

## **ՀՀ ԿԱ պետական եկամուտների կոմիտե**

### **Հարկային և մաքսային մարմինների գանգատարկման հանձնաժողով**

**Ո Ր Ո Շ ՈՒ Մ 18/1**

**26 հուլիսի 2016թ.**

Քննարկվեց «Զեթ Էլ Ինվեստ» ՍՊԸ 13.06.2016թ-ի գանգատը ՀՀ ԿԱ ՊԵԿ Կենտրոնի ՀՏ 30.05.2016թ-ի թիվ 5013337 ակտի դեմ:

#### **«Զեթ Էլ Ինվեստ» ՍՊԸ գանգատում բերված փաստարկները.**

ՀՀ ԿԱ ՊԵԿ Կենտրոնի ՀՏ կողմից կազմվել է թիվ 5013337 ակտը (այսուհետ՝ Ակտ), որի 1-ին, 4-րդ, 22-րդ կետերի հետ ընկերությունը համաձայն չէ հետևյալ պատճառաբանություններով.

Ընկերությունը 21.08.2014թ. մինչև 18.09.2014թ. կիրառել է առևտրային գեղչեր, որի համար 15.08.2014թ. հարկային մարմին է ներկայացրել «Հրապարակային պայմանագրով նախատեսված առևտրային գեղչերի կիրառման վերաբերյալ հայտարարություն», որի «Ապրանքի (ապրանքախմբի տեսականու) անվանումը կամ նկարագրությունը» հատվածում նշել է «Բոլոր ապրանքատեսակների համար», իսկ «Զեղչի չափը (% կամ գեղչի նկարագրություն)» հատվածում նշել «50 000 դրամից ավել գնումների դեպքում գնորդը կստանա կրկնակի ապրանքներ իր ցանկությամբ»:

Ընկերությունը 05.08.2015թ. մինչև 31.08.2015թ. և 01.09.2015թ. մինչև 30.09.2015թ. կիրառել է առևտրային գեղչեր, որի համար հարկային մարմինն ներկայացրել է նույնաբովանդակ «Հրապարակային պայմանագրով նախատեսված առևտրային գեղչերի կիրառման վերաբերյալ հայտարարություններ», որոնց «Ապրանքի (ապրանքախմբի տեսականու) անվանումը կամ նկարագրությունը» և «Զեղչի չափը (% կամ գեղչի նկարագրություն)» հատվածներում նշել է «Բոլոր տեսականիների նկատմամբ 50000 դրամ և ավել գումարի չափով գնումներ կատարելու դեպքում, գնորդը այդ նույն գումարի չափով կարող է ձեռք բերել իր ցանկությամբ ցանկացած ապրանքներ անվճար, այլ կերպ մոտեցմամբ դա հավասարազոր է 50 % գեղչի»:

Ստուգող խումբը 21.08.2014թ. մինչև 18.09.2014թ., 05.08.2015թ. մինչև 31.08.2015թ. և 01.09.2015թ. մինչև 30.09.2015թ. ընկած ժամանակահատվածում կիրառված գեղչերը դիտարկել է որպես ապրանքների անհատույց մատակարարում և կիրառել է «Շահութահարկի մասին» ՀՀ օրենքի 16-րդ հոդվածի 1-ին կետի «ը» ենթակետը և շահութահարկի գծով առաջադրվել է լրացուցիչ պարտավորություն 4018992 դրամի չափով:

«Ավելացված արժեքի հարկի մասին» ՀՀ օրենքի 8-րդ հոդվածի 6-րդ կետի հիմքով Ակտի 4-րդ կետով առաջադրվել է լրացուցիչ պարտավորություն 10 793 381 դրամի չափով, «Եկամտային հարկի մասին» ՀՀ օրենքի 10-րդ հոդվածի 7-րդ կետի հիմքով Ակտի 22-րդ կետով առաջադրվել է լրացուցիչ պարտավորություն 15 068 447 դրամի չափով:

Ակտի 1-ին, 4-րդ, 22-րդ կետերի անվավեր ճանաչման հիմնավորումները.

21.08.2014թ. մինչև 18.09.2014թ., 05.08.2015թ. մինչև 31.08.2015թ. և 01.09.2015թ. մինչև 30.09.2015թ. ընկած ժամանակահատվածում ապրանքների մատակարարումները չեն կարող դիտարկվել որպես անհատույց մատակարարում:

«Ավելացված արժեքի հարկի մասին» ՀՀ օրենքի 8-րդ հոդվածի 6-րդ մասով սահմանված է նույն օրենքի 6-րդ հոդվածի 3-րդ մասով թվարկված հարկվող գործարքների հարկման օբյեկտի որոշման մեթոդաբանությունը: Մասնավորապես, օրենքի 6-րդ հոդվածի 3-րդ մասով սահմանված է, որ ԱԱՀ-ով հարկվող գործարք է համարվում ապրանքների անհատույց մատակարարումը և ծառայությունների անհատույց մատուցումը:

Բոլոր հայտարարություններում Ընկերությունը հավելյալ ապրանքների տրամադրումը պայմանավորել է 50 000 ՀՀ դրամ և ավել ապրանքներ գնելու նախապայմանով: Ըստ ՀՀ քաղաքացիական օրենսգրքի 439 հոդվածի 1-ին կետի «Պայմանագիրը, որով կողմն իր

