

ՀՀ ԿԱ պետական եկամուտների կոմիտե
Հարկային և մաքսային մարմինների գանգատարկման հանձնաժողով
Ո Ր Ո Շ ՈՒ Մ 17/2
28 մարտի 2017թ.

Քննարկվեց «Թեղուտ» ՓԲԸ գանգատը ՀՀ ԿԱ ՊԵԿ ԽՀՎ ՀՏ 27.01.2017թ. թիվ 1011489 ակտի դեմ:

«Թեղուտ» ՓԲԸ գանգատում բերված փաստարկները.

ՀՀ ԿԱ ՊԵԿ Խոշոր հարկ վճարողների հարկային տեսչությունը (այսուհետ՝ Ստուգող մարմին)՝ ՀՀ ԿԱ ՊԵԿ նախագահի 2016 թվականի հոկտեմբերի 31-ի թիվ 1011489 հանձնարարագրի հիման վրա 2016 թվականի նոյեմբերի 7-ից մինչև 2017 թվականի հունվարի 17-ն ընկած ժամանակահատվածում «Թեղուտ» փակ բաժնետիրական ընկերությունում (այսուհետ՝ նաև Ընկերություն) իրականացրել է բյուջեի հետ փոխհարաբերությունների և հարկային մարմնի կողմից վերահսկվող ՀՀ օրենսդրության առանձին պահանջների կատարման ճշտության ստուգում, որի արդյունքում 2017 թվականի հունվարի 27-ին կազմել է թիվ 1011489 ակտը (այսուհետ՝ Ստուգման ակտ), որում Ստուգող մարմինն արձանագրել է իր կարծիքը հարկ վճարողի գործողություններում ՀՀ օրենսդրության պահանջների որոշակի խախտումների մասին: Մասնավորապես, Ստուգող մարմնի կարծիքով ստուգվող ժամանակահատվածում Ընկերությունը թույլ է տվել խախտումներ շահութահարկի (Ստուգման ակտի 1-ին կետ), ավելացված արժեքի հարկի (Ստուգման ակտի 4-րդ կետ), ռոյալթիի (Ստուգման ակտի 10-րդ կետ) հաշվարկման և հարկային գործակալի կողմից ՀՀ-ում ոչ ռեզիդենտներին վճարված եկամուտներից շահութահարկի գանձման և բյուջե վճարման գործարքների ճշտության (Ստուգման ակտի 24-րդ կետ) գծով, որի հիման Ստուգող մարմինը Ընկերությանը լրացուցիչ առաջադրել է համապատասխան հարկերի, տույժերի ու տուգանքների վճարման պահանջ:

Ընկերությունն ամբողջությամբ առարկում է Ստուգող մարմնի կողմից Ստուգման ակտում արձանագրած բոլոր խախտումների և Ստուգման ակտի համապատասխան կետերում ու հավելվածներում հիշատակված՝ հարկերի, տույժերի ու տուգանքների լրացուցիչ վճարման պահանջի դեմ, քանի որ Ստուգման ակտն ընդունվել է օրենքի խախտմամբ, այդ թվում՝ օրենքի սխալ կիրառման կամ սխալ մեկնաբանման, ինչպես նաև փաստական հանգամանքների ոչ բազմակողմանի, ոչ լրիվ և ոչ օբյեկտիվ քննարկման հետևանքով, ուստի «Վարչարարության հիմունքների և վարչական վարույթի մասին» ՀՀ օրենքի 63-րդ հոդվածի 1-ին մասի «ա» կետի ուժով Ստուգման ակտն անվավեր է:

Ստորև ներկայացվում են Ընկերության դիրքորոշման (Ստուգման ակտի անվավերության) հիմնավորումները Ստուգող մարմնի կողմից առանձին հարկատեսակների և (կամ) վճարների գծով՝ Ստուգման ակտի համապատասխան կետերում արձանագրած ենթադրյալ խախտումների վերաբերյալ:

ՀՀ ԿԱ ՊԵԿ ԽՀՎ տեսչության կողմից 27.01.2017թ.-ին կազմվել է թիվ 1011489 ստուգման ակտը (այսուհետ՝ Ստուգման ակտ), ստացվել է 02.02.2017թ.-ին:

Ստուգման ակտն անվավեր է, քանի որ ընդունվել է օրենքի խախտմամբ, դրա սխալ մեկնաբանությամբ, փաստական հանգամանքների ոչ լրիվ, բազմակողմանի և օբյեկտիվ հետազոտման արդյունքում: Ըստ արձանագրված յուրաքանչյուր խախտման փաստարկները բերված են սույն բողոքի 1-ից 4-րդ կետերում (շահութահարկ, ԱԱՀ, ռոյալթի, ոչ ռեզիդենտի շահութահարկ):

Ստուգման ակտով խախտումներ են հայտնաբերվել շահութահարկի, ավելացված արժեքի հարկի, ռոյալթիի, ոչ ռեզիդենտի շահութահարկի գծով: Մասնավորապես, շահութահարկի գծով արձանագրվել է, որ 2015թ.-ի շահութահարկի հաշվարկում համախառն եկամտից նվազեցումներն ավել են ցույց տրվել 1.269.253.327 (մեկ միլիարդ երկու հարյուր վաթսուինը միլիոն երկու հարյուր հիսուներեք հազար երեք հարյուր քսանյոթ) դրամի չափով (նկատի ունենալով համախառն եկամտից ռոյալթիի գծով նվազեցման ենթակա 2.044.294.076 դրամը արձանագրվել է, որ 2015թ.-ի շահութահարկի հաշվարկում հարկային վնասը պակաս է ցույց տրվել 775.041.649 դրամով), ԱԱՀ-ի գծով արձանագրվել է, որ ենթակա է վերաձևակերպման 1.100.418.528 (մեկ միլիարդ հարյուր միլիոն չորս հարյուր տասնութ հազար հինգ հարյուր քսանութ) դրամ, ռոյալթիի գծով առաջադրվել են լրացուցիչ հարկային պարտավորություններ 3.078.753.958 դրամի չափով, որից ապառք՝ 2.044.294.976, տույժ՝ 12,311,494 դրամ, տուգանք՝ 1,022,147,488 դրամ, ոչ ռեզիդենտի շահութահարկի գծով առաջադրվել են լրացուցիչ հարկային պարտավորություններ 263,684,079 դրամի չափով, որից ապառք՝ 239,712,799 դրամ, տուգանք՝ 23,971,280 դրամ, տույժեր չեն հաշվարկվել առկա գերավճարների պատճառով:
ՇԱՀՈՒԹԱՀԱՐԿԻ ՄԱՍԻՆՎ.

Ստուգման ակտի 1-ին կետ. «{...}Ընկերության կողմից ներկայացված հաշվապահական հաշվառման սկզբնական փաստաթղթերի և հարկային մարմին ներկայացված 2015թ. շահութահարկի հաշվարկում արտացոլված տվյալների համադրմամբ պարզվեց, որ ընկերությունը համախառն եկամտից նվազեցրել է սեփականության իրավունքով իրեն չպատկանող (պետական գրանցում չստացած) շենքերի ամորտիզացիոն մասհանումների գումարները՝ ընդամենը 1.269.253.327 դրամ: Խախտվել է «Շահութահարկի մասին» ՀՀ օրենքի 12 և 12.1 հոդվածների 1-ին մասի պահանջները, ըստ որոնց հարկվող շահույթը որոշելիս համախառն եկամուտը նվազեցվում է մաշվածքի ենթակա, սեփականության իրավունքով հարկատուին պատկանող կամ երկարաժամկետ ֆինանսական վարձակալությամբ (լիզինգով) վերցված ոչ ընթացիկ ակտիվների (այդ թվում հիմնական միջոցների և ոչ նյութական ակտիվների) ամորտիզացիոն մասհանումների գումարի չափով»:

Ստուգման ակտի 1-ին կետի անվավերության հիմքերն ու հիմնավորումները.

Այսպիսով, «Վարչարարության հիմունքների և վարչական վարույթի մասին» ՀՀ օրենքի 63-րդ հոդվածի 1-ին մասով սահմանվել է երկու հիմք ստուգման ակտն անվավեր ճանաչելու համար՝

օրենքի խախտումը, որն իրենից ենթադրում է կամ օրենքի սխալ կիրառում կամ օրենքի սխալ մեկնաբանություն,

կեղծ փաստաթղթերի կամ տեղեկությունների հիման վրա ընդունված լինելու հանգամանքը:

Ստուգման ակտն ընդունվել է օրենքի խախտմամբ, քանի որ նախ հիմնավորված չէ, այն հնարավորություն չի ընձեռում որոշել, թե ինչ գույքի մասին է խոսքը, որը սեփականության իրավունքով չի պատկանում Ընկերությանը և ամորտիզացման ենթակա չէ:

«Վարչարարության հիմունքների և վարչական վարույթի մասին» ՀՀ օրենքի 57-րդ հոդվածի 1-ին մասի համաձայն՝

«Գրավոր կամ գրավոր հաստատված վարչական ակտը պետք է պարունակի հիմնավորում, որում պետք է նշվեն համապատասխան որոշում ընդունելու բոլոր էական փաստական և իրավական հիմքերը»:

ՀՀ վճռաբեկ դատարանն իր կայացրած որոշումներում անդրադարձել է վարչական ակտում համապատասխան փաստաթղթերին հղում կատարելու պարտավորությանը

վերաբերող իրավական վերլուծությանը: Վճռաբեկ դատարանն արձանագրել է, որ. «Վարչական ակտում համապատասխան փաստաթղթերին հղում կատարելու պարտավորության սահմանումն օրենսդրի կողմից ինքնանպատակ չէ, քանի որ օրենքի այդ պահանջը պահպանված լինելու պարագայում միայն հնարավոր կլինի պարզել, ստուգել և հաստատված համարել խախտումների առկայությունը կամ բացակայությունը, ինչպես նաև դրանք բավարար հիմքերի առկայությամբ արձանագրված լինելու հանգամանքը, ինչը ստուգումն իրականացրած անձանց հնարավորություն կտա (ակտը վիճարկելու դեպքում) ապացուցելու, որ ուսումնասիրված փաստաթղթերում առկա տվյալները բավարար են եղել այս կամ այն եզրահանգման գալու և խախտում արձանագրելու համար, եթե նույնիսկ տնտեսավարող սուբյեկտի ներկայացուցիչները պնդեն, որ այդ փաստաթղթերը ստուգման պահին չեն ուսումնասիրվել: Ավելին, ստուգումն իրականացրած անձինք, իրացնելով օրենսդրի կողմից «Հայաստանի Հանրապետությունում ստուգումների կազմակերպման և անցկացման մասին» ՀՀ օրենքի 7-րդ հոդվածի գ) կետով իրենց տրված իրավունքը, կարող էին ստուգման հետ կապված փաստաթղթերից կատարել լուսապատճեններ և որպես ակտի անբաժանելի մաս հանդիսացող փաստաթղթեր կցեին ստուգման ակտին, որը կհիմնավորեր իրականացված ստուգումը գործող օրենսդրության պահանջների սահմաններում իրականացված լինելու հանգամանքը»: (տես՝ ՀՀ Վճռաբեկ դատարանի 06.11.2009թ. թիվ ՎԴ/6698/05/08 որոշումը):

Այսպիսով, համապատասխան փաստաթղթերին հղման բացակայությունը վկայում է այն մասին, որ հնարավոր չէ պարզել Ակտի հիմնավորվածությունը: Մասնավորապես, պարզ չէ, թե հարկային մարմինը, որ շենք-շինությունն է դիտարկել, արդյոք դրանք պետական գրանցում ստացել են, թե ոչ, արդյո՞ք առհասարակ անհրաժեշտ է կատարել պետական գրանցում, թե՞ ոչ:

Ստուգման ակտի 1-ին կետը անվավեր է նաև, որովհետև սխալ է մեկնաբանվել «Շահութահարկի մասին» ՀՀ օրենքի 12-րդ հոդվածի 1-ին մասը:

Թեև, ինչպես նշվել է 1.2.1 կետում, Ստուգման ակտը հնարավորություն չի ընձեռում պարզել, թե որ գույքի մասին է խոսք գնում, այնուամենայնիվ խախտման նկարագրությունից ակնհայտ է, որ հարկային մարմնի կողմից ակնհայտ սխալ է մեկնաբանվել «Շահութահարկի մասին» ՀՀ օրենքի 12-րդ հոդվածի 1-ին և «Շահութահարկի մասին» ՀՀ օրենքի 12.1-րդ հոդվածի 1-ին մասերը:

«Շահութահարկի մասին» ՀՀ օրենքի 10-րդ հոդվածի համաձայն՝

«Հարկվող շահույթը որոշելիս համախառն եկամուտը նվազեցվում է դրա ստացման հետ կապված անհրաժեշտ և փաստաթղթերով հիմնավորված ծախսերի չափով:

Սույն օրենքի իմաստով՝

ա) ծախս է համարվում հաշվետու տարվա ընթացքում ակտիվների արտահոսքը, նվազումը կամ պարտավորությունների աճը, որոնք հանգեցնում են հարկատուի սեփական կապիտալի նվազեցման:

բ) անհրաժեշտ են համարվում անմիջականորեն և բացառապես ապրանքների արտադրության, ծառայությունների մատուցման, շուկայում առաջխաղացման և (կամ) ապրանքների (ծառայությունների) իրացման, խորհրդատվական և իրավաբանական ծառայությունների, ուղեկցման, երաշխիքային հսկողության և շահագործման ընթացքում բացահայտված թերությունների վերացման, արտադրության (շինարարության) նախապատրաստման, յուրացման և կոնսերվացման, գույքի պահպանման, կադրերի պատրաստման համար հարկատուի կատարած ծախսերը, ինչպես նաև եկամտի ստացման հետ կապված և դրա համար անհրաժեշտ այլ ծախսերը»:

«Շահութահարկի մասին» ՀՀ օրենքի 12-րդ հոդվածի 1-ին մասի համաձայն՝

«Հարկվող շահույթը որոշելիս համախառն եկամուտը նվազեցվում է մաշվածքի ենթակա սեփականության իրավունքով հարկատուին պատկանող կամ երկարաժամկետ ֆինանսական վարձակալությամբ (լիզինգով) վերցված հիմնական միջոցների և ոչ նյութական ակտիվների ամորտիզացիոն մասհանումների գումարի չափով՝ սույն հոդվածի 2-րդ, 3-րդ կամ 4-րդ կետերով սահմանված ժամկետներում»:

«Շահութահարկի մասին» ՀՀ օրենքի 12.1-րդ հոդվածի 1-ին մասի համաձայն՝

«2014 թվականի հունվարի 1-ից հետո հարկվող շահույթը որոշելիս համախառն եկամուտը նվազեցվում է մաշվածքի ենթակա, սեփականության իրավունքով հարկատուին պատկանող կամ երկարաժամկետ ֆինանսական վարձակալությամբ (լիզինգով) վերցված ոչ ընթացիկ ակտիվների (այդ թվում՝ հիմնական միջոցների և ոչ նյութական ակտիվների) ամորտիզացիոն մասհանումների գումարի չափով՝ սույն հոդվածի 2-րդ, 3-րդ կամ 4-րդ մասերով սահմանված կարգով»:

Հաշվապահական հաշվառման թիվ 16-րդ միջազգային ստանդարտով (Հիմնական միջոցներ) կարգավորված է Հիմնական միջոցների ճանաչման, դրանց սկզբնական չափման, մաշվածության և այլ հարցեր: Նշված միջազգային ստանդարտի 7-րդ կետով տրվում է ակտիվ ճանաչվելու պահը, ըստ որի՝

«Հիմնական միջոցի միավորի սկզբնական արժեքը պետք է ճանաչվի որպես ակտիվ այն և միայն այն դեպքում, երբ՝

ա) հավանական է, որ այդ միավորի հետ կապված ապագա տնտեսական օգուտները կհոսեն դեպի կազմակերպություն, և

բ) միավորի սկզբնական արժեքը կարող է արժանահավատորեն չափվել»:

Վերոգրյալից հետևում է, որ.

«Շահութահարկի մասին» ՀՀ օրենքը սահմանել է ծախս ճանաչելու և համախառն եկամտից ծախսի նվազեցման ընդհանուր կանոնը, որն արտահայտում է ծախսագրման էությունը. համախառն եկամուտը պետք է նվազեցվի դրա ստացման հետ կապված անհրաժեշտ և փաստաթղթերով հիմնավորված ծախսերի չափով:

Միջազգային ստանդարտը Հիմնական միջոցը որպես ակտիվ հաշվառելու համար կարևորում է դրա օգտագործմամբ տնտեսական օգուտներ ստանալու հանգամանքը և դրա արժեքը արժանահավատորեն չափելու հնարավորությունը:

1-ին և 2-րդ կետերում տրված հիմնական միջոցի ճանաչման և ծախսագրում կատարելու կանոններից և դրանց էությունից բխում է, որ «Շահութահարկի մասին» ՀՀ օրենքի 12-րդ հոդվածի 1-ին մասում և «Շահութահարկի մասին» ՀՀ օրենքի 12.1-րդ հոդվածի 1-ին մասում «հարկատուին սեփականության իրավունքով պատկանող» եզրույթը ընդամենը նպատակ է հետապնդում ֆիքսել հիմնական միջոցի պատկանելիությունը հարկատուին և չի ենթադրում քաղաքացիաիրավական ֆորմալ բնույթի (պետական գրանցում) գործողությունների առկայություն հարկերի հաշվարկման տեսանկյունից:

Ստուգման ակտում արձանագրված է, որ «Թեղուտ» ՓԲԸ-ն զբաղվել է հանքարդյունաբերությամբ: «Ընդերքի մասին» ՀՀ օրենքը 59-րդ հոդվածի 1-ին մասի 3-րդ կետը սահմանում է, որ օգտակար հանածոյի արդյունահանման իրավունք ունեցող անձն իրավունք ունի օգտակար հանածոյի արդյունահանման աշխատանքների իրականացման նպատակով կառուցելու անհրաժեշտ շենքեր, շինություններ, հաղորդակցության ուղիներ և այլն: Այսինքն, տնտեսական օգուտ քաղելու համար, հանքարդյունաբերողին անհրաժեշտ են տվյալ շենք-շինությունները, դրանց գծով կատարված ծախսերը, այդ թվում՝ ամորտիզացիոն մասհանումները, անմիջականորեն կապված են եկամտի ստացման հետ: Տվյալ ծախսերի կատարումը ուղղակի անհրաժեշտություն է ընկերության համար: Տվյալ դեպքում, հարկատուին սեփականության իրավունքով պատկանելը ընդամենը կոչված է արձանագրելու հիմնական միջոցի պատկանելիությունը հարկատուին:

և դրա օգտագործումը եկամտի ստացման պրոցեսում, որն է կերպ չի ենթադրում ֆորմալ, քաղաքացիաիրավական գործողությունների կատարում, օրինակ՝ պետական գրանցում:

Հարկային հարաբերություններում «սեփականության իրավունք» եզրույթը ունի բոլորովին այլ նշանակություն, քան քաղաքացիական հարաբերություններում: «Սեփականության իրավունք» եզրույթը նաև ունի առանձին սահմանադրաիրավական և կոնվենցիոն բովանդակություն:

ՀՀ քաղաքացիական օրենսգրքի 1-ին մասի 6-րդ մասի համաձայն՝

«Մեկ կողմի՝ մյուսի վարչական կամ այլ իշխանական ենթակայության վրա հիմնված գույքային՝ ներառյալ հարկային, ֆինանսական ու վարչական հարաբերությունների նկատմամբ քաղաքացիական օրենսդրությունը և այլ իրավական ակտերը չեն կիրառվում, եթե այլ բան նախատեսված չէ օրենսդրությամբ»:

Վերոգրյալ նորմից բխում է, որ ՀՀ քաղաքացիական օրենսդրությամբ նախատեսված կարգավորումները, այդ թվում՝ սեփականության իրավունքի ծագման մասին, չեն կարող կիրառվել հարկային հարաբերությունների նկատմամբ:

Հարկային հարաբերություններում սեփականության իրավունքը ունի այլ նշանակություն, քան քաղաքացիական հարաբերություններում և սեփականության իրավունքի պետական գրանցումը չի կարող էական նշանակություն ունենալ հարկերի հաշվարկման տեսանկյունից: Սեփականության իրավունքը ցույց է տալիս բացառապես դրա պատկանելիությունը հարկատուին և տնտեսական օգուտներին մասնակցելու կարողությունը:

ՀՀ Սահմանադրության 60-րդ հոդվածի 1-ին և 3-րդ մասերի համաձայն՝

«Յուրաքանչյուր ոք ունի օրինական հիմքով ձեռք բերած սեփականությունն իր հայեցողությամբ տիրապետելու, օգտագործելու և տնօրինելու իրավունք»:

«Սեփականության իրավունքը կարող է սահմանափակվել միայն օրենքով՝ հանրության շահերի կամ այլոց հիմնական իրավունքների և ազատությունների պաշտպանության նպատակով»:

Մարդու իրավունքների և հիմնարար ազատությունների մասին եվրոպական կոնվենցիայի 1-ին արձանագրության 1-ին հոդվածի համաձայն՝

«Յուրաքանչյուր ֆիզիկական կամ իրավաբանական անձ ունի իր գույքից անարգել օգտվելու իրավունք: Ոչ ոքի չի կարելի զրկել նրան գույքից, բացառությամբ ի շահ հանրության և այն պայմաններով, որոնք նախատեսված են օրենքով ու միջազգային իրավունքի ընդհանուր սկզբունքներով»:

Նախորդ դրույթները, այնուամենայնիվ, չեն խոչընդոտում պետության՝ այնպիսի օրենքներ կիրառելու իրավունքին, որոնք նա անհրաժեշտ է համարում ընդհանուր շահերին համապատասխան, սեփականության օգտագործման նկատմամբ վերահսկողություն իրականացնելու կամ հարկերի կամ մյուս գանձումների կամ տուգանքների վճարումն ապահովելու համար»:

ՀՀ Սահմանադրությամբ ամրագրված սեփականության իրավունք եզրույթը չի կարող մեկնաբանվել ավելի ցածր իրավաբանական ուժ ունեցող իրավական ակտի՝ ՀՀ քաղաքացիական օրենսգրքի իմաստով, օրենսգրքով դրան տրված բովանդակությամբ, քանի որ այն ենթադրում է ավելի լայն շրջանակի իրավունքներ հանրային-իրավական հարաբերություններում, քան մասնավոր հարաբերություններում:

Եվրոպական դատարանի նախադեպային իրավունքում «Գույք» (possessions, սեփականության իրավունք) հասկացությունը ունի ինքնուրույն իմաստ, որը չի սահմանափակվում նյութական իրերի սեփականությամբ և անկախ է ներպետական օրենսդրության մեջ դասական դասակարգումներից. ակտիվներ հանդիսացող որոշակի այլ իրավունքներ և շահեր կարող են նույնպես դիտարկվել որպես «գույքային»:

իրավունքներ», և, այդպիսով, «գույք»՝ սույն դրույթի իմաստով: Յուրաքանչյուր գործում քննարկման խնդիր է հանդիսանում այն, թե արդյոք գործի բոլոր հանգամանքները, ընդհանուր առմամբ, շնորհում են դիմումատուին Թիվ 1 Արձանագրության 1-ին հոդվածով երաշխավորված իրավունք (Depalle v. France [ՄԴ], § 62; Anheuser-Busch Inc. v. Portugal [ՄԴ], § 63; Öneriydz v. Turkey [ՄԴ], § 124; Broniowski v. Poland [ՄԴ], § 129; Beyeler v. Italy [ՄԴ], § 100; և Iatridis v. Greece [ՄԴ], § 54):

Հատկանշական է, որ Եվրոպական դատարանը Գուբիևն ընդդեմ Ռուսաստանի գործով (CASE OF GUBIYEV v. RUSSIA), 08.03.2012թ-ի վճռով անդրադարձել է ներպետական օրենսդրության համաձայն պետական գրանցում չստացած գույքի նկատմամբ սեփականության իրավունքի առկայությանը: Եվրոպական դատարանը, մասնավորապես, Վճռի 61-րդ կետում արձանագրել է. «Ինչ վերաբերում է արտադրամասի (mill complex) սեփականության իրավունքին, դիմումատուն չի հերքում, որ վերջինս չի պահպանել ներպետական օրենսդրությամբ սահմանված պետական գրանցման ընթացակարգը, Դատարանը, այնուամենայնիվ, չի գտնում, որ զուտ այն փաստը, որ սեփականության իրավունքը գրանցված չէ ներպետական օրենսդրությամբ սահմանված կարգով, թույլ է տալիս եզրակացնել, ինչպես առաջարկում է Կառավարությունը, որ արտադրամասը չի հանդիսանում սեփականություն Կոնվենցիայի 1-ին արձանագրության 1-ին հոդվածի իմաստով»:

Այսպիսով, ակնհայտ է, որ կառուցված շենք շինությունները (եթե կան այնպիսիները, որոնք չեն ստացել պետական գրանցում) սեփականության իրավունքով պատկանում են Ընկերությանը, հետևաբար թույլատրելի է հիմնական միջոցների մասով կատարված ամորտիզացիոն մասհանումների ծախսագրումը:

Պետական գրանցման բացակայությունը, չի կարող գույքային վնաս պատճառել պետությանը հարկերի հաշվարկման և վճարման տեսանկյունից, հետևաբար այս հիմքով ևս 1-ին կետը անվավեր է:

ՀՀ Սահմանադրական դատարանը, 28.04.2015թ. թիվ ՍԴՈ-1203 որոշմամբ անդրադարձել է հարկային օրենսդրությամբ սահմանված պատասխանատվության միջոցների և վարչական պատասխանատվության միջոցների տարբերակման անհրաժեշտությանը, նշելով, որ.

