

## **ՀՀ ԿԱ պետական եկամուտների կոմիտե**

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

**Ո Ր Ո Շ ՈՒ Մ 11/1**

**7 մարտի 2017թ.**

Քննարկվեց «Գլոբալափարալ» ՓԲԸ գանգատը ՀՀ ԿԱ ՊԵԿ Ստուգումների կազմակերպման և դիտարկման վարչության 30.12.2016թ. թիվ 1010826 ակտի դեմ:

#### **«Գլոբալափարալ» ՓԲԸ գանգատում բերված փաստարկները.**

«Գլոբալափարալ» ՓԲԸ-ի (այսուհետ նաև՝ Ընկերություն) գանգատը վերաբերում է ՀՀ ԿԱ ՊԵԿ Ստուգումների կազմակերպման և դիտարկման վարչության 30.12.2016թ. թիվ 1010826 ակտով (այսուհետ նաև՝ Ակտ) արձանագրված հետևյալ մասերին.

- Շահութահարկի մասով՝ Ընկերության կողմից AL Waheedah Equipment General Trading FZCO նկատմամբ անհուսալի ճանաչված կրեդիտորական պարտքի առկայություն,

- Ավելացված արժեքի հարկի մասով՝ Ընկերությունը 2015 թվականի ապրիլ ամսից մինչև 2016 թվականի մարտ ամիսը ներառյալ ապրանքները վաճառել է սովորաբար կիրառվող գներից էականորեն ցածր գներով:

Շահութահարկի մասով.

«Շահութահարկի մասին» ՀՀ օրենքի 7-րդ հոդվածի 2-րդ մասի «Ժ» կետի համաձայն՝ «Եկամուտների թվին են դասվում, մասնավորապես՝ ՀՀ կառավարության, իսկ բանկերի, վարկային կազմակերպությունների, ներդրումային ընկերությունների և ապահովագրական ընկերությունների դեպքում՝ ՀՀ կառավարության լիազորված մարմնի և ՀՀ կենտրոնական բանկի համատեղ սահմանված կարգով դուրս գրված անհուսալի կրեդիտորական պարտքերի գումարները.»:

ՀՀ կառավարության 19 դեկտեմբերի 2002թ. N2052-Ն որոշմամբ հաստատված կարգի 2-րդ կետի համաձայն՝ «Սույն կարգը տարածվում է շահութահարկ վճարող հանդիսացող կազմակերպությունների նկատմամբ (բացառությամբ բանկերի և ապահովագրական ընկերությունների, ինչպես նաև ջրօգտագործողների ընկերությունների կողմից ոռոգման ջրի մատակարարման դիմաց ֆիզիկական անձանց մասով առաջացած դեբիտորական պարտքերի և էլեկտրական էներգիայի առավաճառք իրականացնող էլեկտրական էներգիա բաշխող լիցենզավորված անձանց կողմից էլեկտրաէներգիայի մատակարարման դիմաց ֆիզիկական անձանց մասով առաջացած դեբիտորական պարտքերի)՝ այլ անձանց հետ պայմանագրերից, աշխատանքային հարաբերությունները կարգավորող օրենսդրությունից, վնաս պատճառելու հետևանքով կամ օրենքով նախատեսված այլ հիմքերով առաջացած պարտավորությունների (այսուհետ՝ դեբիտորական կամ կրեդիտորական պարտքեր) վրա»:

Նույն կարգի 4-րդ կետի համաձայն՝ «Դեբիտորական կամ կրեդիտորական պարտքը համարվում է կետանցված, եթե այն սույն կարգի 2-րդ կետում նշված հիմքերով սահմանված ժամկետում չի մարվել:

Այն դեպքում, երբ դեբիտորական կամ կրեդիտորական պարտքի մարման ժամկետը փոխադարձ համաձայնությամբ երկարաձգվում է, դեբիտորական կամ

կրեդիտորական պարտքը համարվում է կետանցված՝ նոր ժամկետում չմարվելու դեպքում»:

Նույն կարգի 21-րդ կետի համաձայն՝ «Կրեդիտորական պարտքը կետանցված դառնալու 366-րդ օրվանից համարվում է անհուսալի՝ բացառությամբ ՀՀ կառավարության որոշմամբ սահմանված դեպքերի»:

Ընկերության և AL Waheedah Equipment General Trading FZCO-ի միջև 01.10.2012թ. կնքվել է ապրանքների մատակարարման պայմանագիր (այսուհետ՝ Պայմանագիր):

Պայմանագրի շրջանակներում AL Waheedah Equipment General Trading FZCO-ի կողմից սկսած 01.10.2012թ. Ընկերությանը դուրս են գրվել տաբեր հաշվարկային փաստաթղթեր:

2013թ. հունիսի 12-ին Ընկերության և AL Waheedah Equipment General Trading FZCO-ի միջև կնքվել է համաձայնագիր, համաձայն որի՝ Ընկերության ունեցած բոլոր պարտավորությունները 01.10.2012թ. կնքված ապրանքների միջազգային վաճառքի մասին պայմանագրի շրջանակներում AL Waheedah Equipment General Trading FZCO-ի նկատմամբ ենթակա են վճարման մինչև 2017թ. մայիսի 31-ը:

Համաձայնագիրը ՀՀ-ում Ընկերության փաստաթղթերի հաշվեկշռում առկա չլինելու պատճառով դրա բնօրինակը հնարավոր չէ ներկայացնել, սակայն առկա է Համաձայնագրի պատճենը և դրա թարգմանության բնօրինակը:

Այսպիսով, Ընկերությունը և AL Waheedah Equipment General Trading FZCO միջև կնքված Պայմանագրի շրջանակներում թեև հնարավոր է առկա են կետանցված պարտավորություններ, սակայն դրանց կետանցը 365 օրվանից ավելի չի եղել, ուստի պարտավորությունը Ընկերության համար որպես անհուսալի կրեդիտորական պարտք չի կարող դիտարկվել, այն չի կարող դիտվել որպես շահույթ և հետևաբար այդ պարտավորության որևէ գումարի վրա շահութահարկի գումար չի կարող հաշվարկվել: Բացի այդ, Համաձայնագրով սահմանվում է, որ Ընկերության բոլոր պարտավորությունների մարման ժամկետ է սահմանվում 2017թ. մայիսի 31-ը, ուստի Պայմանագրի կնքումից մինչև Համաձայնագրի կնքումն ընկած ժամանակահատվածում թույլ տրված կետանցները նույնիսկ չպետք է հաշվարկվեն:

Ելնելով վերոգրյալից՝ Ընկերությունը գտնում է, որ Հարկային մարմնի կողմից AL Waheedah Equipment General Trading FZCO-ի նկատմամբ Ընկերության ունեցած պարտավորությունների մասով հաշվարկված շահութահարկի գումարի, դրա տուգանքների և տույժերի մասով հաշվարկված գումարներն անհիմն են և Ակտը այդ մասով պետք է ճանաչել անվավեր:

Ավելացված արժեքի հարկի մասով.

«Հայաստանի Հանրապետությունում ստուգումների կազմակերպման և անցկացման մասին» ՀՀ օրենքի 6-րդ հոդվածի 3-րդ մասով, 11-րդ հոդվածի 2-րդ մասով, «Վարչարարության հիմունքների և վարչական վարույթի մասին» ՀՀ օրենսգրքի 53-րդ հոդվածի 1-ին մասով նախատեսված դրույթների համակարգային վերլուծությունից հետևում է, որ ՀՀ ԿԱ ՊԵԿ հարկային ծառայության մարմինների կողմից իրականացված ստուգման արդյունքում կայացված ակտը հանդիսանում է վարչական ակտ և դրանց վերաբերյալ վերը նշված օրենքների դրույթները կիրառելի են:

«Հայաստանի Հանրապետությունում ստուգումների կազմակերպման և անցկացման մասին» ՀՀ օրենքի 6-րդ հոդվածի 2-րդ մասի, «Վարչարարության հիմունքների և վարչական վարույթի մասին» ՀՀ օրենսգրքի 55-րդ հոդվածի 1-ին և 4-



րդ մասերի, 56-րդ հոդվածի, 63-րդ հոդվածի 1-ին մասի, «Ավելացված արժեքի հարկի մասին» ՀՀ օրենքի 6-րդ հոդվածի 3-րդ մաս, 8-րդ հոդվածի 1-ին մասի 6-րդ կետի դրույթների համակարգային վերլուծության արդյունքում ստացվում է՝

Ա. Ակտը հադիսանում է վարչական ակտ,

Բ. Ակտում արձանագրված իրավախախտման վերաբերյալ պետք է առկա լինեն հիմնավորումներ,

Գ. Ակտը պետք է կայացվի օրենքի ճիշտ կիրառման և ճիշտ մեկնաբանման հիման վրա, այսինքն՝ պետք է համապատասխանի իրավական որոշակիության սկզբունքին,

Դ. ԱԱՀ-ով հարկվող գործարք է համարվում օրենքով սահմանված կարգով ԱԱՀ վճարող անձանց կողմից ապրանքների մատակարարումը և ծառայությունների մատուցումը՝ տվյալ գործարքների (գործառնությունների) համար սովորաբար կիրառվող գներից էականորեն ցածր գներով,

Ե. Գինը համարվում է էականորեն ցածր, եթե կիրառվում են գործարքի իրական արժեքից 20 և ավելի տոկոսով ցածր գներ:

Համաձայն Ակտում ՀՀ ԿԱ ՊԵԿ ստուգումների կազմակերպման և դիտարկման վարչության հարկային տեսուչների նկարագրության՝ բացառապես ՀԴՄ ֆիսկալային կտրոններում առկա տեղեկատվության տվյալների վերլուծության հիման վրա, արձանագրվել են ԱԱՀ-ի հաշվարկման խախտումներ Ընկերության կողմից, մասնավորապես այն, որ Ընկերությունը 2015թ. ապրիլ ասմից մինչև 2016թ. մարտ ամիսը ներառյալ անընդմեջ իրականացրել է ապրանքների վաճառք սովորաբար կիրառվող գներից էականորեն ցածր գներով:

«Ավելացված արժեքի հարկի մասին» ՀՀ օրենքի 8-րդ հոդվածի 6-րդ մասով նախատեսված իրավանորմի կիրառման հիմք է հանդիսանում նույն օրենքի 6-րդ հոդվածի 3-րդ մասը, որոնց բովանդակային վերլուծության արդյունքում կարող են ծագել մի շարք հարցեր, որոնք որևէ կերպ օրենսդրական կարգավորում չեն ստացել: Մասնավորապես՝ որն է համարվում իրական արժեք, որն է համարվում սովորաբար կիրառվող գին, որն է այն ժամանակահատվածը, երբ գինը համարվում է սովորաբար կիրառվող, ապրանքի գնի փոփոխություն (ավելացում, նվազում) երբ կարող է տեղի ունենալ (վերջին կիրառված գնից որքան ժամանակ անց), ինչ է զեղչը, արդյոք նույն ապրանքի գնի 20 տոկոս և ավել նվազեցումը միշտ համարվում է զեղչ, ինչ ժամանակահատվածում է «իրական գին» հասկացությունը արդիական, որոնք են իրական գնի փոփոխության (ավելացման, նվազեցման) համար սահմանված հիմքերը և այլն:

«Ավելացված արժեքի հարկի մասին» ՀՀ օրենքի 8-րդ հոդվածի 6-րդ կետի ամբողջական իմաստային վերլուծության արդյունքում կարելի է եզրակացնել միայն, որ այդ հոդվածով նախատեսված կանոնի խախտում կարող է լինել, առնվազն ներքոնշյալ պայմանների միաժամանակյա առկայության պայմաններում՝ նույն տեսակի ապրանքի գինը հաջորդ վաճառքի ժամանակ համեմատած նախորդ վաճառքի գնի 20 տոկոսից ավելի իջեցվել է, այն տեղի է ունեցել զեղչային քաղաքականության արդյունքում, այն տևել է սովորաբար մինչև 1-2 ամիս, դրա մասին իրազեկվել են անորոշ շրջանակի թեկուզ փոքրաթիվ քանակով մարդիկ, նվազ գներով ապրանքները վաճառելուց հետո անմիջապես՝ հաջորդ իսկ վաճառքի դեպքում վերականգնվել է տվյալ ապրանքի նախկին (ավելի թանկ) գինը, գնի տատանումները կապված չեն ապրանքների իրացմամբ զբաղվողի բիզնես քաղաքականության հետ, ապրանքներ իրացնողի կողմից չի հաշվարկվել և չի

վճարվել «Ավելացված արժեքի հարկի մասին» ՀՀ օրենքի 8-րդ հոդվածի 6-րդ կետով սահմանված չափով հարկ:

Այսպիսով «Ավելացված արժեքի հարկի մասին» ՀՀ օրենքի 8-րդ հոդվածի 6-րդ կետով սահմանված համապարտադիր վարքագծի կանոնը զուրկ է հստակությունից, մատչելի չէ, ունի լայն մեկնաբանման խնդիր և զուրկ է իրավական որոշակիությունից (այն բխում է ՀՀ Սահմանադրության, «Իրավական ակտերի մասին» ՀՀ օրենքի իմաստից), ինչի նշված հոդվածի հիման վրա անձանց վրա լրացուցիչ պարտավորություններ դնելը ոչ իրավաչափ է դառնում: Ավելին, տվյալ դեպքում հարկային մարմնի կողմից որևէ նշում առկա չէ, թե կոնրետ որ ապրանքների գների նվազեցում է տեղի ունեցել, ինչ ժամանակահատվածում, արդյոք վերականգնվել են նախկին գները, թե ոչ և մի շարք այլ էական նշանակություն ունեցող հանգամանքներ, որոնք կարող են խելամտության սահմաններում հիմք տալ ենթադրելու, որ Ընկերությունը կիրառել է զեղչեր, այլ ոչ թե ձևավորել է նոր գներ: Բացի այդ, հարկային մարմնի կողմից իսկ արձանագրված է ապրանքների սովորական կիրառվող գներից էականորեն ցածր գներով իրացնելու բավականին երկար ժամանակահատված՝ մեկ տարի, ինչը հենց հանդիսանում է ապացույցն այն բանի, որ Ընկերության կողմից ոչ թե կիրառվել են զեղչեր, այլ այդ ընթացքում ապրանքների նկատմամբ փոխվել է գնային քաղաքականությունը և 2015թ. ապրիլ ամսից մինչև առնվազն 2016թ. մարտ ամիսը ներառյալ Ընկերությունը ապրանքների համար սահմանել է նոր «սովորաբար կիրառվող գներ»:

Այսպիսով, Ընկերությունը գտնում է, որ 2015թ. ապրիլ ամսից մինչև 2016թ. մարտ ամիսը ներառյալ «Ավելացված արժեքի հարկի մասին» ՀՀ օրենքի 8-րդ հոդվածի 6-րդ կետի խախտում թույլ չի տրվել, հետևաբար այդ մասով (ներառյալ այդ գումարների վրա հաշվարկվող տույժերն ու տուգանքները) Ակտը ևս ենթակա է վերացման:

Բացի վերը նշվածը, Ակտում բացակայում է նաև բողոքարկման ժամկետը և մարմինը, ներառյալ՝ դատարանը, որին կարող է Ակտը բողոքարկվել:

Ելնելով վերոգրյալից՝ Ընկերությունը խնդրում է.