պարտականությունների կատարման համար պետք է վճար կամ այլ հանդիպական կատարում ստանա, հատուցելի է»:

ՀՀ քաղաքացիական օրենսգրքի 594-րդ հոդվածի 1-ին կետի 2-րդ պարբերության համաձայն՝ «Գույքի կամ իրավունքի հանդիպական հանձնման կամ հանդիպական պարտավորության առկայության դեպքում պայմանագիրը նվիրատվություն չի համարվում»:

Այս հոդվածների տառացի մեկնաբանությունից ակնհայտորեն բխում է, որ Ընկերության կողմից ապրանքների մատակարարումները որևէ կերպ չեն կարող դիտարկվել որպես անհատույց, քանի որ ապրանքների փոխանցումը պայմանավորված է որոշակի հատուցելի հանդիպական գործողությամբ 50 000 դրամ և ավել ապրանքների ձեռքբերմամբ:

Տվյալ դեպքում, Ընկերությունը պայմանագրեր է կնքել սպառողների հետ: Այս պայմանագրերը հանդիսանում են մանրածախ առուվաճառքի պայմանագիր, քանի որ համապատասխանում են ՀՀ քաղաքացիական օրենսգրքի 508-րդ հոդվածի 1-ին կետի հասկացությանը, ըստ որի «Մանրածախ առուվաճառքի պայմանագրով ապրանքների մանրածախ վաճառքի ձեռնարկատիրական գործունեություն իրականացնող վաճառողը պարտավորվում է գնորդին հանձնել ձեռնարկատիրական գործունեության հետ չկապված անձնական, ընտանեկան, տնային կամ այլ օգտագործման համար նախատեսված ապրանք»:

ՀՀ քաղաքացիական օրենսգրքի 509-րդ հոդվածի համաձայն. «Մանրածախ առուվաճառքի պայմանագիրը համարվում է պատշաճ ձևով կնքված վաճառողի կողմից գնորդին դրամարկղային, ապրանքային չեկ կամ ապրանքի վճարված լինելը հավաստող այլ փաստաթուղթ հանձնելու պահից, եթե այլ բան նախատեսված չէ օրենքով կամ մանրածախ առուվաճառքի պայմանագրով ներառյալ ստանդարտ ձևերի պայմաններով, որոնց միանում է գնորդը»:

Այսինքն, մանրածախ առուվաճառքի պայմանագրերի դեպքում դրամարկղային կտրոնը հանդիսանում է այն փաստաթուղթը, որը բովանդակում է պայմանագրի պայմանները: Տվյալ դեպքում, ՀԴՄ կտրոնների վրա հստակ նշված է, որ ապրանքները վաճառվել են 50 տոկոս զեղչով: Ուստի, մանրածախ առուվաճառքի պայմանագրի բովանդակությունը պարունակող փաստաթուղթը հստակ նշում է, որ ապրանքները վաճառվել են հիսուն տոկոս զեղչով, և ոչ թե հանձնվել են անհատույց:

ՀՀ քաղաքացիական օրենսգրքի 448-րդ հոդվածի 2-րդ կետի համաձայն. «Պայմանագիրը կնքվում է կողմերից մեկի օֆերտան (պայմանագիր կնքելու առաջարկը) ուղարկելու և մյուս կողմի դրա ակցեպտի (առաջարկը ընդունելու) միջոցով»:

Քանի դեռ պայմանագիր կնքված չէ, չի կարելի խոսել պայմանագրի բովանդակության մասին: Տվյալ դեպքում ակցեպտը կատարվել է վճարմամբ, և ակցեպտից հետո տրված փաստաթուղթը՝ ՀԴՄ կտրոնն է հանդիսանում պայմանագրի բովանդակությունը պարունակող միակ փաստաթուղթը:

Մինչև պայմանագրի կնքումը տեղի ունեցած որևէ գործողություն, այդ թվում՝ գովազդ, պայմանագրի մեկնաբանության համար էական նշանակություն կարող է ունենալ միայն մեկ դեպքում, եթե պարզ չէ պայմանագրի պայմանի տառացի նշանակությունը (ՀՀ քաղաքացիական օրենսգրքի 447-րդ հոդված):

Տվյալ դեպքում, պայմանագրի բովանդակությունը ակնհայտ պարզ է թույլատրելի ձևով կնքված ՀԴՄ կտրոնից, որտեղ հստակ նշված է, որ կիրառվել է 50 տոկոս զեղչ: Ուստի մինչև պայմանագրի կնքումը տեղի ունեցած ցանկացած գործողություն գովազդը, հրապարակային հայտարարությունները, երբևէ չեն կարող լինել կիրառելի պայմանագրի բովանդակությունը պարզելու, պայմանագիրը մեկնաբանելու համար:

Դրանք զուտ մարքեթինգային գործողություններ են, որոնք նպատակ ունեն գրավել հաճախորդների, բայց պայմանագրի բովանդակության մեկնաբանության ժամանակ չեն կարևորվում, քանի դեռ պայմանագրի պայմանները հստակ են:

