



**ՀԱՅԱՍՏԱՆԻ ՀԱՆՐԱՊԵՏՈՒԹՅԱՆ
ՏԵՍՉԱԿԱՆ ՄԱՐՄԻՆՆԵՐԻ ՄԻԱՍՆԱԿԱՆ ԲՈՂՈՔԱՐԿՄԱՆ ՀԱՆՁՆԱԺՈՂՎ**

Երևան, Կառավարական փուն 1

Ո Ր Ո Շ ՈՒ Մ

(«Գլոբալափարալ» ՓԲ ընկերության 12.05.2017թ.-ի վարչական բողոքը մերժելու մասին)

Ք. ԵՐԵՎԱՆ

«29» հունիսի 2017թ.

ՀՀ տեսչական մարմինների միասնական բողոքարկման հանձնաժողովը՝ նախագահությամբ ՀՀ վարչապետ Կարեն Կարապետյանի, ուսումնասիրելով ՀՀ կառավարությանն առընթեր պետական եկամուտների կոմիտեի հարկային և մաքսային մարմինների գանգատարկման հանձնաժողովի 07.03.2017թ. թիվ 11/1 որոշման և ՀՀ ԿԱ ՊԵԿ ստուգումների կազմակերպման և դիտարկման վարչության 30.12.2016թ. թիվ 1010826 ստուգման ակտի վերաբերյալ «Գլոբալափարալ» ՓԲ ընկերության 12.05.2017թ.-ի վարչական բողոքը՝

Պ Ա Ր Զ Ե Ց

1. Բողոքի էությունը և ներկայացված պահանջը.

«Գլոբալափարալ» ՓԲ ընկերությունը (այսուհետ նաև՝ Ընկերություն կամ Բողոք բերած անձ)՝ ի դեմս լիազորված անձ Ալլա Հախնազարյանի, 12.05.2017թ.-ին բողոք է ներկայացրել ՀՀ տեսչական մարմինների միասնական բողոքարկման հանձնաժողով (այսուհետ՝ նաև Հանձնաժողով)՝ ՀՀ ԿԱ ՊԵԿ ստուգումների կազմակերպման և դիտարկման վարչության (այսուհետ՝ նաև Վարչություն) 30.12.2016թ. թիվ 1010826 ստուգման ակտի (այսուհետ նաև՝ Ստուգման ակտ) և ՀՀ ԿԱ ՊԵԿ հարկային և մաքսային մարմինների գանգատարկման հանձնաժողովի

(այսուհետ նաև՝ Գանգատարկման հանձնաժողով) 07.03.2017թ. թիվ 11/1 որոշման (այսուհետ նաև՝ Որոշում) վերաբերյալ:

Բողոքը մուտքագրվել է Հանձնաժողովի քարտուղարություն 12.05.2017թ.-ին:

Բողոքին կից ներկայացվել է լիազորագիր՝ տրված Ընկերության կողմից փաստաբան Ալլա Հախնազարյանին և այլ անձանց 01.03.2017թ.-ին՝ հասարակ գրավոր ձևով, և Ալլա Հախնազարյանի փաստաբանական գործունեության թիվ 1784 արտոնագրի պատճենը:

Բողոք բերած անձը նշել է, որ ՀՀ ԿԱ ՊԵԿ նախագահի 20.07.2016թ. թիվ 1010826 հանձնարարագրի հիման վրա Ընկերությունում 15.08.2016թ.-ից մինչև 21.12.2016թ. կատարվել է բյուջեի հետ փոխհարաբերությունների և հարկային մարմնի կողմից վերահսկվող ՀՀ օրենսդրության առանձին պահանջների կատարման ճշտության ստուգում: Ստուգման արդյունքում 30.12.2016թ. կազմվել է թիվ 1010826 ստուգման ակտը, որով՝

- Ընկերությանն առաջադրվել է շահութահարկի գծով լրացուցիչ վճարման պարտավորություն՝ 70.611.512 ՀՀ դրամի չափով, որից ենթակա է պակասեցման 2015 թվականին ավել հաշվարկված 8.524.224 ՀՀ դրամ շահութահարկի գումարը: Ըստ Բողոք բերած անձի, շահութահարկի գծով լրացուցիչ պարտավորությունը ձևավորվել է այն հիմնավորմամբ, որ Ընկերությունն ունի կրեդիտորական պարտավորության 365 օրը գերազանցող կետանց, ինչը ենթադրում էր, որ այդ պարտավորությունը պետք է ճանաչվեր անհուսալի և հաշվի առնվեր որպես եկամուտ հաշվետու տարվա հարկվող շահույթը որոշելիս՝ **հիմք ՀՀ կառավարության 19.12.2002թ.** «Կազմակերպությունների (բացառությամբ բանկերի և ապահովագրական ընկերությունների) դեբիտորական պարտքերի հնարավոր կորուստների պահուստի (պահուստաֆոնդի) ձևավորման, դեբիտորական ու կրեդիտորական պարտքերի անհուսալի ճանաչման և դուրսգրման կարգը հաստատելու մասին» **թիվ 2052-Ն որոշման թիվ 1 հավելվածի** (այսուհետ նաև՝ Հավելված 1) **21-րդ կետը:**

- Ընկերությանն առաջադրվել է ավելացված արժեքի հարկի (այսուհետ՝ նաև ԱԱՀ) լրացուցիչ վճարման պարտավորություն՝ 26.597.226 ՀՀ դրամի չափով՝ այն հիմնավորմամբ, որ Ընկերությունը կիրառել է զեղչեր և չի ներկայացրել համապատասխան հայտարարություն:

Ստուգման ակտը բողոքարկվել է Գանգատարկման հանձնաժողով, որի 07.03.2017թ. թիվ 11/1 որոշմամբ բողոքը մերժվել է:

Շահութահարկի գծով որպես բողոքի փաստական և իրավական հիմքեր
Բողոք բերած անձը նշել է, որ՝

- շահութահարկի գծով պարտավորության առաջադրման տեսանկյունից էական է հանդիսացել Ընկերության և «Al Waheedah Equipment General Trading» ազատ գոտու ընկերության (այսուհետ՝ Կոնտրագենտ) միջև 2013թ. հունիսի 12-ին կնքված համաձայնագիրը (այսուհետ նաև՝ Համաձայնագիր), որով Կոնտրագենտի նկատմամբ Ընկերության ունեցած բոլոր պարտավորությունների մարման ժամկետը երկարաձգվել է մինչև 2017թ. մայիսի 31-ը: Մինչդեռ Գանգատարկման հանձնաժողովը պատշաճ գնահատման չի արժանացրել Համաձայնագրի առկայությունը հավաստող նոտարի կողմից վավերացված թարգմանության բնօրինակ փաստաթուղթը, ինչպես նաև Կոնտրագենտի՝ իր մոտ առկա Համաձայնագրի բնօրինակը տրամադրելու Ընկերության գրությանն ի պատասխան տրված գրությունը, որով Կոնտրագենտը հրաժարվել է տրամադրել իր մոտ առկա Համաձայնագրի բնօրինակը, սակայն հավաստել է կողմերի միջև Համաձայնագրի կնքման հանգամանքը: Այսինքն, Գանգատարկման հանձնաժողովը պարտավորությունների կատարման երկարաձգման վերաբերյալ միակ հնարավոր ապացույց է դիտարկել Համաձայնագրի բնօրինակի տրամադրումն Ընկերության կողմից, որի անհնարինությունից ելնելով բողոքի համար էական նշանակություն ունեցող փաստը, այն է՝ պարտավորության կատարման երկարաձգումը, համարել է չապացուցված՝ խախտելով **«Վարչարարության հիմունքների և վարչական վարույթի մասին» ՀՀ օրենքի 5-րդ հոդվածով** սահմանված ձևական պահանջները չարաշահելու արգելքը, **նույն օրենքի 10-րդ հոդվածով** սահմանված վարչական մարմնին ներկայացված տվյալների հավաստիության կանխավարկածը, **37-րդ հոդվածով** սահմանված փաստական հանգամանքների բազմակողմանի, լրիվ և օբյեկտիվ քննարկման, ինչպես նաև **42-րդ հոդվածով** սահմանված ապացույցների գնահատման պահանջները, որի համաձայն. *«1. Վարչական մարմինը վարչական վարույթում որպես ապացույց գնահատում է գործում առկա բացատրությունները, ցուցմունքները, փորձագիտական եզրակացությունները, փաստաթղթերը, նյութերը, իրերը, ինչպես նաև այն հանգամանքները, որոնք իր հայեցողությամբ այդ մարմինը*

պիտանի և անհրաժեշտ է համարում գործի փաստական հանգամանքների բացահայտման և գնահատման համար:

2. Վարչական մարմինն իրավունք չունի պահանջել ներկայացնելու այնպիսի փաստաթղթեր կամ դրանց նույնարական կամ այլ կարգով վավերացված պատճեններ, որոնց ներկայացնելը կամ համապատասխան վավերացմամբ ներկայացնելը նախատեսված չէ օրենքով:»:

Մինչդեռ, ըստ Բողոք բերած անձի, **Հավելված 1-ի 4-րդ կետը** խոսում է կողմերի միջև պարտավորության կատարման երկարաձգման համաձայնության մասին և որևէ կերպ չի սահմանում, որ համաձայնությունը համարվում է առկա միայն դրա բնօրինակ, մեկ միասնական փաստաթղթի առկայության դեպքում:

- Պարտավորության կատարման երկարաձգման փաստի հաստատումն ինքնին ոչ իրավաչափ է դարձնում Հավելված 1-ի 21-րդ և 22-րդ կետերի կիրառումը, քանի որ Հավելված 1-ի 4-րդ կետի համաձայն, այն դեպքում, երբ դեբիտորական կամ կրեդիտորական պարտքի մարման ժամկետը փոխադարձ համաձայնությամբ երկարաձգվում է, դեբիտորական կամ կրեդիտորական պարտքը համարվում է կետանցված՝ նոր ժամկետում չմարվելու դեպքում, մինչդեռ Ընկերության կողմից Գանգատարկման հանձնաժողովին ներկայացված ապացույցներից հետևում է, որ այդպիսի նոր ժամկետ է հանդիսացել 31.05.2017թ.-ը:

- Բողոք բերած անձը որպես իրավական հիմքեր մատնանշելով ՀՀ Սահմանադրական դատարանի 25.02.2011թ. թիվ ՍԴՈ-920 և 18.02.2014թ. թիվ ՍԴՈ-1139 որոշումների, «Վարչարարության հիմունքների և վարչական վարույթի մասին» ՀՀ օրենքի 8-րդ հոդվածի պահանջները, գտնում է, որ Ընկերության նկատմամբ պատասխանատվություն պետք է կիրառվեր միայն այն դեպքում, եթե վերջինս թաքցրած կամ խեղաթյուրած լիներ որևէ տեղեկատվություն, ստացած լիներ ապօրինի օգուտ, որն իր հերթին կհանգեցներ պետությանը վնասի պատճառմանը, մինչդեռ նշված որևէ հանգամանք սույն գործով ապացուցված չէ:

ԱԱՀ-ի գծով որպես բողոքի փաստական և իրավական հիմքեր Բողոք բերած անձը նշել է, որ՝

- հարկային մարմնի և Գանգատարկման հանձնաժողովի կողմից սխալ է մեկնաբանվել և կիրառվել «Ավելացված արժեքի հարկի մասին» ՀՀ օրենքի 6-րդ հոդվածի 3-րդ կետը և նույն օրենքի 8-րդ հոդվածի 6-րդ մասը:

Մասնավորապես, «Ավելացված արժեքի հարկի մասին» ՀՀ օրենքի (այսուհետ՝ Օրենք) 6-րդ հոդվածի 3-րդ կետի համաձայն՝ «ԱԱՀ-ով հարկվող գործարքներ (գործառնություններ) են համարվում՝ ... 3) անհատույց (մասնակի հատուցմամբ) սպառումը՝ սույն օրենքով սահմանված կարգով ԱԱՀ վճարող անձանց կողմից ապրանքների անհատույց հատկացում կամ ծառայությունների անհատույց մատուցում փվյալ անձանց կամ այլ անձանց կամ նրանց ապրանքների մատակարարում և ծառայությունների մատուցում՝ փվյալ գործարքների (գործառնությունների) համար սովորաբար կիրառվող գներից էականորեն ցածր գներով, բացառությամբ օրենքով կամ օրենքով նախատեսված դեպքերում իրավական այլ ակտով սահմանված դեպքերի.»:

Նույն օրենքի 8-րդ հոդվածի 6-րդ մասի համաձայն՝ «ԱԱՀ-ով հարկվող շրջանառությունը (հարկման բազան) որոշվում է հետևյալ կարգով՝ 6) ապրանքների անհատույց մատակարարման, ծառայությունների անհատույց մատուցման, ինչպես նաև այն դեպքում, երբ դրանց դիմաց փվյալ գործարքների (գործառնությունների) համար սովորականի համեմատ կիրառվում են գործարքի իրական արժեքից 20 և ավելի փոկոսով ցածր գներ (մասնակի հատուցում), հարկման օբյեկտ է համարվում այդպիսի կամ նույնանման գործարքների համար համեմատելի հանգամանքներում որպես հարկվող շրջանառություն ընդունվող՝ սույն օրենքին համապատասխան որոշվող մեծության (գործարքի արժեքի, վճարի վարձատրության, պարգևի կամ այլ դրամական հատուցման մեծության), իսկ դրա բացակայության դեպքում՝ համանման պայմաններում գործող այլ հարկ վճարողի կողմից համեմատելի հանգամանքներում նույնանման գործարքների համար սովորաբար որպես հարկման օբյեկտ ընդունվող մեծության (գործարքի իրական արժեքի) 80 փոկոսը կազմող մեծությունը:

Սույն կետի դրույթները չեն կիրառվում, եթե հրապարակային պայմանագրի համաձայն, ապրանքներ մատակարարող կամ ծառայություններ մատուցող անձը հրապարակային պայմանագրով առևտրային զեղչերի կիրառման օրվան նախորդող առնվազն երկու աշխատանքային օր առաջ հարկային մարմին է ներկայացրել վերադաս հարկային մարմնի կողմից սահմանված ձևի հայտարարություն՝ առևտրային զեղչեր կիրառելու վերաբերյալ.»:

Վերը նշված դրույթների վրա հիմնվելով՝ Բողոք բերած անձը պնդում է, որ նշված նորմերը կիրառելի են բացառապես հետևյալ պայմանների միաժամանակյա առկայության դեպքում՝

1. գործարքը կատարվել է սովորաբար կիրառվող գներից էականորեն ցածր գներով,
2. սովորաբար կիրառվող գների համեմատությամբ էականորեն ցածր գների կիրառումը համարվում է «զեղչ»,
3. որոշված է գործարքի իրական գինը,
4. որոշված են համեմատելի հանգամանքները, ինչպես նաև այդպիսի կամ նույնանման գործարքների համար հարկվող շրջանառությունը,
5. որոշված են համանման պայմաններում գործող այլ հարկ վճարողները, վերջիններիս կողմից համեմատելի հանգամանքներում նույնանման գործարքների համար սովորաբար կիրառվող հարկման օբյեկտը:

Ըստ Բողոք բերած անձի՝ նշվածից հետևում է, որ անհրաժեշտ է պարզել, թե ի՞նչն է համարվում «գործարքի իրական արժեք», ի՞նչն է համարվում «զեղչ», որո՞նք են հանդիսանում «համեմատելի հանգամանքներ»-ը և որո՞նք են հանդիսանում «այդպիսի կամ նույնանման գործարքներ»-ը:

Բողոք բերած անձն **անդրադառնալով «զեղչ» հասկացությանը**, նշում է, որ ՀՀ օրենսդրությունը չի սահմանում այն: Ըստ Բողոք բերած անձի՝ «զեղչ» հասկացությունն ինքնին ենթադրում է որոշակի ժամկետով ապրանքի գնի նվազեցում, որի նպատակը որոշակի կոնկրետ ժամանակահատվածում սպառողի համար ապրանքն առավել գրավիչ դարձնելն է, և որին հաջորդում է վերադարձ՝ ապրանքի նախնական գներին: Այդ իմաստով, Օրենքի 8-րդ հոդվածի 6-րդ մասի նպատակը հարկային մարմնին իրազեկելն է որոշակի ժամանակահատվածում ապրանքների ցածր գներով վաճառքի մասին, որպեսզի հարկային մարմինը հավաստիանա, որ որոշակի ժամանակահատվածում ցածր գները պարզապես պայմանավորված են զեղչային քաղաքականությամբ և չեն հետապնդում հարկերը թաքցնելու նպատակ:

Անդրադառնալով «սովորաբար կիրառվող գին» և «գործարքի իրական արժեք» հասկացություններին՝ Բողոք բերած անձը նշում է, որ օրենսդրությունը դրանք ևս չի սահմանում: Ընկերությունն, ըստ Բողոք բերած անձի, զբաղվում է

միջազգային ճանաչում ունեցող բրենդի մանրածախ վաճառքի բիզնեսով, որն ունի հետևյալ առանձնահատկությունը՝ ապրանքների գները սահմանվում են և վերանայվում բրենդի իրավատիրոջ կողմից, այսինքն՝ տվյալ բիզնես մոդելին հատուկ է «գների անվերադարձ իջեցում»՝ կապված սեզոնայնությամբ, հավաքածուի հնանալու կամ նոր հավաքածու ստանալու հետ: Այս դեպքում, ամբողջությամբ փոխվում է տնտեսավարողի գնային քաղաքականությունը, իսկ նոր գների մասին տեղեկատվությունը հարկային մարմինը ստանում է նոր սերնդի ՀԴՄ-ների միջոցով, ինչպես և նախնական գները: Հետևաբար, գների անվերադարձ իջեցման դեպքում տնտեսավարողի մոտ ձևավորվում է «սովորաբար գործող գների նոր համակարգ»: Ի հիմնավորումն նշված դիրքորոշման մատնանշվել է **ՀՀ հաշվապահական հաշվառման թիվ 18 ստանդարտում** առկա «իրական արժեք» հասկացությունը, համաձայն որի՝ իրական արժեք՝ այն գումարն է, որով ակտիվը կարող է փոխանակվել կամ պարտավորությունը մարվել՝ իրազեկ, պատրաստական և անկախ կողմերի միջև «պարզաձև ձեռքի հեռավորության» առևտրական գործարքի ընթացքում:

Բողոք բերած անձը նշել է, որ ՀՀ օրենսդրությունը չի սահմանում նաև, թե որոնք են հանդիսանում «**համեմատելի հանգամանքներ**»-ը: Ըստ Բողոք բերած անձի, **ՀՀ հարկային օրենսգրքի 62-րդ հոդվածի 6-րդ մասը** հստակեցնում է «համեմատելի հանգամանքներ» հասկացությունը, մասնավորապես, համեմատելի հանգամանքները որոշվում են համապատասխան գործարքի կատարման օրն ընդգրկող հարկային տարվան նախորդող հարկային տարվա սկզբից մինչև համապատասխան գործարքի կատարումը նույն կամ համանման ապրանքի մատակարարման, նույն կամ համանման աշխատանքի կատարման կամ նույն կամ համանման ծառայության մատուցման գործարքների հիման վրա: Իր հերթին **ՀՀ հարկային օրենսգրքի 4-րդ հոդվածի 49-րդ կետը սահմանում է. «Ապրանքի մատակարարման, աշխատանքի կատարման և (կամ) ծառայության մատուցման գործարքների համեմատելի հանգամանքներ՝ գործոններ, որոնց ազդեցությամբ մատակարարվող ապրանքի, կատարվող աշխատանքի և (կամ) մատուցվող ծառայության գինը սովորաբար չի ենթարկվում փոփոխության: Մասնավորապես, համեմատելի հանգամանքները որոշելիս հաշվի են առնվում սեզոնայնությունը, մատակարարվող ապրանքի խմբաքանակը, կատարվող աշխատանքի և (կամ)**

մատուցվող ծառայության ծավալը, ապրանքի մատակարարման, աշխատանքի կատարման և (կամ) ծառայության մատուցման պայմանները (մասնավորապես՝ առաքմամբ, առանց առաքման, կանխավճարով, գնորդի կողմից մատակարարին տարածամկետ վճարմամբ, առկա կամ ապագայում ստեղծվելիք, կատարման ապահովմամբ, առանց կատարման ապահովման) և հարակից ծառայությունները (մասնավորապես՝ տեղակայում, փորձարկում), հետվաճառքային երաշխիքային սպասարկումը»: Նշված կարգավորումներից ելնելով Բողոք բերած անձը նշում է, որ հարկային մարմնի կողմից համեմատելի հանգամանքներ ապահովելու համար պետք է հաշվի առնվեն սեզոնայնությունը, մատակարարվող ապրանքի խմբաքանակը և դիտարկվի գործարքին նախորդող հարկային տարվա սկզբից մինչև գործարքի կատարումը ընկած ժամանակահատվածը, մինչդեռ Ստուգման ակտից և Որոշումից պարզ չէ, թե ինչպես է հարկային մարմինը մեկնաբանել «համեմատելի հանգամանքներ»-ը, արդյո՞ք պահպանել է այդ հասկացության հիմքում ընկած օրենսդրի նպատակը:

Անդրադառնալով «այդպիսի կամ նույնանման գործարքներ» հասկացության կիրառությանը, ըստ Բողոք բերած անձի էական է այն, որ Ընկերությունը զբաղվում է միջազգային ճանաչում ունեցող «GAP» բրենդի մանրածախ վաճառքով, ինչը նշանակում է, որ «այդպիսի կամ նույնանման գործարքներ» կարող են դիտվել հենց այդ բրենդին պատկանող ապրանքների հետ կապված գործարքները: Ուստի, ըստ Բողոք բերած անձի, վարչական մարմինը սխալ է մեկնաբանել «գործարքի իրական արժեք», «համեմատելի հանգամանքներ» հասկացությունները և եկել այն թյուր եզրահանգմանը, որ կիրառվել է «զեղչ»:

- Ըստ Բողոք բերած անձի, Ստուգման ակտը և Որոշումը չեն համապատասխանում «Վարչարարության հիմունքների և վարչական վարույթի մասին» ՀՀ օրենքի 55-րդ և 56-րդ հոդվածներով վարչական ակտին ներկայացվող պահանջներին, մասնավորապես՝ վարչական մարմնի կողմից կազմված Ստուգման ակտում բացակայում է որևէ հաշվարկ, որը հստակ կսահմաներ, թե որ՞ն է դիտարկվել իբրև գործարքի իրական արժեք յուրաքանչյուր ապրանքատեսակի մասով, որո՞նք են դիտարկվել իբրև այդպիսի կամ նույնանման գործարքներ հարկվող շրջանառությունը որոշելու համար, որո՞նք են դիտարկվել համեմատելի հանգամանքներ հարկվող շրջանառությունը որոշելու համար, արդյո՞ք հարկային

մարմնի կողմից դիտարկվել են միևնույն խմբաքանակին պատկանող ապրանքները, թե՛ ոչ, որո՞նք են եղել այդ ապրանքները, ինչպե՞ս է հաշվարկվել լրացուցիչ պարտավորությունը:

- Ըստ Բողոք բերած անձի, «Ավելացված արժեքի հարկի մասին» ՀՀ օրենքի 6-րդ հոդվածի 3-րդ մասը և նույն օրենքի 8-րդ հոդվածի 6-րդ մասը համադրության մեջ առաջացնում են իրավական անորոշություն, ինչը հակասում է ՀՀ սահմանադրության 3-րդ հոդվածի պահանջներին, իսկ նշված նորմերի կիրարկման արդյունքում ընդունված ակտը, որը կառուցված է իրավական անորոշության վրա՝ անվավեր է: Որպես իրավական հիմք նշելով ՀՀ սահմանադրական դատարանի ՍԴՈ-630 որոշմամբ արտահայտված դիրքորոշումը, համաձայն որի՝ «որևէ իրավական նորմ չի կարող համարվել օրենք, եթե այն չի համապատասխանում իրավական որոշակիության (*res judicata*) սկզբունքին, այսինքն ձևակերպված չէ բավարար աստիճանի հստակությամբ, որը թույլ կտա քաղաքացուն դրա հետ համատեղելու իր վարքագիծը», Բողոք բերած անձը նշել է, որ քննարկվող ՍԴՈ-630 որոշմամբ տրված գնահատականը կառուցված է Մարդու իրավունքների եվրոպական դատարանի կայացրած այն մոտեցման վրա, որի համաձայն օրենքները պետք է «ձևակերպված լինեն բավարար հստակությամբ, որպեսզի հնարավորություն տան անձանց կանխատեսել իրենց գործողությունների հետևանքները և կարգավորել իրենց վարքագիծը» (*Gorzelik and others v Poland*, Application No 44158/98): Հակառակ նշված դիրքորոշման՝ Բողոք բերած անձը պնդում է, որ «Ավելացված արժեքի հարկի մասին» ՀՀ օրենքի վերը նշված հոդվածները պարունակում են հասկացություններ, որոնք որևէ կերպ բացահայտված չեն օրենսդրի կողմից, ուստիև թույլ չեն տալիս, որպեսզի հարկ վճարողը կանխատեսի իր գործողությունների հետևանքները և կարգավորի իր վարքագիծը: Նման իրավիճակում կիրառելի է նաև «Հարկերի մասին» ՀՀ օրենքի 2-րդ հոդվածի պահանջը, համաձայն որի՝ Հայաստանի Հանրապետությունում հարկային օրենսդրության և հարկային հարաբերությունները կարգավորող այլ իրավական ակտերում հակասության, երկիմաստության կամ տարընթերցման դեպքում դրա վերաբերյալ պաշտոնական պարզաբանում ստանալու նպատակով հարկ վճարողը կարող է նաև սահմանված կարգով դիմել հարկային, մաքսային, ինչպես նաև տեղական ինքնակառավարման մարմիններ:

Վերոգրյալի հիման վրա, «Վարչարարության հիմունքների և վարչական վարույթի մասին» ՀՀ օրենքի 63-րդ հոդվածի 1-ին մասի «ա» կետի հիմքով Բողոք բերած անձը խնդրել է՝

ա) վերացնել Գանգատարկման հանձնաժողովի 07.03.2017թ. թիվ 11/1 որոշումը (*հաշվի առնելով այն հանգամանքը, որ «Վարչարարության հիմունքների և վարչական վարույթի մասին» ՀՀ օրենքը չի սահմանում «վարչական ակտը վերացնել» հասկացություն, Հանձնաժողովը բողոքի ընդհանուր տրամաբանությունը և Բողոք բերած անձի կողմից վկայակոչված իրավական հիմքերը հաշվի առնելով նշված պահանջը գնահատում է որպես վարչական ակտն անվավեր ճանաչելու պահանջ*).

բ) անվավեր ճանաչել ՀՀ ԿԱ ՊԵԿ ստուգումների կազմակերպման և դիտարկման վարչության 30.12.2016թ. թիվ 1010826 ստուգման ակտը՝

- «Al Waheedah Equipment General Trading FZCO» ընկերությանը վճարման ենթակա գումարների հիման վրա Ընկերության նկատմամբ հաշվարկված շահութահարկի գումարների և այդ գումարների վրա հաշվարկված տույժերի ու տուգանքների գումարների մասով,

- 2015 թվականի ապրիլից մինչև 2016 թվականի մարտ ամիսը ներառյալ Ընկերության նկատմամբ սովորաբար կիրառվող գներից էականորեն ցածր գներով ապրանքներ վաճառելու համար լրացուցիչ հաշվարկված ԱԱՀ-ի գումարների և այդ գումարների վրա հաշվարկված տույժերի ու տուգանքների գումարների մասով:

2. Մասնակցի դիրքորոշումը.

Բողոք բերած անձի դիրքորոշումը հստակեցնելու նպատակով Հանձնաժողովը 2017թ.-ի հունիսի 29-ին անցկացրել է լսումներ, որին ներկայացել էր Բողոք բերած անձի ներկայացուցիչ Ալլա Հախնազարյանը:

Վերջինս լսումների ընթացքում հայտնեց, որ պնդում է բողոքի շրջանակներում ներկայացված դիրքորոշումը, միևնույն ժամանակ հաստատեց, որ ինչպես հարկային մարմին, այնպես էլ Գանգատարկման հանձնաժողովին չեն ներկայացվել Համաձայնագրի բնօրինակը, ինչպես նաև չի երբեք լսումների ժամանակ հայտարարված փաստն առ այն, որ Հանձնաժողովին ներկայացված

Համաձայնագրի նոտարական թարգմանությունը ևս կատարված է պատճենից, որը ներկայացվել է Կոնտրագենտ ընկերության պատասխանին կից:

3. Բողոքի քննության համար էական նշանակություն ունեցող փաստերը.

Բողոք բերած անձի և ՀՀ ԿԱ պետական եկամուտների կոմիտեի կողմից Հանձնաժողովին ներկայացված փաստաթղթերի ուսումնասիրության արդյունքում գտնում ենք, որ սույն դիմումի քննության համար էական նշանակություն ունեն հետևյալ փաստական հանգամանքները.

3.1. Ընկերության և «ԱԼ ՎԱՀԻԴԱ ԻՔՈՒԻՓՄԵՆՏ ՋԵՆԵՐԱԼ ԹՐԵՅԴԻՆԳ» ազատ գոտու ընկերության («Al Waheedah Equipment General Trading FZCO») (այսուհետ՝ նաև Կոնտրագենտի) միջև 01.10.2012թ. կնքված ապրանքների մատակարարման պայմանագրի (այսուհետ նաև՝ Պայմանագիր) համաձայն, Կոնտրագենտը պարտավորվել է ապրանք մատակարարել, իսկ Ընկերությունը պարտավորվել է ընդունել ու վճարել այդ ապրանքի համար CTP Երևան կամ Հայաստանի տարածքում այլ նշանակման կետ պայմաններով (Ինկոտերմս 2010): Պայմանագրի 2.2. կետի համաձայն, արտադրանքի գնման դիմաց բոլոր վճարումները պետք է կատարվեն վաճառողին՝ գնման պատվերի ընդունման կամ հաստատման մեջ վաճառողի կողմից նշված վայր ապրանքն առքերելուց հետո 30 օրվա ընթացքում կամ վաճառողի այլ պայմաններով:

3.2. Բողոք բերած անձը ներկայացրել է Ընկերության և Կոնտրագենտի միջև 12.06.2013թ. կնքված պայմանագրի փոփոխության վերաբերյալ համաձայնագրի պատճենը, որից կատարված թարգմանությունը վավերացված է նոտարի կողմից Գանգատարկման հանձնաժողովի որոշման կայացումից հետո, իսկ մինչ այդ 19.01.2017թ. ներկայացվել է առանց նոտարական վավերացման թարգմանություն՝ կատարված թարգմանիչ Արփինե Բարթիկյանի կողմից (թարգմանությունը ըստ գործի նյութերի բնօրինակ է, իսկ բուն համաձայնագիրը՝ պատճենի տեսքով), կողմերը համաձայնության են եկել Պայմանագրի 2-րդ հոդվածի 2.2 կետը վերաշարադրել հետևյալ ձևով. «Վաճառողը տրամադրելու է Ապրանքի հաշվարկված գները (բացի փոխադրման ծախսերից) վաճառքի մասին պայմանավորվելիս կամ Վաճառողի կողմից պատվերը ներկայացնելուց առաջ այլ

ժամանակ: Վաճառողը Ապրանքի վերջնական գները (բացի փոխադրման ծախսերից) տրամադրելու է Ապրանքի գնումը հաստատելիս: Վաճառողը համաձայն է Ապրանքի վերջնական գները տրամադրել գնման մասին ամեն անգամ պայմանավորվելուց հետո առավելագույնը 21 օրվա ընթացքում: Արտադրանքի գնման դիմաց բոլոր վճարումները պետք է արվեն Վաճառողին մինչև 31.05.2017 թվականը՝ այս ժամկետից առաջ Վաճառողի կողմից գնման պայմանների ընդունման կամ հաստատման մեջ նշված վայր կամ Վաճառողի այլ պայմաններով ամբողջ ապրանքը առբերելուց հետո»:

3.3. Ընկերության տնօրենը 24.02.2017թ. գրությամբ Կոնտրագենտին խնդրել է իրեն հասցեագրել Պայմանագրի փոփոխության բնօրինակը: Ի պատասխան նշված գրության՝ Կոնտրագենտի տնօրենը պատասխանել է, որ. «...հնարավոր չէ տրամադրել 01.10.2012թ. թվագրված ապրանքների միջազգային վաճառքի պայմանագրի շրջանակներում 12.06.2013թ. «Գլոբալափարալ» ՓԲԸ և «Ալ Վահիդան Իքուիվմենթ Զեներալ Թրեյդինգ» ազատ գոյու ընկերության կողմից և միջև ստորագրված Պայմանագրի Փոփոխության բնօրինակը, քանի որ դա միակ բնօրինակն է, որը ԱԳԸ ունի: Հաշվի առնելով կողմերի միջև առկա բարի գործնական հարաբերությունները, ԱԳԸ սույն հավաստում է, որ մենք ստորագրել ենք 01.10.2012թ. թվագրված «Ապրանքների միջազգային վաճառքի» պայմանագիր (մատակարարման պայմանագիր) որի պատճենը կցվում է սույնին, 12.06.2013թ. մատակարարման պայմանագրի փոփոխությունը, որի պատճենը կցվում է սույնին»:

3.4. ՀՀ ԿԱ ՊԵԿ նախագահի 20.07.2016թ. թիվ 1010826 հանձնարարագրի հիման վրա Ընկերությունում 15.08.2016թ.-ից մինչև 21.12.2016թ. կատարվել է բյուջեի հետ փոխհարաբերությունների և հարկային մարմնի կողմից վերահսկվող ՀՀ օրենսդրության առանձին պահանջների կատարման ճշտության ստուգում, որի արդյունքում 30.12.2016թ. կազմվել է թիվ 1010826 ստուգման ակտը:

3.5. **Համաձայն Ստուգման ակտի 1-ին կետի՝ «..... Ընկերությունը չի վճարել «Al Waheedah Equipment General FZCO», «Kafkas-Tur LTD», «Light Power Contracting 1st» և «Costra Advertising LLC» կազմակերպություններից 2012թ.-ի մինչև հոկտեմբերի 15-ն ընկած ժամանակահատվածում դուրս գրված հաշվարկային փաստաթղթերով մատակարարված ապրանքների դիմաց վճարման ենթակա գումարները, համապատասխանաբար 136.800.407 դրամ, 26.117.247 դրամ,**

24.936.277 դրամ և 39.731.723 դրամ, ընդամենը 227.585.654 դրամ, իսկ «Al Waheedah Equipment General Trading FZCO» կազմակերպությունից 17.11.2012 թ.-ից մինչև 29.11.2012թ.-ը ընկած ժամանակահատվածում դուրս գրված հաշվարկային փաստաթղթերով մատակարարված ապրանքների դիմաց վճարման ենթակա գումարները՝ 63.424.363 դրամ: Նշված գումարները, համաձայն ՀՀ կառավարության 13.12.2002թ.-ի թիվ 2052-Ն որոշմամբ հաստատված կարգի 2-րդ, 4-րդ և 21-րդ կետերի համարվել են կեդանցված, իսկ անհուսալի՝ 2013թ.-ին 227.585.654 դրամ և 2014թ.-ին՝ 63.424.363 դրամ, սակայն ընկերությունը դրանք չի դիտել անհուսալի և չի ներառել այդպիսին դառնալու հաշվետու ժամանակաշրջանի համախառն եկամտում, որով խախտել է «Շահութահարկի մասին» ՀՀ օրենքի 7-րդ հոդվածի 2-րդ կետի ժե) ենթակետի և ՀՀ կառավարության 13.12.2002թ.-ի թիվ 2052-Ն որոշմամբ հաստատված կարգի 21-րդ և 22-րդ կետերի պահանջները: »:

3.6. **Համաձայն Ստուգման ակտի 4-րդ կետի՝** «..... ՀՀ ԿԱ ՊԵԿ համակարգչային բազայում ընկերությանը վերաբերող ՀԴՄ ֆիսկալային կտրոններում առկա տվյալների վերլուծությամբ պարզվեց, որ ընկերությունը վաճառել է ապրանքներ՝ նաև սովորաբար կիրառվող գներից էականորեն ցածր գներով: Խախտվել է «Ավելացված արժեքի հարկի մասին» ՀՀ օրենքի 6-րդ հոդվածի 3-րդ կետի դրույթը: Համաձայն նույն օրենքի 8-րդ հոդվածի 6-րդ կետի ԱԱՀ-ով հարկվող շրջանառությունը (հարկման բազան) որոշվում է հետևյալ կարգով, երբ դրանց դիմաց տվյալ գործարքների (գործառնությունների) համար սովորականի համեմատ կիրառվում են գործարքի իրական արժեքից 20 և ավելի տոկոսով ցածր գներ (մասնակի հատուցում), **հարկման օբյեկտ է համարվում այդպիսի կամ նույնանման գործարքների համար համեմատելի հանգամանքներում,** որպես հարկվող շրջանառություն ընդունվող՝ սույն օրենքին համապատասխան որոշվող մեծության 80 տոկոսը կազմող մեծությունը:

Սույն կետի դրույթները չեն կիրառվում, եթե հրապարակային պայմանագրի համաձայն, ապրանքներ մատակարարող կամ ծառայություններ մատուցող անձը հրապարակային պայմանագրով առևտրային գեղչերի կիրառման օրվան նախորդող առնվազն երկու աշխատանքային օր առաջ հարկային մարմին է ներկայացրել վերադաս հարկային մարմնի կողմից սահմանված ձևի հայտարարություն

առևտրային զեղչեր կիրառելու վերաբերյալ: Վերը նշված խախտումների հետևանքով ընկերությունը ԱԱՀ-ի 16.67% հաշվարկային դրույքաչափով հարկվող շրջանառությունը պակաս է ցույց տվել 2015թ. ապրիլ, մայիս, հունիս, հուլիս, օգոստոս, սեպտեմբեր, հոկտեմբեր, նոյեմբեր, դեկտեմբեր, 2016թ. հունվար, փետրվար, մարտ ամիսներին համապատասխանաբար 44.448, 1.226.927, 419.987, 2.526.027, 15.124.974, 4.708.348, 1.291.805, 3.037.882, 14.056.781, 19.222.109, 12.018.691, 1.824.911 դրամ, որոնցում ԱԱՀ-ն համապատասխանաբար կազմում է 7.409, 204.529, 70.012, 421.089, 2.521.333, 784.882, 215.344, 506.415, 2.343.265, 3.204.326, 2.003.516, 304.213, **ընդամենը՝ 12.586.333 դրամ:** «ԱԱՀ-ի մասին» ՀՀ օրենքի 43-րդ հոդվածի համաձայն հարկային մարմին ներկայացված ԱԱՀ-ի հաշվարկներով պետական բյուջե վճարման ենթակա ԱԱՀ-ի գումարը պակաս ցույց տալու կամ պետական բյուջեից հաշվանցման ենթակա գումարն ավել ցույց տալու համապատասխան դեպքերի համար հարկ վճարողից գանձվում կամ առաջադրվում է պակաս հաշվարկված՝ պետական բյուջե վճարման ենթակա ԱԱՀ-ի գումարը կամ ավել հաշվարկված պետական բյուջեից հաշվանցման ենթակա գումարը՝ համապատասխանաբար 7.409, 204.529, 70.012, 421.089, 2.521.333, 784.882, 215.344, 506.415, 2.343.265, 3.204.326, 2.003.516, 304.213 դրամ, ինչպես նաև տուգանք պետական բյուջե վճարման ենթակա գումարի 50 % չափով 2015թ. հուլիս, օգոստոս, դեկտեմբեր, 2016թ. հունվար ամիսների համար համապատասխանաբար 210.545, 1.260.667, 1.171.633, 1.602.163 դրամ, ընդամենը՝ 4.245.007 դրամ:»:

3.7. Ընկերությունը 23.01.2017թ. բողոք է ներկայացրել Գանգատարկման հանձնաժողովին՝ պահանջելով անվավեր ճանաչել ՀՀ ԿԱ ՊԵԿ ստուգումների կազմակերպման և դիտարկման վարչության 30.12.2016թ. թիվ 1010826 ստուգման ակտը՝

- «Al Waheedah Equipment General Trading FZCO» ընկերությանը վճարման ենթակա գումարների հիման վրա Ընկերության նկատմամբ հաշվարկված շահութահարկի գումարների և այդ գումարների վրա հաշվարկված տույժերի ու տուգանքների գումարների մասով,

- 2015 թվականի ապրիլից մինչև 2016 թվականի մարտ ամիսը ներառյալ Ընկերության նկատմամբ սովորաբար կիրառվող գներից էականորեն ցածր գներով

ապրանքներ վաճառելու համար լրացուցիչ հաշվարկված ԱԱՀ-ի գումարների և այդ գումարների վրա հաշվարկված տույժերի ու տուգանքների գումարների մասով:

Գանգատարկման հանձնաժողովի 07.03.2017թ. թիվ 11/1 որոշմամբ գանգատը մերժվել է, իսկ Ստուգման ակտը թողնվել է անփոփոխ: Որոշմամբ մասնավորապես նշվել է. «Քննարկվող հարցով եզրակացության հանգելու համար Հանձնաժողովը կարևում է այն հանգամանքը, թե արդյոք կրեդիտորական պարտքի մարման ժամկետը երկարաձգվել է փոխադարձ համաձայնությամբ: Այս առումով անհրաժեշտ է հաշվի առնել նաև հետևյալ փաստական հանգամանքները:

Ընկերության կողմից ներկայացվել է Համաձայնագրի պարճենը և դրա թարգմանությունը: Ինչ վերաբերվում է Համաձայնագրի բնօրինակին, ապա ընկերության ներկայացուցիչները հայտնեցին, որ ձեռնարկվում են համապատասխան միջոցներ Համաձայնագրի բնօրինակը ձեռք բերելու ուղղությամբ: Ընկերության ներկայացուցիչները միջնորդեցին ժամանակ տրամադրել Համաձայնագրի բնօրինակը Հանձնաժողովին ներկայացնելու համար: Նշված միջնորդությունն ընկերության կողմից կատարվել է նաև 27.02.2017թ. գրությամբ:

Ելնելով վերոգրյալից՝ ՀՀ ԿԱ ՊԵԿ նախագահի կողմից 22.02.2017թ. կայացվել է N 7 որոշումը, համաձայն որի՝ ընկերության կողմից բերված գանգատի քննության և դրա վերաբերյալ որոշում կայացվելու ժամկետը երկարաձգվել է 15 օրով (հիմք՝ «Հարկային ծառայության մասին» ՀՀ օրենքի 43¹-րդ հոդվածի դրույթները): Սակայն մինչև գանգատի վերաբերյալ որոշում կայացվելու ժամկետի ավարտը Համաձայնագրի բնօրինակը Հանձնաժողովին չի ներկայացվել:

«Վարչարարության հիմունքների և վարչական վարույթի մասին» ՀՀ օրենքի 43-րդ հոդվածի 1-ին մասի համաձայն՝ անձի և վարչական մարմնի փոխհարաբերություններում ապացուցման պարտականությունը կրում է՝

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

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

- 2-րդ մասի համաձայն՝ եթե նույն հոդվածի 1-ին մասի «ա» կետով նախատեսված դեպքում վարչական մարմնի կողմից քննարկվող փաստական

հանգամանքների վերաբերյալ տվյալներին (տեղեկություններին) անձը կարող է իրազեկ դառնալ բացառապես տվյալ վարչական մարմնի միջոցով, ապա ապացուցման պարտականությունը դրվում է այդ վարչական մարմնի վրա:

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

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

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

2. Ակտի 4-րդ կետով մասնավորապես արձանագրվել է, որ ՀՀ ԿԱ ՊԵԿ համակարգչային բազայում ընկերությանը վերաբերվող ՀԴՄ ֆիսկալային կտրոններում առկա տվյալների վերլուծությամբ պարզվեց, որ ընկերությունը վաճառել է ապրանքներ նաև սովորաբար կիրառվող գներից էականորեն ցածր գներով: Խախտվել է «Ավելացված արժեքի հարկի մասին» ՀՀ օրենքի 6-րդ հոդվածի 3-րդ կետի դրույթը: Համաձայն նույն օրենքի 8-րդ հոդվածի 6-րդ կետի՝ ԱԱՀ-ով հարկվող տվյալ գործարքների (հարկման բազան) որոշվում է հետևյալ կարգով՝ երբ դրանց դիմաց տվյալ գործարքների (գործառնությունների) համար սովորականի համեմատ կիրառվում են գործարքի իրական արժեքից 20 և ավելի տոկոսով ցածր գներ (մասնակի հատուցում), հարկման օբյեկտ է համարվում այդպիսի գործարքների համար համեմատելի հանգամանքներում որպես հարկվող շրջանառություն ընդունվող սույն օրենքին համապատասխան որոշվող մեծության 80 տոկոսը կազմող մեծությունը: Սույն կետի դրույթները չեն կիրառվում, եթե

հրապարակային պայմանագրի համաձայն, ապրանքներ մատակարարող կամ ծառայություններ մատուցող անձը հրապարակային պայմանագրով առևտրային զեղչերի կիրառման օրվան նախորդող առնվազն երկու աշխատանքային օր առաջ հարկային մարմին է ներկայացրել վերադաս հարկային մարմնի կողմից սահմանված ձևի հայտարարություն՝ առևտրային զեղչերի վերաբերյալ:

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

«Ավելացված արժեքի հարկի մասին» ՀՀ օրենքի 8-րդ հոդվածով սահմանված է ԱԱՀ-ով հարկվող շրջանառության որոշման կարգը, մասնավորապես 6-րդ մասի համաձայն՝ ապրանքների անհատույց մատակարարման, ծառայությունների անհատույց մատուցման, ինչպես նաև այն դեպքում, երբ դրանց դիմաց տվյալ գործարքների (գործառնությունների) համար սովորականի համեմատ կիրառվում են գործարքի իրական արժեքից 20 և ավելի տոկոսով ցածր գներ (մասնակի հատուցում), հարկման օբյեկտ է համարվում այդպիսի կամ նույնանման գործարքների համեմատելի հանգամանքներում որպես շրջանառություն ընդունվող՝ սույն օրենքին համապատասխան որոշվող մեծության (գործարքի արժեքի, վճարի վարձարրության, 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 մեծանան (գործարքի իրական արժեքի) 80 տոկոսը կազմող մեծությունը:

Նույն կետի դրույթները չեն կիրառվում, եթե հրապարակային պայմանագրի համաձայն, ապրանքներ մատակարարող կամ ծառայություններ մատուցող անձը հրապարակային պայմանագրով առևտրային զեղչերի կիրառման օրվան նախորդող առնվազն երկու աշխատանքային օր առաջ հարկային մարմին է ներկայացրել վերադաս հարկային մարմնի կողմից սահմանված ձևի հայտարարություն՝ առևտրային զեղչ կիրառելու մասին:

Օրենքի 6-րդ հոդվածի վերջին պարբերության համաձայն՝ նույն օրենքի դրույթների կիրառման առումով գործարք է դիտվում որոշակի մեկ տեսակի

ապրանքի օտարումը կամ մեկ տեսակի ծառայության մատուցումը՝ այն քանակով կամ ծավալով, որն իրականացվում է մեկ առաքմամբ կամ գնորդին մեկանգամյա հանձնումով (գնորդի կողմից ընդունմամբ): Ընդ որում՝ որպես մեկ առաքմամբ մատակարարված ապրանքի քանակ կամ մեկ հանձնումով ծառայության մատուցման ծավալ ընդունվում է հաշվարկային փաստաթղթում, իսկ դրա բացակայության դեպքում՝ վճարային փաստաթղթում, ընդունման-հանձնման կամ կատարողական ակտում կամ այլ փաստաթղթում արձանագրված քանակությունը (ծավալը):

«Քաղաքացիական օրենսգրքի 442-րդ հոդվածի համաձայն՝

- հրապարակային է համարվում առևտրային կազմակերպության կնքած և ապրանքներ վաճառելու, աշխատանքներ կատարելու կամ ծառայություններ մատուցելու նրա պարտականությունները սահմանող պայմանագիրը, որոնք այդ կազմակերպությունն իր գործունեության բնույթով պետք է իրականացնի յուրաքանչյուրի նկատմամբ, ով կրիմի իրեն (մանրածախ առևտուր, ընդհանուր օգտագործման տրանսպորտով փոխադրումներ, կապի ծառայություններ, էներգամատակարարում, բժշկական, հյուրանոցային սպասարկում և այլն):

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

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

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

գներ՝ առանց հարկային մարմին օրենքով սահմանված ժամկետում առևտրային զեղչեր կիրառելու վերաբերյալ հայտարարություն ներկայացնելու, պետք է կիրառվեն օրենքի 8-րդ հոդվածի 6-րդ մասի առաջին պարբերության դրույթները:

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

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

Նշված տվյալների ուսումնասիրության արդյունքում ստուգումն իրականացնող պաշտոնատար անձինք եկել են եզրակացության, որ 2015թ. ապրիլ ամսից մինչև 2016թ. մարտ ամիսն ընկած ժամանակահատվածում ընկերության կողմից վաճառվել են ապրանքներ սովորաբար կիրառվող գներից էականորեն ցածր գներով, մասնավորապես՝ նշված ժամանակահատվածում գործարքների համար սովորականի համեմատ կիրառվել են գործարքի իրական արժեքից 20 և ավելի տոկոսով ցածր գներ: Հարկ է նշել մի քանի օրինակ՝ ընկերության ՀԴՄ-ի միջոցով արտացոլված տվյալների համաձայն 514133-605-00 LINEPCKT ծածկագրի ներքո գրանցված ապրանքի իրացման գինը եղել է 47.900 դրամ, սակայն այն

01.08.2015թ. վաճառվել է 30.656 դրամով (ՀԴՄ կտրոն N38918), 516327-196-04 MERINOSLU ծածկագրի ներքո գրանցված ապրանքի իրացման գինը եղել է 39.900 դրամ, սակայն այն 28.12.2015թ. վաճառվել է 19.950 դրամով (ՀԴՄ կտրոն N48439), 534795-402-01 CRUFVST ծածկագրի ներքո գրանցված ապրանքի իրացման գինը եղել է 54.900 դրամ, սակայն այն 08.01.2016թ. վաճառվել է 27.450 դրամով (ՀԴՄ կտրոն N49822):

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

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

3.8. 2017 թվականի մայիսի 18-ին Բողոք բերած անձը Հանձնաժողովին ներկայացրել է բողոքի լրացում, որով հայտնել է. «Որոշումը բողոքաբեր ընկերությունը ստացել է 11.03.2017 թվականին, ինչը հավաստվում է կից ներկայացված փոստային ծրարի կնիքով: Այն տեսչական մարմինների միասնական բողոքարկման հանձնաժողով բողոքարկելու նպատակով փոստային ծառայությանն է հանձնվել 10.05.2017 թ-ին, ինչն էլ հավաստվում է փոստային անդորրագրի պատճենով»: Բողոքի լրացմանը կից ներկայացվել է ՀՀ ԿԱ ՊԵԿ-ի կողմից ելքագրված փոստային ծրար, որի վրա առկա են կնիքներ՝ թվագրված 10.03.2017թ. և 11.03.2017թ.: Համաձայն բողոքի լրացմանը կից ներկայացված անդորրագրի՝ RG000263024AM կոդը կրող ծրարը հասցեագրվել է ք. Երևան, Կառավարական

տուն 1 հասցեով՝ ՀՀ տեսչական մարմինների միասնական բողոքարկման հանձնաժողովին՝ սույն թվականի մայիսի 10-ին:

4. Պատճառաբանություններ և եզրահանգումներ.

Բողոքի և դրա քննարկման համար էական նշանակություն ունեցող փաստական հանգամանքների ուսումնասիրության արդյունքում Հանձնաժողովը գտնում է, որ **բողոքն ամբողջությամբ ենթակա է մերժման՝** հետևյալ հիմնավորմամբ.

Հանձնաժողովը գտնում է, որ սույն բողոքի քննության համար էական է հետևյալ հարցադրումներին անդրադառնալը՝

1) Գանգատարկման հանձնաժողովի կողմից իրականացվել է արդյոք շահութահարկի գծով արձանագրված խախտման առկայությունը կամ բացակայությունը հավաստող ապացույցների և փաստական հանգամանքների բազմակողմանի, օբյեկտիվ և լրիվ քննություն՝ ուղղված նաև վարույթի մասնակցի օգտին առկա հանգամանքների բացահայտմանը, թե՛ ոչ:

2) արդյո՞ք ճիշտ են մեկնաբանվել և կիրառվել «Ավելացված արժեքի հարկի մասին» ՀՀ օրենքի 6-րդ հոդվածի 3-րդ կետի և 8-րդ հոդվածի 6-րդ մասի դրույթները՝ կապված Ստուգման ակտի 4-րդ կետով Ընկերության կողմից որպես խախտում արձանագրված արարքի վերաբերյալ, ինչպես նաև հարկային մարմինն ունեցել է արդյոք բավարար փաստական հիմքեր՝ նշված դրույթների կիրառման համար:

Առաջին հարցադրման առնչությամբ Հանձնաժողովը գտնում է, որ Գանգատարկման հանձնաժողովի կողմից իրականացվել է գործի փաստական հանգամանքների բազմակողմանի, օբյեկտիվ և լրիվ քննություն, որի շրջանակներում արտահայտված դիրքորոշումը՝ խախտման փաստի առկայության մասին հիմնավորված է՝ հետևյալ պատճառաբանությամբ.

Քննարկվող գործի փաստական հանգամանքներից հետևում է, որ Ընկերության և «ԱԼ ՎԱՀԻԴԱ ԻՔՈՒՓՄԵՆՏ ՋԵՆԵՐԱԼ ԹՐԵՅԴԻՆԳ» ազատ գոտու ընկերության (այսուհետ՝ նաև Կոնտրագենտի) միջև 01.10.2012թ. կնքվել է

ապրանքների մատակարարման պայմանագիր, որպիսի փաստական հանգամանքը չի վիճարկվում թե՛ վարչական մարմնի, թե՛ Բողոք բերած անձի կողմից:

Հարկային մարմինը Ստուգման ակտում արձանագրել է, որ Ընկերությունը վերոհիշյալ պայմանագրով սահմանված ժամկետներում չի կատարել Կոնտրազենտի նկատմամբ իր վճարման պարտավորությունները (կրեդիտորական պարտք), որոնք **ՀՀ կառավարության 19.12.2002թ. թիվ 2052-Ն որոշման թիվ 1 հավելվածի 21-րդ և 22-րդ կետերի ուժով** կետանցված դառնալու 366-րդ օրվանից պետք է համարվեին անհուսալի և կազմակերպության հաշվետու տարվա հարկվող շահույթը (վնասը) որոշելիս՝ հաշվարկվեին որպես եկամուտ:

Ի հերքումն նշված փաստական հանգամանքի՝ Բողոք բերած անձի կողմից Գանգատարկման հանձնաժողովին ներկայացվել են մի շարք փաստաթղթեր, այն է՝ Ընկերության և Կոնտրազենտի միջև 2013թ. հունիսի 12-ին կնքված համաձայնագրի պատճենը, որով Կոնտրազենտի նկատմամբ Ընկերության ունեցած բոլոր պարտավորությունների մարման ժամկետը երկարաձգվել է մինչև 2017թ. մայիսի 31-ը, նշված համաձայնագրի հայերեն թարգմանության բնօրինակը՝ առանց նոտարի կողմից վավերացման, ինչպես նաև ի պատասխան Համաձայնագրի բնօրինակը տրամադրելու Ընկերության խնդրանքի՝ Կոնտրազենտի կողմից տրամադրված պատասխան գրությունը և Համաձայնագրի պատճենը, որով Կոնտրազենտի կողմից հավաստվել է իրենց միջև Համաձայնագրի կնքված լինելու հանգամանքը:

Նշված փաստաթղթերի ուսումնասիրության արդյունքում Գանգատարկման հանձնաժողովը կիրառելի համարելով «Վարչարության հիմունքների և վարչական վարույթի մասին» ՀՀ օրենքի 43-րդ հոդվածի կարգավորումներն առ այն, որ անձի և վարչական մարմնի փոխհարաբերություններում ապացուցման պարտականությունը կրում է անձը՝ նրա համար բարենպաստ փաստական հանգամանքների առկայության դեպքում, որպիսին սույն գործով հանդիսանում է, ըստ Գանգատարկման հանձնաժողովի, Համաձայնագրի առկայությունը, բնօրինակը ներկայացված չլինելու հիմքով բողոքը գնահատել է որպես չհիմնավորված:

Հանձնաժողովը՝ հիմք ընդունելով **ՀՀ կառավարության 19.12.2002թ. թիվ 2052-Ն որոշման թիվ 1 հավելվածի 4-րդ կետի** պահանջը, համաձայն որի՝ այն դեպքում, երբ դեբիտորական կամ կրեդիտորական պարտքի մարման ժամկետը փոխադարձ համաձայնությամբ երկարաձգվում է, դեբիտորական կամ

կրեդիտորական պարտքը համարվում է կետանցված՝ նոր ժամկետում չմարվելու դեպքում, գտնում է, որ Գանգատարկման հանձնաժողովը ճիշտ է որոշել սույն գործի լուծման համար էական հանդիսացող ապացուցման ենթակա առարկան, այն է՝ Ընկերության և Կոնտրագենտի միջև պարտավորության կատարման ժամկետի երկարաձգման վերաբերյալ համաձայնության առկայությունը, ինչպես նաև ապացուցման բեռի բաշխումը՝ պայմանագրի կողմերի միջև պարտավորությունների կատարման ժամկետի երկարաձգման վերաբերյալ համաձայնության առկայությունը դիտարկելով որպես Ընկերության համար բարենպաստ փաստական հանգամանք, որի ապացուցումը՝ «Վարչարության հիմունքների և վարչական վարույթի մասին» ՀՀ օրենքի 43-րդ հոդվածի 1-ին մասի «ա» կետի համաձայն, պետք է իրականացվեր Ընկերության կողմից:

Ավելին, Գանգատարկման հանձնաժողովը հնարավորություն է ընձեռել ներկայացնելու Համաձայնագրի բնօրինակը, որի առնչությամբ վարչական վարույթի ժամկետը երկարաձգվել է, սակայն Համաձայնագրի բնօրինակը չի ներկայացվել:

Նշված դեպքում, Գանգատարկման հանձնաժողովն իրավացիորեն կիրառելի է համարել «Հայաստանի Հանրապետությունում ստուգումների կազմակերպման և անցկացման մասին» ՀՀ օրենքի 10-րդ հոդվածի 1-ին պարբերության «բ» կետի պահանջը, համաձայն որի՝ տնտեսավարող սուբյեկտի պաշտոնատար անձինք պարտավոր են՝

բ) ստուգումն իրականացնող պաշտոնատար անձի պահանջով ներկայացնել պահանջվող **փաստաթղթերը**, տվյալները, տրամադրել **դրանց լուսապատճենները** (լուսապատճենահանման ծախսերը կատարվում են ստուգումն իրականացնող մարմնի կողմից), կրկնօրինակները և այլ տեղեկություններ:

Բողոք բերած անձի այն փաստարկը, համաձայն որի՝ ՀՀ կառավարության 19.12.2002թ. թիվ 2052-Ն որոշման թիվ 1 հավելվածի 4-րդ կետով սահմանված է կողմերի միջև համաձայնության առկայության պահանջ, որը չի ենթադրում դրա գոյությունը միայն բնօրինակ՝ մեկ միասնական փաստաթղթի առկայության դեպքում, Հանձնաժողովը գտնում է անհիմն՝ հետևյալ պատճառաբանությամբ.

ՀՀ քաղաքացիական օրենսգրքի 289-րդ հոդվածի համաձայն, գործարքները քաղաքացիների և իրավաբանական անձանց այն գործողություններն

են, որոնք ուղղված են քաղաքացիական իրավունքներ և պարտականություններ սահմանելուն, փոփոխելուն կամ դրանց դադարելուն:

ՀՀ քաղաքացիական օրենսգրքի 290-րդ հոդվածի 1-ին մասի համաձայն, գործարքները կարող են լինել երկկողմ կամ բազմակողմ (պայմանագիր), ինչպես նաև՝ միակողմ:

ՀՀ քաղաքացիական օրենսգրքի 294-րդ հոդվածի 1-ին մասի համաձայն, գործարքները կնքվում են բանավոր կամ գրավոր (հասարակ կամ նոտարական) ձևով:

ՀՀ քաղաքացիական օրենսգրքի 296-րդ հոդվածի 1-ին մասի համաձայն, գրավոր գործարքը պետք է կնքվի փաստաթուղթ կազմելու միջոցով, որն արտահայտում է գործարքի բովանդակությունը և ստորագրված է գործարք կնքող անձի կամ անձանց կամ նրանց կողմից պատշաճ ձևով լիազորված անձանց կողմից:

ՀՀ քաղաքացիական օրենսգրքի 436-րդ հոդվածի 1-ին մասի համաձայն, պայմանագիր է համարվում երկու կամ մի քանի անձանց համաձայնությունը, որն ուղղված է քաղաքացիական իրավունքներ և պարտականություններ սահմանելուն, փոփոխելուն կամ դադարելուն:

ՀՀ քաղաքացիական օրենսգրքի 466-րդ հոդվածի 1-ին մասի համաձայն, պայմանագրի փոփոխումը և լուծումը հնարավոր է կողմերի համաձայնությամբ, եթե այլ բան նախատեսված չէ օրենքով կամ պայմանագրով:

ՀՀ քաղաքացիական օրենսգրքի 468-րդ հոդվածի 1-ին մասի համաձայն, պայմանագրի փոփոխման կամ լուծման համաձայնությունը կնքվում է այն ձևով, ինչով պայմանագիրը, եթե այլ բան չի բխում օրենքից, այլ իրավական ակտերից, պայմանագրից կամ գործարար շրջանառության սովորույթներից:

Նշված իրավակարգավորումներից հետևում է, որ ՀՀ կառավարության 19.12.2002թ. թիվ 2052-Ն որոշման թիվ 1 հավելվածի 4-րդ կետով սահմանված ժամկետի երկարաձգման համաձայնությունը պայմանագրում փոփոխություն կատարելու մասին համաձայնություն է, որն իր հերթին գործարք է՝ ուղղված քաղաքացիական իրավունքների և պարտականությունները փոփոխմանը: Հաշվի առնելով այն փաստը, որ Ընկերության և Կոնտրագենտի միջև մատակարարման պայմանագիրը կնքվել է գրավոր ձևով, հետևաբար դրանում փոփոխությունների կատարման վերաբերյալ համաձայնությունը որպես գործարք և՛ս պետք է կնքված

լինի գրավոր ձևով, որպիսի հանգամանքը Համաձայնագրի՝ որպես բնօրինակ փաստաթղթի բացակայության դեպքում, ապացուցված չէ:

Ընդ որում, անդրադառնալով Բողոք բերած անձի կողմից Հանձնաժողովին ներկայացված 25.04.2017թ.-ին նոտարի կողմից վավերացված թարգմանությամբ Համաձայնագրին, Հանձնաժողովը գտնում է, որ այն չի կարող պատշաճ ապացույց ծառայել՝ հետևյալ հիմնավորմամբ.

«Նոտարիատի մասին» ՀՀ օրենքի 36-րդ հոդվածի 1-ին մասի 20-րդ կետի համաձայն, նոտարը վավերացնում է իր վստահած թարգմանչի ստորագրության իսկությունը:

Նույն օրենքի 68-րդ հոդվածի 2-րդ մասի համաձայն, նոտարը, վավերացնելով թարգմանության իսկությունը կամ թարգմանչի ստորագրության իսկությունը, չի հավաստում կամ հաստատում փաստաթղթում շարադրված փաստերը, **այլ սուկ հաստատում է, որ փաստաթղթի թարգմանության բովանդակությունը համապատասխանում է նրա բնօրինակի բովանդակությանը:**

Հաշվի առնելով այն փաստը, որ նոտարի կողմից թարգմանչի ստորագրության իսկության վավերացումը կատարվել է ոչ թե Համաձայնագրի բնօրինակից, այլ Կոնտրագենտի կողմից տրված բնօրինակ գրությանը կից ներկայացված Համաձայնագրի պատճենից, այն չի կարող հավաստել թարգմանության բովանդակության համապատասխանությունը՝ բնօրինակի բովանդակությանը:

Վերոգրյալի արդյունքում Հանձնաժողովը գտնում է, որ շահութահարկի մասով առկա չէ Գանգատարկման հանձնաժողովի որոշումն անվավեր ճանաչելու՝ «Վարչարարության հիմունքների և վարչական վարույթի մասին» ՀՀ օրենքի 63-րդ հոդվածի 1-ին մասով սահմանված իրավական հիմք:

2) Երկրորդ հարցադրման առնչությամբ Հանձնաժողովը գտնում է, որ Բողոք բերած անձի փաստարկները՝ Ստուգման ակտի 4-րդ կետով արձանագրված խախտման վերաբերյալ, անհիմն են և ենթակա են մերժման՝ հետևյալ հիմնավորմամբ.

Հանձնաժողովը որպես սույն գործի լուծման համար ելակետային հանգամանք է դիտարկում այն փաստը, որ Բողոք բերած անձի կողմից չի վիճարկվում Ստուգման ակտով արձանագրված այն փաստը, որ Ընկերության կողմից Ստուգման ակտում

սահմանված ժամանակահատվածում ապրանքների իրացումը կատարվել է **դրան նախորդող ժամանակահատվածի համեմատ** էականորեն ցածր գնով, որը հարկային մարմնի կողմից համապատասխանաբար բնորոշվել է որպես «սովորաբար կիրառվող գներից էականորեն ցածր գին»:

Նշվածի առնչությամբ Հանձնաժողովը գտնում է, որ ապացուցման ենթակա է հանդիսանում ոչ թե գների փոփոխման հանգամանքը որպես այդպիսին, այլ նշված փոփոխության իրավական բնորոշումը՝ հարկային օրենսդրության կարգավորումների շրջանակներում:

Մասնավորապես, **«Ավելացված արժեքի հարկի մասին» ՀՀ օրենքի 6-րդ հոդված 3-րդ կետի** համաձայն, ԱԱՀ-ով հարկվող գործարքներ (գործառնություններ) են համարվում անհատույց (մասնակի հատուցմամբ) սպառումը՝ սույն օրենքով սահմանված կարգով ԱԱՀ վճարող անձանց կողմից ապրանքների անհատույց հատկացում կամ ծառայությունների անհատույց մատուցում տվյալ անձանց կամ այլ անձանց կամ նրանց ապրանքների մատակարարում և ծառայությունների մատուցում՝ **տվյալ գործարքների (գործառնությունների) համար սովորաբար կիրառվող գներից էականորեն ցածր գներով**, բացառությամբ օրենքով կամ օրենքով նախատեսված դեպքերում իրավական այլ ակտով սահմանված դեպքերի:

Նույն հոդվածի համաձայն, **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):

Օրենքի 8-րդ հոդվածի 6-րդ կետի համաձայն, **ապրանքների անհատույց մատակարարման**, ծառայությունների անհատույց մատուցման, ինչպես նաև այն դեպքում, երբ դրանց դիմաց **տվյալ գործարքների (գործառնությունների) համար սովորականի համեմատ** կիրառվում են գործարքի իրական արժեքից 20 և ավելի տոկոսով ցածր գներ (մասնակի հատուցում), հարկման օբյեկտ է համարվում

այդպիսի կամ նույնանման գործարքների համար համեմատելի հանգամանքներում որպես հարկվող շրջանառություն ընդունվող՝ սույն օրենքին համապատասխան որոշվող մեծության (գործարքի արժեքի, վճարի վարձատրության, պարգևի կամ այլ դրամական հատուցման մեծության), իսկ դրա բացակայության դեպքում՝ համանման պայմաններում գործող այլ հարկ վճարողի կողմից համեմատելի հանգամանքներում նույնանման գործարքների համար սովորաբար որպես հարկման օբյեկտ ընդունվող մեծության (գործարքի իրական արժեքի) 80 տոկոսը կազմող մեծությունը:

Սույն կետի դրույթները չեն կիրառվում, եթե հրապարակային պայմանագրի համաձայն, ապրանքներ մատակարարող կամ ծառայություններ մատուցող անձը հրապարակային պայմանագրով առևտրային զեղչերի կիրառման օրվան նախորդող առնվազն երկու աշխատանքային օր առաջ հարկային մարմին է ներկայացրել վերադաս հարկային մարմնի կողմից սահմանված ձևի հայտարարություն՝ առևտրային զեղչեր կիրառելու վերաբերյալ:

Օրենքի վերոհիշյալ կարգավորումներից հետևում է, որ մեկ տեսակի ապրանքի օտարումը համարվում է գործարք, որը համապատասխանաբար ունի տվյալ գործարքի համար սովորաբար կիրառելի գին, որն իր հերթին կարող է ձևավորվել նույն տնտեսավարողների կողմից հայտարարված և իրականացվող գործարքների արդյունքում:

Այսինքն, սույն գործի շրջանակերում Գանգատարկման հանձնաժողովի կողմից ներկայացված փաստաթղթերում առկա է «Հարկատու 3» տեղեկատվական բազայից ստացված տվյալներ, որոնք ձևավորվել են տնտեսավարողի կողմից կիրառվող ՀԴՄ-ներից ստացված տեղեկությունների արդյունքում և որոնցով վարչական մարմինը հնարավորություն է ունեցել պարզելու Ընկերության կողմից մատակարարվող մեկ միավոր ապրանքի գինը՝ ըստ ապրանքի կոդերի: Նշվածից հետևում է, որ հարկային մարմինն ունեցել է համապատասխան տեղեկատվություն, որը կարող էր հիմք ծառայել Ընկերության կողմից մատակարարվող ապրանքների համար ձևավորված սովորաբար կիրառելի գնի որոշման համար, որպիսի պարագայում Բողոք բերած անձի փաստարկը՝ նշված հասկացության անորոշ լինելու վերաբերյալ, հիմնավոր չէ:

Անդրադառնալով Օրենքի 8-րդ հոդվածի 6-րդ կետով սահմանված «սովորականի համեմատ կիրառվում են գործարքի իրական արժեքից 20 և ավելի տոկոսով ցածր գներ» արտահայտությանը և դրա շրջանակներում, ըստ Բողոք բերած անձի, «իրական արժեք» հասկացության բացահայտված չլինելուն, Հանձնաժողովը գտնում է, որ այն և՛ս անհիմն է, քանի որ նշված հասկացությունը ենթակա է մեկնաբանման Օրենքի 6-րդ հոդվածի 3-րդ կետով սահմանված «սովորաբար կիրառելի գին» հասկացության շրջանակներում, այսինքն՝ գործարքի իրական արժեքը սովորաբար կիրառելի գինն է, որը ինչպես արդեն նշվեց, կարող է որոշվել հենց տնտեսավարողի կողմից տրամադրվող տեղեկատվության հիման վրա: Նշվածի շրջանակներում Բողոք բերած անձի կողմից հիշատակված **«Հաշվապահական հաշվառման թիվ 18 ստանդարտում** առկա «իրական արժեք» հասկացությունը, համաձայն որի՝ իրական արժեք՝ այն գումարն է, որով ակտիվը կարող է փոխանակվել կամ պարտավորությունը մարվել՝ իրազեկ, պատրաստակամ և անկախ կողմերի միջև «պարզած ձեռքի հեռավորության» առևտրական գործարքի ընթացքում, որևէ կերպ չի հակասում վերը ներկայացված դիրքորոշմանը:

Ընդ որում, հարկ է նշել, որ Օրենքը որպես բարենպաստ կարգավորում տնտեսավարող սուբյեկտի համար սահմանել է գների մինչև 20 տոկոսի տատանման հնարավորություն և հայեցողություն, որի շրջանակներում որպես փաստական տվյալներ հիմք են ընդունվում տնտեսավարողի կողմից փաստացի իրականացված գործարքի գինը, սակայն դրանից ավել տատանման դեպքում սահմանում է հաշվարկային մեծություն, այն է՝ **այդպիսի կամ նույնանման գործարքների համար համեմատելի հանգամանքներում որպես հարկվող շրջանառություն ընդունվող՝ 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:**

Հարկ է նշել, որ նույնիսկ 20 և ավելի տոկոս գնի տատանման պարագայում հրապարակային պայմանագրի համաձայն ապրանքներ մատակարարող կամ

ծառայություններ մատուցող տնտեսավարողի համար բարենպաստ կարգավորում է սահմանվել՝ Օրենքի 8-րդ հոդվածի 6-րդ կետի 2-րդ պարբերությամբ վերջինիս հնարավորություն ընձեռելով հրապարակային պայմանագրով առևտրային զեղչերի կիրառման օրվան նախորդող առնվազն երկու աշխատանքային օր առաջ հարկային մարմին ներկայացնել վերադաս հարկային մարմնի կողմից սահմանված ձևի հայտարարություն՝ առևտրային զեղչեր կիրառելու վերաբերյալ, որպիսի պարագայում որպես ԱԱՀ-ի կիրառման հաշվարկային մեծություն է գնահատվում տնտեսավարող սուբյեկտի կողմից կնքված գործարքի փաստացի գինը:

Օրենքի նշված տրամաբանությունը պայմանավորված է սպառողների շահերի անմիջական պաշտպանությամբ՝ հաշվի առնելով հրապարակային պայմանագրով իրականացվող գործունեության առանձնահատկությունները: Մասնավորապես, ՀՀ քաղաքացիական օրենսգրքի 442-րդ հոդվածի 1-3-րդ մասերի համաձայն. «Հրապարակային է համարվում առևտրային կազմակերպության կնքած և ապրանքներ վաճառելու, աշխատանքներ կատարելու կամ ծառայություններ մատուցելու նրա պարտականությունները սահմանող պայմանագիրը, որոնք այդ կազմակերպությունն իր գործունեության բնույթով պետք է իրականացնի յուրաքանչյուրի նկատմամբ, ով կդիմի իրեն (մանրածախ առևտուր, ընդհանուր օգտագործման տրանսպորտով փոխադրումներ, կապի ծառայություններ, էներգամատակարարում, բժշկական, հյուրանոցային սպասարկում և այլն):

2. Հրապարակային պայմանագիրը կնքելու դեպքում առևտրային կազմակերպությունն իրավունք չունի որևէ անձի նախապատվություն տալ այլ անձի հանդեպ:

3. Ապրանքների, աշխատանքների և ծառայությունների գինը, ինչպես նաև հրապարակային պայմանագրի այլ պայմանները բոլոր սպառողների համար սահմանվում են միանման»:

Նշվածից հետևում է, որ հրապարակային պայմանագրի էությունը սպառողների համար միատեսակ մոտեցում ապահովելն է՝ ներառյալ գործարքի գնի տեսանկյունից, և տնտեսավարող սուբյեկտի կողմից կիրառվող զեղչի մասին հարկային մարմնին ներկայացվող տեղեկատվությունը նպատակ է հետապնդում ապահովել սպառողների նկատմամբ միատեսակ պայմանների սահմանման նկատմամբ վերահսկողությունը:

Անդրադառնալով «զեղչ» հասկացության անորոշ լինելու վերաբերյալ Բողոք բերած անձի դիրքորոշմանը, Հանձնաժողովը գտնում է այն անհիմն՝ հետևյալ պատճառաբանությամբ. Օրենքի 8-րդ հոդվածի 6-րդ կետի ձևակերպումից հետևում է, որ դրա 2-րդ պարբերությամբ սահմանված է բացառություն՝ նույն կետի 1-ին պարբերությամբ ամրագրված դրույթից, ինչը հստակ հիմնավորում է դրանցով կարգավորվող իրավահարաբերության նույնաբնույթ լինելը: Այսինքն, Օրենքի 8-րդ հոդվածի 6-րդ կետի ա՛ 1-ին, ա՛ 2-րդ պարբերություններով կարգավորվում է ԱԱՀ-ի հաշվարկային մեծության որոշման հարաբերությունը՝ կապված միևնույն հասկացության, այն է՝ գործարքի գնի և դրա նվազեցման հետ, որպիսի պարագայում «առևտրային զեղչ» հասկացությունը չի կարող մեկնաբանվել այլ կերպ, քան գնի նվազեցում, որը հայտարարվում է կապված՝ հրապարակային պայմանագրով իրականացվող գործունեության շրջանակներում: Այսինքն, նշվածից հստակ հետևում է, որ Օրենքի 8-րդ հոդվածի 6-րդ կետի համաձայն, ԱԱՀ-ի հաշվարկային մեծության վերանայումը մշտապես կապված է սովորականի համար առավել ցածր գների կիրառման հետ և նշված գործընթացն անվանվում է «առևտրային զեղչ» այն դեպքում, երբ խոսքը վերաբերում է հրապարակային պայմանագրով իրականացվող գործունեությանը:

Ինչ վերաբերում է Օրենքի 8-րդ հոդվածի 6-րդ կետում սահմանված **«այդպիսի կամ նույնանման գործարքների համար համեմատելի հանգամանքներում որպես հարկվող շրջանառություն ընդունվող՝ Օրենքին համապատասխան որոշվող մեծության** (գործարքի արժեքի, վճարի վարձատրության, պարգևի կամ այլ դրամական հատուցման մեծության)» արտահայտությանը և դրա վերաբերյալ Բողոք բերած անձի դիրքորոշմանը, համաձայն որի՝ Ընկերությունը զբաղվում է միջազգային ճանաչում ունեցող «GAP» բրենդի մանրածախ վաճառքով, ինչը նշանակում է, որ «այդպիսի կամ նույնանման գործարքներ» կարող են դիտվել հենց այդ բրենդին պատկանող ապրանքների հետ կապված գործարքները, Հանձնաժողովը գտնում է, որ այն ա՛ն անհիմն է, քանի որ հստակ նշվեց, որ Ընկերության նկատմամբ կիրառված ԱԱՀ-ի հաշվարկային մեծությունը սույն գործի շրջանակներում հիմնվել է անմիջապես իր՝ տնտեսավարողի կողմից հարկային մարմնին տրամադրված տեղեկատվության

վրա, որպիսի պարագայում գնահատվել են Ընկերության կողմից իրացվող բրենդին պատկանող ապրանքների հետ կապված գործարքները:

Նշվածի արդյունքում Հանձնաժողովը գտնում է, որ բացակայում են ԱԱՀ-ի մասով Գանգատարկման հանձնաժողովի որոշումն անվավեր ճանաչելու՝ «Վարչարարության հիմունքների և վարչական վարույթի մասին» ՀՀ օրենքի 63-րդ հոդվածի 1-ին մասով սահմանված հիմքերը:

Անդրադառնալով ՀՀ ԿԱ ՊԵԿ ստուգումների կազմակերպման և դիտարկման վարչության 30.12.2016թ. թիվ 1010826 ստուգման ակտը վերացնելու վերաբերյալ Բողոք բերած անձի պահանջին, Հանձնաժողովը գտնում է, որ այն ըստ էության ածանցյալ է Գանգատարկման հանձնաժողովի որոշումն անվավեր ճանաչելու պահանջից, որպիսի պարագայում Գանգատարկման հանձնաժողովի որոշումն անվավեր ճանաչելու պահանջի մերժումն ինքնըստինքյան հանգեցնում է նաև թիվ 1010826 ստուգման ակտը վերացնելու պահանջի մերժման:

Այնուամենայնիվ, վերոհիշյալ պահանջն ինքնուրույն դիտարկելու դեպքում Հանձնաժողովը գտնում է, որ այն ենթակա չէ քննության Հանձնաժողովի կողմից՝ հետևյալ հիմնավորմամբ. «Վարչարարության հիմունքների և վարչական վարույթի մասին» ՀՀ օրենքի (այսուհետ՝ Օրենք) 70-րդ հոդվածի 2-րդ մասի համաձայն, վարչական կարգով բողոք կարող է ներկայացվել վարչական ակտն ընդունած՝

ա. վարչական մարմնին.

բ. վարչական մարմնի վերադաս վարչական մարմնին:

Նույն հոդվածի 4-րդ մասի համաձայն, սույն հոդվածի 2-րդ մասի «բ» կետով նախատեսված՝ վարչական մարմնի որոշումները կարող են բողոքարկվել «Տեսչական մարմինների մասին» Հայաստանի Հանրապետության օրենքով նախատեսված բողոքարկման հանձնաժողով:

«Տեսչական մարմինների մասին» ՀՀ օրենքի 9-րդ հոդվածի 2-րդ մասի համաձայն, հարկային և մաքսային մարմինների կամ դրանց ծառայողների գործողությունների կամ անգործության վերաբերյալ համապատասխան վերադաս մարմնի որոշումները կարող են բողոքարկվել բողոքարկման հանձնաժողով:

Նշված հոդվածների վերլուծությունից հետևում է, որ Հանձնաժողովին կարող են բողոքարկվել հարկային և մաքսային մարմինների կամ դրանց ծառայողների գործողությունների կամ անգործության վերաբերյալ համապատասխան վերադաս

մարմնի որոշումները, որպիսի պարագայում սկզբնական վարչական ակտը որպես Հանձնաժողովին բողոքարկման ենթակա վարչական ակտ դիտարկվել չի կարող:

Վերոգրյալի արդյունքում՝ ղեկավարվելով «Վարչարարության հիմունքների և վարչական վարույթի մասին» ՀՀ օրենքի 76-րդ հոդվածի 4-րդ մասի, 1-ին մասի «բ» կետի պահանջներով՝

Ո Ր Ո Շ Ե Ց

1. «Գլոբալափարալ» ՓԲ ընկերության 12.05.2017թ. վարչական բողոքը՝ Գանգատարկման հանձնաժողովի 07.03.2017թ. թիվ 11/1 որոշումը վերացնելու վերաբերյալ, մերժել:

2. Սույն որոշումն ուժի մեջ է մտնում ակտի ընդունման մասին վարչական վարույթի մասնակցին իրազեկելուն հաջորդող օրվանից և կարող է բողոքարկվել դատական կարգով:

ՀԱՆՁՆԱԺՈՂՈՎԻ ՆԱԽԱԳԱՀ՝

ԿԱՐԵՆ ԿԱՐԱՊԵՏՅԱՆ