1. Անվավեր ճանաչել Ակտը՝

ա. AL Waheedah Equipment General Trading FZCO ընկերությանը վճարման ենթակա գումարների հիման վրա «Գլոբալափարալ» ՓԲԸ նկատմամբ լրացուցիչ հաշվարկված շահութահարկի գծով առաջադրված պարտավորությունների մասով,

բ. 2015թ. ապրիլից մինչև 2016թ. մարտ ամիսը ներառյալ «Գլոբալափարալ» ՓԲԸ նկատմամբ սովորաբար կիրառվող գներից էականորեն ցածր գներով ապրանքներ վաճառելու համար ավելացված արժեքի հարկի գծով առաջադրված պարտավորությունների մասով:

**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 ԿԱ ՊԵԿ նախագահի 20.07.2016թ. N1010826 հանձնարարագրի համաձայն՝ «Գլոբալափարալ» ՓԲԸ-ում կատարվել է բյուջեի հետ փոխհարաբերությունների և հարկային մարմնի կողմից վերահսկվող ՀՀ օրենսդրության առանձին պահանջների կատարման ճշտության ստուգում:



Արդյունքում կազմվել է ՀՀ ԿԱ ՊԵԿ Ստուգումների կազմակերպման և դիտարկման վարչության 30.12.2016թ. թիվ 1010826 ակտը:

Ակտի 1-ին կետով մասնավորապես արձանագրվել է, որ Ընկերությանը չի վճարել AL Waheedah Equipment General Trading FZCO, Kafkas-Tur LTD, Light Power Contracting Est. և Costra Advertising LLC կազմակերպություններից 2012թ. մինչև հոկտեմբերի 15-ը ընկած ժամանակահատվածում դուրս գրված հաշվարկային փաստաթղթերով մատակարարված ապրանքների դիմաց վճարման ենթակա գումարները, համապատասխանաբար՝ 136.800.407 դրամ, 26.117.247 դրամ, 24.936.277 դրամ և 39.731.723 դրամ, ընդամենը 227.585.654 դրամ, իսկ AL Waheedah Equipment General Trading FZCO կազմակերպությունից 17.11.2012թ. մինչև 29.11.2012թ. ընկած ժամանակահատվածում դուրս գրված հաշվարկային փաստաթղթերով մատակարարված ապրանքների դիմաց վճարման ենթակա գումարները՝ 6.3424.363 դրամ: Նշված գումարները, համաձայն ՀՀ կառավարության 13.12.2002թ. N2052-Ն որոշմամբ հաստատված կարգի 2-րդ, 4-րդ և 21-րդ կետերի համարվել են կետանցված, իսկ անհուսալի՝ 2013թ. 227.585.654 դրամ և 2014թ.՝ 63.424.363 դրամ, սակայն ընկերությունը դրանք չի դիտել անհուսալի և չի ներառել այդպիսին դառնալու հաշվետու ժամանակաշրջանի համախառն եկամտում: Արդյունքում խախտվել են «Շահութահարկի մասին» ՀՀ օրենքի 7-րդ հոդվածի 2-րդ կետի «ժե» ենթակետի և ՀՀ կառավարության 13.12.2002թ. N2052-Ն որոշմամբ հաստատված կարգի 21-րդ և 22-րդ կետերի պահանջները:

**Վերոգրյալի կապակցությամբ հարկ է նշել հետևյալը.**

1. Ակտի 1-ին կետով՝ շահութահարկի գծով արձանագրված խախտումներից Ընկերությունը վիճարկում է AL Waheedah Equipment General Trading FZCO նկատմամբ պարտավորությունն որպես անհուսալի կրեդիտորական պարտք դիտարկելու հանգամանքը: Այսպես, Ընկերության և AL Waheedah Equipment General Trading FZCO-ի միջև 01.10.2012թ. կնքվել է ապրանքների մատակարարման պայմանագիր, որի շրջանակներում AL Waheedah Equipment General Trading FZCO-ի կողմից սկսած 01.10.2012թ.-ից Ընկերությանը դուրս են գրվել տաբեր հաշվարկային փաստաթղթեր:

Ընկերությունը պնդում է, որ 2013թ. հունիսի 12-ին AL Waheedah Equipment General Trading FZCO-ի հետ կնքվել է համաձայնագիր (այսուհետ՝ Համաձայնագիր), որի համաձայն՝ Ընկերության պարտավորությունները 01.10.2012թ. կնքված ապրանքների միջազգային վաճառքի մասին պայմանագրի շրջանակներում AL Waheedah Equipment General Trading FZCO-ի նկատմամբ ենթակա են վճարման մինչև 2017թ. մայիսի 31-ը: Այսինքն, Ընկերությունը գտնում է, որ թեև հնարավոր է առկա են կետանցված պարտավորություններ, սակայն դրանց կետանցը 365 օրվանից ավելի չէ, հետևապես պարտավորությունն Ընկերության համար որպես անհուսալի կրեդիտորական պարտք չի կարող դիտարկվել:

«Շահութահարկի մասին» ՀՀ օրենքի 7-րդ հոդվածի 2-րդ մասի «ժե» կետին համապատասխան եկամուտների թվին են պատկանում ՀՀ կառավարության, իսկ բանկերի, վարկային կազմակերպությունների, ներդրումային ընկերությունների և ապահովագրական ընկերությունների դեպքում՝ ՀՀ կառավարության լիազորված մարմնի և ՀՀ կենտրոնական բանկի համատեղ սահմանած կարգով դուրս գրված անհուսալի կրեդիտորական պարտքերի գումարները:

ՀՀ կառավարության 19.12.2002թ. «Կազմակերպությունների (բացառությամբ բանկերի և ապահովագրական ընկերությունների) դեբիտորական պարտքերի



հնարավոր կորուստների պահուստի (պահուստաֆոնդի) ձևավորման, դեբիտորական ու կրեդիտորական պարտքերի անհուսալի ճանաչման և դուրս գրման կարգը հաստատելու մասին» N2052-Ն որոշման հավելված 1-ով սահմանված կարգի՝

- 2-րդ կետի համաձայն՝ նույն կարգը տարածվում է շահութահարկ վճարող հանդիսացող կազմակերպությունների նկատմամբ (բացառությամբ բանկերի և ապահովագրական ընկերությունների, ինչպես նաև ջրօգտագործողների ընկերությունների կողմից ոռոգման ջրի մատակարարման դիմաց ֆիզիկական անձանց մասով առաջացած դեբիտորական պարտքերի և էլեկտրական էներգիայի առուվաճառք իրականացնող՝ էլեկտրական էներգիա բաշխող լիցենզավորված անձանց կողմից էլեկտրաէներգիայի մատակարարման դիմաց ֆիզիկական անձանց մասով առաջացած դեբիտորական պարտքերի)՝ այլ անձանց հետ պայմանագրերից, աշխատանքային հարաբերությունները կարգավորող օրենսդրությունից, վնաս պատճառելու հետևանքով կամ օրենքով նախատեսված այլ հիմքերով առաջացած պարտավորությունների (կարգի իմաստով՝ դեբիտորական կամ կրեդիտորական պարտքեր) վրա,

- 3-րդ կետի համաձայն՝ նույն կարգի կիրառման առումով կրեդիտորական պարտքը (այդ թվում՝ աշխատանքի վարձատրության և դրան հավասարեցված այլ վճարումների, շահաբաժինների գծով)՝ կազմակերպության կողմից այլ անձանց (կրեդիտորներին) վճարման (այլ ձևով հատուցման) ենթակա պարտքի գումարն է։

- 4-րդ կետի համաձայն՝ կրեդիտորական պարտքը համարվում է կետանցված, եթե այն նույն կարգի 2-րդ կետում նշված հիմքերով սահմանված ժամկետում չի մարվել։ Այն դեպքում, երբ կրեդիտորական պարտքի մարման ժամկետը փոխադարձ համաձայնությամբ երկարաձգվում է, կրեդիտորական պարտքը համարվում է կետանցված՝ նոր ժամկետում չմարվելու դեպքում։

- 21-րդ կետի համաձայն՝ կրեդիտորական պարտքը կետանցված դառնալու 366-րդ օրվանից համարվում է անհուսալի՝ բացառությամբ ՀՀ կառավարության որոշմամբ սահմանված դեպքերի։ Կարգի 22-րդ կետին համապատասխան՝ նույն կարգի 21-րդ կետի համաձայն անհուսալի ճանաչված կրեդիտորական պարտքերը ենթակա են դուրսգրման՝ անհուսալի դառնալու հաշվետու տարում։ Դուրս գրված անհուսալի կրեդիտորական պարտքի գումարը հաշվի է առնվում կազմակերպության հաշվետու տարվա հարկվող շահույթը (վնասը) որոշելիս՝ որպես եկամույր։

«Հայաստանի Հանրապետությունում ստուգումների կազմակերպման և անցկացման մասին» ՀՀ օրենքի 10-րդ հոդվածի «բ» մասի համաձայն՝ տնտեսական օրենսդրության սուբյեկտի պաշտոնատար անձինք պարտավոր են ստուգումն իրականացնող պաշտոնատար անձի պահանջով ներկայացնել պահանջվող փաստաթղթերը, տվյալները, տրամադրել դրանց լուսապատճենները (լուսապատճենահանման ծախսերը կատարվում են ստուգումն իրականացնող մարմնի կողմից), կրկնօրինակները և այլ տեղեկություններ։

