

ՀՀ ԿԱ պետական եկամուտների կոմիտե
Հարկային և մաքսային մարմինների գանգատարկման հանձնաժողով

Ո Ր Ո Շ ՈՒ Մ 38/2

6 դեկտեմբերի 2016թ.

Քննարկվեց «Գրադ» ՍՊԸ գանգատը ՀՀ ԿԱ ՊԵԿ Շենգավիթի ՀՏ 31.10.2016թ. թիվ 7160009 ակտի դեմ:

«Գրադ» ՍՊԸ գանգատում բերված փաստարկները.

«Գրադ» ՍՊԸ-ն 2016թ. առաջին եռամսյակի ընթացքում հանդիսացել է շրջանառության հարկ վճարող և իրականացրել է համակարգչային ծրագրերի վաճառք, որը արտացոլվել է «Շրջանառության հարկի հաշվարկ» հաշվետվության մեջ 8-րդ կետում, որպես առևտրական (առք ու վաճառքի) գործունեությունից եկամուտներ:

Շենգավիթի ՀՏ-ի աշխատակիցների կամերալ ուսումնասիրության արդյունքում պարզաբանվել է, որ վերը նշված գործարքը պետք է լրացվեր 12-րդ կետում, որպես այլ գործունեության (եկամուտների) տեսակներից եկամուտ: Այս ամենի արդյունքում Շենգավիթի ՀՏ-ն 31.10.2016թ. կազմել է թիվ 7160009 ակտը: Ակտի համաձայն՝ «Գրադ» ՍՊԸ-ն պետք է վճարի ընդամենը 1.150.269 դրամ գումար, այդ թվում՝ «Շրջանառության հարկի մասին» ՀՀ օրենքի 14-րդ հոդվածի 2-րդ կետով նախատեսված 100 % տուգանք: Նշված տուգանքը կիրառելի չէ, քանի որ կատարվել է ոչ թե նշված կետի խախտում, այլ սխալ է լրացվել վերը նշված հաշվետվությունը:

«Գրադ» ՍՊԸ-ի եկամուտներն առաջացել են համակարգչային ծրագրերի վաճառքից՝ ընկերությանը պատկանող ինտերնետ խանութի միջոցով: Նշված ծրագրերը ձեռք են բերվում այլ տնտեսավարող սուբյեկտից, որոնց վրա կատարվում են որոշակի գործողություններ, տեղափոխվում են էլեկտրոնային կրիչների վրա և մանրածախ ձևով վաճառվում: Վերը նշվածը նկարագրվում է հետագայում ընկերության գործունեության վերաբերյալ ճիշտ պատկերացում կազմելու համար:

2016թ. առաջին եռամսյակում այդ ծրագրերի մանրածախ վաճառքից գոյացած հասույթը կազմել է 13.745.236 դրամ: Նույն ժամանակահատվածում այդ ծրագրերի ձեռք բերման ծախսերը կազմել են 13.468.000 դրամ, որոնք հիմնավորված են համապատասխան հաշվարկային փաստաթղթերով: Որպես մատակարար հանդիսացել է ԼՂՀ-ում գրանցված կազմակերպությունը, այդ իսկ պատճառով ՀՀ ԿԱ ՊԵԿ տեղեկատվական բազայում բացակայում են նրա վերաբերյալ տեղեկությունները:

Շենգավիթի հարկային տեսչության աշխատակիցների կողմից կամերալ ուսումնասիրության է ենթարկվել «Գրադ» ՍՊԸ-ի կողմից ներկայացված Շրջանառության հարկի 2016թ. առաջին եռամսյակի հաշվարկը, որի արդյունքում կազմվել են թիվ 7160009 արձանագրությունը և ակտի նախագիծը, որոնցում արձանագրված է, որ 2016թ. առաջին եռամսյակի համար ներկայացված հաշվարկում ծախսերը ավել են ցույց տրվել 13.468.000 դրամի չափով, որից հաշվարկվել են լրացուցիչ պարտավորություն 1.150.269 դրամի չափով: Հայտարարության տեսքով Շենգավիթի ՀՏ է ներկայացվել 13.468.000 դրամ ծախսերի հիմքերը՝ համապատասխան փաստաթղթերի լուսապատճենների տեսքով, որոնք Շենգավիթի ՀՏ աշխատակիցների կողմից չեն ընդունվել կամ մասնակի են ընդունվել:

Հաշվի առնելով վերը նկարագրված փաստերը գանգատաբերը խնդրում է անվավեր ճանաչել Շենգավիթի ՀՏ 31.10.2016թ. թիվ 7160009 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 հիմք ընդունելով ՀՀ ԿԱ ՊԵԿ Շենգավիթի ՀՏ կամերալ ուսումնասիրության 20.10.2016թ-ի արձանագրությունը կազմվել է ՀՀ ԿԱ ՊԵԿ Շենգավիթի ՀՏ 31.10.2016թ. թիվ 7160009 ակտը, որով լրացուցիչ վճարման է առաջադրվել ընդամենը 1.150.269 դրամ: Ակտով մասնավորապես արձանագրվել է, որ 2016թ. առաջին եռամսյակի շրջանառության հարկի հաշվարկում արտացոլվել է ապրանքների ձեռք բերման ծախս 13.468,000 դրամ, որի վերաբերալ տեղեկատվությունը ՀՀ ՊԵԿ տեղեկատվական բազայում բացակայում է:

Համաձայն «Շրջանառության հարկի մասին» ՀՀ օրենքի 14-րդ հոդվածի 2-րդ կետի՝ հարկվող օբյեկտը թաքցնելու կամ պակաս ցույց տալու, ինչպես նաև առևտրական (առք ու վաճառքի) գործունեությունից ստացվող եկամուտների մասով հաշվարկված շրջանառության հարկի գումարից օրենքով սահմանված ապրանքների ձեռք բերման ծախսերի, ինչպես նաև հաշվետու ժամանակաշրջանում շրջանառության հարկի գումարից չնվազեցվող և փոխանցվող գումարների մասով նվազեցումներն ավելի կատարելու դեպքում գանձվում է դրա արդյունքում պակաս հաշվարկված շրջանառության հարկի գումարը, ինչպես նաև տուգանք՝ այդ գումարի 100 տոկոսի չափով:

Ելնելով վերոգրյալից և ղեկավարվելով «Հարկերի մասին» ՀՀ օրենքի 23-րդ, 25-րդ հոդվածների դրույթներով 2016թ. առաջին եռամսյակի համար 13.468.000 դրամ ավել ծախս հայտարարագրելու համար շրջանառության հարկի գծով լրացուցիչ վճարման է առաջադրվել ընդամենը 1.150.269 դրամ:

Վերոգրյալի կապակցությամբ հարկ է նշել հետևյալը.

«Շրջանառության հարկի մասին» ՀՀ օրենքի 6-րդ հոդվածի համաձայն՝ շրջանառության հարկով հարկվող օբյեկտ է համարվում հաշվետու ժամանակաշրջանի ընթացքում շրջանառության հարկ վճարողի կողմից մատակարարված ապրանքների և մատուցված ծառայությունների (կատարված աշխատանքների) իրացման շրջանառությունը (իրացումից հասույթը), ինչպես նաև ստացվող այլ եկամուտները: Օրենքի 7-րդ հոդվածի 1-ին մասի համաձայն՝ շրջանառության հարկ վճարողները յուրաքանչյուր հաշվետու ժամանակաշրջանի համար շրջանառության հարկը հաշվարկում են հարկվող օբյեկտի նկատմամբ նույն մասով սահմանված դրույքաչափերով, եթե նույն հոդվածով այլ բան սահմանված չէ:

Օրենքի 7-րդ հոդվածի 1.1-րդ մասի համաձայն՝ հաշվետու ժամանակաշրջանի համար առևտրական (առք ու վաճառքի) գործունեությունից ստացվող եկամուտների մասով հաշվարկված շրջանառության հարկի գումարը նվազեցվում է տվյալ հաշվետու ժամանակաշրջանում անմիջական վաճառքի նպատակով ձեռք բերված ապրանքների գծով կատարված ծախսերի՝ Հայաստանի Հանրապետության օրենսդրությամբ սահմանված երկկողմանի հաստատված (վավերացված) հաշվարկային փաստաթղթերով հիմնավորված ծախսերի (ներառյալ՝ անուղղակի հարկերը), ինչպես նաև ՀՀ ներմուծված ապրանքների մասով ներմուծման հայտարարագրերում արտացոլված մաքսային արժեքի և հաշվարկված անուղղակի հարկերի հանրագումարի կամ ավելացված արժեքի հարկով հարկման բազայի ու հաշվարկված ավելացված արժեքի հարկի հանրագումարի (այսուհետ՝ ապրանքների ձեռք բերման ծախսեր) 4 տոկոսը կազմող գումարի չափով: Եթե նվազեցումներից հետո շրջանառության հարկի գումարը կազմում է առևտրական (առք ու վաճառքի) գործունեությունից ստացվող եկամուտների նկատմամբ հաշվարկված 1.5

տոկոսից պակաս գումար, ապա առևտրական (առք ու վաճառքի) գործունեությունից ստացվող եկամուտների համար շրջանառության հարկը հաշվարկվում է հարկվող օբյեկտի նկատմամբ 1.5 տոկոս դրույքաչափով: Շրջանառության հարկի գումարից չնվազեցված մասը, նշված պահանջների պահպանմամբ, նվազեցվում է հետագա հաշվետու ժամանակաշրջանների համար առևտրական (առք ու վաճառքի) գործունեությունից ստացվող եկամուտների նկատմամբ հաշվարկվող շրջանառության հարկի գումարից:

«Շրջանառության հարկի մասին» ՀՀ օրենքի 14-րդ հոդվածի 2-րդ մասի համաձայն՝ հարկվող օբյեկտը թաքցնելու կամ պակաս ցույց տալու, ինչպես նաև առևտրական (առք ու վաճառքի) գործունեությունից ստացվող եկամուտների մասով հաշվարկված շրջանառության հարկի գումարից նույն օրենքով սահմանված ապրանքների ձեռք բերման ծախսերի, ինչպես նաև հաշվետու ժամանակաշրջանում շրջանառության հարկի գումարից չնվազեցվող և փոխանցվող գումարների մասով նվազեցումներն ավելի կատարելու դեպքում գանձվում է դրա արդյունքում պակաս հաշվարկված շրջանառության հարկի գումարը, ինչպես նաև տուգանք՝ այդ գումարի 100 տոկոսի չափով: Առևտրական (առք ու վաճառքի) գործունեության մասով տուգանքը չի կիրառվում, եթե կատարվող վերահաշվարկների արդյունքում օրենքի 7-րդ հոդվածի 1.1-ին մասի առաջին պարբերությանը համապատասխան՝ վճարման ենթակա շրջանառության հարկի գումարը չի գերազանցում շրջանառության հարկ վճարողի կողմից այդ գործունեության մասով հարկվող օբյեկտի նկատմամբ 1.5 տոկոս դրույքաչափով հաշվարկված հարկի գումարը:

ՀՀ հարկային օրենսդրությամբ երկկողմանի հաստատված (վավերացված) հաշվարկային փաստաթղթերին ներկայացվող պահանջները սահմանված են ՀՀ կառավարության 25.08.1998թ. N525 որոշմամբ: Նշված որոշմամբ հաստատված նյութական ու ոչ նյութական ակտիվների, ծառայությունների (աշխատանքների) ձեռքբերման ծախսերը հիմնավորող փաստաթղթերի նկատմամբ ներկայացվող պահանջների սահմանման և այդ փաստաթղթերի կազմման կարգի 1-ին կետով թվարկված են ծախսերի հաշվեգրման համար նյութական և ոչ նյութական ակտիվների, ինչպես նաև ծառայությունների (աշխատանքների) ձեռքբերման ժամանակ իրականացված գործարքները հավաստող փաստաթղթերի տեսակները: Վերոնշյալ կարգի 2-րդ կետով սահմանված են հարկ վճարողի իրականացրած գործարքը հաստատող՝ հարկման հիմք հանդիսացող (ծախսերը հիմնավորող) հաշվարկային փաստաթղթին ներկայացվող պահանջները (վավերապայմանները), իսկ 3-րդ և 4-րդ կետերով՝ ծախսերը հիմնավորող հաշվարկային փաստաթղթերին ներկայացվող պահանջները բավարարված համարվելու դեպքերը:

ՀՀ էկոնոմիկայի նախարարի 19.09.2013թ. N 874-Ն հրամանով հաստատված «Տնտեսական գործունեության տեսակների» դասակարգչի «G (ՋԻ) Մեծածախ և մանրածախ առևտուր. ավտոմեքենաների և մոտոցիկլների նորոգում» բաժնի ամփոփիչ խմբավորման բացատրական մասին համապատասխան՝ այդ բաժինը ներառում է բոլոր տեսակի ապրանքների մեծածախ և մանրածախ առևտուրը (ապրանքների վաճառքն առանց ձևափոխման): Ընդ որում, նշված բաժնի 46.51.0 (համակարգիչների, ծայրամասային սարքվածքների և ծրագրային ապահովման մեծածախ առևտուր), 47.41.0 (համակարգիչների, ծայրամասային սարքվածքների և ծրագրային ապահովման մանրածախ առևտուր մասնագիտացված խանութներում) ենթադասը ներառում է ընդհանուր նշանակության ծրագրային ապահովման (այդ թվում՝ տեսախաղերի) մանրածախ առևտուրը: Միաժամանակ, նշված բաժնի 47.91.0 (ինտերնետով կամ փոստով ապրանքների մանրածախ առևտուր) ենթադասը ներառում է ցանկացած