ՀՀ սահմանադրության 11-րդ հոդվածը որպես ՀՀ տնտեսական կարգի հիմք սահմանում է տնտեսական գործունեության ազատությունը, իսկ ՀՀ սահմանադրության 59-րդ հոդվածի 1-

ին մասը սահմանում է ձեռնարկատիրական գործունեությամբ զբաղվելու իրավունքը: Ինչպես յուրաքանչյուր տնտեսվարող սուբյեկտ, այնպես էլ Ընկերությունը, ինքնուրույն է որոշում իր գործունեության ուղղությունները և դրանց իրականացման ձևերը: Տվյալ պարագայում Ընկերությունը շուկայավարման իր քաղաքականությունը կառուցել է իր հայեցողությամբ ընտրված ձևով և մարքեթինգում կիրառել է այն բառերը, որոնք կհանգեցնեին վաճառքների ավելացմանը: Արդյունքում, ինչպես ցույց են տալիս փաստերը, Ընկերությունը ընտրել է շուկայավարման ճիշտ քաղաքականություն, քանի որ դրա հետևանքով վաճառքներն ավելացել են:

Այն, որ գովազդային այսպիսի քաղաքականությունը հանդիսացել է զուտ մարքեթինգային քայլ և չի ազդել կոնկրետ առուվաճառքի պայմանագրերի ձևակերպմանը, հիմնավորվում է ոչ միայն հարկային մարմնի համապատասխան հայտարարություններով, այլև Ընկերության տնօրենի կողմից 15.08.2014թ. արձակած հրամանով, որտեղ վերջինս հստակ նշել է. «Հաշվի առնելով հանգամանքը, որ մեր ապրանքներն ունեն համեմատաբար բարձր վերադիր, նպատակահարմար եմ համարում ապրանքներն առաջարկել հաճախորդին 50%-ով իջեցված գներով: Որպեսզի այս քայլը չվնասի «Լաուրա Աշի» ապրանքանիշի հարգին, և թյուր պատկերացում չձևավորվի գնորդի մոտ, այն է, որ ապրանքի վաճառքի իրական արժեքը ուռճացված է, գտնում եմ, որ 50 000 ՀՀ դրամից ավել գումար ծախսող հաճախորդին պետք է հնարավորություն տալ ձեռք բերել 2 ապրանք, վճարելով նրա արժեքի կեսը»: Այսինքն, ի սկզբանե Ընկերությունը նույնպես հստակ հասկանում էր, որ իրականում առաջարկելու է 50 տոկոս զեղչ, իսկ մնացածը զուտ մարքեթինգային քայլ է:

Վաճառքների ավելացումն անվիճելի փաստ է: Այդուհանդերձ, պետք է հստակ տարբերակել մարքեթինգային քաղաքականությունը, պայմանագրային և հարկային ձևակերպումներից: Իրավական տեսանկյունից կարևորվում է պայմանագրային ձևակերպումը և այդ պայմանագրային ձևակերպման հիման վրա կատարված հարկային ձևակերպումը: Ընկերությունը հարկային հաշվառումը վարել է և պահպանել է հարկային օրենսդրությամբ սահմանված կարգերը: Այս երկու ուղղությունները չեն նույնանում, և չի կարելի շուկայավարման համար կիրառվող կանոնը նույնացնել հարկային հաշվառման կանոնի հետ: Դրանք տարբեր ուղղություններ են և գործում են միմյանցից անկախ: Հարկային հաշվառման տեսանկյունից կարևորվում է փաստացի պայմանագրային ձևակերպումը:

2. Ստուգող խումբը նշել է, որ Ընկերությունը խախտել է «Ավելացված արժեքի հարկի մասին» ՀՀ օրենքի 8-րդ հոդվածի 6-րդ կետը և ՀՀ ԿԱ ՊԵԿ նախագահի 11.01.2013թ. թիվ 10 հրամանով ամրագրված հրապարակային պայմանագրով նախատեսված առևտրային զեղչերի կիրառման պահանջները, մասնավորապես՝ չի տարանջատել զեղչված ապրանքի ապրանքախումբը, տեսականին կամ անվանումը, ինչպես նաև պնդում է, որ հայտարարություններում նկարագրված է ոչ թե զեղչի համակարգ, այլ անհատույց մատակարարումը:

Ստուգող խմբի նշված հայտարարությունն անհիմն է: ՀՀ ԿԱ ՊԵԿ նախագահի 11.01.2013թ. թիվ 10 հրամանով հաստատվել է հրապարակային պայմանագրով նախատեսված առևտրային զեղչերի կիրառման վերաբերյալ հարկային մարմին ներկայացվող հայտարարության ձևը և դրա լրացման կարգը: Այդ հրամանի հավելվածում նշված են համապատասխան հայտարարությունը լրացնելու վերաբերյալ ցուցումներ: Մասնավորապես, հայտարարության ձևի 1-ին կետում լրացվում է ապրանքի (ապրանքախմբի, տեսականու) անվանումը կամ նկարագրությունն այնպես, որ հնարավոր լինի որոշել (նույնականացնել) այն ապրանքները, որոնց նկատմամբ կիրառվում է զեղչ: Հայտարարության 2-րդ կետում լրացվում է զեղչի չափը՝ արտահայտված տոկոսներով կամ զեղչի նկարագրությունը: Այսինքն, հրամանը պահանջում է ոչ թե տառացի նշել բոլոր ապրանքների անվանումները, այլ այնպես նկարագրել ապրանքները, որ հնարավոր լինի դրանք նույնականացնել: Զեղչի պարագայում էլ պահանջվում է նշել զեղչը տոկոսներով կամ զեղչի նկարագրությունը: Այս երկու պայմանն իրարից բաժանված են «կամ» շաղկապով, ուստի դրանցից որևէ մեկի առկայությունը

