելու համար, երբ հիմք է ընդունվել ծառայության ինքնարժեքը, խախտվել են օրենքի 8-րդ հոդվածի 6-րդ կետի պահանջները:

V. Ստուգվող ժամանակաշրջանում Ընկերության կողմից իրականից պակաս հարկային մուտքեր չեն իրագործվել

Ստուգման ակտի 3-րդ բաժնի 3-րդ կետում ստուգումն իրականացնող անձանց կողմից մատակարարի կողմից էլեկտրոնային եղանակով դուրս գրված հարկային հաշիվները ուշ ստորագրելը չէր կարող համարվել տուգանքի հիմք, քանի որ մեկ ժամանակաշրջանում հաշվանցման ենթակա ԱԱՀ-ն 31,816 ՀՀ դրամով ավել է ցույց տրվել, իսկ մյուս ժամանակաշրջանում հաշվանցման ենթակա ԱԱՀ-ն նույն 31,816 դրամով պակաս է ցույց տրվել: Նշված երկու ժամանակաշրջաններն էլ ստուգվող ժամանակահատվածի մեջ էին: Այսինքն, տվյալ դեպքում պակաս կամ ավել ցույց տրված գումարը նույնն է, և Ընկերության կողմից որևէ չարամիտ գործարք չի եղել, որևէ հարկի գումար չի թաքցվել և պետական բյուջեն որևէ վնաս, այն է՝ պակաս հարկային մուտքեր, չի կրել: Հետևաբար տուգանք չէր կարող կիրառվել, քանի որ որակագրվում է բուն տուգանքի իմաստը: Տեղի է ունեցել միայն հարկի ուշ վճարում, որի համար հաշվարկվել են օրական տույժեր: Հետևաբար, Ակտի 3-րդ բաժնի 3-րդ կետում նշված տուգանքի հաշվարկը համարվում է ոչ իրավաչափ:

VI. Անդամակցության վճարը չի համարվում այլ պասիվ եկամուտ

Ակտի 22-րդ կետում ստուգումն իրականացնող անձինք պնդում են, որ Ընկերությունը խախտել է «Շահութահարկի մասին» ՀՀ օրենքի 57-րդ հոդվածի 1-ին կետի ու 64-րդ հոդվածի պահանջները, երբ որպես հարկային գործակալ չի հաշվարկել և չի վճարել ոչ ռեզիդենտի շահութահարկի գումար 142,278 ՀՀ դրամի չափով և երբ դրան համապատասխանող եկամուտը չի ընդգրկել 2014թ. համար ՀՏ ներկայացված «Կազմակերպության (անհատ ձեռնարկատիրոջ) կողմից ոչ ռեզիդենտին վճարված եկամուտների, պահված շահութահարկի» ամփոփ հաշվարկում, քանի որ Ընկերության կողմից «Մայքրոտֆոն Այրլանդ Օպերեյշնս» օտարերկրյա կազմակերպությանը վճարվել է անդամակցության վճար 1,422,784 ՀՀ դրամի չափով, որը այլ պասիվ եկամուտ է այդ կազմակերպության համար: Ուստի, անհրաժեշտ է պարզաբանել հետևյալ հարցը՝ արդյոք այդ անդամակցության վճարն այլ պասիվ եկամուտ է, թե ոչ:

Պետք է նշել, որ Ակտի այս կետը կապված է ԱԱՀ-ի վերաբերյալ 1-ին կետի հետ, որտեղ ստուգումն իրականացնող անձինք անդամակցության վճարն իրագործելը, անհասկանալիորեն, համարում են որպես ԱԱՀ-ով հարկվող գործարք:

«Շահութահարկի մասին» ՀՀ օրենքի 53-րդ հոդվածի 3-րդ մասի համաձայն՝

«3. Պասիվ եկամուտներ են համարվում՝ ոչ ռեզիդենտի կողմից իր գույքի կամ այլ ակտիվների ներդրմամբ (տրամադրելով) ՀՀ տարածքում բացառապես այլ անձանց գործունեությունից ստացված եկամուտները, այսինքն՝

ա) շահաբաժինները.

բ) տոկոսները.

