

«Կառավարությանն առընթեր պետական եկամուտների կոմիտե

Հարկային մարմնի գանգատարկման հանձնաժողով

Ո Ր Ո Շ ՈՒ Մ 57/1

25 դեկտեմբերի 2012թ.

«ԿԱ ՊԵԿ հարկային մարմնի գանգատարկման հանձնաժողովի 11.12.2012թ-ի նիստում քննության է առնվել «Շիրակ-ջրմուղկոյուղի» ՓԲԸ 30.11.2012թ. թիվ 02-641 դիմում-գանգատը և 03.12.2012թ. թիվ 02-649 գրությամբ բերված հիմնավորումները «ԿԱ ՊԵԿ Գյումրու ՏՀՏ 20.11.2012թ. թիվ 1002562 ստուգման ակտի դեմ: Արդյունքում ընդունվել է որոշման նախագիծ, որի համաձայն վերոգրյալ ստուգման ակտը թողնվել է անփոփոխ: Մասնավորապես.

համաձայն «ԿԱ ՊԵԿ նախագահի 16.05.2012թ. թիվ 1002562 հանձնարարագրի «Օրենսդրությամբ հարկային մարմնին վերապահված իրավասության սահմաններում «Շիրակ-ջրմուղկոյուղի» ՓԲԸ-ում (այսուհետ նաև ընկերություն) կատարվել է բյուջեի հետ փոխհարաբերությունների և հարկային մարմնի կողմից վերահսկվող օրենսդրության առանձին պահանջների կատարման ճշտության ստուգում: Արդյունքում 20.11.2012թ-ին կազմվել է թիվ 1002562 ստուգման ակտը (այսուհետ նաև ստուգման ակտ), որով լրացուցիչ գանձման է առաջադրվել ընդամենը 498.438.562 դրամ:

Ստուգման ակտի 2-րդ կետով մասնավորապես արձանագրվել է.

Ներկայացված սկզբնական հաշվառման և այլ փաստաթղթերի ստուգմամբ պարզվեց, որ ընկերությունը «Հ-ում ոչ ռեզիդենտ «Դորոժնիկ» կազմակերպությանը «Հ-ում շինարարական աշխատանքների կատարման դիմաց 2010 թ-ի սեպտեմբեր, նոյեմբեր և դեկտեմբեր ամիսներին վճարել է համապատասխանաբար 196617395 դրամ, 110667518 դրամ և 116245000 դրամ, 2011 թ-ի հուլիսին, սեպտեմբերին, հոկտեմբերին, նոյեմբերին, դեկտեմբերին վճարել է համապատասխանաբար 363903403 դրամ, 223985882 դրամ, 86725466 դրամ, 171948066 դրամ, 217451692 դրամ և ոչ ռեզիդենտ «Գիտեկ» կազմակերպությանը «Հ-ում մատուցված խորհրդատվական ծառայությունների դիմաց 2010 թ-ի նոյեմբեր և դեկտեմբեր ամիսներին վճարել է համապատասխանաբար 91856093 դրամ և 41348940 դրամ, 2011 թ-ի սեպտեմբեր, նոյեմբեր, դեկտեմբեր ամիսներին՝ 55479420 դրամ, 55240910 դրամ, 16914850 դրամ:

Նշված ծառայությունների դիմաց ոչ ռեզիդենտների ստացված եկամուտները շահութահարկի մասին «Հ օրենքի 53-րդ հոդվածի համաձայն համարվում է հայաստանյան աղբյուրներից ստացված: Ընկերությունը, խախտելով «Շահութահարկի մասին» «Հ օրենքի 57, 64 և 66-րդ հոդվածների դրույթները, ոչ ռեզիդենտներին վճարված եկամուտների ընդհանուր գումարներից, որպես հարկային գործակալ, չի պահել և բյուջե չի վճարել աղբյուրի մոտ շահութահարկի գումարները 10 տոկոս դրույքաչափով, ընդամենը՝ 174838460 դրամ: Ընկերությունը, խախտելով Շահութահարկի մասին օրենքի 66-րդ հոդվածի դրույթները, օրենքով սահմանված ժամկետում իր գտնվելու հաշվառման վայրի հարկային տեսչություն չի ներկայացրել 2010 թ-ի համար ոչ ռեզիդենտին վճարված եկամուտների, պահված և պետական բյուջե վճարված շահութահարկի գումարների մասին ամփոփ հաշվարկ, իսկ 2011 թ-ի համար ներկայացված ամփոփ հաշվարկում չի արտացոլել վերը նշված գումարները:

Հիմք ընդունելով Հարկերի մասին «Հ օրենքի 23-րդ, 24-րդ, 25-րդ և 27-րդ հոդվածների պահանջները, ոչ ռեզիդենտի շահութահարկի գծով լրացուցիչ գանձման է առաջադրվել ընդամենը 400.135.531 դրամ:

Ստուգման ակտի 5-րդ կետով մասնավորապես արձանագրվել է.

Ներկայացված սկզբնական հաշվառման և այլ փաստաթղթերի ստուգմամբ պարզվեց, որ ընկերության կողմից խախտվել է «ԱԱՀ-ի մասին» «Հ օրենքի 8-րդ հոդվածի 4-րդ կետի պահանջները, ըստ որի սահմանված կարգով «Հ-ում որպես ձեռնարկատիրական գործունեություն իրականացնող չգրանցված օտարերկրյա անձանց կողմից «Հ-ում ԱԱՀ-ով հարկվող գործարքներ իրականացնելիս պայմանագրային հարաբերությունների կողմ

հանդիսացող ՀՀ անձինք այդ գործարքների գծով օտարերկրյա անձանց փոխարեն կրում են հարկային պարտավորություն՝ նույն օրենքով սահմանված ընդհանուր կարգով և ժամկետներում: Ընկերությունը 2010 թ-ի հուլիս, սեպտեմբեր, հոկտեմբեր և 2011թ. հուլիս, հոկտեմբեր և դեկտեմբեր ամիսներին օտարերկրյա <Գիտեկ> կազմակերպությունից ստացել է խորհրդատվական բնույթի ծառայություններ, որոնց մատուցման վայրը նույն օրենքի 14-րդ հոդվածի համաձայն գտնվում է ՀՀ տարածքում: Հաշվի առնելով <ԱԱՀ-ի մասին> ՀՀ օրենքի 8-րդ հոդվածի 4-րդ կետի պահանջը, ընկերությունը պարտավոր էր <Գիտեկ> կազմակերպության փոխարեն հաշվարկել ԱԱՀ-ի գումարը և վճարել բյուջե ընդամենը 50.670.438 դրամ ԱԱՀ, ինչը չի կատարվել:

Հիմք ընդունելով <ԱԱՀ-ի մասին> ՀՀ օրենքի 43-րդ հոդվածի, 8-րդ հոդվածի 4-րդ կետի, <Հարկերի մասին> ՀՀ օրենքի 23-րդ, 25-րդ հոդվածների դրույթները ԱԱՀ-ի գծով ենթակա է բյուջե լրացուցիչ գանձման ընդամենը 98.303.031 դրամ:

<Շիրակ-ջրմուղկոյուղի> ՓԲԸ գանգատում մասնավորապես նշված է.

ՀՀ կառավարության և Գերմանիայի Դաշնային Հանրապետության կառավարությունների միջև 19.12.2003թ. կնքված համաձայնագրի (այսուհետ՝ Համաձայնագիր), ինչպես նաև հետագայում կնքված այլ համաձայնագրերի հիման վրա իրականացվել են Լոռու և Շիրակի մարզերի բնակավայրերի ջրամատակարարման և ջրահեռացման համակարգերի վերականգնման աշխատանքներ (այսուհետ՝ Ծրագիր) KfW բանկի (այսուհետ Բանկ) կողմից արվող ֆինանսավորմամբ:

Համաձայնագրի 4-րդ հոդվածի 1-ին կետով սահմանված է, որ ՀՀ կառավարությունն ազատում է բոլոր հարկերից և պետական այլ վճարներից ԳԴՀ միջոցների հաշվին ֆինանսավորվող ֆիրմաների կողմից իրականացվող ապրանքների այն մատակարարումը կամ մասնագետների կողմից մատուցված այն ծառայությունները, որոնք իրականացվում են Ծրագրերի շրջանակներում:

Ծրագրի իրականացման այդ փուլին վերաբերվող հետագա համաձայնագրերում հստակորեն չի նշվում հարկազատման հանգամանքը, սակայն ՀՀ կառավարության 26.02.2004թ. թիվ 256-Ն որոշմամբ ևս հաստատվում է KfW բանկի կողմից ֆինանսավորման շրջանակներում իրականացվող աշխատանքների հարկազատման խնդիրը:

Բացի վերը նշվածից, քննարկման առարկա է նաև ԼՂՀ-ում գրանցված ընկերությունների ՀՀ ռեզիդենտության հարցը:

Միայն այն հանգամանքը, որ ԼՂՀ-ում գրանցված ընկերությունների կողմից ՀՀ-ում մատուցված ծառայությունների դիմաց չի պահանջվում լրացնել <ԱԱՀ-ի մասին> ՀՀ օրենքի 8-րդ հոդվածի 4-րդ կետի պահանջով ինքնահաշիվ (դա արվում է բոլոր ոչ ռեզիդենտների դեպքում), կարող է հաստատել այն պնդումը, որ ԼՂՀ-ում գրանցված ընկերությունները պետք է դիտարկվեն որպես ՀՀ ռեզիդենտ, հետևաբար չի առաջանա հարկային գործակալի կողմից ոչ ռեզիդենտի շահութահարկի պահման անհրաժեշտություն: ՀՀ օրենսդրությամբ սահմանված որևէ դեպք չկա, երբ տնտեսվարող սուբյեկտը մի հարկատեսակով կարող է դիտարկվել որպես ՀՀ ռեզիդենտ, իսկ մեկ այլ դեպքում՝ ոչ ռեզիդենտ: Տվյալ դեպքում մի հարկատեսակի կիրառման դեպքում <Դորոժնիկ> ՄՊԸ-ին դիտվում է որպես ռեզիդենտ, այլ հարկատեսակով՝ ոչ ռեզիդենտ:

Հարկային տեսչությունը ակնհայտ ոչ իրավաչափ մոտեցում է ցուցաբերում, երբ մի հարկատեսակով հարկելիս անձին դիտարկում է ռեզիդենտ, մյուսով՝ ոչ ռեզիդենտ: Հարկային տեսչության կողմից իրականացված այս իրավունքը ՀՀ նորմատիվ իրավական որևէ ակտով սահմանված չէ:

<Վարչարարության հիմունքների և վարչական վարույթի մասին> ՀՀ օրենքի 6-րդ հոդվածի 1-ին և 2-րդ մասերի, 7-րդ հոդվածի 1-ին մասի, 55-րդ հոդվածի 1-ին կետի ա/ ենթակետի, նորմերի ուժով Հարկային տեսչությունը պետք է նշեր այն բոլոր էական փաստական և իրավաբանական հանգամանքները, որոնք հիմք են տվել նրան ընդունելու ստուգման ակտը:

<Շահութահարկի մասին> ՀՀ օրենքի 4-րդ հավածի 2-րդ կետի բ/ ենթակետի դրույթը առերևույթ կիրառելի չէ ԼՂՀ-ում ստեղծված կազմակերպության համար, սակայն, եթե Հարկային Տեսչությունը այնուամենայնիվ, ունի հակառակ կարծիք, ապա և

<Վարչարարության հիմունքների և վարչական վարույթի մասին> ՀՀ օրենքի վերը թվարկված նորմերի դրույթների պահանջով և <Հարկերի մասին> ՀՀ օրենքի 2-րդ հոդվածի գ/ կետի 2-րդ պարբերության պահանջով՝ նշված նորմի դրույթները պետք է կիրառեր հարկ վճարողի օգտին:

Ելնելով վերոգրյալից ընկերությունը գտնում է, որ ստուգման ակտը համապատասխանում է <Վարչարարության հիմունքների և վարչական վարույթի մասին> ՀՀ օրենքի 63-րդ հոդվածի 1-ին մասի <ա> ենթակետի բնորոշմանը:

ՀՀ ԿԱ ՊԵԿ հարկային մարմնի գանգատարկման հանձնաժողովը (այսուհետ նաև Հանձնաժողով), լսելով <Շիրակ-ջրմուղկոյուղի> ՓԲԸ ներկայացուցչի և ստուգման ակտը կազմած պաշտոնատար անձանց կողմից ներկայացված փաստարկները, ուսումնասիրելով սույն գործին առնչվող նյութերն ու ապացույցները եկավ հետևյալ եզրակացության:

Քննարկման ընթացքում նշվեց, որ <Շիրակ-ջրմուղկոյուղի> ՓԲԸ կողմից որպես 30.11.2012թ. թիվ 02-641 դիմում-գանգատի լրացուցիչ հիմնավորում 03.12.2012թ. թիվ 02-649 գրությամբ ներկայացվել է ՀՀ և ԳԴՀ կառավարությունների միջև տեխնիկական համագործակցության մասին 27.07.1998թ. համաձայնագրի պատճենը: Ընկերության պնդմամբ նշված համաձայնագրի 5-րդ հոդվածի 2-րդ պարբերությամբ ՀՀ կառավարությունը պարտավորվել է չգանձել հարկեր և պետական այլ տուրքեր համաձայնագրի շրջանակներում կատարվող աշխատանքների դիմաց ԳԴՀ կառավարության միջոցներից վճարվող մասնագետներին և կազմակերպություններին:

Ընկերության կողմից ներկայացված ՀՀ և ԳԴՀ կառավարությունների միջև տեխնիկական համագործակցության մասին 27.07.1998թ. համաձայնագրի կապակցությամբ նշվեց հետևյալը.

KfW բանկի և ՀՀ կառավարության (ի դեմս ՀՀ ֆինանսների և էկոնոմիկայի նախարարության) միջև 16.11.2004թ-ին կնքվել է <Վարկի տրամադրման մասին պայմանագիր>: Վերջինիս կնքման համար հիմք է հանդիսացել Հայաստանի Հանրապետության և ԳԴՀ կառավարությունների միջև 07.11.1997թ-ին, 13.09.1999թ-ին, 11.05.2001թ-ին և 03.04.2003թ-ին կնքված ֆինանսական փոխգործակցության միջկառավարական համաձայնագրերը: Ընդ որում, ընկերության կողմից որպես գանգատի հիմնավորում ներկայացված համաձայնագիրը հիշատակված <Վարկի տրամադրման մասին պայմանագիր>-ում արտացոլված համաձայնագրերի շարքին չի դասվում: Այսինքն, ընկերության կողմից ներկայացված համաձայնագիրը որևէ առնչություն չունի ընկերության իրականացրած այն ծրագրի հետ, որի գծով ստուգման ակտով առաջադրվել են լրացուցիչ պարտավորություններ:

Ընկերության դիմում-գանգատում նշված այն պնդման վերաբերյալ, որ ՀՀ կառավարության 26.02.2004թ. թիվ 256-Ն որոշմամբ ևս հաստատվում է KfW բանկի կողմից ֆինանսավորման շրջանակներում իրականացվող աշխատանքների հարկազատման խնդիրը, նշվեց հետևյալը.

ՀՀ կառավարության 26.02.2004թ. թիվ 256-Ն որոշմամբ ընդամենը սահմանված է միջազգային համաձայնագրերի շրջանակներում իրականացվող ծրագրերի հարկերից ազատման կարգը: Ինչ վերաբերվում է ընկերության կողմից հիշատակված KfW բանկի ֆինանսավորման շրջանակներում իրականացվող աշխատանքների հարկազատմանը, ապա ՀՀ կառավարության 26.02.2004թ. թիվ 256-Ն որոշմամբ նման իրավունք չէր կարող վերապահվել, քանի որ հարկերից ազատման հետ կապված հարաբերությունները կարգավորվում են կամ համապատասխան օրենքով կամ՝ համաձայնագրով:

Ստուգման ակտի 2-րդ կետով ոչ ռեզիդենտի շահութահարկի գծով լրացուցիչ առաջադրված պարտավորությունների վերաբերյալ նշվեց հետևյալը.

<Շահութահարկի մասին> ՀՀ օրենքի 4-րդ և 5-րդ հոդվածների համապատասխան Հայաստանի Հանրապետությունում շահութահարկ են վճարում (հարկատու են) նաև ոչ ռեզիդենտները, որոնց համար հարկվող օբյեկտ է համարվում հայաստանյան աղբյուրներից (<Շահութահարկի մասին> ՀՀ օրենքի 53-րդ հոդված) ստացվող հարկվող շահույթը (եկամուտը): Ընդ որում, <Շահութահարկի մասին> ՀՀ օրենքի 57-րդ հոդվածի 1-ի մասի և 64-րդ հոդվածին համապատասխան ոչ ռեզիդենտի կողմից հայաստանյան աղբյուրներից

