

ՀՀ ԿԱ պետական եկամուտների կոմիտե

Հարկային և մաքսային մարմինների գանգատարկման հանձնաժողով

Ո Ր Ո Շ ՈՒ Մ 3/7

18 ապրիլի 2016 թ.

Քննարկվեց «Հովմարիմիք» ՍՊԸ 14.03.2016թ-ի գանգատը ՀՀ ՖՆ Մաշտոցի ՀՏ 04.03.2016թ-ի թիվ 5013315 ակտի դեմ:

«Հովմարիմիք» ՍՊԸ գանգատում բերված փաստարկները.

ՀՀ ՖՆ Մաշտոցի ՀՏ կողմից 04.03.2016թ. կազմված թիվ 5013315 ակտը իրենից ներկայացնում է ոչ իրավաչափ վարչական ակտ և ենթակա է անվավեր ճանաչման հետևյալ հիմնավորումներով.

Գանգատում բերված են «Վարչարարության հիմունքների և վարչական վարույթի մասին» ՀՀ օրենքի 37-րդ հոդվածի, «ՀՀ-ում ստուգումների կազմակերպման և անցկացման մասին» ՀՀ օրենքի 8-րդ հոդվածի 1-ին կետի գ) ենթակետի դրույթները:

ՀՀ ԿԱ ՊԵԿ Մաշտոցի հարկային տեսչությունը ոչ միայն չի կատարել գործի փաստական հանգամանքների բազմակողմանի, լրիվ և օբյեկտիվ քննարկումը՝ չբացահայտելով գործի բոլոր, այդ թվում՝ վարույթի մասնակիցների օգտին առկա հանգամանքները, այլև, ընդհանրապես ուշադրության չի արժանացրել վերը հիշատակված վարչական ակտի առնչությամբ ներկայացված դիրքորոշումներին, փաստարկներին և ապացույցներին, ինչի հետևանքով Ընկերության վրա դրվել են լրացուցիչ հարկային պարտավորություններ և կազմվել է ոչ իրավաչափ վարչական ակտ:

Այսպես, Ակտով արձանագրված խախտումները ըստ ժամանակահատվածների, բաժանվում են երկու մասի՝ 2014թ. ընթացքում իրականացված գործունեության արդյունքներով շահութահարկի, ԱԱՀ-ի և շրջանառության հարկի գծով արձանագրված խախտումներ, ինչպես նաև 2015թ. գործունեության արդյունքներով ԱԱՀ-ի գծով արձանագրված խախտումներ:

Վերլուծելով վարչական մարմնի կողմից 2014թ. գործունեության արդյունքներով արձանագրված խախտումները, տեսնում ենք, որ այդ խախտումները հետևանք են այն հանգամանքին, որ 2014թ. ընթացքում Ընկերությունը պետք է հանդիսանար շրջանառության հարկ վճարող և ԱԱՀ վճարող չէր հանդիսանում:

Գանգատում բերված են «Վարչարարության հիմունքների և վարչական վարույթի մասին» ՀՀ օրենքի 5-րդ հոդվածի, 9-րդ հոդվածի 1-ին, 2-րդ մասերի դրույթները:

Տվյալ դեպքում, Ընկերությունը ՀՀ Կառավարության 11.03.2011թ. թիվ 1104-Ն որոշմամբ հաստատված կարգով 03.07.2014թ. հայտարարություն է ներկայացրել հարկային մարմին որպես ավելացված արժեքի հարկի վճարող հաշվառվելու և ավելացված արժեքի հարկ վճարողի հաշվառման համար կիրառելու մասին:

Վերը հիշատակված իրավանորմերի համալիր վերլուծությունը թույլ է տալիս հանգել այն հետևության, որ 03.07.2014թ. ներկայացված որպես ավելացված արժեքի հարկի վճարող հաշվառվելու և ավելացված արժեքի հարկ վճարողի հաշվառման համար կիրառելու մասին հայտարարությունը բովանդակային առումով ոչ միայն նույնական է ՀՀ ՊԵԿ նախագահի 11.02.2011թ. թիվ 51-Ն հրամանով հաստատված ավելացված արժեքի հաղու մճառող համարվելու վերաբերյալ:

արդեն իսկ իրենց մեջ ներառել են տնտեսվարող սուբյեկտին ավելացված արժեքի հարկ վճարող համարելու վերաբերյալ հայտարարության ներկայացումը, որպիսի պայմաններում վարչական մարմնի այն պնդումը, որ ընկերությունը 2014թ. 3-րդ և 4-րդ եռամսյակներում հանդիսացել է շրջանառության հարկ վճարող, չի բխում ոչ ՀՀ օրենսդրության պահանջներից և ոչ էլ փաստական հանգամանքներից:

Ավելորդ չէ նաև նշել, որ ՀՀ կառավարության կողմից 2014թ. դեկտեմբերի 25-ին ընդունված թիվ 1501-Ն որոշումը, որով վերացվեց վերը հիշատակված թիվ 1104-Ն որոշումը և այս երկու հայտարարությունները, ըստ էության միացվեցին իրար:

Վարչական մարմինը ուշադրության չի արժանացրել նաև այն հանգամանքը, որ դեռևս 27.11.2013թ. և 2014թ. փետրվարի 3-ին ՀՀ վարչապետի մոտ տեղի ունեցած փոքր և միջին ձեռնարկատիրության զարգացման խորհրդի նիստում տեղի ունեցած քննարկման ընթացքում վարչական մարմնին հանձնարարվել է, որ բոլոր այն դեպքերում, երբ տնտեսվարող սուբյեկտը իր տնտեսական գործունեությունը տեղափոխել է ընդհանուր հարկման դաշտ և ցուցաբերել բարեխիղճ հարկատուի վարքագիծ, չկիրառել օրենսդրորեն նախատեսված պատժամիջոցները:

Անդրադառնալով վարչական մարմնի կողմից 2015թ. համար ԱԱՀ-ի գծով Ակտով արձանագրված խախտումներին հարկ է նշել, որ ընդհանրապես պարզ չէ, թե այդ ինչ ավել հաշվանցումներ են կատարվել Ընկերության կողմից, քանի որ ստուգման ընթացքում նման հարց ընդհանրապես չի քննարկվել, իսկ Ակտի բովանդակությունից ոչինչ հասկանալի չէ, թե ինչ ավել գումարներ են հաշվանցվել: Խախտվել է ՀՀ-ում ստուգումների կազմակերպման և անցկացման մասին ՀՀ օրենքի 6-րդ հոդվածի 2-րդ մասի 9-րդ կետի պահանջները:

Ելնելով վերոգրյալից և ղեկավարվելով «Վարչարարության հիմունքների և վարչական վարույթի մասին» ՀՀ օրենքի 63-րդ հոդվածի դրույթներով ընկերությունը խնդրում է անվավեր ճանաչել ՀՀ ՖՆ Մաշտոցի ՀՏ 04.03.2016թ. թիվ 5013315 վարչական ակտը:

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 14.12.2015թ-ի թիվ 5013315 հանձնարարագրի համաձայն «Հովմարիմիք» ՍՊԸ-ում կատարվել է բյուջեի հետ փոխհարաբերությունների և հարկային մարմնի կողմից վերահսկվող ՀՀ օրենսդրության առանձին պահանջների կատարման ճշտության ստուգում: Արդյունքում կազմվել է ՀՀ ՖՆ Մաշտոցի ՀՏ 04.03.2016թ-ի թիվ 5013315 ակտը (այսուհետ նաև Ակտ), որով լրացուցիչ գանձման է առաջադրվել ընդամենը 14.594.144 դրամ:

Ակտի 4-րդ կետով, մասնավորապես արձանագրվել է, որ համաձայն «Շրջանառության հարկի մասին» ՀՀ օրենքի 4-րդ հոդվածի 1-ին և 2-րդ կետերի (մինչև 01.01.2015թ. խմբագրությամբ) ընկերությունը, հանդիսանալով շրջանառության հարկ վճարող, «ԱԱՀ-ի մասին» ՀՀ օրենքի 19-րդ հոդվածի համաձայն չէր կարող հարկային հաշիվ դուրս գրել: «ԱԱՀ-ի մասին» ՀՀ օրենքի 29-րդ հոդվածի համաձայն նույն օրենքի 19-րդ հոդվածի պահանջները խախտելու և հարկային հաշիվ դուրս գրելու դեպքում անձինք պատուարեն են հարկային հաշիվի հարկերի վճարումը:

գումարը սահմանված ընդհանուր կարգով վճարել բյուջե: Ուստի ընկերության կողմից դուրս գրված հարկային հաշիվներում առանձնացված ԱԱՀ-ի գումարները, ենթակա են վճարման բյուջե:

«ԱԱՀ-ի մասին» ՀՀ օրենքի 26-րդ հոդվածի 1-ին կետի համաձայն նույն օրենքի 23-րդ հոդվածում նշված դեպքերում մատակարարների հարկային հաշիվներում առանձնացված ԱԱՀ-ի գումարները հաշվանցման ենթակա չեն ԱԱՀ վճարող չհամարվող անձանց կողմից: Արդյունքում ընկերությունը «ԱԱՀ-ի մասին» ՀՀ օրենքի 29-րդ հոդվածով սահմանված բյուջե վճարման ենթակա գումարը պակաս է հաշվարկել 4.927.560 դրամ:

Ընկերությունը 2015թ-ի ընթացքում համարվել է ԱԱՀ վճարող, սակայն խախտելով «ԱԱՀ-ի մասին» ՀՀ օրենքի 20-րդ և 43.1 հոդվածների պահանջները 2015թ-ի 1-3-րդ եռամսյակների ԱԱՀ-ի հաշվարկներով ավել է հաշվանցել, համապատասխանաբար՝ 13.065 դրամ, 1.246.295 դրամ և 48.691 դրամ:

Ըստ ակտի 4-րդ կետի, եթե նույնիսկ ընկերությունը 2014թ-ի 2-րդ կիսամյակում համարվեր ԱԱՀ վճարող, ապա այդ պայմաններում 2014թ-ի 3-րդ եռամսյակի ԱԱՀ-ի հաշվարկով ավել է հաշվանցվել 6.170.494 դրամ (ԱԱՀ-ի հաշվարկի 16.2Ա վանդակ):

Ընդամենը ԱԱՀ-ի գծով գանձման է առաջադրվել ընդամենը 10.621.088 դրամ:

Հարկ է նշել նաև, որ 2014թ-ի 3-րդ և 4-րդ եռամսյակներում ընկերությանը շրջանառության հարկ վճարող դիտարկելու արդյունքում Ակտի 23-րդ կետով լրացուցիչ պարտավորություններ են առաջադրվել նաև շրջանառության հարկի գծով՝ ընդհանուր գումարով 3.973.056 դրամի չափով:

Վերոգրյալի կապակցությամբ հարկ է նշել հետևյալը.

1. Խնդրո առարկա հարցի վերաբերյալ Հանձնաժողովն բազմիցս արտահայտել է իր դիրքորոշումը, որը կայանում է հետևյալում:

Քննարկվող դեպքում անհրաժեշտ է հաշվի առնել այն հանգամանքը, որ ՀՀ վարչապետի մոտ 27.11.2013 թ-ին կայացած քննարկման արդյունքում կազմված թիվ 23.6/[177920]-13 արձանագրության 2-րդ կետի 2-րդ ենթակետով հանձնարարվել է բոլոր այն դեպքերում, երբ տնտեսավարող սուբյեկտն իր տնտեսական գործունեությունը տեղափոխել է ընդհանուր հարկման դաշտ և ցուցաբերել բարեխիղճ հարկատուի վարքագիծ (ժամանակին կատարել է իր հարկային պարտավորությունները)՝ չկիրառել օրենսդրորեն նախատեսված (ընթացակարգերի խախտմամբ ԱԱՀ վճարող համարվելու համար) պատժամիջոցները:

Հիմք ընդունելով ՀՀ վարչապետի մոտ 27.11.2013 թ-ին կայացած քննարկման N23.6/[177920]-13 արձանագրության 2-րդ կետի 2-րդ ենթակետով տրված հանձնարարականը, ինչպես նաև հաշվի առնելով այն հանգամանքը, որ «Հովմարիմիք» ՍՊԸ-ն, ըստ էության, ցուցաբերել է բարեխիղճ հարկատուի վարքագիծ և պարտավորվել է հնարավորինս սեղմ ժամկետում կատարել հարկային պարտավորությունները, Հանձնաժողովը գտնում է, որ տվյալ դեպքում 2014թ-ի 3-րդ և 4-րդ եռամսյակներում ընկերությունը կարող էր համարվել ԱԱՀ վճարող:

2. «Ավելացված արժեքի հարկի մասին» ՀՀ օրենքի 43.1-րդ հոդվածի համաձայն՝ ձեռք բերված ապրանքների և ստացված ծառայությունների գծով մատակարարների կողմից դուրս գրված այն հարկային հաշիվներում առանձնացված ԱԱՀ-ի գումարները, որոնց վերաբերյալ, օրենքի 20 հոդվածին համապատասխան, հարկային մարմին տեղեկություններ (այդ թվում՝ ճշգրտված) չեն ներկայացվել կամ որոնց վերաբերյալ ներկայացված կամ չներկայացված տեղեկությունները չեն համապատասխանում հարկային հաշիվների պահանջներին:

(վավերապայմաններին)՝ հաշվանցման ենթակա չեն: Ընդ որում, ձեռք բերված ապրանքների և ստացված ծառայությունների գծով այն հարկային հաշիվներում առանձնացված ԱԱՀ-ի գումարները, որոնք ներկայացվել են (ներառվել են տեղեկանքում) հարկային հաշվի ստացմանը հաջորդող որևէ հաշվետու ժամանակաշրջանում, հաշվանցվում են տեղեկությունների ներկայացման ժամանակաշրջանի համար ներկայացվող ԱԱՀ-ի հաշվարկով: Նույն օրենքի 20-րդ հոդվածի համաձայն՝ էլեկտրոնային եղանակով դուրս գրված հարկային հաշիվների վերաբերյալ տեղեկությունները չեն ներառվում այդ հարկային հաշիվները ստացողի կողմից ներկայացման ենթակա՝ նույն հոդվածով սահմանված տեղեկանքում, եթե այդ հաշիվների ստացումը էլեկտրոնային կարգով մինչև տեղեկանքի ներկայացման ժամկետի ավարտը հավաստել է ստացողը:

Քննարկվող դեպքում Ակտի 4-րդ կետով արձանագրվել է, որ 2014թ. 2-րդ կիսամյակում ԱԱՀ վճարող համարվելու պարագայում 2014թ-ի 3-րդ եռամսյակի ԱԱՀ-ի հաշվարկով կատարվել է հաշվանցման ենթակա գումարի ավելացում 6.170.494 դրամ (ԱԱՀ-ի հաշվարկի 16.2 Ա վանդակ), որը տվյալ հաշվետու ժամանակաշրջանում հաշվանցման ենթակա չէր, քանի որ խախտվել են «Ավելացված արժեքի հարկի մասին» ՀՀ օրենքի 20-րդ և 43.1-րդ հոդվածի պահանջները: Միաժամանակ, ընկերությունը, խախտելով «Ավելացված արժեքի հարկի մասին» ՀՀ օրենքի 20-րդ և 43.1 հոդվածների պահանջները, 2015թ-ի 1-3-րդ եռամսյակների ԱԱՀ-ի հաշվարկներով ավել է հաշվանցել համապատասխանաբար՝ 13.065 դրամ, 1.246.295 դրամ և 48.691 դրամ:

Սույն գործով եզրակացության հանգելու համար Հանձնաժողովը հարկ է համարում նկատի ունենալ, որ 2014թ. 2-րդ կիսամյակում «Ավելացված արժեքի հարկի մասին» ՀՀ օրենքի 20-րդ և 43.1-րդ հոդվածի պահանջները խախտելու համար Ակտով ԱԱՀ-ի գծով լրացուցիչ պարտավորություններ չեն առաջադրվել, քանի որ Ակտով արձանագրվել է, որ «Շրջանառության հարկի մասին» ՀՀ օրենքի 4-րդ հոդվածին (մինչև 01.01.2015թ. խմբագրությամբ) համապատասխան ընկերությունը համարվել է շրջանառության հարկ վճարող: Միաժամանակ, նախկինում ստացած հարկային հաշիվների՝ 2015թ. ընթացքում էլեկտրոնային եղանակով վավերացումը և հաշվանցման ենթակա լինելն Ակտով հաշվի չի առնվել, քանի որ հարկային հաշիվները ստացվել են շրջանառության հարկ վճարող համարվելու հաշվետու ժամանակաշրջաններում:

Հաշվի առնելով վերոնշյալը և այն հանգամանքը, որ Հանձնաժողովի դիրքորոշմամբ 2014թ-ի 3-րդ և 4-րդ եռամսյակներում ընկերությունը կարող էր համարվել ԱԱՀ վճարող, ընկերության ԱԱՀ-ի գծով պարտավորությունները ենթակա են վերահաշվարկման:

Ընկերությունը, խախտելով «Ավելացված արժեքի հարկի մասին» ՀՀ օրենքի 20-րդ, 43.1-րդ հոդվածների պահանջները, 2014թ. 3-րդ, 4-րդ և 2015թ. 2-րդ եռամսյակների ԱԱՀ հաշվարկներով ավել է հաշվանցել, համապատասխանաբար՝ 4991605 դրամ, 225278 դրամ և 416127 դրամ, իսկ 2015թ. 1-ին և 3-րդ եռամսյակների ԱԱՀ հաշվարկներով պակաս է հաշվանցել համապատասխանաբար 449175 դրամ և 5287659 դրամ: Այսպիսով, նշված խախտումների արդյունքում 2014թ. 3-րդ, 4-րդ և 2015թ. 2-րդ եռամսյակների համար ավել հաշվանցում է կատարել 5633010 դրամի չափով, որի հետևանքով բյուջե վճարման ենթակա հարկի գումարը պակաս է հաշվարկվել 5633010 դրամի չափով: Հիմք ընդունելով վերոնշյալը և «Ավելացված

արժեքի հարկի մասին» ՀՀ օրենքի 43-րդ, «Հարկերի մասին» ՀՀ օրենքի 23-րդ և 25-րդ հոդվածների դրույթները.

- 2014թ. 3-րդ եռամսյակի համար (առաջացման ամսաթիվը՝ 20.10.2014թ.) ԱԱՀ-ի լրացուցիչ պարտավորությունները կազմում են 10719471 դրամ, այդ թվում՝ ԱԱՀ՝ 4991605 դրամ, տույժ՝ 2732903 դրամ, տուգանք՝ 2994963 դրամ),

- 2014թ. 4-րդ եռամսյակի համար (առաջացման ամսաթիվը՝ 20.01.2015թ) ԱԱՀ-ի լրացուցիչ պարտավորությունները կազմում են 483784 դրամ, այդ թվում՝ ԱԱՀ՝ 225278 դրամ, տույժ՝ 123339 դրամ, տուգանք՝ 135167 դրամ),

- 2015թ. 1-ին եռամսյակի համար (առաջացման ամսաթիվը՝ 20.04.2015թ) ԱԱՀ-ի հաշվանցվող գումարի ավելացումը կկազմի 449175 դրամ,

- 2015թ. 2-րդ եռամսյակի համար (առաջացման ամսաթիվը՝ 20.07.2015թ) ԱԱՀ-ի լրացուցիչ պարտավորությունները կազմում են 665803 դրամ, այդ թվում՝ ԱԱՀ՝ 416127 դրամ, տուգանք՝ 249676 դրամ),

- 2015թ. 3-րդ եռամսյակի համար (առաջացման ամսաթիվը՝ 20.10.2015թ) ԱԱՀ-ի հաշվանցվող գումարի ավելացումը կկազմի 5287659 դրամ,

Այսպիսով՝ ընդամենը ԱԱՀ-ի գծով ենթակա է բյուջե վճարման 11869058 դրամ և հետ վերադարձման 5736834 դրամ:

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

ո ր ո շ ու մ է՝

1. ՀՀ ՖՆ Մաշտոցի ՀՏ 04.03.2016թ-ի թիվ 5013315 ակտի 4-րդ կետով առաջադրված ԱԱՀ-ի լրացուցիչ պարտավորությունները կազմում են 11.869.058 դրամ, իսկ հաշվանցվող գումարի ավելացումը՝ 5.736.834 դրամ:

2. Չեղյալ համարել Ակտի 1-ին և 23-րդ կետերը:

Հանձնաժողովի նախագահ՝



Վ. ՍԻՐՈՒՍՅԱՆ