

ՀՀ ԿԱ պետական եկամուտների կոմիտե

Հարկային և մաքսային մարմինների գանգատարկման հանձնաժողով

Ո Ր Ո Շ ՈՒ Մ 9/4

21 փետրվարի 2017թ.

Քննարկվեց «Գագ Թրեյդ» ՍՊԸ գանգատը ՀՀ ԿԱ ՊԵԿ ՕՀՎ 19.01.2017թ. թիվ 1003333 ակտի դեմ:

«Գագ Թրեյդ» ՍՊԸ գանգատում բերված փաստարկները.

ՀՀ ԿԱ ՊԵԿ նախագահի 21.04.2016թ. թիվ 1003333 հրամանի համաձայն «Գագ Թրեյդ» ՍՊԸ-ում կատարվել է բյուջեի հետ փոխհարաբերությունների ճշտության ստուգում: Ստուգման արդյունքներով կազմվել է ակտ թիվ 1003333 առ 19.01.2017թ.: Սակայն վերոհիշյալ ակտը կազմվել է ՀՀ ԿԱ ՊԵԿ ՕՀ վարչության պետի ընդունած թիվ 46-9 առ 27.12.2016թ. որոշման հիման վրա, որը նախատեսում է ստուգումն իրականացնել «Հարկերի մասին» ՀՀ օրենքի 22-րդ հոդվածի համաձայն: Որոշման մեջ նշվում է, որ ընկերությունը հաշվապահական փաստաթղթերը վարում է սահմանված կարգի կոպիտ խախտումներով և ակնհայտ կեղծ տվյալներ է մտցնում հաշվետվություններում: Սակայն «Հարկերի մասին» ՀՀ օրենքի 22.1-րդ հոդվածում նկարագրված է, թե ինչ ուսումնասիրությունների արդյունքում կարող է յուրաքանչյուր ապրանքատեսակի գծով փաստաթղթերի վարումը գնահատվել որպես կոպիտ խախտումներով իրականացված: Իսկ թե ինչ չափանիշներով պետք է որոշվի, թե տվյալներն ակնհայտ կեղծ են, ընդհանրապես չի կանոնակարգված: Այսինքն, ՀՀ ԿԱ ՊԵԿ ՕՀ վարչության պետի թիվ 46-9 առ 27.12.2016թ. որոշումը կայացվել է առանց «Հարկերի մասին» ՀՀ օրենքի 22.1-րդ հոդվածով նախատեսված ուսումնասիրությունների և ենթակա է չեղարկման:

Այնուամենայնիվ, ընկերության բյուջեի հետ փոխհարաբերությունների ստուգումը համատարած բոլոր ապրանքատեսակների և բոլոր գործարքների գծով, այն է՝ ներմուծում, արտահանում, ներքին շրջանառություն, ապրանքների հետ վերադարձ և այլն, իրականացվել է « Հարկերի մասին» ՀՀ օրենքի 22-րդ հոդվածի և ՀՀ կառավարության թիվ 580 առ 18.09.1998թ. որոշման հիման վրա, դրանց վրա հաշվելով 25 տոկոս շահութաբերություն, առանց «Հարկերի մասին» ՀՀ օրենքի 22.1 հոդվածի պահանջների համաձայն ուսումնասիրություն կատարելու յուրաքանչյուր ապրանքատեսակի և փաստաթղթի գծով, և առանց այդ կոնկրետ փաստաթղթերը ճանաչելու սահմանված կարգը կոպիտ խախտումներով լրացված կամ ակնհայտ կեղծ տվյալներով կազմված:

Հաշվի առնելով այն հանգամանքը, որ ստուգումն իրականացվել է ընկերության կատարած բոլոր գործարքների վրա 25 տոկոս շահութաբերության հաշվարկով, «Հարկերի մասին» ՀՀ օրենքի 22.1 հոդվածի խախտումով, ինչպես նաև այն, որ ընկերությունը վաճառքներն իրականացնում է խոշոր խմբաքանակներով և շատ փոքր շահութաբերությամբ, ակտում արտացոլված շահույթի գումարը երբեք չի ստացել և ներկա պայմաններում հնարավոր էլ չէ այդպիսի շահութաբերությամբ աշխատել, գանգատաբերը խնդրում է կասեցնել վերոհիշյալ ակտը:

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 ԿԱ ՊԵԿ նախագահի 21.04.2016թ. թիվ 1003333 հանձնարարագրի համաձայն՝ «Գագ Թրեյդ» ՍՊԸ-ում (այսուհետ նաև՝ ընկերություն) կատարվել է բյուջեի հետ փոխհարաբերությունների և հարկային մարմնի կողմից վերահսկվող ՀՀ օրենսդրության առանձին պահանջների կատարման ճշտության ստուգում: Ընդ որում, հարկ է նշել, որ հանձնարարագրի հրապարակման համար հիմք է հանդիսացել ՀՀ ԿԱ ՊԵԿ քննչական վարչության քննիչի համապատասխան որոշումը: Արդյունքում կազմվել է ՀՀ ԿԱ ՊԵԿ ՕՀՎ 19.01.2017թ. թիվ 1003333 ակտը (այսուհետ նաև՝ Ակտ), որով լրացուցիչ վճարման է առաջադրվել ընդամենը 30.142.438 դրամ:

Ակտի 1-ին կետով, մասնավորապես, արձանագրվել է, որ համաձայն ՀՏ-ում առկա հարկային գործի, ՀՀ ԿԱ ՊԵԿ «Հարկատու 3» տեղեկատվական բազայում առկա տվյալների և ընկերության կողմից ներկայացված հաշվապահական փաստաթղթերի, ընկերությունը 2015թ. ընթացքում ՌԴ-ից ներմուծել է 11.802.488 դրամի ապրանքանյութական արժեքներ և իրացրել առանց համապատասխան փաստաթղթերի: Միաժամանակ, ՀՀ տարածքից ձեռք է բերել տարբեր ապրանքանյութական արժեքներ, այդ թվում՝ ծխախոտ, և արտահանել է ԵՏՄ և այլ երկրներ, որոնց մի մասի համար բացակայում են ձեռք բերման համապատասխան փաստաթղթերը:

Համաձայն «Հարկերի մասին» ՀՀ օրենքի 22-րդ հոդվածի պահանջների՝ եթե հարկ վճարողը չի ներկայացնում հարկվող օբյեկտների գծով հաշվապահական հաշվառման (հարկային օրենսդրությամբ կամ ՀՀ կառավարության որոշումներով նախատեսված դեպքերում՝ նաև այլ հաշվառման և (կամ) գրանցումների վերաբերող) սահմանված փաստաթղթերը կամ դրանք վարում է սահմանված կարգի կոպիտ խախտումներով, կամ ակնհայտ կեղծ տվյալներ է մտցնում հարկային մարմին ներկայացրած հաշվետվություններում, հաշվարկներում, հայտարարագրերում և այլ փաստաթղթերում, որի հետևանքով անհնար է դառնում հարկային օրենսդրությամբ սահմանված կարգով հաշվարկել հարկ վճարողի հարկային պարտավորությունը կամ օրենքով սահմանված դեպքերում հարկ վճարողի շրջանառությունները համարվում են չհիմնավորված ապա հարկվող օբյեկտները և հարկային պարտավորությունները հաշվարկում է հարկային մարմինը համախառն եկամտի մեջ 25 տոկոս հաշվարկային հարկվող շահույթի կամ հարկվող եկամտի կամ տվյալ դեպքում կիրառելով՝ համախառն եկամտի մեջ 25 տոկոս հաշվարկային հարկվող շահույթ որոշելու գործիքակազմը, որի հետևանքով ընկերության փաստաթղթերով չհիմնավորված իրացումների համար հաշվարկվել է իրացումից հասույթ, որը ՌԴ-ից ներմուծված և իրացված ապրանքանյութական արժեքների համար 2015թ. կազմել է 15.736.651 դրամ, ՀՀ տարածքում ձեռք բերված և իրացված ապրանքների արժեքը՝ 3.949.190 դրամ, իսկ արտահանումների գումարը՝ 257.291.483 դրամ: Արդյունքում ընկերության իրացումից հասույթը 2015թ. կազմել է 276.977.324 դրամ: Ընկերությունը խախտելով «Շահութահարկի մասին» ՀՀ օրենքի 7-րդ հոդվածի պահանջները 2015թ. համար ներկայացված «Շահութահարկի հաշվարկում» պակաս իրացումից հասույթ է

