

Հայաստանի Հանրապետության
Ֆինանսների նախարարություն



ՀԱՆՆԻՍՅԱՆ

Համաձայնեցված է
Հայաստանի Հանրապետության
պետական եկամուտների կոմիտեի հետ



ԲԱՆԱԿՍԱՆ

30 հունիս 2023 թվական

ՊԱՇՏՈՆԱԿԱՆ ՊԱՐԶԱԲԱՆՈՒՄ N 2

ՀՀ ՀԱՐԿԱՅԻՆ ՕՐԵՆՍԱԳՐՔԻ 128-ՐԴ ՀՈԴՎԱԾԻ ԿԻՐԱԴՈՒԹՅԱՆ ԻՄԱՍՏՈՎ
ԿԱՌԱՎԱՐՈՒԹՅԱՆ ՀԱՎԱՆՈՒԹՅԱՆ ԱՐԺԱՆԱՑԱԾ ԾՐԱԳԻՐ ԻՐԱԿԱՆԱՅՆՈՂ
ՌԵԶԻԴԵՆՏ ՇԱՀՈՒԹԱՀԱՐԿ ՎՃԱՐՈՂՆԵՐԻ ԿՈՂՄԻՑ ՈՉ ՌԵԶԻԴԵՆՏ
ԿԱԶՄԱԿԵՐՊՈՒԹՅՈՒՆՆԵՐԻՆ ՖԱԿՏՈՐԻՆԳԱՅԻՆ, ԼԻԶԵՆԳԱՅԻՆ ԵՎ
ԽՈՐՀՐԴԱՏՎԱԿԱՆ ԾԱՌԱՅՈՒԹՅՈՒՆՆԵՐԻ ՄԱՏՈՒՅՈՒՄՑ ՍՏԱՅՎՈՂ
ԵԿԱՄՈՒՏՆԵՐԸ ՀՀ ՏԱՐԱԾՔՈՒՄ ԾԱՌԱՅՈՒԹՅՈՒՆՆԵՐԻ ՄԱՏՈՒՅՈՒՄԻՑ
ՍՏԱՅՎՈՂ ԵԿԱՄՈՒՏՆԵՐ ԶՀԱՄԱՐԵԼՈՒ ՎԵՐԱԲԵՐՅԱԼ

Պաշտոնական պարզաբանում տրամադրելու անհրաժեշտությունը պայմանավորված է այն հանգամանքով, որ Հարկային օրենսգրքի (այսուհետ՝ Օրենսգրքի) 128-րդ հոդվածի կիրառության իմաստով Կառավարության հավանությանն արժանացած ծրագիր իրականացնող ռեզիդենտ շահութահարկ վճարողի և այդ ծրագրում ընդգրկված ՀՀ այլ ռեզիդենտ շահութահարկ վճարողների կողմից ոչ ռեզիդենտ կազմակերպություններին մի շարք ծառայությունների մատուցումից ստացվող եկամուտները որպես ՀՀ տարածքում ծառայությունների մատուցումից ստացվող եկամուտներ որակելու հարցի շուրջ տարրնկալումներ են առաջացել:

Մասնավորապես,

1. Մինչև 2019 թվականի հունվարի 1-ը գործող խմբագրությամբ՝ Օրենսգրքի 128-րդ հոդվածի՝

1) 1-ին մասի համաձայն՝ Կառավարության հավանությանն արժանացած ծրագիր իրականացնող ռեզիդենտ շահութահարկ վճարողի և այդ ծրագրում ընդգրկված ՀՀ այլ ռեզիդենտ շահութահարկ վճարողների շահութահարկի գումարը հարկման բազայի նկատմամբ հաշվարկվում է նույն հոդվածի 2-րդ մասով սահմանված՝ շահութահարկի նվազեցված դրույքաչափերով, եթե Կառավարության հավանությանն արժանացած ծրագիր իրականացնող ռեզիդենտ շահութահարկ վճարողը և այդ ծրագրում ընդգրկված ՀՀ այլ ռեզիդենտ շահութահարկ վճարողները միաժամանակ բավարարում են նույն մասով սահմանված բոլոր պայմանները. մասնավորապես՝ Կառավարության հավանությանն արժանացած ծրագիր իրականացնող ռեզիդենտ շահութահարկ վճարողը և այդ ծրագրում ընդգրկված ՀՀ այլ ռեզիդենտ շահութահարկ վճարողները հարկային տարվա ընթացքում (Կառավարության կողմից ծրագիրը հարկային տարվա ընթացքում հավանության արժանացնելու դեպքում՝ Կառավարության համապատասխան որոշումն ուժի մեջ մտնելու օրվանից մինչև հարկային տարվա ավարտը ընկած ժամանակահատվածում) չունեն ՀՀ տարածքում ապրանքների մատակարարումից, աշխատանքների կատարումից կամ ծառայությունների մատուցումից (բացառությամբ տրված փոխառության կամ ներդրված ավանդի կամ բանկային հաշվի մնացորդի դիմաց ստացվող տոկոսային եկամտի, ինչպես նաև արժեթղթերի առք ու վաճառքից ստացվող եկամտի և (կամ) արժեթղթերից ստացվող եկամտի) ստացվող եկամուտներ,