«Բացի դրանից, «Շահութահարկի մասին» և «Հարկերի մասին» ՀՀ օրենքների ուսումնասիրությունը վկայում է այն մասին, որ դրանց կարգավորման ոլորտում պատասխանատվություն նախատեսող նորմերը սանկցիա են նախատեսում միայն այն պարագայում, երբ իրավախախտման օբյեկտիվ կողմ հանդիսացող արարքի (գործողության կամ անգործության) արդյունքում պետությանը, հասարակությանը գույքային վնաս է պատճառվել, այսինքն՝ իրավախախտման կազմը նյութական է, այլ ոչ թե ձևական:

Սահմանադրական դատարանն արձանագրում է, որ վիճարկվող դրույթով նախատեսված իրավակարգավորման կիրառման ժամանակ պետք է հաշվի առնվի այն հանգամանքը, թե արդյոք շահույթի հաշվարկում վնասի պակաս ցույց տալը հանգեցրել է հարկի նվազեցման, թե՛ ոչ, այսինքն՝ արդյոք պետությանը հասցվել է գույքային վնաս, թե՛ ոչ: Հակառակ պարագայում վիճարկվող դրույթը հանդես կգա որպես վարչական պատասխանատվությանը բնորոշ կանխարգելիչ, դաստիարակչական իրավակարգավորիչ գործառնություն բխող պատասխանատվության ինստիտուտ նախատեսող դրույթ»:

Այսինքն, ՀՀ Սահմանադրական դատարանը հստակ իրավական դիրքորոշում է արտահայտել, որ հարկային օրենսդրության խախտում առկա կլինի միայն այն դեպքում, եթե գույքային վնաս է պատճառվել պետությանը, հակառակ դեպքում տեղի կունենա սեփականության իրավունքին անհամաչափ միջամտություն:

Ինչպես արդեն նշվեց, պետական գրանցումը որևէ կերպ չի նպաստում կամ խոչընդոտում հարկերի հաշվարկման և վճարման պրոցեսին, հետևաբար քաղաքացիաիրավական պարտականության (եթե այդպիսին առկա է) չկատարումը չի կարող բացասական հետևանքներ առաջացնել հարկատուի համար:

ԱԱՀ ՄԱՍՈՎ.

Ստուգման ակտով արձանագրված խախտման նկարագրությունը.

Ստուգման ակտի 4-րդ կետ. «Ստուգմանը ներկայացված հաշվապահական հաշվառման սկզբնական փաստաթղթերի և կատարված ձևակերպումների ստուգումից պարզվեց, որ ընկերությունը «Բեյզ Մեթըլս» ՓԲԸ-ի (ՀՎՀՀ՝ 90016169, ԼՂՀ, ք.Ստեփանակերտ) հետ 01.04.2015թ. կնքել է թիվ 150401/4 պայմանագիրը, համաձայն որի ԼՂՀ կազմակերպությունը 2015-2016թթ. ընթացքում ընկերությանը մատուցել է բեռնափոխադրման ծառայություններ՝ այդ մասով ներկայացնելով հարկային հաշիվներ: 2015թ-ի ապրիլ ամսից մինչև 2016թ-ի սեպտեմբեր ամիսն ընդգրկող հաշվետու ժամանակաշրջանների (ստուգվող ժամանակաշրջանի) ընթացքում բեռնափոխադրման համար ընկերությանը ներկայացված հարկային հաշիվներում առանձնացված ԱԱՀ-ի գումարը կազմում է 1,143,036,428 դրամ, որոնցից հարկային մարմին ներկայացված ԱԱՀ-ի հաշվարկներով բյուջե վճարման ենթակա ԱԱՀ-ի գումարներից հաշվանցվել է {...} ընդհանուր գումարով 1,100,418,528 դրամ:

«Հաստատագրված վճարի մասին» ՀՀ օրենքի 7-րդ հոդվածի «դ» ենթակետի համաձայն հաստատագրված վճարով հարկվող օբյեկտ է համարվում ավտոտրանսպորտային գործունեությունը: «Ավտոմոբիլային տրանսպորտի մասին» ՀՀ օրենքի 4-րդ հոդվածի համաձայն ավտոտրանսպորտային գործունեություն է համարվում ավտոմոբիլային տրանսպորտով փոխադրումներ իրականացնելու համար նախատեսված տեխնիկական միջոցների, ավտոմոբիլային տրանսպորտով փոխադրումների կազմակերպման և իրականացման գործընթացի, ինչպես նաև այդ գործընթացում ավտոկայարանային կամ երթակարգավորման սպասարկման ծառայությունների մատուցման հետ կապված գործունեությունը:

Համաձայն «Ավելացված արժեքի հարկի մասին» ՀՀ օրենքի 44.1 հոդվածի հաստատագրված վճարով հարկվող գործարքների գծով մատակարարների կողմից դուրս գրված հարկային հաշիվներում առանձնացված ԱԱՀ-ի գումարները ենթակա չեն հաշվանցման: Այդպիսի հարկային հաշիվներում առանձնացված ԱԱՀ-ի հաշվանցված գումարները ենթակա են վերաձևակերպման: Ընդ որում, հաստատագրված վճարով հարկվող գործունեությանը վերաբերող հարկային հաշիվներում առանձնացված ԱԱՀ-ի գումարները ենթակա են վերաձևակերպման (հաշվանցման ենթակա ԱԱՀ-ի գումարներից պակասեցման) այն հաշվետու ժամանակաշրջանում, որում պարզվել կամ արձանագրվել է դրանց հաշվանցման անթույլատրելիությունը»:

ԱԱՀ մասով անվավերության հիմքը կրկին «Վարչարարության հիմունքների և վարչական վարույթի մասին» ՀՀ օրենքի 63-րդ հոդվածի 1-ին մասը, Ակտն ընդունվել է օրենքի խախտմամբ և սխալ մեկնաբանմամբ:

Ստուգման ակտի 4-րդ կետը կրկին հիմնավորված չէ, վերաբերելի են նույն փաստարկներն, ինչ Ստուգման ակտի 1-ին կետի մասով, Ակտին կցված չեն համապատասխան պայմանագիրը, հարկային հաշիվները, որոնք հնարավորություն կընձեռնին ստուգել կազմված ակտի իրավաչափությունը:

Հարկային մարմինը չի իրականացրել բազմակողմանի, օբյեկտի և լրիվ քննություն, որի արդյունքում պատշաճ գնահատական չի տվել «Բեյզ Մեթըլս» ՓԲԸ-ի հետ կնքված պայմանագրին, չի արձանագրել, որ խոսք չի կարող գնալ ավտոտրանսպորտային գործունեության մասին:

«Վարչարարության հիմունքների և վարչական վարույթի մասին» ՀՀ օրենքի 37-րդ հոդվածի 1-ին մասի համաձայն՝

«Վարչական մարմինը պարտավոր է ապահովել փաստական հանգամանքների բազմակողմանի, լրիվ և օբյեկտիվ քննարկումը՝ բացահայտելով գործի բոլոր, այդ թվում՝ վարույթի մասնակիցների օգտին առկա հանգամանքները»:

Ստուգման ակտի 4-րդ կետի անվավերության հարցով էական նշանակություն ունի այն հանգամանքը, թե արդյոք «Թեղուտ» ՓԲԸ-ի կոնտրագենտ «Բեյզ Մեթըլս» ՓԲԸ-ն իրականացրե՞լ է ավտոտրանսպորտային գործունեություն, թե՞ ոչ:

Նախ, անդրադառնանք «ավտոտրանսպորտային գործունեություն» հասկացությանը:

«Հաստատագրված վճարների մասին» ՀՀ օրենքի 38-րդ հոդվածի 1-ին մասի համաձայն՝

«Վճարողներ են համարվում ավտոտրանսպորտային գործունեություն իրականացնողները»:

Նույն օրենքի 37-րդ հոդվածի «դ» ենթակետի համաձայն՝

«Սույն օրենքի իմաստով՝

դ) ավտոտրանսպորտային գործունեություն է համարվում ավտոբուսներով և միկրոավտոբուսներով ուղևորների և ուղեբեռի, ինչպես նաև բեռնատար մեքենաներով բեռների փոխադրումների իրականացումը»:

Այսպիսով, որպեսզի գործունեությունը համարվի ավտոտրանսպորտային և հարկվի հաստատագրված վճարով անհրաժեշտ է իրականացնել ուղևորների կամ ուղեբեռի, կամ բեռնատար մեքենաներով բեռների փոխադրումներ:

«Ավտոմոբիլային տրանսպորտի մասին» ՀՀ օրենքի 1-ին մասի համաձայն՝

«Սույն օրենքը կարգավորում է Հայաստանի Հանրապետությունում ավտոտրանսպորտային գործունեության կազմակերպման և իրականացման իրավական ու տնտեսական հարաբերությունները, այդ գործընթացին մասնակից իրավաբանական և ֆիզիկական անձանց կողմից ավտոտրանսպորտային միջոցների շահագործման, ուղևորների, ուղեբեռի և բեռների փոխադրումների, սպասարկման ծառայությունների և փոխադրումների անվտանգության հետ կապված հարաբերությունները, ինչպես նաև նրանց իրավունքներն ու պարտականությունները»:

Նույն օրենքի 2-րդ հոդվածի համաձայն՝

«1. Սույն օրենքի գործողությունը տարածվում է ավտոտրանսպորտային գործունեություն կազմակերպող կամ իրականացնող բոլոր սուբյեկտների վրա:

2. Սույն օրենքի գործողությունը չի տարածվում գինվորական փոխադրումների և փրկարարական, օպերատիվ գործողությունների, անձնական ու ծառայողական օգտագործման նպատակներով, ինչպես նաև արտակարգ իրավիճակներում և օրենքով սահմանված այլ դեպքերում իրականացվող ավտոտրանսպորտային գործունեության վրա»:

«Ավտոմոբիլային տրանսպորտի մասին» ՀՀ օրենքի 4-րդ հոդվածի համաձայն տրված են հետևյալ հասկացությունների ուսումնասիրությունից հետևում է, որ ավտոտրանսպորտային գործունեությունը բնութագրվում է հետևյալ հատկանիշներով.

- Ավտոտրանսպորտային գործունեությունը բնութագրվում է իրար փոխկապակցված մի շարք գործողությունների ամբողջությամբ, որի գլխավոր տարր է հանդիսանում ուղևորների կամ բեռի փոխադրումը: Ընդ որում, «Ավտոմոբիլային տրանսպորտի մասին» ՀՀ օրենքը չի տարածվում անձնական կամ ծառայողական նպատակներով ուղևորների կամ բեռի տեղափոխման դեպքերի վրա,

- ավտոտրանսպորտային գործունեության մասնակիցներ են համարվում ավտոմոբիլային տրանսպորտով փոխադրումներ իրականացնողները, փոխադրումների կազ-

մակերպման գործընթացի հետ կապված՝ ավտոկայարանային կամ երթա-կարգավարական սպասարկման ծառայություն մատուցող իրավաբանական կամ ֆիզի-կական անձերը,

- ավտոտրանսպորտային գործունեությունը իրականացվում է ավտոտրանս-պորտային միջոցով ավտոմոբիլային ճանապարհների օգտագործմամբ, ընդ որում, ավտոմոբիլային միջոցը պետք է լինի անիվավոր,

- Օրենքով տրված է կանոնավոր և ոչ կանոնավոր փոխադրումների տեսակների հասկացությունը՝ միջքաղաքային, ներքաղաքային և այլն, որոնց վերլուծությունը ցույց է տալիս, որ փոխադրման սկզբնակետը և վերջնակետը գտնվում են կամ քաղաքում, կամ մարզում կամ ավտոմոբիլային ճանապարհներ ունեցող բնակավայրերում: Այսինքն, այն դեպքերում, երբ փոխադրումը կատարվում է իրավաբանական անձի կողմից տիրապետվող տարածքում վերջինիս գործունեության պատշաճ կազմակերպման նպատակով, խոսք չի կարող գնալ ավտոտրանսպորտային գործունեության մասին:

Այժմ, քննարկենք Ստուգման ակտում վկայակոչված «Բեյզ Մեթըլս» և «Թեղուտ» ՓԲԸ միջև 01.04.2015թ-ին կնքված «համալիր ծառայությունների մատուցման մասին» թիվ 150401/4 պայմանագրով մատուցված ծառայությունների էությանը:

Պայմանագրի 1.2 կետի համաձայն՝ Պայմանագրի շրջանակներում Կատարողը պետք է մատուցի Հանքավայրի հանքարդյունահանման նախագծային փաստաթղթերի համաձայն իրականացվող մակաբացման և արդյունահանման աշխատանքների արդյունքում առաջացող համապատասխան լեռնային զանգվածը (մակաբացման ապարները և հանքաքարը) Պայմանագրով սահմանված տրանսպորտային միջոցներին բեռնելու, դրանք հանքավայրի տարածքից մինչև (նախապատրաստված) տարածքներ փոխադրելու և այնտեղ՝ Պատվիրատու կողմից մատնանշված վայրերում բեռնաթափելու Ծառայությունները:

Պայմանագրի 2.1 կետի համաձայն՝ Պայմանագրի շրջանակներում Ծառայու-թյունները պետք է մատուցվեն Հանքավայրում:

Պայմանագրի 2.4 կետի համաձայն՝ Պայմանագրով սահմանված Ծառայությունները կատարողը պետք է մատուցի սեփականության իրավունքով իրեն պատկանող տեխնիկայի՝ թվով երկու «CAT-390» մակնիշի էքսկավատորի, թվով մեկ «CAT-834» մակնիշի անվավոր բուլդոզերի, թվով մեկ «CAT-988» մակնիշի ամբարձիչի, թվով մեկ «ՄՈՒԱԶ-75291» մակնիշի ջրցան մեքենայի, թվով մեկ «ՈՒԱԶ-390945-441, պ/հ 457 ՍՍ 22» մակնիշի ավտոմեքենայի և «CAT-773» մակնիշի թվով ութ ինքնաթափերի (բոլորը միասին այսուհետ՝ Հատուկ տեխնիկա) գործադրմամբ:

Վերոգրյալ դրույթների վերլուծությունը ցույց է տալիս, որ.

- Պայմանագրի շրջանակներում Հանքավայրի տարածքում իրականացվում է լեռնային զանգվածի և հանքաքարի փոխադրում անձնական նպատակներով,

- Օգտագործվող հատուկ տեխնիկայի ցանկը վկայում է այն մասին, որ բացի փոխադրումը Կատարողը էքսկավատորների, ամբարձիչների միջոցով աջակցություն է ցույց տրվում կատարվող աշխատանքներին,

- Հատուկ տեխնիկայի մի մասը անիվավոր չի և նախատեսված չի ընդհանուր օգտագործման ճանապարհներով երթևեկելու համար,

- «Ավտոմոբիլային տրանսպորտի մասին» ՀՀ օրենքով նախատեսված որևէ փոխադրման տեսակին բնորոշ չէ վերը նկարագրված գործունեությունը:

Այսպիսով, վարչական մարմնի կողմից բազմակողման և օբյեկտիվ քննություն չի տարվել պարզելու համար ավտոտրանսպորտային գործունեության և համալիր ծառայությունների մատուցման պայմանագրով նախատեսված գործունեության միջև էական տարբերությունները:

Ստուգման ակտի 4-րդ կետն անվավեր է նաև, քանի որ, եթե հարկային մարմինը նույնիսկ ճիշտ է գնահատել Բեյզ Մեթոդի կողմից իրականացված գործունեությունը որպես ավտոտրանսպորտային, ապա այլ անձի պատճառով բացասական հարկային հետևանքներ չեն կարող առաջանալ «Թեղուտ» ՓԲԸ-ի համար, քանի դեռ նշված խախտման փաստը չի արձանագրվել կոնտրագենտ Բեյզ Մեթոդ ընկերության մոտ:

«Հարկերի մասին» ՀՀ օրենքի 15-րդ հոդվածի առաջին պարբերության «բ» և «գ» ենթակետի համաձայն՝ հարկ վճարողն ինքնուրույն է իրականացնում հարկերի հաշվարկումը, վճարումը, հարկային հաշվետվությունների ներկայացումը:

«Հաստատագրված վճարների մասին» ՀՀ օրենքի 13-րդ հոդվածի վերլուծությունն էլ ցույց է տալիս, որ հարկ վճարողը ինքն է որոշում իր գործունեության համապատասխանությունը հաստատագրված վճարով վճարման ենթակա գործունեության տեսակին (տվյալ դեպքում ավտոտրանսպորտային գործունեություն) և այդ մասով ներկայացնում է համապատասխան հայտարարություն՝ հաստատագրված վճար վճարող համարվելու մասին:

«Հարկերի մասին» ՀՀ օրենքի 17-րդ հոդվածի համաձայն՝ հարկերի հաշվարկման և վճարման կարգի նկատմամբ հսկողությունն իրականացնում է հարկային մարմինը, իսկ հարկային օրենսդրությամբ սահմանված դեպքերում՝ մաքսային մարմինը:

«Հայաստանի Հանրապետությունում ստուգումների կազմակերպման և անցկացման մասին» ՀՀ օրենքի 7-րդ հոդվածի առաջին պարբերության «ը» ենթակետի համաձայն՝ ստուգվող տնտեսավարող սուբյեկտի կողմից դրամական գործառնություններ կատարելու, հաշվետվություններ և հաշվարկներ կազմելու ճշտությունը հիմնավորելու նպատակով իրականացնել գործարքի մյուս կողմի մոտ հանդիպակաց՝ միայն տվյալ գործարքի կատարման օրինականության ստուգումներ:

Այսպիսով, հարկային օրենսդրությամբ սահմանված է, որ հարկ վճարողն ինքն է գնահատում գործունեության համապատասխանությունը հաստատագրված վճարող հարկվող գործունեության տեսակին և ըստ այդ ինքնուրույն հաշվարկում և վճարում է առաջացող հարկերը: Բեյզ Մեթոդ ընկերությունը կատարել է վերոգրյալը: Մյուս կողմից, հարակին մարմինը, իրավունք ունի իրականացնել հարկային հսկողություն և եթե գտնում է, որ գործունեությունը հաստատագրված վճարով հարկման ենթակա չէ, արձանագրում է խախտման փաստը և կատարում դրանից բխող գործողություններ:

Բեյզ Մեթոդ ընկերության կոնտրագենտ «Թեղուտ» ՓԲԸ-ն իրավասու չէ հսկողություն իրականացնել վերջինիս նկատմամբ և նրա փոխարեն որոշել հարկման համակարգը:

«Ավելացված արժեքի հարկի մասին» ՀՀ օրենքի 44¹ հոդվածը սահմանել է, որ հաստատագրված վճարով հարկվող գործունեությանը վերաբերող գործարքների գծով մատակարարների կողմից դուրս գրված հարկային հաշիվներում առանձնացված ԱԱՀ-ի գումարները ենթակա չեն հաշվանցման:

Խնդիրը կայանում է նրանում, որ «Ավելացված արժեքի հարկի մասին» ՀՀ օրենքի 19-րդ հոդվածը առհասարակ արգելում է ԱԱՀ վճարող չհամարվող անձանց դուրս գրել հարկային հաշիվ: Հետևաբար, Օրենքի 44¹ հոդվածը կարգավորում է այն դեպքը, երբ հաստատագրված վճար վճարողը սխալմամբ է դուրս գրել հարկային հաշիվ:

Այսպիսով, քանի դեռ Բեյզ Մեթոդ ընկերության նկատմամբ իրականացված ստուգման արդյունքներով ապացուցված չէ վերջինիս հաստատագրված վճար վճարող հանդիսանալու փաստը, «Թեղուտ» ՓԲԸ-ն իրավունք ունի վստահել վերջինիս կողմից տրամադրված հաշիվների իսկությանը և իրացնել հաշվանցման իր իրավունքը:

ՌՈՅԱԼԹԻԻ ՄԱՍՈՎ.