արտացոլել 265.230.634 դրամի չափով, միաժամանակ ծախսային մասում պակաս ծախսեր է ձևակերպել 196.312.300 դրամի չափով: Արդյունքում պարզվել է, որ 2015թ. հարկվող շահույթը պակաս է հաշվարկվել 68.918.334 դրամի չափով:

Հիմք ընդունելով «Շահութահարկի մասին» ՀՀ օրենքի 33-րդ հոդվածի, «Հարկերի մասին» ՀՀ օրենքի 23-րդ, 25-րդ և 27-րդ հոդվածների դրույթները՝ շահութահարկի գծով լրացուցիչ վճարման է առաջադրվել ընդամենը 27.615.577 դրամ:

«Հարկերի մասին» ՀՀ օրենքի 22-րդ հոդվածի դրույթների կիրառման արդյունքում Ակտի 3-րդ կետով լրացուցիչ պարտավորություններ են առաջադրվել նաև ավելացված արժեքի հարկի գծով՝ ընդհանուր գումարով 2.221.397 դրամի չափով:

Վերոգրյալի կապակցությամբ հարկ է նշել հետևյալը.

«Հարկերի մասին» ՀՀ օրենքի՝

- 22-րդ հոդվածի համաձայն՝ եթե հարկ վճարողը չի ներկայացնում հարկվող օբյեկտների գծով հաշվապահական հաշվառման (հարկային օրենսդրությամբ կամ ՀՀ կառավարության որոշումներով նախատեսված դեպքերում՝ նաև այլ հաշվառման և (կամ) գրանցումների վերաբերող) սահմանված փաստաթղթերը կամ դրանք վարում է սահմանված կարգի կոպիտ խախտումներով, կամ ակնհայտ կեղծ տվյալներ է մտցնում հարկային մարմին ներկայացրած հաշվետվություններում, հաշվարկներում, հայտարարագրերում և այլ փաստաթղթերում, որի հետևանքով անհնար է դառնում հարկային օրենսդրությամբ սահմանված կարգով հաշվարկել հարկ վճարողի հարկային պարտավորությունը կամ օրենքով սահմանված դեպքերում հարկ վճարողի շրջանառությունները համարվում են չիմնավորված, ապա հարկվող օբյեկտները և հարկային պարտավորությունները հաշվարկում է հարկային մարմինը՝ ՀՀ կառավարության սահմանած կարգով (ՀՀ կառավարության 18.09.1998թ. N580 որոշմամբ), մասնավորապես, հիմնվելով հարկ վճարողի ակտիվների, հարկ վճարողի իրացման շրջանառության ծավալների, հարկ վճարողի արտադրության և շրջանառության ծախսերի, գույքագրման և չափագրման տվյալների, օրենքով սահմանված կարգով երրորդ անձից ստացված տեղեկությունների, ինչպես նաև նույն օրենքի 20-րդ հոդվածով սահմանված այլ տեղեկությունների, համանման պայմաններում գործող այլ սուբյեկտների միջև կիրառված գների և այլ ցուցանիշների, համախառն եկամտի մեջ 25 տոկոս հաշվարկային հարկվող շահույթի կամ հարկվող եկամտի կամ օրենքով իրականացված հսկիչ գնումների վրա:

- 22.1-րդ հոդվածի համաձայն՝ հարկ վճարողների կողմից արտադրանքի արտադրության, օգտակար հանածոների արդյունահանման և իրացման, ապրանքների շրջանառության և ծառայությունների մատուցման ծավալների, ինչպես նաև իրացման փաստացի գների (սակագների) (այդ թվում՝ միջին) վերաբերյալ հարկային մարմիններին ներկայացված հաշվետվությունների, ներառյալ՝ դրանց համար հիմք հանդիսացած հաշվապահական, արտադրատեխնոլոգիական փաստաթղթերի և այլ ներքին հաշվառման տվյալների (այսուհետ՝ հաշվետվություններ) և վերջիններիս մոտ օրենքով սահմանված կարգով իրականացված չափագրումների արդյունքների և (կամ) օրենքով նախատեսված կարգով երրորդ անձանցից ստացված տեղեկությունների հիման վրա հաշվարկված մեծությունների միջև էական շեղումների (տարբերությունների) առկայությունը նույն օրենքի 22-րդ հոդվածի իմաստով