2) 2-րդ մասով նույն հոդվածի 1-ին մասով սահմանված բոլոր պայմանները բավարարող հարկ վճարողների համար սահմանված են շահութահարկի նվազեցված դրույքաչափերը,

3) 3-րդ մասի համաձայն՝ նույն հոդվածով սահմանված ծրագրերի հավանության արժանացման կարգը սահմանում է Կառավարությունը:

2. Կառավարության 2017 թվականի դեկտեմբերի 28-ի «ԱՐՄՀՈԼԴԻՆԳ» փակ բաժնետիրական ընկերության արտահանման 2018-2029 թվականների ծրագրին հավանություն տալու և ապրանքների մաքսային արժեքի նվազագույն մեծությունը սահմանելու մասին» թիվ 1725-Ա որոշման 1-ին և 1.1-ին կետերով հաստատված՝ համապատասխանաբար 2018-2021 և 2022-2029 թվականների «ԱՐՄՀՈԼԴԻՆԳ» փակ բաժնետիրական ընկերության արտահանման ծրագրերի համաձայն՝ արտահանման ծրագրերի ծավալները նշյալ ժամանակահատվածներում ներառված

յուրաքանչյուր տարվա համար գերազանցում են 50 մլրդ դրամը և այդ ծավալների մեջ ներառված են նաև ծառայությունների (այդ թվում՝ ֆակտորինգային, լիզինգային, խորհրդատվական) արժեքները:

3. 2021 թվականի հունիսի 5-ից գործող խմբագրությամբ՝ «Հայաստանի Հանրապետության հարկային օրենսգրքում փոփոխություններ և լրացումներ կատարելու և 2017 թվականի դեկտեմբերի 21-ի «Հայաստանի Հանրապետության հարկային օրենսգրքում փոփոխություններ և լրացումներ կատարելու մասին» ՀՕ-266-Ն օրենքում փոփոխություններ և լրացումներ կատարելու մասին» ՀՕ-338-Ն օրենքի 86-րդ հոդվածի 2-րդ մասի համաձայն՝ Օրենսգրքի 128-րդ հոդվածն ուժը կորցրած է ճանաչվել 2021 թվականի հունվարի 1-ից: Մինչև 2019 թվականի հունվարի 1-ը Կառավարության հավանությանն արժանացած՝ Օրենսգրքի 128-րդ հոդվածով սահմանված ծրագիր իրականացնող ռեզիդենտ շահութահարկ վճարողի և այդ ծրագրում ընդգրկված Հայաստանի Հանրապետության այլ ռեզիդենտ շահութահարկ վճարողների նկատմամբ Օրենսգրքի 128-րդ հոդվածը և Օրենսգրքի 150-րդ հոդվածի 2-րդ մասը շարունակում են կիրառվել մինչև 2029 թվականի դեկտեմբերի 31-ը ներառյալ:

4. Մինչև 2018 թվականի հունվարի 1-ը գործող՝ «Շահութահարկի մասին» օրենքի 5-րդ հոդվածի համաձայն՝ ռեզիդենտների համար հարկվող օբյեկտ է համարվում Հայաստանի Հանրապետության տարածքում և նրա սահմաններից դուրս ստացվող հարկվող շահույթը, իսկ ոչ ռեզիդենտների համար հարկվող օբյեկտ է համարվում հայաստանյան աղբյուրներից ստացվող (նույն օրենքի 53 հոդված) հարկվող շահույթը:

Օրենքի 33-րդ հոդվածի 1.1-րդ մասին համապատասխան՝ Կառավարության հավանությանն արժանացած արտահանման ծրագիր իրականացնող և այդ ծրագրում ընդգրկված՝ ՀՀ ռեզիդենտ հարկ վճարողների խմբի մեջ մտնող հարկ վճարողի կամ ռեզիդենտ հարկ վճարողի շահութահարկի գումարը հարկվող շահույթի նկատմամբ հաշվարկվում է նույն մասով նախատեսված դրույքաչափով, եթե հարկ վճարողների խումբը միաժամանակ բավարարում է նույն մասով սահմանված բոլոր պայմանները, մասնավորապես՝ խմբի մեջ մտնող հարկ վճարողները հաշվետու տարվա ընթացքում չունեն ՀՀ տարածքում ապրանքների մատակարարումից, աշխատանքների կատարումից կամ ծառայությունների մատուցումից (բացառությամբ փոխառության դիմաց ոչ ռեզիդենտներից ստացված տոկոսային եկամտի) ստացման ենթակա եկամուտներ:

Կառավարության 2015 թվականի հուլիսի 2-ի «ԱՐՄՀՈԼԴԻՆԳ» փակ բաժնետիրական ընկերության արտահանման 2015-2017 թվականների ծրագրին հավանություն տալու և ապրանքների մաքսային արժեքի նվազագույն մեծությունը սահմանելու մասին» թիվ 756-Ա որոշման 1-ին կետով հաստատված՝ 2015-2017 թվականների «ԱՐՄՀՈԼԴԻՆԳ» փակ բաժնետիրական ընկերության արտահանման ծրագրի համաձայն՝ արտահանման ծրագրերի ծավալները նշյալ ժամանակահատվածներում ներառված յուրաքանչյուր տարվա համար գերազանցում են 50 մլրդ դրամը և այդ ծավալների մեջ ներառված են նաև ծառայությունների (այդ թվում՝ ֆակտորինգային, լիզինգային, խորհրդատվական) արժեքները:

5. Օրենսգրքի 104-րդ հոդվածի 1-ին մասի 1-ին կետի համաձայն՝ ռեզիդենտ կազմակերպությունների համար, (ռեզիդենտ շահութահարկ վճարողների) շահութահարկով հարկման օբյեկտ է համարվում Հայաստանի Հանրապետության աղբյուրներից և (կամ) Հայաստանի Հանրապետությունից դուրս գտնվող աղբյուրներից ստացվող կամ ստացման ենթակա համախառն եկամուտը: Օրենսգրքի 105-րդ հոդվածի 1-ին մասի 1-ին կետի համաձայն՝ ռեզիդենտ շահութահարկ վճարողների համար շահութահարկով հարկման բազա է համարվում հարկվող շահույթը, որը որոշվում է որպես Օրենսգրքի 104-րդ հոդվածի 1-ին մասի 1-ին կետով սահմանված համախառն եկամտի և Օրենսգրքի 110-րդ հոդվածով սահմանված նվազեցումների դրական տարբերություն: Օրենսգրքի 107-րդ հոդվածի 2-րդ մասի 2-րդ կետի համաձայն՝ նույն հոդվածի 1-ին մասի 1-ին կետի կիրառության նպատակով ձեռնարկատիրական եկամուտները համարվում են Հայաստանի Հանրապետության աղբյուրներից ստացվող եկամուտներ, եթե աշխատանքը փաստացի կատարվել կամ ծառայությունը փաստացի մատուցվել է Հայաստանի Հանրապետության տարածքում՝ անկախ Օրենսգրքի 39-րդ հոդվածի դրույթներից: Օրենսգրքի 39-րդ հոդվածի 1-ին մասի 6-րդ կետի համաձայն՝ աշխատանքի կատարման և (կամ) ծառայության մատուցման վայրը համարվում է Հայաստանի Հանրապետությունը, եթե աշխատանքը կատարող և (կամ) ծառայությունը մատուցող կազմակերպության գտնվելու վայրը, օրենսգրքի 4-րդ գլխի համաձայն, համարվում է Հայաստանի Հանրապետությունը, եթե այլ բան սահմանված չէ նույն մասի 1-4-րդ կետերով և 2-րդ մասի 1-ին կետով:

6. Ինչպես մինչև 2018 թվականի հունվարի 1-ը գործող՝ «Շահութահարկի մասին» օրենքի 33-րդ հոդվածով, այնպես էլ 2018 թվականի հունվարի 1-ից գործող Օրենսգրքի 128-րդ հոդվածով

