

«Կառավարությանն առընթեր պետական եկամուտների կոմիտե»

Հարկային մարմնի գանգատարկման հանձնաժողով

Ո Ր Ո Շ ՈՒ Մ 57/2

25 դեկտեմբերի 2012թ.

«ԿԱ ՊԵԿ» հարկային մարմնի գանգատարկման հանձնաժողովի 11.12.2012թ-ի նիստում քննության է առնվել «ԳՄԳ Լոջիստիքս» ՍՊԸ 23.11.2012թ. դիմում-գանգատը «ԿԱ ՊԵԿ Մաշտոցի ՀՏ 09.11.2012թ. թիվ 1008034 ստուգման ակտի դեմ: Արդյունքում ընդունվել է որոշման նախագիծ, որի համաձայն վերոգրյալ ստուգման ակտը թողնվել է անփոփոխ: Մասնավորապես.

համաձայն «ԿԱ ՊԵԿ նախագահի 19.09.2012թ. թիվ 1008034 հանձնարարագրի «ԿԱ ՊԵԿ»-ի օրենսդրությամբ հարկային մարմնին վերապահված իրավասության սահմաններում «ԳՄԳ Լոջիստիքս» ՍՊԸ-ում (այսուհետ նաև ընկերություն) կատարվել է բյուջեի հետ փոխհարաբերությունների և հարկային մարմնի կողմից վերահսկվող օրենսդրության առանձին պահանջների կատարման ճշտության ստուգում: Արդյունքում 09.11.2012թ-ին կազմվել է թիվ 1008034 ստուգման ակտը (այսուհետ նաև ստուգման ակտ), որով լրացուցիչ գանձման է առաջադրվել ընդամենը 22.268.163 դրամ:

Ընկերության բողոքը վերաբերում է ոչ ռեզիդենտի շահութահարկի գծով լրացուցիչ առաջադրված պարտավորությանը՝ գումարով 23.849.856 դրամ:

Ստուգման ակտի 2-րդ կետով մասնավորապես արձանագրվել է.

ստուգմամբ պարզվեց, որ ընկերությունը 2010թ. և 2011թ. իրականացրել է միջազգային բեռնափոխադրումներ միջնորդական ծառայություններ, որի արդյունքում ոչ ռեզիդենտ կազմակերպություններից ստացել է ծառայությունների մատուցման հաշիվներ, որի դիմաց ընկերության կողմից կատարվել են համապատասխան վճարումներ, և համաձայն «Շահութահարկի մասին» ՀՀ օրենքի 53-րդ հոդվածի 4-րդ մասի «է» կետի և 57-րդ հոդվածի 1-ին մասի, որպես ոչ ռեզիդենտների հայաստանյան աղբյուրներից ստացված եկամուտ պահել է 5 տոկոս շահութահարկ ֆրախտի դիմաց: Ըստ ընկերության սկզբնական հաշվապահական փաստաթղթերի ֆրախտի դիմաց 5 տոկոս շահութահարկը հաշվարկվել է և վճարվել է պետական բյուջե «Բագրատաշեն-Երևան» հատվածի համար, այնինչ պետք է հաշվարկվեր ամբողջ հատվածի համար, քանի որ տրամադրված հաշիվներում ճանապարհահատվածը նշված է «ծագման երկիր-Բագրատաշեն և Բագրատաշեն-Երևան», ինչպես նաև «Ոչ ռեզիդենտի շահութահարկի հաշվարկման և վճարման կարգի մասին» հրահանգի 2.4.2 կետի՝ ոչ ռեզիդենտի կողմից բեռների փոխադրման /ֆրախտի/ դիմաց ստացված եկամուտները համարվելու են ստացված հայաստանյան աղբյուրներից, եթե բեռները փոխադրվում են ՀՀ տարածքում գտնվող հասցեից և /կամ/ հասցեով: Նույն հրահանգի 2.1 կետի վերջին պարբերության համաձայն, ՀՀ տարածքն աշխարհագրական իմաստով նշանակում է Հայաստանի Հանրապետության տարածքը Հայաստանի Հանրապետության պետական սահմաններում /ներառյալ ներքին ջրերը/, որոնց նկատմամբ տարածվում է Հայաստանի Հանրապետության իրավասությունը, ինքնիշխան իրավունքները և հարկային օրենսդրությունը՝ միջազգային իրավունքի և Հայաստանի Հանրապետության օրենսդրությանը համաձայն: Արդյունքում ընկերության կողմից 2010թ. և 2011թ. ոչ ռեզիդենտի շահութահարկը պակաս է հաշվարկվել և վճարվել պետբյուջե ընդամենը 9.211.700 դրամ:

Հիմք ընդունելով «Հարկերի մասին» ՀՀ օրենքի 23, 25, 27 հոդվածների դրույթները լրացուցիչ գանձման է առաջադրվել ոչ ռեզիդենտի շահութահարկ՝ ընդամենը 13.849.856 դրամ:

«ԳՄԳ Լոջիստիքս» ՍՊԸ դիմում-գանգատում մասնավորապես նշված է.

Ընկերությունը, ղեկավարվելով «ՀՀ-ում ստուգումների կազմակերպման և անցկացման մասին» ՀՀ օրենքի 11-րդ հոդվածի 2-րդ կետով՝ իր բողոքարկումն է հայտնում ստուգման ակտի 2-րդ կետին հետևյալ պատճառաբանությամբ՝

«Ոչ ռեզիդենտի շահութահարկի հաշվարկման և վճարման կարգի մասին» հրահանգով (այսուհետ՝ Հրահանգ) տրանսպորտային ծառայությունների մատուցման եկամուտների՝ հայաստանյան աղբյուրներից ստացմանը վերագրման առումով 2.2.2 կետի «բ» ենթակետով հստակորեն սահմանված է. «տրանսպորտային ծառայությունների մատուցման դեպքում այն մասով, որը վերաբերվում է բեռների, փոստի, ուղևորների և ուղեբեռների փաստացի փոխադրմանը Հայաստանի Հանրապետության տարածքով»: Ընկերության ստացված հաշիվներից ակնհայտ է, որ բեռների փաստացի փոխադրումը ՀՀ տարածքով ներառում է Բագրատաշեն-Երևան հատվածը, որի դիմաց կատարված վճարումից Ընկերությունը սահմանված կարգով հաշվարկել և պետական բյուջե է վճարել

ոչ ռեզիդենտի շահութահարկը, քանզի Բագրատաշենը, ինքնանպատակ վերցված աշխարհագրական տեղանունն չէ և տվյալ համատեքստում արտացոլում է ոչ ռեզիդենտի կողմից ՀՀ տարածքում ծառայության մատուցման սկզբնակետը՝ խորհրդանշելով Բագրատաշեն մաքսակետը՝ իբրև ՀՀ պետական սահմանի սկիզբ:

Միևնույն ժամանակ Հրահանգի օրինակ 6-ում նշված իրավիճակը ցայտուն կերպով համընկնում է ընկերությունում առկա փաստական հանգամանքներին, քանզի ինչպես վերոնշյալ օրինակում, այնպես էլ ընկերության սկզբնական հաշվառման փաստաթղթերում ՀՀ-ում բեռների փոխադրման ծառայությունների արժեքն աներկբայորեն առանձնացված է: Ավելին՝ նույն Հրահանգի Օրինակ 6-ում նշված է, որ եթե ոչ ռեզիդենտի կողմից ներկայացված հաշիվներից պարզ չէ, թե տրանսպորտային ծառայությունների արժեքների որ մասն է վերաբերվում Հայաստանի Հանրապետության տարածքում այդ ծառայությունների մատուցելուն, ապա ոչ ռեզիդենտի կողմից այդ գործունեությունից ստացված եկամուտները 3.0 մլն դրամը (1,0+2,0) գումարի չափով ամբողջությամբ համարվելու են հայաստանյան աղբյուրներից ստացված եկամուտներ: Այսինքն, վերոնշյալից հետևում է, որ Ընկերությանը մատուցված տրանսպորտային ծառայությունների հաշիվներից առավել քան պարզ է, թե ծառայության արժեքի որ մասն է վերաբերում Հայաստանի Հանրապետությանը, մասնավորապես՝ Բագրատաշեն-Երևան հատվածը, ուստի ստուգող մարմնի կողմից կիրառված սանկցիան իրավաչափ կլիներ միայն նման առանձնացման բացակայության, կամ այնպիսի առանձնացման պարագայում, երբ բովանդակային առումով անհնար լիներ տարանջատելու ՀՀ հատվածը:

Հիմք ընդունելով «Վարչարարության հիմունքների և վարչական վարույթի մասին» ՀՀ օրենքի 7-րդ հոդվածի դրույթը և ղեկավարվելով ՀՀ Մաքսային օրենսգրքի 83-րդ հոդվածի «բ» ենթակետի, ՀՀ Մաքսային վարչության պետի 12.06.1998թ. թիվ 72-Մ հրամանի 40-րդ կետի պահանջներով, Ընկերությունը մինչ օրս «Ներմուծում ազատ շրջանառության համար» մաքսային ռեժիմով իրականացրած ներմուծումների հայտարարագրման ժամանակ նշյալ սյունակում ներառել է խնդրո առարկա ծառայության հաշիվների «Ծազման երկիր-Բագրատաշեն» տողին համապատասխանող գումարը, ինչը ՊԵԿ Մաքսային մարմինների կողմից ընդունվել է առանց առարկությունների, և որից բխում է, որ Բագրատաշեն-Երևան տողն ամբողջությամբ ընդգրկում է ֆրախտի հայաստանյան հատվածը: Ստացվում է մի իրավիճակ, երբ միևնույն վարչական մարմինը, տվյալ պարագայում Պետական եկամուտների Կոմիտեն, միանման դեպքերում, այն է՝ նույն հաշիվ-ապրանքագրից ոչ հայաստանյան հատվածի որոշման հարցում ցուցաբերում է տարբերակված մոտեցում, ինչը հակասում է վարչարարության կամայականության արգելքի սկզբունքին:

Հարկային հարաբերությունները կարգավորող որևէ իրավական ակտում չկա հիշատակում այն մասին, որ նմանատիպ ծառայությունների հաշիվները պարտադիր կերպով պետք է պարունակեն անցման երկու աշխարհագրական տեղեր: Հրահանգի պահանջն առ այն, որ ոչ ռեզիդենտի կողմից ներկայացված հաշիվները պետք է թույլ տան առանձնացնել ծառայության հայաստանյան հատվածը, Ընկերության կողմից բովանդակային առումով լիարժեքորեն պահպանվել է: Մասնավորապես, «Ծազման երկիր-սահմանային կետ /Բագրատաշեն/ և սահմանային կետ Բագրատաշեն-Երևան» առանձնացումը իր բովանդակությամբ ակնհայտորեն տարանջատում է ծառայության հայաստանյան հատվածը: Ուստի առանջնորդվելով «Վարչարարության հիմունքների և վարչական վարույթի մասին» ՀՀ օրենքի 5-րդ հոդվածով, Ընկերությունը գտնում է, որ ստուգող մարմնի կողմից «Ծազման երկիր-Բագրատաշեն» նշումը միայն Բագրատաշեն տեղ անվան հայկական պատկանելիության պատճառով ողջ օտարերկրյա հատվածը Հայաստանում մատուցված ծառայություն դիտելը ոչ այլ ինչ է, քան ձևական պահանջներով հարկատուին լրացուցիչ պարտականություններով ծանրաբեռնում, երբ վերջինիս վրա հայաստանյան հատվածի առանձնացումը Հրահանգի համաձայն, ակնհայտորեն բովանդակային առումով կատարված է:

Վարչական մարմնի կողմից «Վարչարարության հիմունքների և վարչական վարույթի մասին» ՀՀ օրենքի 37-րդ հոդվածի սկզբունքի պահպանումը թույլ կտար օբյեկտիվորեն եզրահանգել, որ Ընկերությունը ամբողջությամբ կատարել է «Ծառայատարների մասին» ՀՀ օրենքի 53-րդ հոդվածի 4-րդ կետի «է» ենթակետով իր վրա դրված պարտականությունը, այն է՝ ոչ ռեզիդենտի կողմից իր գույքի կամ այլ ակտիվների ներդրմամբ (տրամադրելով) ՀՀ տարածքում բացառապես այլ անձանց գործունեությունից ստացված եկամուտների հարկումը համաձայն նույն օրենքի 57-րդ հոդվածի, քանզի ՀՀ տարածքում ոչ ռեզիդենտի գործունեությունն ընդգրկում և սահմանափակվում է «Բագրատաշեն-Երևան» հատվածով, և ընկերության համար չհիմնավորված ու անհասկանալի է մնում, թե ինչպես օրինակ Վրաստանում մատուցված ծառայությունը հարկման տեսանկյունից համարվել է ՀՀ-ում մատուցված:

Հրահանգի 2.4.2 կետի դրույթների կոնտեքստից դուրս մեկնաբանմամբ կիրառումը հակասում է «իրավական ակտերի մասին» ՀՀ օրենքի 86-րդ հոդվածին, քանզի այն պետք է մեկնաբանվեր

առաջին հերթին հիմք ընդունելով օրենքի սահմանումը, որտեղ հասցեի մասին նշման որևէ պահանջ առկա չէ:

Ելնելով վերոգրյալից Ընկերությունը խնդրում է չեղյալ համարել ստուգման ակտի 2-րդ կետը:

« ԿԱ ՊԵԿ հարկային մարմնի գանգատարկման հանձնաժողովը (այսուհետ նաև Հանձնաժողով), լսելով «ԳՄԳ Լոջիստիքս» ՍՊԸ ներկայացուցիչների և ստուգումն իրականացրած պաշտոնատար անձանց ներկայացված փաստարկները, ուսումնասիրելով սույն գործին առնչվող նյութերը և ապացույցները եկավ եզրակացության, որ գանգատը ենթակա է մերժման հետևյալ պատճառաբանությամբ:

«Շահութահարկի մասին» «Օրենքի 53-րդ հոդվածի 4-րդ կետի «է» ենթակետի և 57-րդ հոդվածի 1-ին կետի համաձայն, հայաստանյան աղքատներից ստացված այլ եկամուտներ են համարվում բեռների փոխադրման (ֆրախտի) դիմաց ստացված եկամուտները, որից շահութահարկը պահում (գանձում) է հարկային գործակալը 5% դրույքաչափով:

«Ոչ ռեզիդենտների շահութահարկի հաշվարկման և վճարման կարգի մասին» հրահանգի 2.4.2 կետի համաձայն, ոչ ռեզիդենտի կողմից բեռների փոխադրման (ֆրախտի) դիմաց ստացված եկամուտները համարվելու են ստացված հայաստանյան աղքատներից, եթե բեռները փոխադրվում են «Օրենքում գտնվող հասցեից և (կամ) հասցեով: Նույն հրահանգի 2.1 կետի վերջին պարբերության համաձայն, «Օրենքում աշխարհագրական իմաստով նշանակում է «Օրենքում պետական սահմաններում (ներառյալ ներքին ջրերը), որոնց նկատմամբ տարածվում է «Օրենքում ստուգումը, ինքնիշխան իրավունքները և հարկային օրենսդրությունը՝ միջազգային իրավունքի և «Օրենսդրությանը համաձայն:

Քննարկվող դեպքում հաշվի առնելով, որ Բագրատաշենը աշխարհագրական իմաստով հանդիսանում է «Օրենքում և հետևաբար՝ ոչ ռեզիդենտի շահութահարկը պահվում (գանձվում) է հարկային գործակալի կողմից Փոթի-Բագրատաշեն և Բագրատաշեն-Երևան ճանապարհահատվածների համար բեռնափոխադրման ծառայությունների դիմաց վճարված եկամուտներից:

Ինչ վերաբերվում է ընկերության կողմից վկայակոչված «Ոչ ռեզիդենտների շահութահարկի հաշվարկման և վճարման կարգի մասին» հրահանգի 2.2.2 կետին, ապա քննարկվող դեպքում այն կիրառելի չէ: Մասնավորապես, հրահանգի 2.2.2 կետը վերաբերվում է նշված հրահանգի 3.1 և 3.2 կետերին համապատասխան «Օրենքում ձեռնարկատիրական գործունեություն իրականացնող ոչ ռեզիդենտի ստորաբաժանմանը (մասնաճյուղ, ներկայացուցչություն):

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» «Օրենքի 43.1-րդ հոդվածի պահանջներով հանձնաժողովը

### ո Ր Ո Շ Ո Ւ 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