Ստուգման ակտի 10-րդ կետ. «Ընկերությունը «Բնապահպանական և բնօգտագործման վճարների մասին» ՀՀ օրենքի 13.3 հոդվածի և ՀՀ կառավարության

29.12.2011թ-ի թիվ 1901-Ն որոշմամբ հաստատված «Ռոյալթիի հաշվարկման համար իրացումից հասույթի հաշվարկման» կարգի համաձայն 2015թ. համար հաշվարկվել է ռոյալթիի հաշվարկման բազա (մատակարարված արտադրանքի իրացումից հասույթ) 52 432.957.240 դրամ:

Ստուգման ընթացքում պարզվել է, որ ռոյալթի վճարող ընկերության կողմից 2015թ. ներառող յուրաքանչյուր ամսվա արդյունքներով արտադրանքի իրացումից հասույթը 10 % և ավելի չափով ցածր է նույն ամսվա արդյունքներով խտանյութի միջազգային միջին գների հիման վրա (Լոնդոնի Մետաղների Բորսայի (LME) տվյալների հիման վրա լիազորված մարմնի կողմից հայտարարված գին) հաշվարկված հասույթի մեծությունից: Համաձայն «Բնապահպանական և բնօգտագործման վճարների մասին» ՀՀ օրենքի 18-րդ հոդվածի 2-րդ կետի 3-րդ պարբերության հարկային մարմնի կողմից վերահաշվարկվել է իրացումից հասույթի մեծությունը այդ ամիսների համար կիրառելով խտանյութի միջազգային միջին գների 90 %-ը: Ռոյալթի վճարողի կողմից վերահաշվարկի (գնի որոշման) ժամանակ հաշվի է առնվել պայմանագրով նախատեսված վերամշակման, կորզման և կորուստների գծով նվազեցումները: Վերահաշվարկի արդյունքում ստացվում է, որ արտադրանքի իրացումից հասույթը պետք է ավելացվի 11 428 029 956 դրամով և կկազմի 63 860 987 196 դրամ {...}:

Ընկերությունը հարկային տեսչություն ներկայացված 2015թ. ռոյալթիի հաշվարկ-հաշվետվություններում, ռոյալթիի բազայի նկատմամբ արժեքային դրույքաչափի մեծության որոշման ժամանակ շահույթի մեծությունը հաշվարկելիս ռոյալթիի հաշվարկման բազայից կատարված նվազեցումների գումարն ավել է ցույց տվել սեփականության իրավունքով հարկ վճարողին չպատկանող (պետական գրանցում չստացած) շենքերի համար հաշվարկված 1.269.253.327 դրամ ամորտիզացիոն գումարի չափով, որը պակասեցնելուց հետո նվազեցումների գումարը կկազմի 36.372.038.277 դրամ: Խախտվել է «Բնապահպանական և բնօգտագործման վճարների մասին» ՀՀ օրենքի 13.4 հոդվածի պահանջը, համաձայն որի շահույթը նախքան հարկումը որոշվում է որպես ռոյալթիի հաշվարկման բազայի և «Շահութահարկի մասին» ՀՀ օրենքով սահմանված նվազեցումների {...} դրական տարբերություն:

Արդյունքում, վերը նշված խախտումները հաշվի առնելով, ռոյալթիի դրույքաչափը կկազմի 9.38062 տոկոս 7.52630 տոկոսի փոխարեն: Այդ խախտումների հետևանքով «Բնապահպանական և բնօգտագործման վճարների մասին» ՀՀ օրենքի 13.5 հոդվածի համաձայն հաշվարկված բազան պակաս ցույց տրված ռոյալթիի գումարը կազմում է 2 044 29 4 976 դրամ (կցվում է հաշվարկների վերաբերյալ հավելված 1-ը):

«Բնապահպանական և բնօգտագործման վճարների մասին» ՀՀ օրենքի 18-րդ հոդվածի 6-րդ կետի համաձայն վճարը թաքցնելու կամ այն պակաս ցույց տալու (սահմանված հաշվարկ հաշվետվություններում վճարի գումարը ցույց չտալու, պակաս ցույց տալու կամ գործունեություն չիրականացնելու մասին կեղծ տվյալներ ներկայացնելու) դեպքում գանձվում է նույն օրենքին համապատասխան հաշվարկված թաքցված կամ պակաս ցույց տրված 2 044 29 4 976 դրամ վճարի գումարը, ինչպես նաև տուգանք՝ այդ գումարի 50 տոկոսի չափով 1.022.147.488 դրամ: «Բնապահպանական և բնօգտագործման վճարների մասին» ՀՀ օրենքի 18-րդ հոդվածի 3-րդ կետի համաձայն վճարումներն ուշացնելու համար վճարողից գանձվում է տույժ ժամկետանց յուրաքանչյուր օրվա համար պակաս մուծված գումարի 0.15 տոկոսի չափով, որը կազմում է 12311494 դրամ (տույժերը հաշվարկելիս հաշվի են առնվում գերավճարները):

ՍՏՈՒԳՄԱՆ ԱԿՏԻ 10-ՐԴ ԿԵՏԻ ԱՆՎԱԿԵՐՈՒԹՅԱՆ ՄԱՍՈՎ.

ԱԱՀ մասով անվավերության հիմքը կրկին «Վարչարարության հիմունքների և վարչական վարույթի մասին» ՀՀ օրենքի 63-րդ հոդվածի 1-ին մասը, Ակտն ընդունվել է օրենքի խախտմամբ և սխալ մեկնաբանմամբ:

Ստուգումն իրականացնող անձանց կողմից սխալ է մեկնաբանվել «Բնապահպանական և բնօգտագործման վճարների մասին» ՀՀ օրենքի 18-րդ հոդվածի 2-րդ կետի 3-րդ պարբերությունը:

Օրենքի 18-րդ հոդվածի 2-րդ կետի 3-րդ պարբերության համաձայն՝

«Եթե հարկային մարմինների կողմից իրականացվող ստուգումների ընթացքում պարզվում է, որ ռոյալթի վճարողների կողմից հաշվետու տարին ներառող յուրաքանչյուր ամսվա արդյունքներով արտադրանքի իրացումից հասույթը 10 տոկոս և ավելի չափով ցածր է նույն ամսվա արդյունքներով խտանյութի միջազգային միջին գների հիման վրա հաշվարկված հասույթի մեծությունից, ապա հարկային մարմինները վերահաշվարկում են իրացումից հասույթի մեծությունը՝ այդ ամսվա համար կիրառելով խտանյութի միջազգային միջին գների 90 տոկոսը՝ հիմք ընդունելով ֆինանսների բնագավառում ՀՀ կառավարության լիազորած մարմնի կողմից Լոնդոնի մետաղների բորսայի տվյալների հիման վրա տվյալ ամսվա համար հայտարարված գինը»:

Ինչպես արդեն նշվել է խախտման նկարագրության մեջ, Ստուգման ընթացքում պարզվել է, որ ռոյալթի վճարող ընկերության կողմից 2015թ. ներառող յուրաքանչյուր ամսվա արդյունքներով արտադրանքի իրացումից հասույթը 10 % և ավելի չափով ցածր է նույն ամսվա արդյունքներով խտանյութի միջազգային միջին գների հիման վրա (Լոնդոնի Մետաղների Բորսայի (ԼՄԲ) տվյալների հիման վրա լիազորված մարմնի կողմից հայտարարված գին) հաշվարկված հասույթի մեծությունից:

Վերոգրյալից հետևում է, որ ակտի 10-րդ կետի իրավաչափության համար անհրաժեշտ է պարզաբանել հետևյալ հարցերը.

Ինչպե՞ս է հաշվարկում խտանյութի իրացումից հասույթը:

Ի՞նչն է համարվում խտանյութի միջազգային միջին գինը:

Արդյո՞ք ՀՀ ֆինանսների նախարարությունը հրապարակել է խտանյութի միջազգային միջին գները հիմք ընդունելով ԼՄԲ տվյալները:

ԽՏԱՆՅՈՒԹԻ ԻՐԱՅՈՒՄԻՅ ՀԱՍՈՒՅԹԻ ՀԱՇՎԱՐԿՄԱՆ ԿԱՐԳԸ.

Օրենքի 13.5 կետի համաձայն՝

«Ռոյալթին հաշվարկվում է յուրաքանչյուր հաշվետու ժամանակաշրջանի համար՝ ելնելով ռոյալթի հաշվարկման բազայից և սույն օրենքի 13.4-րդ հոդվածով սահմանված կարգով որոշվող դրույքաչափից»:

Օրենքի 13.3 կետի 1-ին և 2-րդ կետերի համաձայն՝

«1. Ռոյալթի հաշվարկման բազա է համարվում հաշվետու ժամանակաշրջանում մատակարարված՝ հանքարդյունաբերության արտադրանքի իրացումից հասույթը՝ առանց ավելացված արժեքի հարկի (այսուհետ՝ իրացումից հասույթ):

2. Սույն օրենքի իմաստով հանքարդյունաբերության արտադրանք է համարվում մետաղի խտանյութը (այսուհետ՝ խտանյութ):»:

Նույն հոդվածի 3-րդ և 4-րդ մասերի համաձայն՝

«3. Եթե իրացվում է ոչ թե խտանյութը, այլ ծովվածքը կամ խտանյութի, ծովվածքի վերամշակման արդյունքում ստացված ցանկացած վերջնական արտադրանքը (այսուհետ՝ խտանյութի հետ միասին՝ արտադրանք), ապա սույն հոդվածով սահմանված կարգով ռոյալթի հաշվարկման բազայի որոշման համար հիմք է ընդունվում մատակարարված արտադրանքում պարունակվող կամ օգտագործված խտանյութի հաշվարկային մեծությունը:

4. Սույն հոդվածին համապատասխան՝ իրացումից հասույթի հաշվարկման կարգը սահմանում է Հայաստանի Հանրապետության կառավարությունը:»:

ՀՀ կառավարության թիվ 1901-Ն որոշմամբ սահմանված Կարգը սահմանում է ռոյալթիի հաշվարկման կարգը երեք տեսակի հանքարդյունաբերական արտադրանքի իրացումներից հասույթի որոշման պայմանները՝ խտանյութ, ձուլվածք, խտանյութի կամ ձուլվածքի վերամշակման արդյունքում ստացված վերջնական արտադրանք:

Խտանյութի իրացումից հասույթի որոշման համար Կարգի 4-րդ կետով սահմանվել են հետևյալ պայմանները.

Ֆիզիկական ծավալ է համարվում մատակարարի և գնորդի միջև կնքված՝ մատակարարման պայմանագրին համապատասխան որոշված (պայմանագրին համապատասխան կատարվող վերջնահաշվարկի արդյունքներով) մատակարարված խտանյութում մետաղների վերջնական պարունակությունը՝ արտահայտված կշռով (գրամներով կամ տոննաներով):

Որպես մատակարարված խտանյութի ֆիզիկական ծավալի գին հիմք է ընդունվում մատակարարված խտանյութի համար մատակարարի և գնորդի միջև կնքված խտանյութի մատակարարման պայմանագրին համապատասխան ըստ գնորոշման ժամանակահատվածի և գնանշումների (պայմանագրին համապատասխան կատարվող վերջնահաշվարկի արդյունքներով) որոշված պայմանագրի գինը:

Պայմանագրի վերջնական գինը որոշելիս հիմք են ընդունվում վնասակար տարրերի նվազեցումները:

Ի տարբերություն խտանյութի իրացումից հասույթի, ձուլվածքի և վերջնական արտադրանքի իրացումից հասույթը որոշելիս, Կարգը հղում է կատարում խտանյութի միջազգային միջին գներին:

Կարգի 9-րդ կետը սահմանում է, որ սույն կարգի կիրառման իմաստով խտանյութի միջազգային գին է համարվում խտանյութում պարունակվող մետաղների համար ֆինանսների բնագավառում Հայաստանի Հանրապետության կառավարության լիազորած մարմնի կողմից Լոնդոնի մետաղների բորսայի տվյալների հիման վրա մատակարարման ամսվա համար հայտարարված՝ գները:

Այսպիսով, Կարգում միջազգային միջին գնով գինը որոշելու պայման սահմանված է միայն ձուլվածքի և վերջնական արտադրանքի մասով, իսկ խտանյութի մասով նման պայման սահմանված չէ:

Ավելին, ՀՀ ֆինանսների նախարարի 21.03.2013թ-ի «Ռոյալթիի հաշվարկ-հաշվետվության» և «Հաշվետու տարում կնքված, փոփոխված և լուծված պայմանագրերի վերաբերյալ տեղեկությունների» ձևը հաստատելու մասին հրամանով սահմանվել է «Ռոյալթիի հաշվարկ-հաշվետվություն» ձևը և ըստ կետերի լրացման կարգը:

Այդ ձևի և դրա լրացման կարգի համաձայն Ռոյալթիի հաշվարկի «Մատակարարված խտանյութի իրացումից հասույթ» բաժնում չկա պահանջ խտանյութի միջազգային միջին գնի հիման վրա հասույթը որոշելու մասին, մինչդեռ ձուլվածքի և վերջնական արտադրանքի իրացումից հասույթի դեպքում հստակ հղում է կատարվում միջազգային միջին գներին, որը պետք է հրապարակի ՀՀ ֆինանսների նախարարությունը ԼՄԲ տվյալների հիման վրա:

Այսպիսով, ռոյալթի վճարողի վրա, ոչ Օրենքով, ոչ էլ ՀՀ կառավարության համապատասխան որոշումներով դրված չէ պարտականություն խտանյութի իրացումից հասույթի դեպքում բազան որոշել հիմք ընդունելով խտանյութի միջազգային միջին գները: Նման պարագայում, Օրենքի 18-րդ հոդվածի 2-րդ կետի 3-րդ պարբերությունը կիրառելի չէ, քանի որ եթե չկա պարտականություն բազան որոշելու հիմք ընդունելով խտանյութի միջազգային միջին գները, ապա հարկային մարմինը իրավունք չունի վերահաշվարկելու

բազան կիրառելով խտանյութի միջազգային միջին գները: Ստացվում է, որ, Օրենքի 18-րդ հոդվածի 2-րդ կետի 3-րդ պարբերությունը վերաբերում է ծովածքի և վերջնական արտադրանքի իրացումից հասույթը 10 տոկոս և ավելի չափով ցածր լինելու դեպքերին:

ԽՏԱՆՅՈՒԹԻ ՄԻՋԱԶԳԱՅԻՆ ՄԻՋԻՆ ԳԻՆ ՀԱՍԿԱՑՈՒԹՅՈՒՆԸ.

Ինչպես արդեն նշվեց, Օրենքի 18-րդ հոդվածի 2-րդ կետի 3-րդ պարբերության համաձայն, հարկային մարմինը վերահաշվարկում է իրացումից հասույթի մեծությունը, եթե ռոյալթի վճարողների կողմից հաշվետու տարին ներառող յուրաքանչյուր ամսվա արդյունքներով արտադրանքի իրացումից հասույթը 10 տոկոս և ավելի չափով ցածր է նույն ամսվա արդյունքներով խտանյութի միջազգային միջին գների հիման վրա հաշվարկված հասույթի մեծությունից:

Այստեղ անհրաժեշտ է հաշվի առնել, որ.

«խտանյութի միջազգային միջին գին» հասկացությունը ինքնաբավ է, այն իրենից ներկայացնում է տնտեսական պայմանների հիման վրա որոշված արժեք,

Օրենքի 18-րդ հոդվածի 2-րդ կետի 3-րդ պարբերությունը որևէ կերպ չի նույնացնում «խտանյութի միջազգային միջին գին» հասկացությունը ԼՄԲ կողմից հայտարարված «խտանյութում պարունակվող մետաղների համար ամսական միջին գներ» հասկացության հետ,

Առհասարակ, ՀՀ ֆինանսների նախարարության կողմից չի հրապարակվում խտանյութի միջազգային միջին գները, ՀՀ ֆինանսների նախարարությունը հրապարակում է խտանյութում պարունակվող մետաղների համար ամսական միջին գները,

Օրենքի 18-րդ հոդվածի 2-րդ կետի 3-րդ պարբերությունը, սահմանում է, որ հարկային մարմինը վերահաշվարկ իրականացնելիս պետք է հիմք ընդունի խտանյութի միջազգային միջին գները ԼՄԲ տվյալների հիման վրա և ոչ թե արտատալը ԼՄԲ տվյալները:

Մինչդեռ, հարկային մարմինը սխալ է մեկնաբանել Օրենքի 18-րդ հոդվածի 2-րդ կետի 3-րդ պարբերությունը, մասնավորապես, սխալ է մեկնաբանել «խտանյութի միջազգային միջին գին» հասկացությունը, ինչի արդյունքում հիմք է ընդունել ԼՄԲ կողմից հայտարարված «խտանյութում պարունակվող մետաղների համար ամսական միջին գները» և դրա հիման վրա կատարել վերահաշվարկ:

Այնուամենայնիվ, եթե նույնիսկ մի պահ պատկերացնենք, որ հարկային մարմինը ճիշտ է կատարել վերահաշվարկը, ապա առնվազն անհասկանալի է կիրառված տուգանքն ու տույժերը, քանի որ ինչպես նշվել է վերևում հարկ վճարող ոչ միային պարտավոր չէ, այլև իրավունք չունի իր հաշվարկում խտանյութի արտադրանքի իրացումից հասույթը որոշել միջազգային միջին գների հիման վրա: Թե Օրենքը, թե ՀՀ կառավարության որոշումը պահանջում են խտանյութի արտադրանքի իրացումից հասույթը որոշել պայմանագրով սահմանված ֆիզիկական ծավալի և դրա համար պայմանագրով որոշված գնի հիման վրա:

Չնայած 3.1.2 կետում նշվածին, ըստ որի Ընկերությունը որևէ խախտում ռոյալթիի մասով թույլ չի տվել, առկա են նաև սխալներ հաշվարկների մասով: Էլեկտրոնային կրիչով ներկայացված ֆայլում G7 տողում տեղադրվել է իրականությանը չհամապատասխանող տվյալ, մասնավորապես, «Ոսկու պարունակությունը գ/տ» տողում նշվել է «16», մինչդեռ ոսկու պարունակությունը կազմել է «0,16»: Այս տվյալի փոփոխությունը էապես ազդում է հաշվարկված մեծության վրա: Օգոստոս ամսվա համար MRI գնորդին առաքումներում պարունակվող մետաղների վերջնական տվյալները բացակայում են:

Ստուգման ակտին կից ներկայացված էլեկտրոնային կրիչում առկա էքսել ֆայլում բերված հաշվարկում սխալ են հաշվարկվել վերջնահաշվարկի համար կիրառվող գները (եթե նույնիսկ համարենք, որ 3.1.2 կետում նշված հանգամանքները առկա չեն և հար-

կային մարմինը ճիշտ է մեկնաբանել և կիրառել Օրենքը): Կարգի 4-րդ կետի 2-րդ ենթակետը, որպես մատակարարված խտանյութի ֆիզիկական ծավալի գին, հիմք է ընդունում խտանյութի մատակարարման պայմանագրին համապատասխան ըստ գնորոշման ժամանակահատվածի և գնանշումների (պայմանագրին համապատասխան կատարվող վերջնահաշվարկի արդյունքներով) որոշված պայմանագրի գինը: Մինչդեռ, հարկային մարմնի կողմից հիմք է ընդունվել ոչ թե վերջնահաշվարկն ընդգրկող ամսվա, այլ առաքման ամսվա ԼՄԲ կողմից հրապարակված մետաղների միջին գները:

Արդյունքում, վերահաշվարկը սխալ է կատարվել, ինչի արդյունքում Ռոյալթիի համար հաշվարկված հասույթի գումարը (հաշվի առնելով վերջնահաշվարկների ազդեցությունը) կազմում է 59.943.514.563 դրամ, ինչը 3,8 մլրդ դրամով պակաս է Հարկայինի կողմից ներկայացված հաշվարկից:

ՈՉ ՌԵԶԻԴԵՆՏԻ ՇԱՀՈՒԹԱՀԱՐԿԻ ՄԱՍԻՆ:

Ստուգման ակտի 24-րդ կետ. «Ստուգման ներկայացված հաշվապահական հաշվառման սկզբնական փաստաթղթերի և կատարված ձևակերպումների ստուգումից պարզվեց, որ «ՎՏԲ Բանկ (Հայաստան)» ՓԲԸ-ի և «Թեղուտ» ՓԲԸ-ի միջև 22.11.2011թ. կնքվել է թիվ 202 վարկային պայմանագիրը, որի 9.1 կետը (Պայմանագրի իրավունքներն ու պարտականությունները) 13-րդ ենթակետի համաձայն վարկառուն պարտավորվում է ներկայացնել բանկի կողմից ընդունելի հաշվետվություն շրջակա միջավայրի վրա: Նախագծի ազդեցության գնահատականի վերաբերյալ, որը ՄՖԿ-ի սկզբունքներին համապատասխան նախապատրաստվել է բանկի հետ նախօրոք համաձայնեցված կազմակերպության կողմից:

Այս պայմաններում 23.07.2013թ. դանիական «Էքսպորտ կրեդիտ ֆոնդեն» («Export Kredit Fonden» EKF) կազմակերպության հետ կնքվել է երկկողմ համաձայնագիր՝ «ԹԵՂՈՒՏ ՊՂՆԶԱՄՈԼԻԲԴԵՆԱՅԻՆ ՆԱԽԱԳԾԻ ազդեցությունը բնապահպանական և սոցիալական կայունության վրա» վերաբերյալ, որը կնքելով կողմերը նախանշում և պաշտոնապես համաձայնեցնում են Նախագծի բնապահպանական և սոցիալական չափանիշները: Այդ համաձայնագիրը նաև ներառում է իր մեջ բնապահպանական և սոցիալական ծրագրերի իրականացման պլան, որը նկարագրում է գործողությունները, պարտականությունները և ժամկետները, որոնք պետք է իրականացվեն <<Թեղուտ>> ծրագրի շինարարության և շահագործման փուլերում: Երկկողմ համաձայնագրի իրականացումը հանդիսանում է պայման, որպեսզի EKF-ը մասնակցի Նախագծին և դրա համար սույն համաձայնագիրը պետք է դառնա «Թեղուտ» ՓԲԸ-ի և ՎՏԲ Բանկի միջև կնքված վարկային պայմանագրի հավելվածի (որով պայմանագրում փոփոխություն կկատարվի) անբաժանելի մաս: Միաժամանակ, Թեղուտ ՓԲԸ-ն հաստատում է, որ համաձայն է, որ համաձայնագրի խախտման դեպքում EKF-ն իրավունք ունի պահանջելու, որպեսզի վարկառուն ժամկետից շուտ մարի այն վարկային պարտավորությունը, որը նախատեսված է «Թեղուտ» ՓԲԸ-ի և ՎՏԲ Բանկի միջև կնքված վարկային պայմաններով: Թեղուտը պետք է վարձի միջազգայնորեն ճանաչված խորհրդատուի, որն ընդունելի կլինի EKF-ին: Խորհրդատուն պետք է մշակի բնապահպանական և սոցիալական ծրագրերի պլանը (միջոցառումների կատարման մեթոդներն ու միջոցները), որը պետք է համաձայնեցվի EKF-ի հետ: EKF-ը կդիտարկի (կհսկի) պլանով (գործնական օգտագործման փաստաթղթի տեսքով) իրականացվող նախագծի համապատասխանությունը ՄՖԿ ստանդարտներին: Այս ծառայության համար 2013թ. հուլիս ամսին «Թեղուտ» ՓԲԸ-ն «Էքսպորտ կրեդիտ ֆոնդեն» կազմակերպությանը փոխանցել է 2.924.040 ԱՄՆ դոլար կամ 1.198.563.996 դրամ:

Նշված ծառայությունները «Շահութահարկի մասին» ՀՀ օրենքի 53-րդ հոդվածի 4-րդ կետի ե) ենթակետի և «Ոչ ռեզիդենտների շահութահարկի հաշվարկման և վճարման

կարգի մասին» 2.4.1.1. կետի համաձայն համարվում են հայաստանյան աղբյուրներից ստացված այլ եկամուտներ, ըստ որոնց այլ եկամուտներ են համարվում նույն հոդվածի նախորդ կետերում չնշված եկամուտները, որոնք մասնավորապես ստացված են ցանկացած գիտական, արդյունաբերական կամ առևտրային նախագծի պլանի, պրոցեսի կամ համատեղ ձեռնարկի ղեկավարումն իրականացնելու հետ կապված խորհրդատվությունների, օգնության և այլ ծառայությունների դիմաց: Ընկերության կողմից 2013թ.-ի համար հարկային մարմին ներկայացված կազմակերպության կողմից ոչ ռեզիդենտին վճարված եկամուտների, պահված շահութահարկի ամփոփ հաշվարկում հուլիս ամսին ոչ ռեզիդենտներին վճարված եկամուտների (հարկվող օբյեկտի) մեջ ներառվել է վերը նշված 1198563996 դրամ գումարը, սակայն ոչ ռեզիդենտի շահութահարկ չի հաշվարկվել: Խախտվել է «Շահութահարկի մասին» ՀՀ օրենքի 57-րդ հոդվածի 1-ին կետի պահանջները, համաձայն որի ոչ ռեզիդենտ կազմակերպությունների կողմից մատուցվող այլ ծառայությունների դիմաց ստացված եկամուտներից վճարման աղբյուրի մոտ նույն օրենքի 64 հոդվածով սահմանված կարգով հարկային գործակալները շահութահարկը պահում (գանձում) են 20 տոկոս դրույքաչափով: Այդ խախտման հետևանքով 2013-ի համար հարկային մարմին ներկայացված կազմակերպության կողմից ոչ ռեզիդենտին վճարված եկամուտների պահված շահութահարկի ամփոփ հաշվարկում ոչ ռեզիդենտի շահութահարկի գումարները պակաս են հաշվարկվել 239712799 դրամի չափով, որը «Շահութահարկի մասին» ՀՀ օրենքի 66-րդ հոդվածի համաձայն ենթակա է վճարման բյուջե:

«Հարկերի մասին» ՀՀ օրենքի 27-րդ հոդվածով 50 տոկոս տուգանք չի կիրառվում հարկվող օբյեկտը ցույց տրված լինելու պատճառով:

«Հարկերի մասին» ՀՀ օրենքի 25-րդ հոդվածի համաձայն հաշվառումը սահմանված կարգի խախտումներով վարելու, հաշվարկները սխալ կազմելու համար գանձվում է այդ խախտումների հետևանքով պակաս հաշվարկված գումարի 10 տոկոսի չափով, որը կազմում է ընդամենը 23971280 դրամ:

«Հարկերի մասին» ՀՀ օրենքի 23-րդ հոդվածով սահմանված տույժեր չեն հաշվարկվում անձնական հաշվի քարտերում առկա գերավճարի պատճառով:

Ընդամենը ոչ ռեզիդենտի շահութահարկի գծով ենթակա է լրացուցիչ գանձման բյուջե 263684079 դրամ:»:

Ստուգման ակտի 24-րդ կետի անվավերության հիմքերը.

Ոչ ռեզիդենտի շահութահարկի մասով անվավերության հիմքը կրկին «Վարչարարության հիմունքների և վարչական վարույթի մասին» ՀՀ օրենքի 63-րդ հոդվածի 1-ին մասն է, Ակտն ընդունվել է օրենքի խախտմամբ և սխալ մեկնաբանմամբ:

Ստուգման ակտի 24-րդ կետը անվավեր է, քանի որ սխալ է մեկնաբանվել «Շահութահարկի մասին» ՀՀ օրենքի 53-րդ հոդվածի 4-րդ մասի «ե» ենթակետը, բազմակողմանի, լրիվ և օբյեկտիվ չի ուսումնասիրվել և սխալ է գնահատել 23.07.2013թ. դանիական «Էքսպորտ կրեդիտ ֆոնդեն» կազմակերպության հետ կնքված համաձայնագիրը:

«Շահութահարկի մասին» ՀՀ օրենքի 53-րդ հոդվածի 4-րդ մասի «ե» ենթակետի համաձայն՝

«Այլ եկամուտներ են համարվում սույն հոդվածի նախորդ կետերում չնշված եկամուտները, որոնք մասնավորապես ստացված են՝

ե) ցանկացած գիտական, արդյունաբերական կամ առևտրային նախագծի, պլանի, պրոցեսի կամ համատեղ ձեռնարկի ղեկավարումն իրականացնելու հետ կապված խորհրդատվությունների, օգնության և այլ ծառայությունների դիմաց:»:

Այսպիսով, այս նորմի կիրառման համար անհրաժեշտ է, որպեսզի ոչ ռեզիդենտը մատուցի գիտական, արդյունաբերական կամ առևտրային նախագծի, պլանի, պրոցեսի կամ համատեղ ձեռնարկի ղեկավարումն իրականացնելու հետ կապված որևէ ծառայություն:

23.07.2013թ. դանիական «Էքսպորտ կրեդիտ ֆոնդեն» կազմակերպության հետ կնքված անգլիալեզու համաձայնագիրը պատշաճ չի ուսումնասիրվել և գնահատվել: Նշված համաձայնագրի 1-ին կետի համաձայն՝ Թեղուտը պետք է ներգրավի միջազգայնորեն ճանաչված խորհրդատուի, որը կհաստատվի ԷԿՖ-ի կողմից: Համաձայնագրի 2-րդ կետի համաձայն՝ Խորհրդատուն պետք է կազմի հետևյալ նախագծերը՝ կենսաբազմազանության մեթոդոլոգիայի նախագծում, սոցիալական և առողջապահական նվազագույն պահանջների հսկողության նախագծում, ջրի կառավարման պլան, թափոնների կառավարման պլան և այլն:

Վերոգրյալից հետևում է, որ ԷԿՖ-ի կողմից «Թեղուտ» ՓԲԸ-ին որևէ ծառայություն չի մատուցվել, դրանք մատուցվել են խորհրդատուի կողմից: Ավելին, համաձայն 23.07.2013թ-ի ինվոյսի, որը դուրս է գրվել ԷԿՖ-ի կողմից «Թեղուտ» ՓԲԸ-ին, նշված է, որ 2 924 040 ԱՄՆ դոլարը վճարվում է որպես պրեմիում: Այսինքն, խոսք չկա մատուցված ծառայության մասին: Բացի դա, առկա BNP PARIBAS FORTIS բանկի կողմից ՎՏԲ Հայաստան բանկին ուղարկված գրություն, որը վերնագրված է Debit Note (EKF premium), ըստ որի հղում է կատարվում BNP PARIBAS FORTIS բանկի կողմից ՎՏԲ Հայաստան բանկի միջև 18.07.2013թ-ի կնքված անհատական վարկային համաձայնագրի 6.1 կետին, ըստ որի ԷԿՖ-ի 2 924 040 ԱՄՆ դոլարի պրեմիումը ենթակա է վճարման BNP PARIBAS FORTIS բանկին վճարման: Այսինքն, պրեմիումի վերջնական ստացողը նույնիսկ ԷԿՖ-ը չէ:

Այս համատեքստում, կրկին ակնհայտ է, որ սխալ է գնահատվել համաձայնագիրը, չի պարզվել դրա էությունը, չեն ուսումնասիրվել լրացուցիչ փաստաթղթեր, որի արդյունքում ստուգող տեսուչները սխալ են մեկնաբանել «Շահութահարկի մասին» ՀՀ օրենքի 53-րդ հոդվածի 4-րդ մասի «ե» ենթակետը և արձանագրել են ԷԿՖ-ի կողմից ծառայությունների մատուցում «Թեղուտ» ՓԲԸ-ին, մինչդեռ նման ծառայություններ և առհասարակ ծառայություններ չեն մատուցվել:

Այնուհետև ընկերության կողմից ներկայացվել է գանգատի լրացում, որում մասնավորապես հայտնվել է հետևյալը.

Ստուգման ակտի 24-րդ կետում Ստուգող մարմնի կողմից տրվել է «ՎՏԲ Հայաստան Բանկ» ՓԲԸ և Ընկերության միջև 2011 թվականի նոյեմբերի 22-ին կնքված № 202 Վարկային պայմանագրի (այսուհետ՝ Վարկային պայմանագիր) շրջանակներում տրամադրվող վարկային միջոցների նկատմամբ բանկի հաշվարկային տոկոսադրույքը Վարկային պայմանագրով սահմանված կարգով ու պայմաններով իջեցնելու նպատակով բանկի կողմից համապատասխան ֆոնդեր ներգրավելու համար պահանջվող նվազագույն պայմանների ապահովման համար կնքված՝ միմյանց հետ փոխկապակցված բարդ գործարքներից միայն մեկի նկարագրությունը, որը, սակայն, ամբողջությամբ չի բացահայտում բազմակողմանի գործարքի էությունը և դրա բոլոր մասնակիցների փոխադարձ գործողությունները: Ստորև բերվում են հիշյալ Ընկերությանը տրամադրված վարկային միջոցների նկատմամբ «ՎՏԲ Հայաստան Բանկ» ՓԲԸ (այսուհետ՝ Բանկ) հաշվարկային տոկոսադրույքը իջեցնելու գործարքի մանրամասները.

ա) Վարկային պայմանագրի 9.1 կետի (Վարկառուի պարտավորությունները) 13-րդ ենթակետի համաձայն Վարկառուն (Ընկերությունը) պարտավորվել է Բանկին ներկայացնել Բանկի հետ նախապես համաձայնեցված կարգով ընտրված կազմակերպության կողմից Միջազգային Ֆինանսական Կորպորացիայի սկզբունքներին (Equator Principles)

համապատասխան կազմված՝ շրջակա միջավայրի վրա Ծրագրի ազդեցության գնահատման վերաբերյալ հաշվետվությունը:

Նույն կետի 27-րդ ենթակետի համաձայն՝ Վարկառուն (Ընկերությունը) պարտավորվել է կրել բանկի կողմից օտարերկրյա միջոցների (ֆոնդերի) ներգրավման հետ կապված բոլոր ծախսերը: Հարկ է նշել, որ Վարկային պայմանագրի սույն ենթակետում որպես նախապայման դիտարկվում է Վարկառուի կողմից Վարկային պայմանագրի 9.1 կետի 13-րդ ենթակետի պահանջի կատարումը:

Վարկային պայմանագրի 6.1.1 կետը՝ Ընկերության և Բանկի միջև 02.09.2014թ՝ կնքված՝ Վարկային պայմանագրում փոփոխություններ և լրացումներ կատարելու մասին համաձայնագրով փոփոխված խմբագրությամբ, սահմանում է Բանկի կամ ՎՏԲ Բանկ ԲԲԸ կողմից օտարերկրյա ֆոնդավորման ստացման պարագայում Ընկերությանը տրամադրված վարկային միջոցների նկատմամբ Բանկի հաշվարկային տոկոսադրույքի իջեցնելու չափը: Միաժամանակ, Վարկային պայմանագրում փոփոխություններ և լրացումներ կատարելու մասին հիշյալ համաձայնագրի 5-րդ կետի համաձայն՝ Ընկերությանը տրամադրված վարկային միջոցների նկատմամբ Բանկի հաշվարկային տոկոսադրույքը իջեցում չի կատարվի մինչև Վարկառուն չհատուցի օտարերկրյա ֆոնդավորման հետ կապված բոլոր ծախսերը:

բ) Դանիական EKF (Danmarks Eksportkredit, անգլերեն՝ Denmark Export Credit Agency) կազմակերպությունը Դանիայի Թագավորության կողմից հիմնադրված արտահանման վարկավորման գործակալություն (հիմնադրամ) է, որը Դանիայի Թագավորության օրենսդրությամբ սահմանված կարգով՝ որպես երրորդ անձ մասնակցում է Դանիայի Թագավորությունում գրանցված իրավաբանական անձանց կողմից արտադրանքի իրացման գործարքներում, ստուգում է գնորդի գործունեության համապատասխանությունը իր կողմից հռչակված ու հետապնդվող՝ բնապահպանական, աշխատանքի անվտանգության և սոցիալական ուղղվածության չափորոշիչներին և դրական արդյունքի դեպքում՝ որոշակի պարգևավճարի (Premium) դիմաց, կազմակերպում է գնորդի վարկավորումը՝ կոնկրետ արտադրանքը ձեռք բերելու համար:

Ընկերության և EKF կազմակերպության միջև 2013 թվականի հուլիսի 23-ին կնքված՝ Թեղուտի պղինձ-մոլիբդենային ծրագրի բնապահպանական և սոցիալական կայունության վերաբերյալ երկկողմանի համաձայնագրով (Bilateral Agreement between Teghout cjsc and EKF regarding environmental and social sustainability on the Teghout copper-molybdenum project) (այսուհետ՝ Համաձայնագիր) EKF կազմակերպությունը հայտարարել է այն պարտադիր պահանջները (այդ թվում՝ բնապահպանական ու սոցիալական կայունության ծրագրի իրականացումն և ISO 14001 ու OHSAS 18001 ստանդարտներին համապատասխանելու ուղղությամբ ծրագրի իրականացումը՝ Conditions Prior to Financial Close) որոնց պետք է համապատասխանի Ընկերությունը, որպեսզի EKF կազմակերպությունը որոշում կայացնի մասնակցել Ընկերության և ՎՏԲ Բանկ ԲԲԸ միջև կնքված վարկային պայմանագրի շրջանակներում գործող ֆինանսավորման ծրագրին: Համաձայնագրի մի շարք դրույթներ (մասնավորապես՝ նախաբանի 4-րդ և 5-րդ պարբերությունները, Conditions Prior to Financial Close բաժինը) ուղիղ հղում են պարունակում Ընկերության և ՎՏԲ խմբի միջև առկա վարկային պայմանագրին, իսկ Համաձայնագրի վերջաբանի համաձայն՝ կողմերի միջև Համաձայնագրի շուրջ ծագած բոլոր վեճերը լուծվում են Ընկերության և ՎՏԲ խմբի միջև առկա վարկային պայմանագրի համապատասխան բաժնով սահմանված կարգով:

Հարկ է հատուկ նշել, որ Համաձայնագրով չի սահմանվել EKF կազմակերպության կողմից Ընկերությանը որևէ ծառայություն մատուցելու որևէ պայման, բացի այդ Համաձայնագրի շրջանակներում Ընկերությունը EKF կազմակերպությունից որևէ ծառայություն

չի ստացել: Ավելին, ներկայացված հաշվի (ինվոյսի) հիման վրա Ընկերությունը EKF կազմակերպության օգտին վճարել է համապատասխան պարգևավճարը (Premium), այնուհետև ներգրավելով մասնագիտացված խորհրդատվական ու այլ կազմակերպությունների (այդ թվում՝ միջազգային ճանաչում ունեցող) ապահովել է իր գործունեության՝ EKF կազմակերպության կողմից առաջադրված չափորոշիչներին համապատասխանության վերաբերյալ հաշվետվությունների ու այլ փաստաթղթերի կազմումը (ստացումը) և դրանք Բանկին ու EKF կազմակերպությանը տրամադրումը: Արդյունքում, EKF կազմակերպությունը համաձայնել է մասնակցել Ընկերության ֆինանսավորմանը և կազմակերպել է Դանիայի կենսաթոշակային հիմնադրամի գումարները Բելգիական BNP Paribas բանկի միջոցով ֆոնդավորման եղանակով ՎՏԲ խմբին տրամադրումը՝ որպես վարկային ֆինանսավորում Ընկերության կողմից Դանիական արտադրող հանդիսացող FLSmidth ընկերության արտադրանքի ձեռք բերման համար:

ՎՏԲ խումբը Բելգիական BNP Paribas բանկից ստանալով ավելի մատչելի ֆինանսական միջոցներ, իջեցրել է Բանկի և Ընկերության միջև կնքված Վարկային պայմանագրի համաձայն տրամադրված դրամական միջոցների նկատմամբ հաշվարկվող տոկոսադրույքը՝ համապատասխան փոփոխություններ կատարելով Վարկային պայմանագրում, ինչը ձևակերպվել է Բանկի և Ընկերության միջև 02.09.2014թ" կնքված՝ Վարկային պայմանագրում փոփոխություններ և լրացումներ կատարելու մասին համաձայնագրով:

գ) Ստուգման ակտի 24-րդ կետում Ստուգող մարմինը հիմնականում ճիշտ է նկարագրել վերոհիշյալ գործարքը, անգամ նշել է, որ Ընկերության կողմից Համաձայնագրի պայմանների խախտման (այսինքն՝ Բնապահպանական և Սոցիալական կայունության ծրագրով նախատեսված հաջորդական գործողությունները չկատարելու) դեպքում EKF կազմակերպությունն իրավունք ունի պահանջել, որպեսզի Վարկառուն (Ընկերությունը) ժամկետից շուտ մարի այն վարկային պարտավորությունը, որը նախատեսված է Ընկերության և ՎՏԲ բանկի միջև կնքված Վարկային պայմանագրով: Այս դրվագը լրացուցիչ ապացույցն է այն փաստի, որ Ընկերության և EKF կազմակերպության միջև կնքված գործարքը (Համաձայնագիրը) ունի զուտ ֆինանսական բնույթ, որով Բանկի կողմից Ընկերությանն առաջադրված բազմաթիվ պահանջներին ավելացել է նաև Բնապահպանական և Սոցիալական կայունության ծրագրին համապատասխանության ապահովումը, այլապես կառաջանա Բանկի հանդեպ Ընկերության պարտավորության ոչ պատշաճ կատարման ռիսկ՝ բոլոր հնարավոր հետևանքներով:

Այս ամենի հետ մեկտեղ, EKF կազմակերպության, որպես Դանիական արտադրաման վարկավորման գործակալության հիմնական գործառնության, այն է՝ ստուգել Դանիական արտադրողների կողմից իրացվող արտադրանքի հնարավոր գնորդների գործունեության համապատասխանությունը իր կողմից հռչակված չափորոշիչներին և դրական արդյունքի դեպքում մասնակցել նրանց վարկավորմանը, Ստուգող մարմինը որակել է որպես «Ընկերությանը ծառայության մատուցում», մինչդեռ, ինչպես արդեն նշվել է վերը, EKF կազմակերպությունը Ընկերությանը որևէ ծառայություն չի մատուցել, առկա չէ հնարավոր ծառայությունների ստացումը հավաստող որևէ ակտ կամ այլ ապացույց:

դ) «Շահութահարկի մասին» ՀՀ օրենքի 57-րդ հոդվածի 1-ին մասը, սահմանելով հարկային գործակալների կողմից Հայաստանի Հանրապետությունում ոչ ռեզիդենտ հանդիսացող անձանց՝ հայաստանյան աղբյուրներից ստացած եկամուտներից շահութահարկը վճարման աղբյուրի մոտ պահելու (գանձելու) պարտավորությունը, միաժամանակ սահմանել է նաև այդ շահութահարկի դրույքաչափերն ըստ եկամտի առանձին տեսակների: Հատկանշական է այն հանգամանքը, որ հիշյալ իրավանորմում բերված եկամուտների տեսակների շարքում բացակայում է պարգևավճարը (Premium)՝

որպես շահութահարկով հարկման ենթակա եկամտի տեսակ: Հետևաբար, մեր խորին համոզմամբ, Ընկերության ֆինանսավորմանը վերոհիշյալ (սույն կետի «բ» ենթակետով նկարագրված) եղանակով մասնակցության համար EKF կազմակերպությանը որպես պարգևավճար (Premium) վճարված եկամտի գծով Ընկերությունը՝ որպես հարկային գործակալ, ընդհանրապես չպետք է կրի հայաստանյան աղբյուրներից ստացած եկամտներից ոչ ռեզիդենտի շահութահարկը պահելու (գանձելու) պարտավորություն:

Եթե մի պահ փորձենք անալոգիա կիրառել, որը «Իրավական ակտերի մասին» ՀՀ օրենքի 88-րդ հոդվածի համաձայն հնարավոր է կիրառել համապատասխան արգելքների բացակայության պարագայում և միայն օրենքով հատուկ նախատեսված դեպքերում, իսկ «Շահութահարկի մասին» ՀՀ օրենքը և հարկային հարաբերությունները կարգավորող այլ իրավական ակտերը չեն նախատեսում անալոգիայի կիրառման որևէ հնարավորություն, այնուամենայնիվ, կարող ենք արձանագրել, որ Ընկերության ֆինանսավորմանը մասնակցության համար EKF կազմակերպությանը վճարված պարգևավճարը (Premium) իր էությամբ դասվում է վարկավորման (վարկի տրամադրման) նպատակով կատարվող կոմիսիոն վճարների շարքին, որը բանկային տոկոսներին (տոկոսավճարներին) հավասարեցված եկամուտ է: Անգամ այս դեպքում կստացվի, որ Հայաստանի Հանրապետությունում ոչ ռեզիդենտի կողմից հայաստանյան աղբյուրից ստացվող՝ որպես բանկային տոկոսներին հավասարեցված եկամտի գծով շահութահարկը հարկային գործակալի կողմից վճարման աղբյուրի մոտ պետք է պահվի (գանձվի) եկամտի ընդհանուր գումարի 10 տոկոսի չափով:

Այսպիսով, Ստուգող մարմնի կողմից սխալ է գնահատվել «ՎՏԲ Հայաստան Բանկ» ՓԲԸ և Ընկերության միջև 2011 թվականի նոյեմբերի 22-ին կնքված № 202 Վարկային պայմանագրի շրջանակներում տրամադրվող վարկային միջոցների նկատմամբ բանկի հաշվարկային տոկոսադրույքը իջեցնելու նպատակով՝ համապատասխան ֆոնդեր ներգրավելու համար, Ընկերության և EKF կազմակերպության միջև 2013 թվականի հուլիսի 23-ին կնքված՝ Թեղուտի պղինձ-մոլիբդենային ծրագրի բնապահպանական և սոցիալական կայունության վերաբերյալ երկկողմանի համաձայնագիրը, չի պարզվել դրա էությունը, ինչի արդյունքում Ընկերությանն անհիմն առաջադրվել է օրենքով սահմանվածից ավել հարկ ու համապատասխան տույժեր վճարելու լրացուցիչ պարտավորություն:

Ելնելով վերոգրյալից՝ գանգատաբերը խնդրում է անվավեր ճանաչելն ՀՀ ՊԵԿ ԽՀՎ կողմից 27.01.2017թ.-ին կազմված թիվ 1011489 ստուգման ակտը:

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 31.10.2016թ. N1011489 հանձնարարագրի համաձայն՝ «Թեղուտ» ՓԲԸ-ում (այսուհետ՝ նաև Ընկերություն) կատարվել է բյուջեի հետ փոխհարաբերությունների և հարկային մարմնի կողմից վերահսկվող ՀՀ օրենսդրության առանձին պահանջների կատարման ճշտության ստուգում: Արդյունքում կազմվել է ՀՀ ԿԱ ՊԵԿ ԽՀՎ ՀՏ 27.01.2017թ. N1011489 ակտը (այսուհետ նաև՝ Ակտ):

1. Ակտի 1-ին կետով մասնավորապես արձանագրվել է, որ Ընկերության կողմից ներկայացված հաշվապահական հաշվառման սկզբնական փաստաթղթերի և հարկային մարմին ներկայացված 2015թ. շահութահարկի հաշվարկում արտացոլված տվյալների համադրմամբ պարզվեց, որ ընկերությունը համախառն եկամտից նվազեցրել է

սեփականության իրավունքով իրեն չպատկանող (պետական գրանցում չստացած) շենքերի ամորտիզացիոն մասհանումների գումարները՝ ընդամենը 1.269.253.327 դրամ: Խախտվել է «Շահութահարկի մասին» ՀՀ օրենքի 12-րդ և 12.1-րդ հոդվածների 1-ին մասի պահանջները, ըստ որոնց հարկվող շահույթը որոշելիս համախառն եկամուտը նվազեցվում է մաշվածքի ենթակա, սեփականության իրավունքով հարկատուին պատկանող կամ երկարաժամկետ ֆինանսական վարձակալությամբ (լիզինգով) վերցված ոչ ընթացիկ ակտիվների (այդ թվում հիմնական միջոցների և ոչ նյութական ակտիվների) ամորտիզացիոն մասհանումների գումարի չափով: Նշված խախտման հետևանքով 2015թ. շահութահարկի հաշվարկում համախառն եկամտից նվազեցումներն ավել են ցույց տրվել 1.269.253.327 դրամի չափով:

Վերոգրյալի կապակցությամբ հարկ է նշել հետևյալը.

