

ՀՀ ԿԱ պետական եկամուտների կոմիտե

Հարկային և մաքսային մարմինների գանգատարկման հանձնաժողով

Ո Ր Ո Շ ՈՒ Մ 17/5

19 հուլիսի 2016թ.

Քննարկվեց «Բարսիս» ՍՊԸ 23.06.2016թ-ի գանգատը ՀՀ ԿԱ ՊԵԿ Խոշոր հարկ վճարողների ՀՏ 20.06.2016թ. թիվ 5012690 ակտի դեմ:

«Բարսիս» ՍՊԸ գանգատում բերված փաստարկները.

ՀՀ ֆինանսների նախարարի 05.10.2015թ. թիվ 5012690 հանձնարարականով 21.10.2015-27.05.2016թթ. ժամանակահատվածում «Բարսիս» ՍՊ ընկերությունում (այսուհետ նաև՝ ընկերություն) կատարվել է բյուջեի հետ փոխհարաբերությունների և հարկային մարմնի կողմից վերահսկվող ՀՀ օրենսդրության առանձին պահանջների կատարման ճշտության ստուգում, որի արդյունքում թիվ 5012690 ստուգման ակտով ընկերությանն է առաջադրվել ավելացված արժեքի հարկի գծով 18.954.627 դրամ հավելյալ պարտավորություն:

Ընկերությունը գտնում է, որ ստուգման ակտով առաջադրված հավելյալ հարկային պարտավորությունն ապօրինի է, ակտը կազմվել է օրենքի սխալ մեկնաբանությամբ ու կիրառմամբ, հետևաբար այն գանգատարկման հանձնաժողովի կողմից պետք է ճանաչվի անվավեր:

Ստուգման ակտի 4-րդ կետի 1-ին ենթակետում մասնավորապես նշված է. «Ընկերության 2012թ-ի դեկտեմբեր ամսվա ԱԱՀ-ով հարկվող շրջանառությունը կազմել է 1.495.784.579 դրամ (առանց ԱԱՀ): Ընկերության կողմից ներկայացված սկզբնական փաստաթղթերի (տեղափոխման բեռնագրերի, ներմուծված ապրանքների ձեռքբերման փաստաթղթերի (ինվոյս)) և տրամադրված հաշվապահական տվյալների (31.12.2012թ.-ի դրությամբ ապրանքների քանակագումարային մնացորդ) ստուգմամբ հիմնավորվել է, որ ներմուծված և արտադրված ապրանքների օտարման գործարքների հարկվող շրջանառությունը, որոնց մասով հարկային հաշիվներ դուրս չեն գրվել կազմում է 262607838 դրամ կամ հաշվետու ժամանակաշրջանում իրականացված հարկվող գործարքների շրջանառության 17.6 տոկոսը: Ընկերությունը հաշվետու ժամանակաշրջանում իրականացրած՝ ԱԱՀ-ի 20% (ներառյալ հաշվարկային 16.67%) դրույքաչափով հարկվող՝ հարկային հաշիվներով չհիմնավորված գործարքների հարկվող շրջանառությունը չի ավելացրել 20 տոկոսով», վերջ մեջբերմանը:

ԱԱՀ գծով 10.493.809 դրամի հավելյալ պարտավորությունն ընկերությանն առաջադրվել է «Ավելացված արժեքի հարկի մասին» ՀՀ օրենքի 8-րդ հոդվածի 12-րդ կետի համաձայն: Նշված իրավանորմը ուժը կորցրած է ճանաչվել «ՀՀ օրենքը ավելացված արժեքի հարկի մասին ՀՀ օրենքում փոփոխություններ և լրացումներ կատարելու մասին» 19.12.12թ. ՀՕ-240-Ն օրենքի համաձայն:

Իրավանորմի վերլուծությունից պարզ է դառնում, որ օրենքի այդ դրույթը կիրառելու համար անհրաժեշտ է երկու պայմանների միաժամանակյա առկայությունը.

- Հարկ վճարողի իրականացրած բոլոր գործարքների ընդհանուր հարկվող շրջանառությունը (առանց ԱԱՀ-ի) պետք է գերազանցի հաշվետու ամսվա արդյունքներով 100 մլն. դրամը,

- Հարկ վճարողի կողմից ներմուծված կամ ՀՀ-ում արտադրված ապրանքների օտարման այն գործարքների հարկվող շրջանառությունը, որոնց մասով հարկային հաշիվներ և (կամ) նշված կետերին համապատասխան՝ ուղեկցող փաստաթուղթ դուրս չի գրվել, պետք է կազմի հաշվետու ժամանակաշրջանում իրականացրած հարկվող գործարքների հարկվող շրջանառության 10% ավելի տոկոսը:

Ընկերության համար վերոնշյալ առաջին պայմանի գոյությունն անվիճելի է: Որպես իրավախախտման դրսևորման հիմք՝ վիճելի է երկրորդ պայմանի գոյությունը, քանի որ վիճարկվող ստուգման ակտում ստուգողների կողմից որպես հաշվարկի հիմք և հիմնավորում

նշվել է, որ ընկերության կողմից ներկայացված սկզբնական փաստաթղթերի, տեղափոխման բեռնագրերի, ներմուծված ապրանքների ձեռքբերման, փաստաթղթերի (ինվոյս) և տրամադրված հաշվապահական տվյալների (31.12.2012թ. դրությամբ ապրանքների քանակագումարային մնացորդ) ստուգմամբ հիմնավորվել է): Նշված փաստաթղթերի հիման վրա են կատարվել վերլուծություն և ստացել 262.607.838 դրամի պակաս հաշվարկված հարկվող գործարքների շրջանառություն, որը չի ավելացվել 20 տոկոսով:

Նախ հարկ է նշել, որ ստուգողների կողմից նշված տեղափոխման բեռնագրերը, դրանք պահեստից դեպի խանութներ տեղափոխվող բոլոր ապրանքների մասով ուղեկցվող փաստաթղթերն են՝ և՛ ներմուծված, և՛ արտադրված, և՛ ՀՀ-ում ձեռքբերված՝ (որի մասով ոչ մի առանձնացում չկա): Սակայն ստուգողները, ըստ այդ ժամանակ գործող օրենքի կետի, չէին կարող հիմնվել այդ ուղեկցող փաստաթղթերի վրա, քանի որ կետի կիրառման առումով ուղեկցող փաստաթուղթ է համարվում անմիջական արտադրողների կողմից սեփական արտադրության արտադրանքն իրենց մանրածախ վաճառքի կետեր տեղափոխելու համար դուրս գրված հաշվարկային փաստաթուղթը, որում բացի օրենքով սահմանված այլ պայմաններից, արտացոլված են նաև տեղափոխվող ապրանքների անվանումը, ապրանքի քանակը, ապրանքի միավորի մանրածախ վաճառքի գինը (ներառյալ ԱԱՀ-ն) և ապրանքների ընդհանուր գինը:

Ստուգողների կողմից ներկայացված հաշվարկը հեռու է թե՛ թվաբանական օրենքներից, և թե՛ տրամաբանությունից՝ կիրառելով երկու տվյալ մանրածախ ոլորտում, այսինքն՝ մուտք խանութ և խանութի մնացորդ հաշվետու ժամանակաշրջանի վերջում, չունենալով սկզբնական մնացորդ, ստուգողները անհայտ բանաձևով դուրս են բերել ելքի թվերը՝ իրացումը: Բացի այդ, անհասկանալի ձևով ստացած թիվը (315.129.413), ենթադրվող հարկվող շրջանառությունը, չեն համեմատել վաճառքի թվերի հետ՝ հարկված շրջանառության հետ, եկել են այն եզրակացության, որ պակաս է հաշված և դրա հիման վրա առաջադրել են լրացուցիչ հարկային պարտավորություններ:

Ըստ էության, ստուգողների կողմից կիրառվել է անուղղակի հաշվարկ, այսինքն՝ փաստացի կիրառվել են «Հարկերի մասին» ՀՀ օրենքի 22-րդ հոդվածի պահանջները՝ չունենալով համապատասխան որոշում:

Ստուգողները չեն բերում ոչ մի փաստական հանգամանք, քանի որ մանրածախ ոլորտում ապրանքների անվանական հաշվառում չի վարվում, ու այդպիսի փաստեր չեն կարող գոյություն ունենալ: Այդպիսի բացատրություններ հարկային մարմնին տրվել են 5 (հինգ) անգամ (17.12.2012թ., 19.03.2013թ., 19.11.2013թ., 05.12.2013թ., 02.12.2015թ.): Այսպիսով ստուգողները խախտել են նաև ՀՀ-ում ստուգումների կազմակերպման և անցկացման մասին ՀՀ օրենքի 6-րդ հոդվածի 2-րդ մասի 9-րդ կետը: Միաժամանակ հարկ է նշել, որ ընկերության ապրանքատեսականին այդ ժամանակահատվածում կազմել է մոտ 44.000 հատ, ստուգողների հաշվարկում բերված են 2.449 հատ, ապրանքների մոտ 40%-ը վաճառվում է մեծածախ վաճառքով, հարկային հաշիվներով, որոնց մեծ մասը վերավաճառողները վաճառում են վերջնական սպառողին, այսինքն՝ մանրածախ և մեծածախ գների միջև պարտադիր է էական տարբերության տրամաբանությունը ի օգուտ մանրածախ գների, որոնց մասին նշվել է վերը նշված բացատրություններում, որ ընկերության կողմից այդ շրջանառությունը ավելացվել է 20 տոկոսով:

ՀՀ-ում ստուգումների կազմակերպման և անցկացման մասին ՀՀ օրենքի 6-րդ հոդվածի 2-րդ մասի 9-րդ կետի, 6-րդ հոդվածի 3-րդ մասի, 8-րդ հոդվածի 1-ին մասի, Վարչարարության հիմունքների և վարչական վարույթի մասին ՀՀ օրենքի 43-րդ հոդվածի 1-ին մասի (բ) կետի, 57-րդ հոդվածի 1-ին մասի դրույթների վերլուծությունը ստուգման ակտի հետ համադրելով, ակնհայտ է դառնում, որ ակտում նշված չէ որևէ փաստական հանգամանք՝ ընկերության կողմից իրականացված գործարքների վերաբերյալ հարկային հաշիվներ և (կամ) ուղեկցող փաստաթղթեր դուրս չգրելու վերաբերյալ, հարկային հաշիվներով չհիմնավորված հարկվող շրջանառությունը 20 տոկոսով չավելացնելու վերաբերյալ:

Նման պայմաններում ստուգման ակտն անհիմն պարտավորություն սահմանող ապօրինի փաստաթուղթ է, որ առաջադրվել է ստուգող տեսուչների կողմից՝ նպատակ ունենալով դիտավորյալ խոչընդոտել ընկերության բնականոն գործունեությունը:

Առանց օրինական փաստական հիմքերի և պատշաճ հաշվարկի, կազմված վարչական ակտը օրենքի սխալ կիրառման արդյունք է: Համաձայն օրենքով վարչական մարմնի համար սահմանված պարտավորության, վարչական մարմինը պարտավոր է ներկայացնել վարչական ակտի բոլոր փաստական հանգամանքները:

Հարկային մարմինը նույն հարկատեսակի վերաբերյալ նույնաբովանդակ պարտավորություն է առաջադրել նույն ընկերությանը 04.07.2013թ. թիվ 1002858 ստուգման ակտի 5-րդ կետով, որն անվավեր է ճանաչվել հարկային մարմնի գանգատարկման հանձնաժողովի կողմից: Գանգատարկման հանձնաժողովի՝ նշված ակտն անվավեր ճանաչելու որոշումը չի վերացվել, ուժը կորցրած չի ճանաչվել: Նույն հիմքով նույն տնտեսական իրավահարաբերությունների ու նույն ժամանակահատվածի համար հարկային մարմինն ընկերությանն է առաջադրել թիվ 1002858/1 վերստուգման ակտը, որն էլ ՀՀ վարչական դատարանի օրինական ուժի մեջ մտած վճռով անվավեր է ճանաչվել: Նշվածից հետևում է, որ հարկային մարմինը վիճարկվող ստուգման ակտով արդեն երրորդ անգամ է կրկնում երկու անգամ անվավեր ճանաչված՝ նույն ապօրինի հիմքով ընկերությանը հավելյալ հարկային պարտավորություն առաջադրելու գործողությունը:

Վարչարարության հիմունքների և վարչական վարույթի մասին ՀՀ օրենքի 7-րդ հոդվածի 1-ին մասի համաձայն, վարչական մարմիններին արգելվում է անհավասար մոտեցում ցուցաբերել միատեսակ փաստական հանգամանքների նկատմամբ, եթե առկա չէ դրանց տարբերակման որևէ հիմք:

Վիճարկվող ստուգման ակտով, փաստորեն, հարկային մարմինը երրորդ անգամ է նույն ապօրինի գործողություններին դիմել՝ անտեսելով գանգատարկման հանձնաժողովի և դատարանի օրինական ուժի մեջ մտած վճիռը:

Ստուգման ակտի 4-րդ կետի 1-ին և 2-րդ ենթակետերով ընկերությանն առաջադրված հավելյալ պարտավորությունն անվավեր է նաև «Հարկերի մասին» ՀՀ օրենքի 30.1 հոդվածին հակասելու հիմքով: Իր հերթին, Իրավական ակտերի մասին ՀՀ օրենքի 86-րդ հոդվածի 1-ին մասի համաձայն, իրավական ակտը մեկնաբանվում է դրանում պարունակվող բառերի և արտահայտությունների տառացի նշանակությամբ՝ հաշվի առնելով օրենքի պահանջները: Իրավական ակտի մեկնաբանությամբ չպետք է փոփոխվի դրա իմաստը:

«Հարկերի մասին» ՀՀ օրենքի 30.1 հոդվածի 4-րդ պարբերության բառերի և արտահայտությունների տառացի և ուղիղ մեկնաբանությունն իմպերատիվ պահանջ է սահմանում, որ հարկային պարտավորությունները չեն կարող փոփոխվել, եթե դրանք վերաբերում են այն հաշվետու ժամանակաշրջանին, որից անցել է երեք տարի: Ընդ որում, հարկային պարտավորությունները փոփոխելն արգելող պահանջը վերաբերվում է այդ պարտավորությունների հաշվետու ժամանակաշրջանին, և կապված չէ համապատասխան հաշվարկի, հայտարարագրի, հաշվետվության, տեղեկության կամ այլ փաստաթղթի՝ հարկային մարմին ներկայացնելու համար օրենքով սահմանված ժամկետի հետ:

Տվյալ դեպքում, վիճելի հարկային պարտավորությունների առաջացման հաշվետու ժամանակաշրջանն ավարտվել է 31.12.2012թ., իսկ այդ պարտավորությունները փոփոխելու հնարավորություն ընձեռող երեք տարվա ժամկետն ավարտվել է 31.12.2015թ.: Մինչդեռ ստուգման ակտը կազմվել ու ընկերությանն է առաջադրվել 20.06.2016թ., այսինքն՝ անկախ ստուգման ակտով առաջադրված հավելյալ հարկային պարտավորությունների հիմնավորված լինելուց, այդ պարտավորություններն առաջադրվել են երեք տարվա վաղեմության ժամկետը լրանալուց հետո, ինչն արգելվում է «Հարկերի մասին» ՀՀ օրենքի 30.1 հոդվածի 4-րդ պարբերությամբ սահմանված դրույթով:

Մեկ հանգամանք ևս, եթե ստուգողները ղեկավարվել են ԱԱՀ-ի հաշվարկի՝ հարկային մարմին ներկայացնելու համար սահմանված ժամկետի վերջին օրով, ապա հարկ է նշել, որ

2013թ. հունվարի 21-ին «ԱԱՀ-ի մասին» ՀՀ օրենքի 8-րդ հոդվածի 12-րդ կետը չէր գործում, քանի որ այն, ինչպես արդեն նշվել է, ուժը կորցրել է 2013թ. հունվարի մեկից: Հաշվետու ժամանակաշրջանի առումով մեկնաբանությունը վերաբերում է նաև ակտի 4-րդ կետի 2-րդ ենթակետին (2013թ. մարտ ամիս մինչև 2016թ. մարտ ամիս):

Հաշվի առնելով, որ հարկային պարտավորությունների փոփոխման (այդ թվում՝ հաշվարկված հարկային պարտավորությունների ավելացման) մասով օրենքի նշված հոդվածի (30.1) մեջ բերված մասերի միջև առկա է հակասություն (ժամկետների առումով), օրենքով չի սահմանված, թե ում կողմից հարկային պարտավորությունները չեն կարող փոփոխվել, հարկային մարմինը հոդվածը՝ «Հարկերի մասին» ՀՀ օրենքի 2-րդ հոդվածին համապատասխան, ինչպես նաև «Իրավական ակտերի մասին» ՀՀ օրենքի 24-րդ հոդվածի 7-րդ մասի համապատասխան, պետք է մեկնաբանի և կիրառի հարկ վճարողի համար ձեռնտու կերպով՝ պարտավորություններ չավելացնի այն հաշվետու ժամանակաշրջանի համար (տվյալ դեպքում՝ 2012թ. դեկտեմբեր և 2013թ. մարտ ամիս), որից անցել է երեք տարուց ավելի:

Ստուգման ակտի 4-րդ կետի 2-րդ ենթակետով ընկերությանն առաջադրված հավելյալ հարկային պարտավորությունը նույնպես անհիմն է, քանի որ ստուգող տեսուչների կողմից սխալ է մեկնաբանվել ու կիրառվել «Ավելացված արժեքի հարկի մասին» ՀՀ օրենքի 26-րդ հոդվածի 5-րդ կետը:

«Բարսիս» ՍՊԸ-ն, համաձայն ընկերության կանոնադրության, շահույթ հետապնդող առևտրային կազմակերպություն է, որի հիմնական գործունեությունը առևտրային գործարքների միջոցով շահույթ ստանալն է: Ստուգման ակտում նշված իրավանորմը (ԱԱՀ մասին ՀՀ օրենքի 26-րդ հոդվածի 5-րդ կետ) կիրառելի չէ ընկերության կողմից իրականացրած գործարքների համար, քանի որ իրավանորմի կարգավորման համար կոնկրետ պայման է նախատեսված՝ հարկատուի կողմից գնված ավտոմեքենաները պետք է ոչ իրացման նպատակով գնված լինեն:

Ստուգող տեսուչներն անհիմն կերպով ակտում նշված երեք ավտոմեքենաների ներմուծման նպատակը համարել են ոչ իրացման նպատակով, մինչդեռ նրանց հայտնի է, որ ընկերությունը շահույթ հետապնդող առևտրային կազմակերպություն է, ավտոմեքենաները, ի վերջո, ենթակա են վաճառքի, և ստուգման ժամանակահատվածում ընկերության կողմից վաճառվել են 13 հատ մարդատար ավտոմեքենաներ:

Ելնելով վերոգրյալից և ղեկավարվելով «Վարչարարության հիմունքների և վարչական վարույթի մասին» ՀՀ օրենքի 63-րդ հոդվածի 1-ին մասի դրույթներով գանգատաբերը խնդրում է անվավեր ճանաչել թիվ 5012690 ստուգման ակտի 4-րդ կետը:

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 05.10.2016թ-ի թիվ 5012690 հանձնարարագրի համաձայն «Բարսիս» ՍՊԸ-ում կատարվել է բյուջեի հետ փոխհարաբերությունների և հարկային մարմնի կողմից վերահսկվող ՀՀ օրենսդրության առանձին պահանջների կատարման ճշտության ստուգում: Արդյունքում կազմվել է ՀՀ ՖՆ Խոշոր հարկ վճարողների ՀՏ 20.06.2016թ. թիվ 5012690 ակտը (այսուհետ նաև Ակտ), որով լրացուցիչ վճարման է առաջադրվել ընդամենը 18.954.627 դրամ:

1. Ակտի 4-րդ կետի 1-ին ենթակետով մասնավորապես արձանագրվել է, որ խախտվել են «Ավելացված արժեքի հարկի մասին» ՀՀ օրենքի 8-րդ հոդվածի 12-րդ մասի պահանջները, համաձայն որոնց՝ անմիջական ներմուծող կամ անմիջական արտադրող հանդիսացող ԱԱՀ վճարողի հաշվետու ժամանակաշրջանում իրականացրած՝ ԱԱՀ-ի 20% (ներառյալ՝ հաշվարկային 16.67%) դրույքաչափով հարկվող՝ հարկային հաշիվներով չհիմնավորված

գործարքների նույն հոդվածով սահմանված կարգով որոշվող հարկվող շրջանառությունն ավելացվում է 20 տոկոսով, եթե նրանց կողմից ներմուծված կամ ՀՀ-ում արտադրված ապրանքների (բացառությամբ բենզինի և դիզելային վառելիքի) օտարման այն գործարքների հարկվող շրջանառությունը, որոնց մասով հարկային հաշիվներ և (կամ) սույն կետին համապատասխան՝ ուղեկցող փաստաթուղթ դուրս չի գրվել, կազմում է հաշվետու ժամանակաշրջանում իրականացրած հարկվող գործարքների հարկվող շրջանառության 10 և ավելի տոկոսը, և հարկ վճարողի իրականացրած բոլոր գործարքների ընդհանուր հարկվող շրջանառությունը (առանց ԱԱՀ-ի) գերազանցում է՝

ա) հաշվետու ամսվա արդյունքներով 100.0 մլն դրամը, եթե հարկ վճարողի համար հաշվետու ժամանակաշրջան է համարվում ամիսը,

բ) հաշվետու եռամսյակի արդյունքներով գերազանցում է 300 մլն դրամը, եթե հարկ վճարողի համար հաշվետու ժամանակաշրջան է համարվում եռամսյակը:

Ընկերության 2012թ-ի դեկտեմբեր ամսվա ԱԱՀ-ով հարկվող շրջանառությունը կազմել է 1495784579 դրամ (առանց ԱԱՀ-ի): Ընկերության կողմից ներկայացված սկզբնական փաստաթղթերի (տեղափոխման բեռնագրերի, ներմուծված ապրանքների ձեռքբերման փաստաթղթերի (ինվոյս)) և տրամադրված հաշվապահական տվյալների (31.12.2012թ.-ի դրությամբ ապրանքների քանակագումարային մանացորդ) ստուգմամբ հիմնավորվել է, որ ներմուծված և արտադրված ապրանքների օտարման գործարքների հարկվող շրջանառությունը, որոնց մասով հարկային հաշիվներ դուրս չի գրվել, կազմում է 262607838 դրամ կամ հաշվետու ժամանակաշրջանում իրականացված հարկվող գործարքների շրջանառության 17.6 տոկոսը: Ընկերությունը հաշվետու ժամանակաշրջանում իրականացրած՝ ԱԱՀ-ի 20% (ներառյալ՝ հաշվարկային 16.67%) դրույքաչափով հարկվող՝ հարկային հաշիվներով չհիմնավորված գործարքների հարկվող շրջանառությունը չի ավելացվել 20 տոկոսով:

Արդյունքում 2012թ. դեկտեմբեր ամսում պակաս ԱԱՀ է հաշվարկվել և վճարվել բյուջե 10493809 դրամ ($((262607844 + (262607844 \times 20\%)) \times 20\% - 52532073 = 10493809)$):

Վերոնշյալի կապակցությամբ հարկ է նշել հետևյալը.

«Ավելացված արժեքի հարկի մասին» ՀՀ օրենքի 8-րդ հոդվածի 12-րդ կետի (2012թ. գործող խմբագրությամբ) համաձայն՝ անկախ նույն հոդվածով սահմանվածից՝ անմիջական ներմուծող կամ անմիջական արտադրող հանդիսացող ԱԱՀ վճարողի հաշվետու ժամանակաշրջանում իրականացրած՝ ԱԱՀ-ի 20% (ներառյալ՝ հաշվարկային 16.67%) դրույքաչափով հարկվող (այսուհետ սույն կետում՝ հարկվող)՝ հարկային հաշիվներով չհիմնավորված գործարքների նույն հոդվածով սահմանված կարգով որոշվող հարկվող շրջանառությունն ավելացվում է 20 տոկոսով, եթե նրանց կողմից ներմուծված կամ Հայաստանի Հանրապետությունում արտադրված ապրանքների (բացառությամբ բենզինի և դիզելային վառելիքի) օտարման այն գործարքների հարկվող շրջանառությունը, որոնց մասով հարկային հաշիվներ և (կամ) նույն կետին համապատասխան՝ ուղեկցող փաստաթուղթ դուրս չի գրվել, կազմում է հաշվետու ժամանակաշրջանում իրականացրած հարկվող գործարքների հարկվող շրջանառության 10 և ավելի տոկոսը, և հարկ վճարողի իրականացրած բոլոր գործարքների ընդհանուր հարկվող շրջանառությունը (առանց ԱԱՀ-ի) գերազանցում է՝

ա) հաշվետու ամսվա արդյունքներով 100.0 մլն դրամը, եթե հարկ վճարողի համար հաշվետու ժամանակաշրջան է համարվում ամիսը,

բ) հաշվետու եռամսյակի արդյունքներով գերազանցում է 300 մլն դրամը, եթե հարկ վճարողի համար հաշվետու ժամանակաշրջան է համարվում եռամսյակը:

«Ավելացված արժեքի հարկի մասին» ՀՀ օրենքի 8-րդ հոդվածի 12-րդ կետին համապատասխան՝ հարկվող շրջանառության որոշման համար կատարված հաշվարկների ճշտության առումով քննարկման ընթացքում նշվեց, որ ԱԱՀ-ի գծով վերագրյալ պարտավորությունների հաշվարկման համար հիմք են ընդունվել հետևյալ փաստական հանգամանքները.

- 2012թ-ի դեկտեմբեր ամսվա ընթացքում ընկերության կողմից ներմուծված ապրանքների վերաբերյալ տվյալները,

- ընկերության կողմից տրամադրված՝ 31.12.2012թ-ի դրությամբ ապրանքների քանակագումարային մնացորդների վերաբերյալ տվյալները,

- ընկերության կողմից տրամադրված՝ 2012թ-ի դեկտեմբեր ամսում պահեստից խանութ և խանութներից պահեստ ապրանքների տեղափոխման բեռնագրերում արտացոլված տվյալները,

- ընկերության կողմից 2012թ-ի դեկտեմբեր ամսվա ընթացքում դուրս գրված հարկային հաշիվներում արտացոլված տվյալները:

Հարկ է նշել, որ պարտավորությունների հաշվարկման առումով հիմք են ընդունվել 2012թ-ի դեկտեմբերին ՀՀ տարածք ներմուծված այն ապրանքները, որոնք հնարավոր է եղել նույնականացնել ընկերության կողմից տրամադրված՝ 31.12.2012թ-ի դրությամբ ապրանքների քանակագումարային մնացորդներում, ապրանքների տեղափոխման բեռնագրերում, ընկերության կողմից դուրս գրված հարկային հաշիվներում և ներմուծման հայտարարագրերում արտացոլված ապրանքների անվանումների հետ:

Տվյալ դեպքում ներմուծված և արտադրված ապրանքների օտարման այն գործարքների հարկվող շրջանառությունը, որոնց մասով հարկային հաշիվներ դուրս չեն գրվել, որոշվել է հետևյալ կերպ՝

ա) 2012թ-ի դեկտեմբեր ամսվա ընթացքում ներմուծված՝ հաշվարկի համար հիմք ընդունված ապրանքների քանակը պակասեցվել է այդ ապրանքների մասով հարկային հաշիվներով իրացված և 31.12.2012թ-ի դրությամբ առկա մնացորդների չափով: Տարբերությունը դիտվել է որպես հարկային հաշիվներով չհիմնավորված իրացում:

բ) ընկերության կողմից ներմուծված 2012թ-ի դեկտեմբեր ամսվա ընթացքում պահեստից խանութներ տեղափոխման բեռնագրերով տեղափոխված ապրանքների քանակից պակասեցվել է այդ ապրանքների մասով հարկային հաշիվներով իրացված, խանութներից պահեստ բեռնագրերով տեղափոխված և 31.12.2012թ-ի դրությամբ առկա մնացորդների քանակները: Տարբերությունը դիտվել է որպես հարկային հաշիվներով չհիմնավորված իրացում:

գ) հարկային հաշիվներով չհիմնավորված իրացված ապրանքների նկատմամբ կիրառվել են հարկային հաշիվներում և տեղափոխման բեռնագրերում արտացոլված գներից նվազագույնը:

Քննարկվող դեպքում ընկերության 2012թ-ի դեկտեմբեր ամսվա ԱԱՀ-ով հարկվող շրջանառությունը կազմել է 1.495.784.579 դրամ (առանց ԱԱՀ-ի): Իր հերթին, իրականացված ստուգմամբ հիմնավորվել է, որ ներմուծված և արտադրված ապրանքների օտարման գործարքների հարկվող շրջանառությունը, որոնց մասով հարկային հաշիվներ դուրս չեն գրվել, կազմել է 262.607.838 դրամ: Այսինքն, ստուգմամբ հիմնավորվել է, որ հաշվետու ժամանակաշրջանում ներմուծված և արտադրված ապրանքների օտարման գործարքների հարկվող շրջանառությունը, որոնց մասով հարկային հաշիվներ դուրս չեն գրվել, գերազանցում է իրականացված հարկվող գործարքների շրջանառության 10 տոկոսը՝ նշված մեծությունը կազմել է 17.6 տոկոս: Նման փաստական հանգամանքների պարագայում «Ավելացված արժեքի հարկի մասին» ՀՀ օրենքի 8-րդ հոդվածի 12-րդ կետին համապատասխան ընկերությունը պարտավոր էր հաշվետու ժամանակաշրջանում իրականացրած ԱԱՀ-ի 20% (ներառյալ՝ հաշվարկային 16.67%) դրույքաչափով հարկվող՝ հարկային հաշիվներով չհիմնավորված գործարքների հարկվող շրջանառությունն ավելացնել 20 տոկոսով, ինչը սակայն չի կատարվել:

Գանգատով բերված այն փաստարկի վերաբերյալ, որ «ենթադրվող հարկվող շրջանառությունը չեն համեմատել վաճառքի թվերի հետ՝ հարկված շրջանառության հետ, եկել են այն եզրակացության, որ պակաս է հաշված և դրա հիման վրա առաջադրել են լրացուցիչ հարկային պարտավորություններ», Հանձնաժողովը նշում է հետևյալը.

«Ավելացված արժեքի հարկի մասին» ՀՀ օրենքի 8-րդ հոդվածի 12-րդ կետի (2012 թ-ին գործող խմբագրությամբ) սահմանված է, որ անկախ նույն հոդվածով սահմանվածից՝ անմիջական ներմուծող կամ անմիջական արտադրող հանդիսացող ԱԱՀ վճարողի հաշվետու ժամանակաշրջանում իրականացրած՝ ԱԱՀ-ի 20% (ներառյալ՝ հաշվարկային 16.67%) դրույքաչափով հարկվող՝ հարկային հաշիվներով չհիմնավորված գործարքների նույն հոդվածով սահմանված կարգով որոշվող հարկվող շրջանառությունն ավելացվում է 20 տոկոսով, եթե նրանց կողմից ներմուծված կամ Հայաստանի Հանրապետությունում արտադրված ապրանքների (բացառությամբ բենզինի և դիզելային վառելիքի) օտարման այն գործարքների հարկվող շրջանառությունը, որոնց մասով հարկային հաշիվներ և (կամ) սույն կետին համապատասխան՝ ուղեկցող փաստաթուղթ դուրս չի գրվել, կազմում է հաշվետու ժամանակաշրջանում իրականացրած հարկվող գործարքների հարկվող շրջանառության 10 և ավելի տոկոսը:

Վերոնշյալ դրույթը չի նախատեսում գների բարձրացում, այլ սահմանում է քննարկվող դեպքում անմիջական ներմուծողների համար հարկային հաշիվներով չհիմնավորված գործարքների համար որոշվող հարկվող շրջանառության (եթե այն կազմում է հաշվետու ժամանակաշրջանում իրականացրած հարկվող գործարքների հարկվող շրջանառության 10 և ավելի տոկոսը) ավելացում 20 տոկոսով, այսինքն՝ սահմանվում է լրացուցիչ հարկի հաշվարկում, ինչը որևէ կապ չունի հարկ վճարողի կողմից իրացվող ապրանքների գների բարձրացման հետ:

Այն հանգամանքը, որ «Ավելացված արժեքի հարկի մասին» ՀՀ օրենքի 8-րդ հոդվածի 12-րդ կետով նախատեսված դեպքում պետք է հաշվարկվի լրացուցիչ հարկ, նախատեսված է նաև ՀՀ ԿԱ ՀՊԾ պետի 02.04.2004թ. N 1-05/7-Ն հրամանով հաստատված (համաձայնեցված ՀՀ ֆինանսների նախարարության հետ) «Ռեզիդենտների կողմից շահութահարկի հաշվարկման և վճարման կարգի մասին» հրահանգի 5.2-րդ կետի «է» ենթակետով, համաձայն որի՝ շահութահարկի հաշվարկման իմաստով ռեզիդենտի ծախս համարվող չփոխհատուցվող (չհաշվանցվող) հարկերի թվին են դասվում մասնավորապես, «Ավելացված արժեքի հարկի մասին» ՀՀ օրենքի 8-րդ հոդվածի 12-րդ մասով սահմանված դեպքերում լրացուցիչ հաշվարկվող ավելացված արժեքի հարկի գումարները: Տվյալ դեպքում, առանց հարկային հաշիվների ապրանքների իրացման դիմաց ստացված հատուցումը «Ավելացված արժեքի հարկի մասին» ՀՀ օրենքի 8-րդ հոդվածի 1-ին կետի համաձայն համարվում է հարկվող շրջանառություն, որն էլ պետք է ավելացվեր 20 տոկոսով:

Վերոգրյալից հետևում է, որ օրենքով միանշանակ սահմանված է, որ քննարկվող դեպքում ապրանքների մատակարարման ԱԱՀ-ով հարկվող շրջանառությունը (դրանց արժեքը դրամական արտահայտությամբ (ներառյալ՝ այդ արժեքին օրենքով միացվող այլ վճարումները)՝ առանց ԱԱՀ-ի, որը գնորդը պետք է վճարի մատակարարին որպես հատուցում) պետք է ավելացվեր 20 տոկոսով (առանց գնորդի կողմից հատուցման) և դրա նկատմամբ պետք է լրացուցիչ հաշվարկվեր ԱԱՀ գումար, ինչը չի պարունակում երկիմաստություն կամ հակասություն:

Ինչ վերաբերվում է զանգատում բերված այն պնդումներին, որ անկախ ստուգման ակտով առաջադրված հարկային պարտավորությունների հիմնավորված լինելուց, դրանք առաջադրվել են «Հարկերի մասին» ՀՀ օրենքի 30.1-րդ հոդվածով նախատեսված երեք տարվա վաղեմության ժամկետը լրանալուց հետո, այդ կապակցությամբ Հանձնաժողովը նշում է հետևյալը.

