

ՀՀ ԿԱ պետական եկամուտների կոմիտե
Հարկային և մաքսային մարմինների գանգատարկման հանձնաժողով

Ո Ր Ո Շ ՈՒ Մ 12/3

10 մարտի 2017թ.

Քննարկվեց «Գալինա» ՍՊԸ գանգատը ՀՀ ԿԱ ՊԵԿ ՕՀՎ 31.01.2017թ. թիվ 1010755 ակտի դեմ:

«Գալինա» ՍՊԸ գանգատում բերված փաստարկները.

ՀՀ ԿԱ ՊԵԿ նախագահի 21.06.2016թ. թիվ 1010755 հրամանի համաձայն «Գալինա» ՍՊԸ-ում կատարվել է բյուջեի հետ փոխհարաբերությունների ճշտության ստուգում: Ստուգման արդյունքներով կազմվել է ակտ թիվ 1010755 առ 31.01.2017թ.: Սակայն վերոհիշյալ ակտը կազմվել է ՀՀ ԿԱ ՊԵԿ ՕՀ վարչության պետի ընդունած թիվ 44-2 առ 21.12.2016թ. 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 44-2 առ 21.12.2016թ. 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 21.06.2016թ. թիվ 1010755 հանձնարարագրի համաձայն՝ «Գալինա» ՍՊԸ-ում (այսուհետ նաև՝ ընկերություն) կատարվել է բյուջեի հետ փոխհարաբերությունների և հարկային մարմնի կողմից վերահսկվող ՀՀ օրենսդրության առանձին պահանջների կատարման ճշտության ստուգում: Արդյունքում կազմվել է ՀՀ ԿԱ ՊԵԿ ՕՀՎ 31.01.2017թ. թիվ 1010755 ակտը (այսուհետ նաև՝ Ակտ), որով լրացուցիչ վճարման է առաջադրվել ընդամենը 89.737.865 դրամ:

Ակտի 2-րդ կետով, մասնավորապես, արձանագրվել է, որ համաձայն ՀՀ ԿԱ ՊԵԿ ՕՀՎ պետի 21.12.2016թ. թիվ 44-2 որոշման ընկերության մոտ հարկային պարտավորությունները հաշվարկվել են «Հարկերի մասին» ՀՀ օրենքի 22-րդ հոդվածի դրույթներով և ՀՀ կառավարության 18.09.1998թ. թիվ 580 որոշմամբ սահմանված կարգով՝ հիմնվելով ՀՀ ԿԱ ՊԵԿ քննչական վարչությունում քննվող թիվ 8316815 քրեական գործի նախաքննությամբ ձեռքբերված և 14.10.2016թ. թիվ 12-1/1221872-16 գրությամբ քննիչի կողմից որպես ելակետային տվյալներ տրամադրված ընկերության կողմից ներմուծված կամ ՀՀ տարածքում ձեռքբերված մի շարք ապրանքների վաճառքի գների վերաբերյալ տվյալների, քրեական գործում առկա նյութերի, ընկերության սկզբնական հաշվապահական փաստաթղթերի, մաքսային և հարկային գործերում, հարկային մարմնի տեղեկատվական բազայում առկա տեղեկատվության, ընկերության ակտիվների և համախառն եկամտի մեջ 25% հաշվարկային հարկվող շահույթի վրա: Արդյունքում պարզվել է, որ ընկերությունը 2016թ. 1-ին եռամսյակում ՌԴ-ից ՀՀ տարածք է ներմուծել և իրացրել ընդհանուր գումարով 39847452 դրամի ապրանքներ հաշվարկված ձեռքբերման գներով, որոնց իրացման շրջանառությունը համաձայն «ԱԱՀ-ի մասին» ՀՀ օրենքի 8-րդ հոդվածի ենթակա է ԱԱՀ-ով հարկման: Այդ ապրանքներից 1360000 դրամ գումարով ապրանքների իրացումը, համաձայն նույն նույն օրենքի 15-րդ հոդվածի 6-րդ կետի, ազատված է ԱԱՀ-ից: Դրանցից ձեռքբերման գներով հաշվարկված 2731299 դրամ գումարով ապրանքներ իրացվել են դուրս գրված հարկային հաշիվներով, որոնց ԱԱՀ-ով հարկվող իրացման շրջանառությունը կազմել է 2792899 դրամ, իսկ «ԱԱՀ-ի մասին» ՀՀ օրենքի 9-րդ հոդվածի համաձայն 20% դրույքաչափով հաշվարկված ԱԱՀ-ի գումարը՝ 558580 դրամ: Մնացած ձեռքբերման գներով հաշվարկված 35756153 դրամ գումարով ապրանքների ԱԱՀ-ով հարկվող իրացման շրջանառությունը, ըստ քրեական գործում առկա նյութերի հիմնավորված չէ, սակայն դրանք ամբողջությամբ իրացվել են 2016թ. 1-ին եռամսյակում: Ըստ քննիչի կողմից տրված ելակետային տվյալների ՌԴ-ից ՀՀ ներմուծված և իրացված վերը նշված ձեռքբերման գներով հաշվարկված 3514908 դրամ գումարով 5 անուն ապրանքների իրացման շրջանառությունը հատուցման ամբողջ գումարով կազմել է 49658100 դրամ, որից համաձայն «ԱԱՀ-ի մասին» ՀՀ օրենքի 9-րդ հոդվածի 16.67% հաշվարկային դրույքաչափով հաշվարկված ԱԱՀ-ի գումարը կազմել է 8278005 դրամ: Մնացած ձեռքբերման գներով հաշվարկված 32241245 դրամ գումարով ապրանքների (իրացման շրջանառությանը չհիմնավորված) իրացման շրջանառությունը հաշվարկվել

է ելնելով համախառն եկամտի մեջ 25% հաշվարկային շահույթից և կազմել է 40301556 դրամ, որից համաձայն «ԱԱՀ-ի մասին» ՀՀ օրենքի 9-րդ հոդվածի 20% դրույքաչափով հաշվարկված ԱԱՀ-ի գումարը կազմում է 8060311 դրամ: Այսպիսով ԱԱՀ-ի կրեդիտային շրջանառությունը 2016թ. 1-ին եռամսյակում կազմել է 16896896 դրամ, որը համադրելով ընկերության կողմից 2016թ. 1-ին եռամսյակի համար հարկային մարմին ներկայացված ԱԱՀ հաշվարկի հետ պարզվել է, որ ընկերությունը 2016թ. 1-ին եռամսյակում ԱԱՀ-ի կրեդիտային շրջանառությունը պակաս է հաշվարկել 11119245 դրամով: 2016թ. 1-ին եռամսյակում համաձայն «ԱԱՀ-ի մասին» ՀՀ օրենքի 23-րդ հոդվածի վերը նշված ԱԱՀ-ով հարկվող շրջանառությունից հաշվարկված ԱԱՀ-ի գումարներից հաշվանցման ենթակա ԱԱՀ-ի գումարների գծով ստուգմամբ հաշվարկվել է 6144211 դրամ, այդ թվում՝ ՀՀ ներմուծված ապրանքների գծով հարկային մամսին վճարված ԱԱՀ-ն՝ գումարով 5775000 դրամ և ՀՀ տարածքում ձեռք բերված ապրանքների և ծառայությունների գծով մատակարարների դուրս գրած հարկային հաշիվներում առանձնացված ԱԱՀ-ն՝ գումարով 369211 դրամ: ԱԱՀ դեբետային շրջանառության (հաշվանցման ենթակա ԱԱՀ գումարների) հաշվարկված գումարի և ներկայացված հաշվարկում արտացոլված գումարի համադրման արդյունքում պարզվել է, որ ընկերությունը ԱԱՀ հաշվանցման ենթակա գումարները պակաս է հաշվանցել 24171 դրամով: Այսպիսով պարզվել է, որ ընկերությունը 2016թ. 1-ին եռամսյակում պակաս է հաշվարկել բյուջե վճարման ենթակա 11095074 դրամ գումարով ԱԱՀ, որից 342389 դրամը հաշվանցման ենթակա ԱԱՀ գումարի պակասեցում է:

Ստուգմամբ պարզվել է նաև, որ ընկերությունը 2016թ. 2-րդ եռամսյակում պակաս է հաշվարկել բյուջե վճարման ենթակա 16622436 դրամ գումարով ԱԱՀ, որից 185282 դրամը հաշվանցման ենթակա ԱԱՀ-ի գումարի պակասեցում է, ինչպես նաև, որ 2016թ. 3-րդ եռամսյակում պակաս է հաշվարկել բյուջե վճարման ենթակա 19487451 դրամ գումարով ԱԱՀ, որից 156776 դրամը հաշվանցման ենթակա ԱԱՀ գումարների պակասեցում է: Արդյունքում, հիմք ընդունելով «ԱԱՀ-ի մասին» ՀՀ օրենքի 43-րդ հոդվածի, «Հարկերի մասին» ՀՀ օրենքի 23-րդ և 25-րդ հոդվածների դրույթները ԱԱՀ-ի գծով ընդամենը վճարման է առաջադրվել 87524627 դրամ:

Միևնույն ժամանակ, «Դրամակղային գործառնությունների մասին» ՀՀ օրենքի 6-րդ հոդվածի դրույթները խախտելու համար Ակտի 15-րդ կետով լրացուցիչ վճարման է առաջադրվել տուգանք՝ ընդհանուր գումարով 2.050.000 դրամի չափով: Բացի այդ, «Եկամտային հարկի մասին» ՀՀ օրենքի 10-րդ հոդվածի 7-րդ կետի դրույթները խախտելու համար Ակտի 18-րդ կետով լրացուցիչ վճարման է առաջադրվել եկամտային հարկ՝ ընդհանուր գումարով 163.238 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 մրցնում 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՝ 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» ՀՀ օրենքի 22 հոդվածով նախատեսված դեպքերում հարկային մարմնի կողմից հարկվող օբյեկտների և հարկային պարտավորությունների հաշվարկման (գնահատման) կարգը հաստատելու և ՀՀ 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 հանգելու համար Հանձնաժողովը հաշվի է առնում նաև հետևյալ փաստական հանգամանքները՝

1) ՀՀ ԿԱ ՊԵԿ ՕՀ վարչության պետը, հիմք ընդունելով «Գալինա» ՍՊԸ-ում ստուգում իրականացնող պաշտոնատար անձանց զեկուցագիրը և ուսումնասիրելով կից նյութերը, պարզել է, որ «Գալինա» 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 2016թ. 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 հաշիվներն ընկերության կողմից չեղյալ են համարվել, սակայն հարկային մարմին ներկայացված ԱԱՀ-ի հաշվարկներում որևէ ճշգրտում ընկերության կողմից չի կատարվել:

3) ՀՀ ԿԱ ՊԵԿ քննչական վարչությունում քննվող թիվ 8316815 քրեական գործի նախաքննությամբ ձեռքբերված ապացույցների շրջանակում քննիչի կողմից տրամադրվել են ելակետային տվյալներ՝ ընկերության կողմից ներմուծված և ՀՀ տարածքում ձեռքբերված ապրանքների վաճառքի գների վերաբերյալ, որոնց հիման վրա հաշվարկված իրացման շրջանառության ծավալները զգալիորեն գերազանցել են ընկերության կողմից հայտարարված շրջանառության ծավալներից:

4) հաշվի առնելով վերոնշյալը, ՀՀ ԿԱ ՊԵԿ ՕՀ վարչության պետի կողմից 21.12.2016թ. ընդունվել է թիվ 44-2 որոշումը՝ «Գալինա» 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 2016թ. 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 ՕՀ պետի 21.12.2016թ. թիվ 44-2 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՝ չափագրումների 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 21.12.2016թ. թիվ 44-2 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 ու մ է՝

ՀՀ ԿԱ ՊԵԿ ՕՀՎ 31.01.2017թ. թիվ 1010755 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