Քննարկվող հարցով եզրակացության հանգելու համար Հանձնաժողովը կարևորում է այն հանգամանքը, թե արդյոք կրեդիտորական պարտքի մարման ժամկետը երկարաձգվել է փոխադարձ համաձայնությամբ։ Այս առումով անհրաժեշտ է հաշվի առնել նաև հետևյալ փաստական հանգամանքները։

Ընկերության կողմից ներկայացվել է Համաձայնագրի պատճենը և դրա թարգմանությունը։ Ինչ վերաբերվում է Համաձայնագրի բնօրինակին, ապա ընկերության ներկայացուցիչները հայտնեցին, որ ձեռնարկվում են համապատասխան միջոցներ Համաձայնագրի բնօրինակը ձեռք բերելու ուղղությամբ։ Ընկերության



ներկայացուցիչները միջնորդեցին ժամանակ տրամադրել Համաձայնագրի բնօրինակը Հանձնաժողովին ներկայացնելու համար: Նշված միջնորդությունն ընկերության կողմից կատարվել է նաև 27.02.2017թ. գրությամբ:

Ելնելով վերոգրյալից՝ ՀՀ ԿԱ ՊԵԿ նախագահի կողմից 22.02.2017թ. կայացվել է N7 որոշումը, համաձայն որի՝ ընկերության կողմից բերված գանգատի քննության և դրա վերաբերյալ որոշում կայացվելու ժամկետը երկարաձգվել է 15 օրով (հիմք՝ «Հարկային ծառայության մասին» ՀՀ օրենքի 43<sup>1</sup>-րդ հոդվածի դրույթները): Սակայն մինչև գանգատի վերաբերյալ որոշում կայացվելու ժամկետի ավարտը Համաձայնագրի բնօրինակը Հանձնաժողովին չի ներկայացվել:

«Վարչարարության հիմունքների և վարչական վարույթի մասին» ՀՀ օրենքի 43-րդ հոդվածի՝

- 1-ին մասի համաձայն՝ անձի և վարչական մարմնի փոխհարաբերություններում ապացուցման պարտականությունը կրում է՝

ա) անձը՝ նրա համար բարենպաստ փաստական հանգամանքների առկայության դեպքում.

բ) վարչական մարմինը՝ անձի համար ոչ բարենպաստ փաստական հանգամանքների առկայության դեպքում:

- 2-րդ մասի համաձայն՝ եթե նույն հոդվածի 1-ին մասի «ա» կետով նախատեսված դեպքում վարչական մարմնի կողմից քննարկվող փաստական հանգամանքների վերաբերյալ տվյալներին (տեղեկություններին) անձը կարող է իրազեկ դառնալ բացառապես տվյալ վարչական մարմնի միջոցով, ապա ապացուցման պարտականությունը դրվում է այդ վարչական մարմնի վրա,

- 3-րդ մասի համաձայն՝ եթե նույն հոդվածի 1-ին մասի «բ» կետով նախատեսված դեպքում վարչական մարմնի կողմից քննարկվող փաստական հանգամանքների վերաբերյալ տվյալներին (տեղեկություններին) վարչական մարմինը կարող է իրազեկ դառնալ բացառապես տվյալ անձի միջոցով, ապա ապացուցման պարտականությունը դրվում է այդ անձի վրա:

Հանձնաժողովը հարկ է համարում նշել, որ պարտքի վճարման ժամկետը երկարաձգելու մասին Համաձայնագրին, որը կնքվել է երկու ընկերությունների միջև, վարչական մարմինը կարող է իրազեկ դառնալ միայն ընկերության միջոցով:

Հանձնաժողովը գտնում է, որ տվյալ դեպքում Ընկերության կողմից չեն ապացուցվում իր համար բարենպաստ փաստական հանգամանքները, ուստի Ընկերության պնդումներն այն ամսին, որ Համաձայնագրի կնքմամբ պայմանավորված AL Waheedah Equipment General Trading FZCO-ի նկատմամբ ընկերության պարտավորությունների վճարման ժամկետը սահմանվել է մինչև 2017թ. մայիսի 31-ը, հիմնավոր չեն, հետևապես այս մասով ընկերության բերված գանգատը ենթակա է մերժման:

2. Ակտի 4-րդ կետով մասնավորապես արձանագրվել է, որ ՀՀ ԿԱ ՊԵԿ համակարգչային բազայում ընկերությանը վերաբերվող ՀԴՄ ֆինկալային կտրոններում առկա տվյալների վերլուծությամբ պարզվեց, որ ընկերությունը վաճառել է ապրանքներ նաև սովորաբար կիրառվող գներից էականորեն ցածր գներով: Խախտվել է «Ավելացված արժեքի հարկի մասին» ՀՀ օրենքի 6-րդ հոդվածի 3-րդ կետի դրույթը: Համաձայն նույն օրենքի 8-րդ հոդվածի 6-րդ կետի՝ ԱԱՀ-ով հարկվող շրջանառությունը (հարկման բազան) որոշվում է հետևյալ կարգով՝ երբ դրանց դիմաց տվյալ գործարքների (գործառնությունների) համար սովորականի համեմատ կիրառվում են գործարքի իրական արժեքից 20 և ավելի տոկոսով ցածր ցներ



