

ՀՀ ֆինանսների նախարարություն

Հարկային և մաքսային մարմինների գանգատարկման հանձնաժողով

Ո Ր Ո Շ ՈՒ Մ 6/1

16 փետրվարի 2016 թ.

Քննարկվեց «Ջիէնսի-Ալֆա» ՓԲԸ 08.01.2016 թ-ի գանգատը ՀՀ ՖՆ ՕՀՎ 30.12.2015 թ-ի թիվ 5011472 ակտի դեմ:

«Ջիէնսի-Ալֆա» ՓԲԸ գանգատում բերված փաստարկները.

«Ջիէնսի-Ալֆա» ՓԲԸ-ն (այսուհետ նաև Ընկերություն) գտնում է, որ ՀՀ ՖՆ ՕՀՎ 30.12.2015 թ-ի թիվ 5011472 ակտն (այսուհետ նաև Ակտ) ընդունվել է օրենքի սխալ կիրառման և մեկնաբանման, ինչպես նաև Ընկերության պատշաճ վարչարարության սահմանադրական իրավունքի խախտման արդյունքում և ենթակա է անվավեր ճանաչման հետևյալ պատճառաբանությամբ.

Ակտի 1.1 կետն անվավեր ճանաչելու հիմնավորումները.

Ակտի այս կետում ստուգող տեսուչներն արտահայտել են դիրքորոշում, որ ՌԴ-ում գրանցված «Ռոստելեկոմ» ԲԲԸ-ից ստացված և օպտիկական կապուղիների ցանցի կառուցման նպատակով օգտագործված փոխառության գումարների դիմաց 2013թ. ընթացքում հաշվարկված տոկոսները Ընկերությունն իրավունք չունի նվազեցնել համախառն եկամտից, քանի որ օպտիկական կապուղիների ցանցը հանդիսանում է որակավորվող ակտիվ: Նշված դիրքորոշումն անհիմն է հետևյալ պատճառաբանությամբ.

«Շահութահարկի մասին» ՀՀ օրենքի 32-րդ հոդվածի 5-րդ կետի համաձայն, հարկատուի ֆինանսական գործունեության հետ կապված ծախսերի (վարկերի և այլ փոխառությունների տոկոսներ,) չափով համախառն եկամտից նվազեցումները կատարվում են այն տարվա ընթացքում, որին դրանք վերաբերում են, բացառությամբ օրենսդրությամբ նախատեսված այն դեպքերի, երբ դրանք ներառվում են ակտիվի սկզբնական (ծեռքբերման) արժեքի մեջ:

«Շահութահարկի մասին» ՀՀ Օրենքի 3-րդ հոդվածի համաձայն, տվյալ պարագայում կիրառելի է «Փոխառության ծախսումներ» հաշվապահական հաշվառման միջազգային ստանդարտ 23-ը, ըստ որի փոխառության ծախսումները վերագրվում են որակավորվող ակտիվի արժեքին: Նույն ստանդարտի համաձայն՝ որակավորվող ակտիվ է համարվում այն ակտիվը, որին անհրաժեշտ է ժամանակի մի զգալի հատված, որպեսզի այն պատրաստ լինի ըստ նշանակության օգտագործման կամ վաճառքի համար: Ըստ միջազգային ճանաչում ունեցող աուդիտորական ընկերությունների (մասնավորապես, PwC) պրակտիկ ուղեցույցների՝ Ժամանակի զգալի հատված է համարվում ակտիվի կառուցման 1 (մեկ) տարին գերազանցող ժամկետը: Ընկերության կողմից Ակտի 1.1 կետում հիշատակված օպտիկական կապուղիների ցանցի կառուցման միջին ժամկետը կազմում է 4.8 ամիս: Հետևաբար, դա չի կարող համարվել որակավորվող ակտիվ և Ընկերությունն իրավունք ունի դրա կառուցման համար օգտագործված փոխառության գումարների դիմաց հաշվարկված տոկոսները նվազեցնել համախառն եկամտից: Նշված հիմնավորումներով էլ ֆինանսական հաշվառման տեսանկյունից այդ տոկոսները վերագրվել են ժամանակաշրջանի ծախսերին և այդ ձևակերպման ճշտությունը հաշվապահական հաշվառման միջազգային ստանդարտների տեսանկյունից հաստատվել է Ընկերության արտաքին աուդիտորի («Քեյ-Փի-էմ-Ջի Արմենիա») համապատասխան եզրակացությամբ:

Ակտի 1.2 կետն անվավեր ճանաչելու հիմնավորումները.

Ակտի այս կետում ստուգող տեսուչները նշում են. «Ընկերությունը 2011թ. և 2013թ. շահութահարկի հաշվարկներում համախառն եկամտից հիմնական միջոցների

ամորտիզացիոն հատկացումների գծով, իրականացված նվազեցումներն ավել է ցույց տվել համապատասխանաբար 18,817,530 դրամի և 13,754,650 դրամի չափով: Խախտվել են «Շահութահարկի մասին» ՀՀ օրենքի 12-րդ հոդվածի պահանջները»:

Վերը նշվածից ակնհայտ է, որ Ակտի այս կետում ստուգող տեսուչների կողմից անտեսվել են «Վարչարարության հիմունքների և վարչական վարույթի մասին» ՀՀ օրենքի 55-57-րդ հոդվածներով վարչական ակտին առաջադրվող պահանջները:

Վարչական ակտում դրա ընդունման բոլոր էական փաստական և իրավական հիմքերի նշումն ինքնանպատակ չէ, քանի որ միայն այդ պահանջը պահպանված լինելու պարագայում հնարավոր կլինի պարզել, ստուգել և հաստատված համարել խախտումների առկայությունը կամ բացակայությունը, ինչպես նաև դրանք բավարար հիմքերի առկայությամբ արձանագրված լինելու հանգամանքը:

Այսպիսով, վերը նշվածն արդեն իսկ բավարար է Ակտի այս կետի ոչ իրավաչափ լինելու մասին եզրահանգումներ անելու համար: Այնուամենայնիվ, ելնելով ստուգման ընթացքում ստուգող տեսուչների բանավոր արտահայտած մտքերից, կարող ենք ենթադրել, թե ինչ են նկատի ունեցել տեսուչներն այս կետի տակ: Կարծում ենք, որ տեսուչները նկատի են ունեցել հետևյալը.

Ընկերությունը հիմնական միջոցների մաշվածության (ամորտիզացիոն մասհանումներ) հաշվարկման տեսանկյունից իրականացնում է հարկային և ֆինանսական առանձնացված հաշվառում: Հարկային հաշվառման տեսանկյունից ամորտիզացիոն ժամկետները համապատասխանում են շահութահարկը կարգավորող ՀՀ օրենսդրությամբ սահմանված նվազագույն շեմերին: Միևնույն ժամանակ, շահութահարկը կարգավորող ՀՀ օրենսդրության համաձայն, հաշվողական և համակարգչային տեխնիկան, ինչպես նաև մինչև 50 հազար դրամ արժողությամբ հիմնական միջոցների համար Ընկերությունը ամորտիզացիոն մասհանումները հաշվարկել է 12 ամիսների ընթացքում:

2011թ. համար հարկային մարմին ներկայացված շահութահարկի տարեկան հաշվարկի Աղյուսակ 3-ում Ընկերության կողմից հիմնական միջոցների որոշ խմբի դիմաց, որպես ամորտիզացիոն ժամկետ, «12 ամիս» նշագրում չի կատարվել:

Ենթադրում ենք, որ ստուգող տեսուչների կարծիքով, եթե Ընկերությունը շահութահարկի հաշվարկում չի բացահայտել տեղեկատվություն 12 ամիսների ընթացքում «մաշվող» հիմնական միջոցների խմբի վերաբերյալ, ապա այդ խմբում ներառված հիմնական միջոցների համար ամորտիզացիոն մասհանումներ հաշվարկելիս պետք է կիրառվեն դրանց համար շահութահարկը կարգավորող ՀՀ օրենսդրությամբ սահմանված նվազագույն ժամկետները: Օրինակ, Ընկերությունն ունի մինչև 50 հազար դրամ արժողությամբ մեքենա-սարքավորում, որի համար ամորտիզացիոն մասհանումները հաշվարկել է 1 տարի ժամանակաշրջանի համար, սակայն տեսուչներն առաջարկում են կիրառել 5 տարվա ժամկետ՝ ինչպես սահմանված է մեքենա-սարքավորումների համար: Ստուգող տեսուչները բանավոր նշում էին նաև, որ եթե Ընկերությունն ունենար իր կողմից հաստատված՝ հարկման նպատակով հաշվապահական հաշվառման քաղաքականություն և դրանով սահմանված լիներ, որ մինչև 50 հազար դրամ արժողությամբ հիմնական միջոցների համար ամորտիզացիոն մասհանումները հաշվարկվում են 1 տարվա համար, ապա որևէ խնդիր չէր առաջանա:

Նախևառաջ, անհրաժեշտ է ընդգծել, որ ՀՀ ԿԱ ՀՊԾ պետի 02.04.2004թ թիվ 1-05/7-Ն հրամանով հաստատված «Ռեզիդենտների կողմից շահութահարկի հաշվարկման և վճարման կարգի մասին» հրահանգի (այսուհետ՝ Հրահանգ) 1.3 կետի համաձայն հաշվապահական հաշվառման սկզբունքները և կանոնները նախատեսում են շահութահարկ վճարողի կողմից հաշվապահական հաշվառման քաղաքականության (հաշվապահական հաշվառում վարելու և ֆինանսական հաշվետվություններ կազմելու նպատակով կիրառվող սկզբունքների, հիմունքների, եղանակների, կանոնների, ձևերի և ընթացակարգերի ամբողջություն) և չափման հիմունքների ձևավորումը:

Շահութահարկ վճարողները ինքնուրույն են որոշում իրենց հաշվառման և վերահսկողության կոնկրետ ձևերն ու մեթոդները: Հաշվապահական հաշվառման սկզբունքները և կանոնները (ինչպես նաև գրանցում կատարվող փոփոխությունները) ձևավորվում են շահութահարկ վճարող կազմակերպության ղեկավարի կողմից՝ համապատասխան կարգադրական փաստաթղթերով (իրաման, որոշում, կարգադրություն և այլն):

Շահութահարկ վճարողները շահութահարկի հաշվարկի ներկայացման ժամկետում իրենց հաշվառման վայրի հարկային մարմին գրավոր տեղեկացնում են հաշվետու տարում իրենց ընտրած հաշվապահական հաշվառման սկզբունքների և կանոնների (եթե իրավական ակտերով իրենց վերապահված է նման ընտրության իրավունք), ինչպես նաև դրանց փոփոխությունների մասին:

Հաշվետու տարվա համար ներկայացվող շահութահարկի հաշվարկները կարող են հաշվապահական հաշվառման սկզբունքների և կանոնների մասին տեղեկություններ (որոշ տեղեկություններ) չներառել, եթե դրանց մեջ նախորդ տարվա շահութահարկի հաշվարկները (իսկ մինչև 01.01.2011թ.՝ ներկայացված ֆինանսական հաշվետվությունները) ներկայացվելուց հետո փոփոխություններ չեն կատարվել:

Ի թիվս այլ տեղեկատվության, հաշվապահական հաշվառման քաղաքականությունը հարկման նպատակով, մասնավորապես, ներառում է տեղեկություններ հիմնական միջոցների ամորտիզացիոն ժամկետները (ամորտիզացիոն ժամկետների վերաբերյալ տեղեկությունների բացակայության դեպքում այդ ժամկետները ընդունվում են հիմնական միջոցների տվյալ խմբի (դասի) համար «Շահութահարկի մասին» ՀՀ օրենքի 12-րդ հոդվածին և Հրահանգի 5.2-րդ կետի «ե» ենթակետին համապատասխան որոշվող ամորտիզացիոն նվազագույն ժամկետներին հավասար:

Այստեղ կարևոր է ընդգծել, որ 2011 թ-ի համար հարկային մարմին ներկայացված շահութահարկի տարեկան հաշվարկի Աղյուսակ 3-ում Ընկերության կողմից հիմնական միջոցների որոշ խմբի համար, որպես ամորտիզացիոն ժամկետ, «12 ամիս» նշագրում չկատարելու հիմքով չէ, որ Ընկերությունը այդ խմբերում ներառված հիմնական միջոցների համար ամորտիզացիոն մասհանումներ հաշվարկելիս պետք է կիրառվի դրանց համար շահութահարկը կարգավորող ՀՀ օրենսդրությամբ սահմանված նվազագույն ժամկետները: Ընկերության համար նման «պարտավորության» առաջացման հանգամանքը պայմանավորված է հարկման նպատակով հաշվապահական հաշվառման քաղաքականության բացակայությամբ:

Ամփոփելով վերոհիշյալը, ակնհայտ է, որ Ընկերությունը շահութահարկի գծով իր հարկային պարտավորությունների հաշվարկման նպատակով հիմնական միջոցների ամորտիզացիոն մասհանումները հաշվարկելիս պետք է կիրառեր շահութահարկը կարգավորող ՀՀ օրենսդրությամբ (օրենքով և Հրահանգով) սահմանված ամորտիզացիոն նվազագույն ժամկետները: Ընդ որում, «Շահութահարկի մասին» ՀՀ օրենքով սահմանված այն դրույթը, ըստ որի «մինչև 50 հազար դրամ արժողությամբ հիմնական միջոցների ամորտիզացիոն նվազագույն ժամկետը սահմանվում է մեկ տարի», անհրաժեշտ է մեկնաբանել դրանում պարունակվող բառերի և արտահայտությունների տառացի նշանակությամբ՝ համաձայն «Իրավական ակտերի մասին» ՀՀ օրենքի 86-րդ հոդվածի: Հետևաբար, ակնհայտ է, որ նորմը պարտադիր կերպով կիրառելի է «Շահութահարկի մասին» ՀՀ օրենքի 12-րդ հոդվածի 2-րդ մասով սահմանված՝ հիմնական միջոցների բոլոր խմբերի մասով անխտիր, քանի որ նորմի կիրառման տեսանկյունից որոշիչ պայմանը միայն դրա արժեքն է (այսինքն՝ մինչև 50 հազար դրամ արժեք ունենալու հանգամանքը):

Ակտի 1.5 կետն անվավեր ճանաչելու հիմնավորումները.

Ակտի այս կետում ստուգող տեսուչները եզրահանգել են, թե Ընկերության և «Կովկասուս Օնլայն» ՍՊԸ միջև 01.07.2010թ.-ին կնքված «մութ թելիկի» օգտագործման պայմանների մասին պայմանագրով հեռահաղորդակցության համապատասխան գծերի սեփականության

իրավունքի փոխանցում տեղի չի ունեցել՝ դրանից բխող հարկային հետևանքներով: Այդ եզրահանգումն անհիմն է հետևյալ պատճառաբանությամբ.

«Կովկասուս Օնլայն» ՍՊԸ-ի հետ, մասնավորապես, կնքվել է օգտագործման անխախտելի (անշրջելի) իրավունքի տրամադրման պայմանագիր: Վճարման բնույթը՝ կանխավճարային: «Կովկասուս Օնլայն» ՍՊԸ-ի կողմից դուրս է գրվել ինվոյս, որի հիման վրա Ընկերության կողմից դուրս է գրվել «ինքնահաշիվ»: Հասույթը ճանաչվել է միանգամից և ամբողջությամբ՝ ինվոյսի դուրսգրման ամսում, որպես հիմնական միջոցի օտարումից հասույթ: Պայմանագրի համաձայն իրավունքը տրամադրվել է 20 տարի ժամկետով (**մալուխի ծառայության ամբողջ ժամանակահատվածի ընթացքում**):

Ընկերությունը մանրաթելի օգտագործման անխախտելի (անշրջելի) իրավունքի տրամադրման գործարքը հարկային հաշվառման տեսանկյունից մեկնաբանել է որպես հիմնական միջոցի օտարում (ֆինանսական հաշվառման տեսանկյունից՝ որպես ֆինանսական վարձակալություն (լիզինգ)), մասնավորապես, հաշվի առնելով հետևյալը.

ա) մալուխի օգտակար (տնտեսական) ծառայության ժամկետը 20 տարի է,

բ) մանրաթելի օգտագործման իրավունքը տրամադրվել է անշրջելի կերպով, այսինքն՝ առանց հետ կանչելու իրավունքի (եթե պայմանագրի դրույթների էական խախտում տեղի չի ունենում), և

գ) վճարումը ստացվել է ամբողջությամբ և «Կովկասուս Օնլայն» ՍՊԸ-ի նախաձեռնությամբ պայմանագրի դադարեցման դեպքում վերջինիս կողմից Ընկերությանը վճարված բոլոր գումարները վերադարձման ենթակա չեն:

«Շահութահարկի մասին» ՀՀ օրենքի 7-րդ, 10-րդ և 32-րդ հոդվածներից և «Ռեզիդենտների շահութահարկի հաշվարկման և վճարման մասին» հրահանգը հաստատելու մասին 02.04.2004թ.-ի թիվ 1-05/7-Ն հրամանի 4.1, 5.2 և 5.12 կետերի դրույթներից հետևում է, որ հիմնական միջոցների և այլ ակտիվների իրացումից (այդ թվում՝ ֆինանսական վարձակալության դեպքում) ստացվող հասույթը դասվում է հարկատուի հաշվետու տարվա եկամուտներին, իսկ այդ ակտիվների մնացորդային արժեքի չափով համախառն եկամտից նվազեցումները կատարվում են այդ ակտիվների իրացմանը համապատասխան:

Եթե նույնիսկ զուտ քննարկման համար ընդունենք ստուգող տեսուչների դիրքորոշումը և այդ գործարքը բնորոշենք որպես գործառնական վարձակալություն, ապա տրամադրված «մութ թելիկի» արժեքի նվազեցումները շահագործման ընթացքում ամորտիզացիոն հատկացումների ձևով կատարելու հետ մեկտեղ «մութ թելիկի» օգտագործման իրավունքը տրամադրելու դիմաց միանվագ կանխավճարի ձևով ստացված պայմանագրի ընդհանուր արժեքը պետք է բաշխվեր հարկատուի եկամուտներին համապատասխան՝ պայմանագրի գործողության ամբողջ ժամկետի ընթացքում («Շահութահարկի մասին» ՀՀ օրենք, հոդված 32): Հետևաբար, նույնիսկ այդ մոտեցման կիրառումը չի հանգեցնում հարկային լրացուցիչ պարտավորությունների առաջացման: Ակնհայտ է, որ նման վարչարարություն իրականացնելով և Ակտում նման «խախտում» արձանագրելով՝ ստուգող տեսուչներն անտեսել են «Վարչարարության հիմունքների և վարչական վարույթի» մասին ՀՀ օրենքով սահմանված՝ վարչարարության մի շարք հիմնարար սկզբունքներ, մասնավորապես՝ հիշյալ օրենքի 5-րդ, 6-րդ, 8-րդ հոդվածներով սահմանված դրույթները:

Ակնհայտ է, որ եթե անգամ հիմք ընդունենք Ակտի այս կետում ստուգող տեսուչների դիրքորոշումը, ապա միևնույն է, Ընկերության վարքագծով պետությանը որևէ գույքային վնաս չի պատճառվել և հարկը վճարվել է ողջ ծավալով:

Բոլոր դեպքերում, ի առարկություն ստուգող տեսուչների արտահայտած տեսակետի, անհրաժեշտ ենք համարում նշել նաև այն փաստը, որ այդ գործարքը ըստ բնույթի հստակ բնորոշվում է որպես ակտիվի ֆինանսական վարձակալություն, իսկ ֆինանսական վարձակալությամբ տրված հիմնական միջոցի մաշվածության հաշվեգրումը իրականացվում է այդ միջոցը ֆինանսական վարձակալությամբ ստացած կազմակերպությանը, իսկ ակտիվը

Ֆինանսական վարձակալության հանձնաժողովը կազմակերպությունը ակտիվի հաշվեկշռային արժեքը ճանաչում է ծախս («Շահութահարկի մասին» ՀՀ օրենք, հոդվածներ 12, 32):

Ակտի 4.1 կետն անվավեր ճանաչելու հիմնավորումները.

Ակտի 4.1 կետով ստուգող տեսուչները գտել են, որ Ընկերության կողմից «անլիմ ժամկետային» և «անլիմ ժամկետային պլյուս» փաթեթներին մեկ տարի բաժանորդագրվելու դեպքում ծառայությունների մատուցման առաջին մեկ կամ երկու ամիսների զրո սակագին սահմանելը, ըստ էության, հանդիսանում է «Ավելացված արժեքի հարկի մասին» ՀՀ օրենքի 8-րդ հոդվածի 6-րդ մասով սահմանված՝ ծառայությունների անհատույց մատուցում, հետևաբար, այս դեպքում հարկման օբյեկտ պետք է համարվի «այդպիսի կամ նույնանման գործարքների համար համեմատելի հանգամանքներում որպես հարկվող շրջանառություն ընդունվող՝ սույն օրենքին համապատասխան որոշվող մեծության (գործարքի արժեքի, վճարի վարձատրության, պարգևի կամ այլ դրամական հատուցման մեծության), իսկ դրա բացակայության դեպքում՝ համանման պայմաններում գործող այլ հարկ վճարողի կողմից համեմատելի հանգամանքներում նույնանման գործարքների համար սովորաբար որպես հարկման օբյեկտ ընդունվող մեծության (գործարքի իրական արժեքի) 80 տոկոսը կազմող մեծությունը»:

Նախևառաջ, անհրաժեշտ է նշել, որ «Ավելացված արժեքի հարկի մասին» ՀՀ օրենքի 8-րդ հոդվածի 6-րդ մասով սահմանված է նույն օրենքի 6-րդ հոդվածի 3-րդ մասով թվարկված հարկվող գործարքների հարկման օբյեկտի որոշման մեթոդաբանությունը: Մասնավորապես, օրենքի 6-րդ հոդվածի 3-րդ մասով սահմանված է, որ ԱԱՀ-ով հարկվող գործարք է համարվում ապրանքների և ծառայությունների անհատույց (մասնակի հատուցմամբ) սպառումը, որը բնութագրվում է որպես ԱԱՀ վճարող անձանց կողմից ապրանքների անհատույց հատկացում կամ ծառայությունների անհատույց մատուցում տվյալ անձանց կամ այլ անձանց կամ նրանց ապրանքների մատակարարում և ծառայությունների մատուցում՝ տվյալ գործարքների (գործառնությունների) համար սովորաբար կիրառվող գներից էականորեն ցածր գներով:

Ակնհայտ է, որ խոսքը վերաբերում է այն դեպքերին, երբ որևէ ապրանք կամ ծառայություն իրացվում է դրանց համար սահմանված վաճառքի գնից էականորեն ցածր (էականության բնորոշումը տրված է օրենքով) կամ անհատույց:

Ստուգող խմբի վերը նշված տեսակետն ակնհայտորեն սխալ է: Նախ, պետք է հասկանալ, թե Ընկերության գործունեության շրջանակում որն է «ծառայությունը»: Ընկերությունը ոչ թե մատուցում է ամսական ծառայություններ, այլ՝ ժամկետային (1 տարվա) փաթեթ՝ որպես մեկ ամբողջություն: Ծառայությունների մատուցման պայմանագիրը մեկն է, այլ ոչ թե յուրաքանչյուր ամսվա համար կնքում է մեկ պայմանագիր: Հետևաբար, տվյալ դեպքում «ծառայության» տակ պետք է հասկանալ պայմանագրով առաջարկվող գործողությունների համալիրը, «սակագնային փաթեթը», որն իրականացնելու է Ընկերությունը հաճախորդի վճարման դիմաց: Ընկերությունը որևէ ծառայություն անվճար չի մատուցում: Մեկ տարվա ծառայությունների փաթեթից օգտվելու համար բաժանորդը պետք է վճարի և առանց այդպիսի վճարման ծառայության ակտիվացում տեղի չի ունենում: Ըստ ՀՀ քաղաքացիական օրենսգրքի 439-րդ հոդվածի 1-ին կետի՝ «Պայմանագիրը, որով կողմն իր պարտականությունների կատարման համար պետք է վճար կամ այլ հանդիպական կատարում ստանա, հատուցելի է»: Տվյալ դեպքում, ժամկետային պայմանագրերը, որոնք կնքվում են հաճախորդների հետ, ակնհայտ հատուցելի են, քանի որ դրանց համար բաժանորդը կատարում է վճարում:

Ստուգող տեսուչներն անտեսել են մի շատ կարևոր հանգամանք. «Ավելացված արժեքի հարկի մասին» ՀՀ օրենքի 6-րդ հոդվածով սահմանված են հարկվող գործարքները, ինչպես նաև տրված է «գործարքի» սահմանումը, մասնավորապես. «Սույն օրենքի դրույթների կիրառման առումով գործարք է դիտվում որոշակի մեկ տեսակի ապրանքի օտարումը կամ մեկ

տեսակի ծառայության մատուցումը՝ այն քանակով կամ ծավալով, որն իրականացվում է մեկ առաքմամբ կամ գնորդին մեկանգամյա հանձնումով (գնորդի կողմից ընդունմամբ)»:

Ակնհայտ է, որ «Ավելացված արժեքի հարկի մասին» ՀՀ օրենքի կիրառման առումով քննարկվող դեպքում հարկվող գործարք է համարվում Ընկերության կողմից մատուցվող՝ մեկ ժամկետային պայմանագրով նախատեսված ծառայության «փաթեթը»՝ որպես մեկ ամբողջություն, հետևաբար, մատուցվող ծառայությունը տեսուչների կողմից «տարանջատելն» ըստ ամիսների և դրա մի բաղադրիչը (ամսական ծառայությունը) առանձին հարկվող գործարք դիտարկելը ուղղակիորեն հակասում է «Ավելացված արժեքի հարկի մասին» ՀՀ օրենքին:

Ակտի 4.4 կետն անվավեր ճանաչելու հիմնավորումները.

Ընկերությունը 01.10.2011թ.ին կնքել է հեռահաղորդակցության ծառայությունների մատուցման պայմանագիր ՀՀ-ում որպես ձեռնարկատիրական գործունեություն իրականացնող «Radioscan limited» ընկերության (Կատարող) հետ: Ըստ այդ պայմանագրի դրույթների՝

- Ծառայությունների մատուցման ժամանակաշրջան է սահմանված օրացուցային տարին,

- Կատարողի կողմից մատուցված ծառայության մատուցման դիմաց հաշվարկային փաստաթղթի (ինվոյսի) ներկայացման ժամկետ է սահմանված յուրաքանչյուր օրացուցային տարվա վերջը,

- Ընկերության կողմից մատուցված ծառայությունների ընդունումը իրականացվում է ինվոյսի հավաստմամբ: Որոշ անհամաձայնության առկայության դեպքում Ընկերությունը պետք է ներկայացնի համապատասխան դիտողություններ Կատարողին՝ վերջինիս կողմից ներկայացված ինվոյսի ամսաթվից 5 (հինգ) օրվա ընթացքում:

«Ավելացված արժեքի հարկի մասին» ՀՀ օրենքի 6-րդ հոդվածի 2-րդ կետի համաձայն այդ գործարքը հանդիսանում է ԱԱՀ-ով հարկվող գործարք և նույն օրենքի 8-րդ հոդվածի 4-րդ կետի համաձայն այդ գործարքի մասով ավելացված արժեքի պարտավորությունը Կատարողի փոխարեն կրում է Ընկերությունը: Համաձայն «Ավելացված արժեքի հարկի մասին» ՀՀ օրենքի 31-րդ հոդվածի և ՀՀ ԿԱ ՀՊԾ պետի 13.08.2008թ. թիվ 8 պաշտոնական պարզաբանման դրույթների՝ այդ գործարքի մասով ավելացված արժեքի հարկի գծով պարտավորության ծագման պահ է համարվում յուրաքանչյուր օրացուցային տարվա վերջը:

Այսպիսով, Ընկերության կողմից այդ գործարքի գծով կատարված հարկային ձևակերպումները լիովին համապատասխանում են ՀՀ հարկային օրենսդրության պահանջներին, իսկ ստուգող տեսուչների կողմից արձանագրված խախտումը մտացածին է:

Ակտի 4.5 կետն անվավեր ճանաչելու հիմնավորումները.

Ակտի այս կետում ստուգող տեսուչները, անդրադառնալով Ընկերության կողմից 2009–2011 թթ. ընթացքում հեռահաղորդակցության ոլորտում գործող ընկերություններին (օպերատորներին) մուֆ մանրաթելերի օտարման գործարքներին, արձանագրել են, թե մուֆ մանրաթելերի օտարման և հաղորդակցման գծի հետագա շահագործման պայմանագրերի մեջ հենասյուների տրամադրման պայմանների վերաբերյալ որևէ նշում առկա չէ, այսինքն՝ հենասյուների շահագործումը կատարվել է առանց որևէ հատուցման: Այնուհետև, ստուգող տեսուչները հետևություն են արել, թե Ընկերության կողմից հենասյուների «անհատույց տրամադրումը» պետք է որակել որպես «Ավելացված արժեքի հարկի մասին» ՀՀ օրենքի 6-րդ հոդվածի 3-րդ կետի բնորոշմամբ ծառայությունների անհատույց մատուցում և պետք է կիրառել նույն օրենքի 8-րդ հոդվածի 6-րդ կետով անհատույց գործարքների մասով հարկվող շրջանառության որոշման մեթոդաբանությունը՝ Ընկերությանն առաջադրելով ԱԱՀ-ի գծով լրացուցիչ հարկային պարտավորություններ:

Այս համատեքստում պետք է նշել, որ Ընկերության մանրաթելային մալուխները (կապուղիները) անցնում են ինչպես ստորգետնյա, այնպես էլ հենասյուների վրայով: Հենասյուները վարձակալվել են մի շարք ընկերություններից, ինչպես նաև ՀՀ

համայնքներից: Ընկերությանը պատկանող մանրաթելային մալուխը բազմաջիլ է և նրա առանձին մանրաթելերը սեփականության կամ օգտագործման անփոփոխ իրավունքով պատկանում են այլ օպերատորներին: Օտարված մանրաթելերը հանդիսանում են Ընկերության մալուխի անբաժանելի մաս և օտարվել են արդեն իսկ տեղակայված ցանցում: Միաժամանակ, այլ օպերատորներին պատկանող մանրաթելերի շահագործման և սպասարկման համար Ընկերությունը ստանում է ծառայության վճար:

Շահագործման և սպասարկման ծառայությունների վճարի (հատուցման) ստացումը ենթադրում է Ընկերության կողմից, մասնավորապես, հետևյալ պարտականությունների կատարումը.

- Մալուխի շահագործման և ԷՄՄ հանձնարարականների համապատասխան արդյունավետ աշխատանքային վիճակում պահպանման ապահովում,

- Ընկերության մալուխի օտարված մանրաթելիկների կապակցումը այլ օպերատորների ցանցերի մալուխներին և սարքավորումներին համաձայն սահմանված սխեմայի,

- Շահագործել և սպասարկել մալուխը, ներառյալ օտարված մանրաթելերը սահմանված ծառայության որակի չափանիշների համապատասխան:

Այսպիսով, Ընկերությունը մալուխի (ներառյալ օտարված մանրաթելերի) շահագործման ու աշխատանքային վիճակում պահպանման դիմաց պարբերաբար ստանում է հատուցում նաև այլ օպերատորներից, այլ ոչ թե իրականացնում է այն անհատույց: Մալուխի շահագործման ծախսերը ներառում են նաև Ընկերության կողմից տրամադրվող հենասյունների վարձակալության վճարները: Այսինքն՝ վարձակալված հեռահաղորդակցության գծերը ծառայել են նաև օտարված «մութ» մանրաթելերի շահագործմանը, իսկ Ընկերությունը շահագործման ծառայության վճար է ստացել հենց այդ մանրաթելերի սեփականատերերից: Հետևաբար, հենասյունների վարձակալության գումարը, որպես համախառն եկամտի նվազեցում, բավարարում է «Շահութահարկի մասին» ՀՀ օրենքի 10-րդ հոդվածով սահմանված եկամտի ստացման հետ կապված «անհրաժեշտության» իրավական նորմին: Այսպիսով, ստուգող տեսուչների հետևությունն առ այն, թե Ընկերության կողմից հենասյուները տրամադրվել են այլ օպերատորներին «անհատույց», նույնպես մտացածին է և այդ կետում արձանագրված խախտումն անհիմն է:

Ակտի 21-րդ կետն անվավեր ճանաչելու հիմնավորումները.

Ակտի այս կետով հարկային մարմինն Ընկերության նկատմամբ կիրառել է Հայաստանի Հանրապետության կառավարության և Ռուսաստանի Դաշնության կառավարության միջև եկամուտների և գույքի կրկնակի հարկումը վերացնելու մասին 1996 թվականի դեկտեմբերի 28-ի համաձայնագրի (այսուհետ՝ Համաձայնագիր) 11-րդ հոդվածի 1.1 կետը (կետը լրացվել է 15.04.2013թ. ուժի մեջ մտած արձանագրությամբ): Արդյունքում հարկային մարմինը եզրահանգել է, որ Ընկերությունը «Ռոստելեկոմ» ԲԲԸ-ին վճարված տոկոսներից չի հաշվարկել և չի վճարել ոչ ռեզիդենտի շահութահարկ՝ ունենալով նման պարտականություն Համաձայնագրի 11-րդ հոդվածի 1.1 կետի համաձայն:

Համաձայնագրի 11-րդ հոդվածի 1 և 1.1 կետերը սահմանում են.

«1. Մի Պայմանավորվող պետությունում առաջացող և մյուս Պայմանավորվող պետության ռեզիդենտին վճարվող տոկոսները հարկվում են այդ մյուս Պայմանավորվող պետությունում:

1.1. Սակայն այդպիսի տոկոսները կարող են հարկվել նաև այն Պայմանավորվող պետությունում, որտեղ դրանք առաջանում են, այդ պետության օրենսդրությանը համապատասխան. բայց եթե տոկոսների փաստացի սեփականատերը մյուս Պայմանավորվող պետության ռեզիդենտ է, ապա գանձվող հարկը չպետք է գերազանցի տոկոսների համախառն գումարի 10%-ը:

Պայմանավորվող պետականների իրավասու մարմինները սույն կետի դրույթների կիրառման եղանակը կորոշեն փոխադարձ համաձայնությամբ:»

Գտնում ենք, որ Համաձայնագրի 11-րդ հոդվածի 1.1 կետը հարկային մարմնի կողմից չէր կարող կիրառվել, քանի որ այդ մասով Համաձայնագիրը չի գործում: Նշված պնդումը հիմնավորվում է հետևյալով.

«Իրավական ակտերի մասին» ՀՀ օրենքի 68-րդ հոդվածի 4-րդ մասի համաձայն, եթե իրավական ակտում նախատեսված նորմի պահանջի կատարում կարող է միայն իրականացվել այդ իրավական ակտով նախատեսված իրավական այլ ակտի ընդունմամբ, կամ դրա կատարումն ուղղակիորեն պայմանավորված է իրավական այլ ակտի ընդունմամբ, ապա իրավական ակտն այդ նորմի մասով գործում է համապատասխան իրավական այլ ակտն ուժի մեջ մտնելու պահից:

Տվյալ դեպքում, Համաձայնագրի 11-րդ հոդվածի 1.1 կետի երկրորդ պարբերությունը նույն կետի առաջին պարբերության կատարումը (կիրառման եղանակը) ուղղակիորեն պայմանավորում է մեկ այլ իրավական ակտի ընդունմամբ: Ընդ որում, պատահական չէ, որ այդ կետի առաջին պարբերությունում օգտագործվում է ոչ թե «սակայն այդպիսի տոկոսները հարկվում են» արտահայտությունը, այլ «սակայն այդպիսի տոկոսները կարող են հարկվել» արտահայտությունը: Այստեղ «կարող են» արտահայտության օգտագործումը պայմանավորված է հենց այն հանգամանքով, որ տոկոսների հարկումը ոչ թե ուղղակիորեն բխում է հենց Համաձայնագրից, այլ պետք է հետագա իրավական կարգավորում ստանա երկու պետությունների իրավասու մարմինների կողմից, իսկ մինչ այդ տոկոսները չեն կարող հարկվել:

ՀՀ վճռաբեկ դատարանն իր նախադեպային որոշումներում մեկնաբանելով «Իրավական ակտերի մասին» ՀՀ օրենքի 68-րդ հոդվածի 4-րդ մասը, վերահաստատել է այդ նորմի պահանջն առ այն, որ քանի դեռ չի ընդունվել իրավական ակտի կատարումն ապահովող իրավական ակտը, ապա իրավական ակտն այդ մասով չի գործում:

Այն փաստը, որ Արձանագրության 13-րդ հոդվածի համաձայն վերջինիս դրույթները աղբյուրի մոտ գանձվող հարկերի առնչությամբ կիրառվում են 01.01.2014թ.-ից հետո վճարվող գումարներից, բավարար չէ եզրահանգելու, թե Համաձայնագրի 11-րդ հոդվածի 1.1 կետն ամբողջությամբ սկսում է գործել 01.01.2014թ.-ից հետո: Դա ընդամենը նշանակում է, որ որպեսզի գործի Համաձայնագրի 11-րդ հոդվածի 1.1 կետի առաջին պարբերությունը, անհրաժեշտ է հետևյալ երկու պայմանի միաժամանակյա առկայությունը՝

1. Ընդունված լինի Համաձայնագրի 11-րդ հոդվածի 1.1 կետի երկրորդ պարբերությամբ հիշատակված կարգը,

2. Հարկվող գումարները վճարված լինեն 01.01.2014թ.-ից հետո:

Ընկերությունը ստուգման ընթացքում չի կարողացել Համաձայնագրի 11-րդ հոդվածի 1.1 կետի երկրորդ պարբերությամբ հիշատակված կարգը գտնել որևէ հրապարակային աղբյուրում: Ուստի պարզելու համար, թե այդ կարգն առհասարակ ընդունված է, թե ոչ, Ընկերությունը հարցում է կատարել իրավասու պետական մարմիններին: Արդյունքում ՀՀ ֆինանսների նախարարի տեղակալը ՀՀ արտաքին գործերի նախարարի տեղակալին ուղղված իր 09.12.2015թ. գրությամբ հայտնել է, որ այդ կարգը հրապարակման ենթակա չէ: Այս պատասխանից, ըստ էության, հետևում է, որ այդ կարգն իրականում չկա, քանի որ հակառակ պարագայում ֆինանսների նախարարությունը ինքը պետք է շահագրգռված լիներ այն հրապարակելու և Ընկերության փաստարկները հերքելու համար: Իսկ պնդումը, թե կարգը հրապարակման ենթակա չէ, որևէ իրավական հիմք չունի, քանի որ այդ կարգն իր բնույթով որևէ կերպ չի կարող պարունակել պետական կամ օրենքով պահպանվող այլ գաղտնիք:

Այսպիսով, վերոգրյալ հիմնավորումներով ընկերությունը գտնում է, որ քանի դեռ Համաձայնագրի 11-րդ հոդվածի 1.1 կետի երկրորդ պարբերության համաձայն որոշված չէ նույն կետի առաջին պարբերության կիրառման եղանակը, Համաձայնագրի այդ դրույթը չի գործում և Ընկերությունը «Ռոստելեկոմ» ԲԲԸ-ին վճարված տոկոսներից ոչ ռեզիդենտի շահութահարկ հաշվարկելու և վճարելու պարտականություն չունի:

Ակտն ամբողջությամբ անվավեր ճանաչելու հիմնավորումները.

Ակտը ենթակա է անվավեր ճանաչման ամբողջությամբ, քանի որ հարկային մարմինը խախտել է Ընկերության՝ ՀՀ Սահմանադրության 50-րդ հոդվածում ամրագրված պատշաճ վարչարարության իրավունքը: Պատշաճ վարչարարության սահմանադրական իրավունքի տարր է հանդիսանում նաև վարչական վարույթի ընթացքում լավաժ լինելու անձի իրավունքը:

Ստուգումների իրականացման ոլորտում լավաժ լինելու իրավունքն իր օրենսդրական կենսագործումն է ստացել «ՀՀ-ում ստուգումների կազմակերպման և անցկացման մասին» ՀՀ օրենքի 6-րդ հոդվածի դրույթներից հետևում է, որ ստուգումների իրականացման ոլորտում լավաժ լինելու անձի իրավունքն ապահովվում է.

1. տնտեսվարող սուբյեկտին միջամտող վարչական ակտի նախագծի վերաբերյալ առարկություններ ներկայացնելու իրավունք տրամադրելով,

2. ստուգումն իրականացնող մարմնի վրա մինչև միջամտող վարչական ակտն ընդունելը ակտի նախագծի վերաբերյալ տնտեսվարող սուբյեկտի ներկայացրած առարկություններն ուսումնասիրելու պարտականություն դնելով:

Սույն գործի փաստերից հետևում է, որ հարկային մարմինն ակտն ընդունել է առանց Ընկերության ներկայացրած առարկություններն ուսումնասիրելու: Այսպես, Ակտի նախագիծն Ընկերությանն է տրամադրվել 22.12.2015թ.-ին: Ընկերության իրավախորհրդատուն օրենքով սահմանված ժամկետում՝ 29.12.2015թ., փոստով ստուգող մարմին է ներկայացրել առարկություններ Ակտի նախագծի վերաբերյալ: Ընկերության գլխավոր տնօրենը 29.12.2015թ. ստուգող մարմնում մուտքագրել է գրություն՝ հայտնելով, որ Ակտի նախագծի վերաբերյալ առարկությունները ներկայացվել են ստուգող մարմնին Ընկերության իրավախորհրդատուների կողմից: Այսինքն, մինչև Ակտն ընդունելը ստուգող մարմինը տեղյակ էր առարկությունների ներկայացման փաստի մասին: Ստուգող մարմինը, չսպասելով առարկությունները ստանալուն ու դրանք ուսումնասիրելուն, 30.12.2015թ. ընդունել է Ակտը:

Այսպիսով, ստուգող մարմնի կողմից խախտվել են «ՀՀ-ում ստուգումների կազմակերպման և անցկացման մասին» ՀՀ օրենքի վերը նշված դրույթները, ինչն էլ հանգեցրել է Ընկերության պատշաճ վարչարարության, մասնավորապես՝ մինչև իր նկատմամբ միջամտող վարչական ակտ ընդունելը լավաժ լինելու իրավունքի խախտման:

Ընկերության պատշաճ վարչարարության սահմանադրական իրավունքի խախտումը դրսևորվել է նաև նրանով, որ Ընկերության նկատմամբ իրականացված վարչական վարույթը չի եղել անաչառ ու արդարացի: Այդ մասին են վկայում Ակտի առանձին կետերն անվավեր ճանաչելու մասին վերը բերված հիմնավորումները: Բացի այդ, իրականացված վարչական վարույթը չի իրականացվել ողջամիտ ժամկետներում, ինչը նույնպես հանդիսանում է պատշաճ վարչարարության սահմանադրական իրավունքի տարր: Ընկերությունում իրականացված ստուգումը տևել է շուրջ 9 ամիս: Թեև որպես երկարաձգումների և կասեցումների իրավական հիմք ձևականորեն նշվել են «ՀՀ-ում ստուգումների կազմակերպման և անցկացման մասին» ՀՀ օրենքի դրույթները, սակայն իրականում այդ երկարաձգումների և կասեցումների համար փաստական հիմքեր առկա չեն եղել և ստուգման ընթացքը ստուգող մարմնի կողմից ձգձգվել է արհեստականորեն, ինչը, ինչպես արդեն նշվեց, նույնպես պատշաճ վարչարարության սահմանադրական իրավունքի խախտում է:

Ելնելով վերոգրյալից՝ ընկերությունը խնդրում է անվավեր ճանաչել ՀՀ ՖՆ օպերատիվ հետախուզության վարչության 30.12.2015թ. թիվ 5011472 ակտն ամբողջությամբ:

ՀՀ ֆինանսների նախարարության հարկային և մաքսային մարմինների գանգատարկման հանձնաժողովի եզրակացությունը.

ՀՀ ՖՆ հարկային և մաքսային մարմինների գանգատարկման հանձնաժողովը (այսուհետ նաև Հանձնաժողով), ուսումնասիրելով սույն գործին առնչվող նյութերն ու ապացույցները եկավ հետևյալ եզրակացության:

Քննարկման ընթացքում նշվեց, որ ՀՀ ֆինանսների նախարարի 11.03.2015 թ-ի թիվ 5011472 հանձնարարագրի համաձայն «Ջիէնսի-Ալֆա» ՓԲԸ-ում իրականացվել է բյուջեի հետ փոխհարաբերությունների և հարկային մարմնի կողմից վերահսկվող ՀՀ օրենսդրության առանձին պահանջների կատարման ճշտության ստուգում: Արդյունքում կազմվել է ՀՀ ՖՆ ՕՀՎ 30.12.2015 թ-ի թիվ 5011472 ակտը (այսուհետ նաև Ակտ), որով լրացուցիչ գանձման է առաջադրվել ընդամենը 211.141.506 դրամ:

Ակտի 1-ին կետի 1-ին ենթակետի վերաբերյալ.

Ակտի 1-ին կետի 1-ին ենթակետով մասնավորապես արձանագրվել է, որ Ընկերությունը 2013թ.-ին ՌԴ-ում գրանցված «Ռոստելեկոմ» ԲԲԸ-ից ստացված փոխառության գումարի մի մասը օգտագործել է հիմնական միջոցների (օպտիկական կապուղիների ցանցի) կառուցման նպատակով, սակայն այդ նպատակով օգտագործված փոխառության գումարների դիմաց 2013թ.-ի ընթացքում հաշվարկված 23800569 դրամ տոկոսների գումարը նվազեցվել է 2013թ.-ի շահութահարկի հաշվարկում ցույց տրված համախառն եկամտից: Մինչդեռ «փոխառության ծախսումներ» հաշվապահական հաշվառման միջազգային ստանդարտ 23-ի 1-ին պարագրաֆի համաձայն՝ փոխառության ծախսումները, որոնք անմիջականորեն վերագրելի են որակավորվող ակտիվի ձեռքբերմանը, կառուցմանը կամ արտադրությանը, կազմում են այդ ակտիվի արժեքի մաս: «Շահութահարկի մասին» ՀՀ օրենքի 32 հոդվածի 5-րդ կետի համաձայն, հարկատուի ֆինանսական գործունեության հետ կապված ծախսերի (վարկերի և այլ փոխառությունների տոկոսներ, գույքի երկարատև վարձակալության դիմաց տոկոսներ և այլն) չափով համախառն եկամտից նվազեցումները կատարվում են այն տարվա ընթացքում, որին դրանք վերաբերում են, բացառությամբ օրենսդրությամբ նախատեսված այն դեպքերի, երբ դրանք ներառվում են ակտիվի սկզբնական (ձեռքբերման) արժեքի մեջ: Նշվածից հետևում է, որ ընկերության կողմից խախտվել է «Շահութահարկի մասին» ՀՀ օրենքի 32 հոդվածի 5-րդ կետի պահանջները, որի արդյունքում 2013թ.-ի շահութահարկի հաշվարկում ցույց տրված ֆինանսական գործունեության հետ կապված ծախսերն ավել է ցույց տրվել 23800569 դրամի չափով:

Վերոգրյալի կապակցությամբ հարկ է նշել հետևյալը.

«Շահութահարկի մասին» ՀՀ օրենքի 3-րդ հոդվածի 1-ին կետի համաձայն՝ շահութահարկը որոշելիս հաշվառումն իրականացվում է հաշվապահական հաշվառումը և ֆինանսական հաշվետվությունները կարգավորող օրենքներով և այլ իրավական ակտերով սահմանված սկզբունքների և կանոնների հիման վրա, եթե նույն օրենքով չեն նախատեսվում դրանց կիրառման առանձնահատկությունները: Նույն հոդվածի 3-րդ կետի համաձայն՝ հարկվող շահույթը որոշելիս ակտիվները և պարտավորությունները հաշվի են առնվում սկզբնական (ձեռքբերման) արժեքով, բացառությամբ օրենքով սահմանված կարգով իրականացված վերագնահատման արդյունքների: «Շահութահարկի մասին» ՀՀ օրենքի 32-րդ հոդվածի 5-րդ կետի համաձայն՝ հարկատուի ֆինանսական գործունեության հետ կապված ծախսերի (վարկերի և այլ փոխառությունների տոկոսներ, գույքի երկարատև վարձակալության դիմաց տոկոսներ և այլն) չափով համախառն եկամտից նվազեցումները կատարվում են այն տարվա ընթացքում, որին դրանք վերաբերում են, բացառությամբ օրենսդրությամբ նախատեսված այն դեպքերի, երբ դրանք ներառվում են ակտիվի սկզբնական (ձեռքբերման) արժեքի մեջ:

Հաշվի առնելով այն հանգամանքը, որ քննարկվող դեպքում ֆինանսական գործունեության հետ կապված ծախսերի (այդ թվում՝ ակտիվի սկզբնական (ձեռքբերման) արժեքի մեջ ներառվելու) հաշվառման առանձնահատկություններ «Շահութահարկի մասին» ՀՀ օրենքով սահմանված չեն, ուստի նույն օրենքի 3-րդ հոդվածի 1-ին կետին համապատասխան՝ կիրառվում են հաշվապահական հաշվառումը և ֆինանսական հաշվետվությունները կարգավորող օրենքներով և այլ իրավական ակտերով սահմանված սկզբունքներն ու կանոնները: Այսպես, «Փոխառության ծախսումներ» հաշվապահական հաշվառման միջազգային ստանդարտ 23-ի 1-ին կետով որպես հիմնական սկզբունք

սահմանված է, որ փոխառության ծախսումները, որոնք անմիջականորեն վերագրելի են որակավորվող ակտիվի ձեռքբերմանը, կառուցմանը կամ արտադրությանը, կազմում են այդ ակտիվի արժեքի մաս: Այլ փոխառության ծախսումները ճանաչվում են որպես ծախս:

Նույն ստանդարտի 5-րդ կետի համաձայն՝ փոխառության ծախսումներ են համարվում տոկոսների վճարման և այլ ծախսումները, որոնք կազմակերպությունը կատարում է՝ կապված փոխառու միջոցների ստացման հետ: Որակավորվող ակտիվ է համարվում այն ակտիվը, որին անհրաժեշտ է ժամանակի մի զգալի հատված, որպեսզի այն պատրաստ լինի ըստ նշանակության օգտագործման կամ վաճառքի համար: Ստանդարտի 8-րդ կետին համապատասխան՝ ծախսումները, որոնք անմիջականորեն վերագրելի են որակավորվող ակտիվի ձեռքբերմանը, կառուցմանը կամ արտադրությանը, կազմակերպության կողմից պետք է կապիտալացվեն՝ որպես այդ ակտիվի արժեքի մաս: Կազմակերպությունը այլ փոխառության ծախսումները պետք է ճանաչի որպես ծախս այն ժամանակաշրջանում, որի ընթացքում դրանք կատարվել են:

Քննարկվող դեպքում օպտիկական կապուղիների ցանցի կառուցման նպատակով Ընկերության ստացած փոխառության գումարներն անմիջականորեն վերագրելի են օպտիկական կապուղիների ցանցի կառուցմանը, սակայն փոխառության ծախսումների կապիտալացման համար անհրաժեշտ պայման է, որ օպտիկական կապուղիների ցանցը հանդիսանա նաև որակավորվող ակտիվ: Ակտիվը որակավորվող համարվելու համար վերոնշյալ ստանդարտը սահմանում է պարտադիր պայման՝ ըստ նշանակության օգտագործման կամ վաճառքի պատրաստ լինելու համար զգալի ժամանակահատվածի անհրաժեշտություն, սակայն ստանդարտով սահմանված չէ՝ այն հստակ ժամանակահատվածը, որը ստանդարտի կիրառման իմաստով տվյալ դեպքում կհամարվի զգալի:

«Իրավական ակտերի մասին» ՀՀ օրենքի 82-րդ հոդվածի համաձայն՝ իրավական ակտերով սահմանված ժամկետը որոշվում է օրացուցային տարով, ամսով, ամսաթվով կամ տարիներով, ամիսներով, շաբաթներով, օրերով կամ ժամերով հաշվարկվող որոշակի ժամանակահատվածի ավարտով: Ժամանակահատվածով որոշվող ժամկետն սկսվում է այն օրացուցային տարվա, ամսվա և ամսաթվի կամ այն իրադարձության վրա հասնելու հաջորդ օրվանից, որով որոշված է ժամկետի սկիզբը: «Իրավական ակտերի մասին» ՀՀ օրենքով ևս սահմանված չեն «զգալի ժամանակահատվածի» տևողությունն ու ավարտը:

Ֆինանսական հաշվառման պրակտիկայում ակտիվը որակավորվող համարվելու համար «զգալի ժամանակահատվածի» առումով կիրառվում են տարբեր մոտեցումներ, ըստ այդմ՝ դիտարկվում են ակտիվի կառուցման տարբեր ժամանակահատվածներ: Օրինակ՝ միջազգային ճանաչում ունեցող «PwS» և «Քեյ-Փի-Էմ-Ջի» աուդիտորական ընկերությունները ակտիվը որպես որակավորվող համարվելու՝ ըստ նշանակության օգտագործման կամ վաճառքի համար պատրաստ լինելու առումով որպես «զգալի ժամանակահատված» դիտարկում են 1 տարին գերազանցող ժամանակահատվածը:

Հաշվի առնելով վերոնշյալը, ինչպես նաև այն հանգամանքը, որ ակտիվը որպես որակավորվող համարվելու՝ ըստ նշանակության օգտագործման կամ վաճառքի համար պատրաստ լինելու առումով որևէ իրավական ակտով սահմանված չէ այլ ժամկետ, Հանձնաժողովը գտնում է, որ տվյալ դեպքում օպտիկական կապուղիների ցանցը չի կարող համարվել որակավորվող ակտիվ և Ընկերությունն իրավունք ունի «Շահութահարկի մասին» ՀՀ օրենքի 32-րդ հոդվածի 5-րդ կետին համապատասխան՝ դրա կառուցման համար օգտագործված փոխառության գումարների չափով համախառն եկամտից նվազեցումները կատարել այն տարվա ընթացքում, որին դրանք վերաբերում են:

Ակտի 1-ին կետի 2-րդ ենթակետի վերաբերյալ.

Ակտի 1-ին կետի 2-րդ ենթակետով մասնավորապես արձանագրվել է, որ Ընկերությունը 2011թ-ի և 2013թ-ի շահութահարկի հաշվարկներում համախառն եկամտից՝ հիմնական միջոցների ամորտիզացիոն հատկացումների գծով, իրականացված նվազեցումներն ավել է

ցույց տվել համապատասխանաբար 18817530 դրամի և 13754650 դրամի չափով (հավելված 2): Խախտվել է «Շահութահարկի մասին» ՀՀ օրենքի 12-րդ հոդվածի պահանջները:

Վերոգրյալի կապակցությամբ հարկ է նշել հետևյալը.

«Շահութահարկի մասին» ՀՀ օրենքի 12-րդ հոդվածի 2-րդ կետի համաձայն՝ մինչև 50 հազար դրամ արժողությամբ հիմնական միջոցների ամորտիզացիոն նվազագույն ժամկետը սահմանվում է մեկ տարի: Նույն հոդվածի 4-րդ կետի համաձայն՝ հարկվող շահույթը որոշելու նպատակով հարկատուն իր հայեցողությամբ կարող է ընտրել հիմնական միջոցների ամորտիզացիոն այլ ժամկետ, սակայն տվյալ խմբի համար նվազագույն ժամկետներից ոչ պակաս:

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

ՀՀ ԿԱ ՀՊԾ պետի 02.04.2004թ N1-05/7-Ն հրամանով հաստատված «Ռեզիդենտների կողմից շահութահարկի հաշվարկման և վճարման կարգի մասին» հրահանգի 1.3-րդ կետի համաձայն՝ հաշվապահական հաշվառման սկզբունքները և կանոնները նախատեսում են շահութահարկ վճարողի կողմից հաշվապահական հաշվառման քաղաքականության և չափման հիմունքների ձևավորումը: Հաշվապահական հաշվառման քաղաքականությունը հարկման նպատակով, մասնավորապես, ներառում է տեղեկություններ հիմնական միջոցների ամորտիզացիոն ժամկետները (ամորտիզացիոն ժամկետների վերաբերյալ տեղեկությունների բացակայության դեպքում այդ ժամկետները ընդունվում են հիմնական միջոցների տվյալ խմբի (դասի) համար «Շահութահարկի մասին» ՀՀ օրենքի 12-րդ հոդվածին և Հրահանգի 5.2-րդ կետի «ե» ենթակետին համապատասխան որոշվող ամորտիզացիոն նվազագույն ժամկետներին հավասար):

Այսպիսով, եթե հարկ վճարողի կողմից իր հայեցողությամբ հիմնական միջոցների ամորտիզացիոն այլ ժամկետներ (սակայն նվազագույն ժամկետներից ոչ պակաս) սահմանված չեն կամ հաշվապահական հաշվառման քաղաքականությամբ հիմնական միջոցների ամորտիզացիոն ժամկետների վերաբերյալ տեղեկություններ ներկայացված չեն, ապա հիմնական միջոցների ամորտիզացիոն ժամկետներն ընդունվում են «Շահութահարկի մասին» ՀՀ օրենքի 12-րդ հոդվածին համապատասխան որոշվող ամորտիզացիոն նվազագույն ժամկետներին հավասար, որը մինչև 50 հազ. դրամ արժողությամբ հիմնական միջոցների համար սահմանված է մեկ տարի՝ անկախ հիմնական միջոցների այս կամ այն խմբին պատկանելու հանգամանքից:

Հաշվի առնելով վերոնշյալը, Հանձնաժողովը գտնում է, որ տվյալ դեպքում Ընկերությունը կարող էր մինչև 50 հազ. դրամ արժողությամբ հիմնական միջոցների ամորտիզացիոն ժամկետներն ընդունել «Շահութահարկի մասին» ՀՀ օրենքի 12-րդ հոդվածին համապատասխան որոշվող ամորտիզացիոն նվազագույն ժամկետին հավասար, որը այդ արժողությամբ հիմնական միջոցների համար սահմանված է մեկ տարի, անկախ այն հանգամանքից, թե դրանք նույն հոդվածով սահմանված հիմնական միջոցների որ խմբին են պատկանում:

Ակտի 1-ին կետի 5-րդ ենթակետի վերաբերյալ.

Ակտի 1-ին կետի 5-րդ ենթակետով մասնավորապես արձանագրվել է, որ Ընկերության և «Կովկասուս Օնլայն» ՍՊԸ միջև 01.07.2010 թ-ին կնքված մուլթ թելիկի օգտագործման պայմանագրի հիման վրա վերջինիս տրամադրվել է նշված պայմանագրի ա) հավելվածով նախատեսված մուլթ թելիկներ և փոխկապակցման կետերը, օգտագործման անփոփոխ իրավունքով, 20 տարի ժամանակաշրջանով: Այդ գործարքի գծով 15.12.2011թ. դուրս է գրվել հաշիվ ապրանքագիր՝ 1810000 ԱՄՆ դոլար արժեքով: Ընկերությունը 2011թ. համար հարկային տեսչություն ներկայացված շահութահարկի հաշվարկում վերոհիշյալ գործարքի

գծով որպես նվազեցումներ դիտարկել է կապի մայրուղու հաշվեկշռային արժեքի նկատմամբ օգտագործման անխախտելի իրավունքով տրամադրված մույթ թելիկին համամասնորեն հաշվարկված մնացորդային արժեքի մեծությունը՝ գումարով 58285636 դրամ, այնինչ այդ հեռահաղորդակցման գծերը շարունակել են հանդիսանալ «Ջի Էն Սի Ալֆա» ՍՊ ընկերության սեփականությունը (Հավելված 4): Արդյունքում խախտվել է «Շահութահարկի մասին» ՀՀ օրենքի 12-րդ հոդվածի պահանջները, համաձայն որի, հարկվող շահույթը որոշելիս համախառն եկամուտը նվազեցվում է մաշվածքի ենթակա սեփականության իրավունքով հարկատուին պատկանող հիմնական միջոցների և ոչ նյութական ակտիվների ամորտիզացիոն մասհանումների գումարների չափով՝ նույն օրենքի 2-րդ, 3-րդ կամ 4-րդ կետերով սահմանված ժամկետներում, որի հետևանքով նույն հաշվետու ժամանակաշրջանում 58285636 դրամի չափով պակաս հարկվող շահույթ է հայտարարագրվել: Միաժամանակ, 2012 և 2013թ.թ. համար հարկային տեսչություն ներկայացված շահութահարկի հաշվարկներում ծախսերի գծով նվազեցումները ենթակա են վերաձևակերպման (ավելացման)՝ համապատասխանաբար 2914281 և 2914281 դրամի չափով՝ համաձայն «Շահութահարկի մասին» ՀՀ օրենքի 12-րդ հոդվածի:

Վերոգրյալի կապակցությամբ հարկ է նշել հետևյալը.

«Շահութահարկի մասին» ՀՀ օրենքի 7-րդ հոդվածի 1-ին կետի համաձայն՝ համախառն եկամուտը հաշվետու տարում հարկատուի բոլոր եկամուտների հանրագումարն է՝ անկախ դրանց ստացման աղբյուրներից: Նույն հոդվածի 2-րդ կետի համաձայն՝ եկամուտների թվին են դասվում, մասնավորապես՝ հիմնական միջոցների և այլ ակտիվների իրացումից ստացվող հասույթը: Օրենքի 42-րդ հոդվածի համաձայն՝ հարկվող օբյեկտը որոշելիս եկամուտների և ծախսերի հաշվառումն իրականացվում է հաշվեգրման եղանակով: Հաշվեգրման եղանակով հաշվառման դեպքում հարկատուն եկամուտների և ծախսերի հաշվառումն իրականացնում է, համապատասխանաբար ելնելով հարկատուի կողմից այդ եկամուտների ստացման իրավունքը ձեռք բերելու կամ դրա համար այդ ծախսերը ճանաչելու պահից, անկախ եկամտի փաստացի ստացման կամ վճարումների իրականացման ժամկետից: Միաժամանակ, օրենքի 43-րդ հոդվածի «ա» կետի համաձայն՝ եկամտի ստացման իրավունքը համարվում է ձեռք բերված, եթե համապատասխան գումարը ենթակա է հարկարժեքին անվերապահ վճարման (հարուցման), կամ հարկարժեքը կատարել է գործարքից կամ պայմանագրից բխող պարտավորությունները, եթե նույնիսկ այդ իրավունքի բավարարման պահը հետաձգվել է, կամ վճարումներն իրականացվում են մաս-մաս:

«Շահութահարկի մասին» ՀՀ օրենքի 32-րդ հոդվածի 3-րդ մասի առաջին պարբերությանը համապատասխան՝ այդ հոդվածի 1-ին և 2-րդ կետերով չնախատեսված ակտիվների (հիմնական միջոցների և այլ ակտիվների) մնացորդային արժեքի չափով համախառն եկամտից նվազեցումները կատարվում են դրանց իրացման համապատասխան, բացառությամբ նույն մասի երկրորդ պարբերությամբ նախատեսված դեպքերի, երբ 2014 թվականի հունվարի 1-ից հետո ձեռք բերված (կառուցված, մշակված) ոչ ընթացիկ ակտիվների (բացառությամբ օտարման տարվա ընթացքում ձեռք բերված ոչ ընթացիկ ակտիվի) մնացորդային արժեքը որոշվում է օտարվող հիմնական միջոցների թվի և օտարման օրն ընդգրկող տարվա սկզբի դրությամբ ոչ ընթացիկ ակտիվների տվյալ խմբի մեջ մտնող հիմնական միջոցների թվի հարաբերությունը բազմապատկելով օտարման օրն ընդգրկող տարվա սկզբի դրությամբ ոչ ընթացիկ ակտիվների տվյալ խմբի հաշվեկշռային (մնացորդային) արժեքի հետ:

Քննարկվող դեպքում Ընկերությունը «Կովկասուս Օնլայն» ՍՊԸ-ի հետ կնքել է օգտագործման անխախտելի (անշրջելի) իրավունքի տրամադրման պայմանագիր, որի հիման վրա վերջինիս տրամադրվել է նշված պայմանագրի հավելվածով նախատեսված մույթ թելիկներ և փոխկապակցման կետեր (օգտագործման անխախտելի (անշրջելի) իրավունքով, 20 տարի ժամանակաշրջանով, որը մալուխի ծառայության ամբողջ ժամանակահատվածն է): Նշված գործարքի գծով 15.12.2011թ. դուրս է գրվել հաշիվ ապրանքագիր, ընկերության կողմից

ճանաչվել է հիմնական միջոցների և այլ ակտիվների օտարումից հասույթը՝ պայմանագրի ամբողջ գումարով: Համաձայն նշված պայմանագրի՝ մանրաթելի օգտագործման իրավունքը տրամադրվել է անխախտելի (անշրջելի) կերպով, այսինքն՝ առանց հետ կանչելու իրավունքի (եթե պայմանագրի դրույթների էական խախտում տեղի չի ունենում): Ընդ որում, վճարումը ստացվել է ամբողջությամբ և «Կովկասուս Օնլայն» ՍՊԸ-ի նախաձեռնությամբ պայմանագրի դադարեցման դեպքում անգամ վերջինիս կողմից Ընկերությանը վճարված գումարները վերադարձման ենթակա չեն: Միաժամանակ, Ընկերությունը 2011թ. հարկվող շահույթը որոշելիս համախառն եկամտից նվազեցրել է կապի մայրուղու հաշվեկշռային արժեքի նկատմամբ օգտագործման անխախտելի իրավունքով տրամադրված մութ թելիկին համամասնորեն հաշվարկված մնացորդային արժեքի մեծությունը:

Այսպիսով, Ընկերությունը, «Շահութահարկի մասին» ՀՀ օրենքի 42-րդ և 43-րդ հոդվածներին համապատասխան՝ հարկային հաշվառման առումով մանրաթելի օգտագործման անխախտելի (անշրջելի) իրավունքի տրամադրումը դիտարկել է որպես հիմնական միջոցի կամ այլ ակտիվի իրացում, իսկ ֆինանսական հաշվառման առումով՝ որպես ֆինանսական վարձակալություն: «Շահութահարկի մասին» ՀՀ օրենքի 7-րդ, 10-րդ և 32-րդ հոդվածներին և ՀՀ ԿԱ ՀՊԾ պետի 02.04.2004թ N1-05/7-Ն հրամանով հաստատված «Ռեզիդենտների կողմից շահութահարկի հաշվարկման և վճարման կարգի մասին» հրահանգի 4.1-րդ, 5.2-րդ և 5.12-րդ կետերին համապատասխան՝ Ընկերությունը հիմնական միջոցների և այլ ակտիվների իրացումից (այդ թվում՝ ֆինանսական վարձակալության դեպքում) ստացվող հասույթը դասել է հաշվետու տարվա եկամուտներին, իսկ այդ ակտիվների մնացորդային արժեքի չափով համախառն եկամտից նվազեցումները կատարել է այդ ակտիվների իրացմանը համապատասխան:

Հաշվի առնելով վերոնշյալը, Հանձնաժողովը գտնում է, որ տվյալ դեպքում օգտագործման անխախտելի (անշրջելի) իրավունքի տրամադրման պայմանագրով նախատեսված գործարքի մասով բավարարված են «Շահութահարկի մասին» ՀՀ օրենքի 43-րդ հոդվածի «ա» կետի պահանջները, այն է՝ Ընկերությունը կատարել է գործարքից կամ պայմանագրից բխող պարտավորությունները, բացի այդ համապատասխան գումարը ենթակա է եղել անվերապահ վճարման (հատուցման): Հետևաբար, Ընկերությունը ձեռք է բերել հիմնական միջոցների և այլ ակտիվների օտարման պայմանագրի ամբողջ գումարով եկամտի ստացման իրավունքը, ուստի «Շահութահարկի մասին» ՀՀ օրենքի 32-րդ հոդվածի 3-րդ մասի առաջին պարբերությանը համապատասխան՝ հիմնական միջոցների և այլ ակտիվների մնացորդային արժեքի չափով համախառն եկամտից նվազեցումները կարող էին կատարվել դրանց իրացման համապատասխան:

Ակտի 4-րդ կետի 1-ին ենթակետի վերաբերյալ.

Ակտի 4-րդ կետի 1-ին ենթակետով մասնավորապես արձանագրվել է, որ ընկերությունը «անլիմ ժամկետային» և «անլիմ ժամկետային պլյուս» փաթեթներին մեկ տարի ժամկետով բաժանորդագրվելու դեպքում, ծառայության առաջին մեկ կամ երկու ամիսները մատուցվել են անհատույց, սակայն անհատույց մատուցված ծառայությունների դիմաց ընկերությունը 2013 և 2014 թ.թ. ընթացքում չի հաշվարկել ԱԱՀ՝ խախտելով «ԱԱՀ-ի մասին» ՀՀ օրենքի 8-րդ հոդվածի 6-րդ կետի պահանջները:

Վերոգրյալի կապակցությամբ հարկ է նշել հերկյալը.

«Ավելացված արժեքի հարկի մասին» ՀՀ օրենքի 8-րդ հոդվածի 6-րդ կետին համապատասխան՝ ապրանքների անհատույց մատակարարման, ծառայությունների անհատույց մատուցման, ինչպես նաև այն դեպքում, երբ դրանց դիմաց տվյալ գործարքների (գործառնությունների) համար սովորականի համեմատ կիրառվում են գործարքի իրական արժեքից 20 և ավելի տոկոսով ցածր գներ (մասնակի հատուցում), հարկման օբյեկտ է համարվում այդպիսի կամ նույնանման գործարքների համար համեմատելի հանգամանքներում որպես հարկվող շրջանառություն ընդունվող՝ նույն օրենքին համապատասխան որոշվող մեծության (գործարքի արժեքի, վճարի վարձատրության,

պարզևի կամ այլ դրամական հատուցման մեծության), իսկ դրա բացակայության դեպքում՝ համանման պայմաններում գործող այլ հարկ վճարողի կողմից համեմատելի հանգամանքներում նույնանման գործարքների համար սովորաբար որպես հարկման օբյեկտ ընդունվող մեծության (գործարքի իրական արժեքի) 80 տոկոսը կազմող մեծությունը:

Նույն օրենքի 31-րդ հոդվածի 1-ին կետի 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 ապրանքները առաքվել կամ հանձնվել են գնորդներին կամ ծառայությունները մատուցվել են պատվիրատուներին:

ՀՀ ՀՊԾ 13.08.2008թ. «Ծառայությունների մատուցման որոշ դեպքերում ԱԱՀ-ի հաշվարկման և վճարման պարտավորության ծագման պահի և հաշվանցման ժամկետի որոշման մասին» N8 պաշտոնական պարզաբանման 1-ին կետի համաձայն ծառայությունների մատուցման դեպքերում, ԱԱՀ-ի գծով հարկային պարտավորությունը ծագած է համարվում այն պահին, որ պահին ծառայությունը կհամարվի մատուցված: Ընդ որում 2-րդ կետով սահմանված են ծառայությունը մատուցած համարելու պահը որոշելու կանոնները՝ կիրառման հաջորդականության սկզբունքով: Մասնավորապես, ըստ հաջորդականության կիրառվող 3-րդ կանոնի համաձայն՝ ծառայությունը մատուցված համարելու պահ (օր) է համարվում՝ 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 պահն 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:

Հաշվի առնելով վերոնշյալը, Հանձնաժողովը գտնում է, որ քննարկվող դեպքում «անլիմ ժամկետային» և «անլիմ ժամկետային պլյուս» փաթեթներով Ընկերության կողմից մատուցվող ծառայությունների մատուցման պահ է համարվում բաժանորդագրման տարվա յուրաքանչյուր ամիսը, այլ ոչ թե բաժանորդագրվող տարվա ավարտը:

Ինչ վերաբերում է գանգատով բերված գործարք հասկացությանը, ապա «Ավելացված արժեքի հարկի մասին» ՀՀ օրենքի 6-րդ հոդվածի համաձայն՝ նույն օրենքի կիրառման առումով գործարք է դիտվում որոշակի մեկ տեսակի ապրանքի օտարումը կամ մեկ տեսակի ծառայության մատուցումը՝ այն քանակով կամ ծավալով, որն իրականացվում է մեկ առաքմամբ կամ գնորդին մեկանգամյա հանձնումով (գնորդի կողմից ընդունմամբ): Ընդ որում՝ որպես մեկ առաքմամբ մատակարարված ապրանքի քանակ կամ մեկ հանձնումով ծառայության մատուցման ծավալ ընդունվում է հաշվարկային փաստաթղթում, իսկ դրա բացակայության դեպքում՝ վճարային փաստաթղթում, ընդունման-հանձնման կամ կատարողական ակտում կամ այլ փաստաթղթում արձանագրված քանակությունը (ծավալ):

Հաշվի առնելով վերոնշյալը, ինչպես նաև այն, որ «անլիմ ժամկետային» և «անլիմ ժամկետային պլյուս» փաթեթները չեն հանդիսանում մեկանգամյա հանձնումով ծառայություններ, այլ որոշակի տեսակով ու ծավալով ծառայությունների համախումբ են (ընդ որում նշված փաթեթները սահմանված են միայն տարեկան բաժանորդագրման դեպքում ամսական մատուցվող ծառայությունների համար գնային զեղչերից օգտվելու համար), որոնց համար գները սահմանված են ամսական կտրվածքով, Հանձնաժողովը գտնում է, որ տվյալ

դեպքում վերը նշված ծառայությունները համարվում են անընդհատ բնույթ ունեցող ծառայություններ, որոնց մատուցման պահը որոշվում է ոչ թե փաթեթի բաժանորդագրման մեկ տարվա ժամանակահատվածով, այլ մատուցված ծառայությունների դիմաց վճարման ենթակա ժամանակաշրջաններով, այսինքն յուրաքանչյուր ամսվա համար:

Ելնելով վերոգրյալից՝ Հանձնաժողովը եզրակացրեց, որ ժամկետային պայմանագրով սահմանված ծառայությունների փաթեթների մեջ ներառվող և ամսական կտրվածքով անհատույց մատուցվող ծառայությունների իրացման շրջանառությունը պետք է որոշվեր «Ավելացված արժեքի հարկի մասին» ՀՀ օրենքի 8-րդ հոդվածի 6-րդ կետով սահմանված կարգով, հետևաբար Ընկերության բերած փաստարկներն այս մասով հիմնավոր չեն:

Ակտի 4-րդ կետի 4-րդ ենթակետի վերաբերյալ.

Ակտի 4-րդ կետի 4-րդ ենթակետով մասնավորապես արձանագրվել է, որ ՀՀ-ում որպես ձեռնարկատիրական գործունեություն իրականացնող չգրանցված օտարերկրյա իրավաբանական անձանց «Silqent» LLS և «Radioscan limited» կազմակերպությունների կողմից համապատասխանաբար 2012թ-ի դեկտեմբեր և 2012թ-ի հունվար-հունիս ամիսներին ՀՀ-ում իրականացվել են ԱԱՀ-ով հարկվող գործարքներ, այն է՝ մատուցել են ծառայություններ, սակայն այդ գործարքների մասով պայմանագրային հարաբերությունների կողմ հանդիսացող «Ջիէնսի-Ալֆա» ՓԲԸ-ն օտարերկրյա անձի փոխարեն որպես հարկային գործակալ չի կրել ԱԱՀ հաշվարկելու և վճարելու պարտականությունը: Այդ գործարքների գծով հարկվող շրջանառությունը որոշվել է «ԱԱՀ-ի մասին» ՀՀ օրենքի 8-րդ հոդվածի 4-րդ կետով սահմանված կարգով:

Վերոգրյալի կապակցությամբ հարկ է նշել հետևյալը.

«Ավելացված արժեքի հարկի մասին» ՀՀ օրենքի 8-րդ հոդվածի 4-րդ կետի համաձայն՝ Հայաստանի Հանրապետությունում որպես ձեռնարկատիրական գործունեություն իրականացնող չգրանցված (չհաշվառված) օտարերկրյա անձի կողմից Հայաստանի Հանրապետությունում ԱԱՀ-ով հարկվող գործարք իրականացվելու դեպքերում այդ գործարքների մասով պայմանագրային հարաբերությունների կողմ հանդիսացող՝ ԱԱՀ վճարող համարվող կամ ԱԱՀ-ի վճարման պարտավորություն կրող անձինք, բացառությամբ արտոնագրային կամ հաստատագրված վճար կամ շրջանառության հարկ վճարող կամ ընտանեկան ձեռնարկատիրության սուբյեկտ հանդիսացող անձանցից և անհատ ձեռնարկատեր չհանդիսացող ֆիզիկական անձանցից, օտարերկրյա անձանց փոխարեն որպես հարկային գործակալ կրում են ավելացված արժեքի հարկ հաշվարկելու և վճարելու պարտավորություն՝ նույն օրենքով սահմանված ընդհանուր կարգով և ժամկետներում: Նույն կետի կիրառման իմաստով գործարքը համարվում է Հայաստանի Հանրապետության տարածքում իրականացված, եթե ապրանքի մատակարարման կամ ծառայության մատուցման վայրը Հայաստանի Հանրապետությունում է:

«Ավելացված արժեքի հարկի մասին» ՀՀ օրենքի 31-րդ հոդվածի 1-ին կետի համաձայն՝ ԱԱՀ-ի գծով հարկային պարտավորության ծագման պահը որոշելիս, օրենքի 6-րդ հոդվածի իմաստով ծառայությունների մատուցման դեպքերում, ԱԱՀ-ի գծով հարկային պարտավորությունը ծագած է համարվում այն պահին, որ պահին ծառայությունը կհամարվի մատուցված:

ՀՀ ՀՊԾ 13.08.2008թ. «Ծառայությունների մատուցման որոշ դեպքերում ԱԱՀ-ի հաշվարկման և վճարման պարտավորության ծագման պահի և հաշվանցման ժամկետի որոշման մասին» N8 պաշտոնական պարզաբանմամբ 1-ին կետի համաձայն ծառայությունների մատուցման դեպքերում, ԱԱՀ-ի գծով հարկային պարտավորությունը ծագած է համարվում այն պահին, որ պահին ծառայությունը կհամարվի մատուցված: Ընդ որում, 2-րդ կետով սահմանված են ծառայությունը մատուցած համարելու պահը որոշելու կանոնները: ԱԱՀ-ով հարկման առումով ծառայության մատուցված համարելու պահը որոշվում է նույն կետով նշված պահերից մեկով՝ կիրառման հաջորդականության որոշման կարգով (ծառայության մատուցման պահը նշված այն դրույթով որոշվողն է, որն ունի ամենափոքր

հերթական համարը): Մասնավորապես, պարզաբանման 2-րդ կետի 1-ին ենթակետի համաձայն՝ ծառայությունը մատուցված համարելու պահ (օր) է համարվում ծառայություն մատուցողի պարտավորությունները կատարված համարելու պահը, եթե այն կարող է որոշվել ելնելով պայմանագրի տվյալ տեսակի համար օրենքով սահմանված դրույթներից կամ պայմաններից: Նույն կետի 3-րդ ենթակետի համաձայն՝ ծառայությունը մատուցված համարելու պահ (օր) է համարվում 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: Միաժամանակ, պարզաբանման 2-րդ կետի 5-րդ ենթակետի համաձայն՝ ծառայությունը մատուցված համարելու պահ (օր) է համարվում 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:

Հաշվի առնելով վերոնշյալը և այն հանգամանքը, որ տվյալ դեպքում ծառայությունները փաստացի մատուցվել են ամսական կտրվածքով, ապա տվյալ դեպքում ծառայությունը մատուցված համարելու պահ (օր) է համարվում ծառայությունների մատուցման յուրաքանչյուր ամսվա վերջին օրը: Ինչ վերաբերվում է Ընկերության բերած այն փաստարկին, որ ծառայության մատուցման հաշվարկային փաստաթղթերը դուրս են գրվել յուրաքանչյուր օրացուցային տարվա համար, անհրաժեշտ է նկատի ունենալ, որ ծառայություն մատուցողի կողմից հաշվարկային փաստաթղթի, կատարողական ակտի կամ ծառայություն մատուցելու վերաբերյալ այլ փաստաթղթի վրա ակցեպտի՝ ծառայության մատուցման ընդունման օրը որպես ծառայության մատուցման օր համարելը նախատեսված է վերոնշյալ պաշտոնական պարզաբանման 2-րդ կետի ըստ կիրառման հաջորդականության 6-րդ ենթակետով:

Հաշվի առնելով վերոնշյալը, Հանձնաժողովը գտնում է, որ Ակտի 4-րդ կետի 4-րդ ենթակետի վերաբերյալ գանգատով բերված փաստարկները հիմնավոր չեն և «Ավելացված արժեքի հարկի մասին» ՀՀ օրենքի 31-րդ հոդվածի 1-ին կետին համապատասխան ԱԱՀ-ի գծով հարկային պարտավորության ծագման պահին, տվյալ դեպքում՝ ծառայությունների ստացման յուրաքանչյուր ամսվա վերջին օրը օտարերկրյա անձի փոխարեն Ընկերությունը որպես հարկային գործակալ պետք է նույն օրենքի 8-րդ հոդվածի 4-րդ կետով սահմանված կարգով կատարեր ԱԱՀ հաշվարկելու և վճարելու պարտականությունը:

Ակտի 4-րդ կետի 5-րդ ենթակետի վերաբերյալ.

Ակտի 4-րդ կետի 5-րդ ենթակետով մասնավորապես արձանագրվել է, որ ստուգվող ժամանակաշրջանում ընկերությունը վարձակալական հիմունքներով մի շարք ընկերություններից, ինչպես նաև ՀՀ համայնքներից վարձակալել է հենասյուներ, որոնք ընկերության կողմից օգտագործվել են օպտիկական մանրաթելերի անցկացման և շահագործման համար: Միաժամանակ, այդ օպտիկական մանրաթելերի մեջ առկա մուֆ թելիկների մի մասը օտարվել է տարբեր ընկերությունների, սակայն վարձակալված հեռահաղորդակցության գծերը շարունակել են ծառայել արդեն իսկ օտարված մուֆ մանրաթելերի շահագործման նպատակով: Այդ մանրաթելերի մեջ առկա մուֆ թելիկների օտարման և հաղորդակցման գծի հետագա շահագործման պայմանագրի մեջ հենասյուների տրամադրման պայմանների վերաբերյալ որևէ նշում առկա չէ: Այսինքն, հենասյուների շահագործումը կատարվել է առանց որևէ հատուցման, իսկ դրանց շահագործման գծով շուկայական գներն առկա են «Ջիէնսի-Ալֆա» ՓԲԸ կողմից ՀՀ որոշ ՀՀ համայնքների և ընկերությունների հետ կնքված վարձակալական պայմանագրերում: Տվյալ դեպքը համապատասխանում է «ԱԱՀ-ի մասին» ՀՀ օրենքի 6-րդ հոդվածի 3-րդ կետի հատկանիշներին:

Վերոգրյալի կապակցությամբ հարկ է նշել հետևյալը.

«Ավելացված արժեքի հարկի մասին» ՀՀ օրենքի 8-րդ հոդվածի 6-րդ կետին համապատասխան՝ ապրանքների անհատույց մատակարարման, ծառայությունների անհատույց մատուցման, ինչպես նաև այն դեպքում, երբ դրանց դիմաց տվյալ գործարքների (գործառնությունների) համար սովորականի համեմատ կիրառվում են գործարքի իրական արժեքից 20 և ավելի տոկոսով ցածր գներ (մասնակի հատուցում), հարկման օբյեկտ է համարվում այդպիսի կամ նույնանման գործարքների համար համեմատելի հանգամանքներում որպես հարկվող շրջանառություն ընդունվող՝ նույն օրենքին համապատասխան որոշվող մեծության (գործարքի արժեքի, վճարի վարձատրության, պարգևի կամ այլ դրամական հատուցման մեծության), իսկ դրա բացակայության դեպքում՝ համանման պայմաններում գործող այլ հարկ վճարողի կողմից համեմատելի հանգամանքներում նույնանման գործարքների համար սովորաբար որպես հարկման օբյեկտ ընդունվող մեծության (գործարքի իրական արժեքի) 80 տոկոսը կազմող մեծությունը:

«Ավելացված արժեքի հարկի մասին» ՀՀ օրենքի 6-րդ հոդվածի 3-րդ կետի համաձայն՝ ԱԱՀ-ով հարկվող գործարք է համարվում՝ անհատույց (մասնակի հատուցմամբ) սպառումը՝ նույն օրենքով սահմանված կարգով ԱԱՀ վճարող անձանց կողմից ապրանքների անհատույց հատկացում կամ ծառայությունների անհատույց մատուցում տվյալ անձանց կամ այլ անձանց կամ նրանց ապրանքների մատակարարում և ծառայությունների մատուցում՝ տվյալ գործարքների համար սովորաբար կիրառվող գներից էականորեն ցածր գներով:

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

Սույն հարցի կապակցությամբ եզրակացության հանգելու համար հանձնաժողովը գտնում է, որ անհրաժեշտ է հաշվի առնել հետևյալ փաստական հանգամանքները.

- Ընկերության մանրաթելային մալուխները (կապուղիները) անցնում են ինչպես ստորգետնյա, այնպես էլ վերգետնյա հենասյուներով, հենասյուները վարձակալվել են մի շարք ընկերություններից, ինչպես նաև ՀՀ համայնքներից,

- Ընկերությանը պատկանող մանրաթելային մալուխը բազմաջիլ է և նրա առանձին մանրաթելերը սեփականության կամ օգտագործման անփոփոխ իրավունքով պատկանում են այլ օպերատորներին,

- Օտարված մանրաթելերը հանդիսանում են Ընկերության մալուխի անբաժանելի մասը և օտարվել են արդեն իսկ տեղակայված ցանցում,

- Օպերատորներին պատկանող մանրաթելերի շահագործման և սպասարկման համար Ընկերությունը ստանում է ծառայության վճար,

- Ընկերությունը մալուխի (ներառյալ օտարված մանրաթելերի) շահագործման ու աշխատանքային վիճակում պահպանման դիմաց պարբերաբար ստանում է հատուցում նաև այլ օպերատորներից,

- Այլ օպերատորներին պատկանող մանրաթելերի շահագործման և սպասարկման համար Ընկերությունը ստանում է ծառայության վճար, իսկ մալուխի շահագործման ծախսերը ներառում են նաև Ընկերության կողմից տրամադրվող հենասյուների վարձակալության վճարները:

Հաշվի առնելով վերոգրյալը, Հանձնաժողովը եզրակացնում է, որ հենասյունների վարձակալությունը ներառված է օպերատորներին պատկանող մանրաթելերի շահագործման և սպասարկման ծառայության մեջ, ուստի տվյալ դեպքում հենասյունների վարձակալության մասով առանձին անհատույց ծառայության մատուցման գործարք առկա չէ, հետևաբար տվյալ դեպքում «Ավելացված արժեքի հարկի մասին» ՀՀ օրենքի 8-րդ հոդվածի 6-րդ կետը կիրառելի չէ:

Ակտի 22-րդ կետի վերաբերյալ.

Ակտի 22-րդ կետով մասնավորապես արձանագրվել է, որ ընկերությունը Ռուսաստանի Դաշնությունում գրանցված «Ռոստելեկոմ» ԲԲԸ-ին՝ ստացված փոխառության դիմաց, 2014թ.-ի ընթացքում վճարել է տոկոսներ (հավելված 8):

2013թ-ի ապրիլի 15-ին ուժի մեջ մտած Հայաստանի Հանրապետության Կառավարության և Ռուսաստանի Դաշնության Կառավարության միջև եկամուտների և գույքի կրկնակի հարկումը վերացնելու մասին 1996 թ-ի դեկտեմբերի 28-ի համաձայնագրում և նրան կից՝ 1996 թ-ի դեկտեմբերի 28-ի արձանագրության մեջ փոփոխություններ և լրացումներ կատարելու մասին արձանագրության 7-րդ հոդվածին համապատասխան պայմանավորվող պետությունում (այսինքն՝ Հայաստանի Հանրապետությունում) առաջացող և մյուս պայմանավորվող պետության ռեզիդենտին (այսինքն՝ Ռուսաստանի Դաշնությանը) վճարվող տոկոսները հարկվում են այդ մյուս պայմանավորվող պետությունում, սակայն այդպիսի տոկոսները կարող են հարկվել նաև այն պայմանավորվող պետությունում (այսինքն՝ Հայաստանի Հանրապետությունում), որտեղ դրանք առաջանում են, այդ պետության (Հայաստանի Հանրապետության) օրենսդրությանը համապատասխան: Բայց եթե տոկոսների փաստացի սեփականատերը մյուս պայմանավորվող պետության ռեզիդենտ է, ապա գանձվող հարկը չպետք է գերազանցի տոկոսների համախառն գումարի 10%-ը: Արձանագրության 13-րդ հոդվածի համաձայն, աղբյուրի մոտ գանձվող հարկերի առնչությամբ արձանագրության դրույթները կիրառվում են 01.01.2014թ-ից հետո վճարվող գումարներից:

Հարկ է նշել, որ <կարող են հարկվել> տերմինը համաձայնագրում օգտագործվում է այն իմաստով, որ պայմանավորվող պետությունը (երկիրը) իր ներքին օրենսդրությամբ կարող է չունենալ տոկոսների հարկում:

«Ռոստելեկոմ» ոչ ռեզիդենտ ընկերությանը տոկոսների դիմաց վճարված եկամուտները «Շահութահարկի մասին» ՀՀ օրենքի 53-րդ հոդվածի 3-րդ մասի համաձայն բնորոշվում են որպես հայաստանյան աղբյուրներից ստացված պասիվ եկամուտներ և նույն օրենքի 57-րդ հոդվածի 1-ին մասի համաձայն ենթակա են հարկման 10 տոկոս դրույքաչափով:

Վերոգրյալի կապակցությամբ հարկ է նշել հետևյալը.

Հայաստանի Հանրապետության և Ռուսաստանի Դաշնության միջև 2011 թվականի հոկտեմբերի 24-ին կնքված «Հայաստանի Հանրապետության և Ռուսաստանի Դաշնության միջև եկամուտների և գույքի կրկնակի հարկումը վերացնելու մասին 1996թ. դեկտեմբերի 28-ի համաձայնագրում և նրան կից 1996 թվականի դեկտեմբերի 28-ի արձանագրությունում փոփոխություններ և լրացումներ կատարելու մասին» արձանագրության 7-րդ հոդվածին (համաձայնագրի 11-րդ հոդված) համապատասխան՝ մի Պայմանավորվող պետությունում առաջացող (տվյալ դեպքում՝ Հայաստանի Հանրապետությունում) և մյուս Պայմանավորվող պետության (տվյալ դեպքում՝ Ռուսաստանի Դաշնության) ռեզիդենտին վճարվող տոկոսները հարկվում են այդ մյուս Պայմանավորվող պետությունում (տվյալ դեպքում՝ Ռուսաստանի Դաշնությունում), սակայն այդպիսի տոկոսները կարող են հարկվել նաև այն Պայմանավորվող պետությունում (տվյալ դեպքում՝ Հայաստանի Հանրապետությունում), որտեղ դրանք առաջանում են, այդ պետության (տվյալ դեպքում՝ Հայաստանի Հանրապետության) օրենսդրությանը համապատասխան, բայց եթե տոկոսների փաստացի սեփականատերը մյուս Պայմանավորվող պետության (տվյալ դեպքում՝ Ռուսաստանի Դաշնության) ռեզիդենտ է, ապա գանձվող հարկը չպետք է գերազանցի տոկոսների համախառն գումարի 10%-ը:

Արձանագրության 13-րդ հոդվածի համաձայն՝ աղբյուրի մոտ գանձվող հարկերի առնչությամբ արձանագրության դրույթները կիրառվում են 01.01.2014թ.-ից հետո վճարվող գումարներից:

Հանձնաժողովն առաջին հերթին անհրաժեշտ է համարում հաշվի առնել, որ «կարող են հարկվել» արտահայտությունը (տերմինը) օգտագործվում է նմանատիպ բոլոր համաձայնագրերում, որպես համընդհանուր ճանաչում գտած սկզբունք այն իմաստով, որ «կարող են հարկվել» արտահայտությունը (տերմինը) ոչ թե հնարավորություն է, այլ պարտավորություն, եթե Պայմանավորվող պետության (որտեղ առաջանում են եկամուտները) օրենսդրությանը համապատասխան ոչ ռեզիդենտին վճարված տոկոսները ենթակա են աղբյուրի մոտ հարկման ոչ ռեզիդենտի շահութահարկով:

Քննարկվող դեպքում «Շահութահարկի մասին» ՀՀ օրենքի 53-րդ հոդվածի 1-ին մասին համապատասխան՝ հայաստանյան աղբյուրից ստացված եկամուտներ են համարվում մասնավորապես ոչ ռեզիդենտի՝ ռեզիդենտից կամ ոչ ռեզիդենտից ստացված պասիվ եկամուտները, որոնք նույն հոդվածի 3-րդ մասին համապատասխան ներառում են նաև տոկոսները: Օրենքի 57-րդ հոդվածի 1-ին մասին համապատասխան՝ 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 նույն օրենքի 64-րդ հոդվածով սահմանված կարգով հարկային գործակալը շահութահարկը պահում (գանձում) է մասնավորապես վճարվող տոկոսներից 10 տոկոս դրույքաչափով:

Հաշվի առնելով վերոնշյալը, Հանձնաժողովը գտնում է, որ «կարող են հարկվել» արտահայտությունը (տերմինը) ոչ թե հնարավորություն է, այլ պարտավորություն, քանի որ Պայմանավորվող պետությունում (տվյալ դեպքում՝ Հայաստանի Հանրապետությունում), որտեղ առաջանում են եկամուտները, Հայաստանի Հանրապետության օրենսդրությանը համապատասխան դրանք ենթակա են հարկման Հայաստանի Հանրապետությունում): «Կարող են հարկվել» տերմինը համաձայնագրերում (տվյալ դեպքում՝ արձանագրությունում) օգտագործվում է այն իմաստով, որ Պայմանավորվող Պետությունը (երկիրը) իր ներքին օրենսդրությամբ կարող է չունենալ տոկոսների հարկում, ինչը ՀՀ դեպքում առկա չէ:

Բողոքում բերված է նաև այն փաստարկը, որ ըստ համաձայնագրի՝ պայմանավորվող պետությունների իրավասու մարմինները համաձայնագրի վերոնշյալ կետի դրույթների կիրառման եղանակը կորոշեն փոխադարձ համաձայնությամբ, իսկ «Իրավական ակտերի մասին» ՀՀ օրենքի 68-րդ հոդվածի 4-րդ մասին համապատասխան այլ իրավական ակտ ընդունված չէ, ուստի համաձայնագրի դրույթը չի գործում:

«Իրավական ակտերի մասին» ՀՀ օրենքի 21-րդ հոդվածի 1-ին մասին համապատասխան՝ Հայաստանի Հանրապետության միջազգային պայմանագիրը նորմատիվ իրավական ակտ է, որը կարգավորում է Հայաստանի Հանրապետության ու օտարերկրյա պետությունների, միջազգային կազմակերպության և միջազգային իրավունքի այլ սուբյեկտների միջև հարաբերությունները: Նույն հոդվածի 2-րդ մասին համապատասխան՝ միջազգային իրավունքի՝ համընդհանուր ճանաչում գտած սկզբունքներն ու նորմերը, ինչպես նաև Հայաստանի Հանրապետության միջազգային պայմանագրերը Հայաստանի Հանրապետության իրավական համակարգի բաղկացուցիչ մասն են: Հայաստանի Հանրապետության օրենքներն ու իրավական այլ ակտերը պետք է համապատասխանեն միջազգային իրավունքի համընդհանուր նորմերին ու սկզբունքներին: Ընդ որում, համընդհանուր ճանաչում գտած են համարվում միջազգային իրավունքի այն նորմերն ու սկզբունքները, որոնք իրավաբանորեն հավասար ուժ ունեն բոլոր պետությունների, ներառյալ՝ Հայաստանի Հանրապետության համար:

«Իրավական ակտերի մասին» ՀՀ օրենքի 5-րդ հոդվածի համաձայն՝ նույն օրենքի գործողությունը Հայաստանի Հանրապետության միջազգային պայմանագրերի վրա տարածվում է միայն նույն օրենքով ուղղակի նախատեսված դեպքերում: Օրենքի 68-րդ

հողվածի 4-րդ մասի համաձայն՝ եթե իրավական ակտում նախատեսված նորմի պահանջի կատարում կարող է միայն իրականացվել այդ իրավական ակտով նախատեսված իրավական այլ ակտի ընդունմամբ, կամ դրա կատարումն ուղղակիորեն պայմանավորված է իրավական այլ ակտի ընդունմամբ, ապա իրավական ակտն այդ նորմի մասով գործում է համապատասխան իրավական այլ ակտն ուժի մեջ մտնելու պահից:

Հաշվի առնելով վերոնշյալը և այն հանգամանքը, որ «Իրավական ակտերի մասին» ՀՀ օրենքի 68-րդ հոդվածի 4-րդ մասով ուղղակիորեն սահմանված չէ, որ այն վերաբերվում է նաև միջազգային պայմանագրերին, Հանձնաժողովը գտնում է, որ տվյալ դեպքում «Իրավական ակտերի մասին» ՀՀ օրենքի 68-րդ հոդվածի 4-րդ մասի դրույթները կիրառելի չեն:

Ինչ վերաբերվում է պայմանավորվող պետությունների իրավասու մարմինների կողմից համաձայնագրի վերոնշյալ կետի դրույթների կիրառման եղանակը փոխադարձ համաձայնությամբ որոշելուն, ապա արձանագրությունը չի պարունակում իրավասու մարմինների փոխադարձ համաձայնության պարտադիր փաստաթղթային ձևակերպմանն ու դրա ժամկետներին առնչվող, ինչպես նաև համաձայնության բացակայության դեպքում համաձայնագրի 11-րդ հոդվածի 1.1-րդ կետի (արձանագրության 7-րդ հոդվածի) կիրառելի չլինելու դրույթներ: Նույն դիրքորոշումն ունի նաև ՌԴ Ֆեդերալ հարկային ծառայությունը, որը ՀՀ ֆինանսների նախարարությանն է հայտնել իր պատասխան գրությամբ:

Հաշվի առնելով վերոնշյալը, Հանձնաժողովը գտնում է, որ Հայաստանի Հանրապետության և Ռուսաստանի Դաշնության միջև 2011 թվականի հոկտեմբերի 24-ին կնքված «Հայաստանի Հանրապետության և Ռուսաստանի Դաշնության միջև եկամուտների և գույքի կրկնակի հարկումը վերացնելու մասին 1996թ. դեկտեմբերի 28-ի համաձայնագրում և նրան կից 1996 թվականի դեկտեմբերի 28-ի արձանագրությունում փոփոխություններ և լրացումներ կատարելու մասին» արձանագրության 7-րդ հոդվածի (համաձայնագրի 11-րդ հոդվածի) դրույթներին համապատասխան՝ Հայաստանի Հանրապետությունում Ռուսաստանի Դաշնության ռեզիդենտին վճարվող տոկոսները պետք է հարկվեին Հայաստանի Հանրապետությունում «Շահութահարկի մասին» ՀՀ օրենքի 53-րդ հոդվածի 1-ին մասով նախատեսված 10 տոկոս դրույքաչափով:

Ջիէնսի-Ալֆա ՓԲԸ գանգաբով բերված՝ ակտն ամբողջությամբ անվավեր ճանաչելու հիմնավորումների վերաբերյալ հարկ է նշել հետևյալը.

Ընկերության գանգատում բերված պնդումների վերաբերյալ, որ ստուգող մարմինը չսպասելով Ակտի նախագծի վերաբերյալ առարկությունները ստանալուն ու դրանք ուսումնասիրելուն 30.12.2015 թ-ին ընդունել է Ակտը, հարկ է նշել հետևյալը.

«Հայաստանի Հանրապետությունում ստուգումների կազմակերպման և անցկացման մասին» ՀՀ օրենքի 6-րդ հոդվածի 1-ին մասի համաձայն. «Տնտեսավարող սուբյեկտի ղեկավարը կամ նրան փոխարինող պաշտոնատար անձը 5 աշխատանքային օրվա ընթացքում ուսումնասիրում է ակտի նախագիծը: Սույն մասի երկրորդ պարբերությամբ նախատեսված ժամկետում տնտեսավարող սուբյեկտի ղեկավարի կամ նրան փոխարինող պաշտոնատար անձի կողմից առարկություններ չներկայացվելու դեպքում ստուգող մարմինը կազմում է ակտը և դրա մեկ օրինակը՝ ստորագրված ստուգում իրականացնող պաշտոնատար անձի կողմից, ժամկետի ավարտից հետո՝ 3 աշխատանքային օրվա ընթացքում, պատշաճ ձևով (առձեռն կամ փոստով) ներկայացնում տնտեսավարող սուբյեկտի ղեկավարին կամ նրան փոխարինող պաշտոնատար անձին»:

Քննարկվող դեպքում Ակտի նախագիծն ընկերությանն է հանձնվել 22.12.2015 թ-ին: Այսինքն, Ակտի նախագծի վերաբերյալ առարկություններ ներկայացնելու վերջին օրը համարվել է 29.12.2015 թ-ը: Սակայն, առարկությունները փաստացի ներկայացվել են միայն 30.12.2015 թ-ին, այսինքն, Ակտի նախագծի վերաբերյալ բուն առարկությունները ներկայացվել են ՀՀ օրենսդրությամբ նախատեսված ժամկետի խախտմամբ:

Գանգադի քննության ժամկետի վերաբերյալ հարկ է նշել հետևյալը.

Քննարկման ընթացքում ընկերության ներկայացուցիչը հայտարարեց, որ Հանձնաժողովի կողմից բաց է թողնվել ընկերության գանգատի վերաբերյալ ՀՀ օրենսդրությամբ սահմանված 30 օրյա ժամկետում պատասխան տրվելու ժամկետը:

«Հայաստանի Հանրապետությունում ստուգումների կազմակերպման և անցկացման մասին» ՀՀ օրենքի 11-րդ հոդվածի 3-րդ մասի համաձայն. «Բողոքները վերադասության կարգով քննության են առնվում, և դրանց վերաբերյալ որոշումներն ընդունվում են ոչ ուշ, քան բողոքն ստացվելու օրվանից 30 օրացուցային օրվա ընթացքում: Նշված ժամկետում բողոքի վերաբերյալ պատասխան չտրվելու դեպքում բողոքում բերված փաստարկները համարվում են ընդունված: Սույն կետով սահմանված ժամկետի հաշվարկն սկսվում է գրավոր բողոքը համապատասխան մարմնում մուտքագրվելու օրվան հաջորդող առաջին աշխատանքային օրվանից»:

Քննարկվող դեպքում ընկերության գանգատը ՀՀ ֆինանսների նախարարություն է մուտքագրվել 08.01.2016 թ-ին, որը եղել է ուրբաթ օր: Այսինքն, ընկերության գանգատի ժամկետի հաշվարկը սկսվել է 08.01.2016 թ-ին հաջորդող առաջին աշխատանքային օրվանից, այն է՝ 11.01.2016 թ-ից: Հետևապես, գանգատի վերաբերյալ որոշում կայացվելու 30 օրյա ժամկետն ավարտվում է 09.02.2016 թ-ին:

Բացի այդ, ղեկավարվելով «Հարկային ծառայության մասին» ՀՀ օրենքի 43.1 հոդվածի դրույթներով ՀՀ ֆինանսների նախարարի կողմից 05.02.2016 թ-ին կայացվել է թիվ 5 որոշումը՝ ընկերության գանգատի քննության և դրա վերաբերյալ որոշում կայացվելու ՀՀ օրենսդրությամբ սահմանված ժամկետը 15 օրով երկարաձգելու վերաբերյալ, որն ընկերությանն է ուղարկվել 08.02.2016 թ-ի N11-1/4112-16 գրությամբ:

Վերոգրյալից հետևում է, որ ընկերության գանգատի վերաբերյալ որոշում կայացվելու վերջնաժամկետը լրանում է 24.02.2016 թ-ին:

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 ու մ է՝

1. Չեղյալ համարել ՀՀ ՖՆ ՕՀՎ 30.12.2015 թ-ի թիվ 5011472 ակտի 1-ին կետի 1-ին, 2-րդ և 5-րդ ենթակետերը, 4-րդ կետի 5-րդ ենթակետը:

2. ՀՀ ՖՆ ՕՀՎ 30.12.2015 թ-ի թիվ 5011472 ակտի մյուս կետերը և ենթակետերը 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