գ) ռոյալթիները.

դ) Հայաստանում գտնվող գույքը վարձակալության տալուց ստացված եկամուտը.

ե) Հայաստանում գտնվող գույքի և այլ ակտիվների օտարումից ստացված գույքի արժեքի և այլ ակտիվների հավելածը.

զ) այլ պասիվ եկամուտները»:

Թե որոնք են այլ պասիվ եկամուտները, նախատեսված է «Ոչ ռեզիդենտների շահութահարկի հաշվարկման և վճարման կարգի մասին» հրահանգի 2.3.6. կետով, որի համաձայն՝ այլ պասիվ եկամուտներ են համարվում նախորդ ենթակետերում չնշված այլ եկամուտները, մասնավորապես, ա) ռենտայի վճարները և բ) սերվիտուտի համար վճարները: Ուստի, ինչպես երևում է վերոգրյալից անդամակցության վճարը չի համարվում այլ պասիվ եկամուտ:

VII. Տուգանքի Ակտը հիմնված է Ակտի վրա, ուստի այն նույնպես անվավեր է

ՀՀ ԿԱ ՊԵԿ աշխատակազմի իրավաբանական վարչության պետն Ընկերության տնօրենին տուգանել է հիմք ընդունելով Ակտի մեջ ներկայացվող վարչական իրավախախտումները: Հաշվի առնելով, որ Ակտի մեջ ներկայացված խախտումներն իրականում գոյություն չունեն, Ընկերության տնօրենին տուգանելու վերաբերյալ Ակտը ևս անվավեր է:

Հաշվի առնելով վերոգրյալը՝ Ընկերությունը խնդրում է անվավեր ճանաչել և վերացնել ՀՀ ԿԱ ՊԵԿ աշխատակազմի իրավաբանական վարչության պետի 24.06.2016թ. թիվ 324685/01 որոշումը և ՀՀ ԿԱ ՊԵԿ ԽՀՎ ՀՏ 14.06.2016թ. թիվ 5013175 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 ֆինանսների նախարարի 02.02.2016թ. թիվ 5013175 հանձնարարագրի համաձայն «Դոմ-Դենիել» 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 ԿԱ ՊԵԿ ԽՀՎ ՀՏ 14.06.2016թ. թիվ 5013175 Ակտը (այսուհետ նաև՝ Ակտ), որով լրացուցիչ վճարման է առաջադրվել ընդամենը 5.292.358 դրամ:

1. Ակտի 1-ին կետի 1-ին ենթակետով մասնավորապես արձանագրվել է, որ Ընկերությունը, խախտելով «Շահութահարկի մասին» ՀՀ օրենքի 10-րդ հոդվածի 1-ին կետը, 2014թ. համար ՀՏ ներկայացված ռեզիդենտի շահութահարկի հաշվարկում հարկվող շահույթի որոշման նպատակով համախառն եկամտից կատարվող նվազեցումների մեջ ներառել է ԱՄՆ Մինեապոլիս քաղաքում գործնական հանդիպումների համար կատարված 174.820 դրամ եկամտի ստացման համար ոչ անհրաժեշտ ծախսը (մեքենայի վարձակալություն), որը ճանաչվել է որպես իրացված ծառայությունների հետ անմիջականորեն կապված գործուղման ծախս, սակայն ըստ ՀՀ կառավարության 27.11.1998թ. N753 որոշման 2-րդ կետի «ը» ենթակետի, չի համարվում գործուղման ծախս, քանի որ ընկերության տնօրենի 02.07.2014թ. N8-2014 հրամանում գործուղման մեկնած աշխատակցին չի հանձնարարվել Մինեապոլիս քաղաքում գործնական հանդիպումներ ունենալ: Միաժամանակ, ընկերության կողմից ներկայացված մեքենայի վարձակալության ծախսը հիմնավորող փաստաթուղթը չի բավարարում ՀՀ կառավարության 25.08.1998թ. N525 որոշման

պահանջներին: Խախտման արդյունքում 2014թ. հարկվող շահույթը պակաս է հաշվարկվել 174.820 դրամի չափով:

Տվյալ դեպքում, հիմք ընդունելով ՀՀ կառավարության 27.11.1998թ. N753 որոշման 2-րդ կետի «ը» ենթակետի դրույթները, ստուգող անձանց կողմից չի ընդունվել 174.820 դրամի չափով գործուղման ծախսը, հաշվի առնելով, որ 02.07.2014թ. N8-2014 հրամանում գործուղման մեկնած աշխատակցին չի հանձնարարվել Մինեապոլիս քաղաքում գործնական հանդիպումներ ունենալ:

Այս կապակցությամբ հարկ է նշել, որ «Շահութահարկի մասին» ՀՀ 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, իսկ 2-րդ կետի «ժա» ենթակետի համաձայն, ծախսերի թվին են դասվում մասնավորապես՝ գործուղման ծախսերը: ՀՀ կառավարության 27.11.1998թ. N753 որոշման 2-րդ կետով սահմանված է, որ նույն որոշման կիրառման նպատակով օգտագործվող «գործուղման ծախսեր» հասկացությունն ունի հետևյալ իմաստը՝ «գործուղման ծախսեր են համարվում հարկատուին կամ նրա աշխատողներին աշխատանքի մշակման վայրից (քաղաք, գյուղ և այլն) դուրս որոշակի ժամկետով այլ վայրում հանձնարարություն կատարելու համար տրվող վճարների հետ կապված հարկատուի կատարած ծախսերը»:

Քննարկվող դեպքում վերոգրյալ հրամանով ընկերության աշխատակցին հանձնարարվել է մեկնել ԱՄՆ Մինեապոլիս և Վաշինգտոն քաղաքներ՝ կոնֆերանսի մասնակցելու համար և նշված քաղաքներով տեղաշարժվելու համար աշխատակիցը վարձույթով օգտագործել է մեքենա:

Հանձնաժողովը գտնում է, որ վերոգրյալ հանձնարարությունը կատարելու համար ավտոմեքենայի վարձույթի գծով կատարված ծախսերը բավարարում են ՀՀ կառավարության 27.11.1998թ. թիվ 753 որոշման 2-րդ կետի «ը» ենթակետով նախատեսված գործուղման ծախսերին ներկայացվող պահանջներին, իսկ մեքենայի վարձակալության ծախսը հիմնավորող փաստաթուղթը՝ ՀՀ կառավարության 25.08.1998թ. N525 որոշմամբ նախատեսված պահանջներին: Հետևապես, ղեկավարվելով «Շահութահարկի մասին» ՀՀ օրենքի 10-րդ հոդվածի 1-ին կետի պահանջներով, 2014թ. հարկվող շահույթը որոշելիս նշված գործուղման ծախսերը ենթակա էին նվազեցման համախառն եկամուտից:

2. Ակտի 1-ին կետի 2-րդ ենթակետով մասնավորապես արձանագրվել է, որ Ընկերությունը, խախտելով «Շահութահարկի մասին» ՀՀ օրենքի 16-րդ հոդվածի 1-ին մասի «ը» կետի պահանջները, 2014թ. համար ՀՏ ներկայացված ռեզիդենտի շահութահարկի հաշվարկում համախառն եկամուտից նվազեցումների մեջ ներառել է անհատույց մատուցած ծառայության ինքնարժեքը՝ գումարով 5.208.892 դրամ, որի հետևանքով պակաս շահութահարկ է հաշվարկվել 1.041.778 դրամ:

Ակտի 3-րդ կետի 2-րդ ենթակետով մասնավորապես արձանագրվել է, որ Ընկերությանը 29.05.2014թ. կնքված թիվ DD-SL-31 պայմանագրով ստանձնած պարտավորությունները կատարելիս 2014թ. նոյեմբեր ամսին «ԱԿԲԱ Կրեդիտ Ագրիկոլ Բանկ» ՓԲԸ-ին մատուցել է 5.208.892 դրամի անհատույց ծառայություններ (սեմինարների, դասընթացների մասնակցության ապահովում) և, խախտելով «Ավելացված արժեքի հարկի մասին» ՀՀ օրենքի 8-րդ հոդվածի 6-րդ կետը, 2014թ. նոյեմբեր ամսվա համար ՀՏ ներկայացված ԱԱՀ-ի հաշվարկում այդ գումարը չի ընդգրկել ԱԱՀ-ով հարկվող շրջանառությունում:

Այս կապակցությամբ հարկ է նշել, որ «Շահութահարկի մասին» ՀՀ օրենքի 16-րդ հոդվածի 1-ին կետի «ը» ենթակետի համաձայն՝ հարկվող շահույթը որոշելիս, բացառությամբ նույն հոդվածով սահմանված դեպքերի, համախառն եկամտից չեն նվազեցվում անհատույց տրամադրած ակտիվները, ներառ զարտավորությունները, բացառությամբ նույն օրենքի 23-րդ հոդվածում նախատեսված դեպքի:

«Ավելացված արժեքի հարկի մասին» ՀՀ օրենքի 6-րդ հոդվածի 2-րդ կետի համաձայն՝ ԱԱՀ-ով հարկվող գործարքներ (գործառնություններ) են համարվում ծառայությունների մատուցումը՝ ապրանքների մատակարարում չհամարվող գործարք (գործառնություն), որն իրականացվում է որևէ ձևով կատարվող հատուցման դիմաց, ներառյալ ոչ նյութական ակտիվների իրացումը (փոխանցումը), իսկ 3-րդ կետի համաձայն՝ ԱԱՀ-ով հարկվող գործարքներ (գործառնություններ) են համարվում անհատույց (մասնակի հատուցմամբ) սպառումը՝ նույն օրենքով սահմանված կարգով ԱԱՀ վճարող անձանց կողմից ապրանքների անհատույց հատկացում կամ ծառայությունների

անհատույց մատուցում տվյալ անձանց կամ այլ անձանց կամ նրանց ապրանքների մատակարարում և ծառայությունների մատուցում՝ տվյալ գործարքների (գործառնությունների) համար սովորաբար կիրառվող գներից էականորեն ցածր գներով, բացառությամբ օրենքով կամ օրենքով նախատեսված դեպքերում իրավական այլ ակտով սահմանված դեպքերի:

«Ավելացված արժեքի հարկի մասին» ՀՀ օրենքի 8-րդ հոդվածի 1-ին կետի համաձայն՝ ապրանքների մատակարարման և ծառայությունների մատուցման դեպքերում (բացառությամբ նույն հոդվածով սահմանված դեպքերի) ԱԱՀ-ով հարկվող շրջանառություն է համարվում դրանց արժեքը դրամական արտահայտությամբ (ներառյալ՝ այդ արժեքին օրենքով միացվող այլ վճարումները)՝ առանց ԱԱՀ-ի, որը գնորդը պետք է վճարի մատակարարին որպես հատուցում: Միաժամանակ, նույն հոդվածի 6-րդ կետի համաձայն՝ 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՝ նույն 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: Նույն կետի դրույթները չեն կիրառվում, եթե հրապարակային պայմանագրի համաձայն, ապրանքներ մատակարարող կամ ծառայություններ մատուցող անձը հրապարակային պայմանագրով առևտրային զեղչերի կիրառման օրվան նախորդող առնվազն երկու աշխատանքային օր առաջ հարկային մարմին է ներկայացրել վերադաս հարկային մարմնի կողմից սահմանված ձևի հայտարարություն՝ առևտրային զեղչեր կիրառելու վերաբերյալ:

Քննարկվող դեպքում «Ակբա կրեդիտ Ագրիկոլ Բանկ» ՓԲԸ-ի և ընկերության միջև 29.05.2014թ. կնքվել է ծրագրային ապահովման իրավունքի վաճառքի թիվ DD-SL-31 պայմանագիրը (այսուհետ՝ պայմանագիր): Պայմանագրի համաձայն ընկերությունը պարտավորվել է.