(մասնակի հատուցում), հարկման օբյեկտ է համարվում այդպիսի կամ նույնանման գործարքների համար համեմատելի հանգամանքներում որպես հարկվող շրջանառություն ընդունվող սույն օրենքին համապատասխան որոշվող մեծության 80 տոկոսը կազմող մեծությունը: Սույն 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:

Վերը նշված խախտումների հետևանքով, ընկերությանը ԱԱՀ-ի 16.67% հաշվարկային դրույքաչափով հարկվող շրջանառությունը 2015թ. ապրիլ ամսից մինչև 2016թ. մարտ ամիսն ընկած ժամանակահատվածում պակաս է ցույց տվել, որից հաշվարկված ԱԱՀ-ն կազմում է ընդամենը 12.586.333 դրամ:

«Ավելացված արժեքի հարկի մասին» ՀՀ օրենքի 8-րդ հոդվածով սահմանված է ԱԱՀ-ով հարկվող շրջանառության որոշման կարգը, մասնավորապես 6-րդ մասի համաձայն՝ 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 գծոր 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 տոկոսը կազմող մեծությունը:

Նույն 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:

Օրենքի 6-րդ հոդվածի վերջին պարբերության համաձայն՝ նույն օրենքի դրույթների կիրառման առումով գործարք է դիտվում որոշակի մեկ տեսակի ապրանքի օտարումը կամ մեկ տեսակի ծառայության մատուցումը՝ այն քանակով կամ ծավալով, որն իրականացվում է մեկ առաքմամբ կամ գնորդին մեկանգամյա հանձնումով (գնորդի կողմից ընդունմամբ): Ընդ որում՝ որպես մեկ առաքմամբ մատակարարված ապրանքի քանակ կամ մեկ հանձնումով ծառայության մատուցման ծավալ ընդունվում է հաշվարկային փաստաթղթում, իսկ դրա բացակայության դեպքում՝ վճարային փաստաթղթում, ընդունման-հանձնման կամ կատարողական ակտում կամ այլ փաստաթղթում արձանագրված քանակությունը (ծավալը):

ՀՀ քաղաքացիական օրենսգրքի 442-րդ հոդվածի համաձայն՝

- հրապարակային է համարվում առևտրային կազմակերպության կնքած և ապրանքներ վաճառելու, աշխատանքներ կատարելու կամ ծառայություններ մատուցելու նրա պարտականությունները սահմանող պայմանագիրը, որոնք այդ



կազմակերպությունն իր գործունեության բնույթով պետք է իրականացնի յուրաքանչյուրի նկատմամբ, ով կոդմի իրեն (մանրածախ առևտուր, ընդհանուր օգտագործման տրանսպորտով փոխադրումներ, կապի ծառայություններ, էներգամատակարարում, բժշկական, հյուրանոցային սպասարկում և այլն):,

- հրապարակային պայմանագիրը կնքելու դեպքում առևտրային կազմակերպությունն իրավունք չունի որևէ անձի նախապատվություն տալ այլ անձի հանդեպ,

- ապրանքների, աշխատանքների և ծառայությունների գինը, ինչպես նաև հրապարակային պայմանագրի այլ պայմանները բոլոր սպառողների համար սահմանվում են միանման:

Քննարկվող դեպքում ԱԱՀ վճարողն ազատ է կնքելու իր կողմից նախատեսված պայմաններով պայմանագրեր, այդ թվում նաև՝ իր հաճախորդներին զեղչված գներով առաջարկելու ապրանքներ: Եթե հաճախորդներին տրամադրված զեղչը համարվում է հրապարակային պայմանագրով նախատեսված առևտրային զեղչ, այդ հարաբերությունների նկատմամբ կիրառելի են «Ավելացված արժեքի հարկի մասին» ՀՀ օրենքի 8-րդ հոդվածի 6-րդ մասի 2-րդ պարբերության դրույթները: ԱԱՀ վճարողը կարող է կիրառել նոր գներ (կատարել գների իջեցում), սակայն եթե այդ գործարքների (գործառնությունների) համար սովորականի համեմատ կիրառվել են գործարքի իրական արժեքից 20 և ավելի տոկոսով ցածր գներ՝ առանց հարկային մարմին օրենքով սահմանված ժամկետում առևտրային զեղչեր կիրառելու վերաբերյալ հայտարարություն ներկայացնելու, պետք է կիրառվեն օրենքի 8-րդ հոդվածի 6-րդ մասի առաջին պարբերության դրույթները:

Քննարկվող հարցով եզրակացության հանգելու համար Հանձնաժողովը հաշվի է առնում նաև հետևյալ փաստական հանգամանքները.