բավարար է: Այսինքն, հրամանը չի պահանջում նշել նույնիսկ զեղչի տոկոսը, այլ զուտ տալ դրա նկարագրությունն այնպես, որ հնարավոր լինի հասկանալ զեղչի կիրառման տրամաբանությունը:

Ներկայացված բոլոր հայտարարություններում հստակ նշված է, որ զեղչը տարածվում է բոլոր տեսակների նկատմամբ: Եթե հայտարարությունն այսպես է նշված, արդեն իսկ իրականացվում է այն նպատակը, որի համար պահանջվում է նկարագրություն տալ՝ ապրանքների նույնականացումն արդեն իսկ կատարված է: Բոլոր ապրանքները նշելիս անհրաժեշտություն չկա առանձին նշել ապրանքների մակնիշները, տեսակները:

Նույնը վերաբերում է նաև զեղչի տոկոսի նշմանը: Մեկ հայտարարության մեջ նշված է, որ գնորդը կստանա կրկնակի ապրանք իր ցանկությամբ: Ինչպես նշվեց, հրամանը չի պահանջում տալ տոկոսի չափը՝ միայն նկարագիրը բավարար է: Հայտարարության մեջ առկա այսպիսի նկարագրությունից ակնհայտ է, որ խոսքը հենց հիսուն տոկոս զեղչի մասին է: Միայն հիսուն տոկոս զեղչի պարագայում է անձը ստանում կրկնակի ապրանքներ նույն գնով: Երկրորդ և երրորդ հայտարարությունների մեջ Ընկերությունը նշել է, որ այդպիսի տրամաբանությունը այլ մոտեցմամբ հավասար է 50 տոկոս զեղչի:

Այս պարագայում հարկային մարմնի կողմից լրացուցիչ պահանջներ առաջադրելը, այն հիմնավորմամբ, որ զեղչը նշված չէ միայն տոկոսով և, որ ապրանքների ցանկը հստակ չէ, հանդիսանում է «Վարչարարության հիմունքների և վարչական վարույթի մասին» ՀՀ օրենքի 5-րդ, 8-րդ և 9-րդ հոդվածներով ամրագրված ձևական պահանջները չարաշահելու արգելելու, վստահության համաչափության և առավելագույնի սկզբունքների խախտում: Տվյալ դեպքում Ընկերությունը բովանդակային առումով կատարել է իր վրա դրված պարտականությունը՝ ծանուցել է հարկային մարմնին, որ իրականացնում է զեղչեր, հստակ նկարագրել է, թե որ ապրանքների վրա է այն տարածվում և ինչ ձևով է որոշվում զեղչը: Սակայն ստուգող խումբը, հիմք ընդունելով այն, որ հայտարարության մեջ ձևակերպումը իբրև կատարված չէ ընդունելի ձևով կամ բացի զեղչի տոկոսից նշված է նաև նկարագիրը, պարտավորություններով ծանրաբեռնել է Ընկերությանը:

Հայտարարություն ուղարկելու նպատակն այն է, որ հարկային մարմինը հնարավորություն ունենա տարբերակել այն ապրանքները, որոնց վրա կիրառվում է զեղչ, ինչպես նաև հասկանալ զեղչի կիրառման տրամաբանությունը: Հայտարարությունների մեջ Ընկերությունը հստակ նշել է, որ զեղչը տարածվում է ամբողջ տեսականու նկատմամբ: Սրանով իսկ հարկային մարմնին ակնհայտ է դառնում, թե որ ապրանքներն են զեղչվում: Հայտարարություններում նշվում է նաև, որ զեղչի կիրառման պայմանները՝ մի դեպքում նշվում է զուտ նկարագիրը, մյուս դեպքում նաև նշվում է տոկոսը: Սա նույնպես բավարար է հարկային մարմնին հասկանալու համար զեղչի կիրառման տրամաբանությունը:

Ընկերության ուղարկված հայտարարություններում արդեն իսկ պարունակվում է այն ամբողջ տեղեկատվությունը, որն անհրաժեշտ է հասկանալու համար զեղչի կիրառման տրամաբանությունը և այն ապրանքները, որոնց վրա այն տարածվում է: Այս պարագայում պատասխանատվություն առաջադրել նրա համար, որ ուղարկված փաստաթղթի բովանդակությունում իբրև թե դա նշված չէ, հանդիսանում է խախտում:

Հաշվի առնելով վերոգրյալը և հիմք ընդունելով «Վարչարարության հիմունքների և վարչական վարույթի մասին» ՀՀ օրենքի 63-րդ հոդվածի 1-ին մասն ընկերությունը խնդրում է անվավեր ճանաչել ՀՀ ԿԱ ՊԵԿ Կենտրոնի հարկային տեսչության թիվ 5013337 ակտի 1-ին, 4-րդ և 22-րդ կետերը:

### **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 14.12.2015թ-ի թիվ 5013337 հանձնարարագրի համաձայն «Ձեթ էլ Ինվեստ» ՍՊԸ-ում կատարվել է բյուջեի հետ փոխհարաբերությունների և հարկային մարմնի կողմից վերահսկվող ՀՀ օրենսդրության առանձին պահանջների կատարման ճշտության ստուգում: Արդյունքում կազմվել է ՀՀ ԿԱ ՊԵԿ Կենտրոնի ՀՏ 30.05.2016թ-ի թիվ 5013337 ակտը (այսուհետ նաև Ակտ), որով լրացուցիչ վճարման է առաջադրվել ընդամենը 29.932.861 դրամ:

Ակտի 1-ին կետով մասնավորապես արձանագրվել է, որ ընկերության կողմից 2014թ. ընթացքում անհատույց տրամադրված ապրանքների ձեռք բերման արժեքները (ինքնարժեքը) գումարով 10.816.600 դրամ նվազեցրել է տվյալ տարվա համախառն եկամտից, որով խախտվել է «Շահութահարկի մասին» ՀՀ օրենքի 16-րդ հոդվածի 1-ին կետի «ը» ենթակետի պահանջները: Նշված խախտման արդյունքում 2014թ. հարկվող շահույթը պակաս է ցույց տրվել նույն գումարի՝ 10.816.600 դրամի չափով, որի հարկը համաձայն «Շահութահարկի մասին» ՀՀ օրենքի 33-րդ հոդվածի պահանջների կազմում է 2.163.320 դրամ: Արդյունքում հիմք ընդունելով «Հարկերի մասին» ՀՀ օրենքի 23, 25 և 27 հոդվածների դրույթները շահութահարկի գծով վճարման է առաջադրվել բյուջե ընդամենը 4.018.992 դրամ:

Ակտի 4-րդ կետով մասնավորապես արձանագրվել է, որ ընկերությունը ք.Երևան, Մոսկովյան 28 հասցեում իրականացնում է մանրամեծածախ առևտուր: Ընկերության կողմից 2014-2015թ.թ. ընթացքում, մասնավորապես՝ 2014թ. 3-րդ եռամսյակում, 2015թ. օգոստոս և սեպտեմբեր ամիսների համար ՀՏ ներկայացված հրապարակային պայմանագրերով առևտրային զեղչերի կիրառման վերաբերյալ հայտարարություններում նշել է՝ «Բոլոր տեսականիների նկատմամբ - 50.000 դրամ և ավելի գումարի չափով գնումներ կատարելու դեպքում, ԳՆՈՐԴԸ այդ նույն գումարի չափով կարող է ձեռք բերել իր ցանկությամբ ցանկացած ապրանքներ անվճար: Այլ կերպ մոտեցմամբ դա հավասարագոր է 50% զեղչի» - 01.09.2015-30.09.2015 և 05.08.2015-31.08.2015թ.թ. ընկած ժամանակաշրջանների համար, իսկ 21.08.2014- 18.09.2014թ.թ. ընկած ժամանակաշրջանի համար ներկայացվել է «Բոլոր ապրանքատեսակների համար 50.000 դրամից ավել գնումների դեպքում գնորդը կստանա կրկնակի ապրանքներ իր ցանկությամբ»:

Վերը շարադրվածի արդյունքում ընկերության կողմից խախտվել է «ԱԱՀ-ի մասին» ՀՀ օրենքի 8-րդ հոդվածի 6-րդ կետով սահմանված և ՀՀ ԿԱ ՊԵԿ նախագահի 11.01.2013թ.-ի թիվ 10 հրամանով ամրագրված հրապարակային պայմանագրով նախատեսված առևտրային զեղչերի կիրառման պահանջները, մասնավորապես, ըստ էության տվյալ դեպքում գործում է ոչ թե առևտրային զեղչերի համակարգ, այլ՝ գնորդին հնարավորության է ընձեռնվում 50000 դրամ և ավել գնումներ կատարելու պարագայում նույն գումարի չափով անհատույց ստանալ ցանկացած ապրանք, ընդ որում՝ ներկայացված հայտարարություններում որևէ ձևով չի տարանջատվում զեղչված ապրանքի ապրանքախումբը, տեսականին կամ անվանումը: Համաձայն «ԱԱՀ-ի մասին» ՀՀ օրենքի 8-րդ հոդվածի 6-րդ կետի 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%-ը կազմող մեծությունը: Ըստ ներկայացված սկզբնական հաշվապահական հաշվառման փաստաթղթերի ստուգմամբ պարզվել է, որ վերոգրյալ հայտարարությունների արդյունքում անհատույց մատակարարված ապրանքների ընդհանուր արժեքները (վաճառքի գներով արտահայտված) կազմում է 2014թ.