- բանկին հանձնել արտոնագրի պայմաններով նախատեսված, պայմանագրին կից հավելված Ա-ում նշված անվանմամբ, քանակով և սպասարկման ժամկետով համակարգչային ծրագրային ապահովման օգտագործման իրավունք, օգտագործման իրավունքի արտոնագրերով և այլ պատկանելիքներով,

- աջակցել բանկին գրանցել վաճառված ծրագրերն արտոդրողի մոտ և օգտվել սպասարկման շրջանակներում տրամադրվող առավելություններից,

- ընդունելի ժամկետներում պատասխանել բանկի կողմից տրված վաճառված կամ հավելյալ ձեռք բերվող ծրագրերի գնման հետ կապված բոլոր հարցերին,

- ապահովել բանկի երկու աշխատակիցների մասնակցությունը Microsoft Teched Europe 2014 կոնֆերանսին:

Պայմանագրի 1.4-րդ կետի համաձայն՝ Գնորդը պարտավորվում է սահմանված կարգով ընդունել դրանք և կատարել համապատասխան վճարումներ:

Հարկ է նշել նաև, որ ընկերության և բանկի միջև կնքված թիվ DD-SL-31 պայմանագրին կից հավելվածում նշված են ոչ միայն բանկին հանձնվող իրավունքի անվանումները, քանակը, սպասարկման ժամկետը, այլ նաև դրանց գները, որոնց հանրագումարը կազմում է 222.821.136 դրամ և կազմում է պայմանագրի ընդհանուր արժեքը:

Պայմանագրում (այդ թվում՝ հավելվածներում) բացակայում է որևէ նշում կոնֆերանսին մասնակցելու ծառայության գների մասին, ինչպես նաև այն մասին, որ պայմանագրով (այդ թվում՝ հավելվածներով) նախատեսված գների կամ պայմանագրի ընդհանուր արժեքի մեջ ներառված է նաև մատուցվող ծառայությունների գումարը: Միաժամանակ, քննարկվող պայմանագրի գները չեն տարբերվում այլ պայմանագրերով վաճառված իրավունքների գներից:

Բացի վերոնշյալը, խնդրո առարկա ծառայության գումարը պայմանագրի ընդհանուր արժեքի մեջ ներառված չլինելու մասին է վկայում նաև այն հանգամանքը, որ ըստ պայմանագրի 1.3. կետի՝

ընկերությունը պարտավորվել է ապահովել բանկի երկու աշխատակիցների մասնակցությունը համապատասխան կոնֆերանսին, սակայն հետագայում կնքվել է համաձայնագիր, որով երկու աշխատակցի փոխարեն իրականում ապահովվել է երեք աշխատակիցների մասնակցություն: Ընդ որում, հատկանշական է այն փաստական հանգամանքը, որ նշված համաձայնագրի արդյունքում չեն փոփոխվել ոչ հավելվածով նախատեսված գները, ոչ էլ պայմանագրի ընդհանուր արժեքը:

Հանձնաժողովը գտնում է, որ վերոգրյալ փաստական հանգամանքները հիմնավորում են ընկերության կողմից «Շահութահարկի մասին» ՀՀ օրենքի 16-րդ հոդվածի 1-ին մասի «ը» կետի պահանջները խախտելու, այն է՝ 2014թ. համախառն եկամտից կատարված նվազեցումների կազմում անհատույց մատուցած ծառայության ինքնարժեքը (գումարով 5.208.892 դրամ) ներառելու հանգամանքը:

Հանձնաժողովը գտնում է նաև, որ քննարկվող դեպքում առկա է «Ավելացված արժեքի հարկի մասին» ՀՀ օրենքի 6-րդ հոդվածի 3-րդ կետով սահմանված՝ ԱԱՀ-ով հարկվող գործարքը և 2014թ. նոյեմբեր ամսվա համար ՀՏ ներկայացված ԱԱՀ-ի հաշվարկում ընկերությունը պետք է արտացոլեր այդ գործարքի հարկվող շրջանառությունը: Սակայն քննարկվող դեպքում ստուգմամբ ԱԱՀ-ով հարկվող շրջանառություն է համարվել ծառայությունների ինքնարժեքը՝ ԱԱՀ-ով հարկվող շրջանառությունը որոշվել է «Ավելացված արժեքի հարկի մասին» ՀՀ օրենքի 8-րդ հոդվածի 6-րդ կետի դրույթների խախտմամբ: Տվյալ դեպքում հարկման օբյեկտ է համարվում այդպիսի կամ նույնանման գործարքների համար համեմատելի հանգամանքներում որպես հարկվող շրջանառություն ընդունվող՝ նույն 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: Հետևապես, Ակտի 3-րդ կետի 2-րդ ենթակետով առաջադրված պարտավորությունները ենթակա են վերանայման:

3. Ակտի 3-րդ կետի 1-ին ենթակետով մասնավորապես արձանագրվել է, որ ընկերությանը, խախտելով «Ավելացված արժեքի հարկի մասին» ՀՀ օրենքի 8-րդ հոդվածի 4-րդ կետի պահանջները, հանդիսանալով պայմանագրային հարաբերությունների կողմ, ՀՀ-ում որպես ձեռնարկատիրական գործունեություն իրականացնող չգրանցված «Մայքրոսոֆտ Այրլանդ Օպերեյշնս» օտարերկրյա կազմակերպությանը 2014թ. մարտ ամսին հաշվարկել և վճարել է 1.422.784 դրամ անդամակցության վճար, որն ըստ էության հանդիսանում է իրավունքի ձեռքբերում և որպես հարկային գործակալ «Ավելացված արժեքի հարկի մասին» ՀՀ օրենքով սահմանված կարգով չի կրել ԱԱՀ հաշվարկելու և վճարելու պարտավորություն՝ ԱԱՀ-ով հարկվող շրջանառությանը չընդգրկելով 2014թ. մարտ ամսվա համար ՀՏ ներկայացված ԱԱՀ հաշվարկում:

Միաժամանակ, Ակտի 22-րդ կետով մասնավորապես արձանագրվել է, որ ընկերությունը, խախտելով «Շահութահարկի մասին» ՀՀ օրենքի 57-րդ հոդվածի 1-ին կետի և 64-րդ հոդվածի պահանջները, 2014թ. մարտ ամսին ոչ ռեզիդենտ կազմակերպությանը հաշվարկել և վճարել է 1.422.784 դրամ գումարով անդամակցության վճար և որպես հարկային գործակալ սահմանված կարգով վճարված այլ պասիվ եկամուտներից չի պահել և վճարել ոչ ռեզիդենտի շահութահարկ գումարով 142.278 դրամ: Միաժամանակ 1.422.784 դրամ հայաստանյան աղբյուրներից վճարված եկամուտը չի ընդգրկել 2014թ. համար ներկայացված «Կազմակերպության (անհատ ձեռնարկատիրոջ) կողմից ոչ ռեզիդենտին վճարված եկամուտների, պահված շահութահարկի» ամփոփ հաշվարկում:

Վերոգրյալի կապակցությամբ հարկ է նշել հետևյալը.

«Ավելացված արժեքի հարկի մասին» ՀՀ օրենքի 13-րդ հոդվածի համաձայն՝ բացառությամբ նույն օրենքի 14 հոդվածով սահմանված դեպքերի, ծառայության մատուցման վայր է համարվում ծառայություն մատուցող կազմակերպության պետական գրանցման կամ անհատ ձեռնարկատիրոջ հաշվառման վայրը, իսկ դրանց բացակայության դեպքում՝ կազմակերպության հիմնադիր փաստաթղթում նշված վայրը կամ կազմակերպության մշտական ստորաբաժանման գտնվելու վայրը, եթե ծառայությունները մատուցվում են անմիջականորեն այդ ստորաբաժանման միջոցով, իսկ ծառայությունն անհատ ձեռնարկատիրոջ կողմից մատուցվելու դեպքում՝ նրա բնակության վայրը:

Օրենքի 14-րդ հոդվածի համաձայն՝ արտոնագրերի, լիցենզիաների, հեղինակային իրավունքի, ապրանքանշանների և համանման այլ իրավունքների՝ այլ անձանց փոխանցման, գովազդային, խորհրդատվական, ինժեներական, իրավաբանական, հաշվապահական, փորձագիտական, թարգմանչական և համանման այլ ծառայություններ, ինչպես նաև տվյալների մշակման, ծրագրային ապահովման իրականացման և տեղեկատվության հաղորդման ծառայություններ, բանկային, ֆինանսական և ապահովագրական (բացառությամբ չիրկիզվող պահարանների վարձակալության), շարժական գույքի վարձակալության (բացառությամբ բոլոր տեսակների փոխադրամիջոցների վարձակալության) ծառայություններ օտարերկրյա իրավաբանական անձանց, իրավաբանական անձի կարգավիճակ չունեցող կամ օտարերկրյա ֆիզիկական անձանց՝ Հայաստանի Հանրապետությունում գրանցված անձանց կողմից (կամ հակառակը) մատուցման դեպքում ծառայության մատուցման վայր է համարվում ծառայություն ստացող կազմակերպության պետական գրանցման կամ անհատ ձեռնարկատիրոջ հաշվառման վայրը, իսկ դրանց բացակայության դեպքում՝ կազմակերպության հիմնադիր փաստաթղթում նշված վայրը կամ կազմակերպության մշտական ստորաբաժանման գտնվելու վայրը, եթե ծառայությունները ստացվում են անմիջականորեն այդ ստորաբաժանման միջոցով, իսկ ծառայությունն անհատ ձեռնարկատիրոջ կողմից ստացվելու դեպքում՝ նրա բնակության վայրը:

Օրենքի 8-րդ հոդվածի 4-րդ կետի համաձայն՝ Հայաստանի Հանրապետությունում որպես ձեռնարկատիրական գործունեություն իրականացնող չգրանցված (չհաշվառված) օտարերկրյա անձի կողմից Հայաստանի Հանրապետությունում 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 կամ ընտանեկան ձեռնարկատիրության սուբյեկտ հանդիսացող 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 սույն հոդվածով սահմանված կարգով: Նույն կերպ կիրառման իմաստով գործարքը համարվում է Հայաստանի Հանրապետության տարածքում իրականացված, եթե ապրանքի մատակարարման կամ ծառայության մատուցման վայրը Հայաստանի Հանրապետությունում է:

«Շահութահարկի մասին» ՀՀ 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: Օրենքի 64-րդ հոդվածի համաձայն՝ նույն օրենքի 57 հոդվածին համապատասխան՝ 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:

Քննարկվող դեպքում ստուգմամբ չի հիմնավորվել տրամադրվող անդամավճարի դիմաց իրավունքի ձեռքբերման կամ ծառայությունների մատուցման հանգամանքը: Ընդ որում, բացակայում է ծառայության տեսակի կամ ձեռքբերված իրավունքի բնույթը և ծառայության մատուցման կամ իրավունքի ձեռքբերման փաստի առկայության դեպքում՝ դրա մատուցման վայրը:

Ելնելով վերոգրյալից՝ Հանձնաժողովը եզրակացնում է, որ տվյալ դեպքում չի ապացուցվել ընկերության կողմից «Ավելացված արժեքի հարկի մասին» ՀՀ օրենքի 8-րդ հոդվածի 4-րդ կետի, «Շահութահարկի մասին» ՀՀ օրենքի 57-րդ հոդվածի 1-ին կետի և 64-րդ հոդվածի պահանջների խախտման հանգամանքը, խախտելով «Վարչարարության հիմունքների և վարչական վարույթի մասին» ՀՀ օրենքի 43-րդ հոդվածի 1-ին մասի «բ» կետի դրույթները:

4. Ակտի 3-րդ կետի 3-րդ ենթակետով մասնավորապես արձանագրվել է, որ ձեռք բերված ապրանքների և ստացված ծառայությունների գծով մատակարարների կողմից դուրս գրված այն

