

ՀՀ ԿԱ պետական եկամուտների կոմիտե

Հարկային և մաքսային մարմինների գանգատարկման հանձնաժողով

Ո Ր Ո Շ ՈՒ Մ 18/1

31 մարտի 2017թ.

Քննարկվեց ՀՀ ԿԱ ՊԵԿ հարկային և մաքսային մարմինների գանգատարկման հանձնաժողովի 18.10.2016թ. թիվ 29/1 որոշմամբ կասեցված վարույթը վերսկսելու և «Կորսան-Կորվիամ Կոնստրուկցիոն» ԲԸ հայաստանյան մասնաճյուղի կողմից ՀՀ ԿԱ ՊԵԿ ՕՀՎ 25.08.2016թ. թիվ 1010474 ակտի դեմ բերված գանգատի վերաբերյալ ըստ էության որոշում կայացվելու հարցը:

ՀՀ ԿԱ ՊԵԿ հարկային և մաքսային մարմինների գանգատարկման հանձնաժողովի (այսուհետ նաև՝ Հանձնաժողով) 18.10.2016թ. նիստում քննության է առնվել «Կորսան-Կորվիամ Կոնստրուկցիոն» ԲԸ հայաստանյան մասնաճյուղի 05.09.2016թ. գանգատը ՀՀ ԿԱ ՊԵԿ ՕՀՎ 25.08.2016թ. թիվ 1010474 ակտի դեմ: Արդյունքում ընդունվել է թիվ 29/1 որոշումը, որի համաձայն «Կորսան-Կորվիամ Կոնստրուկցիոն» ԲԸ հայաստանյան մասնաճյուղի գանգատի հիման վրա հարուցված վարչական վարույթը կասեցվել է: Նման որոշում կայացնելու համար հիմք է հանդիսացել այն հանգամանքը, որ գործին առնչվող փաստական հանգամանքները լրացուցիչ ուսումնասիրության կարիք ունեն, ինչպես նաև անհրաժեշտ է ձեռնարկել միջոցներ խնդրո առարկա հարցերի վերաբերյալ լրացուցիչ տեղեկատվություն ձեռք բերելու ուղղությամբ, մասնավորապես՝ լրացուցիչ տեղեկատվություն ձեռք բերել 10.10.2014թ. հարուցված թիվ 61207514 քրեական գործի քննության շրջանակներում ապացուցված և գործին վերաբերող փաստական հանգամանքների վերաբերյալ:

Հանձնաժողովի 18.10.2016թ. թիվ 29/1 որոշումն ընդունվել է հիմք ընդունելով «Վարչարարության հիմունքների և վարչական վարույթի մասին» ՀՀ օրենքի 49-րդ հոդվածի 1-ին մասի «ա» կետի դրույթները:

Նշվեց նաև, որ Հանձնաժողովի 18.10.2016թ. թիվ 29/1 որոշմամբ կասեցված վարույթը վերսկսելու և գանգատի վերաբերյալ ըստ էության որոշում ընդունելու վերաբերյալ դիրքորոշում ստանալու նպատակով Հանձնաժողովի նախագահի 17.03.2017թ-ի թիվ 06/11-1/[1339568]-17 գրությամբ հարցում է կատարվել ՀՀ ԿԱ ՊԵԿ քննչական վարչության աշխատանքները համակարգող նախագահի տեղակալին:

ՀՀ ԿԱ ՊԵԿ նախագահի տեղակալի 27.03.2017թ. թիվ 12-1/[1345336]-17 պատասխան գրությամբ մասնավորապես հայտնվել է, որ ՀՀ ԿԱ ՊԵԿ քննչական վարչությունում «Կորսան-Կորվիամ Կոնստրուկցիոն» բաժնետիրական ընկերության հայաստանյան մասնաճյուղի տնօրինության կողմից առանձնապես խոշոր չափերով հարկեր վճարելուց չարամտորեն խուսափելու դեպքի առթիվ քննվում է թիվ 61207514 քրեական գործը: Հայտնվել է նաև, որ քրեական գործի հետագա քննության համար մի շարք հանգամանքներ պարզելու նպատակով 27.03.2017թ. որոշում է կայացվել դատահաշվապահական փորձաքննություն նշանակելու մասին, որի կատարումը հանձնարարվել է ՀՀ «Փորձագիտական Կենտրոն» ՊՈԱԿ-ին:

Ելնելով վերոգրյալից և ղեկավարվելով «Վարչարարության հիմունքների և վարչական վարույթի մասին» ՀՀ օրենքի 49-րդ հոդվածի 3-րդ մասի դրույթներով, Հանձնաժողովը գտնում է, որ առկա են բավարար հիմքեր Հանձնաժողովի 18.10.2016թ. թիվ 29/1 որոշմամբ կասեցված վարույթը վերսկսելու և ըստ էության որոշում կայացնելու համար:

«Կորսան-Կորվիամ Կոնստրուկցիոն» ԲԸ հայաստանյան մասնաճյուղի գանգաքում բերված փաստարկները.

ՀՀ ԿԱ պետական եկամուտների կոմիտեի (այսուհետ՝ «ՊԵԿ») աշխատակիցների կողմից ՊԵԿ-ի նախագահի 2014թ. մայիսի 7-ի թիվ 1010474 հանձնարարագրի հիման վրա «Կորսան Կորվիամ Կոնստրուկցիոն» բաժնետիրական ընկերության հայաստանյան մասնաճյուղում (գանգատում այսուհետ՝ Դիմումատու կամ Մասնաճյուղ) 2014թ. մայիսի 23-ից մինչև 2016թ. օգոստոսի 9-ը կատարվել է բյուջեի հետ փոխհարաբերությունների և հարկային մարմնի կողմից վերահսկվող ՀՀ օրենսդրության առանձին պահանջների կատարման ճշտության ստուգում (գանգատում այսուհետ՝ Ստուգում), որի արդյունքում 2016թ. օգոստոսի 25-ին կազմված թիվ 1010474 ակտով (գանգատում այսուհետ՝ Ակտ) Դիմումատուին առաջադրվել է ԱԱՀ-ի, եկամտային հարկի և ոչ ռեզիդենտի շահութահարկի լրացուցիչ վճարման պարտավորություն՝ (1) ԱԱՀ-ի մասով ընդհանուր 640,356,851 ՀՀ դրամի, (2) եկամտային հարկի մասով ընդհանուր 55,023,844 ՀՀ դրամի, իսկ (3) ոչ ռեզիդենտի շահութահարկի մասով ընդհանուր 188,090,250 ՀՀ դրամի չափով: Դիմումատուի կարծիքով վերը նշված Ակտը մասնակի (մեծամասամբ)՝ ԱԱՀ-ի մասով մի քանի կետերի դրույթներով, ոչ ռեզիդենտի շահութահարկի մասով մեկ կետով, եկամտային հարկի մասով և շահութահարկի մասով անհիմն է և ենթակա է այդ մասերով անվավեր ճանաչման և վերացման:

Ակտը մասնակի՝ «Ավելացված արժեքի հարկ» բաժնի 2-րդ, 3-րդ, 4-րդ, 5.4ա), 5.4բ) և 5.4գ) կետերի մասով, «Հարկային գործակալի կողմից ՀՀ-ում ոչ ռեզիդենտներին վճարված եկամուտներից շահութահարկի գանձման և բյուջե վճարման գործարքների ճշտություն» բաժնի 3-րդ կետի, «Շահութահարկ» բաժնի 1-ին, 2-րդ և 3-րդ կետերի մասով անհիմն է և ենթակա է անվավեր ճանաչման ներքոհիշյալ փաստական հանգամանքների և դրանց վերաբերյալ իրավական հիմնավորումների շրջանակներում:

Ա. Ակտի «Ավելացված արժեքի հարկ» բաժնի 2-րդ կետի և «Հարկային գործակալի կողմից ՀՀ-ում ոչ ռեզիդենտներին վճարված եկամուտներից շահութահարկի գանձման և բյուջե վճարման գործարքների ճշգրտություն» բաժնի 1-ին կետի վերաբերյալ.

Ակտի «Ավելացված արժեքի հարկ» բաժնի 2-րդ կետը սահմանում է. «Մասնաճյուղը 2012-2014թթ. ընթացքում Հայաստանի Հանրապետությունում չգրանցված (չհաշվառված) «Սաֆեջ Էպոխա» Հ/Զ-ին անհատույց ծնով տրամադրել է գրասենյակային տարածք, ավտոմեքենաներ, այդ ընկերության ընթացիկ գործունեության ապահովման հետ կապված ծառայություններ..., ինչպես նաև անձնակազմի համար անհրաժեշտ բնակարաններ...: Նշված գործարքները համապատասխանում են «Ավելացված արժեքի հարկի մասին» ՀՀ օրենքի 6-րդ հոդվածի 3-րդ կետի հարկանիշներին»:

Գանգատում բերված են «Ավելացված արժեքի հարկի մասին» ՀՀ օրենքի 6-րդ հոդվածի 3-րդ կետի դրույթները:

Նույն ծառայությունների համատեքստում Ակտի «Հարկային գործակալի կողմից ՀՀ-ում ոչ ռեզիդենտներին վճարված եկամուտներից շահութահարկի գանձման և բյուջե վճարման գործարքների ճշգրտություն» բաժնի 1-ին կետը սահմանում է. «Մասնաճյուղը, որպես հարկային գործակալ, չի պահել և ՀՀ պետական բյուջե չի վճարել ոչ ռեզիդենտի շահութահարկը՝ խախտելով «Շահութահարկի մասին» ՀՀ օրենքի 64-րդ հոդվածի պահանջները»:

Դիմումատուն հերքում է այն պնդումը, որ «Սաֆեջ Էպոխա» Հ/Զ-ին առհասարակ ծառայություններ են մատուցվել Մասնաճյուղի կողմից և որ այդ ծառայությունների անհատույց մատուցման համար ենթակա է վճարման ԱԱՀ և ոչ ռեզիդենտի շահութահարկ:

Այսպես՝ «Հյուսիս-Հարավ ճանապարհային միջանցք» ներդրումային ծրագրի շրջանակներում ՀՀ Տրանսպորտի և կապի նախարարության (այսուհետ՝ «Գործատու») և Դիմումատուի միջև 2012թ. ապրիլի 27-ին կնքված պայմանագրի (այսուհետ՝ «Պայմանագիր») ընդհանուր պայմանների (այսուհետ՝ «ՊԸՊ») 3.1. կետի համաձայն՝ Գործատուն պետք է նշանակի Ինժեներ Պայմանագրով սահմանված պարտականություններն իրականացնելու համար: Պայմանագրով սահմանված պարտականություններն իրականացնելիս Ինժեները պետք է գործի բացառապես ի շահ Գործատուի:

ՊԸՊ-ի 1.1.2.4 կետի համաձայն՝ Ինժեներ է համարվում Գործատուի կողմից Պայմանագրով սահմանված նպատակներով որպես Ինժեներ գործելու համար նշանակված անձը: Պայմանագրի հատուկ պայմանների (այսուհետ գանգատում՝ «ՊՀՊ») 1.1.2.4 կետի համաձայն՝ Պայմանագրի շրջանակներում որպես Ինժեներ հանդես է գալիս «Սաֆեջ էպոխա» Հ/Զ-ն (տես նաև Կառավարության 2012թ. ապրիլի 26-ի թիվ 600-Ա որոշումը):

ՊԸՊ-ի 1.1.2.6 կետի համաձայն՝ Ինժեները, Ինժեների ասիստենտները, Ինժեների և Գործատուի աշխատակիցները համարվում են Գործատուի աշխատակազմ: Իսկ ահա ՊԸՊ-ի 6.6 կետի համաձայն՝ Դիմումատուն (Կատարողը) պարտավորվել է Գործատուի աշխատակազմին ապահովել անհրաժեշտ բնակավայրերով, կենցաղային նշանակության ենթակառույցներով: Տարբեր ծառայություններ մատուցելու վերաբերյալ պարտականություններն արձանագրված են նաև ՊԸՊ և ՊՀՊ այլ դրույթներով:

Վերը նշվածից հետևում է, որ Ինժեները, որի դերում հանդես է գալիս «Սաֆեջ էպոխա» Հ/Զ-ն, հանդիսանում է Գործատուի անձնակազմի մաս, և հետևաբար Մասնաճյուղի կողմից տրամադրված գրասենյակային տարածքը, ավտոմեքենաները և այլ ծառայությունները տրամադրվում են (մատուցվում են) Գործատուին և ոչ թե Ինժեներին: Ընդ որում, նշված ծառայությունները Գործատուին մատուցվում են ոչ թե անհատույց, այլ դրանց արժեքն ամբողջությամբ ներառվում է Գործատուին դուրս գրված հարկային հաշիվներում:

Հարկ է նաև նշել, որ Մասնաճյուղը չունի Ինժեների հետ կնքված՝ ծառայությունների մատուցման որևէ պայմանագիր, որևէ ծառայություն չի մատուցում Ինժեներին և որևէ ծառայություն չի ստանում Ինժեներից: Ինժեների գործունեությունն անհրաժեշտ է Գործատուին, այն է՝ ՀՀ կառավարությանը, որին անհրաժեշտ միջոցներով ապահովելու համար Գործատուն վճարում է Կատարողին: Արդյունքում, ակնհայտ է, որ Դիմումատուն չի իրականացրել «ԱԱՀ-ի մասին» ՀՀ օրենքի 6-րդ հոդվածի 3-րդ կետով նախատեսված անհատույց սպառման գործարք և հետևաբար չի թերհայտարարագրել ԱԱՀ-ի պարտավորությունը և նշվածի մասով չունի ԱԱՀ-ի վճարման պարտավորություն: Մյուս կողմից, քանի որ Դիմումատուի կողմից գրասենյակային տարածքը, ավտոմեքենաները և այլ ծառայությունները ոչ թե անհատույց տրամադրվել են (մատուցվել են) Ինժեներին, այլ համապատասխան վճարի դիմաց տրամադրվել են (մատուցվել են) Գործատուին: Հետևաբար՝ համարվում է, որ Մասնաճյուղի նկատմամբ կիրառելի չեն «Շահութահարկի մասին» ՀՀ օրենքի 64 և 57 հոդվածների դրույթները և հետևաբար տվյալ պարագայում Մասնաճյուղը չի կարող հանդես գալ որպես հարկային գործակալ ոչ ռեզիդենտի շահութահարկի պահման (հաշվարկման) և վճարման համար: Ուստի հիմք ընդունելով վերը նշվածը՝ գանգատաբերը խնդրում է համապատասխան մասերով անվավեր ճանաչել Ակտը:

Բ. Ակտի «Ավելացված արժեքի հարկ» բաժնի 4-րդ կետի վերաբերյալ.

Ակտի «Ավելացված արժեքի հարկ» բաժնի 4-րդ կետը սահմանում է. «Մասնաճյուղը ստուգվող ժամանակաշրջանի ընթացքում ստացել է բեռնափոխադրման գծով ծառայություններ և այդ ծառայություններ մատուցող ընկերությունների (...) կողմից դուրս են գրվել հարկային հաշիվներ: Այդ հաշիվներում առանձնացված ավելացված արժեքի

հարկի գումարները մասնաճյուղի կողմից հաշվանցվել են համապատասխան հաշվետու ժամանակաշրջանի համար հարկային տեսչություն ներկայացված ավելացված արժեքի հարկի հաշվարկներում, որի արդյունքում խախտվել է «Ավելացված արժեքի հարկի մասին» ՀՀ օրենքի 44-ի հոդվածի պահանջները»:

Համաձայն Ակտի՝ Մասնաճյուղը պետք է վերաձևակերպի բեռնափոխադրման ծառայությունների գծով թվով 10 մատակարարների կողմից դուրս գրված հարկային հաշիվներում արտացոլված և նախկին հաշվետու ժամանակաշրջաններում հաշվանցված ԱԱՀ-ի գումարները 112,883,269 դրամի չափով, քանի որ բեռնափոխադրման ծառայությունները ենթակա են հաստատագրված վճարով հարկման:

Դիմումատուն գտնում է, որ Ակտում սխալ է որակվել խնդրո առարկա ծառայությունների բովանդակությունը (դրանք չեն կարող որակվել բեռնափոխադրման ծառայություններ), ինչի արդյունքում էլ և հանգել են սխալ եզրակացության կիրառելի հարկային կարգավորումների տեսանկյունից: Այսպես՝ «Հաստատագրված վճարների մասին» ՀՀ օրենքի 7-րդ հոդվածի համաձայն հաստատագրված վճարի հարկվող օբյեկտ է համարվում ավտոտրանսպորտային գործունեությունը: Համաձայն նույն օրենքի 38 և 39 հոդվածների՝ հաստատագրված վճար վճարողներ են համարվում ավտոտրանսպորտային գործունեություն իրականացնողները: Ավտոտրանսպորտային գործունեությունն իրականացվում է նախնական պատվերով, ինչպես նաև ըստ նախնական պատվերի համապատասխան պայմանագրերի համաձայն և իրենից ներկայացնում է ավտոտրանսպորտային փոխադրումների ծառայությունների մատուցում: Ավտոտրանսպորտային միջոցների օգտագործումը բացառապես սեփական ներարտադրական (ներտնտեսական) փոխադրումների համար օրենքի իմաստով չի համարվում ավտոտրանսպորտային գործունեություն իրականացում (38-րդ հոդվածի 3-րդ մաս):

Հաշվի առնելով վերը նշվածը, ինչպես նաև հիմք ընդունելով Ակտի հավելված 5-ում ներկայացված մատակարարների հետ կնքված ծառայությունների մատուցման պայմանագրերը և ամփոփագրերը՝ համարում ենք, որ նշված մատակարարների կողմից Մասնաճյուղին մատուցվել են ժամավճարով տրանսպորտային միջոցների օգտագործման տրամադրման կամ տրանսպորտային միջոցների վարձակալության ծառայություններ, և ոչ թե նախնական պատվերով բեռնափոխադրման ծառայություններ: Տրամադրված կամ վարձակալված տրանսպորտային միջոցները Դիմումատուն օգտագործել է իր հայեցողությամբ՝ բացառապես սեփական ներարտադրական (ներտնտեսական) փոխադրումների համար: Նշվածը համապատասխանում է ՀՀ քաղաքացիական օրենսգրքի 635-րդ հոդվածով սահմանված՝ անձնակազմով տրանսպորտային միջոցի վարձակալության գործարքին, որի համաձայն՝ վարձատուն վճարի դիմաց տրանսպորտային միջոցը հանձնում է վարձակալի ժամանակավոր տիրապետմանը և օգտագործմանը ու իր ուժերով ծառայություններ է մատուցում դրա կառավարման և տեխնիկական շահագործման համար:

Հարկ է նշել, որ բեռնափոխադրման հետ կապված հարաբերությունները կարգավորվում են ՀՀ քաղաքացիական օրենսգրքի 44-րդ գլխով: Մասնավորապես, սահմանվում է, որ բեռի փոխադրման պայմանագրով փոխադրողը պարտավորվում է առաքողի կողմից իրեն վստահված բեռը հասցնել նշանակված վայրը և այն հանձնել բեռն ստանալու համար լիազորված անձին (ստացողին), իսկ առաքողը պարտավորվում է վճարել բեռի փոխադրման համար սահմանված վարձը: Բեռի փոխադրման պայմանագրի կնքումը հավաստվում է բեռնառաքիչին տրանսպորտային բեռնագիր (կոնոսամենտ կամ բեռի վերաբերյալ այլ փաստաթուղթ) հանձնելով: Բոլոր վերը թվարկված տարրերն անօտարելի են բեռնափոխադրման պայմանագրերի դեպքում: Ինչպես վերը նշվել է, սա

չի համապատասխանում Ակտում ներկայացված մատակարարների կողմից Մասնաճյուղին մատուցված ծառայությունների բովանդակությանը:

Հարկ է նշել նաև, որ ժամավճարով տրանսպորտային միջոցների վարձակալության ծառայությունները «ԱԱՀ-ի մասին» ՀՀ օրենքի համաձայն համարվում են ԱԱՀ-ով հարկվող գործարքներ և ոչ թե հաստատագրված վճարով հարկվող գործարքներ, և հետևաբար չի առաջանում «ԱԱՀ-ի մասին» ՀՀ օրենքի 44' հոդվածի համաձայն ԱԱՀ-ի վերաձևակերպման անհրաժեշտություն: Հիմք ընդունելով վերը նշվածը՝ գանգատաբերը խնդրում է համապատասխան մասով անվավեր ճանաչել Ակտը:

Գ. Ակտի «Ավելացված արժեքի հարկ» բաժնի 3-րդ կետի վերաբերյալ

Ակտի «Ավելացված արժեքի հարկ» բաժնի 3-րդ կետը սահմանում է. «Մասնաճյուղը (մի շարք) կադրորդական ակտերի գծով հարկվող շրջանառությունը ԽՀՎ հարկային տեսչություն ներկայացված ավելացված արժեքի հարկի հաշվարկներում իրացումից հասույթի ճանաչումն իրականացրել է այլ հաշվետու ժամանակաշրջանում, առանց հաշվի առնելու իր կողմից դուրս գրված հարկային հաշիվների՝ պատվիրատուի կողմից հաստատման փաստերը՝ խախտելով «Ավելացված արժեքի հարկի մասին» ՀՀ օրենքի 31-րդ հոդվածի պահանջները»:

Գանգատաբերը գտնում է, որ Ակտը սխալ է գնահատել ԱԱՀ-ով հարկման առումով ծառայության մատուցված համարելու պահը և հետևաբար՝ կիրառելի հաշվետու ժամանակաշրջանները, ինչի արդյունքում էլ եկել են սխալ եզրակացության «Ավելացված արժեքի հարկի մասին» ՀՀ օրենքի 31-րդ հոդվածի խախտման վերաբերյալ: Այսպես՝ ՀՀ ԿԱ ՀՊԾ 13.08.2008թ. «Ծառայությունների մատուցման որոշ դեպքերում ԱԱՀ-ի հաշվարկման և վճարման պարտավորության ծագման պահի և հաշվանցման ժամկետի որոշման մասին» N8 պաշտոնական պարզաբանման (այսուհետ՝ «Պարզաբանում») 2-րդ կետի 2-րդ ենթակետը սահմանում է. «ԱԱՀ-ով հարկման առումով ծառայության մատուցված համարելու պահը որոշվում է ստորև նշված պահերից մեկով կիրառման հաջորդականության որոշման կարգով (ծառայության մատուցման պահը ստորև նշված այն դրույթով որոշվողն է, որն ունի ամենափոքր հերթական համարը): Ծառայությունը մատուցված համարելու պահ (օր) է համարվում ...

2) օրենքով և պայմանագրով ծառայությունները փուլ առ փուլ մատուցելու հնարավորության դեպքում տվյալ փուլի մասով ծառայություն մատուցողի պարտավորությունները կատարված համարելու պահը: Օրինակ՝ կապալի պայմանագրի պարագայում ՀՀ քաղաքացիական օրենսգրքով նախատեսված է, որ «կողմերի համաձայնությամբ պայմանագրում կարող են նախատեսվել աշխատանքի առանձին փուլերի ավարտի (միջանկյալ) ժամկետներ» (հոդված 706): Կապալի պայմանագրով աշխատանքների կատարման առանձին փուլերի ժամկետներ նախատեսված լինելու դեպքում տվյալ փուլի աշխատանքների կատարման ժամկետ պետք է համարվի պայմանագրով սահմանված համապատասխան ժամկետը»:

Հատկանշական է, որ Պայմանագիրը հենց հանդիսանում է կապալի պայմանագիր, որով սահմանված է աշխատանքների փուլային կատարում: Այսպես՝ համաձայն ՊԸՊ 1.1.5.8 կետի՝ «Աշխատանքներ» նշանակում է մշտական աշխատանքներ և ժամանակավոր աշխատանքներ կամ դրանցից մեկը: Համաձայն ՊԸՊ 1.1.5.6 կետի՝ «Հատված» նշանակում է պայմանագրի հատուկ պայմանների (ՊՀՊ) Մաս Ա-ով նախատեսված Աշխատանքների մի մասը:

Համաձայն ՊՀՊ Մաս Ա 1.1.5.6 կետի՝ Աշխատանքները բաղկացած են երեք մասից՝ Հարված 1՝ Աշտարակ-Թալին ավտոճանապարհի բարելավում և լայնացում, Հարված 2՝ Երևան-Արարատ ավտոճանապարհի վերանորոգում և ճանապարհային անվտանգության բարելավում, Հարված 3՝ Երևան-Աշտարակ ավտոճանապարհի վերանորոգում:

Համաձայն Պայմանագրին Կից Ծավալների ամփոփագրի ամփոփ նախահաշվի՝ Պայմանագրի գինը առանձնացված է ըստ առանձին Հատվածների և կազմում է՝ Հատված 1՝ 179,557,183 ԱՄՆ դոլար (ներառյալ ԱԱՀ), Հատված 2՝ 46,320,231 ԱՄՆ դոլար (ներառյալ ԱԱՀ), Հատված 3՝ 24,122,586 ԱՄՆ դոլար (ներառյալ ԱԱՀ), ընդամենը՝ 250,000,000 ԱՄՆ դոլար (ներառյալ ԱԱՀ):

Համաձայն ՊԸՊ 10.1 (Աշխատանքների և հատվածների ընդունումը) կետի՝ բացառությամբ պայմանագրի 9.4 (Աշխատանքների ավարտին իրականացվող փորձարկումը չանցնելը) կետում նշված դեպքերի, Աշխատանքները պետք է ընդունվեն Գործադրողի կողմից, երբ՝

1) Աշխատանքներն ավարտված են Պայմանագրի պայմաններին համապատասխան՝ ներառյալ 8.2 (Ավարտման ժամկետը) կետում նշված ժամկետներում, բացառությամբ ստորև ներկայացված ենթաբաժնի (ա) կետի դեպքի, և

2) դուրս է գրվել Աշխատանքների Ընդունման Վկայագիրը, կամ այն համարվում է դուրս գրված սույն ենթակետին համապատասխան:

Մասնաճյուղն Աշխատանքների Ընդունման Վկայագրի համար ծանուցմամբ կարող է դիմել Ինժեներին ոչ շուտ, քան Մասնաճյուղի կարծիքով աշխատանքների ավարտից կամ ընդունման համար պատրաստ լինելուց տասնչորս օր առաջ: Եթե Աշխատանքները բաժանված են Հատվածների, Մասնաճյուղն կարող է նմանապես դիմել յուրաքանչյուր Հատվածի Ընդունման Վկայագրի համար: Ինժեները Մասնաճյուղի դիմումը ստանալուց հետո 28 օրվա ընթացքում պետք է՝

ա) Մասնաճյուղին դուրս գրի Աշխատանքների Ընդունման Վկայագիր՝ նշելով Աշխատանքների կամ Հատվածի պայմանագրին համապատասխան ավարտի ամսաթիվը, բացառությամբ ցանկացած փոքր, անավարտ աշխատանքների և թերությունների, որոնք էականորեն չեն անդրադառնա Աշխատանքների կամ Հատվածի՝ նախատեսված նպատակի համար օգտագործման վրա,

բ) մերժի դիմումը՝ ներկայացնելով պատճառները և նշելով այն աշխատանքները, որոնք պետք է իրականացնի Մասնաճյուղն՝ Ինժեների կողմից Ընդունման Վկայագիր դուրս գրելու համար: Մասնաճյուղը պետք է ավարտի այդ աշխատանքները մինչև, սույն կետի համաձայն, Ինժեներին հաջորդ անգամ ծանուցումով դիմելը:

Եթե 28 օրվա ընթացքում Ինժեները դուրս չի գրում Ընդունման Վկայագիր կամ չի մերժում Մասնաճյուղի դիմումը, և եթե Աշխատանքները կամ Հատվածը էականորեն համապատասխանում են Պայմանագրի պահանջներին, Ընդունման Վկայագիրը համարվում է դուրս գրված այդ ժամանակահատվածի վերջին օրը: Համաձայն ՊՀՊ Մաս Բ 10.1 (Աշխատանքների և Հատվածների Ընդունման Վկայագիր) կետի՝ յուրաքանչյուր Հատվածի համար կտրվի Ընդունման Վկայագիր: Ընդունման Վկայագիրը չպետք է պահանջվի և չի տրվի մինչև կոնկրետ Հատված չավարտվի և մինչև բոլոր ճանապարհային անվտանգության միջոցառումները լիովին չիրականացվեն և մինչև ճանապարհային անվտանգության բոլոր թերությունները չուղղվեն այդ հատվածի համար:

Համաձայն ՊԸՊ 8.2 (Ավարտման ժամկետը) կետի՝ Մասնաճյուղը պետք է ավարտի Աշխատանքները և յուրաքանչյուր Հատվածը Աշխատանքների կամ Հատվածի ավարտի համար սահմանված ժամկետում՝ ներառյալ՝ ա) Աշխատանքների ավարտին իրականացվող փորձարկում անցնելը, և բ) պայմանագրով սահմանված բոլոր աշխատանքներն ավարտելը, որոնք անհրաժեշտ են ՊԸՊ 10.1 (Աշխատանքների և հատվածների ընդունումը) կետին համապատասխան աշխատանքներն ընդունելիս Աշխատանքները կամ Հատվածը ավարտված համարելու համար:

Համաձայն ՊՀՊ Մաս Բ 8.2 (Ավարտման ժամկետը) կետի՝ ՊՀՊ Մաս Ա 1.1.3.3 կետին (Ավարտման ժամանակը) համապատասխան՝ Աշխատանքների կամ դրանց

բաժնի ավարտման ժամկետը պետք է մնա անփոփոխ և չպետք է լինի կլիմայի կամ անվտանգության կամ ցանկացած այլ պատճառով հետաձգման կամ փոփոխման առարկա, բացառությամբ ՊԸՊ 8.4 կետում նկարագրված դեպքերի: Համաձայն ՊՀՊ Մաս Ա 1.1.3.3 (Ավարտման ժամանակը) կետի՝ Հատված 1-ի ավարտման ժամանակը կազմում է Աշխատանքները սկսելու օրվանից 1096 օր, Հատված 2-ի ավարտման ժամանակը կազմում է 548 օր, իսկ Հատված 3-ի ավարտման ժամանակը կազմում է 548 օր: Աշխատանքների սկիզբը սահմանվում է ՊԸՊ 8.1 կետով:

Համաձայն ՊԸՊ 11.9 (Կատարողական Վկայագիր) կետի՝ Մասնաճյուղի պարտավորությունները չեն համարվում ավարտված մինչև Ինժեների կողմից Կատարողական Վկայագրի դուրս գրումը Մասնաճյուղին՝ նշելով Մասնաճյուղի կողմից Պայմանագրով սահմանված իր պարտավորությունների կատարման ամսաթիվը: Ինժեները պարտավոր է դուրս գրել Կատարողական Վկայագիր թերությունների ծանուցման ժամանակահատվածի վերջնաժամկետից (Ընդունման Վկայագրի դուրս գրումից հետո 365 օր) կամ Մասնաճյուղի կողմից բոլոր անհրաժեշտ փաստաթղթերը տրամադրելուց, բոլոր աշխատանքները (ներառյալ բոլոր թերությունները վերացնելը) ավարտելուց և թեստավորելուց (որն ավելի ուշ տեղի կունենա) հետո 28 օրյա ժամկետում: Կատարողական Վկայագրի մեկ օրինակ էլ պետք է դուրս գրվի Գործատուին: Աշխատանքների ընդունումը հավաստող միակ փաստաթուղթը Կատարողական Վկայագիրն է:

Պայմանագրի շրջանակներում վճարումների իրականացման հետ կապված առանձնահատկությունները սահմանվում են ՊԸՊ 14-րդ գլխով: Մասնավորապես՝ ՊԸՊ 14.3 կետի համաձայն՝ յուրաքանչյուր ամսվա ավարտին Մասնաճյուղն Ինժեներին է ներկայացնում տվյալ ամսում կատարված աշխատանքների վերաբերյալ վերջինիս կողմից հաստատված ձևաչափով հաշվետվություն հավաստող փաստաթղթերի հետ մեկտեղ, որում մանրամասն արտացոլում է այն գումարը, որն իր կարծիքով ենթակա է իրեն Գործատուի կողմից վճարման: Համաձայն ՊԸՊ 14.6 կետի 1-ին պարբերության՝ Ինժեները՝ հաշվետվությունն ու հավաստող փաստաթղթերը ստանալու պահից 28 օրվա ընթացքում Գործատուին և Մասնաճյուղին տրամադրում է Միջանկյալ Վճարման Վկայագիր (այսուհետ «ՄՎՎ»), որով ներկայացնում է այն գումարը, որն իր կարծիքով ենթակա է Մասնաճյուղին վճարման: Համաձայն ՊԸՊ 14.6 կետի 4-րդ պարբերության ՄՎՎ-ի ներկայացնումը չի համարվում աշխատանքների ընդունում, հաստատում, համաձայնություն կամ բավարարվածություն:

Համաձայն ՊԸՊ 14.7 կետի՝ Գործատուն Ինժեների ներկայացրած ՄՎՎ-ով հաստատված գումարը հաշվետվությունն ու հավաստող փաստաթղթերը Ինժեների ստացման պահից 56 օրվա ընթացքում վճարում է Մասնաճյուղին: Հաշվի առնելով ՊԸՊ և ՊՀՊ վերը նշված դրույթները, մասնավորապես այն, որ՝

ա) Մասնաճյուղի կողմից Աշխատանքները կատարվում են ըստ առանձին փուլերի (Հատվածների),

բ) Պայմանագրով նախատեսված են Աշխատանքների կատարման առանձին փուլերի (Հատվածների) ավարտման ժամկետներ և գներ,

գ) Պայմանագրով հնարավոր է որոշել յուրաքանչյուր փուլի (Հատվածի) ավարտման ժամկետը, այսինքն՝ ծառայությունները մատուցողի (Մասնաճյուղի) պարտավորությունները կատարված համարելու պահը,

դ) ՄՎՎ-երը և դրանց կից կազմվող փաստաթղթերը հանդիսանում են Պայմանագրի շրջանակներում Գործատուի կողմից Մասնաճյուղին բացառապես վճարումներ իրականացնելու համար կազմվող փաստաթղթեր և ոչ մի դեպքում չեն կարող համարվել հանձնման-ընդունման կամ կատարողական ակտեր,

ինչպես նաև առաջնորդվելով «ԱԱՀ-ի մասին» ՀՀ օրենքի 31-րդ հոդվածով, և Պարզաբանման 2-րդ կետի 2-րդ ենթակետով, գանգատաբերը համարում է, որ Մասնաճյուղի կողմից ծառայությունները մատուցված համարելու պահ (օր) է համարվում փուլի (տվյալ դեպքում յուրաքանչյուր Հատվածի) մասով Մասնաճյուղի պարտավորությունները կատարված համարելու պահը, ինչը հավաստվում է Հատվածների Ընդունման և Կատարողական Վկայագրերով: Հետևաբար՝ Մասնաճյուղի ծառայությունների մատուցման հետ կապված ԱԱՀ-ի պարտավորության ծագման պահ կհանդիսանա յուրաքանչյուր փուլի (Հատվածի) ավարտման պահը և ոչ թե ՄՎՎ-ների և դրանց կից կազմվող փաստաթղթերի վրա ակցեպտի՝ ծառայության մատուցման ընդունման օրը՝ համաձայն Պարզաբանման 2-րդ կետի 6-րդ ենթակետի, ինչպես նշված է Ակտում (Համաձայն Պարզաբանման 2-րդ կետի՝ ծառայության մատուցման պահը Պարզաբանման 2-րդ կետի այն ենթակետով որոշվողն է, որն ունի ամենափոքր հերթական համարը):

Տեղեկացվում է, որ Հատված 2-ի և Հատված 3-ի Ընդունման Վկայագիրը ստորագրվել է 2016թ հունիսի 16-ին: Միևնույն ժամանակ, ՄՎՎ-ների և դրանց կից կազմված փաստաթղթերի հիման վրա Մասնաճյուղն ԱԱՀ-ի գծով պարտավորություն է հայտարարագրել սխալմամբ, քանի որ ՄՎՎ-ներն ու դրանց կից կազմված փաստաթղթերը հանդիսանում են բացառապես Պայմանագրի շրջանակներում Գործատուի կողմից Մասնաճյուղին վճարումներ իրականացնելու համար անհրաժեշտ փաստաթղթեր (և ոչ թե կատարողական ակտեր), որոնց դուրս գրման և հաստատման հետ կապված հարաբերությունները կարգավորվում են ՊԸՊ և ՊՀՊ 14 գլխի կետերով: Այլ կերպ ասած, ՄՎՎ-ների դուրս գրումն ու հաստատումը չի կարող հանդիսանալ Մասնաճյուղի կողմից ծառայությունների հանձնում և Գործատուի կողմից ծառայությունների ընդունում՝ ԱԱՀ-ի գծով պարտավորություններ կրելու նպատակով և հետևաբար մինչ այս Մասնաճյուղի կողմից վճարված ԱԱՀ գումարները պետք է դիտարկվեն ԱԱՀ գծով կանխավճարներ:

Հիմք ընդունելով վերը նշված, գանգատաբերը խնդրում է Ակտը համապատասխան մասով ճանաչել անվավեր: Հարկ է նշել նաև, որ Ստուգող խումբը ԱԱՀ-ի ծագման պահը գնահատելիս նախապատվությունը տալով Պարզաբանման 2-րդ կետի 6-րդ ենթակետին, վերլուծությունն իրականացրել է ՄՎՎ-ներին կից կազմված հաշիվ-ապրանքագրերի (D/470/008/2014, D/470/008/2014 և այլն) հաստատման օրերի և դրանցով հաստատված գումարների հիման վրա՝ անտեսելով Մասնաճյուղի կողմից դուրս գրված հարկային հաշիվներում արտացոլված գումարներն ու օրերը, որոնք նույնպես պատշաճ կերպով հաստատված են Գործատուի կողմից: Ըստ էության, դրանք համարժեք փաստաթղթեր են և անհասկանալի է, թե ինչու է Ստուգող խումբը Պարզաբանման 2-րդ կետի 6-րդ ենթակետի կիրառման նպատակով որպես հաշվարկային փաստաթուղթ հիմք վերցրել հաշիվ ապրանքագրերը:

Դ. «Ավելացված արժեքի հարկ» բաժնի 5.4 ա) և 5.4 բ) կետերի վերաբերյալ

Դրամական պահանջի զիջման դիմաց ֆինանսավորման՝ ֆակտորինգի պայմանագրով ֆինանսական գործակալը՝ բանկը, դրամական միջոցը վճարում է ի հաշիվ պարտապանից ունեցած հաճախորդի այն պահանջի, որը բխում է ապրանք վաճառելուց կամ ծառայություն մատուցելուց, այսինքն, բանկի վճարման հիմքում դրված է ապրանք վաճառելու կամ ծառայություն մատուցելու հանգամանքը, դրա արժեքը, որոնք հաստատված են մատակարարի (տվյալ դեպքում «ՏՆԱ-ՇԻՆ ԱՇՈՏ» ՍՊ և «ԲԵՏՈՆԻԿԱ» ՍՊ ընկերությունների) կողմից դուրս գրված և պատվիրատուի (Մասնաճյուղի) կողմից հաստատված հարկային հաշիվներով: Ապրանքի/ծառայության արժեքի վճարմամբ բանկը ձեռք է բերում դրամական պահանջի իրավունք, սակայն այդ հանգամանքը չի նշանակում, որ վճարումը չի կատարվել ապրանքի/ծառայության դիմաց: Բովանդակային

առումով վճարումը կատարվում է ապրանքի/ծառայության դիմաց, քանի որ վաճառված ապրանքից/ մատուցված ծառայությունից է բխում զիջվող դրամական պահանջը և այդ վճարմամբ է ապրանքի/ծառայության արժեքն այն վաճառողի/մատուցողի մոտ համարվում մարված:

«Ավելացված արժեքի հարկի մասին» ՀՀ օրենքի 23-րդ հոդվածով (մինչև 2015թ. գործող խմբագրությամբ) նախատեսված ԱԱՀ-ի գումարների հաշվանցում կատարելու համար պարտադիր պայման չէ ապրանքի/ծառայության դիմաց ձեռք բերողի կողմից վճարում կատարելը, պարտադիր պայման է բանկի կամ փոստի միջոցով մատակարարի բանկային հաշվին վճարում կատարելը, որը ապահովված է: Վճարումը կատարվել է մատակարարի բանկային հաշվին, բանկի միջոցով և ապրանքների/ծառայությունների դիմաց, ինչը նշանակում է, որ 23-րդ հոդվածով սահմանված՝ ԱԱՀ-ի հաշվանցման հիմքերն առկա են: «Ավելացված արժեքի հարկի մասին» ՀՀ օրենքի 23-րդ հոդվածով նախատեսված՝ ծառայություն մատուցողի բանկային հաշվին բանկի կամ փոստի միջոցով վճարում կատարելու պայմանի իմաստը կայանում է նրանում, որ անառարկելի լինի դեբետագրման հիմքը հանդիսացող հարկային հաշվի վճարման փաստը: Եթե, օրինակ, գումարը փոխանցված լիներ որպես փոխառության տրամադրում կամ այլ նպատակով, որի արդյունքում ապրանքից/ծառայությունից առաջացած պարտքը մատակարարի մոտ չմարվեր, այդ դեպքում հասկանալի կլիներ տվյալ իրավանորմի Ստուգող խմբի մեկնաբանումը, սակայն այս դեպքում ակնհայտ է, որ Բանկի կողմից կատարված վճարմամբ ապրանք վաճառողի/ծառայություն մատուցողի մոտ մարվել է այդ ապրանքի/ծառայության արժեքը, այսինքն, վճարումը բովանդակային առումով պետք է համարվի ապրանքի/ծառայության դիմաց կատարված վճարում և առաջացնի դեբետագրման Մասնաճյուղի իրավունքը: Ֆակտորինգի պայմանագիր կնքելը մատակարարի իրավունքն է, որը վերջինս կարող է իրացնել առանց պարտապանի (տվյալ դեպքում Մասնաճյուղի) համաձայնության: Ստացվում է, որ հարկային հաշիվ դուրս գրողը կարող է ֆակտորինգի պայմանագիր կնքել առանց ապրանք/ծառայություն ստացողի համաձայնության, դրանով իսկ նրան զրկելով վճարված ԱԱՀ-ի գումարները դեբետագրելու օրենքով սահմանված իրավունքից և հանգեցնելով օրենքով սահմանված իրավունքների արհեստական սահմանափակման: Ելնելով նշվածից, գանգատաբերը համարում է, որ «ՏՆԱ-ՇԻՆ ԱՇՈՏ» ՍՊ և «ԲԵՏՈՆԻԿԱ» ՍՊ ընկերությունների կողմից դուրս գրված հարկային հաշիվներում արտացոլված ԱԱՀ-ի գումարները, որոնք վճարվել են ֆակտորինգի շրջանակներում, ամբողջությամբ ենթակա են հաշվանցման Մասնաճյուղի կողմից:

Ե. Ակտի «Ավելացված արժեքի հարկ» բաժնի 5.4 գ) կետի վերաբերյալ.

«Ավելացված արժեքի հարկի մասին» ՀՀ օրենքի 43¹ հոդվածի համաձայն՝ օրենքի 20-րդ հոդվածով սահմանված կարգով հարկային մարմիններին ներկայացվող տեղեկանքում ապրանքների մատակարարմանը կամ ձեռքբերմանը և ծառայությունների մատուցմանը կամ ստացմանը վերաբերող հարկային հաշիվների վերաբերյալ տեղեկություններ չներառելու (չներկայացնելու) դեպքում տեղեկությունները ներկայացնող անձը վճարում է տուգանք՝ սխալ ներկայացված կամ չներկայացված յուրաքանչյուր տեղեկության (հարկային հաշվի) համար 5,000 դրամի չափով, բացառությամբ ճշգրտված տեղեկությունների ներկայացման դեպքերի:

Գանգատաբերի կարծիքով օրենքի հոդվածը վերաբերում է ոչ թե օրենքի 20-րդ հոդվածով սահմանված կարգով ու ժամկետներում տեղեկություն չներկայացնելուն, այլ առհասարակ տեղեկությունների չներառելուն տեղեկանքում, որը հարկային մարմիններին է ներկայացվում օրենքի 20-րդ հոդվածով սահմանված կարգով: Գանգատաբերը հարկ է համարում նշել, որ օրենքի 43¹ հոդվածը հնարավորություն է տալիս հարկային հաշիվների

վերաբերյալ տեղեկություններ ներկայացնել հարկային հաշվի ստացմանը հաջորդող որևէ հաշվետու ժամանակաշրջանի համար ներկայացվող տեղեկանքում: Նշված տեղեկանքը նույնպես հանդիսանում է օրենքի 20-րդ հոդվածով սահմանված կարգով ներկայացված, հետևաբար տուգանք չի կարող կիրառվել, եթե հարկային հաշվի վերաբերյալ տեղեկությունը ներկայացվել է որևէ հաշվետու ժամանակաշրջանի համար ներկայացվող տեղեկանքում: Պետք է նշել, որ Նախագծի հավելված 6-ում ներառված մատակարարների կողմից դուրս գրված թվով 274 հատ հարկային հաշիվների վերաբերյալ տեղեկությունները Մասնաճյուղի կողմից օրենքով սահմանված կարգով ներկայացվել են հաշիվների ստացմանը հաջորդող հաշվետու ժամանակաշրջաններում: Հետևաբար, առաջադրված տուգանքն անհիմն է: Հիմք ընդունելով վերը նշվածը և «Հարկերի մասին» ՀՀ օրենքի 2-րդ հոդվածի դրույթները Գանգատաբերը խնդրում է համապատասխան մասով Ակտը ճանաչել անվավեր:

2. Ակտի «Հարկային գործակալի կողմից ՀՀ-ում ոչ ռեզիդենտներին վճարված եկամուտներից շահութահարկի գանձման և բյուջե վճարման գործարքների ճշգրտություն» բաժնի 3-րդ կետի վերաբերյալ

Ակտում արձանագրված է, թե Epikea Traiding SL և Ferkuma Maquinaria SL ընկերությունները «ծառայություններ են մատուցել Մասնաճյուղին ինը ամիս և ավելի անընդմեջ ժամանակաշրջանում»: Այն է, ըստ Ակտի վերոնշյալ ընկերություններն ունեցել են Հայաստանում գտնվող մշտական հաստատություն և հետևաբար՝ առկա է եղել այդ ոչ ռեզիդենտ ընկերություններին վճարված եկամուտներից գանձել և բյուջե վճարել շահութահարկ:

Հայաստանի Հանրապետության և Իսպանիայի Թագավորության միջև եկամուտների և գույքի կրկնակի հարկումը բացառելու և հարկումից խուսափելը կանխելու մասին կոնվենցիայի (այսուհետ՝ «Կոնվենցիա») 5-րդ հոդվածի 3-րդ կետի համաձայն՝ շինարարական հրապարակը, կառուցապատման, մոնտաժման կամ տեղակայման նախագծումը կամ դրանց հետ կապված վերահսկողական գործունեությունը համարվում են մշտական հաստատություն միայն այն դեպքում, երբ հրապարակի շահագործման, նախագծման կամ գործունեության տևողությանն ինն ամսից ավել է:

ՀՀ ԿԱ պետական եկամուտների կոմիտեի նախագահի՝ ՀՀ կողմից այլ պետությունների հետ եկամուտների և գույքի կրկնակի հարկումը բացառելու մասին համաձայնագրերում ծառայությունների առնչությամբ «մշտական հաստատություն» հասկացության կիրառման վերաբերյալ պաշտոնական պարզաբանման համաձայն՝ «Մշտական հաստատություն» հասկացությունը նշանակում է ձեռնարկատիրական գործունեության իրականացման կայուն վայր, որի միջոցով կազմակերպությունը (տվյալ դեպքում՝ ոչ ռեզիդենտը) ամբողջությամբ կամ մասամբ իրականացնում է իր առևտրային գործունեությունը:

Այսպիսով, մշտական հաստատության ձևավորման համար անհրաժեշտ է, որ միաժամանակ ապահովված լինեն հետևյալ պայմանները. ա) ձեռնարկատիրական գործունեության իրականացման վայրի գոյությունը, բ) ձեռնարկատիրական գործունեության իրականացման վայրը պետք է լինի «կայուն», գ) կազմակերպության ձեռնարկատիրական գործունեությունը պետք է իրականացվի ձեռնարկատիրական գործունեության այդ կայուն վայրի միջոցով, որը նշանակում է, որ կազմակերպությունից այս կամ այն կերպ կախում ունեցող անձինք (անձնակազմը) ձեռնարկատիրական գործունեությունն իրականացնում են այն պետությունում, որտեղ գտնվում է ձեռնարկատիրական գործունեության իրականացման այդ կայուն վայրը:

Նշվածից հետևում է, որ ՀՀ-ում շինարարական աշխատանքներ իրականացնող Իսպանիայի ռեզիդենտ հանդիսացող կազմակերպությունը կարող է համարվել ՀՀ-ում մշտական հաստատություն ունեցող, եթե տվյալ կազմակերպությունից այս կամ այն կերպ

կախում ունեցող անձինք (անձնակազմը) ձեռնարկատիրական գործունեություն են իրականացնում ՀՀ տարածքում ինն ամսից ավել: Հիմք ընդունելով նշվածը՝ գանգատաբերը համաձայն չէ Ակտում արտացոլված այն պնդմանը, որ վերը նշված ընկերությունները ՀՀ տարածքում ունեն մշտական հաստատություններ, քանի որ Ակտում հիմնավորված չէ նշված ընկերությունների կողմից ՀՀ տարածքում ինն ամսից ավել ձեռնարկատիրական գործունեություն իրականացնելու հանգամանքը:

Այս կապակցությամբ հարկ է նշել նաև, որ Ակտի նախագծի առնչությամբ Դիմումատուի կողմից արդեն ներկայացված են եղել փաստարկներ խնդրո առարկա Epikea Traiding SL և Ferkuma Maquinaria SL ընկերությունների ՀՀ տարածքում մշտական հաստատություն չունենալու վերաբերյալ, սակայն դրանք հաշվի չեն առնվել, Այսպես.

Epikea Traiding SL. ընկերության մասով՝

Մասնաճյուղի և Epikea Traiding SL. ընկերության միջև ծառայությունների մատուցման (ճանապարհի ասֆալտե ծածկույթի քերման աշխատանքներ) պայմանագիր է կնքվել 2013թ մայիսի 5-ին: Մշտական հաստատություն ձևավորելու համար Epikea Traiding SL. ընկերությունից այս կամ այն կերպ կախում ունեցող անձինք ՀՀ տարածքում ձեռնարկատիրական գործունեություն իրականացրած պետք է լինեն առնվազն ինն ամիս (ինչը կազմում է մոտ 277 օր): Համաձայն հավելված 9-ում ներառված տեղեկատվության՝ Epikea Traiding SL. ընկերության կողմից մատուցված ծառայություններն ավարտվել են 2014 փետրվարի 21-ին: Չնայած, որ ծառայությունների մեկնարկի ամսաթվից մինչև ծառայությունների մատուցման ժամկետի ավարտն ընդհանուր առմամբ կազմում է 284 օր, հարկ ենք համարում նշել, որ Epikea Traiding SL. ընկերության կողմից Մասնաճյուղին ծառայություններ անընդմեջ չեն մատուցվել: Մասնավորապես, 2013թ հոկտեմբերից մինչև 2014թ հունվար ամիսը վերջինիս կողմից առհասարակ ծառայություններ չեն մատուցվել, ինչի մասին վկայում են Epikea Traiding SL. ընկերության հաշիվ ապրանքագրերը (ընկերության նախավերջին հաշիվը դուրս է գրվել 2013թ սեպտեմբերի 20-ին, իսկ վերջինը՝ 2014թ փետրվարի 12-ին): Սա նշանակում է, որ Epikea Traiding SL. ընկերության կողմից ՀՀ տարածքում ծառայություններ են մատուցվել ինն ամսից պակաս ժամանակահատվածում, հետևաբար այն չունի մշտական հաստատություն ՀՀ տարածքում և Կոնվենցիայի 7-րդ հոդվածի համաձայն՝ վերջինիս վճարված եկամուտները ենթակա չեն ՀՀ-ում հարկման ոչ ռեզիդենտի շահութահարկով:

Ferkuma Maquinaria SL ընկերության մասով՝

Մասնաճյուղի և Ferkuma Maquinaria SL ընկերության միջև ծառայությունների մատուցման (բետոնի փոման աշխատանքների կատարման) պայմանագիր է կնքվել 2013թ հուլիսի 8-ին: Մշտական հաստատություն ձևավորելու համար Ferkuma Maquinaria SL ընկերությունից այս կամ այն կերպ կախում ունեցող անձինք ՀՀ տարածքում ձեռնարկատիրական գործունեություն իրականացրած պետք է լինեն առնվազն ինն ամիս (ինչը կազմում է մոտ 277 օր): Համաձայն Մասնաճյուղում առկա տեղեկատվության՝ Ferkuma Maquinaria SL ընկերության կողմից Մասնաճյուղին ծառայություններ են մատուցվել 3 փուլով՝ 3/09/2013-7/12/2013 (96 օր), 19/03/2014-15/04/2014 (28 օր) և 16/07/2014-13/11/2014 (121 օր), ընդամենը՝ 245 օր: Սա նշանակում է, որ Ferkuma Maquinaria SL ընկերության կողմից ՀՀ տարածքում ծառայություններ են մատուցվել ինն ամսից պակաս ժամանակահատվածում, հետևաբար այն չունի մշտական հաստատություն ՀՀ տարածքում և Կոնվենցիայի 7-րդ հոդվածի համաձայն՝ վերջինիս վճարված եկամուտները ենթակա չեն ՀՀ-ում հարկման ոչ ռեզիդենտի շահութահարկով:

Գանգատում բերված են «Վարչարարության հիմունքների և վարչական վարույթի մասին» ՀՀ օրենքի 10-րդ հոդվածի 1-ին մասի, 43-րդ հոդվածի 1-ին մասի բ) կետի դրույթները: Գանգատաբերը նշում է, որ տվյալ դեպքում Ակտը կառուցված է Դիմումա-

տուի համար ոչ բարենպաստ այն կանխավարկածի վրա, որ Epikea Traiding SL և Ferkuma Maquinaria SL ընկերությունները ՀՀ տարածքում ունեցել են մշտական հաստատություններ: Այդ կանխավարկածը ոչ մի ապացույցով չի հիմնավորվել վարչական մարմնի կողմից, իսկ Դիմումատուի ներկայացրած ապացույցներն ընդհանրապես հաշվի չեն առնվել: Հիմք ընդունելով վերը նշվածը՝ Գանգատաբերը խնդրում է համապատասխան մասով անվավեր ճանաչել Ակտը:

Է. Ակտի «Շահութահարկ» բաժնի 1, 2 և 3 կետերի վերաբերյալ.

Մասնաճյուղի կողմից 2012թ, 2013թ. և 2014թ. համար ներկայացված ոչ ռեզիդենտի տարեկան հաշվարկներով, ինչպես նաև 2013թ. և 2014թ. համար Ստուգող խմբին ներկայացրած համապատասխան տեղեկանքներով (որոնցով Մասնաճյուղի կողմից խնդրանք է ներկայացվել Ստուգող խմբին արձանագրել 2013 և 2014 թվականների համար Մասնաճյուղի կողմից պակաս հայտարարագրած ծախսերը), հայտարարագրվել են համախառն եկամուտների ու համախառն եկամուտներից կատարված նվազեցումների հետևյալ մեծությունները՝

	2012	2013	2014
Եկամուտ	1,540,395,182	1,472,139,853	13,238,772,657
Նվազեցում	-605,685,633	-2,271,463,104	-15,679,415,729
Հարկվող շահույթ (վնաս)	934,709,549	-799,323,249	-2,440,643,072

Ստուգման շրջանակներում Ստուգող խումբն իրականացրել է ստորև բերված աղյուսակում ներկայացված ճշգրտումները Մասնաճյուղի եկամտային և ծախսային հոդվածներում՝ առանց ներկայացնելու որևէ հաշվարկ կամ հիմնավորում ստացված ներկայացված ճշտումների վերաբերյալ: Ակտում առկա է միայն հղում Ակտի հավելվածներ 1-ին և 4-ին, որտեղ կարված են Մասնաճյուղի առաջնային հաշվառման փաստաթղթերի լուսապատճենները, որոնցից անհնար է հասկանալ կատարված ճշտումների տրամաբանությունը:

	2012	2013	2014
Եկամուտ	-666,101,927	-467,297,580	1,197,561,210
Նվազեցում	-311,317,807	-105,667,167	-428,432,190
Փոփոխություն	-354,784,120	-361,630,413	1,625,993,400

Ը. «Հարկային գործակալի կողմից պահվող եկամտային հարկ» բաժնի վերաբերյալ

Ակտի «Հարկային գործակալի կողմից պահվող եկամտային հարկ» բաժնի համաձայն «մասնաճյուղը 2014թ. հունիս ամսվա ընթացքում «Եկամտային հարկի մասին» ՀՀ օրենքի 12-րդ հոդվածի առաջին մասի դրույթներով հանդիսացել է վարձու աշխատողներին վճարված եկամուտների գծով հարկային գործակալ, սակայն առ այսօր չի ներկայացրել եկամտային հարկի հաշվարկը»: Արդյունքում ըստ Ակտի, եկամտային հարկի մասով ենթակա է լրացուցիչ բյուջե գանձման 61,137,605 դրամ:

Մասնաճյուղի հաշվետվությունների ներկայացման էլեկտրոնային համակարգում (այսուհետ՝ «Համակարգ») 2014թ. հուլիս ամսին տեղ գտած տեխնիկական փոփոխությունների և դրա հետևանքով առաջացած տեխնիկական խնդիրների արդյունքում Մասնա-

ճյուղը չի կարողացել ներկայացնել 2014թ. հունիս ամսվա եկամտային հարկի անվանական և ամփոփ հաշվարկն էլեկտրոնային եղանակով (այսուհետ՝ «Հաշվարկ»)։ Մասնաճյուղը չի կարողացել ապահովել Հաշվարկի ներկայացումը, քանի որ Համակարգն այլևս չի պարունակել «ներկայացնել հաշվետվությունը թերություններով» տարբերակը և թույլ չի տվել ներկայացնել Հաշվարկն աշխատակիցների ժամկետանց կացության քարտերով և հանրային ծառայությունների համարանիշներով։ Համակարգի ներդրման օրվանից մինչ 2014թ. հուլիս ամիսը, Համակարգը պարունակել է «ներկայացնել հաշվետվությունը թերություններով» տարբերակը և Ընկերությունը բազմիցս ներկայացրել է Հաշվարկը իին կացության քարտի և հանրային ծառայության համարանիշի տվյալներով։ Հարկ է նշել, որ Մասնաճյուղը հանդիսանում է օտարերկրյա առևտրային կազմակերպության առանձնացված ստորաբաժանում ՀՀ-ում և ունի օտարերկրյա աշխատակիցներ։ Աշխատակիցները ոչ միշտ են ապահովում նորացված կացության քարտերի կամ հանրային ծառայությունների համարանիշների ժամանակին տրամադրումը Մասնաճյուղին, ինչը և տեղի է ունեցել 2014թ. հունիս ամսվա Հաշվարկը ներկայացնելիս։ Չնայած բազմաթիվ զանգերին, որոնք կատարվել են ՊԵԿ թեժ գծին՝ Ընկերությունը չի կարողացել հարթել առաջացած խնդիրը։ Մասնաճյուղի աշխատակիցների կողմից նոր կացության քարտերը և դրանց հիման վրա հանրային ծառայությունների համարանիշները ձեռք են բերվել օգոստոս ամսին, ընդ որում, մինչ այդ տեխնիկական խնդիրը չի լուծվել և այդպես էլ հնարավոր չի դարձել Հաշվարկի ներկայացումը իին կացության քարտի և հանրային ծառայության համարանիշի տվյալներով։ Նոր տվյալների ձեռք բերումից հետո, Մասնաճյուղը, այնուամենայնիվ, չի կարողացել ներկայացնել Հաշվարկը ստորև բերված պատճառաբանությամբ։

Մասնաճյուղում 07.05.2014թ. թիվ 1010474 հանձնարարագրի հիման վրա սկսվել է պետական բյուջեի հետ փոխհարաբերությունների ստուգումը։ Ստուգման ենթակա ժամանակահատվածը հարկային գործակալի կողմից գանձվող եկամտային հարկի գծով ընդգրկում էր մինչև 31.03.2014թ.։ ՀՀ Ֆինանսների նախարարի 07.08.2014թ. թիվ Ս-1423-Ա հրամանի հիման վրա հարկային գործակալի կողմից գանձվող եկամտային հարկի գծով ստուգման ենթակա ժամանակահատվածը երկարաձգվել է մինչև 30.06.2014թ., ինչի արդյունքում Մասնաճյուղը գրկվել է Հաշվարկի ներկայացման հնարավորությունից մինչև ստուգման ավարտը։ Ընդ որում, մինչ 07.08.2014թ. վերը ներկայացված տեխնիկական խնդիրը դեռ վերացված չի եղել։ Քանի որ Մասնաճյուղը գրկված է եղել որևէ այլ տարբերակով Հաշվարկը ներկայացնելու հնարավորությունից, վերջինս, հանդիսանալով բարեխիղճ հարկ վճարող, 01.09.2014թ. ՀՀ Ֆինանսների նախարարության խոշոր հարկ վճարողների տեսչություն է մուտքագրել գրություն (գրությունը կցվում է), որում հարկային մարմնին է ներկայացվել եկամտային հաշվետվության տվյալները՝ ստորև ներկայացված ձևաչափով, միևնույն ժամանակ ներկայացվել են Հաշվարկի ներկայացման պատճառները և խնդրարկվել է մեխանիզմ՝ խնդրին լուծում տալու նպատակով, որպիսին, սակայն, այդպես էլ չի առաջարկվել հարկային մարմնի կողմից՝

Եկամտի և քաղաքացիության կոդ	Եկամուտ	Եկամտային հարկ	Եկամուտներ ստացողների թվաքանակ
-----------------------------	---------	----------------	--------------------------------

07.10.2014թ. Մասնաճյուղի կողմից Ստուգող խմբին է հանձնվել նաև Հաշվարկի թղթային տարբերակը։ Այսպիսով, Մասնաճյուղը չի խուսափել Հաշվարկը ներկայացնելուց, ավելին կատարել է բազմաթիվ փորձեր հարկային օրենսդրությամբ սահմանված իր պարտականությունը ապահովելու նպատակով։ Դրա մասին են վկայում,

մասնավորապես՝ 2014թ. հուլիսի 20-ին Համակարգում ստեղծված Հաշվարկը, որը, Մասնաճյուղը փորձել է ներկայացնել, սակայն ձախողվել է՝ Համակարգում տեղ գտած տեխնիկական խնդրի արդյունքում, Հաշվարկը ներկայացնելու հետագա փորձերը թղթային տարբերակով Հաշվարկը հարկային մարմինն ներկայացնելը (համապատասխան screeshot-երը կցվում են): Ավելին, Մասնաճյուղը ՀՀ օրենսդրությամբ սահմանված ժամկետում՝ այն է՝ 11.07.2014թ., վճարել է 2014թ. հունիս ամսվա եկամտային հարկը՝ 32 միլիոն ՀՀ դրամ:

Գանգատաբերը գտնում է, որ առաջին հերթին «Հարկերի մասին» ՀՀ օրենքի (այսուհետ՝ «Օրենք») 24-րդ հոդվածը կիրառելի չէ Մասնաճյուղի նկատմամբ, քանի որ Մասնաճյուղն ակնհայտորեն չի խուսափել Հաշվարկի ներկայացումից, Հաշվարկի բոլոր տվյալները մուտք են արվել, սակայն Հաշվարկը չի ներկայացվել Համակարգում տեղ գտած տեխնիկական խնդրի հետևանքով և դրանում բացակայում է Մասնաճյուղի մեղավորությունը:

Օրենքի 24-րդ հոդվածով սահմանված հարկային իրավախախտումը, ինչպես և ցանկացած իրավախախտում ունի հետևյալ կազմը՝ օբյեկտ, օբյեկտիվ կողմ, սուբյեկտ, սուբյեկտիվ կողմ: Ինչպես ակնհայտ է դառնում ՀՀ ԿԱ ՊԵԿ Հարկային և մաքսային մարմինների գանգատարկման հանձնաժողովի մի շարք որոշումների վերլուծությունից, իրավախախտման սուբյեկտիվ կողմը՝ հարկ վճարողի մեղքը, հանդիսանում է վճռորոշ պայման՝ Օրենքի 24 հոդվածով նախատեսված պատասխանատվության կիրառման համար: Մասնավորապես, Հանձնաժողովը 25.11.2014թ. թիվ 30/4 իր որոշմամբ, նույնական հանգամանքներ ունեցող գործի շրջանակներում, նշել է՝ «...Հարկերի մասին օրենքի 24 հոդվածով նախատեսված խախտումն ընկերության կողմից կատարված լինելու հանգամանքը որոշելու համար անհրաժեշտ է նախ պարզել, թե համապատասխան արարքը, այն է հաշվետվությունը սահմանված ժամկետից ուշ ներկայացնելը, կատարվել է արդյոք մեղավորությամբ, թե ոչ: Այսինքն, սույն գործով իրականացվող վարչական վարույթի ընթացքում անհրաժեշտ էր նախ պարզել «ՄԱՖ Հայփերմարքեթս Էյ-Էմ» ՍՊԸ վարքագծում մեղքի առկայության փաստը և միայն վերջինիս հաստատվելու պարագայում իրավաչափ կհամարվեր համապատասխան պատասխանատվության միջոցի կիրառումը: Քննարկվող դեպքում, ըստ էության, կատարված արարքում բացակայում է ընկերության մեղքը, քանի որ հաշվարկը սահմանված ժամկետում ներկայացվելու փորձերը ձախողվել են ՀՀ ՖՆ Էլեկտրոնային համակարգում որոշակի խնդիրների առկայության պատճառով»:

Հետևաբար, սույն գործի շրջանակներում Մասնաճյուղի նկատմամբ պատասխանատվության կիրառման համար ևս պետք է պարզել Մասնաճյուղի մեղքի առկայությունը Հաշվարկի չներկայացման մեջ:

Ինչպես արդեն իսկ նշվել է վերևում՝ Մասնաճյուղը երբևէ չի խուսափել Հաշվարկի ներկայացման պարտավորության կատարումից, Մասնաճյուղն ապահովել է համապատասխան Հաշվարկի լրացումը, կատարել է բազմաթիվ փորձեր Հաշվարկը ներկայացնելու համար, փորձել է խնդիրը հարթել ՀՀ ՖՆ թե՛ գծին զանգեր կատարելու միջոցով, սակայն չի հասել որևէ հաջողության՝ Համակարգում առկա տեխնիկական խնդիրների հետևանքով, իսկ այնուհետև՝ ստուգման ժամանակահատվածի երկարաձգման հետևանքով, չգտնելով Հաշվարկը Էլեկտրոնային եղանակով ներկայացնելու հնարավորություն՝ Մասնաճյուղը, այսուհանդերձ, Հաշվարկը ներկայացրել է թղթային տարբերակով: Հետևաբար, Մասնաճյուղը գործել է բարեխղճորեն, կատարել է բազմաթիվ փորձեր Հաշվարկը ներկայացնելու համար, սակայն զրկված է եղել Հաշվարկի ներկայացումն ապահովելու հնարավորությունից՝ Համակարգում առկա տեխնիկական խնդրի, իսկ այնուհետև՝ ստուգման ժամանակահատվածի երկարաձգման հետևանքով:

Նման իրավիճակում չի կարող խոսք լինել Մասնաճյուղի մեղքի կամ մեղավորության առկայության, հետևաբար և Օրենքի 24 հոդվածի կիրառելիության մասին:

Երկրորդ, գանգատաբերը գտնում է, որ Օրենքի 24-րդ հոդվածի կիրառումը Մասնաճյուղի նկատմամբ՝ իբրև հունիս ամսվա համար Հաշվարկը չներկայացնելու հետևանք, հակասում է «Վարչարարության հիմունքների և վարչական վարույթի մասին» ՀՀ օրենքով սահմանված «ձևական պահանջները չարաշահելու արգելքի» սկզբունքին, ինչպես նաև հարկային վարչարարության նպատակներին:

«Վարչարարության հիմունքների և վարչական վարույթի մասին» ՀՀ օրենքի 5-րդ հոդվածի դրույթը հանդիսանում է անձանց շահերի պաշտպանությունն ապահովող սկզբունք, որը հնարավորություն է տալիս վարչական մարմնին որևէ կերպ միջամտել անձանց իրավունքներին և պարտականություններին միայն այն դեպքում, երբ վերջիններիս վրա դրված պարտականությունը բովանդակային առումով կատարված չէ: Միևնույն ժամանակ, ձևական պահանջի չկատարումը չի կարող հանգեցնել որևէ հետևանքի: Նման իրավիճակում, հարկավոր է հասկանալ՝ արդյոք Մասնաճյուղը բովանդակային առումով կատարել է իր վրա դրված պարտավորությունը՝ հստակեցնելով հարկ վճարողի՝ «Հաշվարկի պատրաստման և ներկայացման» պարտականության բովանդակությունը կազմող (ա) այն պահանջները, որոնք հանդիսանում են ձևական և (բ) այն պահանջները, որոնց կատարման պարագայում Մասնաճյուղի՝ հարկային օրենսդրությամբ սահմանված պարտականությունը կհամարվի կատարված: Հստակեցման համար պարզաբանենք եկամտային հարկի անվանական և ամփոփ հաշվարկի նպատակը: Գանգատում բերված են «Եկամտային հարկի և սոցիալական վճարի անձնավորված հաշվառման մասին» ՀՀ օրենքի 4-րդ, 5-րդ հոդվածների դրույթները, որոնք հիման վրա կատարվում է այն եզրահանգումը, որ հաշվարկի հիմնական նպատակը անձի ստացած եկամուտների և վճարվելիք հարկի մասին տեղեկությունների ներկայացումն է հարկային մարմին, այլ ոչ թե հին կամ նոր հանրային ծառայության համարանիշի բովանդակումը: Համակարգի ընդունման օրվանից մինչև հուլիս ամիսը Համակարգն ընդունել է հաշվարկները հանրային ծառայության հին համարանիշերով և կացության հին քարտերով, ինչը փաստում է, որ հարկային մարմնի դիրքորոշմամբ հարկի վճարողի կողմից հարկային օրենսդրությամբ սահմանված պարտականության կատարում է համարվել և համարվում հաշվարկի ներկայացումը՝ բավարար անհատականացնող և եկամտին վերաբերող տվյալներով:

Փաստորեն, հուլիս ամսվա ընթացքում Համակարգում տեղ գտած փոփոխությունները ծանրաբեռնել են հարկ վճարողին լրացուցիչ ձևական պահանջներով, ինչը ինքնին թույլ չի տվել ապահովել Հաշվարկի և համապատասխանորեն անձանց կողմից ստացված եկամուտների և հարկի գումարի ներկայացումը հարկային մարմին: Ավելին, Մասնաճյուղը կատարել է իր վրա դրված պարտավորությունը բովանդակային առումով, այն է՝ մուտքագրել է բոլոր անհրաժեշտ տվյալները Համակարգ (ինչը հաստատվում է գրությանը կից ներկայացված արտատպումներով և Համակարգում առկա տեղեկություններով), որը գրանցել և ստորագրել հնարավոր չի եղել վերը նշված ձևական պահանջի պատճառով (այն է՝ հուլիս ամսվա ընթացքում հին հանրային ծառայության համարանիշով Հաշվարկի ներկայացման անհնարինություն):

Միևնույն ժամանակ, Մասնաճյուղի կողմից զուտ ձևական պահանջների հետևանքով Հաշվարկի ներկայացման հնարավորությունից զրկված լինելը հակասում է նաև հարկային վարչարարության նպատակներին, որպիսիք ամրագրված են ՀՀ կառավարության 23.02.2012թ. թիվ 195 որոշման մեջ և նպատակաուղղված են, այդ թվում, հաշվետվությունների էլեկտրոնային համակարգի կատարելագործմանը, հարկ վճարողներին

աջակցության տրամադրմանը՝ հարկային պարտավորությունների կատարման գործընթացում:

Երրորդ, գանգատաբերը գտնում է, որ ստեղծված պայմաններում հարկային մարմնի կողմից Մասնաճյուղին պատասխանատվության ենթարկելուն ուղղված գործողությունները հակասում են «Վարչարարության հիմունքների և վարչական վարույթի մասին» ՀՀ օրենքի 8-րդ հոդվածով սահմանված վարչարարության համաչափության սկզբունքին:

Սահմանադրական դատարանը, իր 25.02.2011թ. թիվ ՍԴՈ-920 որոշմամբ, անդրադառնալով համաչափության սկզբունքի բովանդակությանը, նշել է. «համաչափության սկզբունքն առաջին հերթին պահանջում է ապահովել արդարացի հավասարակշռություն սահմանվող պատասխանատվության միջոցի ու չափի և պատասխանատվության սահմանմամբ հետապնդվող իրավաչափ նպատակի միջև»: Եթե վերլուծենք հարկային օրենսդրության համապատասխան նորմերը, ապա դրանք, նյութական պատասխանատվություն նախատեսելով ֆինանսական ոլորտի պարտականությունները չկատարելու համար՝ նպատակ ունեն ապահովել պատժի արդյունավետությունն ու նպատակայնությունը, բացառելու այն իրավիճակը, երբ խախտում կատարելը և պատասխանատվություն կրելը ավելի պակաս ֆինանսական զրկանքներ կպատճառի իրավախախտող սուբյեկտին, քան այն ապօրինի օգուտն է, որը վերջինս կարող է ձեռք բերել տվյալ պարտականության կատարումից խուսափելու արդյունքում: Սահմանադրական դատարանն իր 18.02.2014թ. թիվ 1139 որոշմամբ, անդրադառնալով ֆինանսական ոլորտում նախատեսված պատասխանատվությանը, նշել է՝ «հարկային պատասխանատվության նպատակը պետությանը և հասարակությանը հասցված գույքային վնասի հատուցումն, է»:

Հետևաբար, «Հարկերի մասին» ՀՀ օրենքի 24-րդ հոդվածով սահմանված պատասխանատվությունը կիրառելի է միայն այն դեպքում, երբ՝ հաշվետվություն, հաշվարկ ներկայացնելով՝ հարկ վճարողը թաքցնում է դրևե տեղեկատվություն, առկա է անհամապատասխանություն վճարված հարկի գումարի և ներկայացված տեղեկատվության միջև, իրավախախտում կատարելով՝ հարկ վճարողը ձեռք է բերում ապօրինի օգուտ և հասցնում է վնաս պետությանը և հասարակությանը, պատասխանատվությունը ապահովում է պատժի նպատակայնություն և արդյունավետություն, այն է՝ ֆինանսական զրկանքների պատճառում իրավախախտ հարկ վճարողին: Ստեղծված իրավիճակում ակնհայտ է, որ Օրենքի 24 հոդվածը կիրառելի չէ Մասնաճյուղի նկատմամբ: Հարկ է նաև նշել, որ 2014թ. հունիս ամսվա եկամտային հարկի գումարը վճարվել է Մասնաճյուղի կողմից դեռևս 22.07.2014թ.: Հետևաբար խոսք չի կարող լինել նաև վճարման ենթակա հարկի գումարի մասին, որն Ակտում կազմում է 30,777,231 ՀՀ դրամ: Ինչ վերաբերում է հաշվարկված 416,857 ՀՀ դրամ տույժին, ապա անհասկանալի է, թե ինչի հիման վրա է հաշվարկվել նշված տույժը, այն դեպքում, երբ Մասնաճյուղը պատշաճ կարգով և ժամկետում կատարել է 2014թ. հունիս ամսվա եկամտային հարկի վճարումը:

Ելնելով վերոգրյալից և ղեկավարվելով «Վարչարարության հիմունքների և վարչական վարույթի մասին» ՀՀ օրենքի 63-րդ հոդվածի 1-ին մասի, 69-րդ հոդվածի, «Հարկային ծառայության մասին» ՀՀ օրենքի 43¹ հոդվածի դրույթներով և սույն գանգատում վկայակոչված այլ նորմերի դրույթներով՝ գանգատաբերը խնդրում է մասնակի անվավեր ճանաչել 2016թ. օգոստոսի 25-ին կազմված թիվ 1010474 ակտի «Ավելացված արժեքի հարկ» բաժնի 2-րդ, 3-րդ, 4-րդ, 5.4ա), 5.4բ) և 5.4գ) կետերը, «Հարկային գործակալի կողմից ՀՀ-ում ոչ ռեզիդենտներին վճարված եկամուտներից շահութահարկի գանձման և բյուջե վճարման գործարքների ճշտություն» բաժնի 3-րդ կետը, «Շահութահարկ» բաժնի 1-ին, 2-րդ և 3-րդ կետերը:

ՀՀ ԿԱ ՊԵԿ հարկային և մաքսային մարմինների գանգատարկման հանձնաժողովի եզրակացությունը.

ՀՀ ԿԱ ՊԵԿ հարկային և մաքսային մարմինների գանգատարկման հանձնաժողովը, ուսումնասիրելով սույն գործին առնչվող նյութերն ու ապացույցները, եկավ հետևյալ եզրակացության.

Քննարկման ընթացքում նշվեց, որ համաձայն ՀՀ ԿԱ ՊԵԿ նախագահի 07.05.2014թ. թիվ 1010474 հանձնարարագրի՝ «Կորսան-Կորվիամ Կոնստրուկցիոն» ԲԸ հայաստանյան մասնաճյուղում (այսուհետ նաև՝ Մասնաճյուղ) կատարվել է բյուջեի հետ փոխհարաբերությունների և հարկային մարմնի կողմից վերահսկվող ՀՀ օրենսդրության առանձին պահանջների կատարման ճշտության ստուգում: Արդյունքում կազմվել է ՀՀ ԿԱ ՊԵԿ ՕՀՎ 25.08.2016թ. N1010474 ակտը (այսուհետ նաև՝ Ակտ), որով լրացուցիչ վճարման է առաջադրվել ընդամենը 2.663.495.640 դրամ, ինչպես նաև արձանագրվել է 1.681.861.257 դրամ հարկի պակասեցվող գումար:

1. Ակտի «Ավելացված արժեքի հարկ» բաժնի 2-րդ կետի և «Հարկային գործակալի կողմից ՀՀ-ում ոչ ռեզիդենտներին վճարված եկամուտներից շահութահարկի գանձման և բյուջե վճարման գործարքների ճշգրտություն» բաժնի 1-ին կետի վերաբերյալ.

Ակտի «Ավելացված արժեքի հարկ» բաժնի 2-րդ կետով, մասնավորապես, արձանագրվել է, որ Մասնաճյուղը 2012-2014թթ. ընթացքում Հայաստանի Հանրապետությունում չգրանցված (չհաշվառված) «Սաֆեջ Էպոխա» Հ/Զ-ին անհատույց ձևով տրամադրել է գրասենյակային տարածք, ավտոմեքենաներ, այդ ընկերության ընթացիկ գործունեության ապահովման հետ կապված ծառայություններ (ինտերնետ, հեռախոսակապ, գրասենյակային այլ տարածքների մաքրում), ինչպես նաև անձնակազմի համար բնակարաններ: Նշված գործարքները համապատասխանում են «Ավելացված արժեքի հարկի մասին» ՀՀ օրենքի 6-րդ հոդվածի 3-րդ կետով որպես ԱԱՀ-ով հարկվող գործարք (գործառնություն) համարվող անհատույց (մասնակի հատուցմամբ): Արդյունքում Ակտով առաջադրվել է լրացուցիչ բյուջե վճարման ենթակա ԱԱՀ-ի գումարը՝ 48.074.320 դրամի չափով, ինչպես նաև «Ավելացված արժեքի հարկի մասին» ՀՀ օրենքի 43-րդ հոդվածով և «Հարկերի մասին» ՀՀ օրենքի 25-րդ հոդվածով սահմանված տուգանքների գումարը 1.720.713 դրամի չափով (ընդամենը՝ 49.795.093 դրամ):

Ակտի «Հարկային գործակալի կողմից ՀՀ-ում ոչ ռեզիդենտներին վճարված եկամուտներից շահութահարկի գանձման և բյուջե վճարման գործարքների ճշգրտություն» բաժնի 1-ին կետով արձանագրվել է, որ Մասնաճյուղը, որպես հարկային գործակալ, վերոնշյալ եկամուտներից եկամտի վճարման աղբյուրի մոտ չի պահել (գանձել) ոչ ռեզիդենտի շահութահարկի գումարները, խախտելով «Շահութահարկի մասին» ՀՀ օրենքի 57-րդ և 64-րդ հոդվածի պահանջները: Արդյունքում, Ակտով առաջադրվել է լրացուցիչ բյուջե վճարման ենթակա ոչ ռեզիդենտի շահութահարկի գումարը՝ 48.074.320 դրամի չափով, «Հարկերի մասին» ՀՀ օրենքի 25-րդ և 27-րդ հոդվածներով սահմանված կարգով հաշվարկված տուգանքների գումարը՝ 28.844.592 դրամի չափով և նույն օրենքի 23-րդ հոդվածով սահմանված կարգով հաշվարկված տույժերի գումար՝ 1.122.023 դրամի չափով (ընդամենը՝ 78.040.935 դրամ):

Վերոգրյալի կապակցությամբ հարկ է նշել հետևյալը.

«Ավելացված արժեքի հարկի մասին» ՀՀ օրենքի 6-րդ հոդվածով սահմանված են ԱԱՀ-ով հարկվող գործարքները (գործառնությունները), մասնավորապես, 1-ին կետով սահմանված է ապրանքների մատակարարումը՝ գործարք, որն իրականացվում է ապրանքների (այդ թվում՝ արտադրանքի և անշարժ գույքի) սեփականության իրավունքը որևէ ձևով կատարվող հատուցման դիմաց այլ անձի փոխանցելու միջոցով, 2-րդ կետով

ծառայությունների մատուցումը՝ ապրանքների մատակարարում չհամարվող գործարք (գործառնություն), որն իրականացվում է որևէ ձևով կատարվող հատուցման դիմաց, ներառյալ ոչ նյութական ակտիվների իրացումը (փոխանցումը), իսկ 3-րդ կետի համաձայն՝ ԱԱՀ-ով հարկվող գործարք (գործառնություն) է համարվում անհատույց (մասնակի հատուցմամբ) սպառումը՝ նույն օրենքով սահմանված կարգով ԱԱՀ վճարող անձանց կողմից ապրանքների անհատույց հատկացումը կամ ծառայությունների անհատույց մատուցումը տվյալ անձանց կամ այլ անձանց կամ նրանց ապրանքների մատակարարում և ծառայությունների մատուցումը՝ տվյալ գործարքների (գործառնությունների) համար սովորաբար կիրառվող գներից էականորեն ցածր գներով, բացառությամբ օրենքով կամ օրենքով նախատեսված դեպքերում իրավական այլ ակտով սահմանված դեպքերի:

«Շահութահարկի մասին» ՀՀ օրենքի 4-րդ, 5-րդ և 53-րդ հոդվածներին համապատասխան՝ ՀՀ-ում ոչ ռեզիդենտները շահութահարկ են վճարում հայաստանյան աղբյուրներից ստացված եկամուտներից: Օրենքի 57-րդ հոդվածի 1-ին կետի համաձայն՝ Հայաստանի Հանրապետությունում ոչ ռեզիդենտի 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: Օրենքի 64-րդ հոդվածին համապատասխան՝ 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 զիջման դեպքերում) եկամտի ընդհանուր գումարից:

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

1) ՀՀ կառավարության 26.04.2012թ. «Հյուսիս-հարավ ճանապարհային միջանցքի ներդրումային ծրագրի շրջանակներում անցկացված՝ ծրագրի կառավարման խորհրդատուի միջազգային բաց մրցույթի արդյունքները հաստատելու մասին» N600-Ա որոշմամբ հաստատվել են ՀՀ և Ասիական զարգացման բանկի կողմից համատեղ ֆինանսավորմամբ իրականացվող Հյուսիս-հարավ ճանապարհային միջանցքի ներդրումային ծրագրի շրջանակներում անցկացված՝ ծրագրի կառավարման խորհրդատուի միջազգային բաց մրցույթի արդյունքները՝ «Սաֆեջ, Էս Ա» (Safege, S.A) ֆրանսիական ընկերությունը 6.098.700 ԱՄՆ-ի դոլար արժեքով (առանց հարկերի), մրցույթի հաղթող ճանաչելու մասին:

2) «Հյուսիս-Հարավ ճանապարհային միջանցք» ներդրումային ծրագրի շրջանակներում ՀՀ Տրանսպորտի և կապի նախարարության (Գործատու) և Մասնաճյուղի (Կապալառու) միջև 27.04.2012թ. կնքված պայմանագրի (այսուհետ՝ սույն կետում՝ Պայմանագիր) ընդհանուր և հատուկ պայմանների համաձայն՝

- Գործատուն պետք է նշանակի Ինժեներ Պայմանագրով սահմանված պարտականություններն իրականացնելու համար, որոնք իրականացնելիս Ինժեները պետք է գործի բացառապես ի շահ Գործատուի: Ինժեներ է համարվում Գործատուի կողմից Պայմանագրով սահմանված նպատակներով որպես Ինժեներ գործելու համար նշանակված անձը՝ «Սաֆեջ Էպտիսա» Հ/Ձ-ն,

- Ինժեները, Ինժեների ասիստենտները, Ինժեների և Գործատուի աշխատակիցները համարվում են Գործատուի աշխատակազմ: Կարարողը պարտավոր է Գործատուի աշխատակազմին ապահովել անհրաժեշտ բնակավայրերով, կենցաղային նշանակության ենթակառուցվածքներով:

3) Մասնաճյուղի կողմից Հանձնաժողով լրացուցիչ ներկայացրած՝ ՀՀ տրանսպորտի և կապի նախարարության (Գործատու) և Մասնաճյուղի (Կապալառու) միջև 27.04.2012թ. կնքված պայմանագրի մասը կազմող մասնագրի համաձայն՝ Կապալառուն պարտավոր է ապահովել:

- Ինժեների բնակատեղի և սպասարկումը՝ Ինժեներին տեղանքային գրասենյակներով, լաբորատոր գրասենյակներով և բնակատեղով ապահովում (նոր գրասենյակների ու բնակատեղի տրամադրում և (կամ) գոյություն ունեցող շենքերի նախագծում և նորոգում), մասնագրով գրասենյակներին ու իրենց չափերին, կառուցվածքին և կահավորմանը ներկայացվող հատուկ պահանջներին համապատասխան: Կապալառուն պետք է ապահովի դրանց պահպանումն ու սպասարկումը,

- Ինժեների տրանսպորտային միջոցները՝ Ինժեներին նոր տրանսպորտային միջոցների տրամադրումը, որոնց համար մասնագրով նախատեսված են հատուկ տեխնիկական բնութագրեր: Կապալառուն պետք է ապահովի նաև դրանց պահպանումն ու սպասարկումը,

- Ինժեների սարքավորումները և ծախսվող նյութերը՝ Ինժեների օգտագործման համար սարքավորումների և պաշարների (գործիքներ, համակարգիչներ իրենց պարագաներով, թվային տեսախցիկներ, հեռախոսներ, ինտերնետ ծառայություններ և բջջային հեռախոս, անվտանգության պարագաներ) տրամադրում, որոնց համար մասնագրով նախատեսված են հատուկ տեխնիկական բնութագրեր: Կապալառուն պետք է ապահովի նաև դրանց պահպանումն ու սպասարկումը:

4) Պայմանագրի մաս կազմող մասնագրի համաձայն՝

- «գրասենյակներ», «բնակարաններ», «բնակավայրի տրամադրում», «հարմարություններ», «սարքավորումներ» կամ նման այլ բառերի հետ «Ինժեներ» բառն օգտագործելիս այն նշանակում է «Գործատու և Ինժեներ», եթե բովանդակությունից այլ բան չի բխում,

- Աշխատանքների ընդունման ակտը տալուց հետո Ինժեների գրասենյակները, բնակատեղը և հարմարությունները, ներառյալ բոլոր սարքեր, պատկանելիքները և կահույքը, անցնում են Գործատուի սեփականությանը,

- Գործատուն վճարում է Կապալառուին պայմանագրային իր վերոնշյալ պարտավորությունների կատարման համար՝ մասնագրով նախատեսված կարգով:

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) Պայմանագրին և դրա մասը կազմող մասնագրին համապատասխան՝ Մասնաճյուղը պարտավորվել է ի շահ Գործատուի հանդես եկող և պայմանագրի իմաստով Գործատուի աշխատակազմում ընդգրկված Ինժեներին ապահովելու վերոնշյալ գույքով (որն ըստ մասնագրի՝ Ինժեների աշխատանքների ավարտից հետո հանդիսանալի է Գործատուի սեփականությանը) և ծառայություններով, ինչը համարվում է Գործատուի հանդեպ Մասնաճյուղի ստանձնած պայմանագրային պարտավորությունների կատարում: Տվյալ դեպքում գույքը հանձնվում է և ծառայությունները մատուցվում են Գործատուին,

2) Պայմանագրին և դրա մասը կազմող մասնագրին համապատասխան՝ Գործատուին գույքի տրամադրումը և ընթացիկ գործունեության ապահովման հետ կապված ծառայությունների մատուցումը հատուցելի են, Պայմանագրով ու մասնագրով նախատես-

ված են հաշվարկների մեխանիզմներն ու վճարումների կատարման կարգը, հետևաբար քննարկվող դեպքում բացակայում է Մասնաճյուղի կողմից ապրանքների անհատույց հատկացումը կամ ծառայությունների անհատույց մատուցումը,

3) հանձնվող գույքի և մատուցվող ծառայությունների համար ինժեների կողմից վճարում չկատարելու հանգամանքով պայմանավորված՝ քննարկվող դեպքում չնայած առկա է «Ավելացված արժեքի հարկի մասին» ՀՀ օրենքի 6-րդ հոդվածի 3-րդ կետի իմաստով ԱԱՀ-ով հարկվող գործարքը, սակայն Մասնաճյուղն այդ գործարքի կողմ չի հանդիսանում,

4) տվյալ դեպքում Մասնաճյուղի մասով կիրառելի չեն «Ավելացված արժեքի հարկի մասին» ՀՀ օրենքի 6-րդ հոդվածի, «Շահութահարկի մասին» ՀՀ օրենքի 57-րդ և 64-րդ հոդվածի դրույթները:

2. Ակտի «Ավելացված արժեքի հարկ» բաժնի 4-րդ կետի վերաբերյալ.

Ակտի «Ավելացված արժեքի հարկ» բաժնի 4-րդ կետով, մասնավորապես, արձանագրվել է, որ Մասնաճյուղը ստուգվող ժամանակաշրջանում ստացել է բեռնափոխադրման գծով ծառայություններ և այդ ծառայություններ մատուցող ընկերությունների՝ «Ժակշին» ՍՊԸ, «Նիվեկոտրանս Էլ Էմ» ՓԲԸ, «Հովեգ» ՍՊԸ, «Դենտալ Իմպորտ» ՍՊԸ, «Էմ ԷԼ Մայնինգ» ՍՊԸ, «Բետպոռ» ՍՊԸ, «ԶԱՍ-ԲԵՏՈՆՇԻՆ» ՍՊԸ, «Ժակլին Քոնսթրաքշն» ՍՊԸ, «Լեոպոլդ և ընկերներ» ՍՊԸ և «Ավետիք Սարգսյան» Ա/Ձ կողմից դուրս են գրվել հարկային հաշիվներ, որոնցում առանձնացված ԱԱՀ-ի գումարները (ընդհանուր գումարով 112.883.269 դրամ) Մասնաճյուղի կողմից հաշվանցվել են համապատասխան հաշվետու ժամանակաշրջանների ԱԱՀ-ի հաշվարկներով, խախտելով «Ավելացված արժեքի հարկի մասին» ՀՀ օրենքի 44¹-րդ հոդվածի պահանջները: Ակտով արձանագրվել է նշված գումարները ենթակա են վերաձևակերպման (հաշվանցման ենթակա ԱԱՀ-ի գումարներից պակասեցման) այն հաշվետու ժամանակաշրջանում, որում պարզվել կամ արձանագրվել է դրանց հաշվանցման անթույլատրելիությունը:

Վերոգրյալի կապակցությամբ հարկ է նշել հետևյալը.

«Ավելացված արժեքի հարկի մասին» ՀՀ օրենքի (2012-2014թթ. գործող խմբագրությամբ)՝

- 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 (2012-2014թթ. 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 դրույթների գործողությունը չի տարածվում այն հարկ վճարողների վրա, որոնք ավտոտրանսպորտային միջոցներն օգտագործում են բացառապես սեփական ներարտադրական (ներտնտեսական) փոխադրումների համար,

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

«Տրանսպորտի մասին» ՀՀ օրենքի՝

- 9-րդ հոդվածի համաձայն՝ բեռների փոխադրման պայմանագրի համաձայն՝ փոխադրողը պարտավոր է բեռնառաքողից ստացած բեռը նշանակման վայր փոխադրել և հանձնել լիազորված անձին, իսկ բեռնառաքողը պարտավոր է վճարել պայմանագրով կամ սակագներով նախատեսված փոխադրավարձը: Օրենսդրությամբ սահմանված դեպքերում բեռների փոխադրման պայմանագրին կցվում են բեռնագիրը և բեռնառաքման համար անհրաժեշտ փաստաթղթերը: Չարտերային փոխադրման պայմանագրի համաձայն՝ կողմերից մեկը մյուս կողմին է տրամադրում տրանսպորտային միջոցի տարողությունը կամ դրա մի մասը,

- 12-րդ հոդվածի համաձայն՝ ուղևորների, բեռների, ուղեբեռների, փոստի փոխադրման համար գանձվում է պայմանագրով սահմանված վարձ, եթե օրենսդրությամբ այլ բան նախատեսված չէ: Բեռի տիրոջ պահանջով՝ ծառայությունների և աշխատանքների դիմաց վճարումը կատարվում է սակագներով կամ կողմերի համաձայնությամբ: Փոխադրամիջոցի խափանման պատճառով ուղևորին, բեռը, ուղեբեռը և փոստը նշանակման վայր հասցնելու լրացուցիչ ծախսերը կատարվում են փոխադրողի հաշվին,

- 18-րդ հոդվածի համաձայն՝ փոխադրողը պարտավոր է ուղևորին, բեռը, ուղեբեռը կամ փոստը նշանակման վայր հասցնել որոշակի ժամանակի ընթացքում, իրը կարգավորվում է տրանսպորտի տվյալ տեսակի մասին օրենքով կամ փոխադրման կանոններով:

«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 երթա-կարգավարական սպասարկման ծառայությունների մատուցման հետ կապված գործունեությունը:

ՀՀ քաղաքացիական օրենսգրքի՝

- 635-րդ հոդվածի համաձայն՝ անձնակազմով տրանսպորտային միջոցի վարձակալության պայմանագրով (ժամկետով ֆրախտ) վարձատրում վճարի դիմաց տրանսպորտային միջոցը հանձնում է վարձակալի ժամանակավոր տիրապետմանը և օգտագործմանը ու իր ուժերով ծառայություններ է մատուցում դրա կառավարման և տեխնիկական շահագործման համար: Անձնակազմով տրանսպորտի միջոցի վարձակալության պայմանագրի նկատմամբ չեն կիրառվում վարձակալության պայմանագիրն անորոշ ժամկետով վերսկսելու մասին կանոնները:

- 637-րդ հոդվածի համաձայն՝ անձնակազմով տրանսպորտային միջոցի վարձակալության պայմանագրի ամբողջ ժամկետի ընթացքում վարձատրում պարտավոր է ապահովել վարձակալության հանձնված տրանսպորտային միջոցի պատշաճ վիճակը: Այդ պարտականությունը ներառում է տրանսպորտային միջոցի ընթացիկ և հիմնական վերանորոգումն ու անհրաժեշտ պատկանելիքներ տրամադրելը,

- 638-րդ հոդվածի համաձայն՝ վարձակալին մատուցվող՝ տրանսպորտային միջոցի կառավարման և տեխնիկական շահագործման վարձատրուի ծառայությունները պետք է ապահովեն դրա բնականոն և անվտանգ շահագործումը պայմանագրում նշված վարձակալության նպատակներին համապատասխան: Անձնակազմով տրանսպորտային միջոցի վարձակալության պայմանագրով կարող է նախատեսվել վարձակալին մատուցվող ծառայությունների ավելի լայն շրջանակ: Տրանսպորտային միջոցի անձնակազմը և նրա որակավորումը պետք է համապատասխանեն կողմերի համար պարտադիր կանոնների պահանջներին ու պայմանագրի պայմաններին, իսկ եթե կողմերի համար պարտադիր կանոններով այդպիսի պահանջներ չեն սահմանվել, ապա՝ տվյալ տեսակի տրանսպորտային միջոցի շահագործման սովորական պահանջներին ու պայմանագրի պայմաններին: Անձնակազմի անդամները համարվում են վարձատրուի աշխատողներ: Նրանք ենթարկվում են կառավարմանը և տեխնիկական շահագործմանը վերաբերող՝ վարձատրուի կարգադրություններին ու տրանսպորտային միջոցի առևտրային շահագործմանը վերաբերող՝ վարձակալի կարգադրություններին: Անձնակազմի անդամների ծառայությունները վճարում է վարձատրում, եթե այլ բան նախատեսված չէ վարձակալության պայմանագրով:

- 854-րդ հոդվածի համաձայն՝ բեռների, ուղևորների և ուղեբեռների փոխադրումն իրականացվում է գրավոր կնքված փոխադրման պայմանագրի հիման վրա: Փոխադրման ընդհանուր պայմանները որոշվում են տրանսպորտային օրենսգրքերով, այլ օրենքներով և դրանց համապատասխան հրապարակված կանոններով: Տրանսպորտի առանձին տեսակներով բեռների, ուղևորների և ուղեբեռների փոխադրման պայմանները, ինչպես նաև կողմերի պատասխանատվությունն այդ փոխադրումների համար որոշվում են նրանց համաձայնությամբ, եթե այլ բան սահմանված չէ սույն օրենսգրքով, տրանսպորտային օրենսգրքերով, այլ օրենքներով և դրանց համապատասխան հրապարակված կանոններով,

- 855-րդ հոդվածի համաձայն՝ բեռի փոխադրման պայմանագրով փոխադրողը պարտավորվում է առաքողի կողմից իրեն վստահված բեռը հասցնել նշանակված վայրը և այն հանձնել բեռն ստանալու համար լիազորված անձին (ստացողին), իսկ առաքողը պարտավորվում է վճարել բեռի փոխադրման համար սահմանված վարձը: Բեռի փոխադրման պայմանագրի կնքումը հավաստվում է բեռնառաքիչին տրանսպորտային բեռնագիր (կոնոսամենտ կամ բեռի վերաբերյալ այլ փաստաթուղթ) հանձնելով,

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

1) Գանգատով բերված այն փաստարկը, որ մի շարք ընկերությունների հետ Մասնաճյուղը կնքել է անձնակազմով տրանսպորտային միջոցների վարձակալության, այլ ոչ բեռնափոխադրման կամ ավտոտրանսպորտային ծառայությունների մատուցման պայմանագրեր, հերքվում է հետևյալ հիմնավորումներով: ՀՀ քաղաքացիական օրենսգրքի 635-րդ, 637-րդ և 638-րդ հոդվածների դրույթները, ինչպես նաև օրենսգրքի 35-րդ գլխի 3-րդ պարագրաֆի մի շարք այլ դրույթներ կարգավորում են անձնակազմով տրանսպորտային միջոցների վարձակալության դեպքում վարձատուի և վարձակալի միջև իրավահարաբերությունները և սահմանում են այն պարտադիր բաղկացուցիչները, որոնք յուրահատուկ են անձնակազմով տրանսպորտային միջոցների վարձակալության պայմանագրերին: Ընկերության կողմից ստուգում իրականացնող պաշտոնատար անձանց ներկայացրած պայմանագրերի ուսումնասիրությունը փաստում է, որ դրանք կազմված են որպես ծառայությունների մատուցման դասական պայմանագրեր, և բացի այն, որ դրանք վերնագրված են պարզապես «ծառայությունների մատուցման պայմանագիր», դրանցում ամրագրված չեն ՀՀ քաղաքացիական օրենսգրքի 35-րդ գլխի 3-րդ պարագրաֆի դրույթներով սահմանված՝ անձնակազմով տրանսպորտային միջոցների վարձակալության պայմանագրերին յուրահատուկ այնպիսի առանձնահատկություններ, ինչպիսիք են՝ տրանսպորտային միջոցը պահպանելու վարձատուի պարտականությունները, տրանսպորտային միջոցների անձնակազմի որակավորումը, տրանսպորտային միջոցների ապահովագրումը, տրանսպորտային միջոցի առևտրային շահագործման կապակցությամբ առաջացած ծախսերը և այլն, ավելին՝ դրանք չեն պարունակում մեքենաների վարձակալության վերաբերյալ որևէ նշում: Պայմանագրերի առարկային վերաբերող հոդվածներում նշված են՝ «սույն պայմանագրի նպատակն է ձեռք բերել հատուկ պայմաններում և գնային ինդեքսում նշված ծառայությունները, որոնք կից ներկայացված են պայմանագրի հավելված 1-ում», իսկ նշված հավելվածները ևս չեն պարունակում որևէ նշում տրանսպորտային կամ տեխնիկական միջոցների վարձակալության մասին: Բացի այդ, պայմանագրերը պարունակում են պատասխանատվություն նախատեսող դրույթներ՝ «մատակարարի» կողմից ծառայությունները պատշաճ որակով, ճիշտ ժամանակին, անհրաժեշտ սարքավորումներով չիրականացնելու համար,

2) քննարկվող դեպքում առկա է փոխադրման համար վճարի դիմաց բեռնատար ավտոմեքենաներով բեռի փոխադրման՝ ավտոտրանսպորտային գործունեության իրականացման հանգամանքը, որը «Հաստատագրված վճարների մասին» ՀՀ օրենքով համարվում է հաստատագրված վճարի հարկման օբյեկտ, իսկ ավտոտրանսպորտային գործունեություն իրականացնողները՝ հաստատագրված վճար վճարողներ: Ընդ որում, Մասնաճյուղի սեփական ներարտադրական (ներտնտեսական) փոխադրումներ իրականացնելու հանգամանքն օրենքի իմաստով առնչություն չունի բեռը փոխադրող հարկ վճարողների հաստատագրված վճար վճարող համարվելու կամ չհամարվելու հետ,

3) հաստատագրված վճար վճարողների դուրս գրած հարկային հաշիվներում առանձնացված ԱԱՀ-ի գումարները Մասնաճյուղի կողմից հաշվանցվել են դրանց ստացման համապատասխան հաշվետու ժամանակաշրջանների ԱԱՀ-ի հաշվարկներով, խախտելով «Ավելացված արժեքի հարկի մասին» ՀՀ օրենքի 44¹-րդ հոդվածի պահանջները: Ըստ այդմ, Ակտով արձանագրված գումարները ենթակա են վերաձևակերպման (հաշվանցման ենթակա ԱԱՀ-ի գումարներից պակասեցման) այն հաշվետու ժամանակաշրջանում, որում պարզվել կամ արձանագրվել է դրանց հաշվանցման անթույլատրելիությունը:

3. Ակտի «Ավելացված արժեքի հարկ» բաժնի 3-րդ կետի վերաբերյալ.

Ակտի «Ավելացված արժեքի հարկ» բաժնի 3-րդ կետով, մասնավորապես, արձանագրվել է, որ Մասնաճյուղը թիվ D/470/001/2012, D/470/002/2012, D/470/003/2012, D/470/003/2013, D/470/004/2013, D/006/2013, D/470/007/2013, D/470/001/2014, D/470/002/2014, D/470/004/2014, D/470/005/2014, D/470/008/2014 և D/470/009/2014 կատարողական ակտերի գծով ԱԱՀ-ով հարկվող շրջանառության մասով իրացումից հասույթի ճանաչումը հարկային մարմին ներկայացրած ԱԱՀ-ի հաշվարկներում իրականացրել է այլ հաշվետու ժամանակաշրջաններում, առանց հաշվի առնելու իր կողմից դուրս գրած հարկային հաշիվները պատվիրատուի կողմից հաստատման փաստերը, խախտելով «Ավելացված արժեքի հարկի մասին» ՀՀ օրենքի 31-րդ հոդվածի պահանջները, ինչպես նաև ՀՀ ԿԱ ՀՊԾ 13.08.2008թ. «Ծառայությունների մատուցման որոշ դեպքերում ԱԱՀ-ի հաշվարկման և վճարման պարտավորության ծագման պահի և հաշվանցման ժամկետի որոշման մասին» N8 պաշտոնական պարզաբանման 6-րդ կետի պահանջները:

Միաժամանակ, D/470/008/2014 և D/470/009/2014 կատարողական ակտերով մասնաճյուղի պատվիրատուի՝ «Հյուսիս-Հարավ կառուցապատման ԾԻԳ-ի և «Սաֆեջ Էպոխա» Հ/Ձ եռակողմ համաձայնությամբ կատարվել են նախորդ հաշվետու ժամանակաշրջաններում կատարված աշխատանքների ընդունված ծավալների նվազեցումներ, որոնց գծով հետագայում կատարված աշխատանքները չեն արտացոլվել աշխատանքների ընդունման համապատասխան հաշվետու ժամանակաշրջաններում, խախտելով «Ավելացված արժեքի հարկի մասին» ՀՀ օրենքի 31-րդ հոդվածի պահանջները:

Արդյունքում Ակտով արձանագրվել է, որ 2013թ. փետրվար և դեկտեմբեր, 2014թ. մար, հոկտեմբեր և նոյեմբեր ամիսներին պակաս են հաշվարկվել ԱԱՀ-ով հարկվող շրջանառությունները, իսկ 2012թ. չորրորդ եռամսյակում, 2013թ. սեպտեմբեր, հոկտեմբեր ամիսներին, 2014թ. ապրիլ և օգոստոս ամիսներին՝ ավել են հաշվարկվել: Ակտով կատարվել են համապատասխան հաշվետու ժամանակաշրջաններում ԱԱՀ-ով հարկվող շրջանառությունների վերահաշվարկներ, արդյունքում առաջադրելով լրացուցիչ բյուջե վճարման ենթակա ԱԱՀ-ի գումարը, ինչպես նաև «Ավելացված արժեքի հարկի մասին» ՀՀ օրենքի 43-րդ հոդվածով և «Հարկերի մասին» ՀՀ օրենքի 25-րդ հոդվածով սահմանված տուգանքների գումարը:

Վերոգրյալի կապակցությամբ հարկ է նշել հետևյալը.

«Ավելացված արժեքի հարկի մասին» ՀՀ օրենքի (2012-2014թթ. գործող խմբագրությամբ)՝

- 6-րդ հոդվածի 2-րդ կետի համաձայն՝ ԱԱՀ-ով հարկվող գործարք (գործառնություն) է համարվում ծառայությունների մատուցումը՝ ապրանքների մատակարարում չհամարվող գործարքը (գործառնությունը), որն իրականացվում է որևէ ձևով կատարվող հատուցման դիմաց, ներառյալ ոչ նյութական ակտիվների իրացումը (փոխանցումը),

- 8-րդ հոդվածի համաձայն՝ ապրանքների մատակարարման և ծառայությունների մատուցման դեպքերում (բացառությամբ նույն հոդվածով սահմանված դեպքերի) ԱԱՀ-ով հարկվող շրջանառություն է համարվում դրանց արժեքը դրամական արտահայտությամբ (ներառյալ՝ այդ արժեքին օրենքով միացվող այլ վճարումները)՝ առանց ԱԱՀ-ի, որը գնորդը պետք է վճարի մատակարարին որպես հատուցում,

- 23-րդ հոդվածի համաձայն՝ ԱԱՀ վճարող անձինք հաշվետու ժամանակաշրջանում պետական բյուջե են վճարում այդ ժամանակաշրջանում իրականացված հարկվող գործարքների (գործառնությունների) հարկվող շրջանառության նկատմամբ հաշվարկված ԱԱՀ-ի գումարը, կատարելով նույն հոդվածով և օրենքով սահմանված հաշվանցումներ (պակասեցումներ),

- 31-րդ հոդվածի համաձայն՝ ԱԱՀ վճարողների կողմից հարկվող գործարքների (գործառնությունների) իրականացման դեպքում ապրանքների մատակարարման և ծառայությունների մատուցման, անհատույց (մասնակի հատուցմամբ) սպառման, ինչպես նաև դրա հետ կապված հարկային պարտավորության (ԱԱՀ-ի հաշվարկման) ծագման պահ է համարվում այն պահը, երբ մասնավորապես՝ ապրանքները առաքվել կամ հանձնվել են գնորդներին կամ ծառայությունները մատուցվել են պարտավորություններին,

- 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: Հարկային հաշիվը դուրս է գրվում ապրանք մատակարարելու կամ ստացողի կողմից ծառայությունն ընդունելու օրը: Տնտեսավարող սուբյեկտի գործունեության կազմակերպման առանձնահատկություններով պայմանավորված՝ հարկային հաշիվը կարող է դուրս գրվել նախօրոք՝ պայմանով, որ ապրանքները պետք է մատակարարվեն կամ ծառայությունները պետք է մատուցվեն հարկային հաշվում նշված համապատասխան օրը: Հարկային հաշիվ է համարվում օրենքի 20-րդ հոդվածով սահմանված կարգով լրացված և դուրս գրված հաշվարկային թղթային կամ էլեկտրոնային փաստաթուղթ,

- 20-րդ հոդվածի համաձայն՝ թղթային կամ էլեկտրոնային հարկային հաշվում պարտադիր նշվում են՝ ՀՀ կառավարության սահմանած՝ ծախսերը հիմնավորող փաստաթղթերի նկատմամբ ներկայացվող պահանջներով նախատեսված տվյալները, ԱԱՀ-ի դրույքաչափն ու գումարը՝ առանձին տողով, հարկային հաշվի սերիան ու համարը, ԱԱՀ վճարողի հաշվառման համարը:

ՀՀ ԿԱ ՀՊԾ 13.08.2008թ. «Ծառայությունների մատուցման որոշ դեպքերում ԱԱՀ-ի հաշվարկման և վճարման պարտավորության ծագման պահի և հաշվանցման ժամկետի որոշման մասին» N8 պաշտոնական պարզաբանման (այսուհետ՝ սույն կետում Պարզաբանում) համաձայն՝ «Ավելացված արժեքի հարկի մասին» ՀՀ օրենքի 31-րդ հոդվածի 1-ին կետին համապատասխան ԱԱՀ-ի գծով հարկային պարտավորության ծագման պահը որոշելիս, օրենքի 6-րդ հոդվածի իմաստով ծառայությունների (այսուհետ՝

ծառայությունների) մատուցման դեպքերում, ԱԱՀ-ի գծով հարկային պարտավորությունը ծագած է համարվում այն պահին, որ պահին ծառայությունը կհամարվի մատուցված:

Պարզաբանման համաձայն՝ ԱԱՀ-ով հարկման առումով ծառայության մատուցված համարելու պահը որոշվում է ստորև նշված պահերից մեկով՝ կիրառման հաջորդականության որոշման կարգով (ծառայության մատուցման պահը ստորև նշված այն դրույթով որոշվողն է, որն ունի ամենափոքր հերթական համարը): Ծառայությունը մատուցված համարելու պահ (օր) է համարվում՝

1) ծառայություն մատուցողի պարտավորությունները կատարված համարելու պահը, եթե այն կարող է որոշվել ելնելով պայմանագրի տվյալ տեսակի համար օրենքով սահմանված դրույթներից կամ պայմաններից: Օրինակ՝ պահատվության պայմանագրով ի պահ վերցված գույքի հետ վերադարձման պահին ՀՀ քաղաքացիական օրենսգրքի դրույթներին համապատասխան պահատուի հանդեպ պահառուի պարտավորությունը կատարված է: Ըստ այդմ՝ պահառուի մոտ ԱԱՀ-ի գծով հարկային պարտավորության առաջացման պահ պետք է համարվի այդ գույքի հետ վերադարձման պահը,

2) օրենքով և պայմանագրով ծառայությունները փուլ առ փուլ մատուցելու հնարավորության դեպքում՝ տվյալ փուլի մասով ծառայություն մատուցողի պարտավորությունները կատարված համարելու պահը: Օրինակ՝ կապալի պայմանագրի պարագայում ՀՀ քաղաքացիական օրենսգրքով նախատեսված է, որ «կողմերի համաձայնությամբ՝ պայմանագրում կարող են նախատեսվել աշխատանքի առանձին փուլերի ավարտի (միջանկյալ) ժամկետներ» (հոդված 706):

3) այն պահը, որը գործարար շրջանակներում ընդունված սովորույթներին համապատասխան, համարվում է ծառայությունը մատուցված համարելու պահ: Գործարար շրջանակներում ընդունված սովորույթներին համապատասխան՝ անընդհատ բնույթ ունեցող որոշ ծառայությունների մասով կողմերը ծառայության մատուցման ժամանակաշրջան են համարում մատուցված ծառայությունների դիմաց վճարման ենթակա ժամանակաշրջանը: Այդ ժամանակաշրջանը ավարտվելու պահին էլ համարվում է ծառայությունը մատուցված համարելու պահ: Օրինակ՝ հեռախոսային, ինտերնետային կապի, աղբահանության ծառայությունների դիմաց վճարման ենթակա ժամանակաշրջան (ծառայության մատուցման ժամանակաշրջան) է համարվում ամիսը: (Վճարման ենթակա ժամանակաշրջանը՝ վճարում կատարելու ժամկետը չէ, այլ ծառայությունների մատուցման այն ժամանակահատվածը, որը լրանալու դեպքում ծառայություն ստացողը պարտավոր է կատարել այդ ժամանակահատվածում ստացած ծառայությունների դիմաց վճարում),

4) այն պահը, որում ծառայություն մատուցողը պայմանագրին համապատասխան իրավունք է ձեռք բերել, չվերադարձնելով նախկինում ստացված՝ ծառայության չմատուցված մասին համապատասխանող գումարը (բացառությամբ՝ օրենքով նախաձեռնար համարվող գումարի), դադարեցնել ծառայության մատուցումը,

5) այն հաշվետու ժամանակաշրջանի վերջին օրը, որում ակնհայտ է դարձել, որ ծառայություն ստացողը առնվազն տվյալ հաշվետու ժամանակաշրջանում արդեն իսկ ստացել էր այդ ծառայությունը, իսկ պայմանագրով նախատեսված դեպքում՝ տվյալ փուլով նախատեսված ծառայությունը,

6) ծառայություն մատուցողի կողմից հաշվարկային փաստաթղթի, կարարողական ակտի կամ ծառայություն մատուցելու վերաբերյալ այլ փաստաթղթի (այսուհետ՝ հաշվարկային փաստաթղթի) վրա ակցեպտի՝ ծառայության մատուցման ընդունման օրը: Հաշվարկային փաստաթուղթը որպես ծախսը (եկամուտը) հիմնավորող փաստաթուղթ հանդիսանալու դեպքերում, ծառայություն ստացողի կողմից ծառայության ընդունումը պետք է հաստատվի հաշվարկային փաստաթղթի ստորագրությամբ, իսկ օրենքով սահմանված դեպքերում նաև կնիքով:

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

1) «Հյուսիս-Հարավ ճանապարհային միջանցք» ներդրումային ծրագրի շրջանակներում ՀՀ Տրանսպորտի և կապի նախարարության (Գործատու) և Մասնաճյուղի (Կապալառու) միջև 27.04.2012թ. կնքված պայմանագրի (այսուհետ սույն կետում՝ Պայմանագիր) պայմաններին համապատասխան՝ Մասնաճյուղի կողմից աշխատանքների վերաբերյալ հաշվետվություններ՝ կադրարողական ակտեր, որտեղ մանրամասն նկարագրված են կատարված աշխատանքներն ու նյութական ծախսերն իրենց բոլոր ցուցանիշներով: Դրանք ներկայացվել են Ինժեներին, որն էլ պայմանագրի պայմաններին համապատասխան՝ Գործատուին և Մասնաճյուղին տրամադրել է Միջանկյալ Վճարման Վկայագրեր (հաստատված նաև Ինժեների գլխավոր ճարտարագետի կողմից), որոնք ևս ունեն աշխատանքների հստակ նկարագրություն, այդ թվում՝ ըստ Հատվածների և աճողական կարգով,

2) հիշյալ կադրարողական ակտերի հիման վրա Միջանկյալ Վճարման Վկայագրերի տրամադրումից հետո կազմվել են թիվ D/470/001/2012, D/470/002/2012, D/470/003/2012, D/470/003/2013, D/470/004/2013, D/006/2013, D/470/007/2013, D/470/001/2014, D/470/002/2014, D/470/004/2014, D/470/005/2014, D/470/008/2014 և D/470/009/2014 հաշվարկային փաստաթղթերը, որոնցում հստակ արտացոլված են աշխատանքների անվանումները, իրականացման վերջնաժամկետները և հատուցման գումարները: Նշված փաստաթղթերը (դրանց կատարողական ակտերը) պարունակում են ՀՀ կառավարության 25.08.1998թ. N525-Ն որոշմամբ ծախսերը հիմնավորող փաստաթղթերի նկատմամբ ներկայացվող պահանջներով նախատեսված բոլոր վավերապայմանները՝ հաշվարկային փաստաթղթի հերթական համարը և դուրսգրման ամսաթիվը, ծառայություններ մատուցող (աշխատանքներ կատարող) հարկ վճարողի և ծառայություններ ստացող (աշխատանքներ ընդունող) հարկ վճարողի համար պահանջվող տվյալները, ծառայությունների տեսակն ու ծավալը (կատարված յուրաքանչյուր աշխատանքն ու համապատասխան նյութական ծախսերն իրենց բոլոր ցուցանիշներով), ծառայությունների սակագինը (յուրաքանչյուր աշխատանքի համար՝ առանձնացնելով ԱԱՀ-ի համապատասխան գումարները) ու հատուցման ենթակա ընդհանուր գումարը (առանձնացնելով ԱԱՀ-ի գումարը),

3) վերոնշյալ հաշվարկային փաստաթղթերը վավերացված են եռակողմ Մասնաճյուղի, Ինժեների («Սաֆեջ Էպտիսա» Հ/Ձ) և Գործատուի («Հյուսիս-Հարավ կառուցապատման ԾԻԳ-ի) կողմից, հաստատելով Պայմանագրի պայմաններին համապատասխան հաշվարկային փաստաթղթերում արտացոլված աշխատանքները կատարված (ծառայությունները մատուցված) համարվելը: Քննարկվող դեպքում ծառայությունը մատուցված համարելու պահի (օրվա) որոշման առումով Ակտով հիմք են ընդունվել նշված հաշվարկային փաստաթղթերի վրա ակցեպտի՝ ծառայության մատուցման ընդունման օրը,

4) Մասնաճյուղն ԱԱՀ-ի գծով պարտավորությունները հաշվարկելիս ծառայությունը մատուցված համարելու պահի (օրվա) որոշման առումով առաջնորդվել է Միջանկյալ Վճարման Վկայագրերի կազմման օրերով: Ընդ որում, որոշ դեպքերում կատարողական ակտերով մասնաճյուղի պատվիրատուի՝ «Հյուսիս-Հարավ կառուցապատման ԾԻԳ-ի և «Սաֆեջ Էպտիսա» Հ/Ձ եռակողմ համաձայնությամբ կատարվել են նախորդ հաշվեդրու ժամանակաշրջաններում կատարված աշխատանքների արդեն իսկ ընդունված ծավալների նվազեցումներ, որոնց գծով հետագայում կատարված աշխատանքները Մասնաճյուղը չի արտացոլել աշխատանքների ընդունման համապատասխան հաշվետու ժամանակաշրջանների ԱԱՀ հաշվարկներում: Միաժամանակ, Մասնաճյուղն ԱԱՀ-ի գծով

պարզավորությունները հաշվարկելիս կիրառել է երկակի մոտեցում որոշ դեպքում ծառայությունը մատուցված համարելու պահի (օրվա) որոշման առումով առաջնորդվել է հաշվարկային փաստաթղթի դուրս գրման ամսաթվով, իսկ որոշ դեպքերում՝ ծառայությունների մատուցված համարվելու ամսաթվով:

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

1) թիվ D/470/001/2012, D/470/002/2012, D/470/003/2012, D/470/003/2013, D/470/004/2013, D/006/2013, D/470/007/2013, D/470/001/2014, D/470/002/2014, D/470/004/2014, D/470/005/2014, D/470/008/2014 և D/470/009/2014 հաշվարկային փաստաթղթերը բավարարում են «Ավելացված արժեքի հարկի մասին» ՀՀ օրենքի 31-րդ հոդվածով և Պարզաբանման 6-րդ կետով նախատեսված ծառայությունների մատուցման պահի որոշման պահանջներին, քանի որ հաշվարկային փաստաթղթում հստակ նշված են ծառայությունները (դրանց կից՝ կատարված յուրաքանչյուր աշխատանքն ու համապատասխան նյութական ծախսերն իրենց բոլոր ցուցանիշներով) իրենց համապատասխան ծավալներով սրացողի (Գործատուի) կողմից ընդունվել են, ինչը հաստատված (վավերացված) է ինչպես Գործատուի, այնպես էլ Ինժեների կողմից: Տվյալ դեպքում կիրառելի են Պարզաբանման 2-րդ կետի 6-րդ ենթակետի դրույթները, համաձայն որոնց ծառայությունը մատուցված համարելու պահ (օր) է համարվում ծառայություն մատուցողի կողմից հաշվարկային փաստաթղթի, կատարողական ակտի կամ ծառայություն մատուցելու վերաբերյալ այլ փաստաթղթի (հաշվարկային փաստաթղթի) վրա ակցեպտի՝ ծառայության մատուցման ընդունման օրը, քանի որ նույն կետում թվարկված մեկից հինգերորդ դեպքերով հնարավոր չէ որոշել ծառայության մատուցման պահը: Այս առումով հիմնավոր չեն Մասնաճյուղի բերած այն փաստարկները, որ նշված փաստաթղթերը հիմք չէին կարող հանդիսանալ ծառայությունների մատուցման պահի որոշման համար,

2) Մասնաճյուղը ծառայությունը մատուցված համարելու պահի (օրվա) որոշման առումով առաջնորդվել է Միջանկյալ Վճարման Վկայագրերի կազմման օրերով, ինչը սակայն չի համապատասխանում «Ավելացված արժեքի հարկի մասին» ՀՀ օրենքի 31-րդ հոդվածի և Պարզաբանման 6-րդ կետի դրույթներին, քանի որ այդ փաստաթղթերով չի հավաստվում համապատասխան ծավալի մատուցված ծառայությունները Գործատուի կողմից ընդունվելու (հաստատվելու) փաստը,

3) հիմնավոր չեն Մասնաճյուղի բերած այն փաստարկները, որ Պայմանագրով աշխատանքները երեք հատվածների (Աշտարակ-Թալին ավտոճանապարհի բարելավում, Երևան-Արարատ ավտոճանապարհի վերանորոգում, Երևան-Աշտարակ ավտոճանապարհի վերանորոգում) բաժանված լինելու հանգամանքով պայմանավորված՝ ծառայությունը մատուցված համարելու պահի (օրվա) որոշման առումով պետք է հիմք ընդունվեին Պարզաբանման 2-րդ կետի դրույթները: ՀՀ քաղաքացիական օրենսգրքի 706-րդ հոդվածի 1-ին մասի համաձայն՝ կապալի պայմանագրում նշվում են աշխատանքը կատարելու սկզբնական և վերջնական ժամկետները: Կողմերի համաձայնությամբ՝ պայմանագրում կարող են նախատեսվել աշխատանքի առանձին փուլերի ավարտի (միջանկյալ) ժամկետներ: Պարզաբանման 2-րդ կետի համաձայն՝ կապալի պայմանագրով աշխատանքների կատարման առանձին փուլերի ժամկետներ նախատեսված լինելու դեպքում է, որ տվյալ փուլի աշխատանքների կատարման ժամկետ պետք է համարվի պայմանագրով սահմանված համապատասխան ժամկետը: Քննարկվող դեպքում Պայմանագրով աշխատանքների կատարման առանձին

հատվածների ավարտի (միջանկյալ) ժամկետներ նախատեսված չեն, հետևաբար այս դեպքում Պարզաբանման 2-րդ կետը կիրառելի չէ,

4) Մասնաճյուղը խախտել է «Ավելացված արժեքի հարկի մասին» ՀՀ օրենքի 31-րդ հոդվածի պահանջները՝ մատուցված ծառայությունների գծով ակցեպտավորված հաշվարկային փաստաթղթերի հիման վրա ԱԱՀ-ով հարկվող շրջանառության մասով իրացումից հասույթի ճանաչումը հարկային մարմին ներկայացրած ԱԱՀ-ի հաշվարկներում չի իրականացրել ծառայությունների ընդունման (ակցեպտավորման) հաշվետու ժամանակաշրջաններում: Միաժամանակ, Գործատուի, Ինժեների և Մասնաճյուղի փոխադարձ համաձայնությամբ իրականացվել են նախորդ հաշվետու ժամանակաշրջաններում կատարված աշխատանքների ընդունված ծավալների նվազեցումներ, որոնց գծով հետագայում կատարված աշխատանքները ևս չեն արտացոլվել դրանց ընդունման հաշվետու ժամանակաշրջաններում, այս մասով ևս խախտելով «Ավելացված արժեքի հարկի մասին» ՀՀ օրենքի 31-րդ հոդվածի պահանջները:

4. Ակտի «Ավելացված արժեքի հարկ» բաժնի 5.4 «ա» և 5.4 «բ» կետերի վերաբերյալ.

Ակտի Ավելացված արժեքի հարկ» բաժնի 5.4-րդ կետի «ա» և «բ» ենթակետերով արձանագրվել է, որ «ՏՆԱ-ՇԻՆ ԱՇՈՏ» ՍՊԸ-ի հետ 2013թ., «ՏՆԱ-ՇԻՆ ԱՇՈՏ» և «ԲԵՏՈՆԻԿԱ» ՍՊԸ-ների հետ 2014թ. ընթացքում ֆակտորինգի շրջանակներում իրականացված գործարքների գծով տարանցիկ ֆակտորինգային հաշվին կատարված փոխանցումների մասով վերջիններիս կողմից դուրս գրված հարկային հաշիվներում առանձնացված ԱԱՀ-ի գումարներն Մասնաճյուղի կողմից հաշվանցվել են ԱԱՀ-ի հաշվարկներով, խախտելով «Ավելացված արժեքի հարկի մասին» ՀՀ օրենքի 23-րդ հոդվածի պահանջները: Ակտով առաջադրվել է լրացուցիչ բյուջե վճարման ենթակա ԱԱՀ-ի գումարը, ինչպես նաև «Ավելացված արժեքի հարկի մասին» ՀՀ օրենքի 43-րդ և «Հարկերի մասին» ՀՀ օրենքի 25-րդ հոդվածներով սահմանված տուգանքների գումարը:

Վերոգրյալի կապակցությամբ հարկ է նշել հետևյալը.

«Ավելացված արժեքի հարկի մասին» ՀՀ օրենքի (2012-2014թթ. Գործող խմբագրությամբ)՝

- 23-րդ հոդվածի 1-ին մասի համաձայն՝ ԱԱՀ վճարող անձինք հաշվետու ժամանակաշրջանում պետական բյուջե են վճարում այդ ժամանակաշրջանում իրականացված հարկվող գործարքների (գործառնությունների) հարկվող շրջանառության նկատմամբ հաշվարկված ավելացված արժեքի հարկի գումարը, որից հաշվանցվում (պակասեցվում) են արտադրական և այլ առևտրային նպատակներով հանրապետության տարածքում հաշվետու ժամանակաշրջանում ձեռք բերված այն ապրանքների և ստացված այն ծառայությունների գծով մատակարարների կողմից դուրս գրված հարկային հաշիվներում առանձնացված ավելացված արժեքի հարկի գումարների չափով (բացառությամբ նույն օրենքով սահմանված դեպքերի), որոնց դիմաց բանկի կամ փոստի միջոցով մատակարարի բանկային հաշվին կատարվել է վճարում, բացառությամբ նույն հոդվածով սահմանված դեպքերի: Ձեռք բերված ապրանքների ու ստացված ծառայությունների գծով հարկային հաշիվներում առանձնացված ԱԱՀ-ի գումարները հաշվանցվում են այն հաշվետու ժամանակաշրջանում, երբ կատարվել է վճարումը:

ՀՀ քաղաքացիական օրենսգրքի՝

- 892-րդ հոդվածի 1-ին մասի համաձայն՝ դրամական պահանջի զիջման դիմաց ֆինանսավորման պայմանագրով մի կողմը (ֆինանսական գործակալը՝ ֆակտորը) մյուս կողմին (հաճախորդին) հանձնում կամ պարտավորվում է հանձնել դրամական միջոցներ՝ ի հաշիվ հաճախորդի (վարկատուի)՝ երրորդ անձից (պարտապանից) ունեցած դրամական պահանջի, որը բխում է հաճախորդի կողմից՝ երրորդ անձին ապրանքներ

տրամադրելուց, նրա համար աշխատանքներ կատարելուց կամ ծառայություններ մատուցելուց, իսկ հաճախորդը ֆինանսական գործակալին զիջում է կամ պարտավորվում է զիջել այդ դրամական պահանջը: Պարտապանի նկատմամբ դրամական պահանջը հաճախորդը կարող է ֆինանսական գործակալին զիջել նաև վերջինիս հանդեպ իր պարտավորությունների կատարումն ապահովելու նպատակով: Դրամական պահանջի զիջման դիմաց ֆինանսավորման պայմանագրով ֆինանսական գործակալի պարտավորությունները կարող են ներառել հաճախորդի համար հաշվապահական հաշվառում վարելը, ինչպես նաև հաճախորդին՝ զիջման առարկա համարվող դրամական պահանջների հետ կապված այլ ֆինանսական ծառայություններ մատուցելը,

- 893-րդ հոդվածի համաձայն՝ որպես ֆինանսական գործակալ՝ դրամական պահանջի զիջման դիմաց ֆինանսավորման պայմանագրեր կարող են կնքել բանկերը և այլ վարկային կազմակերպությունները, ինչպես նաև նման տեսակի գործունեության իրականացման թույլտվություն (լիցենզիա) ունեցող այլ առևտրային կազմակերպությունները:

«Իրավական ակտերի մասին» ՀՀ օրենքի 78-րդ հոդվածի 3-րդ մասի համաձայն՝ իրավական ակտում կատարված փոփոխությունների կամ լրացումների, բացառությամբ նրա առանձին մասերը վերացված կամ անվավեր կամ չեղյալ ճանաչելու դեպքերի, գործողությունը տարածվում է դրա ուժի մեջ մտնելուց հետո ծագած հարաբերությունների վրա, եթե «Իրավական ակտերի մասին» ՀՀ օրենքով, այլ օրենքներով, ինչպես նաև փոփոխություններ կամ լրացումներ նախատեսող իրավական ակտով այլ բան նախատեսված չէ: Մինչև փոփոխություններ կամ լրացումներ նախատեսող իրավական ակտի ուժի մեջ մտնելը ծագած հարաբերությունների վրա տարածվում են մինչև փոփոխությունները կամ լրացումներն ուժի մեջ մտնելը գործող նորմերը, եթե «Իրավական ակտերի մասին» ՀՀ օրենքով կամ փոփոխություններ կամ լրացումներ նախատեսող իրավական ակտով այլ բան նախատեսված չէ:

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

1) վերոնշյալ իրավական կարգավորումներին համապատասխան՝ դրամական պահանջի զիջման դիմաց ֆինանսավորման դեպքում բանկը վճարումը կատարում է զիջված պարտքի դիմաց (այլ ոչ թե մատակարարված ապրանքի դիմաց) և գնորդ կազմակերպության կողմից վճարում կատարվում է բանկին՝ պահանջի զիջման պայմանագրի կատարման արդյունքում բանկի հանդեպ առաջացած պարտավորության մարման նպատակով (անմիջականորեն ապրանքի դիմաց վճարում չի կատարվում), ուստի դրամական պահանջի զիջման դիմաց ֆինանսավորման պայմանագրի կիրառման և զիջված պարտավորության մարման դեպքում հաշվանցումներ չեն կարող կատարվել, քանի որ չեն ապահովվում հաշվանցումների կատարման համար «Ավելացված արժեքի հարկի մասին» ՀՀ օրենքի 23-րդ հոդվածով (մինչև 01.01.2015թ.) սահմանված պայմանները:

2) «Ավելացված արժեքի հարկի մասին» Հայաստանի Հանրապետության օրենքում փոփոխություններ և լրացումներ կատարելու մասին» 19.11.2014թ. ՀՕ-186-Ն օրենքի (ուժի մեջ է մտել 01.01.2015թ.-ից) 5-րդ հոդվածով «Ավելացված արժեքի հարկի մասին» ՀՀ օրենքի 23-րդ հոդվածի 1-ին մասում մասով ձեռք բերված ապրանքների ու ստացված ծառայությունների գծով հարկային հաշիվներում առանձնացված ԱԱՀ-ի գումարները վճարման կատարման հաշվետու ժամանակաշրջանում հաշվանցում կատարելու համար սահմանված պայմանից կատարվել են բացառություններ: Այսպես, չորրորդ պարբերությունով ըստ ԱԱՀ վճարողների խմբերի սահմանվել են ժամկետներ, որոնցից

սկսած՝ ԱԱՀ-ի գծով հաշվանցումներ կատարելու համար նույն օրենքով սահմանված մնացած բոլոր պայմանները բավարարված համարվելու դեպքերում ձեռք բերված ապրանքների ու ստացված ծառայությունների գծով հարկային հաշիվներում առանձնացված ԱԱՀ-ի գումարները կարող են հաշվանցել նաև առանց մատակարարներին կամ ծառայություն մատուցողներին վճարում կատարելու: Միաժամանակ, նույն մասով սահմանվել է, որ մինչև չորրորդ պարբերությամբ սահմանված համապատասխան ժամկետները ԱԱՀ-ի գծով հաշվանցումներ կատարելու առումով ձեռք բերված ապրանքների ու ստացված ծառայությունների դիմաց վճարում կատարված լինելը համարվում է բավարարված նաև այն դեպքում, երբ նույն հոդվածի համաձայն վճարումը կատարվել է այն ռեզիդենտ անձին, որին պահանջի իրավունքի զիջման (ներառյալ՝ ֆակտորինգի) պայմանագրով փոխանցվել է ապրանքներ մատակարարած կամ ծառայություններ մատուցած անձի պահանջի իրավունքը:

«Ավելացված արժեքի հարկի մասին» Հայաստանի Հանրապետության օրենքում փոփոխություններ և լրացումներ կատարելու մասին» 19.11.2014թ. ՀՕ-186-Ն օրենքի 11-րդ հոդվածի անցումային դրույթներով սահմանվել է, որ անձինք ՀՕ-186-Ն օրենքի 5-րդ հոդվածի 2-րդ կետով Օրենքի 23-րդ հոդվածի 1-ին մասում լրացվող վերջին պարբերությամբ սահմանված կանոններով ԱԱՀ-ի գծով հաշվանցումներ կարող են կատարել 2015 թվականի հունվարի 1-ից հետո կատարվող գործարքների մասով:

3) Մասնաճյուղի ներկայացրած փաստաթղթերը հիմնավոր չեն, քանի որ Մասնաճյուղի կողմից չեն պահպանվել հաշվանցումների կատարման համար «Ավելացված արժեքի հարկի մասին» ՀՀ օրենքի 23-րդ հոդվածով (մինչև 01.01.2015թ.) սահմանված պայմանները: Վերոնշյալ իրավական կարգավորումներին համապատասխան՝ այն դեպքում, երբ վճարումը կատարվել է այն ռեզիդենտ անձին, որին պահանջի իրավունքի զիջման (ներառյալ՝ ֆակտորինգի) պայմանագրով փոխանցվել է ապրանքներ մատակարարած կամ ծառայություններ մատուցած անձի պահանջի իրավունքը, «Ավելացված արժեքի հարկի մասին» ՀՀ օրենքի 23-րդ հոդվածի իմաստով ձեռք բերված ապրանքների ու ստացված ծառայությունների դիմաց վճարում կատարված լինելը բավարարված է համարվում, այսինքն՝ հաշվանցման համար օրենքով սահմանված այլ պայմանների ապահովման դեպքում այդ կանոններով ԱԱՀ-ի գծով հաշվանցումներ են կատարվում 2015 թվականի հունվարի 1-ից հետո կատարվող գործարքների մասով:

5. Ակտի 5-րդ «Ավելացված արժեքի հարկ» բաժնի 5.4 «գ» կետի վերաբերյալ.

Ակտի «Ավելացված արժեքի հարկ» բաժնի 5.4 «գ» կետով արձանագրվել է, որ Մասնաճյուղը հաշվետու ժամանակաշրջանի ընթացքում ձեռք բերված ապրանքների և ստացված ծառայությունների դիմաց մատակարարների դուրս գրած թվով 274 հարկային հաշիվների վերաբերյալ տեղեկությունները «Ավելացված արժեքի հարկի մասին» ՀՀ օրենքի 20-րդ հոդվածով սահմանված կարգով և ժամկետներում չի ներկայացրել հարկային մարմին, սակայն այդ հարկային հաշիվներում առանձնացված ԱԱՀ-ի գումարների հաշվանցումները կատարել է «Ավելացված արժեքի հարկի մասին» ՀՀ օրենքի 43¹-րդ հոդվածով (2012-2014թթ. գործող խմբագրությամբ) սահմանված կարգով: Ակտով արձանագրվել է, որ Մասնաճյուղի կողմից խախտվել են «Ավելացված արժեքի մասին» ՀՀ օրենքի 20-րդ հոդվածով սահմանված դրույթները, ինչի արդյունքում կիրառվել են օրենքի 43¹-րդ հոդվածով (2012-2014թթ. գործող խմբագրությամբ) սահմանված տուգանքը:

Վերոգրյալի կապակցությամբ հարկ է նշել հետևյալը.

«Ավելացված արժեքի հարկի մասին» ՀՀ օրենքի (2012-2014թթ. գործող խմբագրությամբ)՝

- 20-րդ հոդվածին համապատասխան՝ նույն օրենքի համաձայն ԱԱՀ վճարող համարվող անձինք եռամսյակի ավարտից հետո՝ մինչև դրան հաջորդող ամսվա 20-ը (ներառյալ), ՀՀ կառավարության սահմանած կարգով ներկայացնում են տեղեկանք եռամսյակի ընթացքում իրենց ձեռք բերած ապրանքների և ստացված ծառայությունների դիմաց մատակարարների դուրս գրած հարկային հաշիվների և իրենց մատակարարած ապրանքների և մատուցված ծառայությունների գծով դուրս գրված (գնորդներին տրված) հարկային հաշիվների վերաբերյալ: Տեղեկանքում ԱԱՀ վճարող անձը ներառում է տեղեկություններ միայն այն հարկային հաշիվների վերաբերյալ, որոնցում տվյալ անձին հարկային հաշիվ տրամադրած կամ նրանից հարկային հաշիվ ստացած անձի համար տվյալ եռամսյակի ընթացքում ստացված կամ տրամադրված հաշիվներում ներառված հարկվող շրջանառության արժեքը գերազանցում է ՀՀ կառավարության սահմանած չափը: Տեղեկանքը կարող է ներկայացվել էլեկտրոնային եղանակով,

- 23-րդ հոդվածի համաձայն՝ ԱԱՀ վճարող անձինք հաշվետու ժամանակաշրջանում պետական բյուջե են վճարում այդ ժամանակաշրջանում իրականացված հարկվող գործարքների (գործառնությունների) հարկվող շրջանառության նկատմամբ հաշվարկված ԱԱՀ-ի գումարը, որից հաշվանցվում (պակասեցվում) են մասնավորապես՝ արտադրական և այլ առևտրային նպատակներով հանրապետության տարածքում հաշվետու ժամանակաշրջանում ձեռք բերված այն ապրանքների և ստացված այն ծառայությունների գծով մատակարարների կողմից դուրս գրված հարկային հաշիվներում առանձնացված ԱԱՀ-ի գումարների չափով (բացառությամբ նույն օրենքով սահմանված դեպքերի), որոնց դիմաց բանկի կամ փոստի միջոցով մատակարարի բանկային հաշվին կատարվել է վճարում, բացառությամբ նույն հոդվածով սահմանված դեպքերի,

- 43'-րդ հոդվածի համաձայն՝ նույն օրենքի 20-րդ հոդվածով սահմանված կարգով հարկային մարմիններին ներկայացվող տեղեկանքում ապրանքների մատակարարմանը կամ ձեռքբերմանը և ծառայությունների մատուցմանը կամ ստացմանը վերաբերող հարկային հաշիվների վերաբերյալ տեղեկություններ չներառելու (չներկայացնելու) դեպքում տեղեկությունները ներկայացնող անձը վճարում է տուգանք՝ սխալ ներկայացված կամ չներկայացված յուրաքանչյուր տեղեկության (հարկային հաշվի) համար 5,000 դրամի չափով, բացառությամբ ճշգրտված տեղեկությունների ներկայացման դեպքերի: Տուգանքը վճարվում է հարկային մարմնի կողմից հարկային հաշիվների վերաբերյալ տեղեկություններ չներառելու (չներկայացնելու) փաստն արձանագրող համապատասխան ակտը հարկային մարմնի կողմից ներկայացվելուց հետո՝ տասնօրյա ժամկետում,

- 43'-րդ հոդվածի համաձայն՝ ձեռք բերված ապրանքների և ստացված ծառայությունների գծով մատակարարների կողմից դուրս գրված այն հարկային հաշիվներում առանձնացված ԱԱՀ-ի գումարները, որոնց վերաբերյալ օրենքի 20-րդ հոդվածին համապատասխան, հարկային մարմին տեղեկություններ (այդ թվում՝ ճշգրտված) չեն ներկայացվել կամ որոնց վերաբերյալ ներկայացված կամ չներկայացված տեղեկությունները չեն համապատասխանում հարկային հաշվում արտացոլված տվյալներին (վավերապայմաններին)՝ հաշվանցման ենթակա չեն: Ձեռք բերված ապրանքների և ստացված ծառայությունների գծով այն հարկային հաշիվներում առանձնացված ԱԱՀ-ի գումարները, որոնք ներկայացվել են (ներառվել են տեղեկանքում) հարկային հաշվի ստացմանը հաջորդող որևէ հաշվետու ժամանակաշրջանում, հաշվանցվում են տեղեկությունների ներկայացման ժամանակաշրջանի համար ներկայացվող ԱԱՀ-ի հաշվարկով,

- 41-րդ հոդվածի համաձայն՝ նույն օրենքը խախտելու համար ԱԱՀ վճարողները և նրանց պաշտոնատար անձինք պատասխանատվություն են կրում օրենքով սահմանված կարգով:

ՀՀ կառավարության 07.07.2011թ. «Հարկային հաշիվների վերաբերյալ տեղեկանքը հարկային մարմիններին ներկայացնելու կարգը սահմանելու մասին» N937-Ն որոշման հավելվածով հաստատված հարկային հաշիվների վերաբերյալ տեղեկանքը հարկային մարմիններին ներկայացնելու կարգի 9-րդ կետի համաձայն՝ ԱԱՀ վճարողը յուրաքանչյուր եռամսյակի համար տեղեկանքը ներկայացնում է իր հաշվառման վայրի հարկային տեսչություն՝ մինչև տվյալ եռամսյակին հաջորդող ամսվա 20-ը ներառյալ: Նույն կարգի 10-րդ կետի համաձայն՝ եռամսյակի ընթացքում ձեռք բերած ապրանքների և ստացված ծառայությունների գծով ստացված այն հարկային հաշիվները, որոնք ստացվել են տեղեկանքի ներկայացումից հետո կամ չեն ներառվել տվյալ եռամսյակի տեղեկանքում, ներառվում են եռամսյակին հաջորդող որևէ եռամսյակի համար ներկայացվող տեղեկանքում:

Քննարկվող հարցով եզրակացության հանգելու համար Հանձնաժողովը հաշվի է առնում այն փաստական հանգամանքը, որ Մասնաճյուղը ստացված հարկային հաշիվների վերաբերյալ տեղեկություններն օրենքով սահմանված կարգով ու ժամկետներում չի ներկայացրել հարկային մարմին: Դրանք ներկայացվել են հարկային հաշվի ստացմանը հաջորդող հաշվետու ժամանակաշրջաններում, և այդ հարկային հաշիվներում առանձնացված ԱԱՀ-ի գումարները հաշվանցվել են տեղեկությունների փաստացի ներկայացման համապատասխան ժամանակաշրջանների համար ներկայացված ԱԱՀ-ի հաշվարկներով:

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

1) հաշվետու ժամանակաշրջանում իրականացված հարկվող գործարքների (գործառնությունների) հարկվող շրջանառության նկատմամբ հաշվարկված ԱԱՀ-ի գումարներից հաշվանցման (պակասեցման) առումով «Ավելացված արժեքի հարկի մասին» ՀՀ օրենքի 23-րդ հոդվածի 1-ին կետով նախատեսված պայմաններից բացի հաշվանցման իրավունքի առումով նույն հոդվածով սահմանված է բացառություն ինչպես նույն օրենքով, այնպես էլ նույն հոդվածով սահմանված առանձին դեպքերի համար: Այսինքն, հաշվանցման իրավունքի պայմաններ են հանդիսանում ինչպես օրենքի 23-րդ հոդվածով սահմանված՝ ստացված հարկային հաշվի առկայությունը և դրանց դիմաց բանկի կամ փոստի միջոցով մատակարարի բանկային հաշվին վճարման կատարումը, այնպես էլ նույն հոդվածով և օրենքով (մասնավորապես՝ 20-րդ, 26-րդ, 27-րդ և 43¹-րդ հոդվածներով) սահմանված պայմանները: Այդպիսի պայմաններից է այն պայմանը, որ ստացված հարկային հաշիվների վերաբերյալ տեղեկությունները դրանց ստացման եռամսյակին հաջորդող որևէ հաշվետու ժամանակաշրջանում հարկային մարմին ներկայացող տեղեկանքում ներառելու արդյունքում տեղեկությունների ներկայացման ժամանակաշրջանի համար ներկայացվող ԱԱՀ-ի հաշվարկով ԱԱՀ-ի հաշվանցման այն հարկային հաշիվներում առանձնացված ԱԱՀ-ի գումարները, որոնք ներկայացվել են (ներառվել են տեղեկանքում) հարկային հաշվի ստացմանը հաջորդող որևէ հաշվետու ժամանակաշրջանում, հաշվանցվում են: Հետևաբար, որևէ եռամսյակի ընթացքում ստացված կամ տրամադրված հարկային հաշիվների վերաբերյալ տեղեկությունները հետագա եռամսյակների համար ներկայացվող տեղեկանքում ներառելու պայմանով համապատասխան հաշվետու ժամանակաշրջաններում հաշվանցելու դրույթը ոչ թե

պատասխանատվություն է, այլ հաշվանցման իրավունքի ձեռքբերման համար օրենքով սահմանված պայմաններից մեկը,

2) Գանգատով բերված փաստարկները հիմնավոր չեն, քանի որ վերոնշյալ իրավական կարգավորումներին համապատասխան՝ Մասնաճյուղի կողմից խախտվել է «Ավելացված արժեքի հարկի մասին» ՀՀ օրենքի 43¹-րդ հոդվածով սահմանված պահանջը՝ օրենքի 20 հոդվածով սահմանված կարգով (եռամսյակի ավարտից հետո՝ մինչև դրան հաջորդող ամսվա 20-ը (ներառյալ) ՀՀ կառավարության սահմանած կարգով հարկային մարմիններին ներկայացվող տեղեկանքում ապրանքների մատակարարմանը կամ ձեռքբերմանը և ծառայությունների մատուցմանը կամ ստացմանը վերաբերող հարկային հաշիվների վերաբերյալ տեղեկությունները չեն ներառվել: Նշված խախտման համար օրենքի 41-րդ հոդվածի պահանջներին համապատասխան պետք է կիրառվի օրենքի 43¹-րդ հոդվածով սխալ ներկայացված կամ չներկայացված յուրաքանչյուր տեղեկության (հարկային հաշվի) համար տուգանքը, անկախ այն հանգամանքից, որ Մասնաճյուղն առաջնորդվել է օրենքի 43¹-րդ հոդվածով հաշվանցումների համար սահմանված պայմանով,

3) ինչ վերաբերում է այդ տեղեկությունները հետագա ժամանակաշրջանների համար ներկայացվող տեղեկանքում ներառելուն, ապա դրանով Մասնաճյուղն ապահովել է ստացված հարկային հաշիվներում առանձնացված ԱԱՀ գումարների՝ «Ավելացված արժեքի հարկի մասին» օրենքի 43¹-րդ հոդվածով սահմանված հաշվանցման պայմանը, որի կատարման պարագայում նույն հոդվածի մեկ այլ պահանջի խախտման համար տուգանք չկիրառելու դրույթներ սահմանված չեն:

6. Ակտի «Հարկային գործակալի կողմից ՀՀ-ում ոչ ռեզիդենտներին վճարված եկամուտներից շահութահարկի գանձման և բյուջե վճարման գործարքների ճշգրտություն» բաժնի 3-րդ կետի վերաբերյալ.

Ակտի «Հարկային գործակալի կողմից ՀՀ-ում ոչ ռեզիդենտներին վճարված եկամուտներից շահութահարկի գանձման և բյուջե վճարման գործարքների ճշտություն» բաժնի 3-րդ կետով, մասնավորապես, արձանագրվել է, որ 2013–2014թթ. ընթացքում Մասնաճյուղին Իսպանիայի Թագավորության «Էպիկեա Թրեյդինգ» (Epika Trading SL) և «Ֆերկումա մաքուինարիա» (Ferkuma Maquinaria SL) ընկերությունների կողմից մատուցվել են ծառայություններ՝ շինարարական աշխատանքներ: Նշված կազմակերպությունները, իրականացնելով ձեռնարկատիրական գործունեություն, ծառայություններ են մատուցել Մասնաճյուղին ՀՀ-ում ինը ամիս և ավելի անընդմեջ ժամանակաշրջանում: Հիմք ընդունելով «Հայաստանի Հանրապետության և Իսպանիայի թագավորության միջև եկամուտների և գույքի կրկնակի հարկումը բացառելու և հարկումից խուսափելը կանխելու մասին» կոնվենցիայի 5-րդ և 7-րդ հոդվածների դրույթները, Ակտով արձանագրվել է, որ ոչ ռեզիդենտների ձեռնարկատիրական գործունեությունից հայաստանյան աղբյուրներից ստացած եկամուտները պետք է հարկվեն Հայաստանի Հանրապետությունում, սակայն ոչ ռեզիդենտ ընկերություններին հայաստանյան աղբյուրներից վճարած եկամուտներից Մասնաճյուղը, որպես հարկային գործակալ, եկամտի վճարման աղբյուրի մոտ չի պահել (գանձել) ոչ ռեզիդենտի շահութահարկի գումարները, խախտելով «Շահութահարկի մասին» ՀՀ օրենքի 57-րդ և 64-րդ հոդվածի պահանջները: Արդյունքում առաջադրել է ոչ ռեզիդենտի շահութահարկի պակաս հաշվարկված շահութահարկի, «Հարկերի մասին» ՀՀ օրենքի 27-րդ հոդվածով սահմանված կարգով հաշվարկված տուգանքների և նույն օրենքի 23-րդ հոդվածով սահմանված կարգով հաշվարկված տույժերի գումարները:

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 մասնավորապես՝ ՀՀ տարածքում ոչ ռեզիդենտի իրականացրած ձեռնարկատիրական գործունեությունից ստացված եկամուտները, իսկ 2-րդ կետի «ա» ենթակետի համաձայն՝ ՀՀ տարածքում ձեռնարկատիրական գործունեությունից ստացված եկամուտներ են համարվում Հայաստանի Հանրապետությունում արտադրանքի, ապրանքների իրացումից և ծառայությունների մատուցումից ստացված եկամուտը՝ անկախ վճարման վայրից,

- 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,

- 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 զիջման դեպքերում) եկամտի ընդհանուր գումարից:

ՀՀ ԿԱ ՀՊԾ պետի 04.03.1999թ. «Ոչ ռեզիդենտների շահութահարկի հաշվարկման և վճարման կարգի մասին» N01/13 հրամանով հաստատված հրահանգի 2.2.2-րդ կետի համաձայն՝ ոչ ռեզիդենտի կողմից ծառայությունների մատուցումից ստացված եկամուտները համարվում են հայաստանյան աղբյուրներից ստացված, եթե անշարժ գույքի հետ կապված ծառայությունների (այդ թվում՝ փորձագետների ծառայություններ, շինարարության նախապատրաստման և իրականացման ծառայություններ (ներառյալ՝ նախագծման, հետախուզման, վերահսկողության և այլ հարակից ծառայություններ) մատուցման դեպքում՝ անշարժ գույքը գտնվում է կամ կառուցվում է (նախատեսվում է կառուցվել) Հայաստանի Հանրապետության տարածքում:

Հաշվի առնելով «Հարկերի մասին» ՀՀ օրենքի 38-րդ հոդվածի դրույթները, եթե եկամուտներ ստացող ոչ ռեզիդենտ կազմակերպությունների ռեզիդենտության պետությունների և Հայաստանի Հանրապետության միջև գործում են «եկամուտների և գույքի կրկնակի հարկումը բացառելու և հարկերի վճարումից խուսափելը կանխելու մասին» միջազգային պայմանագրեր (համաձայնագրեր), ապա կիրառվում են դրանցով սահմանված հարկման առանձնահատկությունները:

«Հայաստանի Հանրապետության և Իսպանիայի թագավորության միջև եկամուտների և գույքի կրկնակի հարկումը բացառելու և հարկումից խուսափելը կանխելու մասին» կոնվենցիայի (այսուհետ՝ Կոնվենցիա)՝

- 5-րդ հոդվածի 1-ին կետի համաձայն՝ նույն Կոնվենցիայի նպատակների համար «մշտական հաստատություն» տերմինը նշանակում է՝ գործունեության կայուն վայր, որտեղ ամբողջությամբ կամ մասամբ իրականացվում է ձեռնարկության գործունեությունը: Նույն հոդվածի 3-րդ կետի համաձայն՝ շինարարական հրապարակը, կառուցապատման, մոնտաժման կամ տեղակայման նախագծումը կամ դրանց հետ կապված վերահսկողական գործունեությունը համարվում են մշտական հաստատություն միայն այն դեպքում, երբ հրապարակի շահագործման, նախագծման կամ գործունեության տևողությունը ինն ամսից ավելի է,

- 7-րդ հոդվածի 1-ին կետի համաձայն՝ Պայմանավորվող պետության ձեռնարկության շահույթը ենթակա է հարկման միայն այդ Պետությունում, եթե ձեռնարկությունն իր գործունեությունը չի իրականացնում մյուս Պայմանավորվող պետությունում այնտեղ գտնվող մշտական հաստատության միջոցով: Եթե ձեռնարկությունն իր գործունեությունն իրականացնում է վերոնշյալ կերպով, ապա այդ ձեռնարկության շահույթը կարող է հարկվել մյուս Պետությունում միայն այն չափով, որը վերագրելի է տվյալ մշտական հաստատությանը:

ՀՀ ԿԱ պետական եկամուտների կոմիտեի 18.08.2013թ. «Հայաստանի Հանրապետության կողմից այլ պետությունների հետ եկամուտների և գույքի կրկնակի հարկումը բացառելու մասին համաձայնագրերում շինարարական հրապարակի, մոնտաժային կամ հավաքման օբյեկտի առնչությամբ «մշտական հաստատություն» հասկացության կիրառման վերաբերյալ» N6 պարզաբանման (համաձայնեցված ՀՀ ֆինանսների նախարարության հետ)՝

- 1-ին կետի համաձայն՝ ՀՀ տարածքում օտարերկրյա կազմակերպության շինարարական հրապարակի տակ հասկացվում է անշարժ գույքի նոր օբյեկտների շինարարական վայրը, ինչպես նաև գործող օբյեկտների վերակառուցման, ընդլայնման, տեխնիկական վերազինման և (կամ) վերանորոգման վայրը, շինությունների, ինչպես նաև մեքենաների և սարքավորումների շինարարական և (կամ) մոնտաժման, վերանորոգման, վերակառուցման, ընդլայնման և (կամ) տեխնիկական վերազինման վայրը, իսկ 4-րդ կետի համաձայն՝ այն դեպքում, երբ ենթակապալառուն հանդիսանում է օտարերկրյա կազմակերպություն, ապա այդ շինարարական հրապարակում ենթակապալառուի կողմից իրականացվող գործունեությունը նույնպես համարվում է մշտական հաստատության միջոցով իրականացվող գործունեություն,

- 2-րդ կետի համաձայն՝ հարկման նպատակով շինարարական հրապարակի տևողությունը որոշելիս ժամկետի մեջ ներառվում են այդ շինարարական հրապարակում օտարերկրյա կազմակերպության կողմից իրականացվող բոլոր տեսակի նախապատրաստական, շինարարական և (կամ) մոնտաժային աշխատանքները,

- 5-րդ կետի համաձայն՝ շինարարական հրապարակի գոյության մեկնարկ է համարվում հետևյալ ամսաթվերից ավելի վաղ ամսաթիվը՝ կապալառուին հրապարակի հանձնման ակտի ստորագրման ամսաթիվը կամ աշխատանքների փաստացի մեկնարկման ամսաթիվը,

- 6-րդ կետի համաձայն՝ շինարարական հրապարակի գոյության ավարտ է համարվում պատվիրատուի կողմից օբյեկտի կամ պայմանագրով նախատեսված աշխատանքների համալիրի հանձնման-ընդունման ակտի ստորագրման ամսաթիվը: Ենթակապալառուի աշխատանքների ավարտ է համարվում գլխավոր կապալառուին աշխատանքների հանձնման-ընդունման ակտի ստորագրման ամսաթիվը: Այն դեպքում, երբ հանձնման-ընդունման ակտը չի ձևակերպվել կամ աշխատանքները փաստացի ավարտվել են այդպիսի ակտը ստորագրելուց հետո, շինարարական հրապարակի գոյությունը համարվում է դադարեցված (ենթակապալառուի աշխատանքները համարվում են ավարտված) այդ շինարարական հրապարակում համապատասխան անձի աշխատանքների ծավալի մեջ ներառվող՝ նախապատրաստական, շինարարական կամ մոնտաժային աշխատանքների փաստացի ավարտման ամսաթվից,

- 7-րդ կետի համաձայն՝ շինարարական աշխատանքների գոյությունը չի դադարեցվում, երբ աշխատանքները այդ հրապարակում ժամանակավորապես կասեցվել են, իսկ 8-րդ կետի համաձայն՝ այնպիսի օբյեկտների կառուցումը կամ մոնտաժումը, ինչպիսիք են ճանապարհների, ջրագծերը, գազամուղու շինարարությունը, կապուղիների անցկացումը, որոնց կատարման ընթացքում փոփոխվում է դրանց աշխարհագրական

վայրը, դիտվում են որպես մեկ շինարարական հրապարակում իրականացվող գործունեություն:

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

1) 2013–2014թթ. ընթացքում Մասնաճյուղին Իսպանիայի Թագավորության «Էպիկեա թրեյդինգ» (Epika Traidin SL) և «Ֆերկումա մաքուինարիա» (Ferkuma Maquinaria SL) ընկերությունների կողմից մատուցվել են ծառայություններ (կատարվել են ճանապարհի ասֆալտե ծածկույթի քերման աշխատանքներ և բետոնի փոման շինարարական աշխատանքներ): Ընդ որում, յուրաքանչյուր ընկերություն նշված ծառայությունները մատուցել է Մասնաճյուղի հետ կնքված մեկ պայմանագրի շրջանակներում,

2) Մասնաճյուղի և Epika Traidin SL. ընկերության միջև ծառայությունների մատուցման (ճանապարհի ասֆալտե ծածկույթի քերման աշխատանքներ) պայմանագիրը կնքվել է 05.05.2013թ., որի շրջանակներում Epika Traidin SL. ընկերության կողմից Մասնաճյուղին ներկայացվել են ծառայությունների մատուցման հաշիվներ: Մասնաճյուղը 23.05.2014թ. դուրս է գրել մատակարարի անունից հարկային հաշիվներ նույն պայմանագրի շրջանակներում իրեն մատուցած ենթակապալային աշխատանքների համար, համաձայն որոնց՝ ըստ հարկային հաշվում Մասնաճյուղի կողմից նշված ծառայությունների մատուցման (ընդունման) ժամկետների՝ դրանց միջև ժամանակահատվածը (տևողությունը) կազմել է 29.04.2013թ.-ից 21.02.2014թ.,

3) Մասնաճյուղի և Ferkuma Maquinaria SL ընկերության միջև ծառայությունների մատուցման (բետոնի փոման աշխատանքների կատարման) պայմանագիրը կնքվել է 2013թ հուլիսի 8-ին: Մասնաճյուղը 23.05.2014թ.-ից մինչև 10.12.2014թ. դուրս է գրել մատակարարի անունից հարկային հաշիվներ նույն պայմանագրի շրջանակներում իրեն մատուցած ենթակապալային աշխատանքների համար, համաձայն որոնց՝ ըստ հարկային հաշվում Մասնաճյուղի կողմից նշված ծառայությունների մատուցման (ընդունման) ժամկետների՝ դրանց միջև ժամանակահատվածը (տևողությունը) կազմել է 30.07.2013թ.-ից 25.11.2014թ.:

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

1) Կոնվենցիայի 5-րդ հոդվածով հստակ սահմանված է, որ Կոնվենցիայի իմաստով մշտական հաստատությունը գործունեության կայուն վայրն է, որտեղ ամբողջությամբ կամ մասամբ իրականացվում է ձեռնարկության գործունեությունը, ընդ որում, շինարարական հրապարակը, կառուցապատման, մոնտաժման կամ տեղակայման նախագծումը կամ դրանց հետ կապված վերահսկողական գործունեությունը մշտական հաստատություն որակվելու առումով ինն ամսից ավել համարվելու չափանիշը սահմանված է հրապարակի շահագործման, նախագծման կամ գործունեության տևողության համար: Այս առումով Կոնվենցիայի դրույթներից չի բխում գանգատում բերված այն հետևությունը (մեկնաբանությունը), որ Իսպանիայի ռեզիդենտ հանդիսացող ընկերությունը կարող էր համարվել ՀՀ-ում մշտական հաստատություն ունեցող, եթե այդ ընկերությունից այս կամ այն կերպ կախում ունեցող անձինք (անձնակազմը) ձեռնարկատիրական գործունեություն են իրականացնում ՀՀ տարածքում ինն ամսից ավել: Նույն կերպ անհիմն է նաև Մասնաճյուղի այն փաստարկը, որ հարկման նպատակով մշտական հաստատության միջոցով իրականացվող գործունեության տևողության որոշման համար պայմանագրի գործողության ընթացքում փաստացի չաշխատած օրերը պետք է տևողության հաշվարկից հանվեն,

2) վերոնշյալ պաշտոնական պարզաբանման դրույթներին համապատասխան՝ շինարարական հրապարակում ենթակապալառուի կողմից իրականացվող գործունեությունը նույնպես համարվում է մշտական հաստատության միջոցով իրականացվող գործունեություն, իսկ հարկման նպատակով հրապարակի տևողությունը որոշելիս ժամկետի մեջ ներառվում են այդ հրապարակում օտարերկրյա կազմակերպության կողմից իրականացվող բոլոր տեսակի նախապատրաստական, շինարարական և (կամ) մոնտաժային աշխատանքները: Շինարարական հրապարակի գոյության մեկնարկ է համարվում կապալառուին (ենթակապալառուին) հրապարակի հանձնման ակտի ստորագրման կամ աշխատանքների փաստացի մեկնարկման ամսաթվերից ամենավաղ ամսաթիվը, իսկ ենթակապալառուի աշխատանքների ավարտ է համարվում գլխավոր կապալառուին աշխատանքների հանձնման-ընդունման ակտի ստորագրման ամսաթիվը: Նույնիսկ այն դեպքում, երբ հանձնման-ընդունման ակտը չի ձևակերպվել կամ աշխատանքները փաստացի ավարտվել են այդպիսի ակտը ստորագրելուց հետո, շինարարական հրապարակի գոյությունը համարվում է դադարեցված (ենթակապալառուի աշխատանքները համարվում են ավարտված) այդ շինարարական հրապարակում համապատասխան անձի աշխատանքների ծավալի մեջ ներառվող՝ նախապատրաստական, շինարարական կամ մոնտաժային աշխատանքների փաստացի ավարտման ամսաթվից: Ընդ որում, շինարարական աշխատանքների տևողությունը հարկման իմաստով «մշտական հաստատություն» հասկացության կիրառման առումով դադարած չի համարվում նույնիսկ հրապարակում աշխատանքների ժամանակավորապես կասեցման դեպքում,

Քննարկվող դեպքում ենթակապալառու երկու ընկերությունների կողմից էլ նույն պայմանագրերի համաձայն իրականացվող աշխատանքների մասով ինչպես պայմանագրի կնքման օրվանից, այնպես էլ աշխատանքների փաստացի մեկնարկի օրվանից, նույնիսկ՝ ըստ հաշվարկային փաստաթղթերի մատակարարման առաջին ամսաթվից մինչև ըստ հաշվարկային փաստաթղթերի՝ մատակարարման վերջին ամսաթիվն ընկած ժամանակահատվածը կազմում է ինն ամիս և ավելի: Ընդ որում, նշված ժամանակահատվածի ընդհանուր տևողությունն ինն ամիս և ավելի կազմելու հանգամանքը Մասնաճյուղը ևս գանգատով չի վիճարկում: Հանձնաժողովը գտնում է, որ քննարկվող դեպքում բավարարված են Կոնվենցիայով մշտական հաստատության բնորոշմանը ներկայացված պահանջները և հիմնավոր չեն Մասնաճյուղի բերած այն փաստարկները, որ նշված ժամանակահատվածում ծառայությունները մատուցվել են փուլերով կամ պայմանագրին համապատասխան ծառայությունների մատուցման ընդհանուր ժամանակահատվածում որոշակի ժամանակահատված աշխատանքներ չեն կատարվել, հետևաբար ոչ ռեզիդենտներին վճարված եկամուտները չէին կարող հարկվել Հայաստանի Հանրապետությունում,

3) Կոնվենցիայի 7-րդ հոդվածին համապատասխան Պայմանավորվող պետության (Իսպանիա) ձեռնարկության շահույթը ենթակա է հարկման միայն այդ Պետությունում (Իսպանիա), եթե ձեռնարկությունն իր գործունեությունը չի իրականացնում մյուս Պայմանավորվող (Հայաստան) պետությունում այնտեղ գտնվող մշտական հաստատության միջոցով: Եթե ձեռնարկությունն իր գործունեությունն իրականացնում է վերոնշյալ կերպով, ապա այդ ձեռնարկության շահույթը կարող է հարկվել մյուս Պետությունում (Հայաստան) միայն այն չափով, որը վերագրելի է տվյալ մշտական հաստատությանը,

4) Ելնելով վերոնշյալից, քննարկվող դեպքում ոչ ռեզիդենտների ձեռնարկատիրական գործունեությունից հայաստանյան աղբյուրներից ստացած եկամուտները պետք է հարկվեն Հայաստանի Հանրապետությունում, սակայն ոչ ռեզիդենտ ընկերություն-

ներին հայաստանյան աղբյուրներից վճարած եկամուտներից Մասնաճյուղը, որպես հարկային գործակալ, եկամտի վճարման աղբյուրի մոտ չի պահել (գանձել) ոչ ռեզիդենտի շահութահարկի գումարները, խախտելով «Շահութահարկի մասին» ՀՀ օրենքի 57-րդ և 64-րդ հոդվածի պահանջները:

7. Ակտի 1-ին՝ «Շահութահարկ» բաժնի 1-ին, 2-րդ և 3-րդ կետերի վերաբերյալ.

Ակտի «Շահութահարկ» բաժնով, հիմք ընդունելով «Շահութահարկի մասին» ՀՀ օրենքի 10-րդ և 32-րդ հոդվածները, արձանագրվել է, որ Մասնաճյուղի կողմից՝

- 2012թ. համար ներկայացված ոչ ռեզիդենտի տարեկան եկամուտների մասին հաշվարկում ավել են ցույց տրվել ինչպես համախառն եկամուտը, այնպես էլ համախառն եկամտից կատարվող նվազեցումները: Արդյունքում արձանագրվել է 70.930.424 դրամի չափով ավել հաշվարկված շահութահարկի գումար, որը ենթակա է վերաձևակերպման (պակասեցման),

- 2013թ. համար ներկայացված ոչ ռեզիդենտի տարեկան եկամուտների մասին հաշվարկում ավել են արտացոլվել ինչպես համախառն եկամուտը, այնպես էլ համախառն եկամտից կատարվող նվազեցումները, ինչի արդյունքում արձանագրվել է, որ հարկային վնասը պակաս է արտացոլվել 361.630.413 դրամի չափով: Նշված գումարի չափով ավելացվել է Մասնաճյուղի 2013թ. հարկային վնասը,

- 2014թ. համար ներկայացված ոչ ռեզիդենտի տարեկան եկամուտների մասին հաշվարկում պակաս է ցույց տվել համախառն եկամուտը, սակայն ավել է ցույց տվել համախառն եկամտից կատարվող նվազեցումները: Արդյունքում արձանագրվել է, որ 2014թ. հարկային վնասն ավել է ցույց տվել 1.625.993.500 դրամի չափով:

Ակտի 1-ին կետով ընդհանուր առմամբ արձանագրվել է, որ ենթակա է վերադարձման շահութահարկ՝ գումարով 70.930.424 դրամ:

Վերոգրյալի կապակցությամբ հարկ է նշել հետևյալը.

«Շահութահարկի մասին» ՀՀ օրենքի՝

- 5-րդ հոդվածի համաձայն՝ ոչ ռեզիդենտների համար հարկվող օբյեկտ է համարվում հայաստանյան աղբյուրներից ստացվող (օրենքի 53 հոդված) հարկվող շահույթը,

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

- 32-րդ հոդվածի համաձայն՝ 1-ին կետի համաձայն՝ արտադրանքի արտադրության և ծառայությունների մատուցման հետ անմիջականորեն կապված ծախսերի (նյութական, աշխատանքի վարձատրության, սոցիալական ապահովության, գործատուի կողմից վարձու աշխատողի համար Հայաստանի Հանրապետության օրենսդրությամբ սահմանված կարգով կամավոր կուտակային կենսաթոշակային սխեմայի շրջանակում կատարված կուտակային վճարների և այլն) չափով համախառն եկամտից նվազեցումները կատարվում են տվյալ արտադրանքի և ծառայությունների իրացման համապատասխան,

- 61-րդ հոդվածի 1-ին կետի համաձայն՝ Հայաստանի Հանրապետությունում ստորաբաժանում կամ վայր ունեցող ոչ ռեզիդենտը շահութահարկի հաշվարկը կատարում է ինքնուրույն, որն արտացոլում է տարեկան եկամուտների մասին հաշվարկում՝ հաշվի առնելով նույն օրենքի դրույթները և հիմնվելով 33-րդ հոդվածում նշված դրույթաչափերի վրա,

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

1) Մասնաճյուղի կողմից ստուգման ընթացքում ներկայացվել են տեղեկանքներ 2012-2014թթ. ընթացքում պակաս հայտարարագրված ծախսերի վերաբերյալ: Քննարկման ժամանակ ստուգողների կողմից նշվեց, որ ստուգման ժամանակ քննության են առնվել ներկայացված տեղեկանքները և հաշվի առել՝ հիմք ընդունելով «Շահութահարկի մասին» ՀՀ օրենքի, մասնավորապես՝ 10-րդ և 32-րդ հոդվածների պահանջներին բավարարելու հանգամանքը,

2) Ակտի «Ավելացված արժեքի հարկ» բաժնում արձանագրվել են խախտումներ, որոնք կապված են ծառայության մատուցված համարելու պահի որոշման հետ, երբ ստուգմամբ հիմք են ընդունվել մասնավորապես՝ ծառայությունը մատուցելու վերաբերյալ ակցեպտավորված հաշվարկային փաստաթղթերը: «Շահութահարկի մասին» ՀՀ օրենքի 42-րդ հոդվածին համապատասխան՝ այս դեպքում առաջանում են նաև Մասնաճյուղի համապատասխան հաշվետու տարիների համախառն եկամտի, իսկ «Շահութահարկի մասին» ՀՀ օրենքի 10-րդ և 32-րդ հոդվածներին համապատասխան՝ նաև համախառն եկամտից կատարվող նվազեցումների մեծությունների փոփոխություններ, որոնք ևս հիմք են ընդունվել Մասնաճյուղի 2012-2014թթ. շահութահարկի ստուգման ժամանակ: Հիմք հանդիսացող փաստաթղթերը ներառված են Ակտի 1-ին և 4-րդ հավելվածներում,

3) Մասնաճյուղի 2012-2014թթ. յուրաքանչյուր հաշվետու տարվա համախառն եկամտի, համախառն եկամտից կատարվող նվազեցումների, շահութահարկի գումարների և հարկային վնասի մեծությունների վերահաշվարկման դրույթները «Հայաստանի Հանրապետությունում ստուգումների կազմակերպման և անցկացման մասին» ՀՀ օրենքի 6-րդ հոդվածի 2-րդ մասով ստուգման ակտի կազմման համար սահմանված պահանջներին համապատասխան (մասնավորապես՝ ստուգմամբ բացահայտված խախտումները, խախտումների նկարագրությունը, խախտման ժամկետը (եթե հնարավոր է որոշել) և այն իրավական նորմերը, որոնց պահանջները չեն կատարվել) մանրամասն շարադրված են Ակտի 1-ին՝ «Շահութահարկ» բաժնում:

Հիմք ընդունելով վերոնշյալ իրավական կարգավորումները և հաշվի առնելով սույն հարցին առնչվող փաստական հանգամանքները, Հանձնաժողովը գտնում է, որ Գանգատն այս մասով ենթակա է ենթակա է մերժման այն հիմնավորմամբ, որ քննարկվող դեպքում Մասնաճյուղի բերած փաստարկները Ակտի «Շահութահարկ» բաժնով կատարված ճշտումների անհասկանալի լինելու հետ, հիմնավոր չեն, կատարված վերահաշվարկները և խախտումների արձանագրումը համապատասխանում է իրավական ակտերով սահմանված պահանջներին:

8. Ակտի «Հարկային գործակալի կողմից պահվող եկամտային հարկ» բաժնի վերաբերյալ.

Ակտով «Հարկային գործակալի կողմից պահվող եկամտային հարկ» բաժնով արձանագրվել է, որ Մասնաճյուղը, 2014թ. հունիս ամսվա ընթացքում վարձու աշխատողներին վճարված եկամուտների գծով «Եկամտային հարկի մասին» ՀՀ օրենքի 12-րդ հոդվածին համապատասխան հանդիսացել է հարկային գործակալ, սակայն հարկային տեսչություն չի ներկայացրել եկամտային հարկի հաշվարկը, խախտելով «Եկամտային հարկի մասին» ՀՀ օրենքի 13-րդ հոդվածի 2-րդ մասի պահանջները: Արդյունքում ակտով առաջադրվել է եկամտային հարկի գումարը՝ 30.360.374 դրամի չափով, «Հարկերի մասին» ՀՀ օրենքի 24-րդ հոդվածին համապատասխան հաշվարկվել են տուգանքներ՝ 30.360.374 դրամի չափով, «Հարկերի մասին» ՀՀ օրենքի 23-րդ հոդվածին համապատասխան հաշվարկվել են տույժեր՝ 416.857 դրամի չափով:

Վերոգրյալի կապակցությամբ հարկ է նշել հետևյալը.

«Եկամտային հարկի մասին» ՀՀ օրենքի՝

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

- 12-րդ հոդվածի 1-ին մասի համաձայն՝ նույն հոդվածի 2-րդ մասում չնշված դեպքերում (վարձու աշխատողի աշխատավարձ և դրան հավասարեցված վճարումներ) հարկ վճարողներին եկամուտներ հաշվարկելիս եկամտային հարկը պահում (գանձում) է հարկային գործակալը,

- 13-րդ հոդվածի 1-ին մասի համաձայն՝ հարկային գործակալները պարտավոր են յուրաքանչյուր ամիս նույն մասով սահմանված կարգով հաշվարկել եկամտային հարկի գումարները: Նշված հոդվածի 2-րդ մասի համաձայն՝ հարկային գործակալները պարտավոր են յուրաքանչյուր ամսվա համար այդ ամսվան հաջորդող ամսվա 20-ից ոչ ուշ քացառապես էլեկտրոնային եղանակով հարկային մարմին ներկայացնել՝ եկամտային հարկի ամփոփ հաշվարկ, որտեղ ներառվում են տվյալ հարկային գործակալից եկամուտներ ստացող (բացառությամբ միայն պասիվ եկամուտներ ստացողի և ՀՀ-ում բնակության իրավունք (կացության կարգավիճակ) չունեցող օտարերկրյա քաղաքացիների ու քաղաքացիություն չունեցող անձի) ֆիզիկական անձանց համար հաշվարկված (քաղաքացիաիրավական պայմանագրերի շրջանակներում աշխատանքների կատարման (ծառայությունների մատուցման) դիմաց վճարված) եկամուտների, այդ եկամուտներից պահված եկամտային հարկի, իսկ սոցիալական վճարներ կատարող անձանց մասով՝ նաև հաշվարկված և պահված սոցիալական վճարների վերաբերյալ անհատական տեղեկություններ, բացառությամբ նույն հոդվածի 2.1-ին մասով սահմանված դեպքերի,

- 25-րդ հոդվածի 1-ին մասի համաձայն՝ նույն օրենքի խախտման համար հարկ վճարողները և հարկային գործակալները պատասխանատվություն են կրում օրենքով սահմանված կարգով:

«Եկամտային հարկի և սոցիալական վճարի անձնավորված հաշվառման մասին» ՀՀ օրենքի՝

- 3-րդ հոդվածի 1-ին մասի համաձայն՝ անձնավորված հաշվարկ է համարվում ՀՀ կառավարության սահմանած կարգով ձևավորված և ներկայացված էլեկտրոնային փաստաթուղթը՝ «Եկամտային հարկի մասին» ՀՀ օրենքի 12-րդ, 13-րդ և 22-րդ հոդվածներով սահմանված՝ եկամտային հարկի անվանական հաշվարկ, եկամտային հարկի ամփոփ հաշվարկ, եկամտային հարկի պարզեցված հաշվարկ և «Կուտակային կենսաթոշակների մասին» ՀՀ օրենքի 8-րդ հոդվածի 3-րդ և 5-րդ մասերով սահմանված՝ անձնավորված (պարզեցված) հաշվարկներ,

- 7-րդ հոդվածի համաձայն՝ տեղեկատվական քաղաք ներառում է ֆիզիկական անձանց տվյալները, մասնավորապես՝ ՀՀ քաղաքացու անձնագրի և, առկայության դեպքում, նույնականացման քարտի (մինչև 16 տարեկանների դեպքում՝ ծննդյան վկայականի) սերիան ու համարը, Հայաստանի Հանրապետությունում բնակության իրավունք (կացության կարգավիճակ) ունեցող օտարերկրյա քաղաքացու և քաղաքացիություն չունեցող անձի՝ Հայաստանի Հանրապետությունում բնակվելու իրավունքը հաստատող փաստաթղթի սերիան ու համարը, փախստականի կարգավիճակ

ունեցող անձի՝ կոնվենցիոն ճամփորդական փաստաթղթի սերիան ու համարը, Հայաստանի Հանրապետության քաղաքացու անձնագիրը և նույնականացման քարտը տվող մարմնի ծածկագիրը, տրման օրը, ամիսը, տարին:

«Հարկերի մասին» ՀՀ օրենքի՝

- 24-րդ հոդվածի համաձայն՝ հարկ վճարողների (հարկային գործակալների) կողմից հարկային մարմին կամ տեղական ինքնակառավարման մարմին ներկայացվող հաշվարկը (հայտարարագիրը, հաշվետվությունը) հարկային օրենսդրությամբ սահմանված ժամկետից ուշ ներկայացվելու կամ չներկայացվելու դեպքում այդ ժամկետին հաջորդող յուրաքանչյուր 15 լրացած օրվա համար հարկ վճարողից (հարկային գործակալից) գանձվում է տուգանք (նաև ստուգման ակտով)՝ հաշվարկված հարկի ընդհանուր գումարի 5 տոկոսի չափով: Նշված տուգանքների հանրագումարը չպետք է գերազանցի այդ հարկի հաշվարկված ընդհանուր գումարը, իսկ 15 օրվա ժամկետը հաշվարկելիս ոչ աշխատանքային օրերը հաշվի են առնվում միայն առաջին տուգանքի հաշվարկման ժամանակ: Նույն հոդվածով սահմանված տուգանքի հաշվարկումը դադարում է տվյալ հարկի հաշվարկը (հայտարարագիրը) հարկային մարմին ներկայացնելու պահից կամ տվյալ հարկատեսակի գծով պետական բյուջեի հետ փոխհարաբերությունների ճշտության ստուգումը ներառող ստուգման ավարտից:

- 25-րդ հոդվածի համաձայն՝ հարկային մարմինների կողմից հարկ վճարողների (հարկային գործակալների) մոտ իրականացվող ստուգումների կամ դրանց կասեցման ընթացքում կամ ստուգումների ավարտից հետո ստուգվող (ստուգված) ժամանակաշրջանին վերաբերող հարկային հաշվարկներ, հայտարարագրեր, տեղեկություններ, հաշվետվություններ (այդ թվում՝ ճշտված) չեն կարող ներկայացվել:

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

1) Մասնաճյուղը 2014թ. հունիս ամսվա եկամտային հարկի և կուտակային վճարի ամսական ամփոփ հաշվարկը չի կարողացել ներկայացնել օրենքով սահմանված ժամկետում (մինչև 2014թ. հուլիսի 20-ը ներառյալ): Մասնաճյուղը հարկային մարմնի հաշվետվությունների ներկայացման էլեկտրոնային համակարգում ձևավորել է հիշյալ հաշվարկը, սակայն օտարերկրյա քաղաքացի հանդիսացող մի շարք վարձու աշխատողների կացության քարտերի վավերականության ժամկետանց լինելու պարզառով համակարգը տվել է սխալի մասին հաղորդագրություն, իսկ հաշվարկի հետագա լրացումը, վավերացումը և հանձնումը հնարավոր էր շարունակել միայն սխալներն ուղղելու պարագայում: Իսկ նոր կացության քարտերը Մասնաճյուղի աշխատակիցներն ապահովել են օգոստոս ամսվա ընթացքում,

2) ՀՀ Ֆինանսների նախարարի 07.05.2014թ. N1010474 հանձնարարագրով Մասնաճյուղում իրականացվող ստուգման հարցերից հարկային գործակալի կողմից գանձվող եկամտային հարկի գծով ստուգվող ժամանակաշրջանը չի ներառել 2014թ. հունիս ամիսը: ՀՀ Ֆինանսների նախարարի 07.08.2014թ. թիվ Ս-1423-Ա հրամանով հարկային գործակալի կողմից գանձվող եկամտային հարկի գծով ստուգվող ժամանակահատվածը սահմանվել է մինչև 30.06.2014թ. (2014թ. հունիս ամիսը համարվել է ստուգվող ժամանակաշրջան), ուստի «Հարկերի մասին» ՀՀ օրենքի 25-րդ հոդվածի պահանջներին համապատասխան՝ ստուգվող ժամանակահատվածի համար Մասնաճյուղն արդեն չէր կարող ներկայացնել հաշվարկ,

3) հաշվարկի ներկայացման հնարավորության բացակայության մասին Մասնաճյուղն իր գրությամբ հայտնել է ՀՀ ԿԱ ՊԵԿ խոշոր հարկ վճարողների հարկային տեսչություն (գրությունը տեսչություն է մուտքագրվել 01.09.2014թ.), գրությանը կից ներկայացնելով թղթային տարբերակով իր կողմից կազմված ձևով հաշվարկ, որը ևս

«Հարկերի մասին» ՀՀ օրենքի 25-րդ և «Եկամտային հարկի մասին» ՀՀ օրենքի 13-րդ հոդվածների պահանջներին համապատասխան՝ չէր կարող ընդունվել հարկային մարմնի կողմից:

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

1) «Եկամտային հարկի մասին» ՀՀ օրենքի 13-րդ հոդվածի 1-ին մասի պահանջներին համապատասխան՝ Մասնաճյուղը պարտավոր էր օրենքով սահմանված ժամկետում բացառապես էլեկտրոնային եղանակով հարկային մարմին ներկայացնել եկամտային հարկի և կուտակային վճարի ամսական ամփոփ հաշվարկը, անկախ աշխատակիցների կողմից Հայաստանի Հանրապետությունում բնակվելու իրավունքը հաստատող փաստաթղթերը (ուժի մեջ գտնվող կացության քարտերը) Մասնաճյուղին ներկայացնելու ժամկետներից, քանի որ օրենքով այդ դեպքերում հաշվարկի ներկայացման ժամկետի հետաձգման դրույթ սահմանված չէ: Միաժամանակ, Հանձնաժողովը հիմնավոր չի համարում գանգատով բերված այն փաստարկը, որ եկամտային հարկի և կուտակային վճարի ամսական ամփոփ հաշվարկի նպատակը բացառապես եկամուտների և եկամտային հարկի գումարների հայտարարագրումն է, քանի որ այն հանդիսանում է նաև անձնավորված հաշվարկ, որի հիման վրա իրականացվում է անձնավորված հաշվառումը (այդ թվում՝ ներկայացված տվյալները տեղեկատվական բազա ներառելը, պահպանելը, տեղեկատվական բազայում ներառված տվյալներում փոփոխություններ կատարելը),

2) աշխատակիցների կողմից Հայաստանի Հանրապետությունում բնակվելու իրավունքը հաստատող փաստաթղթերը (ուժի մեջ գտնվող կացության քարտերը) Մասնաճյուղին ներկայացնելու ժամկետներով պայմանավորված՝ հաշվարկի ներկայացման առումով հաշվետվությունների ընդունման էլեկտրոնային համակարգում առաջացել են տեխնիկական խնդիրներ, ինչի արդյունքում Մասնաճյուղը չի կարողացել էլեկտրոնային եղանակով ներկայացնել հաշվարկը: Ընդ որում, եթե Մասնաճյուղն ապահովեր ուժի մեջ գտնվող կացության քարտերի առկայությունը, ապա նույնիսկ հաշվարկի ներկայացման համար օրենքով սահմանված ժամկետից հետո մինչև հաշվետու ժամանակաշրջանը ստուգվող ժամանակաշրջանի համարվելը կարող էր էլեկտրոնային եղանակով ներկայացնել հաշվարկը (իսկ օրենքով սահմանված ժամկետին հաջորդող առաջին չլրացած տասնհինգօրյակի ընթացքում ներկայացնելու պարագայում՝ հարկային մարմնի կողմից չէր հաշվարկվի «Հարկերի մասին» ՀՀ օրենքի 24-րդ հոդվածով սահմանված տուգանքը),

3) անդրադառնալով գանգատով բերված՝ Հանձնաժողովի 25.11.2014թ. թիվ 30/4 որոշմանը, հարկ է նշել, որ հիշատակված որոշման ընդունման և «Հարկերի մասին» ՀՀ օրենքի 24-րդ հոդվածով նախատեսված խախտումը կատարված լինելու հանգամանքը որոշելու համար անհրաժեշտ էր նախ պարզել, թե համապատասխան արարքը, այն է՝ հաշվարկը օրենքով սահմանված ժամկետից ուշ ներկայացնելը կատարվել է մեղավորությամբ, թե ոչ: Այսինքն, վարչական վարույթի ընթացքում անհրաժեշտ է նախ պարզել գանգատաբերի վարքագծում մեղքի առկայության փաստը և միայն վերջինիս հաստատվելու պարագայում իրավաչափ կհամարվի համապատասխան պատասխանատվության միջոցի կիրառումը: Քննարկվող հարցով եզրակացության հանգելու համար Հանձնաժողովը հաշվի է առնում այն փաստական հանգամանքը, որ Մասնաճյուղը հաշվարկի ներկայացման հնարավորության բացակայության մասին հարկային մարմին գրավոր տեղեկացրել է միայն 01.09.2014թ., այն դեպքում, երբ արդեն 07.08.2014թ.-ից 2014թ. հունիս ամիսը համարվել էր ստուգվող ժամանակաշրջան,

4) հաշվի առնելով «Վարչարարության հիմունքների և վարչական վարույթի մասին» ՀՀ օրենքի 5-րդ հոդվածը դրույթները, քննարկվող դեպքում Մասնաճյուղի պարտականությունները քովանդակային առումով կատարված կարող են համարվել այդ մասին վարչական մարմինն 01.09.2014թ. հայտնելով, նկատի ունենալով նաև ստուգվող հաշվետու ժամանակաշրջանի համար հաշվարկի ներկայացման անհնարինությունը,

5) ինչ վերաբերում է Ակտով «Հարկերի մասին» ՀՀ օրենքի 23-րդ հոդվածով սահմանված տույժերի հաշվարկմանը, ապա դրանք հաշվարկվել են հաշվի առնելով հարկի գումարի առաջադրման և վճարումների կատարման ժամկետները՝ Մասնաճյուղի անձնական հաշվի քարտի տվյալների հիման վրա:

6) ելնելով վերոգրյալից, տվյալ դեպքում 01.09.2014թ.-ից հետո «Հարկերի մասին» ՀՀ օրենքի 24-րդ հոդվածով սահմանված պատասխանատվության միջոցները կիրառելի չեն և այդ մասով գանգատը ենթակա է մասնակի բավարարման, Ակտով արձանագրված տուգանքները ենթակա են վերահաշվարկման:

Ելնելով քննարկման արդյունքներից և ղեկավարվելով «Հարկային ծառայության մասին» ՀՀ օրենքի 43.1-րդ հոդվածի և «Մաքսային ծառայության մասին» ՀՀ օրենքի 37-րդ հոդվածի պահանջներով Հանձնաժողովը

ո Ր Ո Շ Ո Ւ Մ Է՝

1. Վերսկսել ՀՀ ԿԱ ՊԵԿ հարկային և մաքսային մարմինների գանգատարկման հանձնաժողովի 18.10.2016թ. թիվ 29/1 որոշմամբ կասեցված վարույթը:

2. ՀՀ ԿԱ ՊԵԿ ՕՀՎ 25.08.2016թ. թիվ 1010474 ակտի 5-րդ կետի 2-րդ ենթակետը համարել չեղյալ, ԱԱՀ-ի պարտավորությունները նվազեցնել 49.795.093 դրամով (այդ թվում՝ ԱԱՀ-ի գումարը՝ 48.074.320 դրամի չափով և տուգանքների գումարը 1.720.713 դրամի չափով):

3. ՀՀ ԿԱ ՊԵԿ ՕՀՎ 25.08.2016թ. թիվ 1010474 ակտի 26-րդ կետի 1-ին ենթակետում ոչ ռեզիդենտի շահութահարկի գծով պարտավորությունները նվազեցնել 78.040.935 դրամով (այդ թվում՝ ոչ ռեզիդենտի շահութահարկի գումարը՝ 48.074.320 դրամի չափով, տուգանքների գումարը՝ 28.844.592 դրամի չափով և տույժերի գումարը՝ 1.122.023 դրամի չափով):

4. ՀՀ ԿԱ ՊԵԿ ՕՀՎ 25.08.2016թ. թիվ 1010474 ակտի 25-րդ կետում արձանագրված տուգանքը նվազեցնել 27.324.337 դրամի չափով:

5. ՀՀ ԿԱ ՊԵԿ ՕՀՎ 25.08.2016թ. թիվ 1010474 ակտի մյուս կետերը թողնել անփոփոխ:

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