«Շահութահարկի մասին» ՀՀ օրենքի՝

- 3-րդ հոդվածի 1-ին կետի համաձայն՝ շահութահարկը որոշելիս հաշվառումն իրականացվում է հաշվապահական հաշվառումը և ֆինանսական հաշվետվությունները կարգավորող օրենքներով և այլ իրավական ակտերով սահմանված սկզբունքների և կանոնների հիման վրա, եթե նույն օրենքով չեն նախատեսվում դրանց կիրառման առանձնահատկությունները,

- 10-րդ հոդվածի 1-ին կետի համաձայն՝ հարկվող շահույթը որոշելիս համախառն եկամուտը նվազեցվում է դրա ստացման հետ կապված անհրաժեշտ և փաստաթղթերով հիմնավորված ծախսերի չափով,

- 10-րդ հոդվածի 2-րդ կետի «դ» ենթակետի համաձայն՝ ծախսերի թվին են դասվում, մասնավորապես՝ ամորտիզացիոն մասհանումները.

- 12-րդ հոդվածի 1-ին կետի համաձայն՝ հարկվող շահույթը որոշելիս համախառն եկամուտը նվազեցվում է մաշվածքի ենթակա սեփականության իրավունքով հարկատուին պատկանող կամ երկարաժամկետ ֆինանսական վարձակալությամբ (լիզինգով) վերցված հիմնական միջոցների և ոչ նյութական ակտիվների ամորտիզացիոն մասհանումների գումարի չափով՝ նույն հոդվածի 2-րդ, 3-րդ կամ 4-րդ կետերով սահմանված ժամկետներում:

- 12¹-րդ հոդվածի համաձայն՝ 2014 թվականի հունվարի 1-ից հետո հարկվող շահույթը որոշելիս համախառն եկամուտը նվազեցվում է մաշվածքի ենթակա, սեփականության իրավունքով հարկատուին պատկանող կամ երկարաժամկետ ֆինանսական վարձակալությամբ (լիզինգով) վերցված ոչ ընթացիկ ակտիվների (այդ թվում՝ հիմնական միջոցների և ոչ նյութական ակտիվների) ամորտիզացիոն մասհանումների գումարի չափով՝ նույն հոդվածի 2-րդ, 3-րդ կամ 4-րդ մասերով սահմանված կարգով:

«Իրավական ակտերի մասին» ՀՀ օրենքի՝

- 42-րդ հոդվածի 1-ին մասի համաձայն՝ իրավական ակտում պետք է կիրառվեն նորմատիվ իրավական ակտերով սահմանված կամ հանրաձանոթ հասկացություններ կամ տերմիններ,

- 36-րդ հոդվածի 4-րդ մասի համաձայն՝ նորմատիվ իրավական ակտում միևնույն հասկացությունը սահմանելիս կամ միևնույն միտքն արտահայտելիս պետք է կիրառվեն միևնույն բառերը, տերմինները կամ բառակապակցությունները՝ որոշակի հերթականությամբ: Իրավական ակտում տարբեր հասկացությունները չեն կարող օգտագործվել միևնույն տերմինով:

ՀՀ քաղաքացիական օրենսգրքի (այսուհետ նաև Օրենսգիրք)՝

- 163-րդ հոդվածի համաձայն՝ սեփականության իրավունքը սուբյեկտի՝ օրենքով և այլ իրավական ակտերով ճանաչված ու պահպանվող իրավունքն է՝ իր հայեցողությամբ տիրապետելու, օգտագործելու և տնօրինելու իրեն պատկանող գույքը,

- 134-րդ հոդվածի համաձայն՝ անշարժ գույք են համարվում հողամասերը, ընդերքի մասերը, մեկուսի ջրային օբյեկտները, անտառները, բազմամյա տնկիները, ստորգետնյա և վերգետնյա շենքերը, շինությունները և հողին ամրակցված այլ գույքը, այսինքն՝ այն օբյեկտները, որոնք անհնար է հողից անջատել՝ առանց այդ գույքին կամ հողամասին վնաս պատճառելու կամ դրանց նշանակության փոփոխման, դադարման կամ նպատակային նշանակությամբ հետագա օգտագործման անհնարինության,

- 135-րդ հոդվածի 1-ին մասի համաձայն՝ համաձայն՝ անշարժ գույքի նկատմամբ սեփականության իրավունքը և այլ գույքային իրավունքները, այդ իրավունքների սահմանափակումները, դրանց ծագումը, փոխանցումն ու դադարումը ենթակա են պետական գրանցման: Գրանցման ենթակա են՝ անշարժ գույքի նկատմամբ սեփականության իրավունքը, օգտագործման իրավունքը, հիփոթեքը, սերվիտուտները, ինչպես նաև սույն օրենսգրքով և այլ օրենքներով նախատեսված դեպքերում՝ այլ իրավունքները: Նույն հոդվածի 3-րդ մասի համաձայն՝ գույքի նկատմամբ իրավունքների պետական գրանցման կարգը և դրանց գրանցումը մերժելու հիմքերը սահմանվում են օրենքով,

- 173-րդ հոդվածի համաձայն՝ նոր ստեղծված անշարժ գույքի նկատմամբ սեփականության իրավունքը ծագում է դրա պետական գրանցման պահից,

- 302-րդ հոդվածի համաձայն՝ գործարքներից ծագող իրավունքների պետական գրանցման պահանջը չպահպանելը հանգեցնում է դրա անվավերության: Նման գործարքն առոչինչ է:

«Հայաստանի Հանրապետությունում ստուգումների կազմակերպման և անցկացման մասին» ՀՀ օրենքի՝

- 6-րդ հոդվածի 2-րդ մասի համաձայն՝ ակտում նշվում են մասնավորապես՝ ստուգմամբ բացահայտված խախտումները, խախտումների նկարագրությունը, խախտման ժամկետը (եթե հնարավոր է որոշել) և այն իրավական նորմերը, որոնց պահանջները չեն կատարվել,

- 7-րդ հոդվածի համաձայն՝ ստուգումն իրականացնող անձինք իրենց լիազորություններն իրականացնելիս իրավունք ունեն, մասնավորապես՝ պահանջել փաստաթղթեր, տվյալներ և այլ տեղեկություններ, բացատրություններ, տեղեկանքներ, որոնք անմիջականորեն առնչվում են իրենց իրավասության շրջանակներում իրականացվող ստուգման նպատակներին, վերցնել փաստաթղթեր, կրկնօրինակներ, լուսապատճեններ, իրեր, փորձանմուշներ և այլ անհրաժեշտ նյութեր, որոնք անմիջականորեն առնչվում են ստուգման նպատակներին և չեն խոչընդոտում տնտեսավարող սուբյեկտի բնականոն աշխատանքին: Փաստաթղթերը վերցնելիս ստուգում իրականացնող պաշտոնատար անձինք կնիքով կնքում են դրանց կրկնօրինակները և հանձնում տնտեսավարող սուբյեկտի ներկայացուցիչներին:

Քննարկվող դեպքում Ակտով արձանագրվել է, որ Ընկերությունը 2015թ. հարկվող շահույթը որոշելիս կատարել է նվազեցումներ սեփականության իրավունքով իրեն չպատկանող (պետական գրանցում չստացած) շենքերի ամորտիզացիոն մասհանումների գումարների չափով:

Հիմք ընդունելով վերոնշյալ իրավական կարգավորումները, Հանձնաժողովը գտնում է, որ.

1. «Շահութահարկի մասին» ՀՀ օրենքի 12-րդ հոդվածի 1-ին մասի համաձայն՝ հարկվող շահույթը որոշելիս համախառն եկամուտը նվազեցվում է մաշվածքի ենթակա սեփականության իրավունքով հարկատուին պատկանող կամ երկարաժամկետ ֆինանսական վարձակալությամբ (լիզինգով) վերցված հիմնական միջոցների և ոչ նյութական ակտիվների ամորտիզացիոն մասհանումների գումարի չափով: Հարկ է նկատի ունենալ,

«Շահութահարկի մասին» ՀՀ օրենքի (մինչև 01.01.2013թ. գործող խմբագրության) 12-րդ հոդվածի 1-ին մասի համաձայն հարկվող շահույթը որոշելիս համախառն եկամուտը նվազեցվում էր գործունեության մեջ օգտագործվող և մաշվածքի ենթակա հիմնական միջոցների և ոչ նյութական ակտիվների ամորտիզացիոն մասհանումների գումարի չափով, իսկ 01.01.2013թ.-ից՝ մաշվածքի ենթակա սեփականության իրավունքով պատկանող կամ երկարաժամկետ ֆինանսական վարձակալությամբ (լիզինգով) վերցված հիմնական միջոցների և ոչ նյութական ակտիվների ամորտիզացիոն մասհանումների գումարի չափով (անկախ գործունեության մեջ օգտագործվելու հանգամանքից): Ընդ որում, օրենքի իմաստով համախառն եկամտից նվազեցման առումով պարտադիր է, որ հիմնական միջոցը սեփականության իրավունքով պատկանի հարկ վճարողին և միաժամանակ հանդիսանա մաշվածքի ենթակա: Ելնելով վերոգրյալ իրավակարգավորումներից՝ Հանձնաժողովը գտնում է, որ հարկվող շահույթը որոշելու նպատակով հիմնական միջոցի ամորտիզացիոն մասհանումները ենթակա չեն նվազեցման համախառն եկամտից, եթե տվյալ հիմնական միջոցը հարկ վճարողին չի պատկանում սեփականության իրավունքով կամ հարկ վճարողի կողմից այն վերցված չէ երկարաժամկետ ֆինանսական վարձակալությամբ (լիզինգով):

2. «Շահութահարկի մասին» ՀՀ օրենքի 12-րդ և 12.1-րդ հոդվածների 1-ին մասերով «հարկատուին սեփականության իրավունքով պատկանող» եզրույթի կիրառման առումով հիմնավոր չէ Գանգատում բերված՝ Հաշվապահական հաշվառման թիվ 16-րդ միջազգային ստանդարտով (Հիմնական միջոցներ) սահմանված սկզբունքներով ու կանոններով առաջնորդվելու մոտեցումը, քանի որ նույն օրենքի 3-րդ հոդվածի 1-ին կետին համապատասխան՝ օրենքով նախատեսված են դրանց կիրառման առանձնահատկությունները, այն է՝ սեփականության իրավունքի առկայությունը: «Իրավական ակտերի մասին» ՀՀ օրենքին համապատասխան՝ «Շահութահարկի մասին» ՀՀ օրենքում կիրառվում է ՀՀ քաղաքացիական օրենսգրքով սահմանված «սեփականության իրավունք» հասկացությունը, որպիսին հանդիսանում է օրենքով և այլ իրավական ակտերով ճանաչված ու պահպանվող իրավունքը: Քաղաքացիաիրավական ֆորմալ բնույթի գործողություն չէ նաև պետական գրանցումը, քանի որ գործարքներից ծագող իրավունքների պետական գրանցման պահանջը չպահպանելը հանգեցնում է դրա անվավերության (օրենքով և այլ իրավական ակտերով ճանաչված ու պահպանվող իրավունքի բացակայության), իսկ նոր ստեղծված անշարժ գույքի նկատմամբ սեփականության իրավունքը ծագում է դրա պետական գրանցման պահից:

3. «Շահութահարկի մասին» ՀՀ օրենքի 12-րդ և 12.1-րդ հոդվածների 1-ին մասերի դրույթների կիրառման հարցին վերաբերելի չեն Գանգատով հիշատակված՝ ՀՀ Սահմանադրական դատարանի 28.04.2015թ. թիվ ՍԴՈ-1203 որոշման դրույթները, քանի որ դրանք վերաբերում են հարկային օրենսդրությամբ սահմանված պատասխանատվության միջոցների և վարչական պատասխանատվության միջոցների տարբերակման անհրաժեշտությանը և նշված որոշմամբ դիրքորոշում արտահայտելու համար ուսումնասիրվել է այն իրավիճակը, թե արդյոք շահութահարկի հաշվարկում վնասի պակաս ցույց տալը դրա համար սահմանված տուգանքի կիրառման առումով հանգեցրել է շահութահարկի նվազեցմանը (տվյալ դեպքում նշված իրավիճակը և հարկային վնասն ավել ցույց տալու համար տուգանքի կիրառման հարցն առկա չէ):

Ս. Կապույտ Նույն հարցով եզրակացության հանգելու համար Հանձնաժողովը հիմք է ընդունում նույն հարցին առնչվող հետևյալ փաստական հանգամանքները՝

1. Խախտումն արձանագրելիս չեն պահպանվել «Հայաստանի Հանրապետությունում ստուգումների կազմակերպման և անցկացման մասին» ՀՀ օրենքի 6-րդ հոդվածի 2-րդ մասի պահանջները, համաձայն որոնց՝ ակտում պետք է հստակ նշվեին ստուգմամբ

բացահայտված խախտումներն ու խախտումների նկարագրությունը, այսինքն՝ այն պետք նշվեր, թե որ շինություններն են, որ չեն ստացել իրավունքների պետական գրանցում և որոնց մասով ամորտիզացիոն մասհանումները ենթակա չեն նվազեցման համախառն եկամտից:

2. Ընկերության ներկայացրած փաստարկների համաձայն՝ առկա են այնպիսի շինություններ, որոնց նկատմամբ իրավունքները ստացել են պետական գրանցում, սակայն համախառն եկամտից ամորտիզացիոն մասհանումներն ավել ցույց տալն արձանագրելիս հաշվի չեն առնվել:

3. Ընկերության կատարել է նաև փաստաթղթերով հիմնավորված ծախսեր և դրանք ոչ թե առանձին հիմնական միջոցներ են, այլ շենքերի վրա կատարված կապիտալ ծախսեր:

Հաշվի առնելով վերոնշյալը, Հանձնաժողովը գտնում է, որ Գանգատն այս մասով ենթակա է բավարարման: Միաժամանակ, հաշվի առնելով նաև Ակտի 10-րդ կետով արձանագրված ռոյալթի պարտավորությունների՝ սույն որոշմամբ կատարված վերահաշվարկի արդյունքները, Ակտի 1-ին կետով արձանագրված՝ 2015թ. շահութահարկի հաշվարկում պակաս ցույց տրված վնասի չափը ենթակա է վերահաշվարկման, Ակտով արձանագրված 775.041.649 դրամի փոխարեն վերահաշվարկի արդյունքում այն կկազմի 1.352.306.866 դրամ:

2. Ակտի 4-րդ կետով մասնավորապես արձանագրվել է հետևյալը.

Ստուգմանը ներկայացված հաշվապահական հաշվառման սկզբնական փաստաթղթերի և կատարված ձևակերպումների ստուգումից պարզվեց, որ ընկերությունը «Բեյզ Մեթըլս» ՓԲԸ-ի (ՀՎՀՀ՝ 90016169, ԼՂՀ, ք.Ստեփանակերտ) հետ 01.04.2015թ. կնքել է N150401/4 պայմանագիրը, համաձայն որի՝ ԼՂՀ կազմակերպությունը 2015-2016թթ. ընթացքում ընկերությանը մատուցել է բեռնափոխադրման ծառայություններ՝ այդ մասով ներկայացնելով հարկային հաշիվներ: 2015թ. ապրիլ ամսից մինչև 2016թ-ի սեպտեմբեր ամիսն ընդգրկող հաշվետու ժամանակաշրջանների (ստուգվող ժամանակաշրջանի) ընթացքում բեռնափոխադրման համար ընկերությանը ներկայացված հարկային հաշիվներում առանձնացված ԱԱՀ-ի գումարը կազմում է 1.143.036.428 դրամ, որոնցից հարկային մարմին ներկայացված ԱԱՀ-ի հաշվարկներով բյուջե վճարման ենթակա ԱԱՀ-ի գումարներից հաշվանցվել է ընդհանուր գումարով 1.100.418.528 դրամ:

«Հաստատագրված վճարի մասին» ՀՀ օրենքի 7-րդ հոդվածի «դ» ենթակետի համաձայն՝ հաստատագրված վճարով հարկվող օբյեկտ է համարվում ավտոտրանսպորտային գործունեությունը: «Ավտոմոբիլային տրանսպորտի մասին» ՀՀ օրենքի 4-րդ հոդվածի համաձայն՝ ավտոտրանսպորտային գործունեություն է համարվում ավտոմոբիլային տրանսպորտով փոխադրումներ իրականացնելու համար նախատեսված տեխնիկական միջոցների, ավտոմոբիլային տրանսպորտով փոխադրումների կազմակերպման և իրականացման գործընթացի, ինչպես նաև այդ գործընթացում ավտոկայարանային կամ երթակարգավորման սպասարկման ծառայությունների մատուցման հետ կապված գործունեությունը: Համաձայն «Ավելացված արժեքի հարկի մասին» ՀՀ օրենքի 44-րդ հոդվածի՝ հաստատագրված վճարով հարկվող գործարքների գծով մատակարարների կողմից դուրս գրված հարկային հաշիվներում առանձնացված ԱԱՀ-ի գումարները ենթակա չեն հաշվանցման: Այդպիսի հարկային հաշիվներում առանձնացված ԱԱՀ-ի հաշվանցված գումարները ենթակա են վերաձևակերպման: Ընդ որում, հաստատագրված վճարով հարկվող գործունեությանը վերաբերող հարկային հաշիվներում առանձնացված ԱԱՀ-ի գումարները ենթակա են վերաձևակերպման (հաշվանցման ենթակա ԱԱՀ-ի գումարներից պակասեցման) այն հաշվետու ժամանակաշրջանում, որում պարզվել կամ արձանագրվել է

դրանց հաշվանցման անթույլատրելիությունը: Արդյունքում Ակտով արձանագրվել է, որ ԱԱՀ-ի գծով ենթակա է վերաձևակերպման 1.100.418.528 դրամ:

Վերոգրյալի կապակցությամբ հարկ է նշել հետևյալը.

«Ավելացված արժեքի հարկի մասին» ՀՀ օրենքի՝

- 18-րդ հոդվածի համաձայն՝ ԱԱՀ վճարող համարվող անձինք կազմակերպություններին և անհատ ձեռնարկատերերին ապրանք մատակարարելիս կամ ծառայություն մատուցելիս պարտավոր են դուրս գրել նույն օրենքի համաձայն հարկային հաշիվ համարվող հաշվարկային փաստաթուղթ, եթե այդ գործարքը ենթակա է ԱԱՀ-ի 20% (16.67%՝ հաշվարկային) դրույքաչափով հարկման, իսկ օրենքի 19-րդ հոդվածի համաձայն՝ հարկային հաշիվներ դուրս չեն գրվում, մասնավորապես՝ այն գործարքների մասով, որոնց վրա չի տարածվում օրենքի գործողությունը (ներառյալ՝ շրջանառության հարկով, արտոնագրային վճարով կամ հաստատագրված վճարով հարկվող կամ ընտանեկան ձեռնարկատիրության գործունեությանը վերաբերող գործարքները),

- 44¹-րդ հոդվածի համաձայն՝ օրենսդրությամբ սահմանված կարգով առ ոչինչ և անվավեր ճանաչվող գործարքների, ավելացված արժեքի հարկից ազատված կամ հարկման օբյեկտ չհանդիսացող գործարքների, շրջանառության հարկով, արտոնագրային կամ հաստատագրված վճարով հարկվող կամ ընտանեկան ձեռնարկատիրության գործունեությանը վերաբերող գործարքների գծով մատակարարների կողմից դուրս գրված կամ նույն օրենքի 43.2-րդ 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: Ընդ որում, ԱԱՀ վճարող չհամարվող անձանց կողմից դուրս գրված կամ շրջանառության հարկով, արտոնագրային կամ հաստատագրված վճարով հարկվող կամ ընտանեկան ձեռնարկատիրության գործունեությանը վերաբերող կամ նույն օրենքի 43.2-րդ հոդվածում նշված հարկային հաշիվներում առանձնացված ԱԱՀ-ի գումարները ենթակա են վերաձևակերպման (հաշվանցման ենթակա ԱԱՀ-ի գումարներից պակասեցման) այն հաշվետու ժամանակաշրջանում, որում պարզվել կամ արձանագրվել է դրանց հաշվանցման անթույլատրելիությունը:

«Հաստատագրված վճարների մասին» ՀՀ օրենքի (մինչև 01.01.2017թ. գործող խմբագրությամբ)՝

- 7-րդ հոդվածի համաձայն՝ հաստատագրված վճարի հարկման օբյեկտ է համարվում ավտոտրանսպորտային գործունեությունը: Ավտոտրանսպորտային գործունեության համար հաստատագրված վճարի չափի հաշվարկման առանձնահատկությունները, այդ թվում՝ հաստատագրված վճարի չափի որոշման կարգը, սահմանված են օրենքի 5-րդ գլխով.