դիտարկվում է որպես հարկվող օբյեկտների հաշվառման սահմանված կարգի կոպիտ խախտում:

ՀՀ կառավարության «Հարկերի մասին» Հայաստանի Հանրապետության օրենքի 22 հոդվածով նախատեսված դեպքերում հարկային մարմնի կողմից հարկվող օբյեկտների և հարկային պարտավորությունների հաշվարկման (գնահատման) կարգը հաստատելու և Հայաստանի Հանրապետության հարկային օրենսդրությամբ նախատեսված դեպքերում շուկայական (սովորաբար կիրառվող) գները որոշելու մասին» 18.09.1998թ. N580 որոշմամբ հաստատված կարգի 2-րդ կետի համաձայն՝ կարգը կիրառվում է «Հարկերի մասին» ՀՀ օրենքի 22-րդ հոդվածով նախատեսված դեպքերում հարկային մարմնի հարկվող օբյեկտների և հարկային պարտավորությունների հաշվարկման (գնահատման, վերագնահատման) ժամանակ:

Քննարկվող հարցով եզրակացության հանգեցնելու համար Հանձնաժողովը հաշվի է առնում նաև հետևյալ փաստական հանգամանքները՝

1) ՀՀ ԿԱ ՊԵԿ ՕՀ վարչության պետը, հիմք ընդունելով «Գազ Թրեյդ» ՍՊԸ-ում ստուգում իրականացնող պաշտոնատար անձանց զեկուցագիրը և ուսումնասիրելով կից նյութերը, պարզել է, որ «Գազ Թրեյդ» ՍՊԸ-ն հարկվող օբյեկտների գծով հաշվապահական հաշվառման (հարկային օրենսդրությամբ կամ ՀՀ կառավարության որոշումներով նախատեսված դեպքերում՝ նաև այլ հաշվառման կամ) գրանցումների վերաբերյալ) սահմանված փաստաթղթերը վարում է սահմանված կարգի կոպիտ խախտումներով և ակնհայտ կեղծ տվյալներ է մտցնում հարկային տեսչություն ներկայացրած հաշվետվություններում, հաշվարկներում, հայտարարագրերում և այլ փաստաթղթերում, որի հետևանքով անհնար է դառնում հարկային օրենսդրությամբ սահմանված կարգով հաշվարկել ընկերության հարկային պարտավորությունները:

2) Ընկերությունը 2015թ. ընթացքում ՀՀ տարածք ներմուծված ապրանքների իրացման մասով դուրս է գրել հարկային հաշիվներ տարբեր ֆիզիկական անձանց տվյալներով, նշելով վերջիններիս անձնագրային տվյալները և հասցեները: Իրականացված օպերատիվ հետախուզական միջոցառումների արդյունքում պարզվել է, որ նման տվյալներով ֆիզիկական անձինք գոյություն չունեն: Այնուհետև, նշված հարկային հաշիվները ընկերության կողմից չեղյալ են համարվել: Ընկերության կողմից ՀՀ տարածքից արտահանված ապրանքների մեծ մասի գծով չեն ներկայացվել այդ ապրանքների ձեռքբերման վերաբերյալ փաստաթղթերը:

3) ընկերության կողմից իրացված և ձեռք բերված ապրանքների վերաբերյալ փաստաթղթերի մեծ մասը ստուգման ընթացքում չեն ներկայացվել, որի հետևանքով հնարավոր չի եղել պարզել 2015թ. ընկերության իրական իրացման շրջանառության ծավալները, այսինքն՝ անհնար է եղել հարկային օրենսդրությամբ սահմանված կարգով հաշվարկել հարկ վճարողի հարկային պարտավորությունները: Մասնավորապես, ընկերությունը 2015թ. դեկտեմբերի 31 դրությամբ չունենալով ապրանքային մնացորդ, չնայած այն հանգամանքի, որ 2015թ. ընթացքում ՀՀ տարածք է ներմուծել ապրանքներ՝ ընդհանուր արժեքով 11.802.488 դրամի, ինչպես նաև իրականացրել է արտահում՝ գումարով 257.291.483 դրամի, 2015թ. համար ներկայացված շահութահարկի հաշվարկով իրացումից հասույթը արտացոլել է 11.746.690 դրամ:

4) հաշվի առնելով վերոնշյալը, ՀՀ ԿԱ ՊԵԿ ՕՀ վարչության պետի կողմից 27.12.2016թ. ընդունվել է թիվ 46-9 որոշումը՝ «Գազ Թրեյդ» ՍՊԸ-ում իրականացվող ստուգման ընթացքում հարկվող օբյեկտը և հարկային պարտավորությունները

«Հարկերի մասին» ՀՀ օրենքի 22-րդ հոդվածով և ՀՀ կառավարության 18.09.1998թ. թիվ 580 որոշմամբ սահմանված կարգով հաշվարկելու վերաբերյալ:

Հիմք ընդունելով վերոնշյալ իրավական կարգավորումները և հաշվի առնելով սույն հարցին առնչվող փաստական հանգամանքները, Հանձնաժողովը գտնում է, որ.

1) վերոգրյալ փաստական հանգամանքները վկայում են այն մասին, որ ընկերությունը ստուգման ընթացքում չի ներկայացրել հարկվող օբյեկտների գծով հաշվապահական հաշվառման սահմանված փաստաթղթերը, դրանք վարել է սահմանված կարգի կոպիտ խախտումներով և ակնհայտ կեղծ տվյալներ է մտցրել հարկային մարմին ներկայացրած հաշվետվություններում, որի հետևանքով անհնար է դարձել հարկային օրենսդրությամբ սահմանված կարգով հաշվարկել ընկերության 2015թ. հարկային պարտավորությունները: Նշված հիմքով ընկերության հարկվող օբյեկտները և հարկային պարտավորությունները հաշվարկվել են հարկային մարմնի՝ ստուգումն իրականացնող անձանց կողմից «Հարկերի մասին» ՀՀ օրենքի 22-րդ հոդվածի և ՀՀ կառավարության 18.09.1998թ. թիվ 580 որոշմամբ սահմանված դրույթներին համապատասխան:

2) հիմնավոր չեն գանգատով բերված այն փաստարկները, որ «Հարկերի մասին» ՀՀ օրենքի 22-րդ հոդվածի դրույթները կիրառվել են (ՀՀ ԿԱ ՊԵԿ ՕՀՎ պետի 27.12.2016թ. թիվ 46-9 որոշումն ընդունվել է) առանց նույն օրենքի 22.1-րդ հոդվածով նախատեսված ուսումնասիրությունների իրականացման: Վերոնշյալ իրավական կարգավորումներին համապատասխան՝ «Հարկերի մասին» ՀՀ օրենքի 22.1-րդ հոդվածով սահմանված է նույն օրենքի 22-րդ հոդվածի կիրառման հիմքերից միայն մեկը, այն է՝ չափազրույթների արդյունքների և (կամ) օրենքով նախատեսված կարգով երրորդ անձանցից ստացված տեղեկությունների օգտագործմամբ կատարված հաշվարկների հիման վրա էական շեղումների (տարբերությունների) առկայությամբ պայմանավորված հարկվող օբյեկտների հաշվառման սահմանված կարգի կոպիտ խախտումը: Ըստ այդմ, «Հարկերի մասին» ՀՀ օրենքի 22-րդ հոդվածի կիրառումը պայմանավորված չէ միայն օրենքի 22.1-րդ հոդվածով սահմանված հիմքերի առկայությամբ: Տվյալ դեպքում առկա են օրենքի 22-րդ հոդվածով սահմանված հիմքերը, որոնց հիման վրա ընդունվել է ՀՀ ԿԱ ՊԵԿ ՕՀՎ պետի 27.12.2016թ. թիվ 46-9 որոշումը և սահմանված կարգով կատարվել է հարկվող օբյեկտների և հարկային պարտավորությունների հաշվարկումը (գնահատումը, վերագնահատումը):

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 Ո Ւ Մ Է՝

ՀՀ ԿԱ ՊԵԿ ՕՀՎ 19.01.2017թ. թիվ 1003333 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.Ս. ԻՐԻՈՒՄՅԱՆ