Ստուգման ընթացքում ստուգումն իրականացնող պաշտոնատար անձանց չեն ներկայացվել ստուգվող ժամանակաշրջանին վերաբերող՝ ապրանքների շարժի, մնացորդների, դրանց իրացման գների վերաբերյալ տվյալները: Արդյունքում, ստուգում իրականացնող պաշտոնատար անձանց կողմից ուսումնասիրվել են ընկերության կողմից հսկիչ-դրամարկղային մեքենայի միջոցով իրականացված գործարքների վերաբերյալ ՀՀ ԿԱ պետական եկամուտների կոմիտեում առկա տվյալները, որոնք վերաբերել են 2015թ. ապրիլ ամսից մինչև 2016թ. մարտ ամիսն ընկած ժամանակահատվածին: Այսինքն, ուսումնասիրվել է այն ժամանակահատվածը, որի ընթացքում իրականացված գործարքների վերաբերյալ տվյալներն արտացոլվել են ընկերության կողմից ներդրված նոր սերնդի հսկիչ-դրամարկղային մեքենաների միջոցով, որոնք ունեն օրվա ընթացքում ՀԴՄ-ով իրականացված դրամական հաշվարկների հանրագումարի մասին տեղեկությունները ցանցային կապի միջոցով ուղարկելու հնարավորություն: Ըստ այդմ, հիմնավոր չեն Ընկերության այն պնդումները, որ հարկային մարմնի կողմից արձանագրված է ապրանքների սովորական կիրառվող գներից էականորեն ցածր գներով իրացնելու բավականին երկար ժամանակահատված՝ մեկ տարի, ինչն էլ Ընկերությունը կարծիքով հանդիսանում է ապացույցն այն բանի, որ ոչ թե կիրառվել են զեղչեր, այլ փոխվել է գնային քաղաքականությունը:

Նշված տվյալների ուսումնասիրության արդյունքում ստուգումն իրականացնող պաշտոնատար անձինք եկել են եզրակացության, որ 2015թ. ապրիլ ամսից մինչև 2016թ. մարտ ամիսն ընկած ժամանակահատվածում ընկերության կողմից վաճառվել են ապրանքներ սովորաբար կիրառվող գներից էականորեն ցածր գներով,

մասնավորապես՝ նշված ժամանակահատվածում գործարքների համար սովորականի համեմատ կիրառվել են գործարքի իրական արժեքից 20 և ավելի տոկոսով ցածր գներ: Հարկ է նշել մի քանի օրինակ՝ ընկերության ՀԴՄ-ի միջոցով արտացոլված տվյալների համաձայն 514133-605-00 LINEPCKT ծածկագրի ներքո գրանցված ապրանքի իրացման գինը եղել է 47.900 դրամ, սակայն այն 01.08.2015թ. վաճառվել է 30.656 դրամով (ՀԴՄ կտրոն N38918), 516327-196-04 MERINOSLU ծածկագրի ներքո գրանցված ապրանքի իրացման գինը եղել է 39.900 դրամ, սակայն այն 28.12.2015թ. վաճառվել է 19.950 դրամով (ՀԴՄ կտրոն N48439), 534795-402-01 CRUFVST ծածկագրի ներքո գրանցված ապրանքի իրացման գինը եղել է 54.900 դրամ, սակայն այն 08.01.2016թ. վաճառվել է 27.450 դրամով (ՀԴՄ կտրոն N49822):

Ընդ որում, քննարկման ժամանակ ընկերության ներկայացուցիչները չժխտեցին նաև այն հանգամանքը, որ քննարկվող ժամանակահատվածում վաճառքի իրականացման վայրում առկա են եղել զեղչեր կիրառելու վերաբերյալ հրապարակային հայտարարություններ, ինչի վերաբերյալ տրվեց այն բացատրությունը, որ նշվածն ունեցել է ապրանքը գրավիչ դարձնելու նպատակ:

Հաշվի առնելով վերոնշյալ իրավական կարգավորումները և փաստական հանգամանքները, Հանձնաժողովը եզրակացնում է, որ հիմնավոր չեն ընկերության այն պնդումները, որ ընկերության գնային քաղաքականության փոփոխությամբ պայմանավորված՝ «Ավելացված արժեքի հարկի մասին» ՀՀ օրենքի 8-րդ հոդվածի 6-րդ մասի առաջին պարբերության դրույթները կիրառելի չեն: Հանձնաժողովը գտնում է, որ ստուգման ընթացքում ձեռք բերված ապացույցները բավարար հիմք են հանդիսացել 2015թ. ապրիլ ամսից մինչև 2016թ. մարտ ամիսն ընկած ժամանակահատվածում ընկերության ԱԱՀ-ով հարկվող շրջանառությունը «Ավելացված արժեքի հարկի մասին» ՀՀ օրենքի 8-րդ հոդվածի 6-րդ կետի դրույթների կիրառմամբ որոշելու համար:

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 ՈՒ Մ Է՝

ՀՀ ԿԱ ՊԵԿ Ստուգումների կազմակերպման և դիտարկման վարչության 30.12.2016թ. թիվ 1010826 ակտը թողնել անփոփոխ, իսկ գանգատը՝ մերժել:

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