«Հարկերի մասին» ՀՀ օրենքի 30.1-րդ հոդվածի առաջին պարբերության համաձայն, հարկային օրենսդրության խախտումներ հայտնաբերելու դեպքում հարկային պարտավորություններ չեն կարող առաջանալ, եթե տվյալ խախտումը հայտնաբերվել է այն կատարելու տարվան անմիջապես հաջորդող երեք տարին լրանալուց հետո, բացառությամբ «Գույքահարկի մասին» և «Հողի հարկի մասին» ՀՀ օրենքներով սահմանված դեպքերի: Միաժամանակ, նույն հոդվածի առաջին պարբերության իմաստով հարկային օրենսդրությամբ

սահմանված կարգով հարկային պարտավորությունների հաշվարկման առումով խախտման կատարման տարի է համարվում համապատասխան հաշվարկի, հայտարարագրի, հաշվետվության, տեղեկության կամ այլ փաստաթղթի (անկախ դրանց ներկայացման հանգամանքից)՝ հարկային մարմին ներկայացնելու համար օրենքով սահմանված ժամկետի վերջին օրը ներառող օրացուցային տարին:

«Ավելացված արժեքի հարկի մասին» ՀՀ օրենքի 32-րդ և 33-րդ հոդվածների համաձայն՝ ԱԱՀ վճարողները մինչև հաշվետու ժամանակաշրջանին հաջորդող ամսվա 20-ը ներառյալ իրենց գրանցման վայրի հարկային մարմին են ներկայացնում պետական բյուջե ԱԱՀ-ի վճարման համար համապատասխան հաշվարկներ:

Քննարկվող դեպքում ստուգմամբ արձանագրվել է «Ավելացված արժեքի հարկի մասին» ՀՀ օրենքի 8-րդ հոդվածի 12-րդ կետի պահանջների խախտման արդյունքում 2012թ-ի դեկտեմբեր ամսվա ԱԱՀ-ի հաշվարկով պետական բյուջե վճարման ենթակա ԱԱՀ-ի գումարը պակաս հաշվարկելու փաստ: Այսինքն, վերոնշյալ իրավանորմերին համապատասխան՝

ա) ԱԱՀ-ի գծով պարտավորությունների կատարման պարտականությունն ընկերությունը կրել է 2012թ-ի դեկտեմբեր ամսում, երբ «Ավելացված արժեքի հարկի մասին» ՀՀ օրենքի 8-րդ հոդվածի 12-րդ մասի դրույթները գործել են:

բ) «Ավելացված արժեքի հարկի մասին» ՀՀ օրենքի 43-րդ հոդվածի կիրառման իմաստով խախտումն արտացոլվել է 2013թ. հարկային մարմին ներկայացված՝ 2012թ-ի դեկտեմբեր ամսվա ԱԱՀ-ի հաշվարկում: «Հարկերի մասին» ՀՀ 30.1-րդ հոդվածի առաջին պարբերությանը համապատասխան՝ խախտման կատարման տարի է համարվում համապատասխան հաշվարկի՝ հարկային մարմին ներկայացնելու համար օրենքով սահմանված ժամկետի վերջին օրը ներառող օրացուցային տարին (տվյալ դեպքում՝ 2013թ.): Հարկերի մասին» ՀՀ օրենքի 30.1-րդ հոդվածի առաջին պարբերությանը համապատասխան՝ հարկային պարտավորություններ չէին կարող առաջանալ խախտման կատարման տարվան (2013թ.) հաջորդող երեք տարին լրանալուց հետո միայն (այսինքն՝ եթե խախտումը հայտնաբերվեր 2017թ.):

Միաժամանակ, «Հարկերի մասին» ՀՀ օրենքի 30.1-րդ հոդվածի չորրորդ պարբերության այն դրույթը, որ հարկային պարտավորությունները չեն կարող փոփոխվել, եթե դրանք վերաբերում են այն հաշվետու ժամանակաշրջանին, որից անցել է երեք տարի, քննարկվող դեպքին չի առնչվում (այն վերաբերում է հարկային մարմին հաշվարկների ներկայացմանը): Այսպես, նույն պարբերության հաջորդ նախադասությամբ հստակ սահմանված է, որ անկախ առանձին հարկատեսակների մասին օրենքներով սահմանված դրույթներից՝ նույն պարբերությունում նշված ժամկետը լրանալուց հետո նույն պարբերությունում նշված հաշվետու ժամանակաշրջաններին վերաբերող հաշվարկներ, հայտարարագրեր և հաշվետվություններ (այդ թվում՝ ճշգրտված) չեն կարող ներկայացվել:

Նշվածից հետևում է, որ ընկերության գանգատում բերված փաստարկները՝ «Հարկերի մասին» ՀՀ օրենքի 30.1-րդ հոդվածով նախատեսված դրույթների հիմքով պարտավորություններ չառաջանալու վերաբերյալ, հիմնավոր չեն և չեն բխում գործող օրենսդրության պահանջներից:

2. Ակտի 4-րդ կետի 2-րդ ենթակետով մասնավորապես արձանագրվել է, որ խախտվել են «Ավելացված արժեքի հարկի մասին» ՀՀ օրենքի 26-րդ հոդվածի 5-րդ կետի պահանջները, համաձայն որոնց՝ ոչ իրացման նպատակով ձեռք բերված (ներմուծված) մարդատար ավտոմեքենաների ձեռքբերման հարկային հաշիվներում (ապրանքների ներմուծման մաքսային հայտարարագրերում, իսկ ԵՏՄ անդամ պետություններից ՀՀ տարածք ներմուծված ապրանքների գծով՝ ներմուծման հարկային հայտարարագրերում, հսկիչ-դրամարկղային մեքենաների կտրոններում, կրճատ հաշիվ ապրանքագրերում) առանձնացված ԱԱՀ-ի գումարները ենթակա են վերաձևակերպման և նույն օրենքով սահմանված ընդհանուր կարգով հաշվանցման՝ այդ ավտոմեքենաների հետագա իրացման պահին դրանց

մնացորդային արժեքի նկատմամբ հաշվարկային եղանակով հաշվարկված ԱԱՀ-ի գումարի չափով:

Ընկերությունը 11.03.2013թ-ին ՀՀ տարածք է ներմուծել 3 հատ «OPEL VECTRA» մակնիշի մարդատար ավտոմեքենա՝ 3.982.626 դրամ ընդհանուր արժեքով: 2013թ-ի մարտ ամսվա ԱԱՀ-ի հաշվարկում ընկերությունը հաշվանցել է վերը նշված ավտոմեքենաների ներմուծման մաքսային հայտարարագրերում առանձնացված ԱԱՀ-ի գումարները՝ 876176 դրամի չափով, այդ գումարները միացվել են ավտոմեքենաների ձեռքբերման արժեքին, սակայն ԱԱՀ-ի հաշվարկում չեն պակասեցվել:

Վերոնշյալի կապակցությամբ հարկ է նշել, որ «Ավելացված արժեքի հարկի մասին» ՀՀ օրենքի 26-րդ հոդվածի 5-րդ կետի համաձայն՝ օրենքի 23-րդ հոդվածում նշված դեպքերում հաշվանցման (պակասեցման) ենթակա չեն մասնավորապես՝ իրացման նպատակով ձեռք բերված (ներմուծված) մարդատար ավտոմեքենաների ձեռքբերման հարկային հաշիվներում (ապրանքների ներմուծման մաքսային հայտարարագրերում, իսկ ԵՏՄ անդամ պետություններից ՀՀ տարածք ներմուծված ապրանքների գծով՝ ներմուծման հարկային հայտարարագրերում, հսկիչ-դրամարկային մեքենաների կտրոններում, կրճատ հաշիվ ապրանքագրերում) առանձնացված ԱԱՀ-ի գումարները: Օրենքի 23-րդ հոդվածի համաձայն՝ նույն օրենքի համաձայն ԱԱՀ վճարող անձինք հաշվետու ժամանակաշրջանում պետական բյուջե են վճարում այդ ժամանակաշրջանում իրականացված հարկվող գործարքների (գործառնությունների) հարկվող շրջանառության նկատմամբ հաշվարկված ԱԱՀ-ի գումարը, որից հաշվանցվում (պակասեցվում) են մասնավորապես՝

- արտադրական և այլ առևտրային նպատակներով հանրապետության տարածքում հաշվետու ժամանակաշրջանում ձեռք բերված այն ապրանքների և ստացված այն ծառայությունների գծով մատակարարների կողմից դուրս գրված հարկային հաշիվներում առանձնացված ԱԱՀ-ի գումարների չափով (բացառությամբ նույն օրենքով սահմանված դեպքերի), որոնց դիմաց բանկի կամ փոստի միջոցով մատակարարի բանկային հաշվին կատարվել է վճարում, բացառությամբ նույն հոդվածով սահմանված դեպքերի,

- հանրապետության տարածք ներմուծված ապրանքների համար, օրենքով սահմանված կարգով և չափերով, ՀՀ մաքսային մարմինների կողմից գանձված (գանձման ենթակա) ԱԱՀ-ի գումարների չափով, եթե նույն օրենքով նախատեսված է ԱԱՀ-ի գանձում ապրանքների ներմուծման պահին, ինչպես նաև ԵՏՄ անդամ պետություններից ՀՀ տարածք ներմուծված ապրանքների համար սահմանված կարգով և չափերով Հայաստանի Հանրապետության հարկային մարմիններին վճարված ԱԱՀ-ի գումարների չափով՝ դրանց վճարման, իսկ ճշտված ներմուծման հարկային հայտարարագրի ներկայացման դեպքում՝ հայտարարագրի ներկայացման և վճարման օրն ընդգրկող հաշվետու ժամանակաշրջանի համար ներկայացվող ԱԱՀ-ի հաշվարկով:

Գանգատով բերված այն փաստարկը, որ կանոնադրությանը համապատասխան ընկերությունը շահույթ հետապնդող առևտրային կազմակերպություն է, որի հիմնական գործունեությունը առևտրային գործարքների միջոցով շահույթ ստանալն է, հիմնավոր չէ և չի բխում գործող օրենսդրության պահանջներից:

Քննարկվող հարցով Հանձնաժողովը նշեց, որ «Ավելացված արժեքի հարկի մասին» ՀՀ օրենքի 23-րդ հոդվածով նախատեսված են հաշվետու ժամանակաշրջանում պետական բյուջե վճարման ենթակա ԱԱՀ-ի գումարներից հաշվանցման (պակասեցման) բացառություններ, որոնք սահմանված են մասնավորապես՝ նույն օրենքի 26-րդ հոդվածի 5-րդ կետով: Ոչ իրացման նպատակով ձեռք բերված (ներմուծված) մարդատար ավտոմեքենաների ձեռքբերման հարկային հաշիվներում (ապրանքների ներմուծման մաքսային հայտարարագրերում) ԱԱՀ-ի գումարները չհաշվանցելու իմաստով օրենքով որևէ առանձնահատկություն սահմանված չէ ԱԱՀ վճարողի կազմակերպական իրավական տեսակի կամ իրականացվող գործունեության բնույթի համար: Իսկ ինչ վերաբերում է ձեռք բերված (ներմուծված) մարդատար ավտոմեքենաների հետագա իրացմանը, ապա «Ավելացված

արժեքի հարկի» մասին ՀՀ օրենքի 26-րդ հոդվածի 5-րդ կետով տրված է հստակ իրավական կարգավորում՝ նշված գումարները ենթակա են վերաձևակերպման և նույն օրենքով սահմանված ընդհանուր կարգով հաշվանցման՝ այդ ավտոմեքենաների հետագա իրացման պահին դրանց մնացորդային արժեքի նկատմամբ հաշվարկային եղանակով հաշվարկված ԱԱՀ-ի գումարի չափով:

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՝

ՀՀ ԿԱ ՊԵԿ Խոշոր հարկ վճարողների ՀՏ 20.06.2016թ. թիվ 5012690 ակտը թողնել անփոփոխ, իսկ գանգատը՝ մերժել:

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