

ՀՀ Ֆինանսների նախարարություն

Հարկային և մաքսային մարմինների գանգատարկման հանձնաժողով

Ո Ր Ո Շ ՈՒ Մ 17/1

19 սեպտեմբերի 2014 թ.

Քննարկվեց «Ամերիաբանկ» ՓԲԸ 02.08.2014 թ-ի դիմում-գանգատը ՀՀ ՖՆ Խոշոր հարկ վճարողների ՀՏ 23.07.2014 թ-ի թիվ 1002272 ստուգման ակտի դեմ:

«Ամերիաբանկ» ՓԲԸ գանգատում բերված փաստարկները.

1. ԱԿՏ կետ 1. Շահութահարկ

Ակտի այս մասով Բանկին վերագրվել են «Շահութահարկի մասին» ՀՀ օրենքի 3-րդ հոդվածի 3-րդ կետի, 8-րդ հոդվածի և 11-րդ հոդվածի «դ» կետի խախտումներ:

Որպես վկայակոչված խախտման նկարագիր նշվում է, որ ոչ բանկային ոսկու գծով վերագնահատման արդյունքները նվազեցվել են ընկերության համախառն եկամտից, որի հետևանքով ընկերության հարկվող շահույթը 2010թ. և 2011թ. համար պակաս է ցույց տրվել համապատասխանաբար 5,271,370 ՀՀ դրամի և 114,219,732 ՀՀ դրամի չափով:

Խնդիրը կայանում է նրանում, որ բանկային ոսկու ստանդարտացված ձուլակտորներով գործառնությունների արդյունքները Բանկի կողմից իրականացվել և հաշվառվել են որպես արժույթ համապատասխանաբար նրանց վերագնահատման նկատմամբ կիրառելով ՀՀ ԿԲ կողմից օրական կտրվածքով ոսկու համար հայտարարված հաշվարկային գինը: Շահութահարկի 2010–2011թթ. հաշվարկներում համախառն եկամտի մեջ ներառվել են ոսկու ստանդարտացված ձուլակտորների առք ու վաճառքի ժամանակ առաջացող փոխարժեքային տարբերությունները, իսկ վերագնահատման արդյունքները չեն դիտարկվել ծախս կամ եկամուտ:

Միաժամանակ անհրաժեշտ է նշել, որ ՀՀ ԿԱ ՊԵԿ նախագահի 01 մարտի 2012թ-ի թիվ 9 պաշտոնական պարզաբանմամբ, ըստ էության, հարկային նպատակներով ոսկու ստանդարտացված ձուլակտորներից հասույթի ճանաչումը հավասարեցվել /նույնացվել/ է բանկային ոսկուն և այլ արտարժույթներին, ինչը ենթադրում է, որ ստանդարտացված ձուլակտորը հաշվառվում է որպես արժույթ և որի վերագնահատման համար ևս հիմք են ընդունվում ՀՀ կենտրոնական բանկի կողմից օրական կտրվածքով հայտարարվող արժույթների միջին հաշվարկային գները: Համապատասխանաբար հարկային նպատակներով ոսկու ստանդարտացված ձուլակտորների վերագնահատման արդյունքները չեն ներառվում եկամուտների և/կամ ծախսերի մեջ:

2. ԱԿՏ կետ 3-րդ. Շահութահարկ

Ակտի այս մասով Բանկին վերագրվել են «Շահութահարկի մասին» ՀՀ օրենքի 7-րդ հոդվածի 2-րդ մասի «ժգ» ենթակետի խախտումներ:

Այս խախտման նկարագիրը չի նշվում /հստակ չէ/ ինչը բացառում է Բանկի կողմից համապատասխան իրավական հիմնավորում և պարզաբանում ներկայացնելու հնարավորությունը: Միաժամանակ ՀՀ օրենսդրությամբ սահմանվում է, որ.

ա) «Թանկարժեք մետաղների մասին» ՀՀ օրենքի (ՀՕ-83-Ն) 2-րդ հոդվածի թ) ենթակետի համաձայն ստանդարտացված ձուլակտոր է համարվում ցանկացած չափի և նախատեսված հարգերին համապատասխանող թանկարժեք մետաղից պատրաստված ձուլակտորը, որը արտադրվել է գտարկող կազմակերպությունում:

բ) համաձայն ՀՀ ԿԱ հարկային պետական ծառայության 2004 թ-ի դեկտեմբերի 7-ի «ՀՀ-ում գործող բանկերի և վարկային կազմակերպությունների նվազագույն շահութահարկի հաշվարկման վերաբերյալ» թիվ 6 պաշտոնական պարզաբանման, «Ֆոնդային ապրանք» հասկացությունը մեկնաբանվում է որպես արտարժույթ, թանկարժեք մետաղների բանկային

ստանդարտացված ձուլակտոր և մետաղադրամ, վարկային ռեսուրս հանդիսացող ֆինանսական ակտիվ: Համաձայն նույն պարզաբանման՝ նվազագույն շահութահարկի հաշվարկի ամսական բազայում չեն ներառվում ֆոնդային ապրանքները:

Հիմք ընդունելով վերոնշյալը՝ ընկերության կողմից Շահութահարկ բաժնի 3-րդ կետի մասով արձանագրված խախտումն ընդունելի չէ:

ԱԿՏ կետ 4. Ավելացված արժեքի հարկ /մաս 1/

Ակտի այս մասով Բանկին վերագրվել են «Ավելացված արժեքի հարկի մասին» ՀՀ օրենքի 8-րդ հոդվածի 4-րդ կետի և 18-րդ հոդվածի պահանջները:

Այստեղ հարկ ենք համարում նշել, որ ստուգում իրականացնող պաշտոնատար անձանց կողմից չեն պահպանվել «Հայաստանի Հանրապետությունում ստուգումների կազմակերպման և անցկացման մասին» ՀՀ օրենքի 6-րդ հոդվածի 1-ին մասի պահանջները, համաձայն որի ստուգման ակտում «պետք է նկարագրվեն արձանագրված խախտումները, այն իրավական նորմերը, որոնց պահանջները չեն կատարվել, խախտման կոնկրետ ժամանակը, հղում համապատասխան փաստաթղթերին, պատասխանատվության կիրառման համապատասխան իրավական հիմքերը»:

Այնուամենայնիվ, ենթադրելով, որ խոսքը վերաբերում է օտարերկրյա ընկերությունների կողմից դուրս գրված հաշիվներին և դրանք հաշվարկներում ներառելու ժամանակաշրջաններին, հայտնում ենք՝

ա) Ընկերության կողմից «Ավելացված արժեքի հարկի մասին» ՀՀ օրենքի (այսուհետ՝ «ԱԱՀ մասին» օրենք) 8-րդ հոդվածի 4-րդ մասի որևէ պահանջի խախտման փաստ բացակայում է, քանզի Ընկերությունը «սահմանված կարգով ՀՀ-ում որպես ձեռնարկատիրական գործունեություն իրականացնող չգրանցված օտարերկրյա անձանց փոխարեն կրել է հարկային պարտավորություն», այդ թվում՝ դուրս գրելով հարկային հաշիվներ: Հետևաբար, «ԱԱՀ մասին» ՀՀ օրենքի 8-րդ հոդվածի 4-րդ մասի պահանջի խախտում առկա չէ:

բ) «ԱԱՀ մասին» օրենքի 18-րդ հոդվածի համաձայն, մասնավորապես՝ «ԱԱՀ վճարող համարվող անձինք ծառայություն մատուցելիս պարտավոր են դուրս գրել հարկային հաշիվներ, եթե այդ գործարքները ենթակա են ԱԱՀ-ով հարկման: Հարկային հաշիվը դուրս է գրվում ապրանք մատակարարելու կամ ստացողի կողմից ծառայությունն ընդունելու օրը»:

Ինչպես տեսնում ենք, սույն հոդվածը որևէ նորմ չի սահմանում այն մասին, թե ստացված կամ դուրս գրված հարկային հաշիվները որ ժամանակաշրջանի հաշվետվության մեջ պետք է ներառվեն (հաշվի ամսաթիվ, ստանալու ամսաթիվ ծառայությունն ընդունելու ամսաթիվ և այլն) և դրանից բխող հարկային պարտավորությունները երբ պետք է կատարվեն:

Ավելին, վերը նշվածի մասին է վկայում այն փաստը, որ սա ընդունվեց որպես օրենսդրական բաց և հետագայում 18-րդ հոդվածը վերախմբագրվեց հետևյալ կերպ, մասնավորապես. «Օրենքի 8-րդ հոդվածի 4-րդ կետով սահմանված դեպքերում մատակարարի անունից հարկային հաշվի դուրսգրումը սահմանված ժամկետում կատարելու անհնարինության դեպքում հարկային հաշիվը դուրս է գրվում մատակարարի կողմից ապրանքի կամ ծառայության արժեքի վերաբերյալ ներկայացված հաշվարկային կամ վճարային փաստաթուղթը փաստացի ստանալու օրը»:

Հաշվի առնելով վերոնշյալը, «ԱԱՀ-ի մասին» ՀՀ օրենքի 18-րդ հոդվածի խախտում այն մասով, որ մասով նշված է Ակտում (տարբեր հաշվետու ժամանակաշրջանների), առկա չէ:

4. ԱԿՏ կետ 4. Ավելացված արժեքի հարկ /մաս 2./

Ակտի «Ավելացված արժեքի հարկ» բաժնի 2-րդ կետի ա) և բ) ենթակետերում նկարագրված դեպքերով ստուգումն իրականացրած պաշտոնատար անձանց կողմից նշվում է, որ «խախտվել են «ԱԱՀ-ի մասին» ՀՀ օրենքի 8-րդ հոդվածի 4-րդ կետի և 18-րդ հոդվածի պահանջները»:

Ընկերության դիրքորոշումը «ԱԱՀ-ի մասին» օրենք 8-րդ հոդվածի 4-րդ մասի և 18-րդ հոդվածի մասին արդեն իսկ ներկայացված է նախորդ կետում: Միաժամանակ՝

ա) VISA վճարահաշվարկային համակարգին անդամակցության և լիցենզիաների օգտագործման շրջանակներում վճարված գումարի մասով մեր կողմից «ԱԱՀ-ի մասին» օրենքի 8-րդ հոդվածի 4-րդ կետի համաձայն հաշվարկային փաստաթուղթ /հարկային հաշիվ/ դուրս չի գրվել հետևյալ հիմնավորմամբ՝

- Ընկերությունը գտնում է, որ նշված ծառայությունը համապատասխանում է «ԱԱՀ-ի մասին» ՀՀ օրենքի 15-րդ հոդվածի 17-րդ կետում նշված ֆինանսական ծառայություններին և գործառնություններին, ինչի համար հիմք է հանդիսացել ՀՀ Կենտրոնական բանկի խորհրդի 10.05.2010թ. թիվ 2 պաշտոնական պարզաբանումը, մասնավորապես՝ 9-րդ և 10-րդ կետերը:

5. ԱԿՏ կետ 4. Ավելացված տրժեքի հարկ /մաս 3./

Ստուգման ակտի «Ավելացված արժեքի հարկ» բաժնի 3-րդ կետի ա) և բ) ենթակետերում նկարագրված դեպքերով ստուգում իրականացրած պաշտոնատար անձանց կողմից նշվում է, որ «խախտվել են «ԱԱՀ-ի մասին» ՀՀ օրենքի 18-րդ հոդվածի պահանջները»: Ընկերությունը հարկ է համարում մեկ անգամ ևս նշել, որ ստուգում իրականացնող պաշտոնատար անձանց կողմից ակտի նախագծում հստակ ներկայացված չեն այն խախտումները, որոնք թույլ են տրվել, ինչը հնարավորություն չի տալիս հստակ պատկերացում կազմել «հայտնաբերված» խախտման վերաբերյալ և ներկայացնել համապատասխան հիմնավորումներ, քանի որ հիշյալ հոդվածն ընդամենը պարունակում է դրույթներ հաշիվներ դուրս գրելու պարտավորության և դուրս գրման ժամկետների մասին: Այնուամենայնիվ, խախտման նկարագրի շարադրանքից ենթադրվում է, որ խախտման հիմք է հանդիսանում այն փաստը, որ հանձնման-ընդունման ակտի առկայության դեպքում ընկերությունը հարկվող շրջանառությունը տվյալ հաշվետու ժամանակաշրջանի փոխարեն ներառել է հաջորդ հաշվետու ժամանակաշրջանում: Տվյալ Ընկերության կողմից ընդունվում է և չի վիճարկվում, սակայն, անընդունելի է այդ փաստը որպես ԱԱՀ-ով հարկվող օբյեկտի կամ ԱԱՀ-ի «թաքցնել» դիտարկումն, առավել ևս, որ Բանկը նման դիտավորություն չի ունեցել և չէր կարող ունենալ, քանի որ այդ գործարքների մասով դուրս է գրվել հարկային հաշիվ և կատարվել են համապատասխան հարկային վճարումներ:

Ստորև բերվում են առարկությունները և օրենսդրական հիմնավորումները արձանագրված խախտումները չընդունելու վերաբերյալ:

«Ավելացված արժեքի հարկի մասին» ՀՀ օրենքի 43-րդ հոդվածի մինչև 2013 թվականը և 2013 թ-ի հունվարի 1-ից գործող խմբագրությունների, «Հարկերի մասին» ՀՀ օրենքի 27-րդ հոդվածի, «Հարկերի մասին» ՀՀ օրենքի 2-րդ հոդվածի 4-րդ պարբերության դրույթներից հետևում է, որ ԱԱՀ-ի մասով «խախտումներ» և «թաքցված հարկ կամ հարկվող օբյեկտ» հասկացությունները հաշվետու ժամանակաշրջանների իմաստով կիրառելը դարձել է օրենսդրական պահանջ միայն 2013 թ-ի հունվարի 1-ից, միեջդեռ, ստուգում իրականացնող պաշտոնատար անձանց կողմից «հաշվետու ժամանակաշրջան» և «ստուգման ժամանակաշրջան» հասկացությունների նման մեկնաբանումը և նույնացումը չի բխում օրենսդրության պահանջներից: Նույն տրամաբանության ներքո, «Հարկերի մասին» ՀՀ օրենքի 27-րդ հոդվածի «թաքցված հարկվող օբյեկտ» եզրույթը կիրառելի կլինի արդեն հաշվետու ժամանակաշրջանի վրա, այլ ոչ ստուգմամբ ընդունված ժամանակաշրջանի: Այլ կերպ ասած, ստուգման ակտում նշված՝ ԱԱՀ գծով 01.10.2009-31.03.2012թթ. ժամանակահատվածի ընթացքում (առանց այդ ժամանակաշրջանն ամիսների տրոհելու) ընկերության կողմից հարկ համ հարկվող օբյեկտ պակաս ցույց տալու փաստ առկա չէ: Ավելին, ընկերությունն իր այդ բացթողումը (մեկ հաշվետու ժամանակաշրջան ուշացնելը) հայտնաբերել է ինքնուրույն և այն անմիջապես ներառել է հաջորդ ժամանակաշրջանի հաշվարկում, այլ ոչ թե տվյալ փաստը արձանագրել է ստուգման արդյունքով: Ինչպես արդեն նշել ենք, այդ գումարների մասով հարկային հաշիվների դուրսգրումը և վճարումների իրականացումը նույնպես կատարվել է պատշաճ կերպով:

Հիմք ընդունելով վերը բերված պարզաբանումները, ինչպես նաև հիմք ընդունելով համապատասխան իրավական ակտերին կատարված հղումները նշված խախտումներն ընկերության կողմից ամբողջությամբ անընդունելի են, մասնավորապես՝

Ա) «Հարկերի մասին» ՀՀ օրենքի 23-րդ հոդվածով նախատեսված օրական տույժերը չեն կարող կիրառվել, քանի որ առկա չէ հարկի գումարը ժամանակին չմուծելու փաստ:

Բ) «Հարկերի մասին» ՀՀ օրենքի 25-րդ հոդվածով նախատեսված 10% տուգանքը (հաշվարկները սխալ կազմելու համար) չի կարող կիրառվել, քանի որ այդ խախտման հետևանքով բյուջե պակաս վճարման ենթակա գումար չի առաջացել:

Գ) «ԱԱՀ մասին» ՀՀ օրենքի 43-րդ հոդվածով նախատեսված 50% տուգանքը չի կարող կիրառվել, քանի որ այն չի կարող դիտվել որպես թաքցված գումար, հաշվի առնելով, որ այն չի թաքցվել, այլ ներառվել է հաջորդ հաշվետու՝ ստուգմամբ ընդգրկված ժամանակաշրջանում:

6. ԱԿՏ կետեր 4, 9 և 10. Ավելացված արժեքի հարկ, պետական տուրք, առանց համապատասխան լիցենզիայի (թույլտվության) ձեռնարկատիրական գործունեության իրականացում:

ք.Երևան, Հր. Քոչար թիվ 2 հասցեի անշարժ գույքը /այսուհետ՝ Անշարժ գույք/ «Ամերիաբանկ» ՓԲԸ-ին է անցել որպես գրավ բռնագանձման արդյունքում:

Բռնագանձումն իրականացվել է արտադատական կարգով՝ անշարժ գույքը դրանով ապահովված պարտավորության դիմաց Բանկի կողմից ի սեփականություն ձեռքբերելու եղանակով /հիմք՝ ՀՀ քաղաքացիական օրենսգրքի 249 հոդված/:

Անշարժ գույքի առանձնահատկությունը կայացել է նրանում, որ այն հանդիսացել է առևտրի իրականացման վայր, իսկ «Լիցենզավորման մասին» ՀՀ օրենքով՝ առևտրի իրականացման վայրի կազմակերպման գործունեությունը հանդիսանում է լիցենզավորման ենթակա գործունեություն:

Անշարժ գույքի նկատմամբ Բանկի սեփականության իրավունքը գրանցելու պահին այն նախկին սեփականատիրոջ կողմից եղել է հանձնված մի շարք անձանց՝ ենթավարձակալությամբ: Անշարժ գույքի նկատմամբ Բանկի սեփականության իրավունքի գրանցման պարագայում Բանկն ունեցել է մի շարք լրջագույն բարդություններ, մասնավորապես՝ տվյալ գույքը ՀՀ քաղաքացիական օրենսգրքի 251 հոդվածով սահմանված պահանջներին համապատասխան ազատելու և վեցամսյա ժամկետում օտարելու կապակցությամբ, որի համար դիմել է վարձակալին, ՀՀ ոստիկանությանը և ՀՀ կենտրոնական բանկին: Խնդիրը կայանում էր նրանում, որ «Բանկերի և բանկային գործունեության» մասին ՀՀ օրենքի 34 հոդվածի 3-րդ մասն ուղղակիորեն արգելում է զբաղվել որևէ առևտրային գործունեությամբ, իսկ նույն հոդվածի 2-րդ մասը հնարավորություն է տալիս բանկային գործունեության իրականացնելու անհրաժեշտությամբ և նպատակահարմարությամբ պայմանավորված որևէ քաղաքացիաիրավական գործարք կնքել միայն և բացառապես ՀՀ կենտրոնական բանկի թույլտվությամբ:

Իր 23.01.2012 թ-ի ՀՀ կենտրոնական բանկին հասցեագրված գրությամբ Բանկը տեղեկացրել է նման աննախադեպ իրավիճակի և անհաղթահարելի ուժի առկայության մասին, ներկայացրել է խնդիրն ամբողջությամբ և խնդրել պարզաբանել ՀՀ կենտրոնական բանկի դիրքորոշումը տվյալ իրավիճակի վերաբերյալ: Նույն գրությամբ ՀՀ կենտրոնական բանկն իրազեկվել է մինչև այդ գույքի օտարումը Բանկի կողմից հնարավոր գործողությունների իրականացման մասին, որն ուղղված կլինի գույքի գրավչությունն ու իրացվելիությունն ապահովելուն: Նման պայմաններում Բանկը չունեւ որևէ այլընտրանք, քան այդ գույքը ենթավարձակալների կողմից անհատույց շահագործելու թույլտվության տրամադրումն՝ այն հնարավոր վնասվածքներից և արժեզրկումից պահպանելու նպատակով:

Տվյալ գույքը վնասվածքներից և արժեզրկումից պահպանելու նպատակը հանդիսանում էր Բանկի պարտավորությունն այնքանով, որքանով ՀՀ քաղաքացիական օրենսգրքի 251

հողվածը պարտավորեցնում է Բանկին նման դեպքերում համապատասխան գույքն իրացնել վեց ամսում՝ իրացման օրվա շուկայական արժեքով, իսկ բանկի անբարեխիղճ գործողության արդյունքում այդ գույքի շուկայում արժեզրկումը կհանգեցնեք Բանկի քաղաքացիաիրավական պատասխանատվությանն՝ այդ գույքը գրավադրած անձի նկատմամբ:

Որպես խախտում արձանագրված առանց համապատասխան լիցենզիայի (թույլտվության) ձեռնարկատիրական գործունեության իրականացում տվյալ պարագայում համարում ենք անհիմն, այն պատճառաբանությամբ, որ ՀՀ քաղաքացիական օրենսգրքի 2-րդ հոդվածի համաձայն ձեռնարկատիրական է համարվում անձի ինքնուրույն, իր ռիսկով իրականացվող գործունեությունը, որի հիմնական նպատակը գույք օգտագործելուց, ապրանքներ վաճառելուց, աշխատանքներ կատարելուց կամ ծառայություններ մատուցելուց շահույթ ստանալն է: Իսկ արձանագրված դեպքում Բանկը շահույթ ստանալու նպատակ չի հետապնդել, ձեռնարկատիրական գործունեություն չի իրականացրել, բնականաբար ձեռնարկատիրական գործունեության իրականացման թույլտվության հարց չէր կարող առաջանալ: Միաժամանակ՝ «Առևտրի և ծառայությունների մասին» ՀՀ օրենքի 2-րդ հոդվածի դրույթներից հետևում է, որ Բանկը տվյալ դեպքում չի կարող իրավաբանորեն համարվել առևտրի իրականացման վայրի կազմակերպիչ, քանի որ չի ունեցել և չունի համապատասխան լիցենզիա, չի կազմակերպել առևտրի իրականացման վայրի որևէ աշխատանք: Ավելին՝ օրենսդիրը չի սահմանում թե ինչ ասել է՝ առևտրի իրականացման վայրի կազմակերպման գործունեություն:

Միաժամանակ պետք է որպես ապացույց առաջադրել նաև այն, որ այդ ժամանակահատվածի Բանկի գործունեությունը ստուգվել է ՀՀ կենտրոնական բանկի կողմից, կազմվել համապատասխան ակտ, սակայն ի սեփականություն ձեռքբերված գրավի առարկայում տաղավարներն անհատույց օգտագործման հանձնելը չի գնահատվել որպես իրավախախտ գործարքներ, ինչպես նաև այլ գործունեությամբ զբաղվել: Դրանք չեն գնահատվել որպես օրենքի խախտմամբ կատարված և չլիցենզավորված գործունեությամբ զբաղվել:

Հիմք ընդունելով վերոնշյալն ընկերության կողմից «Ավելացված արժեքի հարկ» բաժնի 4-րդ կետի մասով արձանագրված խախտումն ընդունելի չէ: Միաժամանակ նշենք, որ հիմք ընդունելով մինչև անհատույց տրամադրելը նախկին սեփականատիրոջ հետ ֆիզիկական անձանց հետ կնքված վարձակալական պայմանագրերով սահմանված գները երեք ամսվա համար վճարվելիք ԱԱՀ-ն (ներառյալ 50% և 10% տուգանքները) կազմել է ընդամենը 5.5 մլն դրամ:

Ամփոփելով Բանկը գտնում է, որ Ակտը կազմվել /ընդունվել/ է վերը վկայակոչված օրենքների խախտմամբ, այդ թվում՝ դրանց սխալ կիրառման և մեկնաբանման, իսկ որոշակի դեպքերում ընդհանրապես չմեկնաբանելու հետևանքով:

Ելնելով վերոգրյալից՝ ընկերությունը խնդրում է բավարարել սույն դիմում-գանգատն ամբողջությամբ՝ մասնակի /Ակտի 1-ին կետի, 3-րդ կետի, 4-րդ կետի/ բացառությամբ 4-րդ կետի 2-րդ մասի բ) ենթակետի/, 9-րդ և 10-րդ կետերի մասով/ անվավեր ճանաչելով Ակտը:

ՀՀ ֆինանսների նախարարության հարկային և մաքսային մարմինների գանգատարկման հանձնաժողովի եզրակացությունը.