- 38-րդ հոդվածի 1-ին կետի համաձայն՝ վճարողներ են համարվում ավտոտրանսպորտային գործունեություն իրականացնողները: 2-րդ կետի համաձայն՝ նախնական պատվերով, ինչպես նաև ըստ նախնական պատվերի համապատասխան պայմանագրերի համաձայն ավտոտրանսպորտային գործունեություն իրականացնողները հաստատագրված վճարը հաշվարկում և վճարում են օրենքի 5-րդ գլխով սահմանված ընդհանուր կարգով, իսկ 3-րդ կետի համաձայն՝ օրենքի 5-րդ գլխի դրույքների գործողությունը չի տարածվում այն հարկ վճարողների վրա, որոնք ավտոտրանսպորտային միջոցներն օգտագործում են բացառապես սեփական ներարտադրական (ներդնդրեցական) փոխադրումների համար,

- 40-րդ հոդվածի համաձայն՝ ավտոտրանսպորտային գործունեության միջոցի հետ կապված հաստատագրված վճարի հաշվարկման ելակետային տվյալ է համարվում՝

բեռնափար ավտոմեքենաներով գործունեություն իրականացնելու համար՝ ավտոմեքենայի բեռնատարողությունը՝ արտահայտված տոննաներով, ավտոբուսներով գործունեություն իրականացնելու համար՝ նստատեղերի քանակը,

- 17-րդ հոդվածի համաձայն՝ վճարողներն իրենց կողմից առաքվող, տրամադրվող, վաճառվող ապրանքների (մատուցվող ծառայությունների) գծով գնորդներին (ծառայություններից օգտվողներին) դուրս են գրում հաշվարկային փաստաթղթեր՝ օրենսդրությամբ սահմանված կարգով: Նույն օրենքով նախատեսված գործունեության տեսակների գծով դուրս գրվող հաշվարկային փաստաթղթերում վճարողներն ավելացված արժեքի հարկի դրույքաչափի և գումարի վերաբերյալ առանձնացված նշում չեն կատարում (հարկային հաշիվ դուրս չեն գրում): Հարկի գումարի առանձնացման դեպքում պետական բյուջե վճարման ենթակա ավելացված արժեքի հարկը հաշվառվում և վճարվում է սահմանված ընդհանուր կարգով՝ անկախ հաստատագրված վճարների կատարումից:

«Ավտոմոբիլային տրանսպորտի մասին» ՀՀ օրենքի 4-րդ հոդվածի համաձայն՝ ավտոտրանսպորտային գործունեություն է համարվում ավտոմոբիլային տրանսպորտով փոխադրումներ իրականացնելու համար նախատեսված տեխնիկական միջոցների, ավտոմոբիլային տրանսպորտով փոխադրումների կազմակերպման և իրականացման գործընթացի, ինչպես նաև այդ գործընթացում ավտոկայարանային կամ երթակարգավարական սպասարկման ծառայությունների մատուցման հետ կապված գործունեությունը:

Քննարկվող հարցով եզրակացության հանգելու համար Հանձնաժողովը հաշվի է առնում նաև այն փաստական հանգամանքները, որ «Բեյզ Մեթըլս» և «Թեղուտ» ՓԲԸ միջև 01.04.2015թ. կնքված N150401/4 պայմանագրի՝

- 1.2-րդ կետի համաձայն՝ Կատարողը պետք է մատուցի հանքավայրի հանքարդյունահանման նախագծային փաստաթղթերի համաձայն իրականացվող մակաբացման և արդյունահանման աշխատանքների արդյունքում առաջացող համապատասխան լեռնային զանգվածը (մակաբացման ապարները և հանքաքարը) Պայմանագրով սահմանված տրանսպորտային միջոցներին բեռնելու, դրանք հանքավայրի տարածքից մինչև (նախապատրաստված) տարածքներ փոխադրելու և այնտեղ՝ Պատվիրատու կողմից մատնանշված վայրերում բեռնաթափելու ծառայությունները,

- 2.1 կետի համաձայն՝ ծառայությունները պետք է մատուցվեն հանքավայրում,

- պայմանագրի 2.4-րդ կետի համաձայն՝ պայմանագրով սահմանված ծառայությունները մատուցում են «CAT-390» մակնիշի էքսկավատորի, «CAT-834» մակնիշի անվավոր բուլդոզերի, «CAT-988» մակնիշի ամբարձիչի, «ՄՈՒԱ2-75291» մակնիշի ջրցան մեքենայի, «ՈՒԱ2-390945-441, պ/հ 457 ՍՍ 22» մակնիշի ավտոմեքենայի և «CAT-773» մակնիշի ինքնաթափերի (բոլորը միասին այսուհետ՝ Հատուկ տեխնիկա) գործադրմամբ:

Հիմք ընդունելով վերոնշյալ իրավական կարգավորումները և հաշվի առնելով սույն հարցին առնչվող փաստական հանգամանքները, Հանձնաժողովը գտնում է, որ Գանգատն այս մասով ենթակա է բավարարման հետևյալ հիմնավորումներով.

1) «Հաստատագրված վճարների մասին» ՀՀ օրենքին համապատասխան՝ հաստատագրված վճարի հարկման օբյեկտ է համարվում ավտոտրանսպորտային գործունեությունը, վճարողներ են համարվում ավտոտրանսպորտային գործունեություն իրականացնողները, իսկ հաստատագրված վճարի հաշվարկման ելակետային տվյալ է համարվում, մասնավորապես՝ բեռնատար ավտոմեքենաներով գործունեություն իրականացնելու համար ավտոմեքենայի բեռնատարողությունը,

2) քննարկվող դեպքում հանքավայրում մակաբացման աշխատանքները և հանքաքարի տեղափոխումը իրականացվել են հատուկ տեխնիկայի գործադրմամբ, որոնք «Հաստատագրված վճարների մասին» ՀՀ օրենքով սահմանված՝

ավտոտրանսպորտային գործունեություն իրականացման իմաստով չեն համարվում բեռնատար ավտոմեքենաներ,

3) քննարկվող դեպքում հատուկ տեխնիկան օգտագործվել է միայն հանքավայրի տարածքում լեռնային զանգվածի (մակաբացման ապարների և հանքաքարի) տեղափոխման համար, իսկ էքսկավատորների և ամբարձիչների միջոցով ապահովվել են հանքավայրում մակաբացման և բարձման աշխատանքները,

4) վերոնշյալով պայմանավորված՝ քննարկվող դեպքում «Ավելացված արժեքի հարկի մասին» ՀՀ օրենքի 44¹-րդ հոդվածի դրույթները կիրառելի չեն:

3. Ստուգման ակտի 10-րդ կետով մասնավորապես արձանագրվել է.

Ընկերությունը «Բնապահպանական և բնօգտագործման վճարների մասին» ՀՀ օրենքի 13.3-րդ հոդվածի և ՀՀ կառավարության 29.12.2011թ-ի թիվ 1901-Ն որոշմամբ հաստատված «Ռոյալթիի հաշվարկման համար իրացումից հասույթի հաշվարկման» կարգի համաձայն 2015թ. համար հաշվարկվել է ռոյալթիի հաշվարկման բազա (մատակարարված արտադրանքի իրացումից հասույթ) 52.432.957.240 դրամ:

Ստուգման ընթացքում պարզվել է, որ ռոյալթի վճարող ընկերության կողմից 2015թ. ներառող յուրաքանչյուր ամսվա արդյունքներով արտադրանքի իրացումից հասույթը 10% և ավելի չափով ցածր է նույն ամսվա արդյունքներով խտանյութի միջազգային միջին գների հիման վրա (Լոնդոնի Մետաղների Բորսայի (LME) տվյալների հիման վրա լիազորված մարմնի կողմից հայտարարված գին) հաշվարկված հասույթի մեծությունից: Համաձայն «Բնապահպանական և բնօգտագործման վճարների մասին» ՀՀ օրենքի 18-րդ հոդվածի 2-րդ կետի 3-րդ պարբերության հարկային մարմնի կողմից վերահաշվարկվել է իրացումից հասույթի մեծությունը այդ ամիսների համար կիրառելով խտանյութի միջազգային միջին գների 90%-ը: Ռոյալթի վճարողի կողմից վերահաշվարկի (գնի որոշման) ժամանակ հաշվի է առնվել պայմանագրով նախատեսված վերամշակման, կորզման և կորուստների գծով նվազեցումները: Վերահաշվարկի արդյունքում ստացվում է, որ արտադրանքի իրացումից հասույթը պետք է ավելացվի 11.428.029.956 դրամով և կկազմի 63.860.987.196 դրամ:

Ընկերությունը հարկային տեսչություն ներկայացված 2015թ. ռոյալթիի հաշվարկ-հաշվետվություններում, ռոյալթիի բազայի նկատմամբ արժեքային դրույքաչափի մեծության որոշման ժամանակ շահույթի մեծությունը հաշվարկելիս ռոյալթիի հաշվարկման բազայից կատարված նվազեցումների գումարն ավել է ցույց տվել սեփականության իրավունքով հարկ վճարողին չպատկանող (պետական գրանցում չստացած) շենքերի համար հաշվարկված 1.269.253.327 դրամ ամորտիզացիոն գումարի չափով, որը պակասեցնելուց հետո նվազեցումների գումարը կկազմի 36.372.038.277 դրամ: Խախտվել է «Բնապահպանական և բնօգտագործման վճարների մասին» ՀՀ օրենքի 13.4-րդ հոդվածի պահանջը, համաձայն որի՝ շահույթը նախքան հարկումը որոշվում է որպես ռոյալթիի հաշվարկման բազայի և «Շահութահարկի մասին» ՀՀ օրենքով սահմանված նվազեցումների դրական տարբերություն:

Խախտումների հետևանքով պակաս ցույց տրված ռոյալթիի գումարը կազմում է 2.044.294.976 դրամ:

«Բնապահպանական և բնօգտագործման վճարների մասին» ՀՀ օրենքի 18-րդ հոդվածի 6-րդ կետի համաձայն՝ վճարը թաքցնելու կամ այն պակաս ցույց տալու (սահմանված հաշվարկ հաշվետվություններում վճարի գումարը ցույց չտալու, պակաս ցույց տալու կամ գործունեություն չիրականացնելու մասին կեղծ տվյալներ ներկայացնելու) դեպքում գանձվում է նույն օրենքին համապատասխան հաշվարկված թաքցված կամ պակաս ցույց տրված 2.044.294.976 դրամ վճարի գումարը, ինչպես նաև տուգանք՝ այդ գումարի 50 տոկոսի չափով 1.022.147.488 դրամ: «Բնապահպանական և բնօգտագործ-

ման վճարների մասին» ՀՀ օրենքի 18-րդ հոդվածի 3-րդ կետի համաձայն՝ վճարումներն ուշացնելու համար վճարողից գանձվում է տույժ ժամկետանց յուրաքանչյուր օրվա համար պակաս մուծված գումարի 0.15 տոկոսի չափով, որը կազմում է 12.311.494 դրամ (տույժերը հաշվարկելիս հաշվի են առնվում գերավճարները): Ընդամենը ռոյալթիի գծով ենթակա է լրացուցիչ վճարման 3.078.753.958 դրամ:

Վերոգրյալի կապակցությամբ հարկ է նշել հետևյալը.

«Բնապահպանական և բնօգտագործման վճարների մասին» ՀՀ օրենք (այսուհետ՝ սույն կետում՝ Օրենք)

- 1-ին հոդվածին համապատասխան՝ Օրենքը սահմանում է Հայաստանի Հանրապետությունում բնապահպանական և բնօգտագործման վճարների հասկացությունները, վճարողների շրջանակը, վճարների տեսակները, հաշվարկման և վճարման կարգը, նույն օրենքի խախտման համար պարտասխանատվությունը, կարգավորում է վճարների հետ կապված այլ հարաբերություններ,

- 3-րդ հոդվածի համաձայն՝ բնապահպանական և բնօգտագործման վճարներ վճարողներ (Օրենքի իմաստով այսուհետ՝ վճարողներ) են համարվում ֆիզիկական և իրավաբանական անձինք, որոնք իրականացնում են օրենքի 4 և 5 հոդվածներով սահմանված գործառույթներ, իսկ 5-րդ հոդվածի «դ» կետով սահմանված է արդյունահանված մետաղական օգտակար հանածոների և դրանց վերամշակման արդյունքում ստացված արտադրանքի իրացման համար ռոյալթին՝ որպես բնօգտագործման վճարի տեսակ,

- 8-րդ հոդվածի համաձայն՝ վճարողները վճարների գումարները հաշվարկվում են նույն օրենքին համապատասխան ինքնուրույն, եռամսյակի կտրվածքով, եթե նույն օրենքով այլ կարգ սահմանված չէ, և պետական բյուջե են վճարում նույն օրենքին համապատասխան:

- Օրենքի 12.1-րդ հոդվածի 3-րդ մասին համապատասխան՝ վճարների պարտավորությունները հաշվառվում են օրենքով սահմանված վճարման վերջնաժամկետով (այսինքն՝ տվյալ վճարի պարտավորության վճարման համար օրենքով սահմանված ամսաթվով)՝ անկախ հաշվարկ-հաշվետվությունների ներկայացման ամսաթվից,

- 2-րդ գլխով սահմանված է բնապահպանական և բնօգտագործման վճարների հաշվարկման և վճարման ընդհանուր կարգը, իսկ օրենքի 2.1-րդ գլուխը կարգավորում է ռոյալթիների՝ որպես բնօգտագործման վճարների տեսակի հաշվարկման և վճարման առանձնահատկությունները,

- 13.5-րդ հոդվածին համապատասխան՝ ռոյալթին յուրաքանչյուր հաշվետու ժամանակաշրջանի համար հաշվարկվում է՝ ելնելով ռոյալթիի հաշվարկման բազայից և օրենքի 13.4-րդ հոդվածով սահմանված կարգով որոշվող դրույքաչափից,

- 13.3-րդ հոդվածի համաձայն՝ ռոյալթիի հաշվարկման բազա է համարվում հաշվետու ժամանակաշրջանում մատակարարված՝ հանքարդյունաբերության արտադրանքի իրացումից հասույթը՝ առանց ԱԱՀ (իրացումից հասույթ): Նույն օրենքի իմաստով հանքարդյունաբերության արտադրանք է համարվում մետաղի խտանյութը (խտանյութ): Նույն հոդվածի 4-րդ մասով սահմանված է, որ իրացումից հասույթի հաշվարկման կարգը սահմանում է ՀՀ կառավարությունը,

- 13.8-րդ հոդվածի 1-ին մասի համաձայն՝ յուրաքանչյուր հաշվետու ժամանակահատվածի համար հաշվարկված ռոյալթիները ՀՀ պետական բյուջե են վճարվում մինչև հաշվետու տարվան հաջորդող տարվա ապրիլի 25-ը ներառյալ: Նույն հոդվածի 2-րդ մասի համաձայն՝ նախքան հաշվետու ժամանակաշրջանի համար հաշվարկված ռոյալթիների վճարումը վճարողները յուրաքանչյուր եռամսյակի համար մինչև տվյալ եռամսյակի երրորդ ամսվա 15-ը ներառյալ, նույն հոդվածով սահմանված կարգով,

կատարում են ոռոյալթի կանխավճարային վճարումներ՝ նախորդ տարվա համար հաշվարկված ոռոյալթի գումարի (ներառյալ տվյալ տարվա ընթացքում ստուգմամբ հայտնաբերված՝ նախորդ տարիներին վերաբերող ոռոյալթիների լրացուցիչ գումարները) մեկ քառորդի չափով,

- 15-րդ հոդվածի համաձայն՝ վճարողները պարտավոր են իրավասու մարմինների անցկացրած ստուգումների հետևանքով բացահայտված՝ թաքցված կամ պակաս ցույց տրված վճարների գումարների չափով ուղղումներ մտցնել հաշվապահական հաշվառումներում,

Օրենքի 18-րդ հոդվածով սահմանված է նույն օրենքի պահանջները խախտելու համար պատասխանատվությունը, մասնավորապես՝

- 1-ին մասի համաձայն՝ նույն օրենքի խախտումն առաջացնում է օրենսդրությամբ սահմանված պատասխանատվություն,

- 2-րդ մասի համաձայն՝ վճարը ճիշտ հաշվարկելու, ժամանակին վճարելու և նույն օրենքի մյուս պահանջները պահպանելու պատասխանատվությունը, օրենսդրությամբ այլ բան սահմանված չլինելու դեպքում, կրում են վճարողները, իսկ իրավաբանական անձանց դեպքում՝ դրանց օրենսդրությամբ սահմանված պաշտոնատար անձինք: Նույն մասի երկրորդ պարբերությունով սահմանված են բնապահպանական և բնօգտագործման վճարների օբյեկտների անուղղակի եղանակներով գնահատման հիմքերը, իսկ երրորդ պարբերության համաձայն՝ եթե հարկային մարմինների կողմից իրականացվող ստուգումների ընթացքում պարզվում է, որ ոռոյալթի վճարողների կողմից հաշվետու տարին ներառող յուրաքանչյուր ամսվա արդյունքներով արտադրանքի իրացումից հասույթը 10 տոկոս և ավելի չափով ցածր է նույն ամսվա արդյունքներով խրանյութի միջազգային միջին գների հիման վրա հաշվարկված հասույթի մեծությունից, ապա հարկային մարմինները վերահաշվարկում են իրացումից հասույթի մեծությունը՝ այդ ամսվա համար կիրառելով խրանյութի միջազգային միջին գների 90 տոկոսը՝ հիմք ընդունելով ֆինանսների բնագավառում ՀՀ կառավարության լիազորված մարմնի կողմից Լոնդոնի մետաղների բորսայի տվյալների հիման վրա տվյալ ամսվա համար հայտարարված գինը,

- 3-րդ մասի համաձայն՝ վճարումներն (այդ թվում՝ ոռոյալթիների կանխավճարների կատարումը) ունացնելու համար վճարողներից գանձվում է տույժ՝ ժամկետանց յուրաքանչյուր օրվա համար պակաս մուծված գումարի 0.15 տոկոսի չափով: Տույժը կիրառվում է ժամանակին չվճարված վճարի գումարների, ստուգման արդյունքներով հայտնաբերված (պակաս ցույց տրված) վճարման օբյեկտի գծով վճարի գումարի նկատմամբ՝ դրանց վճարման ժամկետից անցած ամբողջ ժամանակաշրջանի համար, բայց ոչ ավելի, քան 365 օրվա համար,

- 6-րդ մասի համաձայն՝ վճարը թաքցնելու կամ այն պակաս ցույց տալու (սահմանված հաշվարկ-հաշվետվություններում վճարի գումարը ցույց չտալու, պակաս ցույց տալու կամ գործունեություն չիրականացնելու մասին կեղծ տվյալներ ներկայացնելու) դեպքում գանձվում է նույն օրենքին համապատասխան հաշվարկված՝ թաքցված կամ պակաս ցույց տրված վճարի գումարը, ինչպես նաև տուգանք՝ այդ գումարի 50 տոկոսի չափով, իսկ խախտումն արձանագրվելուց հետո մեկ տարվա ընթացքում վճարը կրկին թաքցնելու կամ պակաս ցույց տալու դեպքում նաև տուգանք՝ վճարի ամբողջ գումարի չափով,

- 7-րդ մասի համաձայն՝ թաքցված կամ պակաս ցույց տրված վճարը, ինչպես նաև նույն օրենքով սահմանված տույժերը և տուգանքները պետական բյուջե, իսկ օրենքով նախատեսված դեպքերում՝ համայնքի բյուջե են վճարվում հարկային մարմնի կողմից համապատասխան ակտ ներկայացնելուց հետո՝ 15-օրյա ժամկետում: Ստուգման ակտով

առաջադրված վճարի գումարների նկատմամբ նշված 15-օրյա ժամկետում նույն հոդվածի 3-րդ մասով սահմանված տրույթերը չեն հաշվարկվում: Այդ ժամկետը լրանալուց հետո ստուգման ակտով առաջադրված վճարի գումարների չվճարման կամ մասնակի վճարման դեպքում նույն հոդվածի 3-րդ մասով սահմանված տրույթերի հաշվարկի վերսկսման ժամանակ նշված 15-օրյա ժամկետը հաշվի չի առնվում:

ՀՀ կառավարության 29.12.2011թ. N1901-Ն որոշմամբ հաստատվել է ոռոգիչների հաշվարկման համար իրացումից հասույթի հաշվարկման կարգը (այսուհետ՝ կարգ), որի.

- 4-րդ կետին համապատասխան՝ մատակարարված խտանյութի իրացումից հասույթը հաշվարկվում է մատակարարի և գնորդի միջև կնքված՝ մատակարարման պայմանագրին համապատասխան որոշված (պայմանագրին համապատասխան կատարվող վերջնահաշվարկի արդյունքներով) ֆիզիկական ծավալի (խտանյութում մետաղների վերջնական պարունակությունը՝ արտահայտված կշռով) և պայմանագրի գնի հիման վրա, հաշվի առնելով նույն կետով նախատեսված սահմանափակումները,

- 5-7-րդ կետերի համաձայն՝ ծովվածքի, խտանյութի կամ ծովվածքի վերամշակման կամ առանց խտանյութի ստացման հանքաքարի վերամշակման արդյունքում ստացված ցանկացած վերջնական արտադրանքի իրացումից հասույթը հաշվարկվում է ելնելով այդ կետերին համապատասխան որոշված ֆիզիկական ծավալից, կիրառելով խտանյութի միջազգային միջին գները՝ հիմք ընդունելով ֆինանսների բնագավառում ՀՀ կառավարության լիազորած մարմնի կողմից Լոնդոնի մետաղների բորսայի տվյալների հիման վրա մատակարարման ամսվա համար հայտարարված՝ գինը,

- 9-րդ կետի համաձայն՝ նույն կարգի կիրառման իմաստով խտանյութի միջազգային գին է համարվում խտանյութում պարունակվող մետաղների համար ֆինանսների բնագավառում ՀՀ կառավարության լիազորած մարմնի կողմից Լոնդոնի մետաղների բորսայի տվյալների հիման վրա մատակարարման ամսվա համար հայտարարված գները:

Քննարկվող հարցով եզրակացության հանգելու համար Հանձնաժողովը հաշվի է առնում նաև այն փաստական հանգամանքները, որ 2015թ. ներառող յուրաքանչյուր ամսվա արդյունքներով Ընկերության արտադրանքի իրացումից հասույթը 10% և ավելի չափով ցածր է նույն ամսվա արդյունքներով խտանյութի միջազգային միջին գների հիման վրա (Լոնդոնի Մետաղների Բորսայի (LUF) տվյալների հիման վրա լիազորված մարմնի կողմից հայտարարված գին) հաշվարկված հասույթի մեծությունից:

Հիմք ընդունելով վերոնշյալ իրավական կարգավորումները և հաշվի առնելով սույն հարցին առնչվող փաստական հանգամանքները, Հանձնաժողովը գտնում է, որ.