ապրանքների մանրածախ առևտուր ինտերնետի միջոցով (բացառվում է ավտոմեքենաների, ավտոպահեստամասերի և պարագաների մանրածախ առևտուրը ինտերնետով, մոտոցիկլների և մոտոցիկլների մասերի մանրածախ առևտուրը ինտերնետով):

Քննարկվող դեպքում ընկերության եկամուտները գոյացել են ինտերնետ խանութի միջոցով համակարգչային ծրագրերի մանրածախ վաճառքից, որոնք ձեռք են բերվում երկկողմանի հաստատված հաշվարկային փաստաթղթերի հիման վրա (գանգատին կից ներկայացված են ձեռքբերման հաշվարկային փաստաթղթերը): Քննարկման ժամանակ Ընկերության ներկայացուցիչը նշեց նաև, որ ձեռքբերված համակարգչային ծրագրերի մասով ծրագրային ապահովման որևէ փոփոխություն չի կատարվում, դրանք ուղղակի տեղափոխվում են էլեկտրոնային կրիչների վրա և մանրածախ ձևով վաճառվում: Ընդ որում, Ընկերությունը մատակարարից ստանում է ոչ թե ծրագրային ապահովման ծառայություններ, այլ՝ պատրաստի համակարգչային ծրագրեր:

Հարկ է նշել, որ «Վարչարարության հիմունքների և վարչական վարույթի մասին» ՀՀ օրենքի 5-րդ հոդվածի համաձայն. «Վարչարարություն իրականացնելիս վարչական մարմիններին արգելվում է միայն ձևական պահանջների պահպանման նպատակով անձանց ծանրաբեռնել պարտականություններով կամ մերժել նրանց որևէ իրավունք տրամադրելը, եթե նրանց վրա դրված պարտականությունները բովանդակային առումով կատարված են»:

Հաշվի առնելով վերոնշյալ իրավական կարգավորումները և փաստական հանգամանքները, Հանձնաժողովը եզրակացնում է, որ քննարկվող դեպքում ինտերնետ խանութի միջոցով իրականացվող համակարգչային ծրագրերի էլեկտրոնային առևտրից ստացվող եկամուտները համարվում են որպես առևտրական (առք ու վաճառքի) գործունեությունից եկամուտներ, որոնց մասով կիրառելի են «Շրջանառության հարկի մասին» ՀՀ օրենքի 7-րդ հոդվածի 1.1-րդ մասի դրույթները: Միաժամանակ, հաշվետու ժամանակաշրջանի համար առևտրական (առք ու վաճառքի) գործունեությունից ստացվող եկամուտների մասով հաշվարկված շրջանառության հարկի գումարից նվազեցումներ կատարելու համար քննարկվող դեպքում օրենքի 7-րդ հոդվածի 1.1-րդ մասին պահանջներին կարող են բավարարել նաև գանգատին կից ներկայացված երկկողմանի հաստատված հաշվարկային փաստաթղթերը (դրանք պարունակում են ՀՀ կառավարության 25.08.1998թ. N525 որոշմամբ հաստատված կարգի 2-րդ կետով սահմանված համապատասխան վավերապայմանները):

Ելնելով վերոգրյալից, Հանձնաժողովը գտնում է, որ քննարկվող դեպքում «Շրջանառության հարկի մասին» ՀՀ օրենքի 7-րդ հոդվածի 1-ին և 1.1-րդ մասի պահանջներն Ընկերության կողմից բովանդակային առումով կատարվել են, հետևապես գանգատը ենթակա է բավարարման:

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 ու մ է՝

Անվավեր ճանաչել ՀՀ ԿԱ ՊԵԿ Շենգալիթի ՀՏ 31.10.2016թ. թիվ 7160009 ակտը:

Հանձնաժողովի նախագահ՝



Վ.ՄԻՐՈՒՄՅԱՆ