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

Քննարկման ընթացքում նշվեց, որ համաձայն ՀՀ ԿԱ ՊԵԿ նախագահի 30.05.2012 թ-ի թիվ 1002272 հանձնարարագրի «Ամերիաբանկ» ՓԲԸ-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 ՖՆ ԽՀՎ ՀՏ 23.07.2014 թ-ի թիվ 1002272 ստուգման ակտը (այսուհետ նաև ստուգման ակտ):

1. Ակտի շահութահարկի բաժնի 1-ին կետով արձանագրված խախտման վերաբերյալ գանգատով բերված փաստարկների վերաբերյալ հարկ է նշել հետևյալը.

Գանգատում բերված փաստարկները, որ ստուգման ակտը կազմվել/ընդունվել է օրենքների խախտմամբ, այդ թվում՝ դրանց սխալ կիրառման և մեկնաբանման, իսկ որոշակի դեպքերում ընդհանրապես չմեկնաբանելու հետևանքով, հիմնավոր չեն, հետևյալ պատճառաբանությամբ:

«Շահութահարկի մասին» ՀՀ օրենքի 3-րդ հոդվածի 3-րդ մասի համաձայն՝ հարկվող շահույթը որոշելիս ակտիվները և պարտավորությունները հաշվի են առնվում սկզբնական (ձեռքբերման) արժեքով, բացառությամբ օրենքով սահմանված կարգով իրականացված վերագնահատման արդյունքների: Ընդ որում, նույն օրենքի 8-րդ հոդվածի և 11-րդ հոդվածի «դ» կետով սահմանված են այն ակտիվների տեսակները, որոնց գծով վերագնահատման արդյունքները, անկախ օրենքով սահմանված վերագնահատում իրականացնելուց, եկամուտ կամ ծախս համարվող տարրեր չեն: Սա մասնավորապես նշանակում է, որ միայն այդ ակտիվների օրենքով սահմանված վերագնահատումների դեպքում է հարկվող շահույթը որոշվում ակտիվի վերագնահատված արժեքից ելնելով:

Քննարկվող դեպքում ընկերությունը ստանդարտացված ձուլակտորները հավասարեցնելով արտարժույթին, դրանց հարկային հաշվառումը վարել է ոչ թե սկզբնական, այլ վերագնահատված արժեքով, որի արդյունքում այդ ակտիվների օտարման ժամանակ համախառն եկամուտը նվազեցրել է ձուլակտորների վերագնահատված արժեքների չափով:

Անհրաժեշտ է նշել, որ արտարժույթի սահմանումը տրված է «Արժույթային կարգավորման և արժույթային վերահսկողության մասին» ՀՀ օրենքի 3-րդ հոդվածի 3-րդ մասով, որի համաձայն՝ օտարերկրյա արժույթն (արտարժույթն) է՝

ա) օտարերկրյա մեկ կամ մի քանի պետությունների տարածքում շրջանառության մեջ գտնվող, ինչպես նաև շրջանառությունից հանված կամ հանվող, բայց փոխանակման ենթակա օրինական վճարամիջոց հանդիսացող թղթադրամներն ու մետաղադրամները,

բ) բանկային հաշիվներում և ավանդներում գտնվող օտարերկրյա պետությունների դրամական միավորներով և (կամ) միջազգային դրամական միավորներով արտահայտված միջոցները:

Հաշվի առնելով վերը նշվածը, թանկարժեք մետաղների ստանդարտացված ձուլակտորները չեն կարող դիտվել կամ հարկային առումով հաշվառվել որպես արտարժույթ:

Ինչ վերաբերում է գանգատում նշված այն պնդմանը, որ ՀՀ ԿԱ ՊԵԿ նախագահի 01.03.2012 թ-ի թիվ 9 պաշտոնական պարզաբանմամբ, ըստ էության, հարկային նպատակներով ոսկու ստանդարտացված ձուլակտորներից հասույթի ճանաչումը հավասարեցվել/նույնացվել է բանկային ոսկուն և այլ արտարժույթներին, ապա Հանձնաժողովը գտնում է, որ այդ պնդումը նույնպես հիմնավոր չէ, քանի որ նշված պաշտոնական պարզաբանմամբ պարզաբանվում է ոչ թե հասույթների ճանաչման հետ կապված հարցերը, այլ՝ բանկերի ակտիվներում հաշվառվող բանկային ոսկու և թանկարժեք մետաղների վերագնահատման արդյունքների հետ կապված հարցերը:

«Շահութահարկի մասին» ՀՀ օրենքի 8-րդ հոդվածի համաձայն՝ օրենքի իմաստով եկամուտ չի համարվում արտարժույթի և արտարժույթով արտահայտված այլ ակտիվների և պարտավորությունների, ինչպես նաև օրենքով սահմանված կարգով իրականացված ակտիվների վերագնահատման դրական արդյունքը, իսկ 11-րդ հոդվածի դ) ենթակետի համաձայն՝ օրենքի իմաստով ծախս չի համարվում արտարժույթի և արտարժույթով արտահայտված այլ ակտիվների և պարտավորությունների, ինչպես նաև օրենքով սահմանված կարգով իրականացված ակտիվների վերագնահատման բացասական արդյունքը: Անգամ եթե ընդունենք, որ բանկային ոսկին հավասարեցվում է արտարժույթին, ապա այնուամենայնիվ կազմակերպությունը չէր կարող դրա վերագնահատման արդյունքը

ճանաչել ծախս, քանի որ բանկային ոսկու վերագնահատումը որևէ առնչություն չունի ակտիվի օտարումից հասույթի հետ, հաշվի առնելով, որ խոսքը տարբեր եկամուտների մասին է՝ ակտիվների վերագնահատումից եկամուտ (որին վերաբերվում է օրենքի 3-րդ հոդվածը և պաշտոնական պարզաբանումը) և ակտիվների օտարումից եկամուտ, որը որոշվում է «Շահութահարկի մասին» ՀՀ օրենքի 7-րդ հոդվածով սահմանված ընդհանուր կարգով:

Տվյալ դեպքում ակտիվն օտարելիս ծախս պետք է ճանաչվեր օտարման գծով տվյալ ակտիվի սկզբնական արժեքը, քանի որ «Շահութահարկի մասին» ՀՀ օրենքին և պաշտոնական պարզաբանմանը համապատասխան՝ ակտիվի վերագնահատված արժեքը ծախս չի կարող ճանաչվել:

2. Ստուգման ակտի շահութահարկի բաժնի 3-ին կետով արձանագրված խախտման վերաբերյալ շահութահարկի գծով լրացուցիչ պարտավորություններ չեն առաջադրվել, սակայն գանգատով բերված փաստարկների վերաբերյալ Հանձնաժողովը հարկ է համարում նշել հետևյալը.