հարկային հաշիվներում առանձնացված ԱԱՀ-ի գումարները, որոնց վերաբերյալ օրենքի 20-րդ հոդվածի համապատասխան ներկայացվող տեղեկությունները ներկայացվել են (էլեկտրոնային եղանակով ստացողի կողմից վավերացվել են) հարկային հաշվի ստացմանը հաջորդող որևէ հաշվետու ժամանակաշրջանում, հաշվանցվում են տեղեկությունների ներկայացման (էլեկտրոնային ստորագրությամբ վավերացնելու օրն ընդգրկող) ժամանակաշրջանի համար ներկայացվող ԱԱՀ-ի հաշվարկով: Նշվածի հետևանքով 2014թ. հունիսին էլեկտրոնային եղանակով մատակարարից ստացված թիվ Ա1165854810 հարկային հաշվում առանձնացված 31.816 դրամ ԱԱՀ-ի գումարն հունիսին ավել հաշվանցելու արդյունքում բյուջե վճարման ենթակա ԱԱՀ-ն պակաս է ցույց տրվել նույն գումարի չափով, իսկ 2014թ. օգոստոսին վճարման ենթակա ԱԱՀ-ն ավել է ցույց տրվել 31.816 դրամի չափով, որը ենթակա է ետ վերադարձման: Արդյունքում կիրառվել է «ԱԱՀ-ի մասին» ՀՀ օրենքի 43-րդ հոդվածով նախատեսված պատասխանատվության միջոցը:

Վերոգրյալի կապակցությամբ հարկ է նշել, որ «Ավելացված արժեքի հարկի մասին» ՀՀ օրենքի 43.1-րդ հոդվածի համաձայն՝ հաշվետու ժամանակաշրջանում ձեռք բերված ապրանքների և ստացված ծառայությունների գծով մատակարարների կողմից դուրս գրված այն հարկային հաշիվներում առանձնացված ԱԱՀ-ի գումարները, որոնք մինչև հաշվետու ժամանակաշրջանին հաջորդող ամսվա 20-ը (ներառյալ) էլեկտրոնային ստորագրությամբ չեն վավերացվել, տվյալ հաշվետու ժամանակաշրջանի համար ներկայացվող ԱԱՀ-ի հաշվարկով հաշվանցման ենթակա չեն և կարող են հաշվանցվել այդ հարկային հաշիվներն էլեկտրոնային ստորագրությամբ վավերացնելու օրն ընդգրկող հետագա հաշվետու ժամանակաշրջանի համար ներկայացվող ԱԱՀ-ի հաշվարկով:

Հաշվի առնելով վերոնշյալը, Հանձնաժողովը գտնում է, որ սույն հարցի կապակցությամբ գանգատում բերված փաստարկները հիմնավոր չեն, վերոգրյալ խախտման համար պատասխանատվությունը (այդ թվում՝ տուգանքը), հաշվարկվել է «ԱԱՀ-ի մասին» ՀՀ օրենքի 43-րդ հոդվածով նախատեսված դրույթներին համապատասխան:

5. Ակտով արձանագրված խախտումների համար ՀՀ ԿԱ ՊԵԿ աշխատակազմի իրավաբանական վարչության պետի 24.06.2016թ. թիվ 324685 որոշմամբ կիրառվել է Վարչական իրավախախտումների վերաբերյալ ՀՀ օրենսգրքի 169.1-րդ հոդվածի 1-ին մասով նախատեսված պատասխանատվության միջոցը:

Հաշվի առնելով այն հանգամանքը, որ Ակտով առաջադրված պարտավորությունները ենթակա են մասնակի վերանայման, հետևապես ՀՀ ԿԱ ՊԵԿ աշխատակազմի իրավաբանական վարչության պետի 24.06.2016թ. թիվ 324685 որոշումն անվավեր ճանաչելու վերաբերյալ գանգատով բերված պահանջը հիմնավոր չէ և ենթակա է մերժման:

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. Անվավեր ճանաչել ՀՀ ԿԱ ՊԵԿ ԽՀՎ ՀՏ 14.06.2016թ. թիվ 5013175 ակտի 1-ին կետի 1-ին ենթակետը, 3-րդ կետի 1-ին ենթակետը և 22-րդ կետը:

2. Ակտի 3-րդ կետի 2-րդ ենթակետից նվազեցնել ընդամենը 120.301 դրամ, այդ թվում՝ հարկ 31.816 դրամ, տույժ 43.487 դրամ, տուգանք 44.998 դրամ:

3. ՀՀ ԿԱ ՊԵԿ աշխատակազմի իրավաբանական վարչության պետի 24.06.2016թ. թիվ 324685 որոշումը 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