3-րդ եռամսյակի համար՝ 28.962.877 դրամ, 2015թ. օգոստոս ամսվա համար՝ 19.444.564 դրամ և 2015թ. սեպտեմբեր ամսվա համար՝ 19.978.942 դրամ:

Վերը նշված ձևով ՀՏ ներկայացված հրապարակային պայմանագրերով առևտրային գեղջերի վերաբերյալ հայտարարությունների հիմնավորված չլինելու հետևանքով (սահմանված ձևով գեղջերի հայտարարությունները խախտումով ներկայացնելու պարագայում) այդ հաշվետու ժամանակաշրջանների հարկվող շրջանառությունները ենթակա են հաշվարկման այդ ապրանքների վաճառքի սկզբնական արժեքի 80%-ը կազմող մեծությունից: Արդյունքում ՀՏ ներկայացված ԱԱՀ-ի հաշվարկներում ՍԱՀ-ով հարկվող շրջանառությունները պակաս են ցույց տրվել 2014թ. 3-րդ եռամսյակի համար՝ 23.170.302 դրամի չափով, 2015թ. օգոստոս ամսվա համար՝ 15.555.651 դրամի չափով և 2015թ. սեպտեմբեր ամսվա համար՝ 15.983.154 դրամի չափով, որոնց ԱԱՀ-ի գումարները կազմում են ընդամենը 9.120.008 դրամ: Արդյունքում, հիմք ընդունելով «Ավելացված արժեքի հարկի մասին» ՀՀ օրենքի 43-րդ հոդվածը, «Հարկերի մասին» ՀՀ օրենքի 23-րդ և 25-րդ հոդվածների դրույթները՝ ԱԱՀ-ի գծով վճարման է առաջադրվել բյուջե ընդամենը 10.793.381 դրամ:

Ակտի 22-րդ կետով մասնավորապես արձանագրվել է, որ ընկերության կողմից 2014 և 2015թ.թ. օգոստոս և սեպտեմբեր ամիսներին, առանց համապատասխան քաղ. իրավական պայմանագրեր կնքելու, ֆիզիկական անձանց անհատույց (մատակարարել) տրամադրել է ապրանքներ («Եկամտային հարկի մասին» ՀՀ օրենքի 5-րդ հոդվածի 2-րդ կետի համաձայն վճարել է բնամթերային (ոչ դրամական) ձևով եկամուտներ), սակայն որպես հարկային գործակալ այդ եկամուտներից չի հաշվարկել և չի վճարել բյուջե «Եկամտային հարկի մասին» ՀՀ օրենքի 10-րդ հոդվածի 7-րդ կետով սահմանված կարգով՝ 11% դրույքաչափով եկամտային հարկ, որով խախտել է «Եկամտային հարկի մասին» ՀՀ օրենքի 12-րդ հոդվածի 1-ին կետի պահանջները:

Նշված խախտման արդյունքում պակաս եկամտային հարկ է հաշվարկել և վճարել ընդամենը 7.522.502 դրամ: Բնամթերային ձևով վճարված եկամուտները ստուգմամբ հաշվարկվել է հիմք ընդունելով հարկ վճարողի կողմից կատարված համապատասխան ձևակերպումները և «Եկամտային հարկի մասին» ՀՀ օրենքի 5-րդ հոդվածի 3-րդ կետի պահանջները:

Արդյունքում, հիմք ընդունելով «Եկամտային հարկի մասին» ՀՀ օրենքի 25-րդ հոդվածը, «Հարկերի մասին» ՀՀ օրենքի 23-րդ, 27-րդ և 25-րդ հոդվածների դրույթները՝ եկամտային հարկի գծով վճարման է առաջադրվել բյուջե ընդամենը 15.120.488 դրամ:

#### **Վերոնշյալի կապակցությամբ հարկ է նշել, որ.**

«Ավելացված արժեքի հարկի մասին» ՀՀ օրենքի 6-րդ հոդվածով սահմանված են ԱԱՀ-ով հարկվող գործարքները (գործառնությունները), մասնավորապես՝ ապրանքների մատակարարումը՝ գործարք, որն իրականացվում է ապրանքների (այդ թվում՝ արտադրանքի և անշարժ գույքի) սեփականության իրավունքը որևէ ձևով կատարվող հատուցման դիմաց այլ անձի փոխանցելու միջոցով, 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 հոդվածով սահմանված է ԱԱՀ-ով հարկվող շրջանառության (հարկման բազայի) որոշման կարգը: Այսպես, նշված 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 կետով, որպես ԱԱՀ-ով հարկվող շրջանառության (հարկման բազայի) որոշման առանձնահատկություն, սահմանված է, որ 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: Ընդ, որում, նշված կետի դրույթները չեն կիրառվում, եթե հրապարակային պայմանագրի համաձայն, ապրանքներ մատակարարող կամ ծառայություններ մատուցող անձը հրապարակային պայմանագրով առևտրային գեղչերի կիրառման օրվան նախորդող առնվազն երկու աշխատանքային օր առաջ հարկային մարմին է ներկայացրել վերադաս հարկային մարմնի կողմից սահմանված ձևի հայտարարություն՝ առևտրային գեղչեր կիրառելու վերաբերյալ:

ՀՀ ԿԱ ՊԵԿ նախագահի 11.01.2013թ. N10-Ն հրամանով հաստատվել է հրապարակային պայմանագրով նախատեսված առևտրային գեղչերի կիրառման վերաբերյալ հարկային մարմին ներկայացվող հայտարարության ձևը և դրա լրացման կարգը: Լրացման կարգին համապատասխան՝ հրապարակային պայմանագրով նախատեսված առևտրային գեղչերի կիրառման վերաբերյալ հարկային մարմին ներկայացվող հայտարարության ձևի 1-ին կետում լրացվում է ապրանքի (ապրանքախմբի, տեսականու) անվանումը կամ նկարագրությունը այնպես, որ հնարավոր լինի որոշել (նույնականացնել) այն ապրանքները, որոնց նկատմամբ կիրառվում է գեղչ: Հայտարարության 2-րդ կետում լրացվում է գեղչի չափը՝ արտահայտված տոկոսներով կամ գեղչի նկարագրությունը:

«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, ներառյալ պարտավորությունները, բացառությամբ օրենքի 23 հոդվածում նախատեսված դեպքի:

«Եկամտային հարկի մասին» ՀՀ օրենքի 5-րդ հոդվածի 2-րդ մասի համաձայն՝ եկամուտ է համարվում աշխատանքային կամ քաղաքացիաիրավական պայմանագրերի շրջանակներում կամ ցանկացած այլ հիմքով հարկ վճարողի ստացման ենթակա՝ հաշվեգրված (պասիվ եկամուտների, ինչպես նաև անհատ ձեռնարկատեր կամ նոտար չհանդիսացող ֆիզիկական անձանց մասով՝ քաղաքացիաիրավական պայմանագրերի շրջանակներում ստացված) գույքը, ինչպես նաև բնամթերային (ոչ դրամական) ձևով ստացման ենթակա՝ հաշվեգրված (պասիվ եկամուտների, ինչպես նաև անհատ ձեռնարկատեր կամ նոտար չհանդիսացող ֆիզիկական անձանց մասով՝ քաղաքացիաիրավական պայմանագրերի շրջանակներում ստացված) եկամուտները:

«Եկամտային հարկի մասին» ՀՀ օրենքի 10-րդ հոդվածի 7-րդ մասի համաձայն՝ օրենքի 12-րդ հոդվածի 2-րդ մասի 1-ին կետով նախատեսված ձևով գրավոր պայմանագիրը չկնքելու կամ ֆիզիկական անձի հետ քաղաքացիաիրավական գրավոր պայմանագիրը (անձնագրի տվյալների և Հայաստանի Հանրապետությունում բնակության (հաշվառման) հասցեի պարտադիր նշումով) չկնքելու դեպքում հարկային գործակալը հարկ վճարողին եկամուտներ վճարելիս եկամտային հարկը հաշվարկում և պահում է 11 տոկոս դրույքաչափով՝ վճարված եկամուտների նկատմամբ՝ առանց հաշվի առնելու նույն օրենքով սահմանված նվազեցումները, բացառությամբ այն դեպքերի, երբ հարկ վճարողին վճարված եկամուտները

հիմնավորվել են հսկիչ-դրամարկային մեքենաների կտրոններով կամ կրճատ հաշիվ-ապրանքագրերով:

«Եկամտային հարկի մասին» ՀՀ օրենքի 12-րդ հոդվածի 1-ին մասի համաձայն՝ բացառությամբ նույն հոդվածի 2-րդ մասում նշված դեպքերի, հարկ վճարողներին եկամուտներ հաշվարկելիս եկամտային հարկը պահում (գանձում) է հարկային գործակալը:

Քննարկվող դեպքում ընկերությունը 2014-2015թթ. ընթացքում, մասնավորապես՝ 2014թ. 3-րդ եռամսյակում, 2015թ. օգոստոս և սեպտեմբեր ամիսների համար ՀՏ է ներկայացրել հրապարակային պայմանագրերով առևտրային զեղչերի կիրառման վերաբերյալ հայտարարություններ: Ստուգման ակտով արձանագրվել է, որ ընկերության կողմից խախտվել են ՀՀ ԿԱ ՊԵԿ նախագահի 11.01.2013թ. N10-Ն հրամանով հաստատված՝ հրապարակային պայմանագրով նախատեսված առևտրային զեղչերի կիրառման վերաբերյալ հարկային մարմին ներկայացվող հայտարարության ձևի լրացման պահանջները: Մասնավորապես, համարվել է, որ ըստ էության տվյալ դեպքում գործել է ոչ թե առևտրային զեղչերի համակարգ, այլ գնորդին հնարավորության է ընձեռնվել 50000 դրամ և ավել գնումներ կատարելու պարագայում նույն գումարի չափով անհատույց ստանալ ցանկացած ապրանք: Միաժամանակ, արձանագրվել է, որ ներկայացված հայտարարություններում որևէ ձևով չի տարանջատվել զեղչված ապրանքի ապրանքախումբը, տեսականին կամ անվանումը: Արդյունքում ստուգմամբ կիրառվել են «Ավելացված արժեքի հարկի մասին» ՀՀ օրենքի 8-րդ հոդվածի 6-րդ կետի, «Շահութահարկի մասին» ՀՀ օրենքի 16-րդ հոդվածի և «Եկամտային հարկի մասին» ՀՀ օրենքի 5-րդ, 10-րդ և 12րդ հոդվածի դրույթները և առաջադրվել են ԱԱՀ-ի, շահութահարկի ու եկամտային հարկի լրացուցիչ պարտավորություններ:

Սույն գործով եզրակացության հանգելու համար Հանձնաժողովը հիմք է ընդունում ՀՀ ԿԱ ՊԵԿ նախագահի 11.01.2013թ. N10-Ն հրամանով հաստատված հայտարարության ձևի լրացման կարգի պահանջները: Այդ պահանջներին համապատասխան՝ հրապարակային պայմանագրով նախատեսված առևտրային զեղչերի կիրառման վերաբերյալ հարկային մարմին ներկայացվող հայտարարության ձևի 1-ին կետում լրացվում է ապրանքի (ապրանքախմբի, տեսականու) անվանումը կամ նկարագրությունն այնպես, որ հնարավոր լինի որոշել (նույնականացնել) այն ապրանքները, որոնց նկատմամբ կիրառվում է զեղչ: Հայտարարության 2-րդ կետում լրացվում է զեղչի չափը՝ արտահայտված տոկոսներով կամ զեղչի նկարագրությունը:

Մասնավորապես, 2015թ. հարկային մարմնին ներկայացրած հայտարարություններում որպես ապրանքի (ապրանքախմբի տեսականու) անվանում կամ նկարագրություն՝ նշել է «բոլոր ապրանքատեսակները», իսկ որպես զեղչի չափ և նկարագրություն նշել է, որ բոլոր տեսականիների նկատմամբ 50000 դրամ և ավել գումարի չափով գնումներ կատարելու դեպքում, գնորդը այդ նույն գումարի չափով կարող է ձեռք բերել իր ցանկությամբ ցանկացած ապրանքներ անվճար, այլ կերպ մոտեցմամբ դա հավասարազոր է 50 % զեղչի:

Միաժամանակ, գանգատով ներկայացված լրացուցիչ փաստաթղթերի, այդ թվում՝ կտրոնների պատճենների ուսումնասիրության արդյունքում պարզ է դառնում, որ 2014թ. հարկային մարմնին ներկայացրած հայտարարությունների մասով ոչ բոլոր դեպքերում է, որ ներկայացված հայտարարություններին համապատասխան հնարավոր չի եղել որոշել (նույնականացնել) այն ապրանքները, որոնց նկատմամբ կիրառվել է զեղչ:

Հաշվի առնելով վերոնշյալը, Հանձնաժողովը գտնում է, որ այն դեպքերում, երբ հարկային մարմին ներկայացվող հայտարարության ձևում լրացված ապրանքի (ապրանքախմբի, տեսականու) անվանումը կամ նկարագրությունը ստուգման ընթացքում հնարավորություն էր տալիս որոշել (նույնականացնել) այն ապրանքները, որոնց նկատմամբ կիրառվել էր զեղչը (որը համապատասխանում էր նաև հայտարարությունում լրացված զեղչի չափին և նկարագրությանը), «Ավելացված արժեքի հարկի մասին» ՀՀ օրենքի 8-րդ հոդվածի 6-րդ կետի, «Շահութահարկի մասին» ՀՀ օրենքի 16-րդ հոդվածի և «Եկամտային հարկի մասին» ՀՀ օրենքի 5-րդ, 10-րդ և 12րդ հոդվածի դրույթները չպետք է կիրառվեն:

Մասնավորապես, 2015թ. վերաբերող (05.08.-31.08.2015թ. և 01.09.2015-30.09.2015թ.) ժամանակաշրջանների համար նախատեսված զեղչված ապրանքատեսականին հնարավոր է եղել նույնականացնել, իսկ 2014թ. (21.08.2014-18.09.2014թթ) վերաբերող զեղչված ապրանքատեսականին (ըստ լրացուցիչ ներկայացված փաստաթղթերի) հնարավոր է եղել մասնակի նույնականացնել:

Ելնելով վերոգրյալից՝ Հանձնաժողովը եզրակացնում է, որ գանգատը ենթակա է մասնակի բավարարման և ակտով արձանագրված պարտավորությունները ենթակա են վերահաշվարկման:

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. ՀՀ ԿԱ ՊԵԿ Կենտրոնի ՀՏ 30.05.2016թ-ի թիվ 5013337 ակտի 1-ին կետից նվազեցնել 2.651.814 դրամ (այդ թվում՝ շահութահարկ 1.313.763 դրամ, 788.258 դրամ տուգանք, 549.793 դրամ տույժ):

2. ՀՀ ԿԱ ՊԵԿ Կենտրոնի ՀՏ 30.05.2016թ-ի թիվ 5013337 ակտի 4-րդ կետից նվազեցնել 9.473.676 դրամ (այդ թվում՝ ԱԱՀ 7.800.302 դրամ, 1.673.374 դրամ տույժ):

3. ՀՀ ԿԱ ՊԵԿ Կենտրոնի ՀՏ 30.05.2016թ-ի թիվ 5013337 ակտի 22-րդ կետից նվազեցնել 12.813.568 դրամ (այդ թվում՝ 6.433.962 դրամ եկամտային հարկ, 3.860.377 դրամ տուգանք, 2.519.229 դրամ տույժ):

4. 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**