սահմանված են շահութահարկի նվազեցված դրույքաչափերի կիրառման նույն կանոնները, մասնավորապես՝ ՀՀ տարածքում ապրանքների մատակարարումից, աշխատանքների կատարումից կամ ծառայությունների մատուցումից ստացվող եկամուտներ չունենալը (բացառությամբ եկամտի որոշ տեսակների): 2018 թվականի հունվարի 1-ից Օրենսգրքի 104-րդ հոդվածով սահմանվել է, որ ռեզիդենտ կազմակերպությունների համար շահութահարկով հարկման օբյեկտ է համարվում մասնավորապես՝ ՀՀ աղբյուրներից ստացվող համախառն եկամուտը, այնինչ մինչև 2018 թվականի հունվարի 1-ը գործող՝ «Շահութահարկի մասին» օրենքի 5-րդ հոդվածին համապատասխան՝ ռեզիդենտների համար հարկվող օբյեկտ է համարվել մասնավորապես՝ ՀՀ տարածքում ստացվող հարկվող շահույթը: Օրենսգրքի 128-րդ հոդվածի կիրառության իմաստով, Կառավարության հավանությանն արժանացած ծրագիր իրականացնող ռեզիդենտ շահութահարկ վճարողի և այդ ծրագրում ընդգրկված ՀՀ այլ ռեզիդենտ շահութահարկ վճարողների կողմից ոչ ռեզիդենտ կազմակերպություններին մի շարք ծառայությունների մատուցումից ստացվող եկամուտները որպես ՀՀ տարածքում ծառայությունների մատուցումից ստացվող եկամուտներ որակելու հարցի շուրջ տարընկալումները կապված են այն հանգամանքի հետ, որ Օրենսգրքի 107-րդ հոդվածում կիրառվում է «ՀՀ աղբյուրներից ստացվող եկամուտներ» հասկացությունը, մինչդեռ Օրենսգրքի 128-րդ հոդվածում, որպես շահութահարկի նվազեցված դրույքաչափի կիրառության նախապայման, սահմանված է «ՀՀ տարածքում ապրանքների մատակարարումից, աշխատանքների կատարումից կամ ծառայությունների մատուցումից ստացման ենթակա եկամուտներ չունենալու» հանգամանքը, այնինչ արտոնության կիրառման նույն նախապայմանը սահմանված էր նաև «Շահութահարկի մասին» օրենքի 33-րդ հոդվածով, իսկ նույն օրենքի 5-րդ հոդվածով ռեզիդենտների համար հարկվող օբյեկտ է համարվել մասնավորապես՝ ՀՀ տարածքում ստացվող հարկվող շահույթը: Այսինքն, Օրենսգրքի 128-րդ հոդվածում կիրառվող հասկացությունները համահունչ չեն Օրենսգրքում կիրառվող ընդհանուր հասկացությունների հետ: Միաժամանակ, հստակ չէ նաև այն դեպքը, երբ ծառայությունը մատուցվում է ՀՀ ոչ ռեզիդենտ կազմակերպության՝ Հայաստանի Հանրապետությունում հաշվառված մշտական հաստատությանը:

Հաշվի առնելով վերոնշյալ կարգավորումները, այն, որ շահութահարկի նվազեցված դրույքաչափերի կիրառության նպատակը եղել է Կառավարության հավանությանն արժանացած ծրագրերի շրջանակներում ապրանքների, աշխատանքների և ծառայությունների արտահանման

խթանումը, ինչպես նաև այն, որ Կառավարության 2015 թվականի հուլիսի 2-ի թիվ 756-Ա, Կառավարության 2017 թվականի դեկտեմբերի 28-ի թիվ 1725-Ա որոշումներով հաստատված արտահանման ծրագրերի համաձայն՝ արտահանման ծրագրերի ծավալների մեջ ներառված են նաև ՀՀ ոչ ռեզիդենտ կազմակերպություններին մատուցված ֆակտորինգային, լիզինգային և խորհրդատվական ծառայությունների արժեքները, ղեկավարվելով «Նորմատիվ իրավական ակտերի մասին» օրենքի 42-րդ հոդվածի 2-րդ մասով՝ պաշտոնապես պարզաբանում եմ.

Կառավարության հավանությանն արժանացած ծրագիր իրականացնող ռեզիդենտ շահութահարկ վճարողի և այդ ծրագրում ընդգրկված ՀՀ այլ ռեզիդենտ շահութահարկ վճարողների կողմից ՀՀ ոչ ռեզիդենտ կազմակերպություններին (բացառությամբ ոչ ռեզիդենտ կազմակերպության՝ Հայաստանի Հանրապետությունում հաշվառված մշտական հաստատությանը) ֆակտորինգային, լիզինգային և խորհրդատվական ծառայությունների մատուցումից ստացվող եկամուտները չեն համարվում Հայաստանի Հանրապետության տարածքում ծառայությունների մատուցումից ստացվող եկամուտներ: