

ՀՀ ԿԱ պետական եկամուտների կոմիտե

Հարկային և մաքսային մարմինների գանգատարկման հանձնաժողով

Ո Ր Ո Շ ՈՒ Մ 15/6

1 հուլիսի 2016թ.

Քննարկվեց «Լուսակերտի Տոհմային Թոշնաբուծական ֆաբրիկա» ՍՊԸ 10.06.2016թ-ի գանգատը ՀՀ ԿԱ ՊԵԿ ՕՀՎ 23.05.2016թ-ի թիվ 5013480 ակտի դեմ:

«Լուսակերտի Տոհմային Թոշնաբուծական ֆաբրիկա» ՍՊԸ գանգատում բերված փաստարկները.

2012թ-ին կնքված անշարժ գույքի ներդրման պայմանագրերով «Լուսակերտի Տոհմային Թոշնաբուծական ֆաբրիկա» ՍՊԸ-ն (այսուհետ նաև ընկերություն) կատարել է գույքային ներդրումներ, որի արդյունքում տեղի է ունեցել սեփականության իրավունքի փոփոխություն: Ներդրման գործարքների իրականացման հաշվետու ժամանակահատվածում ԱԱՀ-ի հաշվարկում արտացոլվել է ԱԱՀ-ի գծով պարտավորություն 109991667 դրամի չափով:

15.07.2013թ-ին ընկերությունում կատարված բյուջեի հետ փոխհարաբերությունների ճշտության ստուգման ընթացքում ուսումնասիրվել են նշված գործարքները, որոնց կապակցությամբ խախտումներ չեն հայտնաբերվել:

25.11.2014թ-ին Կոտայքի մարզի ընդհանուր իրավասության դատարանի վճիռներով նշված գործարքները ճանաչվել են օրենքին հակասող, անվավեր և կիրառվել են անվավերության հետևանքներ, այդ թվում՝ անվավեր են ճանաչվել ՀՀ ԿԱ ԱԳԿ ՊԿ-ում կատարված գրանցումները:

Ընկերությունը 2014թ-ի դեկտեմբերին (վճիռները օրինական ուժի մեջ մտնելու ժամակաշրջանում) ԱԱՀ հաշվարկում որպես հաշվանցման ենթակա ԱԱՀ-ի գումար է արտացոլել ներդրման գործարքների արդյունքում ԱԱՀ պարտավորությունների գումարը՝ 109991667 դրամի չափով և հաշվարկված տույժերի գումարը՝ 59395500 դրամի չափով, ընդամենը 169387167 դրամ:

Ըստ ստուգման ակտի անվավեր ճանաչված գործարքների հետ կապված ԱԱՀ գումարները և ընդհանրապես հարկային պարտավորությունները վերաձևակերպելու նպատակով ընկերության վերոհիշյալ գործողությունները չեն համապատասխանում «ԱԱՀ-ի մասին» ՀՀ օրենքի և ՀՀ ԿԱ ՊԵԿ 16.08.2011թ-ի թիվ 2034-Ն հրամանի պահանջներին, քանի որ գործարքի անվավերության հիմքով վերաձևակերպումներ կատարելու հնարավորություն ընդհանրապես նախատեսված չէ, իսկ հաշվի առնելով, որ գործ ունենք ստուգված ժամանակաշրջանի հետ, արգելվում են նաև վերաձևակերպումները՝ ճշգրտված հաշվարկներ ներկայացնելու միջոցով:

Ստուգման ակտի բ) ենթակետով առաջադրված խախտման վերաբերյալ ընկերության դիրքորոշումը հետևյալն է.

Առկա է եղել անշարժ գույքի ներդրման գործարքներ, որի հիմքով առաջացել է ԱԱՀ վճարելու պարտավորություն: Դատական կարգով այդ գործարքներն անվավեր են ճանաչվել և կիրառվել անվավերության հետևանքներ: Համաձայն ՀՀ քաղաքացիական օրենսգրքի 304-րդ հոդվածի 1-ին մասի՝ անվավեր գործարքը չի հանգեցնում իրավաբանական հետևանքների, բացառությամբ այն հետևանքների, որոնք կապված են գործարքի անվավերության հետ: Նման գործարքն անվավեր է

կնքելու պահից: Անվավեր ճանաչելու հիմքով չի կարող առաջանալ նաև ԱԱՀ վճարելու պարտավորություն, անկախ այն հանգամանքից, որ դրանք սահմանված կարգով արտացոլվել են գործարքների կնքման հաշվետու ժամանակաշրջաններում: Ընդ որում, այդ պարտավորությունները բռնագանձելու մասով առկա է օրինական ուժի մեջ մտած դատական ակտ հոգուտ ՊԵԿ-ի:

Համաձայն ՀՀ ԿԱ ՊԵԿ 16.08.2011թ-ի թիվ 2034-Ն հրամանի հավելված 1-ի 20-րդ կետի 20. հաշվարկի 16.2-րդ կետում լրացվում են, Օրենքի համաձայն կատարվող վերահաշվարկների արդյունքում, հաշվանցման (պակասեցման) ենթակա ԱԱՀ-ի գումարների ավելացումը կամ պակասեցումը՝ ըստ վերահաշվարկ կատարելու հիմքերի (հոդվածների): Սակայն համապատասխան նորմերով նախատեսված չէ անվավեր ճանաչված գործարքների հիմքով ԱԱՀ-ի վերահաշվարկ կատարելու հիմքերը: ՀՀ օրենսդրությամբ ընդհանրապես նման իրավակարգավորում նախատեսված չէ: Նման պայմաններում ընկերությունը ղեկավարվել է Օրենքի անալոգիայով և կիրառել համանման հարաբերությունները կարգավորող նորմեր, մասնավորապես՝ ՀՀ ԿԱ ՊԵԿ 16.08.2011թ-ի թիվ 2034-Ն հրամանի Հավելված 1-ի 20-րդ կետը:

Ստուգման ակտի նախագծի վերաբերյալ ներկայացված առարկություններում այդ մասին նշվել է, սակայն ստուգող մարմինը ակտում դրան չի անդրադարձել:

Ստուգման ակտի բողոքարկման հաջորդ հիմքը հանդիսանում է տնտեսվարող սուբյեկտի գույքային իրավունքները պաշտպանելու ուղղությամբ ստուգումն իրականացնող մարմնի անգործությունը: Այսպես, «Հայաստանի Հանրապետությունում ստուգումների կազմակերպման և անցկացման մասին» ՀՀ օրենքի 3-րդ հոդվածի 1-ին մասի տեսանկյունից ստուգում կատարողները նվազագույնը պետք է առաջարկեն խնդրի լուծման իրենց տարբերակը, հակառակ դեպքում առկա է տնտեսվարող սուբյեկտի գույքային իրավունքների խախտում: Մասնավորապես, անվավեր ճանաչված գործարքի հիմքով նախկինում առաջացած հարկային պարտավորությունների չափը չճշգրտվելու դեպքում տնտեսվարող սուբյեկտը պետք է կրի լրացուցիչ պարտավորություններ դրանց օրինական հիմքերի բացակայության պայմաններում:

Ընկերությունը գտնում է, որ քննարկվող դեպքում ստուգող մարմինը պետք է ղեկավարվեր «Հայաստանի Հանրապետությունում ստուգումների կազմակերպման և անցկացման մասին» ՀՀ օրենքի 3-րդ հոդվածի 1-ին մասի և «Հարկերի մասին» ՀՀ օրենքի 34.1 հոդվածի պահանջներով և կատարեր հարկային պարտավորությունների վերահաշվարկ կամ ճշգրտումներ: Մինչդեռ ստուգողները հայտնաբերելով և բացահայտելով փաստացի իրավիճակը և այն, որ նշված իրավիճակը շտկելու օրենքով սահմանված հնարավորություն տնտեսվարող սուբյեկտի համար նախատեսված չէ, վերոհիշյալ հոդվածների պահանջներով առաջնորդվելու փոխարեն, ղեկավարվել են «ԱԱՀ մասին» ՀՀ օրենքի 43-րդ հոդվածով և ստուգման արդյունքներով առաջադրել լրացուցիչ վճարման ենթակա 171192767 դրամ ԱԱՀ գումար:

Ամփոփելով, հարկ է նշել, որ գործարքների անվավերության փաստը հաստատվելու հիմքով ԱԱՀ վճարման պարտավորությունը չի կարող համարվել օրինական և «ԱԱՀ մասին» ՀՀ օրենքից բխող: Այսինքն, առկա է մի իրավիճակ, երբ ընկերությունը ձևական առումով ունի ԱԱՀ վճարելու պարտավորություն, սակայն դրա ծագման հիմքերը անվավեր են ճանաչվել: Իսկ հարկային օրենսդրությունը նման

պայմաններում չի կարգավորում տնտեսվարող սուբյեկտի կողմից համապատասխան ճշգրտումներ կատարելու հնարավորություն: Նման իրավունք տրված է միայն հարկային մարմինն «Հարկերի մասին» ՀՀ օրենքի 34.1 հոդվածի ուժով, որը ուղղված է «Հայաստանի Հանրապետությունում ստուգումների կազմակերպման և անցկացման» մասին ՀՀ օրենքի 3-րդ հոդվածի 1-ին մասով սահմանված ստուգման նպատակների, հատկապես տնտեսվարող սուբյեկտի գույքային իրավունքների պաշտպանության իրականացմանը:

Ելնելով վերոգրյալից, ընկերությունը խնդրում է վերացնել ստուգման ակտը և պարտավորեցնել ճշգրտել ԱԱՀ-ի պարտավորությունները՝ կապված անվավեր ճանաչված գործարքների հետ:

ՀՀ ԿԱ ՊԵԿ հարկային և մաքսային մարմինների գանգատարկման հանձնաժողովի եզրակացությունը.

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

Քննարկման ընթացքում նշվեց, որ ՀՀ ֆինանսների նախարարի 02.11.2015թ. թիվ 5013480 հանձնարարագրի համաձայն «Լուսակերտի Տոհմային Թոշնաբուժական ֆաբրիկա» ՍՊԸ-ում կատարվել է բյուջեի հետ փոխհարաբերությունների և հարկային մարմնի կողմից վերահսկվող ՀՀ օրենսդրության առանձին պահանջների կատարման ճշտության ստուգում: Արդյունքում կազմվել է ՀՀ ԿԱ ՊԵԿ ՕՀՎ 23.05.2016թ-ի թիվ 5013480 ակտը (այսուհետ նաև Ակտ), որով լրացուցիչ վճարման է առաջադրվել ընդամենը 171.192.767 դրամ:

Ակտի 3-րդ կետի բ) ենթակետով մասնավորապես արձանագրվել է, որ ընկերությունը, խախտելով «ԱԱՀ-ի մասին» ՀՀ օրենքի 23-րդ հոդվածի պահանջները, 2012թ-ի դեկտեմբեր ամսին կնքված ներդրումային պայմանագրին համապատասխան նոր ստեղծված մի քանի իրավաբանական անձանց կանոնադրական կապիտալում կատարվել է գույքային ներդրումներ (անշարժ գույք): Գույքային ներդրման նշված գործարքները անշարժ գույքի նկատմամբ սեփականության իրավունքի փոփոխությունը ստացել է պետական գրանցում: Ընկերությունը ներդրման գործարքների իրականացման հաշվետու ժամանակաշրջանի ավելացված արժեքի հարկի հաշվարկում արտացոլել է գործարքների ԱԱՀ-ի գծով պարտավորությունը, գումարով 100991667 դրամի: Ներդրում ստացած կազմակերպությունները ևս նույն ժամանակաշրջանի համար ներկայացված ԱԱՀ-ի հաշվարկներում, որպես ՀՀ տարածքում ձեռք բերված ապրանքների ԱԱՀ-ի դեբետ, արտացոլել են ներդրման գործարքի ԱԱՀ-ի գումարը, սակայն նույն հաշվարկով, նույն գումարով պակասեցվել են հաշվանցման ենթակա ԱԱՀ-ի գումարը, քանի որ հանդիսացել են գյուղատնտեսական արտադրանք արտադրող կազմակերպություններ:

Ընկերությունում 15.07.2013թ-ին իրականացված բյուջեի հետ փոխհարաբերությունների ճշտության ստուգման ժամանակ ի թիվս այլ գործարքների, ուսումնասիրվել են ներդրման գործարքների մասով առաջացող պարտավորությունների հաշվարկման փաստի համապատասխանությունը օրենքի դրույթներին: Գործարքն իրականացնելու պահից գրեթե երկու տարի հետո դատարանը անշարժ գույքի ներդրման պայմանագրերը ճանաչել է անվավեր և որպես հետևանք՝ անվավեր է ճանաչել նաև ՀՀ ԿԱ անշարժ գույքի կադաստրի կոմիտեի

կողմից կատարված սեփականության իրավունքի գրանցումը: Ընկերությունը հիմք ընդունելով դատարանի 25.11.2014թ-ի վճիռները, դրանց ուժի մեջ մտնելու հաշվետու ժամանակաշրջանի՝ 2014թ-ի դեկտեմբեր ամսվա համար հաշվարկված ԱԱՀ-ի գումարներն արտացոլել է 2014թ-ի դեկտեմբեր ամսվա ԱԱՀ-ի հաշվարկում որպես հաշվանցման ենթակա ԱԱՀ-ի գումարի ավելացում՝ գումարով 109991667 դրամ: Բացի ներդրման գործարքներին վերաբերվող՝ նախկինում կրեդիտագրված ԱԱՀ-ի գումարից, հաշվարկի հաշվանցման ենթակա ԱԱՀ-ի գումարի ավելացում տողում ներառվել է նաև ներդրման գործարքներից առաջացած ապառքի նկատմամբ հարկային մարմնի կողմից օրենքով սահմանված կարգով և չափով հաշվարկված տույժի գումարը 59395500 դրամ: Այսպիսով, նշված գործարքից հաշվանցվել է 169387167 դրամ:

«ԱԱՀ-ի մասին» ՀՀ օրենքով ԱԱՀ գումարների վերաձևակերպումներ կատարելու դրույթներ սահմանված են միայն ձեռքբերումներին վերաբերող ԱԱՀ գումարների նկատմամբ: Միաժամանակ, ՀՀ ԿԱ ՊԵԿ 16.08.2011թ. «Ավելացված արժեքի հաշվարկի և ավելացված արժեքի հարկի գրոյական դրույքաչափով հարկվող գործարքների մասով գումարների հաշվանցման և (կամ) վերադարձի դիմումի ձևերը, դրանց լրացման կարգերը հաստատելու և ՀՀ ԿԱ ՊԵԿ նախագահի 2010թ-ի հունիսի 14-ի թիվ 1423-Ն հրամանն ուժը կորցրած ճանաչելու մասին» թիվ 2034-Ն հրամանի հավելված 1-ով հաստատված ԱԱՀ-ի հաշվարկի 16.2-րդ կետում, համաձայն հաշվարկի լրացման կարգի, լրացվում են օրենքի համաձայն կատարվող վերահաշվարկների արդյունքում հաշվանցման (պակասեցման) ենթակա ԱԱՀ-ի գումարների ավելացումը կամ պակասեցումը, ըստ վերահաշվարկ կատարելու հիմքերի (հոդվածների): Ընդ որում, լրացման կարգի նույն կետում թվարկված են նաև այն դեպքերը, որոնց հիմքով հաշվարկի տվյալ կետում կատարվում են ԱԱՀ-ի վերաձևակերպումներ: Հաշվի առնելով վերոգրյալը, ինչպես նաև այն, որ հաշվարկի տվյալ կետում ԱԱՀ վերաձևակերպման համար օրենքով սահմանված չէ, հետևաբար դատարանի վճռի հիման վրա անվավեր ճանաչված հարկվող գործարքների համար նախկինում հաշվարկված ԱԱՀ-ի պարտավորության գումարները չեն կարող արտացոլվել դատարանի վճռի ուժի մեջ մտնելու հաշվետու ժամանակաշրջանի կամ հետագա որևէ հաշվետու ժամանակաշրջանի ԱԱՀ-ի հաշվարկներում որպես հաշվանցման ենթակա ԱԱՀ-ի գումարների ավելացում: Նշված խախտման համար ԱԱՀ-ի գծով լրացուցիչ վճարման է առաջադրվել ընդամենը 169.387.167 դրամ:

Քննարկվող դեպքում առկա են հետևյալ փաստական հանգամանքները.

Ընկերությունը 2012թ-ի դեկտեմբեր ամսին կնքված ներդրումային պայմանագրին համապատասխան նոր ստեղծված մի քանի իրավաբանական անձանց կանոնադրական կապիտալում կատարել է գույքային ներդրումներ (անշարժ գույք) և ներդրման գործարքների իրականացման հաշվետու ժամանակաշրջանի ավելացված արժեքի հարկի հաշվարկում արտացոլել է գործարքների գծով ԱԱՀ-ի պարտավորությունը: Ընդ որում, ընկերությունում 15.07.2013թ-ին իրականացված բյուջեի հետ փոխհարաբերությունների ճշտության ստուգման ժամանակ ներդրման գործարքների մասով առաջացող պարտավորությունների գծով խախտումներ չեն արձանագրվել: Այնուհետև, դատարանի համապատասխան վճիռներով անվավեր են ճանաչվել անշարժ գույքի ներդրման պայմանագրերը, ինչպես նաև՝ վերջիններիս հիման վրա ՀՀ ԿԱ անշարժ գույքի կադաստրի կոմիտեի կողմից կատարված սեփականության իրավունքի գրանցումները: Արդյունքում Ընկերությունը վերոգրյալ

գործարքներից առաջացած ԱԱՀ-ի գումարները 2014թ-ի դեկտեմբեր ամսվա ԱԱՀ-ի հաշվարկում արտացոլել է որպես հաշվանցման ենթակա ԱԱՀ-ի գումարի ավելացում՝ խախտելով գործող օրենսդրության պահանջները:

Տվյալ դեպքում գործ ունենք մի իրավիճակի հետ, երբ ԱԱՀ-ի գծով պարտավորությունները, որոնք առաջացել են ընկերության կողմից կատարված գույքային ներդրումների գործարքներից, վերջիններիս անվավեր ճանաչվելու հետևանքով ենթակա են վերահաշվարկման: Սակայն հաշվի առնելով այն հանգամանքը, որ վերոգրյալ գործարքներն ընդգրկված են եղել արդեն իսկ ստուգված ժամանակաշրջանում, ստուգումն իրականացնող անձինք իրավասու չեն եղել անդրադառնալ ԱԱՀ-ի պարտավորությունների վերահաշվարկման հարցին:

Ելնելով վերոգրյալից՝ Հանձնաժողովը գտնում է, որ ստեղծված իրավիճակում խնդրո առարկա հարցին լուծում տալու նպատակով ընկերությունում անհրաժեշտ է իրականացնել բյուջեի հետ փոխհարաբերությունների ճշտության վերստուգում՝ ընդգրկելով վերը նշված գույքային ներդրումները կատարվելու (2012թ-ի դեկտեմբեր ամիս) ժամանակաշրջանը:

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

ո Ր Ո Շ Ո Ւ Մ Է՝

1. Անվավեր ճանաչել ՀՀ ԿԱ ՊԵԿ ՕՀՎ 23.05.2016թ-ի թիվ 5013480 ակտը:
2. Միջնորդություն ներկայացնել ՀՀ ԿԱ ՊԵԿ նախագահին «Լուսակերտի Տոհմային Թոշնաբուծական ֆաբրիկա» ՍՊԸ-ում բյուջեի հետ փոխհարաբերությունների և հարկային մարմնի կողմից վերահսկվող ՀՀ օրենսդրության առանձին պահանջների կատարման ճշտության վերստուգում կատարելու վերաբերյալ:

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