«Շահութահարկի մասին» ՀՀ օրենքի 47.1-րդ հոդվածի 3-րդ կետի համաձայն՝ նվազագույն շահութահարկը հաշվարկվում է նախորդ եռամսյակի ընթացքում ապրանքների (բացառությամբ հիմնական միջոցների, ինչպես նաև արժեթղթերի և ֆոնդային ապրանքների), արտադրանքի իրացումից և ծառայությունների մատուցումից հաշվեգրման եղանակով հաշվարկված եկամտի (որը չի ներառում նշված եկամուտների ստացման համար վճարած անուղղակի հարկերը) և նույն ժամանակահատվածում այդ եկամտի 50 տոկոսը չգերազանցող մասով՝ հիմնական միջոցների համար հաշվարկված ամորտիզացիոն մասհանումների տարբերության նկատմամբ:

ՀՀ ԿԱ ՀՊԾ 07.12.2004թ. «ՀՀ-ում գործող բանկերի և վարկային կազմակերպությունների նվազագույն շահութահարկի հաշվարկման վերաբերյալ» թիվ 6 պաշտոնական պարզաբանման համաձայն՝ ֆոնդային ապրանք է հանդիսանում արտարժույթը, թանկարժեք մետաղների բանկային ստանդարտացված ձուլակտորները և մետաղադրամը, վարկային ռեսուրսները: Պաշտոնական պարզաբանման համաձայն արտարժույթ չհանդիսացող ակտիվները կամ ոչ բանկային ստանդարտացված ձուլակտորները չեն հանդիսանում ֆոնդային ապրանք, հետևաբար այդ ակտիվների իրացման շրջանառությունը պետք է ընդգրկվի նվազագույն շահութահարկի հաշվարկման բազայում:

Անհրաժեշտ է նշել, որ բանկային ոսկու (բանկային ստանդարտացված ձուլակտորի) հասկացությունը սահմանված է «Արժույթային կարգավորման և արժույթային վերահսկողության մասին» ՀՀ օրենքի 3-րդ հոդվածի 4-րդ մասով, այլ ոչ թե «Թանկարժեք մետաղների մասին» ՀՀ օրենքով, ինչպես նշված է դիմում-գանգատում:

Ինչ վերաբերում է դիմում-գանգատում նշված այն պնդմանը, որ խախտման նկարագիրը նշված չէ կամ հստակ չէ, ապա Հանձնաժողովը գտնում է, որ ստուգողները հստակ նկարագրել են խախտումը նշելով, որ ընկերությունը «բանկային ոսկի (բանկային ստանդարտացված ձուլակտորներ) չհանդիսացող ակտիվի իրացումը դիտել է, որպես ֆոնդային ապրանքի իրացում»:

3. Ստուգման ակտի ԱԱՀ բաժնի 1-ին կետով արձանագրված խախտման վերաբերյալ.

«Ավելացված արժեքի հարկի մասին» ՀՀ օրենքի 8-րդ հոդվածի 4-րդ կետի համաձայն՝ սահմանված կարգով Հայաստանի Հանրապետությունում որպես ձեռնարկատիրական գործունեություն իրականացնող չգրանցված օտարերկրյա անձանց կողմից Հայաստանի Հանրապետությունում ԱԱՀ-ով հարկվող գործարքներ իրականացնելիս (ներառյալ այդ անձանց սեփականությունը հանդիսացող ապրանքներ ներմուծելիս) պայմանագրային հարաբերությունների կողմ (ներառյալ կոնտրագենտ) հանդիսացող Հայաստանի Հանրապետության անձինք (քաղաքացիները, անհատ ձեռնարկատերերը, իրավաբանական անձինք, տեղական ինքնակառավարման և պետական մարմինները) այդ գործարքների գծով

օտարերկրյա անձանց փոխարեն կրում են հարկային պարտավորություն՝ սույն օրենքով սահմանված ընդհանուր կարգով և ժամկետներում:

Միաժամանակ, «Ավելացված արժեքի հարկի մասին» ՀՀ օրենքի 18-րդ հոդվածի համաձայն՝ ԱԱՀ վճարող համարվող անձինք կազմակերպություններին և անհատ ձեռնարկատերերին ապրանք մատակարարելիս կամ ծառայություն մատուցելիս պարտավոր են դուրս գրել նույն օրենքի համաձայն հարկային հաշիվ համարվող հաշվարկային փաստաթուղթ, եթե այդ գործարքը ենթակա է ԱԱՀ-ի 20% (16.67%՝ հաշվարկային) դրույքաչափով հարկման: Հարկային հաշիվը դուրս է գրվում ապրանք մատակարարելու կամ ստացողի կողմից ծառայությունն ընդունելու օրը:

«Ավելացված արժեքի հարկի մասին» ՀՀ օրենքի 31-րդ հոդվածի համաձայն՝ ԱԱՀ վճարողների կողմից հարկվող գործարքների (գործառնությունների) իրականացման դեպքում ապրանքների մատակարարման և ծառայությունների մատուցման անհատույց (մասնակի հատուցմամբ) սպառման, ինչպես նաև դրա հետ կապված հարկային պարտավորության (ԱԱՀ-ի հաշվարկման) ծագման պահ է համարվում այն պահը, երբ ապրանքներն առաքվել կամ հանձնվել են գնորդներին կամ ծառայությունները մատուցվել են պատվիրատուներին: Հետևաբար ԱԱՀ-ի հաշվարկում արտացոլվում են տվյալ հաշվետու ժամանակաշրջանում մատակարարված ապրանքների և մատուցված ծառայությունների իրացման շրջանառությունները և դրանց համապատասխան հաշվարկված ԱԱՀ-ի պարտավորությունը:

Ելնելով վերոգրյալից՝ Հանձնաժողովը գտնում է, որ ԱԱՀ-ի գծով հարկային գործակալ հանդիսացող Հայաստանի Հանրապետության անձինք, հարկային հաշիվները օտարերկրյա (ՀՀ-ում որպես ձեռնարկատիրական գործունեություն իրականացնող չգրանցված) անձանց փոխարեն դուրս գրելու պարտականությունից բացի կրում են նաև ԱԱՀ գծով պարտավորությունները՝ «Ավելացված արժեքի հարկի մասին» ՀՀ օրենքով սահմանված ընդհանուր կարգով և ժամկետներում: Հետևաբար, գանգատում նշված այն պնդումը, որ «հոդվածը որևէ նորմ չի սահմանում այն մասին, թե ստացված կամ դուրս գրված հարկային հաշիվները որ ժամանակաշրջանի հաշվետվության մեջ պետք է ներառվեն և դրանից բխող հարկային պարտավորությունները երբ պետք է կատարվեն», հիմնավոր չէ:

Ինչ վերաբերում է գանգատում բերված այն փաստարկին, որ «Ավելացված արժեքի հարկի մասին» ՀՀ օրենքի 18-րդ հոդվածը հետագայում վերախմբագրվել է, Հանձնաժողովն անհրաժեշտ է համարում նշել, որ «Իրավական ակտերի մասին» ՀՀ օրենքի 78-րդ հոդվածի 3-րդ մասի համաձայն՝ իրավական ակտում կատարված փոփոխությունների կամ լրացումների, բացառությամբ նրա առանձին մասերը վերացված կամ անվավեր կամ չեղյալ ճանաչելու դեպքերի, գործողությունը տարածվում է դրա ուժի մեջ մտնելուց հետո ծագած հարաբերությունների վրա, եթե օրենքով, ինչպես նաև փոփոխություններ կամ լրացումներ նախատեսող իրավական ակտով այլ բան նախատեսված չէ: Տվյալ դեպքում օրենքով (այդ թվում՝ փոփոխություններ կամ լրացումներ նախատեսող իրավական ակտով) այլ բան նախատեսված չէ, հետևաբար՝ ստուգվող ժամանակաշրջանի հարաբերությունները կարգավորվում են փոփոխությունները ուժի մեջ մտնելուց առաջ գործող «Ավելացված արժեքի հարկի մասին» ՀՀ օրենքի խմբագրությամբ սահմանված դրույթներով:

Բացի այդ, օրենքի փոփոխությամբ սահմանվել է, որ Օրենքի 8-րդ հոդվածի 4-րդ կետով սահմանված դեպքերում մատակարարի անունից հարկային հաշվի դուրսգրումը նույն մասով սահմանված ժամկետում կատարելու անհնարինության դեպքում հարկային հաշիվը դուրս է գրվում մատակարարի կողմից ապրանքի կամ ծառայության արժեքի վերաբերյալ ներկայացված հաշվարկային կամ վճարային փաստաթուղթը փաստացի ստանալու օրը: Նշված պարբերությունը կարգավորում է հարկային հաշվի դուրսգրման և ոչ թե ՀՀ-ում չգրանցված օտարերկրյա անձի մոտ ԱԱՀ-ի պարտավորության ծագման հարցերը: ԱԱՀ-ի պարտավորության ծագման պահը որոշվում է Օրենքի 31-րդ հոդվածի համաձայն, որն արտացոլվում է հարկային հաշվի «մատակարարման ամսաթիվ» դաշտում, իսկ հաշիվը դուրս է գրվում 18-րդ հոդվածով սահմանված օրը:

4. Ստուգման ակտի ԱԱՀ բաժնի 2-րդ կետի ա) ենթակետով արձանագրված խախտումների վերաբերյալ.