ստացվող եկամուտների հարկումը կատարում է հարկային գործակալը՝ եկամտի վճարման աղբյուրի մոտ (վճարվող եկամտի ընդհանուր գումարից):

<Շահութահարկի մասին> ՀՀ օրենքի 4-րդ հոդվածի 2-րդ մասի համաձայն. <Սույն օրենքի իմաստով՝

ա) ռեզիդենտ են համարվում Հայաստանի Հանրապետությունում ստեղծված (պետական գրանցում ստացած, հաշվառված, կանոնները գրանցած) կազմակերպությունները և պայմանագրային ներդրումային ֆոնդերը, բացառությամբ կենսաթոշակային ֆոնդերի և սույն կետի <բ> ենթակետում նշված կազմակերպությունների առանձնացված ստորաբաժանումների.

բ) ոչ ռեզիդենտ են համարվում օտարերկրյա պետություններում ստեղծված կազմակերպությունները, ինչպես նաև միջազգային կազմակերպությունները և դրանց կողմից Հայաստանի Հանրապետությունից դուրս ստեղծված կազմակերպությունները>:

Քննարկվող դեպքում հաշվի առնելով <Շահութահարկի մասին> ՀՀ օրենքի 4-րդ հոդվածի 2-րդ մասի <ա> ենթակետով սահմանված ՀՀ ռեզիդենտների բնորոշումը, այն է՝ ռեզիդենտ են համարվում Հայաստանի Հանրապետությունում ստեղծված (պետական գրանցում ստացած, հաշվառված, կանոնները գրանցած) կազմակերպությունները, հետևապես Լեռնային Ղարաբաղի Հանրապետությունում գրանցված կազմակերպությունը դասվում է ոչ ռեզիդենտների շարքին և վերջինիս նկատմամբ նույնպես կիրառելի են <Շահութահարկի մասին> ՀՀ օրենքով սահմանված վերոգրյալ դրույթները:

Հարկ է նշել նաև, որ Ստուգման ակտով ոչ ռեզիդենտի շահութահարկի գծով լրացուցիչ պարտավորություններն առաջադրվել են ղեկավարվելով <Շահութահարկի մասին> ՀՀ օրենքի 1-ին հոդվածով սահմանված հիմնարար դրույթով, համաձայն որի. <Սույն օրենքը կարգավորում է Հայաստանի Հանրապետությունում շահութահարկի որոշման և վճարման հետ կապված հարաբերությունները, սահմանում է Հայաստանի Հանրապետությունում շահութահարկ վճարողների շրջանակը, շահութահարկի դրույթաչափերը հաշվարկման և վճարման կարգը>: Այսինքն, ստուգումն իրականացրած պաշտոնատար անձինք լրացուցիչ պարտավորություններ առաջադրելիս հիմք են ընդունել այն հանգամանքը, որ յուրաքանչյուր հարկատեսակ իր իրավական կարգավորումն է ստանում տվյալ հարկատեսակի գործողության ոլորտը կարգավորող առանձին օրենքով:

Ի կատարումն Հայաստանի Հանրապետության կառավարության 2010 թվականի հոկտեմբերի 10-ի <Գանգատարկման խորհուրդ ստեղծելու և վերադաս հարկային ու մաքսային մարմինների գանգատարկման հանձնաժողովների որոշումների քննարկման կարգը հաստատելու մասին> N 1361-Ն որոշմամբ հաստատված կարգի 4-րդ կետի, Հանձնաժողովի որոշման նախագիծը ուղարկվել է վերադաս հարկային ու մաքսային մարմինների գանգատարկման խորհուրդ (այսուհետ՝ Գանգատարկման խորհուրդ): Որոշման նախագծի վերաբերյալ Գանգատարկման խորհուրդը տվել է դրական եզրակացություն:

Ելնելով քննարկման արդյունքներից և ղեկավարվելով <Հարկային ծառայության մասին> ՀՀ օրենքի 43.1-րդ հոդվածի պահանջներով հանձնաժողովը

ո թ ո շ ու մ է՝

Ստուգման ակտը թողնել անփոփոխ:

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

Հանձնաժողովի նախագահ՝



S.ԲԱՐՍԵՂՅԱՆ