1. Օրենքի 13.5-րդ հոդվածով հստակ սահմանված է ոռոգիչի վճարողի կողմից ոռոգիչի հաշվարկման կարգը՝ յուրաքանչյուր հաշվետու ժամանակաշրջանի համար ոռոգիչին հաշվարկել ոռոգիչի հաշվարկման բազայի և օրենքի 13.4-րդ հոդվածով սահմանված կարգով որոշվող դրույքաչափի հիման վրա, իսկ օրենքի 18-րդ հոդվածի 2-րդ մասով արդեն սահմանված է հարկային մարմնի կողմից ստուգման ժամանակ իրացումից հասույթի վերահաշվարկման պահանջը, եթե ստուգման ընթացքում հայտնաբերվում է ստուգվող հաշվետու ժամանակաշրջանի որևէ ամսվա արդյունքներով խտանյութի միջազգային միջին գների հիման վրա հաշվարկված հասույթի մեծությունից ոռոգիչի վճարողի կողմից հաշվարկված իրացումից հասույթի մեծության 10 տոկոս և ավելի չափով տարբերություն: Վերոնշյալ իրավական կարգավորումներին համապատասխան՝ ՀՀ կառավարության որոշմամբ հաստատված իրացումից հասույթի հաշվարկման կարգով նախատեսված՝ խտանյութի մատակարարման պայմանագրի վերջնահաշվարկի արդյունքներով որոշված ֆիզիկական ծավալի (մատակարարված խտանյութում մետաղների վերջնական պարունակության) համար պայմանագրի գնի նվազեցումները հաշվի են առնվում միայն ոռոգիչի վճարողի կողմից ոռոգիչի իրացումից հասույթի

հաշվարկման ժամանակ, իսկ օրենքի 18-րդ հոդվածի 2-րդ մասին համապատասխան՝ բոլոր այն դեպքերում, երբ հարկային մարմնի կողմից վերահաշվարկվում է մատակարարված խտանյութի իրացումից հասույթի մեծությունը, հիմք են ընդունվում խտանյութի մատակարարման պայմանագրի վերջնահաշվարկի արդյունքներով որոշված ֆիզիկական ծավալը (մատակարարված խտանյութում մետաղների վերջնական պարունակությունը) և խտանյութում պարունակվող մետաղների համար ֆինանսների բնագավառում ՀՀ կառավարության լիազորած մարմնի կողմից Լոնդոնի մետաղների բորսայի տվյալների հիման վրա հայտարարված միջին գների 90 րոկոսը: Այս առումով ռոյալթի վճարողը ՀՀ կառավարության սահմանած՝ իրացումից հասույթի հաշվարկման կարգին համապատասխան իրացումից հասույթը հաշվարկելուց բացի պետք է հաշվի առնի օրենքի 18-րդ հոդվածի 2-րդ մասի դրույթները, այն է՝ հաշվետու տարվա որևէ ամսվա համար հասույթի հաշվարկման կարգին համապատասխան հաշվարկված հասույթի մեծությունը չպետք 10 րոկոս և ավելի չափով ցածր լինի խտանյութի միջազգային միջին գների հիման վրա հաշվարկված իրացումից հասույթի մեծությունից:

2. Հիմնավոր չեն գանգատով բերված այն փաստարկները, որ ռոյալթի վճարումներն ուշացնելու համար տույժեր չպետք է հաշվարկվեին, քանի որ ռոյալթի հաշվարկման իմաստով հասույթի վերահաշվարկները կատարվել են հարկային մարմնի կողմից: Վերոնշյալ իրավական կարգավորումներին համապատասխան՝ անկախ այն հանգամանքից, թե Օրենքով սահմանված ժամկետում չվճարված ռոյալթի գումարները հաշվարկել է ռոյալթի վճարողը, թե վճարման ենթակա գումարները վերահաշվարկել է հարկային մարմինը, ռոյալթի գումարները վերաբերում են կոնկրետ հաշվետու ժամանակաշրջանին՝ հաշվետու տարվան (անկախ վճարման ենթակա ռոյալթի գումարների հայտնաբերման ժամկետներից): Այն հանգամանքը, որ վճարման ենթակա ռոյալթի գումարները վերաբերում են կոնկրետ ժամանակաշրջանին, փաստվում է նաև Օրենքի 13.8-րդ հոդվածի 2-րդ մասով, համաձայն որի՝ նախքան հաշվետու ժամանակաշրջանի համար հաշվարկված ռոյալթիների վճարումը վճարողները յուրաքանչյուր եռամսյակի համար մինչև տվյալ եռամսյակի երրորդ ամսվա 15-ը ներառյալ, նույն հոդվածով սահմանված կարգով, կատարում են ռոյալթի կանխավճարային վճարումներ՝ նախորդ տարվա համար հաշվարկված ռոյալթի գումարի (ներառյալ տվյալ տարվա ընթացքում ստուգմամբ հայտնաբերված՝ նախորդ տարիներին վերաբերող ռոյալթիների լրացուցիչ գումարները) մեկ քառորդի չափով: Օրենքի 18-րդ հոդվածի 3-րդ մասի համաձայն՝ վճարումներն (այդ թվում՝ ռոյալթիների կանխավճարների կատարումը) ուշացնելու համար վճարողներից գանձվում է տույժ՝ ժամկետանց յուրաքանչյուր օրվա համար պակաս մուծված գումարի 0.15 տոկոսի չափով, իսկ տույժը կիրառվում է ժամանակին չվճարված վճարի գումարների, ստուգման արդյունքներով հայտնաբերված (պակաս ցույց տրված) վճարման օբյեկտի գծով վճարի գումարի նկատմամբ՝ դրանց վճարման ժամկետից անցած ամբողջ ժամանակաշրջանի համար, բայց ոչ ավելի, քան 365 օրվա համար: Նշված իրավական նորմերը հստակ փաստում են, որ կոնկրետ հաշվետու ժամանակաշրջանի՝ հաշվետու տարվա համար վճարման ենթակա ռոյալթի վճարման այլ ժամկետ, քան հաշվետու տարվան հաջորդող տարվա ապրիլի 25-ը, օրենքով գոյություն չունի: Հաշվի առնելով վերոնշյալը, հարկային մարմինների կողմից ստուգմամբ արձանագրված՝ կոնկրետ հաշվետու տարվա համար պակաս վճարված ռոյալթիների գումարների մասով տույժերը հաշվարկվում են Օրենքով սահմանված կարգով՝ այդ հաշվետու տարվան հաջորդող տարվա ապրիլի 26-ից սկսած:

3. Հիմնավոր չեն գանգատով բերված այն փաստարկները, որ ռոյալթի գումարները թաքցնելու կամ այն պակաս ցույց տալու համար տուգանքներ չպետք է հաշվարկվեին, քանի որ ռոյալթի հաշվարկման իմաստով հասույթի վերահաշվարկները կատարվել են

հարկային մարմնի կողմից: Վերոնշյալ իրավական կարգավորումներին համապատասխան՝ ռոյալթի վճարողը ռոյալթի հաշվարկման իմաստով պետք է համեմատի ռոյալթի երկու մեծություններ՝ ռոյալթի հաշվարկման բազայի հիման վրա իր կողմից հաշվարկված ռոյալթի մեծությունը և Օրենքի 18-րդ հոդվածի 2-րդ մասին համապատասխան մետաղների միջազգային միջին գների 90 տոկոսի հիման վրա վերահաշվարկվող հաշվարկման բազայի հիման վրա ռոյալթի մեծությունը՝ հաշվի առնելով, որ հակառակ պարագայում՝ միջազգային միջին գների 90 տոկոսի հիման վրա հաշվարկման բազայից պակաս բազա ցույց տալու դեպքում կրելու է ռոյալթի գումարը պակաս ցույց տալու համար Օրենքով սահմանված պատասխանատվությունը (պատահական չէ, որ մետաղների միջազգային միջին գների 90 տոկոսի հիման վերահաշվարկելու դրույթները ներառված են Օրենքի պահանջները խախտելու համար պատասխանատվություն սահմանող 18-րդ հոդվածում): Եթե ռոյալթի վճարողը ռոյալթին հաշվարկելիս հաշվի չի առնում վերոնշյալը, նշանակում է, որ ռոյալթի չափը հաշվարկում պակաս է ցույց տվել վերահաշվարկի արդյունքում գոյացած ռոյալթի չափի համեմատությամբ, ինչի պարագայում առկա է ռոյալթի գումարը պակաս ցույց տալու փաստը: Ինչպես տրոյծերի պարագայում, այսպեղ ևս պակաս ցույց տված ռոյալթի գումարը վերաբերում է կոնկրետ հաշվետու ժամանակաշրջանին: Հետևաբար, անկախ այն հանգամանքից, որ լրացուցիչ վճարման ենթակա ռոյալթի գումարները հաշվարկել է հարկային մարմինը, դրանք հաշվարկում ցույց չտալը հանդիսանում է վճարի գումարը թաքցնելու կամ պակաս ցույց տալու դեպք, երբ պետք է կիրառվի Օրենքի 18-րդ հոդվածի 6-րդ մասով սահմանված պատասխանատվության միջոցը:

4. Հանձնաժողովը հարկ է համարում նշել, որ վերոգրյալի հարցերի կապակցությամբ առկա են նաև ՀՀ վարչական դատարանի իրավական դիրքորոշումները 08.07.2016թ. վճռով ըստ «Սագամար» ՓԲԸ հայցի ընդդեմ ՀՀ ԿԱ ՊԵԿ-ի (ՀՀ ֆինանսների նախարարության 06.10.2015թ. N5011817 ակտի), 20.06.2016թ. վճռով ըստ «Դանդի Փրիշս Մեթալս Կապան» ՓԲԸ հայցի ընդդեմ ՀՀ ԿԱ ՊԵԿ-ի (ՀՀ ԿԱ ՊԵԿ 27.09.2014թ. N1013395/1 ստուգման ակտի) և 27.05.2016թ. վճռով ըստ «Ագարակի պղնձա-մոլիբդենային կոմբինատ» ՓԲԸ հայցի ընդդեմ ՀՀ ԿԱ ՊԵԿ-ի (ՀՀ ֆինանսների նախարարության 08.07.2015թ. N5011369 ստուգման ակտի): ՀՀ վարչական դատարանը, քննության առնելով վերոնշյալ վարչական գործերը, մասնավորապես՝ արտահայտել է հետևյալ իրավական դիրքորոշումները.

- «Մեկնաբանելով Օրենքի 18-րդ հոդվածի 2-րդ մասի 3-րդ պարբերությունում առկա նորմը՝ դատարանը եզրահանգում է, որ նշված նորմից չի բխում պահանջ առ այն, որ ՀՀ ֆինանսների նախարարությունը պետք է Լոնդոնի մետաղների բորսայի տվյալների հիման վրա հայտարարի խտանյութի միջազգային միջին գին: Նշված նորմում «տվյալ ամսվա համար հայտարարված գինը» ձևակերպման մեջ խոսքը չի վերաբերում խտանյութի միջազգային միջին գնին: Նորմի տառացի մեկնաբանությունից բխում է, որ ոչ թե հարկային մարմինը կիրառում է Լոնդոնի մետաղների բորսայի տվյալների հիման վրա ՀՀ ֆինանսների նախարարության կողմից հայտարարված խտանյութի միջազգային միջին գնի 90 տոկոսը, այլ կիրառում է խտանյութի միջազգային միջին գնի 90 տոկոսը՝ հիմք ընդունելով ՀՀ ֆինանսների նախարարության կողմից՝ Լոնդոնի մետաղների բորսայի տվյալների հիման վրա հայտարարված մետաղների գինը:»,

- «Դատարանը եզրահանգում է, որ օրենսդիրը որևէ կերպ կամք չի դրսևորել Օրենքի 18-րդ հոդվածի 2-րդ մասի 3-րդ պարբերությամբ սահմանված նորմի կիրառման շրջանակից բացառել մետաղի խտանյութ իրացնող տնտեսավարող սուբյեկտներին, հետևաբար, «Բնապահպանական և բնօգտագործման վճարների մասին» ՀՀ օրենքի 18-րդ հոդվածի 2-րդ մասի 3-րդ պարբերությամբ սահմանված պատասխանատվության

միջոցը կիրառելի է մետաղի խտանյութ իրացնող տնտեսավարող սուբյեկտների, տվյալ դեպքում՝ հայցվոր ընկերության նկատմամբ: Չնայած դատարանի վերը նշված այն դիրքորոշմանը, որ ենթաօրենսդրական ակտի ձևակերպումներն ու կարգավորումները չեն կարող վկայակոչվել ի հիմնավորումն օրենսդրի այս կամ այն կամ արտահայտության առկայության կամ բացակայության՝ այնուամենայնիվ, դատարանն ավելորդ չի համարում արձանագրել նաև, որ նույնիսկ հայցվորի կողմից վկայակոչված՝ ՀՀ կառավարության Ռոյալթիների հաշվարկման համար իրացումից հասույթի հաշվարկման կարգը հաստատելու մասին 29.12.2011թ. թիվ 1901-Ն որոշմամբ հաստատված՝ Ռոյալթիների հաշվարկման համար իրացումից հասույթի հաշվարկման կարգի համապատասխան իրավակարգավորումները և ձևակերպումները չեն վկայում այն մասին, որ «Բնապահպանական և բնօգտագործման վճարների մասին» ՀՀ օրենքի 18-րդ հոդվածի 2-րդ մասի 3-րդ պարբերության նորմը կիրառելի չէ մետաղի խտանյութ իրացնող տնտեսավարող սուբյեկտների նկատմամբ:»,

- «Բնապահպանական և բնօգտագործման վճարների մասին» ՀՀ օրենքի 18-րդ հոդվածի 6-րդ մասի, 13.3-13.5-րդ հոդվածների նորմերից բխում է, որ ռոյալթիի չափը պայմանավորված է հասույթի չափով: Հետևաբար, վերահաշվարկի արդյունքում հասույթի չափի փոփոխությունը հանգեցնում է ռոյալթիի չափի փոփոխությանը. վերահաշվարկի արդյունքում հասույթի չափի ավելացումը հանգեցնում է ռոյալթիի չափի մեծացմանը: Հաշվարկված հասույթի և վերահաշվարկված հասույթի տարբերության արդյունքում գոյացած վճարի (ռոյալթիի) չափն էլ կազմում է պակաս ցույց տրված վճարի չափը: Վերահաշվարկի անխուսափելի և օբյեկտիվ հետևանքն այն է, որ ի հայտ է գալիս ռոյալթիի նոր չափ, որը գերազանցում է տնտեսավարող սուբյեկտի կողմից ցույց տրված չափը, ինչը նշանակում է, որ տնտեսավարողը ռոյալթիի չափը պակաս է ցույց տվել վերահաշվարկի արդյունքում գոյացած ռոյալթիի չափի համեմատությամբ: Այսինքն՝ հասույթի վերահաշվարկի հետևանքն այն է, որ ինքնին առաջանում է մի վիճակ, երբ առկա է պակաս վճարված և պակաս ցույց տրված վճարի չափ: Վճարը պակաս ցույց տալու փաստն առկա է վերահաշվարկի փաստի ուժով: Եթե կատարվել է վերահաշվարկ, ապա առկա է նաև վճարը պակաս ցույց տալու փաստը: Դատարանը վերահաշվարկի փաստի ուժով հաստատված է համարում վճարը (ռոյալթին) պակաս ցույց տալու փաստի առկայությունը, հետևաբար նաև իրավաչափ է համարում հայցվոր ընկերության նկատմամբ Օրենքի 18-րդ հոդվածի 6-րդ մասով նախատեսված պատասխանատվության միջոցի կիրառումը:»:

5. Հանձնաժողովը հարկ է համարում նշել, որ ՀՀ ԱԺ կողմից 2017 թվականի մարտի 1-ին ընդունվել է «Բնապահպանական և բնօգտագործման վճարների մասին» Հայաստանի Հանրապետության օրենքում փոփոխություն և լրացում կատարելու մասին» ՀՕ-78-Ն օրենքը, որի 3-րդ հոդվածի համաձայն՝ վճար վճարողներն ազատվում են Օրենքի 18-րդ հոդվածի 2-րդ մասի երրորդ պարբերությամբ սահմանված կարգով հասույթի վերահաշվարկման արդյունքում՝ մինչև 2016 թվականը ներառյալ ընդգրկող հաշվետու ժամանակաշրջաններին վերաբերող ռոյալթիների գծով հաշվարկված տույժերից և տուգանքներից: Հանձնաժողովը գտնում է, որ նշված իրավական ակտին համապատասխան Ակտով արձանագրված պարտավորությունները ենթակա են վերահաշվարկման՝ «Բնապահպանական և բնօգտագործման վճարների մասին» Հայաստանի Հանրապետության օրենքում փոփոխություն և լրացում կատարելու մասին» ՀՕ-78-Ն օրենքն ուժի մեջ մտնելու օրվանից:

6. Սույն գործով եզրակացության հանգելու համար Հանձնաժողովը հարկ է համարում հաշվի առնել նաև նշել, որ Ակտի 10-րդ կետի համաձայն՝ ռոյալթիի հաշվարկման իմաստով շահույթի մեծությունը հաշվարկելիս արձանագրվել է, որ ռոյալթիի

հաշվարկման բազայից կատարված նվազեցումների գումարն ավել է ցույց տրվել սեփականության իրավունքով հարկ վճարողին չպատկանող (պետական գրանցում չստացած) շենքերի համար հաշվարկված 1.269.253.327 դրամ ամորտիզացիոն գումարի չափով (Ակտի 1-ին կետ), որը պակասեցվել է ռոյալթի պարտավորությունները վերահաշվարկելիս: Նշված ամորտիզացիոն մասհանումների մասով շահութահարկով հաշվարկման նպատակով նվազեցումներն ավել ցույց տալու՝ Ակտի 1-ին կետով արձանագրված խախտման դեմ Ընկերության ներկայացված Գանգատը սույն որոշմամբ բավարարվում է, հետևաբար Ակտի 10-րդ կետով արձանագրված՝ ռոյալթի գծով պարտավորությունները ենթակա են վերահաշվարկման: Հանձնաժողովը գտնում է նաև, որ քննարկվող դեպքում ռոյալթի հաշվարկման առումով իրացումից հասույթը ենթակա է վերահաշվարկման 3.121.916.223 դրամի չափով: Ընդ որում, ստուգմամբ կատարված ռոյալթի հաշվարկներում առկա են որոշակի տեխնիկական վրիպակներ, որոնց մասով ևս ռոյալթի պարտավորությունները՝ 18.218.279 դրամի չափով, ենթակա են վերահաշվարկման:

4. Ստուգման ակտի 24-րդ կետով մասնավորապես արձանագրվել է հետևյալը.

