

ՀՀ ֆինանսների նախարարություն

Հարկային և մաքսային մարմինների գանգատարկման հանձնաժողով

Ո Ր Ո Շ ՈՒ Մ 37/1

22 սեպտեմբերի 2015 թ.

Քննարկվեց «Գեոթիմ» ՓԲԸ 10.08.2015 թ-ի դիմում-գանգատը ՀՀ ՖՆ խոշոր հարկ վճարողների ՀՏ 03.08.2015 թ-ի թիվ 5011350 ակտի դեմ:

«Գեոթիմ» ՓԲԸ գանգատում բերված փաստարկները.

«Գեոթիմ» ՓԲԸ-ն (այսուհետ՝ Ընկերություն) գտնում է, որ ՀՀ ՖՆ խոշոր հարկ վճարողների ՀՏ 03.08.2015 թ-ի թիվ 5011350 ակտի 1-ին, 4.2, 4.4, 4.5, 4.6, 5-րդ և 23-րդ կետերն ընդունվել են օրենքի սխալ կիրառման և մեկնաբանման հետևանքով և ենթակա են անվավեր ճանաչման հետևյալ պատճառաբանությամբ.

Ակտի 1-ին, 4.5, 5-րդ և 23-րդ կետերն անվավեր ճանաչելու հիմնավորումները.

Ակտի այս կետերում արձանագրված ենթադրյալ խախտումները բխում են հարկային մարմնի այն պնդումից, որ Ընկերությունը 2013թ. համար ԱԱՀ վճարող համարվելու վերաբերյալ իր հաշվառման վայրի հարկային մարմնին չի ներկայացրել վերադաս հարկային մարմնի սահմանված ձևով գրավոր հայտարարություն: Հարկային մարմնի այս դիրքորոշումն անհիմն է հետևյալ պատճառաբանությամբ.

ՀՀ ԿԱ ՊԵԿ պաշտոնական կայքի հաշվետվությունների ներկայացման էլեկտրոնային համակարգում 2013թ. առկա էր նույնանման հայտարարության երկու ձև՝ «ձև 71. ՀԱՅՏԱՐԱՐՈՒԹՅՈՒՆ՝ որպես ավելացված արժեքի հարկ վճարող հաշվառվելու և ավելացված արժեքի հարկ վճարողի հաշվառման համար կիրառելու մասին» և «ձև 84. ՀԱՅՏԱՐԱՐՈՒԹՅՈՒՆ՝ ավելացված արժեքի հարկ վճարող համարվելու վերաբերյալ»: Ընկերությունը 14.01.2013թ. ներկայացրել է 1-ին հայտարարությունը, իսկ 2-րդը չի ներկայացրել: Ինչպես պարզ է դառնում վերոնշյալ երկու հայտարարությունների վերնագրերն ընթերցելիս՝ դրանք գրեթե չեն տարբերվում միմյանցից: Գրեթե չեն տարբերվում նաև այս երկու հայտարարությունների բովանդակությունը: Երկու հայտարարությունների վերնագրերի և բովանդակության շփոթության աստիճանի հասնող այս նմանությունն իրավական որոշակիության սկզբունքի կոպիտ խախտում է և շուրջ երկու տարի առաջ տեղիք էր տվել այնպիսի իրավիճակի, երբ հարյուրավոր տնտեսվարողներ ներկայացրել էին միայն 1-ին հայտարարությունը, աշխատել էին ԱԱՀ ռեժիմով, սակայն հետո հարկային մարմիններից ստացել էին ծանուցագրեր առ այն, որ իրենք համարվում են ոչ թե ԱԱՀ, այլ շրջանառության հարկ վճարողներ՝ դրանից բխող հարկային հետևանքներով:

Նշվածն էական խոչընդոտներ էր առաջացրել տնտեսվարող սուբյեկտների համար, ուստի այս հարցը քննարկվեց ՀՀ վարչապետի մոտ: Արդյունքում ՀՀ վարչապետի մոտ 27.11.2013թ. կայացած քննարկման արդյունքում կազմված թիվ 23.6[177920]-13 արձանագրության 2-րդ կետի 2-րդ ենթակետով տրվեց հետևյալ հանձնարարականը, որ բոլոր այն դեպքերում, երբ տնտեսվարող սուբյեկտն իր տնտեսական գործունեությունը տեղափոխել է ընդհանուր հարկման դաշտ և ցուցաբերել բարեխիղճ հարկատուի վարքագիծ (ժամանակին կատարել է իր հարկային պարտավորությունները)՝ չկիրառել օրենսդրորեն նախատեսված (ընթացակարգերի խախտմամբ ԱԱՀ վճարող համարվելու համար) պատժամիջոցները:

ՀՀ վարչապետի այս հանձնարարականից հետո ՀՀ ԿԱ ՊԵԿ հարկային և մաքսային մարմինների գանգատարկման հանձնաժողովն այդ հարցով սկսեց համատարած որոշումներ կայացնել հոգուտ տնտեսվարողների՝ բավարարելով վերջիններիս գանգատները: Նման պայմաններում անհասկանալի է, որ Ընկերությունում ստուգումն իրականացնող հարկային տեսուչները կրկին անդրադարձ են կատարել այս հարցին և խախտում արձանագրել այն

դեպքում, երբ նախկինում այս հարցը գանգատարկման հանձնաժողովի կողմից համատարած լուծվել է հոգուտ տնտեսավարող սուբյեկտների:

Այս խախտումն արձանագրելով՝ հարկային տեսուչները խախտել են վարչարարության երեք հիմնարար սկզբունքներ՝ «Վարչարարության հիմունքների և վարչական վարույթի մասին» ՀՀ օրենքի 7-րդ հոդվածի 1-ին մասի, 5-րդ հոդվածի, և 9-րդ հոդվածի պահանջները:

Ակտի 4.6 կետի անվավերության հիմնավորումները.

Ակտի այս կետի համաձայն՝ Ընկերությունը ոչ ռեզիդենտների անունից հարկային հաշիվներ դուրս գրելիս հաշվի չի առել ԱԱՀ-ով չհարկվող 58,35 մլն դրամի շեմը և հաշվանցել է այդ հաշիվներում առանձնացված ԱԱՀ-ի գումարները:

Այս դիրքորոշումը ոչ իրավաչափ է այնքանով, որքանով ՀՀ ռեզիդենտ տնտեսավարող սուբյեկտի վրա դնում է ակնհայտ անհամաչափ պարտականություն՝ յուրաքանչյուր դեպքում միջոցներ ձեռնարկել պարզելու համար, թե արդյոք իրենց գործընկեր ոչ ռեզիդենտ կազմակերպության հարկվող շրջանառությունը գերազանցել է 58,35 մլն դրամը, երբ է գերազանցել կամ գերազանցել է առհասարակ, թե ոչ: Ընդ որում, ուշադրություն ենք հրավիրում այն հանգամանքի վրա, որ այս տեղեկատվությունը ոչ ռեզիդենտ կազմակերպության կողմից չի կարող տրամադրվել, քանի որ խոսքը գնում է ոչ թե պարզապես 58,35 մլն շրջանառության շեմը գերազանցելու մասին, այլ «Ավելացված արժեքի հարկի մասին» ՀՀ օրենքի 6-րդ հոդվածի 1-ին, 2-րդ և (կամ) 3-րդ կետերով սահմանված գործարքներով հարկվող շրջանառության 58.35 մլն շեմը գերազանցելու մասին: Ոչ ռեզիդենտը, բնականաբար, իր հաշվապահական հաշվառումն իրականացնում է իր ռեզիդենտության երկրի օրենսդրությանը համապատասխան, որտեղ կարող է սահմանված լինել ԱԱՀ-ով հարկվող շրջանառության որոշման այլ կարգ, ԱԱՀ-ով հարկվող այլ գործարքներ կամ կարող է ընդհանրապես սահմանված չլինել ԱԱՀ: Այսինքն, եթե ԱԱՀ շեմը կիրառելի ենք համարում ոչ ռեզիդենտների համար, ապա ստացվում է, որ հայկական կազմակերպությունը պետք է տեղեկություն ձեռք բերեր իր գործընկեր բոլոր ոչ ռեզիդենտների կողմից կնքված բոլոր գործարքների վերաբերյալ և պարզեր, թե այդ գործարքներից որոնք են «Ավելացված արժեքի հարկի մասին» ՀՀ օրենքի 6-րդ հոդվածի 1-ին, 2-րդ և (կամ) 3-րդ կետերով սահմանված գործարքներ և երբ է ոչ ռեզիդենտը գերազանցել 58,35 մլն-ի շեմը:

Վերը նշվածն, իհարկե, անհամաչափ, գործնականում անիրագործելի և անտրամաբանական պարտականություն կոչներ ՀՀ ռեզիդենտ կազմակերպությունների վրա՝ հաշվի առնելով նաև, որ ոչ ռեզիդենտների կողմից կնքված այլ գործարքների մասին տեղեկությունների տրամադրումը հայկական կազմակերպությանը կարող է պարզապես մերժվել առևտրային գաղտնիք լինելու հիմքով: Մինչդեռ, «Ավելացված արժեքի հարկի մասին» ՀՀ օրենքի 3-րդ հոդվածի «...սույն օրենքի 6-րդ հոդվածի 1-ին, 2-րդ և (կամ) 3-րդ կետերով սահմանված գործարքների (գործառնությունների) հարկվող շրջանառությունը...» ձևակերպումից ակնհայտ է, որ այս նորմով սահմանված շեմը կարող է կիրառելի լինել միայն ՀՀ ռեզիդենտների նկատմամբ: Պատահական չէ, որ «Ավելացված արժեքի հարկի մասին» ՀՀ օրենքում փոփոխություններ և լրացումներ կատարելու մասին» ՀՀ 19.12.2012թ. թիվ ՀՕ-240-Ն օրենքով այս հարցը ևս հստակեցվեց և «Ավելացված արժեքի հարկի մասին» ՀՀ օրենքի 8-րդ հոդվածի 4-րդ կետում սահմանվեց, որ սույն հոդվածին համապատասխան, օտարերկրյա անձի փոխարեն ԱԱՀ-ի պարտավորություն կրելիս ԱԱՀ-ի շեմը չի կիրառվում: Բոլոր դեպքերում, ինչպես նշվեց, անգամ առանց վերոնշյալ օրենսդրական փոփոխության, «Ավելացված արժեքի հարկի մասին» ՀՀ օրենքի 3-րդ հոդվածի 1-ին պարբերության ձևակերպումից արդեն իսկ բխում էր, որ 58,35 մլն-ի շեմը չէր կարող կիրառելի լինել ոչ ռեզիդենտների նկատմամբ: Ի վերջո ԱԱՀ-ի շեմի գաղափարը սահմանված է ՀՀ-ում փոքր և միջին բիզնեսի խրախուսման համար, այլ ոչ թե ՀՀ-ում առանց սահմանված ձևով գրանցման գործունեություն ծավալող օտարերկրյա կազմակերպությունների: Հետևաբար, քննարկվող ննթադրյալ խախտումն արձանագրելով, հարկային մարմինը խախտել է նաև «Վարչարարության հիմունքների և վարչական վարույթի մասին» ՀՀ օրենքի 8-րդ հոդվածում

ամրագրված վարչարարության համաչափության սկզբունքը, որի համաձայն վարչարարությունը պետք է ուղղված լինի ՀՀ Սահմանադրությամբ և օրենքներով հետապնդվող նպատակին, և դրան հասնելու միջոցները պետք է լինեն պիտանի, անհրաժեշտ և չափավոր:

Բացի այդ, անգամ եթե ընդունենք, որ ոչ ռեզիդենտների նկատմամբ 58,35 մլն-ի շեմը կիրառելի է, ապա պետք է նկատի ունենալ, որ Ընկերության կողմից ներկայացված ԱԱՀ-ի հաշվետվություններում Ընկերությունը սահմանված ընդհանուր կարգով ոչ ռեզիդենտների փոխարեն որպես հարկային գործակալ կրել է ԱԱՀ-ի նշված գումարները հաշվարկելու և բյուջե վճարելու պարտականություն: Հարկային տեսուչները հաշվի չեն առել, որ սույն կետով արձանագրված ոչ ռեզիդենտ ընկերությունների անունից դուրս գրած հարկային հաշիվների հետ մեկտեղ ընկերությունը ԱԱՀ-ի մասին օրենքի 8-րդ հոդվածի 4-րդ կետի համաձայն վերոնշյալ օտարերկրյա անձանց փոխարեն կրել է ավելացված արժեքի հարկ հաշվարկելու և վճարելու պարտավորություն, այն է՝ իր ԱԱՀ հաշվետվությունների 13-րդ կետի կրեդիտ շրջանառությունում արտացոլել համապատասխան պարտավորություն: Հետևաբար, եթե նույնիսկ ընդունենք, որ ոչ ռեզիդենտ ընկերությունների հետ գործարքներ իրականացնելիս ընկերությունը պարտավոր էր կիրառել 58,35 մլն շեմը, ապա շեմը չկիրառելու համար արձանագրված խախտումների հաշվարկում պետք է ներառվեր նաև ոչ ռեզիդենտ ընկերությունների անունից կրած «ավելորդ» հարկային պարտավորությունները և համապատասխան գումարով նվազեցվեր առաջադրվող պարտավորությունը:

Ակտի 4.4 կետի անվավերության հիմնավորումները

Ակտի այս կետում հարկային տեսուչները, առանց որևէ իրավական հիմքի հղում կատարելու, նշում են, թե կորած գործիքների փոխհատուցումը բովանդակությամբ գործառնությունը հանդիսանում է ԱԱՀ-ով չհարկվող գործառնություն:

ԱԱՀ-ով հարկման օբյեկտ չհամարվող գործարքները սահմանող «Ավելացված արժեքի հարկի մասին» ՀՀ օրենքի 7 հոդվածից որևէ կերպ չի բխում, որ «կորած գործիքների փոխհատուցում» բովանդակությամբ գործառնությունը կարող է համարվել ԱԱՀ-ով չհարկվող օբյեկտ: Ավելին, համաձայն «Ավելացված արժեքի հարկի մասին» ՀՀ օրենքի 6-րդ հոդվածի ԱԱՀ-ով հարկվող գործարքներ են համարվում՝

1) ապրանքների մատակարարումը գործարք, որն իրականացվում է ապրանքների սեփականության իրավունքը որևէ ձևով կատարվող հատուցման դիմաց այլ անձի փոխանցելու միջոցով:

2) ծառայությունների մատուցումը՝ ապրանքների մատակարարում չհամարվող գործարք, որն իրականացվում է որևէ ձևով կատարվող հատուցման դիմաց:

Տվյալ դեպքում, «Ավելացված արժեքի հարկի մասին» ՀՀ օրենքի իմաստով Ընկերությունը կնքել է հատուցման դիմաց ծառայությունների մատուցման գործարք: Ըստ պայմանագրի դրույթների, մատուցված ծառայության արժեքի բաղկացուցիչ մաս է կազմում Կապալառուի կողմից չվերահսկվող պայմաններում (գրուստների անկայունության դեպքում) հորում գործող սարքավորման կորստի համար հաշվարկվող հատուցումը, որը ևս ենթակա է ԱԱՀ-ով հարկման և Ընկերությունը կարող էր հաշվանցել այդ գործարքների գծով առանձնացված ԱԱՀ-ի գումարները:

Ակտի 4.2 կետի անվավերության հիմնավորումները

Ակտի այս կետի վերաբերյալ հայտնվում է, որ հարկային մարմնի կողմից ավել ցույց տրված ԱԱՀ-ի գումարը սխալ է հաշվարկվել: Մասնավորապես, այդ գումարը կազմում է ոչ թե 6,062,423 ՀՀ դրամ, այլ 3,908,980 ՀՀ դրամ: Տարբերության գումարը, այն է՝ 2,153,443 ՀՀ դրամ, իրենից ներկայացնում է մատակարարի անունից դուրս գրված և սահմանված կարգով անվավեր ճանաչված հարկային հաշվում նշված ԱԱՀ գումարը: Հարկային տեսուչները հաշվի չեն առել ՀՀ կառավարության 07.07.2011թ. թիվ 937-Ն որոշման 7-րդ կետի պահանջները՝ «Փաստացի իրականացված գործարքներին վերաբերող՝ նոր հարկային հաշիվներում առանձնացված ԱԱՀ-ի գումարները, օրենքով սահմանված դեպքերում, կարգով և չափերով հաշվանցվում են այն ժամանակաշրջանում, որում օրենքով սահմանված կարգով և չափերով

հաշվանցման ենթակա կլինեին անվավեր ճանաչված հարկային հաշիվներում առանձնացված ԱԱՀ-ի գումարները:

Հաշվի առնելով վերոգրյալը՝ ընկերությունը խնդրում է անվավեր ճանաչել ՀՀ ՖՆ խոշոր հարկ վճարողների հարկային տեսչության 03.08.2015թ. թիվ 5011350 ակտի 1-ին, 4.2, 4.4, 4.5, 4.6, 5-րդ և 23-րդ կետերը:

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 16.02.2015 թ-ի թիվ 5011350 հանձնարարագրի համաձայն «Գեոթիմ» ՓԲԸ-ում (այսուհետ նաև ընկերություն) 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 03.08.2015 թ-ի թիվ 5011350 ակտը (այսուհետ նաև Ակտ), որով լրացուցիչ գանձման է առաջադրվել ընդամենը 510.822.672 դրամ:

Ակտի 1-ին կետի, 4-րդ կետի 5-րդ ենթակետի և 23-րդ կետի վերաբերյալ

Ակտի վերոգրյալ կետերով լրացուցիչ պարտավորություններ առաջադրելու համար հիմք է ընդունվել այն հանգամանքը, որ «Գեոթիմ» ՓԲԸ կողմից 2013 թ-ի համար «Ավելացված արժեքի հարկ վճարող համարվելու վերաբերյալ» հայտարարության փոխարեն ներկայացվել է «Որպես ավելացված արժեքի հարկ վճարող հաշվառվելու և ավելացված արժեքի հարկ վճարողի հաշվառման համար կիրառելու մասին» հայտարարությունը: Արդյունքում, հիմք ընդունելով այն հանգամանքը, որ 2012 թ-ի ընթացքում ընկերության շրջանառությունը չի գերազանցել 58.35 մլն դրամը, 2013թ-ի ընթացքում ընկերությունը դիտվել է որպես շրջանառության հարկ վճարող:

Խնդրո առարկա հարցի վերաբերյալ տարբեր գործերով Հանձնաժողովը բազմիցս արտահայտել է իր դիրքորոշումը, որը կայանում է հետևյալում:

«Ավելացված արժեքի հարկի մասին» ՀՀ օրենքի (այսուհետ նաև օրենք) 3-րդ հոդվածի համաձայն՝ ԱԱՀ վճարող է համարվում, մասնավորապես, որպես ձեռնարկատիրական գործունեություն իրականացնող գրանցված իրավաբանական անձը՝ ԱԱՀ վճարող համարվելու վերաբերյալ հայտարարությունում նշված օրվանից մինչև հայտարարությունում նշած տարվա ավարտը, բայց ոչ շուտ, քան հայտարարությունը ներկայացնելու հաշվետու ժամանակաշրջանի առաջին օրացուցային օրվանից, եթե անձը կարող է համարվել շրջանառության հարկ վճարող, սակայն իր հաշվառման վայրի հարկային մարմնին վերադաս հարկային մարմնի սահմանած ձևով գրավոր հայտարարություն է ներկայացրել ԱԱՀ վճարող համարվելու վերաբերյալ:

Հայտարարության ձևը հաստատված է ՀՀ ԿԱ ՊԵԿ նախագահի 11.02.2011թ. թիվ 51-Ն հրամանով (հաշվետվությունների ներկայացման էլեկտրոնային համակարգում 84-րդ ձև), որի ներկայացման դեպքում է միայն շրջանառության հարկ վճարող համարվելու պայմաններին բավարարող անձը համարվում ԱԱՀ վճարող: Նշված հայտարարությունը չներկայացնելու դեպքում անձը չի կարող համարվել ԱԱՀ վճարող:

ՀՀ կառավարության 04.08.2011 թ-ի «Ավելացված արժեքի հարկ վճարողների հաշվառման կարգը հաստատելու մասին» թիվ 1104 Ն որոշմամբ սահմանված է հարկային մարմնում ավելացված արժեքի հարկ վճարողների հաշվառման կարգը, որի համաձայն՝ ԱԱՀ վճարող համարվող անձինք հարկային մարմին են ներկայացնում իրենց՝ որպես ԱԱՀ վճարող հաշվառելու հայտարարություն (հաշվետվությունների ներկայացման էլեկտրոնային համակարգում 71-րդ ձև): Որպես ԱԱՀ վճարող հաշվառվելու համար օրենքի պահանջ է, որ հարկ վճարողը արդեն իսկ հանդիսանա ԱԱՀ վճարող:

Ավելին, ՀՀ կառավարության 04.08.2011 թ-ի «Ավելացված արժեքի հարկ վճարողների հաշվառման կարգը հաստատելու մասին» թիվ 1104-Ն որոշմամբ սահմանվել է, որ որպես ԱԱՀ վճարող հաշվառվելու հայտարարություն չեն ներկայացնում որպես ԱԱՀ վճարող համարվելու վերաբերյալ հայտարարություն տված անձինք:

Ելնելով վերոգրյալից, որպես ԱԱՀ վճարող հաշվառվելու և ԱԱՀ վճարողի հաշվառման համար կիրառելու մասին հայտարարության ներկայացումը հիմք չէ անձին ԱԱՀ վճարող համարելու համար: Հաշվի առնելով, որ հայտարարություն ներկայացրած անձի՝ ԱԱՀ վճարող համարվելու օրենսդրական հիմքերը հայտարարությունը ներկայացնելու պահին հարկային մարմնին հայտնի չեն, հարկային մարմինն ընդունել է ԱԱՀ վճարող հաշվառելու հայտարարությունը, ինչը, սակայն, «Ավելացված արժեքի հարկի մասին» ՀՀ օրենքի համաձայն չի նշանակում, որ հաշվառման համար հայտարարություն ներկայացրած հարկ վճարողը համարվում է ԱԱՀ վճարող:

Մինևույն ժամանակ, Հանձնաժողովը հաշվի է առնում այն հանգամանքը, որ ՀՀ վարչապետի մոտ 27.11.2013 թ-ին կայացած քննարկման արդյունքում կազմված թիվ 23.6/177920-13 արձանագրության 2-րդ կետի 2-րդ ենթակետով հանձնարարվել է բոլոր այն դեպքերում, երբ տնտեսավարող սուբյեկտն իր տնտեսական գործունեությունը տեղափոխել է ընդհանուր հարկման դաշտ և ցուցաբերել բարեխիղճ հարկատուի վարքագիծ (ժամանակին կատարել է իր հարկային պարտավորությունները)՝ չկիրառել օրենսդրորեն նախատեսված (ընթացակարգերի խախտմամբ ԱԱՀ վճարող համարվելու համար) պատժամիջոցները:

Հիմք ընդունելով ՀՀ վարչապետի մոտ 27.11.2013 թ-ին կայացած քննարկման N 23.6/177920-13 արձանագրության 2-րդ կետի 2-րդ ենթակետով տրված հանձնարարականը, ինչպես նաև այն, որ «Գեոթիմ» ՓԲԸ-ն, ըստ էության, ցուցաբերել է բարեխիղճ հարկատուի վարքագիծ և չունի չկատարված հարկային պարտավորություններ, Հանձնաժողովը գտնում է, որ ընկերության գանգատն այս մասով ենթակա է բավարարման:

Ակտի 4-րդ կետի 6-րդ ենթակետի վերաբերյալ

Ակտի 4-րդ կետի 6-րդ ենթակետով մասնավորապես արձանագրվել է, որ ոչ ռեզիդենտ ընկերությունների կողմից ՀՀ տարածքում 2011 և 2012 թ.թ. ընթացքում մատուցված ծառայությունների մասով, ընկերությունը համաձայն «Ավելացված արժեքի հարկի մասին» ՀՀ օրենքի 8-րդ հոդվածի 4-րդ կետի՝ որպես ԱԱՀ-ի պարտավորություն կրող, նրանց անունից դուրս է գրել հարկային հաշիվներ հաշվի չառնելով 58.35 մլն դրամ ԱԱՀ-ով հարկվող շեմը և դրանում առանձնացված ԱԱՀ-ի գումարները հաշվանցել է 2011 թ-ի 4-րդ եռամսյակում 4128300 դրամ, 2012 թ-ի 1-ին եռամսյակում 2895247 դրամ, 2012 թ-ի 2-րդ եռամսյակում 574992 դրամ, 2012 թ-ի 3-րդ եռամսյակում 3862608 դրամ, 2012 թ-ի 4-րդ եռամսյակում 5733388 դրամ: Խախտվել են մինչև 01.01.2013թ.-ը գործող խմբագրությամբ «Ավելացված արժեքի հարկի մասին» ՀՀ օրենքի 3-րդ հոդվածի պահանջները: Մասնավորապես, տվյալ դեպքում ոչ ռեզիդենտ կազմակերպությունների կողմից ընկերությանը մատուցված ծառայությունների շրջանառությունը նախորդ օրացուցային տարիներին չի գերազանցել 58.35 մլն դրամը, հետևապես ընկերությունը նրանց անունից հարկային հաշիվներ պետք է դուրս գրեր 58.35 մլն դրամը (ԱԱՀ-ի շեմը) գերազանցող մասի համար:

Այս կապակցությամբ հարկ է նշել, որ «Ավելացված արժեքի հարկի մասին» ՀՀ օրենքի մինչև 31.12.2012թ.-ը գործող խմբագրության 8-րդ հոդվածի 4-րդ կետի համաձայն՝ սահմանված կարգով Հայաստանի Հանրապետությունում որպես ձեռնարկատիրական գործունեություն իրականացնող չգրանցված օտարերկրյա անձանց կողմից Հայաստանի Հանրապետությունում ԱԱՀ-ով հարկվող գործարքներ իրականացնելիս (ներառյալ այդ անձանց սեփականությունը հանդիսացող ապրանքներ ներմուծելիս) պայմանագրային հարաբերությունների կողմ (ներառյալ կոնտրագենտ) հանդիսացող Հայաստանի Հանրապետության անձինք (քաղաքացիները, անհատ ձեռնարկատերերը, իրավաբանական անձինք, տեղական ինքնակառավարման և պետական մարմինները) այդ գործարքների գծով օտարերկրյա անձանց փոխարեն կրում են հարկային պարտավորություն՝ նույն օրենքով սահմանված ընդհանուր կարգով և ժամկետներում:

Օտարերկրյա անձանց փոխարեն ԱԱՀ-ի պարտավորություն կրելիս ԱԱՀ-ի շեմը չկիրառելու դրույթ սահմանվել է 01.01.2013 թ-ից հետո «Ավելացված արժեքի հարկի մասին» Հայաստանի Հանրապետության օրենքում փոփոխություններ և լրացումներ կատարելու մասին» ՀՕ-240-Ն օրենքով, իսկ մինչև 31.12.2012թ.-ը օտարերկրյա անձանց փոխարեն ԱԱՀ-ի պարտավորություն կրելիս անհրաժեշտ է կիրառել ԱԱՀ-ի շեմ:

Ակտի 4-րդ կետի 4-րդ ենթակետի վերաբերյալ

Ակտի 4-րդ կետի 4-րդ ենթակետով մասնավորապես արձանագրվել է, որ հորատման ծառայություններ մատուցող «Դրիլ-էքս ինտերնեյշնլ» ՓԲԸ-ի կողմից ընկերությանը դուրս գրված թվով երկու հարկային հաշիվներում առանձին տողով արտացոլված «կորած գործիքների փոխհատուցում» բովանդակությամբ գործառնության (որը հորատման համար կնքված պայմանագրով նախատեսված պատվիրատուի, այսինքն՝ ընկերության, կողմից կապալառուի կրած կորստի փոխհատուցումն է՝ ոչ կապալառուի մեղքով հորատանցքերում հորատման խողովակներ կորուսվելու դեպքում) շրջանառության նկատմամբ 20 % դրույթաչափով հաշվարկված ԱԱՀ-ի գումարները հաշվանցվել են ընկերության կողմից 2011 թ-ի 4-րդ եռամսյակում: Խախտվել են մինչև 01.01.2013 թ-ի դրությամբ գործող «Ավելացված արժեքի հարկի մասին» ՀՀ օրենքի 44.1-րդ հոդվածի պահանջները:

Այս կապակցությամբ հարկ է նշել, որ «Ավելացված արժեքի հարկի մասին» ՀՀ օրենքի 6-րդ հոդվածի 2-րդ մասի համաձայն. «ԱԱՀ-ով հարկվող գործարքներ (գործառնություններ) են համարվում՝

...

2) ծառայությունների մատուցումը՝ ապրանքների մատակարարում չհամարվող գործարք (գործառնություն), որն իրականացվում է որևէ ձևով կատարվող հատուցման դիմաց, ներառյալ ոչ նյութական ակտիվների իրացումը (փոխանցումը):»

Հանձնաժողովը, ուսումնասիրելով ընկերության և «Դրիլ-էքս ինտերնեյշնլ» ՓԲԸ-ի միջև կնքված պայմանագրի համապատասխան դրույթները և կապ կազմակերպության, որ դուրս գրված հարկային հաշիվներում առանձին տողով արտացոլված «կորած գործիքների փոխհատուցում» բովանդակությամբ գործառնությունը, որը հորատման աշխատանքների կատարման համար պայմանագրով նախատեսված պատվիրատուի (ընկերության) կողմից ոչ կապալառուի մեղքով հորատանցքերում հորատման խողովակներ կորուսվելու դեպքում կապալառուի կրած կորստի փոխհատուցումն է, չի կարող դիտվել որպես «Ավելացված արժեքի հարկի մասին» ՀՀ օրենքի 6-րդ հոդվածի 2-րդ մասով նախատեսված ծառայությունների մատուցում, հետևապես նաև՝ ԱԱՀ-ով հարկվող գործարք:

«Ավելացված արժեքի հարկի մասին» ՀՀ օրենքի 44.1-րդ հոդվածի (մինչև 01.01.2013 թ. գործող խմբագրությամբ) համաձայն. «Օրենսդրությամբ սահմանված կարգով առ ոչինչ և անվավեր ճանաչվող գործարքների, ավելացված արժեքի հարկից ազատված կամ հարկման օբյեկտ չհանդիսացող գործարքների, 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»:

Վերոգրյալից հետևում է, որ քննարկվող դեպքում «կորած գործիքների փոխհատուցում» բովանդակությամբ գործառնության մասով հարկային հաշիվներում առանձնացված ԱԱՀ-ի գումարները ենթակա չեն հաշվանցման, իսկ հաշվանցված լինելու դեպքում՝ ենթակա են վերաձևակերպման հաշվանցման հաշվետու ժամանակաշրջաններում:

Միննույն ժամանակ հարկ է նշել, որ «Դրիլ-էքս ինտերնեյշնլ» ՓԲԸ-ի կողմից 01.08.2013 թ-ին դուրս գրված թիվ Ա9149199369 և «Նորգեո» ՍՊԸ-ի կողմից 10.09.2013 թ-ին դուրս գրված թիվ Ա8106685871 հարկային հաշիվներում առանձին տողերով, համապատասխանաբար՝ «կորած գործիքների փոխհատուցում» և «կորստի փոխհատուցում» բովանդակությամբ գործառնությունների մասով արտացոլված ԱԱՀ-ի գումարները՝ 6.520.934

դրամ և 2.798.640 դրամ, ևս ենթակա չեն հաշվանցման: Ակտում նշված հարկային հաշիվներին անդրադարձ չի կատարվել, քանի որ ստուգման արդյունքներով ընկերությունը 2013 թ-ի ընթացքում ԱԱՀ վճարող չի համարվել:

Ակտի 4-րդ կետի 2-րդ ենթակետի վերաբերյալ

Ակտի 4-րդ կետի 2-րդ ենթակետով մասնավորապես արձանագրվել է, որ ընկերությունը 2012 թ-ի 4-րդ եռամսյակում հաշվանցման ենթակա ԱԱՀ-ի գումարն ավել է ցույց տվել 6062423 դրամով: Խախտվել են «Ավելացված արժեքի հարկի մասին» ՀՀ օրենքի 23-րդ հոդվածի 1-ին կետի պահանջները:

Քննարկման ընթացքում պարզվեց, որ ընկերության կողմից 2012 թ-ի 4-րդ եռամսյակում ավել ցույց տրված հաշվանցման ենթակա ԱԱՀ-ի գումարը կազմում է ոչ թե 6.062.423 դրամ, այլ 3.908.980 դրամ: Տարբերությունը՝ 2.153.443 դրամը, իրենից ներկայացնում է մատակարարի անունից դուրս գրված և սահմանված կարգով անվավեր ճանաչված 06.11.2012 թ-ի թիվ Ա0063952034 հարկային հաշվում արտացոլված ԱԱՀ-ի գումարը:

Հարկ է նշել, որ ՀՀ կառավարության 07.07.2011 թ-ի թիվ 937-Ն որոշմամբ հաստատված կարգի 7-րդ կետի համաձայն. «Փաստացի իրականացված գործարքներին վերաբերող՝ նոր հարկային հաշիվներում առանձնացված ԱԱՀ-ի գումարները, օրենքով սահմանված դեպքերում, կարգով և չափերով հաշվանցվում են այն ժամանակաշրջանում, որում օրենքով սահմանված կարգով և չափերով հաշվանցման ենթակա կլինեին անվավեր ճանաչված հարկային հաշիվներում առանձնացված ԱԱՀ-ի գումարները»:

Քննարկվող դեպքում վերոգրյալ հարկային հաշիվը 2013 թ-ի 1-ին եռամսյակում ընկերության կողմից անվավեր է ճանաչվել ՀՀ կառավարության 11.11.2010 թ-ի թիվ 1504-Ն որոշմամբ սահմանված կարգով, հետևապես հարկային հաշվում առանձնացված 2.153.443 դրամ ԱԱՀ-ի գումարը ենթակա էր հաշվանցման 2012 թ-ի 4-րդ եռամսյակում՝ համաձայն ՀՀ կառավարության 07.07.2011 թ-ի թիվ 937-Ն որոշմամբ հաստատված կարգի 7-րդ կետի:

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. Չեղյալ համարել ՀՀ ՖՆ խոշոր հարկ վճարողների ՀՏ 03.08.2015 թ-ի թիվ 5011350 ակտի 1-ին կետը, 4-րդ կետի 5-րդ ենթակետը և 23-րդ կետը:

2. Ակտի 4-րդ կետի 2-րդ ենթակետով արձանագրված խախտման համար լրացուցիչ առաջադրված պարտավորություններից նվազեցնել ընդամենը 3.230.165 դրամ, այդ թվում՝ հարկ 2.153.443 դրամ, տուգանք 1.076.722 դրամ:

3. Ակտի մնացած կետերը թողնել անփոփոխ:

Հանձնաժողովի նախագահ՝

Վ.ՄԻՐՈՒՄՅԱՆ