Ստուգման ներկայացված հաշվապահական հաշվառման սկզբնական փաստաթղթերի և կատարված ձևակերպումների ստուգումից պարզվեց, որ «ՎՏԲ Բանկ (Հայաստան)» ՓԲԸ-ի և «Թեղուտ» ՓԲԸ-ի միջև 22.11.2011թ. կնքվել է N202 վարկային պայմանագիրը, որի 9.1 կետի (Պայմանագրի իրավունքներն ու պարտականությունները) 13-րդ ենթակետի համաձայն՝ վարկառուն պարտավորվում է ներկայացնել բանկի կողմից ընդունելի հաշվետվություն շրջակա միջավայրի վրա: Նախագծի ազդեցության գնահատականի վերաբերյալ, որը ՄՖԿ-ի սկզբունքներին համապատասխան նախապատրաստվել է բանկի հետ նախօրոք համաձայնեցված կազմակերպության կողմից: Այս պայմաններում 23.07.2013թ. դանիական «Էքսպորտ կրեդիտ ֆոնդեն» («Export Kredit Fonden» EKF) կազմակերպության հետ կնքվել է երկկողմ համաձայնագիր՝ «ԹԵՂՈՒՏ ՊՂՆԱՍՏՈՒԽԻՐԴԵՆԱՅԻՆ ՆԱԽԱԳԾԻ ազդեցությունը բնապահպանական և սոցիալական կայունության վրա» վերաբերյալ, որը կնքելով կողմերը նախանշում և պաշտոնապես համաձայնեցնում են Նախագծի բնապահպանական և սոցիալական չափանիշները: Այդ համաձայնագիրը նաև ներառում է իր մեջ բնապահպանական և սոցիալական ծրագրերի իրականացման պլան, որը նկարագրում է գործողությունները, պարտականությունները և ժամկետները, որոնք պետք է իրականացվեն «Թեղուտ» ծրագրի շինարարության և շահագործման փուլերում: Երկկողմ համաձայնագրի իրականացումը հանդիսանում է պայման, որպեսզի EKF-ը մասնակցի Նախագծին և դրա համար սույն համաձայնագիրը պետք է դառնա «Թեղուտ» ՓԲԸ-ի և ՎՏԲ Բանկի միջև կնքված վարկային պայմանագրի հավելվածի (որով պայմանագրում փոփոխություն կկատարվի) անբաժանելի մաս: Միաժամանակ, Թեղուտ ՓԲԸ-ն հաստատում է, որ համաձայն է, որ համաձայնագրի խախտման դեպքում EKF-ն իրավունք ունի պահանջելու, որպեսզի վարկառուն ժամկետից շուտ մարի այն վարկային պարտավորությունը, որը նախատեսված է «Թեղուտ» ՓԲԸ-ի և ՎՏԲ Բանկի միջև կնքված վարկային պայմաններով: Թեղուտը պետք է վարձի միջազգայնորեն ճանաչված խորհրդատուի, որն ընդունելի կլինի EKF-ին: Խորհրդատուն պետք է մշակի բնապահպանական և սոցիալական ծրագրերի պլանը (միջոցառումների կատարման մեթոդներն ու միջոցները), որը պետք է համաձայնեցվի EKF-ի հետ: EKF-ը կդիտարկի (կհսկի) պլանով (գործնական օգտագործման փաստաթղթի տեսքով) իրականացվող նախագծի համապատասխանությունը ՄՖԿ ստանդարտներին: Այս ծառայության համար 2013թ. հուլիս ամսին «Թեղուտ» ՓԲԸ-ն «Էքսպորտ կրեդիտ ֆոնդեն» կազմակերպությանը փոխանցել է 2.924.040 ԱՄՆ դոլար կամ 1.198.563.996 դրամ:

Նշված ծառայությունները «Շահութահարկի մասին» ՀՀ օրենքի 53-րդ հոդվածի 4-րդ կետի ե) ենթակետի և «Ոչ ռեզիդենտների շահութահարկի հաշվարկման և վճարման կարգի մասին» 2.4.1.1. կետի համաձայն՝ համարվում են հայաստանյան աղբյուրներից ստացված այլ եկամուտներ, ըստ որոնց այլ եկամուտներ են համարվում նույն հոդվածի նախորդ կետերում չնշված եկամուտները, որոնք մասնավորապես ստացված են ցանկացած գիտական, արդյունաբերական կամ առևտրային նախագծի պլանի, պրոցեսի կամ համատեղ ձեռնարկի ղեկավարումն իրականացնելու հետ կապված խորհրդատվությունների, օգնության և այլ ծառայությունների դիմաց: Ընկերության կողմից 2013թ. համար հարկային մարմին ներկայացված կազմակերպության կողմից ոչ ռեզիդենտին վճարված եկամուտների, պահված շահութահարկի ամփոփ հաշվարկում հուլիս ամսին ոչ ռեզիդենտներին վճարված եկամուտների (հարկվող օբյեկտի) մեջ ներառվել է վերը նշված 1.198.563.996 դրամ գումարը, սակայն ոչ ռեզիդենտի շահութահարկ չի հաշվարկվել: Խախտվել են «Շահութահարկի մասին» ՀՀ օրենքի 57-րդ հոդվածի 1-ին կետի պահանջները, համաձայն որի ոչ ռեզիդենտ կազմակերպությունների կողմից մատուցվող այլ ծառայությունների դիմաց ստացված եկամուտներից վճարման աղբյուրի մոտ նույն օրենքի 64-րդ հոդվածով սահմանված կարգով հարկային գործակալները շահութահարկը պահում (գանձում) են 20 տոկոս դրույքաչափով: Այդ խախտման հետևանքով 2013թ. համար հարկային մարմին ներկայացված կազմակերպության կողմից ոչ ռեզիդենտին վճարված եկամուտներից պահված շահութահարկի ամփոփ հաշվարկում ոչ ռեզիդենտի շահութահարկի գումարները պակաս են հաշվարկվել 239.712.799 դրամի չափով, որը «Շահութահարկի մասին» ՀՀ օրենքի 66-րդ հոդվածի համաձայն ենթակա է վճարման բյուջե: «Հարկերի մասին» ՀՀ օրենքի 27-րդ հոդվածով 50 տոկոս տուգանք չի կիրառվում հարկվող օբյեկտը ցույց տրված լինելու պատճառով, «Հարկերի մասին» ՀՀ օրենքի 25-րդ հոդվածի համաձայն հաշվառումը սահմանված կարգի խախտումներով վարելու, հաշվարկները սխալ կազմելու համար գանձվում է այդ խախտումների հետևանքով պակաս հաշվարկված գումարի 10 տոկոսի չափով, որը կազմում է ընդամենը 23.971.280 դրամ: Ընդամենը ոչ ռեզիդենտի շահութահարկի գծով ենթակա է լրացուցիչ գանձման բյուջե 263.684.079 դրամ:

Վերոգրյալի կապակցությամբ հարկ է նշել հետևյալը.

«Շահութահարկի մասին» ՀՀ օրենքի՝

- 53-րդ հոդվածի 1-ին կետի համաձայն՝ նույն օրենքի իմաստով՝ հայաստանյան աղբյուրից ստացված եկամուտներ են համարվում ՀՀ տարածքում ոչ ռեզիդենտի իրականացրած ձեռնարկատիրական գործունեությունից ստացված եկամուտները, ոչ ռեզիդենտի՝ ռեզիդենտից կամ ոչ ռեզիդենտից ստացված պասիվ եկամուտները, Հայաստանի Հանրապետության տարածքում ոչ ռեզիդենտի ստացած այլ եկամուտները, ՀՀ տարածքից դուրս ՀՀ ռեզիդենտին կամ այլ ոչ ռեզիդենտի՝ Հայաստանի Հանրապետությունում հաշվառված առանձնացված ստորաբաժանմանը նույն հոդվածի 5-րդ մասում նշված ծառայությունների մատուցումից ստացված եկամուտները.

- 53-րդ հոդվածի 2-րդ կետի համաձայն՝ պասիվ եկամուտներ են համարվում՝ ոչ ռեզիդենտի կողմից իր գույքի կամ այլ ակտիվների ներդրմամբ (տրամադրելով) ՀՀ տարածքում բացառապես այլ անձանց գործունեությունից ստացված եկամուտները, այսինքն՝ շահաբաժինները, տոկոսները, ռոյալթիները, Հայաստանում գտնվող գույքը վարձակալության տալուց ստացված եկամուտը, Հայաստանում գտնվող գույքի և այլ ակտիվների օտարումից ստացված գույքի արժեքի և այլ ակտիվների հավելաճը, այլ պասիվ եկամուտները.

- 53-րդ հոդվածի 4-րդ կետի «ե» ենթակետի համաձայն՝ այլ եկամուտներ են համարվում նույն հոդվածի նախորդ կետերում չնշված եկամուտները, որոնք մասնավորապես

ստացված են՝ ցանկացած գիտական, արդյունաբերական կամ առևտրային նախագծի, պլանի, պրոցեսի կամ համատեղ ձեռնարկի ղեկավարումն իրականացնելու հետ կապված խորհրդատվությունների, օգնության և այլ ծառայությունների դիմաց.

- 57-րդ հոդվածի 1-ին կետի համաձայն՝ Հայաստանի Հանրապետությունում ոչ ռեզիդենտի կողմից հայաստանյան աղբյուրներից ստացվող եկամուտների հարկումը կատարում է հարկային գործակալը՝ եկամտի վճարման աղբյուրի մոտ: Հայաստանյան աղբյուրներից ոչ ռեզիդենտի ստացած եկամտից վճարման աղբյուրի մոտ օրենքի 64-րդ հոդվածով սահմանված կարգով հարկային գործակալները շահութահարկը պահում (գանձում) են նույն կետով սահմանված դրույքաչափերով, մասնավորապես՝ շահաբաժինների, տոկոսների, ռոյալթիների, գույքը վարձակալության տալուց ստացած եկամուտների, գույքի արժեքի հավելածի և այլ պասիվ եկամուտների (բացի փոխադրման (ֆրախտի) դիմաց ստացված եկամուտներից) համար սահմանված է 10 տոկոս դրույքաչափ, իսկ ոչ ռեզիդենտ կազմակերպությունների կողմից մատուցվող այլ ծառայություններ, ինչպես նաև ՀՀ տարածքից դուրս ՀՀ ռեզիդենտին կամ այլ ոչ ռեզիդենտի՝ ՀՀ-ում հաշվառված առանձնացված ստորաբաժանմանը մատուցվող ծառայությունների դիմաց ստացված եկամուտների համար՝ 20 տոկոս դրույքաչափ.

- 64-րդ հոդվածով սահմանված է, որ նույն օրենքի 57-րդ հոդվածի համաձայն աղբյուրի մոտ շահութահարկի պահումը (գանձումը) իրականացնում է հարկային գործակալը՝ ոչ ռեզիդենտին վճարվող (ներառյալ՝ կանխիկ կամ անկանխիկ փողային վճարման, այլ գույքով, դեբիտորական և կրեդիտորական պարտքերի հաշվանցման, պարտքերի վերաձևակերպման կամ պարտքերի նորացման, ինչպես նաև հայաստանյան աղբյուրներից ստացման ենթակա եկամուտների մասով հարկային գործակալի նկատմամբ ոչ ռեզիդենտի կողմից հարկային գործակալ չհանդիսացող անձին պահանջի իրավունքի գիջման դեպքերում) եկամտի ընդհանուր գումարից:

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

1) ՎՏԲ բանկ (Հայաստան)» ՓԲԸ-ի և «Թեղուտ» ՓԲԸ-ի միջև 22.11.2011թ. կնքվել է N202 վարկային պայմանագիրը, որի՝

- 9.1-րդ կետի 13-րդ ենթակետի համաձայն՝ Ընկերությունը (վարկառուն) պարտավորվում է ներկայացնել բանկի հետ նախօրոք համաձայնեցված կազմակերպության կողմից ՄՖԿ-ի սկզբունքներին համապատասխան նախապատրաստված՝ բանկի կողմից ընդունելի հաշվետվություն շրջակա միջավայրի վրա ծրագրի ազդեցության գնահատականի վերաբերյալ,

- 9.1-րդ կետի 27-րդ ենթակետի համաձայն՝ Ընկերությունը (վարկառուն) պարտավորվել է վճարել բանկի կողմից օտարերկրյա միջոցների (ֆոնդերի) ներգրավման հետ կապված, պայմանագրի շրջանակներում բոլոր փաստաթղթերով հիմնավորված ծախսերը՝ նույն կետի 13-րդ կետի կատարման նախապայմանով,

- պայմանագրի 6.1-րդ կետով սահմանված է Ընկերությանը տրամադրված վարկային միջոցների նկատմամբ բանկի հաշվարկային տոկոսադրույքը,

- Ընկերության և բանկի միջև 02.09.2014թ. կնքվել է Վարկային պայմանագրում փոփոխություններ և լրացումներ կատարելու մասին համաձայնագիր, որով պայմանագրի նոր խմբագրությամբ շարադրված՝ 6.1.1-րդ կետով նախատեսվել է, որ պայմանագրի 9.1-րդ կետի 13-րդ ենթակետի կատարման դեպքում նվազելու է վարկային միջոցների նկատմամբ հաշվարկվելու է ավելի ցածր տոկոսադրույք, քան նախատեսված է 6.1-րդ կետով: Ընդ որում՝ պայմանագրի 6.1.2-րդ կետով նախատեսվել է, որ պայմանագրի 9.1-րդ կետի 27-րդ ենթակետի չկատարման դեպքում վարկային միջոցների նկատմամբ բանկի հաշվարկային տոկոսադրույքը կրկին բարձրանալու է.

- համաձայնագրի 5-րդ կետի համաձայն՝ Ընկերությանը տրամադրված վարկային միջոցների նկատմամբ պայմանագրի 6.1.1-րդ կետով նախատեսված հաշվարկային տոկոսադրույքի իջեցում չի կատարվի մինչև Ընկերությունը չհատուցի օտարերկրյա միջոցների (ֆոնդերի) ներգրավման հետ կապված, պայմանագրի շրջանակներում բոլոր փաստաթղթերով հիմնավորված ծախսերը (որոնց համար պայմանագրի 9.1-րդ կետի 27-րդ կետին համապատասխան՝ նախատեսված է նույն կետի 13-րդ կետի կատարման նախապայմանը)։

2) Ընկերության և ՎՏԲ խմբի միջև գործող վերոնշյալ վարկային պայմանագրին համապատասխան՝ Ընկերության և Դանիական EKF կազմակերպության միջև 2013 թվականի հուլիսի 23-ին կնքվել է Թեղուտի պղինձ-մոլիբդենային ծրագրի բնապահպանական և սոցիալական կայունության վերաբերյալ երկկողմանի համաձայնագիրը, համաձայն որի՝

- EKF կազմակերպությունը հայտարարել է այն պարտադիր պահանջները, որոնց պետք է համապատասխանի Ընկերությունը, որպեսզի EKF կազմակերպությունը որոշում կայացնի մասնակցել Ընկերության և ՎՏԲ Բանկ ԲԲԸ միջև կնքված վարկային պայմանագրի շրջանակներում գործող ֆինանսավորման ծրագրին,

- Ընկերությունը համաձայնվել է, որ համաձայնագրի խախտման դեպքում EKF-ն իրավունք ունի պահանջելու, որպեսզի վարկառուն ժամկետից շուտ մարի այն վարկային պարտավորությունը, որը նախատեսված է «Թեղուտ» ՓԲԸ-ի և ՎՏԲ Բանկի միջև կնքված վարկային պայմաններով,

- Ընկերությունը պետք է վարձի միջազգայնորեն ճանաչված խորհրդատուի, որն ընդունելի կլինի EKF-ին։ Խորհրդատուն պետք է մշակի բնապահպանական և սոցիալական ծրագրերի պլանը (միջոցառումների կատարման մեթոդներն ու միջոցները), որը պետք է համաձայնեցվի EKF-ի հետ։ EKF-ը կդիտարկի (կհսկի) պլանով (գործնական օգտագործման փաստաթղթի տեսքով) իրականացվող նախագծի համապատասխանությունը ՄՖԿ ստանդարտներին,

- ներկայացված հաշվի հիման վրա Ընկերությունը EKF կազմակերպությանը վճարել է 2.924.040 ԱՄՆ դոլար (կամ 1.198.563.996 դրամ) գումարով պարգևավճար (Premium), ներգրավել է մասնագիտացված խորհրդատվական ու այլ կազմակերպությունների (այդ թվում՝ միջազգային ճանաչում ունեցող) և ապահովել է իր գործունեության՝ EKF կազմակերպության կողմից առաջադրված չափորոշիչներին համապատասխանության վերաբերյալ հաշվետվությունների ու այլ փաստաթղթերի ներկայացումը բանկին ու EKF կազմակերպությանը,

3) EKF կազմակերպությունը համաձայնել է մասնակցել Ընկերության ֆինանսավորմանը և կազմակերպել է Դանիայի կենսաթոշակային հիմնադրամի գումարները Բելգիական BNP Paribas բանկի միջոցով ֆոնդավորման եղանակով ՎՏԲ խմբին տրամադրումը՝ որպես վարկային ֆինանսավորում Ընկերության կողմից Դանիական արտադրող հանդիսացող FLSmidth ընկերության արտադրանքի ձեռք բերման համար,

4) ՎՏԲ խումբը Բելգիական BNP Paribas բանկից ստանալով ավելի մատչելի ֆինանսական միջոցներ, իջեցրել է բանկի և Ընկերության միջև կնքված վարկային պայմանագրի համաձայն տրամադրված դրամական միջոցների նկատմամբ հաշվարկվող տոկոսադրույքը՝ համապատասխան համաձայնագրով փոփոխություններ կատարելով վարկային պայմանագրում։

Հիմք ընդունելով վերոնշյալ իրավական կարգավորումները և հաշվի առնելով սույն հարցին առնչվող փաստական հանգամանքները, Հանձնաժողովը գտնում է, որ

1. Սույն գործով եզրակացության հանգելու համար Հանձնաժողովը հաշվի է առնում այն փաստական հանգամանքները, որ ՎՏԲ բանկ (Հայաստան)՝ ՓԲԸ-ի և Ընկերության

միջև կնքված վարկային պայմանագրի պահանջ է հանդիսացել շրջակա միջավայրի վրա ծրագրի ազդեցության գնահատականի վերաբերյալ բանկի կողմից ընդունելի հաշվետվության ներկայացնելը, ինչպես նաև օտարերկրյա միջոցների (ֆոնդերի) ներգրավման հետ կապված՝ պայմանագրի շրջանակներում բոլոր փաստաթղթերով հիմնավորված (այդ թվում՝ հիշյալ հաշվետվության հետ կապված) ծախսերի հատուցումը: Նշված պարտավորության կատարումը, ի թիվս մյուս պայմանների, պարտադիր պայման է հանդիսացել վարկային պայմանագրի շրջանակներում տրամադրվող վարկային միջոցների նկատմամբ բանկի հաշվարկային տոկոսադրույքը նվազեցնելու համար, իսկ չկատարումը՝ համապատասխանաբար՝ վարկային միջոցների նկատմամբ բանկի հաշվարկային տոկոսադրույքն անփոփոխ թողնելու համար: Միաժամանակ, նշված պայմանագրի հիման վրա Ընկերության և Դանիական EKF կազմակերպության միջև կնքված համաձայնագրով (որի հիման վրա էլ EKF կազմակերպությանը վճարվել է պարգևավճարը) նախատեսվել է, որ համաձայնագրի խախտման դեպքում EKF-ն իրավունք ունի պահանջելու, որպեսզի վարկառուն ժամկետից շուտ մարի այն վարկային պարտավորությունը, որը նախատեսված է վարկային պայմանագրով: Հանձնաժողովը գտնում է, որ տվյալ դեպքում ոչ ռեզիդենտին վճարված եկամուտը (պարգևավճարը) կապված չէ EKF կազմակերպության կողմից Ընկերությանը ծառայությունների մատուցման հետ, այլ հանդիսանում է EKF կազմակերպության հետ կնքված համաձայնագրի պարտադիր պայման, որը միաժամանակ հանդիսանում է վարկային պայմանագրի շրջանակներում տրամադրվող վարկային միջոցների նկատմամբ բանկի հաշվարկային տոկոսադրույքը նվազեցնելու և վարկային պարտավորությունները պայմանագրով սահմանված ժամանակացույցով վճարելու պարտադիր պայման: Հետևաբար, տվյալ դեպքում ոչ ռեզիդենտ կազմակերպությանը հայաստանյան աղբյուրներից վճարված եկամուտներից վճարման աղբյուրի մոտ հարկային գործակալի կողմից «Շահութահարկի մասին» ՀՀ օրենքի 57-րդ հոդվածով սահմանված 20 տոկոս դրույքաչափը կիրառելի չէ:

2. Հանձնաժողովը գտնում է, որ հիմնավոր չեն գանգատով բերված այն փաստարկները, որ «Շահութահարկի մասին» ՀՀ օրենքի 57-րդ հոդվածի 1-ին մասի իրավանորմում բերված եկամուտների տեսակների շարքում բացակայում է պարգևավճարը՝ որպես շահութահարկով հարկման ենթակա եկամտի տեսակ, հետևաբար ֆինանսավորմանը մասնակցության համար EKF կազմակերպությանը որպես պարգևավճար վճարված եկամտի գծով Ընկերությունը, որպես հարկային գործակալ, չպետք է կրի հայաստանյան աղբյուրներից ստացած եկամուտներից ոչ ռեզիդենտի շահութահարկը պահելու (գանձելու) պարտավորություն: Հանձնաժողովը հարկ է համարում նշել, որ «Շահութահարկի մասին» ՀՀ օրենքի 53-րդ հոդվածի 1-ին կետով հստակ սահմանված է, որ նույն օրենքի իմաստով՝ հայաստանյան աղբյուրից ստացված եկամուտներ են համարվում ոչ ռեզիդենտի՝ ռեզիդենտից կամ ոչ ռեզիդենտից ստացված պասիվ եկամուտները, իսկ նույն հոդվածի 2-րդ կետով հստակ սահմանված է, որ պասիվ եկամուտները ներառում են շահաբաժինները, տոկոսները, ռոյալթիները, Հայաստանում գտնվող գույքը վարձակալության տալուց ստացված եկամուտը, Հայաստանում գտնվող գույքի և այլ ակտիվների օտարումից ստացված գույքի արժեքի և այլ ակտիվների հավելաճը, այլ պասիվ եկամուտները: Ընդ որում, օրենքի 57-րդ հոդվածի 1-ին կետով շահաբաժինների, տոկոսների, ռոյալթիների, գույքը վարձակալության տալուց ստացած եկամուտների, գույքի արժեքի հավելաճի և այլ պասիվ եկամուտների (բացի փոխադրման (ֆրախտի) դիմաց ստացված եկամուտներից) համար սահմանված է 10 տոկոս դրույքաչափ: Հաշվի առնելով վերոնշյալը, Հանձնաժողովը գտնում է, որ տվյալ դեպքում առկա է օրենքի 53-րդ հոդվածին համապատասխան՝ հայաստանյան աղբյուրից ոչ ռեզիդենտին այլ պասիվ եկամուտների վճարման փաստը, քանի որ EKF կազմակերպությանը վճարված պար-

գևալճարը հանդիսանում է վարկային պայմանագրի շրջանակներում տրամադրվող վարկային միջոցների նկատմամբ բանկի հաշվարկային տոկոսադրույքը նվազեցնելու և վարկային պարտավորությունները պայմանագրով սահմանված ժամանակացույցով վճարելու պարտադիր պայման: Հետևաբար, «Շահութահարկի մասին» ՀՀ օրենքի 64-րդ հոդվածին համապատասխան՝ նույն օրենքի 57-րդ հոդվածի համաձայն աղբյուրի մոտ շահութահարկի պահումը (գանձումը) տվյալ դեպքում հարկային գործակալը պետք է իրականացնե՝ ոչ ռեզիդենտին վճարվող եկամտի ընդհանուր գումարից՝ 10 տոկոս դրույքաչափով: Հանձնաժողովը գտնում է, որ Գանգատն այս մասով ենթակա է մասնակի բավարարման, իսկ Ընկերությանը ոչ ռեզիդենտի շահութահարկի գծով 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 ԽՀՎ ՀՏ 27.01.2017թ. N1011489 ակտի 1-ին կետը համախառն եկամտից ավել ցույց տրված նվազեցումների մասով ճանաչել անվավեր: Նույն կետով արձանագրված՝ 2015թ. շահութահարկի հաշվարկում պակաս ցույց տրված վնասի չափը վերահաշվարկել՝ ավելացնելով 577.265.217 դրամի չափով:

2. ՀՀ ԿԱ ՊԵԿ ԽՀՎ ՀՏ 27.01.2017թ. N1011489 ակտի 4-րդ կետը ճանաչել անվավեր:

3. ՀՀ ԿԱ ՊԵԿ ԽՀՎ ՀՏ 27.01.2017թ. N1011489 ակտի 10-րդ կետից՝

1) ռոյալթիի գծով հաշվարկված պարտավորությունը՝ գումարով 2.044.294.976 դրամ, նվազեցնել 691.988.110 դրամի չափով,

2) Հայաստանի Հանրապետության 2017 թվականի մարտի 1-ի «Բնապահպանական և բնօգտագործման վճարների մասին» Հայաստանի Հանրապետության օրենքում փոփոխություն և լրացում կատարելու մասին» ՀՕ-78-Ն օրենքի ուժի մեջ մտնելու օրվանից նվազեցնել ռոյալթիի գծով հաշվարկված տույժերը և տուգանքները:

4. ՀՀ ԿԱ ՊԵԿ ԽՀՎ ՀՏ 27.01.2017թ. N1011489 ակտի 24-րդ կետից ոչ ռեզիդենտի շահութահարկի գծով արձանագրված պարտավորությունները նվազեցնել 131.842.040 դրամով, այդ թվում՝ ոչ ռեզիդենտի շահութահարկ՝ 119.856.400 դրամ, տուգանք՝ 11.985.640 դրամ:

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