ստուգման ակտով արձանագրված «Ավելացված արժեքի հարկի մասին» ՀՀ օրենքի 8-րդ հոդվածի 4-րդ կետի և 18-րդ հոդվածի խախտումների վերաբերյալ Հանձնաժողովի դիրքորոշումը բերված է նախորդ կետում:

Ինչ վերաբերվում է գանգատոմ նշված այն պնդմանը, որ VISA վճարահաշվարկային համակարգի կողմից մատուցված ծառայություններն ընկերության կողմից համարվել են ԱԱՀ-ից ազատված գործարքներ, քանի որ դրանք համապատասխանում են ՀՀ ԿԲ խորհրդի 10.05.2010թ. թիվ 2 պաշտոնական պարզաբանման 9-րդ և 10-րդ կետում նշված ծառայություններին, ապա Հանձնաժողովը գտնում է, որ նշված պնդումն հիմնավոր է: Մասնավորապես, ՀՀ ԿԲ խորհրդի 10.05.2010թ. «Վճարահաշվարկային համակարգերի և վճարահաշվարկային կազմակերպությունների մասին» ՀՀ օրենքի 3-րդ հոդվածի «գ» և «ժ» կետերի մասին» թիվ 2 պաշտոնական պարզաբանման 9-րդ և 10-րդ կետերի համաձայն, վճարահաշվարկային ծառայություն է համարվում, մասնավորապես՝

«9. վճարահաշվարկային ծառայություններ մատուցելու նպատակով մասնագիտացված ծրագրային ապահովման արտոնագրերի և/կամ հավաստագրերի տրամադրումը,

10. վճարային քարտերը սպասարկող սարքավորումների ծրագրային ապահովման և պրոցեսինգային կենտրոնների աշխատանքն ապահովող ծրագրերի և համակարգերի ուղեկցում»:

Ելնելով վերոգրյալից՝ Հանձնաժողովը գտնում է, որ ՎԻՉԱ համակարգի անդամակցության վճարի գծով ստացված ծառայությունները, ըստ էության, կարող են համարվել որպես վճարահաշվարկային ծառայության մատուցում: Հետևաբար, ստուգման ակտի ԱԱՀ բաժնի 2-րդ կետի ա) ենթակետի վերաբերյալ ընկերության կողմից բերված գանգատը ենթակա է բավարարման:

5. Ստուգման ակտի ԱԱՀ բաժնի 3-րդ կետի ա) ենթակետով արձանագրված խախտման վերաբերյալ.

«Ավելացված արժեքի հարկի մասին» ՀՀ օրենքի 31-րդ հոդվածի 1-ին կետի համաձայն՝ հարկային պարտավորության (ԱԱՀ-ի հաշվարկման) ծագման պահ է համարվում այն պահը, երբ ապրանքներն առաքվել կամ հանձնվել են գնորդներին կամ ծառայությունները մատուցվել են պատվիրատուներին, իսկ նույն օրենքի 18-րդ հոդվածի համաձայն՝ հարկային հաշիվը դուրս է գրվում ապրանք մատակարարելու կամ ստացողի կողմից ծառայությունն ընդունելու օրը:

Տվյալ դեպքում ընկերությունը տրամադրվող ապրանքները հանձնման-ընդունման ակտերով այլ անձանց հանձնել է որոշակի հաշվետու ժամանակաշրջաններում, սակայն այդ գործարքների հարկային հաշիվները դուրս է գրել հաջորդ հաշվետու ժամանակաշրջաններում: Միաժամանակ, ԱԱՀ-ի գծով պարտավորություններն ընկերության կողմից ընդգրկվել են, ոչ թե գործարքների կատարման հաշվետու ժամանակաշրջաններում, այլ հարկային հաշիվների դուրս գրման հաշվետու ժամանակաշրջանների համար հարկային տեսչություն ներկայացված ԱԱՀ-ի հաշվարկներում: Արդյունքում, ընկերության կողմից խախտվել են «Ավելացված արժեքի հարկի մասին» ՀՀ օրենքի 18 և 31-րդ հոդվածների պահանջները:

Գանգատում բերված պնդումները, որ ստուգման ակտով «Հարկերի մասին» ՀՀ օրենքի 23-րդ, 25-րդ, ինչպես նաև «Ավելացված արժեքի հարկի մասին» ՀՀ օրենքի 43-րդ հոդվածներով նախատեսված պատժամիջոցները կիրառելի չեն, հիմնավոր չեն հետևյալ պատճառաբանությամբ.

Ա) «Հարկերի մասին» ՀՀ օրենքի 23 հոդվածի համաձայն՝ հարկի վճարումը սահմանված ժամկետներից ուշացնելու դեպքում ժամկետանց յուրաքանչյուր օրվա համար հարկ վճարողը (հարկային օրենսդրությամբ սահմանված դեպքերում՝ հարկային գործակալը) վճարում է

տույժ՝ ժամանակին չմոծված հարկի գումարի 0.15 տոկոսի չափով: Նշված չափերով օրական տույժերը կիրառվում են, եթե հարկային օրենսդրությամբ ավելի նվազ չափ սահմանված չէ:

Վերոհիշյալ տույժը կիրառվում է ժամանակին չմոծված հարկի գումարների (այդ թվում նաև հարկային օրենսդրությամբ սահմանված դեպքերում՝ հարկային գործակալի կողմից չվճարված), հարկերի կանխավճարային մոծումների գումարների, ստուգման արդյունքներով հայտնաբերված (պակաս ցույց տրված) հարկվող օբյեկտի գծով հարկի գումարի նկատմամբ՝ դրանց վճարման ժամկետից անցած ամբողջ ժամանակաշրջանի համար, բայց ոչ ավելի, քան 365 օրվա համար:

Ընկերությունը ԱԱՀ-ի ծագման պահը հաշվի չի առել և առաջացող հարկային պարտավորություններն ընդգրկել է այլ հաշվետու ժամանակաշրջանների ԱԱՀ-ի հաշվարկներում: Գանգատով բերված՝ տույժերը չհաշվարկելու փաստարկը հիմնավոր չէ, քանի որ ԱԱՀ-ի հաշվարկներով պետական բյուջե վճարման ենթակա ԱԱՀ-ի գումարը պակաս ցույց տալու համար հարկ վճարողին յուրաքանչյուր հաշվետու ժամանակաշրջանի համար առաջադրվել է պակաս հաշվարկված՝ պետական բյուջե վճարման ենթակա ԱԱՀ-ի գումարը, որի նկատմամբ յուրաքանչյուր հաշվետու ժամանակաշրջանի մասով հարկի վճարման համար սահմանված ժամկետից վճարումներն ուշացնելու համար կիրառվել է «Հարկերի մասին» ՀՀ օրենքի 23 հոդվածով նախատեսված պատասխանատվությունը:

Բ) «Հարկերի մասին» ՀՀ օրենքի 25 հոդվածի համաձայն՝ հաշվապահական հաշվառում (հարկային օրենսդրությամբ և Հայաստանի Հանրապետության կառավարության որոշումներով նախատեսված դեպքերում՝ նաև այլ հաշվառում և (կամ) գրանցումներ) չվարելու կամ սահմանված կարգի խախտումներով այն վարելու, հաշվապահական հաշվետվությունները, հաշվարկները, հայտարարագրերը և հարկային օրենսդրությամբ նախատեսված այլ փաստաթղթերն ու տեղեկությունները սխալ կազմելու համար հարկ վճարողից (հարկային գործակալից) գանձվում է տուգանք՝ այդ խախտումների հետևանքով պակաս հաշվարկված հարկերի գումարի 10 տոկոսի չափով:

Տվյալ դեպքում ընկերության նկատմամբ կիրառվել է խախտման հետևանքով հաշվետու ժամանակաշրջանում պակաս հաշվարկված և ոչ թե (ինչպես նշված է գանգատում) ստուգման ժամանակաշրջանում պակաս վճարված հարկի նկատմամբ հաշվարկված, տուգանքը, ինչը Հանձնաժողովի համոզմամբ բխում է գործող օրենսդրության պահանջներից: Գանգատով բերված՝ տուգանքը չհաշվարկելու փաստարկը հիմնավոր չէ, քանի որ դիտարկվող հաշվետու ժամանակաշրջանների ԱԱՀ-ի հաշվարկներով պետական բյուջե վճարման ենթակա ԱԱՀ-ի գումարը պակաս ցույց տալու դեպքում ակնհայտ է այդ ժամանակաշրջանների ԱԱՀ-ի հաշվարկների սխալ կազմելը, ինչի համար է ստուգման ակտով կիրառվել է «Հարկերի մասին» ՀՀ օրենքի 25 հոդվածով սահմանված պատասխանատվությունը:

Գ) «Հարկերի մասին» ՀՀ օրենքի 27-րդ հոդվածի համաձայն՝ հարկվող օբյեկտը թաքցնելու կամ այն պակաս ցույց տալու դեպքում հարկ վճարողներից (հարկային գործակալներից) նույն օրենքով սահմանված կարգով գանձվում է թաքցված կամ պակաս ցույց տրված հարկվող օբյեկտի համար նախատեսված (հարկային մարմնի կողմից հաշվարկված) հարկի գումարը, ինչպես նաև տուգանք՝ այդ գումարի 50 տոկոսի չափով, իսկ հարկային մարմնի կողմից խախտումն արձանագրվելուց հետո մեկ տարվա ընթացքում նույն հարկատեսակի գծով հարկվող օբյեկտը կրկին թաքցնելու կամ պակաս ցույց տալու դեպքում՝ տուգանք՝ հարկի ամբողջ գումարի չափով, եթե հարկային օրենսդրությամբ այլ բան սահմանված չէ: Տվյալ դեպքում հստակ է, որ հարկային օրենսդրությամբ, մասնավորապես «Ավելացված արժեքի հարկի մասին» ՀՀ օրենքի 43-րդ հոդվածով սահմանված է առանձնահատկություն:

«Ավելացված արժեքի հարկի մասին» ՀՀ օրենքի 43-րդ հոդվածի մինչև 01.01.2013թ. գործող խմբագրության համաձայն՝ ԱԱՀ-ով հարկվող շրջանառությունը թաքցնելու կամ պակաս ցույց տալու, ինչպես նաև օրենքով նախատեսված կարգի խախտումով ապրանքների և ծառայությունների դիմաց վճարված ԱԱՀ-ի գումարները պակասեցնելու (հաշվանցելու)

հետևանքով բյուջե վճարման ենթակա ԱԱՀ-ի գումարները թաքցնելու կամ պակաս ցույց տալու համար վճարողներից գանձվում է թաքցված կամ պակաս ցույց տրված ԱԱՀ-ի գումարը, ինչպես նաև տուգանք՝ այդ գումարի 50 տոկոսի չափով, բացառությամբ նույն հոդվածով նախատեսված դեպքի: Այդ տուգանքը կիրառվում է նաև օրենքի 8 հոդվածի 4-րդ կետով սահմանված հարկի գծով պարտավորությունը չկատարելու և այն դեպքում (անկախ բյուջե վճարման ենթակա ԱԱՀ-ի գումարները թաքցնելու կամ պակաս ցույց տալու հանգամանքից), երբ հարկային տեսչության մարմինների կողմից կատարվող ստուգման, ինչպես նաև հաշվանցման և (կամ) վերադարձման ենթակա ավելացված արժեքի հարկի գումարի մեծության արձանագրման նպատակով իրականացվող ուսումնասիրության արդյունքում բյուջե վճարման ենթակա ԱԱՀ-ի գումար չի առաջանում՝ հաշվանցման (պակասեցման) ենթակա ԱԱՀ-ի գումարները հաշվարկված ԱԱՀ-ի գումարները գերազանցելու հետևանքով՝ պակաս հաշվարկված կամ ավել հաշվանցված (պակասեցված) ԱԱՀ-ի գումարների նկատմամբ:

ԱԱՀ-ով հարկվող շրջանառությունը արտացոլվում է ԱԱՀ վճարողի կողմից ներկայացվող հաշվարկով և հարկվող շրջանառության թաքցնելը կամ պակաս ցույց տալը արձանագրվում է ԱԱՀ-ի հաշվարկի հիման վրա, ինչը բխում է «Հարկերի մասին» ՀՀ օրենքի 27-րդ հոդվածից: Հետևաբար այդ տուգանքները պետք է կիրառվեն յուրաքանչյուր հաշվետու ժամանակաշրջանի համար:

«Ավելացված արժեքի հարկի մասին» ՀՀ օրենքի 43-րդ հոդվածի 01.01.2013թ.-ից գործող խմբագրության 1-ին մասի համաձայն՝ հարկային մարմին ներկայացված ԱԱՀ-ի հաշվարկներով պետական բյուջե վճարման ենթակա ԱԱՀ-ի գումարը պակաս ցույց տալու կամ պետական բյուջեից հաշվանցման ենթակա գումարն ավել ցույց տալու համապատասխան դեպքերի համար հարկ վճարողից գանձվում կամ առաջադրվում է՝

1) պակաս հաշվարկված՝ պետական բյուջե վճարման ենթակա ԱԱՀ-ի գումարը.

2) ավել հաշվարկված՝ պետական բյուջեից հաշվանցման ենթակա գումարը.

3) պետական բյուջե վճարման ենթակա ԱԱՀ-ի գումարի և հարկ վճարողի ներկայացրած ԱԱՀ-ի հաշվարկով պետական բյուջեից հաշվանցման ներկայացված գումարի հանրագումարը, եթե հարկ վճարողի կողմից ներկայացվել է բյուջեից հաշվանցման ենթակա գումարով ԱԱՀ-ի հաշվարկ, սակայն ստուգման արդյունքներով առաջանում է պետական բյուջե վճարման ենթակա ԱԱՀ-ի գումար:

Նույն հոդվածի 2-րդ մասի համաձայն՝ հոդվածի առաջին մասի 1-ին, 2-րդ և 3-րդ կետերում նշված ԱԱՀ-ի համապատասխան գումարի նկատմամբ հաշվարկվում և գանձվում է տուգանք՝

ա) 100 տոկոսի չափով, եթե փաստացի իրականացված գործարքի գծով առաջացող պարտավորությունը նվազեցնելու նպատակով գործարքի իրական պայմաններին համապատասխանող՝ դուրս գրված հարկային հաշիվը հարկ վճարողի կողմից անվավեր է ճանաչվել,

բ) «ա» կետում չնշված դեպքերում՝ նույն հոդվածին համապատասխան հաշվարկվող՝ պետական բյուջե վճարման ենթակա գումարի 50 տոկոսի չափով, իսկ սահմանված տուգանքը կիրառելուց հետո՝ մեկ տարվա ընթացքում, նույն տեսակի խախտումը կրկին կատարելու դեպքում տուգանք՝ բյուջե վճարման ենթակա գումարի 100 տոկոսի չափով:

Միաժամանակ, օրենքի 43-րդ հոդվածի 3-րդ մասի համաձայն՝ նույն հոդվածին համապատասխան հաշվարկվող՝ պետական բյուջե վճարման ենթակա գումարները և տուգանքները հաշվարկվում են յուրաքանչյուր հաշվետու ժամանակաշրջանի համար:

Հարկ է նշել նաև, որ «Ավելացված արժեքի հարկի մասին» Հայաստանի Հանրապետության օրենքում փոփոխություններ և լրացումներ կատարելու մասին 19.12.2012թ. ՀՕ-240-Ն օրենքի 34-րդ հոդվածի համաձայն՝ նույն օրենքի 30-րդ հոդվածով սահմանված՝ «Ավելացված արժեքի հարկի մասին» ՀՀ օրենքի 43-րդ հոդվածի 2-րդ մասի «բ» կետով

սահմանված տուգանքի կիրառման համար 2013 թվականի հունվարի 1-ից հետո արձանագրված խախտումը դիտվում է որպես առաջին խախտում:

Հաշվի առնելով վերոնշյալը, ԱԱՀ-ի հաշվարկներով պետական բյուջե վճարման ենթակա ԱԱՀ-ի գումարը պակաս ցույց տալու համար հարկ վճարողին յուրաքանչյուր հաշվետու ժամանակաշրջանի համար առաջադրվում է պակաս հաշվարկված՝ պետական բյուջե վճարման ենթակա ԱԱՀ-ի գումարը, ինչպես նաև ԱԱՀ-ի համապատասխան գումարի նկատմամբ հաշվարկվում և գանձվում է տուգանք՝ պետական բյուջե վճարման ենթակա գումարի 50 տոկոսի չափով, ինչը և կատարվել է ստուգման ակտով:

Ինչ վերաբերվում է 01.10.2009-31.03.2012 թ.թ. հաշվետու ժամանակաշրջանների չտրոհելու մասով գանգատով բերված փաստարկին, ապա այն ևս հիմնավոր չէ, քանի որ ստուգման ակտի ԱԱՀ-ի մասում, ինչպես նաև ստուգման արդյունքների հավելվածում հստակ տարանջատված են այն կոնկրետ հաշվետու ժամանակաշրջանները, որոնց համար հարկային մարմին ներկայացրած ԱԱՀ-ի հաշվարկներով պակաս են ցույց տրվել պետական բյուջե վճարման ենթակա ԱԱՀ-ի գումարները:

6. Ստուգման ակտի ԱԱՀ բաժնի 3-րդ կետի բ) ենթակետով արձանագրված խախտման վերաբերյալ.

Հանձնաժողովը գտնում է, որ ակտի ԱԱՀ բաժնի 3-րդ կետի բ) ենթակետը ենթակա է չեղյալ համարման, քանի որ ընկերության կողմից Հանձնաժողովին լրացուցիչ ներկայացված ապացույցի՝ «Ամերիաբանկ» ՓԲԸ և «ԳեոՊրոՄայնինգ Գոլդ» ՍՊԸ միջև 07.03.2012 թ-ին կազմված հանձնման-ընդունման թիվ 2/Ա ԱԿՏ-ի ուսումնասիրության արդյունքում պարզվել է, որ ստուգման ակտում նշված գործարքը փաստացի կատարվել է 2012 թ-ի մարտ ամսին: Հետևաբար, այդ գործարքի գծով ԱԱՀ-ի պարտավորության ծագման պահը «Ավելացված արժեքի հարկի մասին» ՀՀ օրենքի 31-րդ հոդվածի համաձայն առաջանում է նույն հաշվետու ժամանակաշրջանում, ինչպես որ արտացոլված է Ընկերության կողմից այդ ամսվա համար հարկային տեսչություն ներկայացված ԱԱՀ-ի հաշվարկում:

7. Ստուգման ակտի 9-րդ և 10-րդ կետերով արձանագրված խախտումների վերաբերյալ.

«Լիցենզավորման մասին» ՀՀ օրենքի 43-րդ հոդվածի 2-րդ մասի աղյուսակի 18-րդ բաժնի 10-րդ կետով սահմանված է լիցենզավորման ենթակա՝ «առևտրի իրականացման վայրի կազմակերպում գործունեության տեսակը»: Միաժամանակ, «Պետական տուրքի մասին» ՀՀ օրենքի 19-րդ հոդվածի 18.4-րդ կետով առևտրի իրականացման վայրի կազմակերպման համար սահմանված են տարեկան պետական տուրքի դրույքաչափերը, մասնավորապես՝ Երևան քաղաքում կազմակերպման համար բազային տուրքի 1000-ապատիկի չափով: «Լիցենզավորման մասին» ՀՀ օրենքի 46-րդ հոդվածի 1-ին մասի համաձայն՝ արգելվում է առանց լիցենզիայի զբաղվել սույն օրենքով նախատեսված լիցենզավորման ենթակա գործունեության տեսակներով: Առանց լիցենզիայի նույն օրենքով նախատեսված լիցենզավորման ենթակա գործունեությամբ զբաղվելն առաջացնում է օրենքով նախատեսված պատասխանատվություն և լիցենզավորման համար գանձվող պետական տուրքի գումարի չափով վնասի հատուցում:

Գանգատով բերված այն փաստարկի վերաբերյալ, որ օրենսդիրը չի սահմանել «առևտրի իրականացման վայրի կազմակերպման գործունեություն» հասկացությունը, հարկ է նկատի ունենալ, որ «Առևտրի և ծառայությունների մասին» ՀՀ օրենքի 2-րդ հոդվածի համապատասխան, առևտրի իրականացման վայրը՝ առևտրի իրականացման վայրի կազմակերպչի կողմից որպես մեկ ամբողջություն տիրապետվող և կառավարվող՝ առանձնացված, կառուցապատված և կահավորված, երկու և ավելի վաճառատեղ ունեցող տարածքն է, որտեղ կարող են նախատեսվել նաև հանրային սննդի և այլ ծառայությունների համար տարածքներ: Նույն հոդվածին համապատասխան վաճառատեղը (վաճառասեղանը)՝ նույն օրենքի իմաստով առևտրի իրականացման վայրում առևտուր իրականացնելու համար մեկ և ավելի վաճառողներին օրենսդրությամբ սահմանված կարգով տրամադրված գույքը (սեղանն) է: Նույն հոդվածին համապատասխան, առևտրի իրականացման վայրի

կազմակերպիչը՝ նույն օրենքով սահմանված դեպքերում համապատասխան լիցենզիայի հիման վրա առևտրի իրականացման վայրի աշխատանքը կազմակերպող, նույն օրենքով սահմանված պարտավորություններ կամ իրավունքներ ունեցող իրավաբանական անձը կամ անհատ ձեռնարկատերն է:

Տվյալ դեպքում ընկերությունը շարունակել է իրականացնել առևտրի իրականացման վայրի կազմակերպչի գործառույթները, սակայն առանց համապատասխան լիցենզիայի:

Գանգատով բերված այն փաստարկի վերաբերյալ, որ ընկերությունը շահույթ ստանալու նպատակ չի հետապնդել, հարկ է նկատի ունենալ, որ «Հարկերի մասին» ՀՀ օրենքի 26-րդ հոդվածի համաձայն՝ օրենքով սահմանված լիցենզավորման ենթակա գործունեությունն առանց լիցենզիայի իրականացնելու դեպքում կազմակերպություններից և անհատ ձեռնարկատերերից գանձվում է տուգանք՝ լիցենզիայի կամ թույլտվության տրման համար օրենքով սահմանված պետական տուրքի դրույքաչափի տասնապատիկի չափով, բայց ոչ պակաս հինգ հարյուր հազար դրամից: Խախտումն արձանագրելուց հետո մեկ տարվա ընթացքում խախտումը (անկախ լիցենզավորման կամ թույլտվության ենթակա գործունեության տեսակից) կրկնվելու դեպքում կազմակերպություններից և անհատ ձեռնարկատերերից գանձվում է տուգանք՝ լիցենզավորման կամ թույլտվության ենթակա գործունեության իրականացման լիցենզիայի տրման համար օրենքով սահմանված պետական տուրքի դրույքաչափի քսանապատիկի չափով, բայց ոչ պակաս մեկ միլիոն դրամից: Միաժամանակ, խախտումներ հայտնաբերելու դեպքերում խախտումներ կատարած անձանցից գանձվում է նաև լիցենզավորման համար օրենքով սահմանված պետական տուրքի գումարի չափով վնասի հատուցում:

«Հարկերի մասին» ՀՀ օրենքի 26-րդ հոդվածով նախատեսված պատասխանատվության կիրառումը բացարձակապես կապ չունի իրականացվող գործունեության արդյունքում շահույթ ստանալու նպատակի կամ ընդհանրապես եկամտի ստացման հետ: Նշված պատասխանատվությունը կիրառվում է օրենքով սահմանված լիցենզավորման ենթակա գործունեությունն առանց լիցենզիայի իրականացնելու համար, ինչը և կիրառվել է ստուգման ակտով:

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՝

Չեղյալ համարել ՀՀ ՖՆ Խոշոր հարկ վճարողների ՀՏ 23.07.2014 թ-ի թիվ 1002272 ստուգման ակտի ԱԱՀ բաժնի 2-րդ կետի ա) ենթակետը և 3-րդ կետի բ) ենթակետը, իսկ ստուգման ակտի մնացած կետերի վերաբերյալ «Ամերիաբանկ» ՓԲԸ 02.08.2014 թ-ի դիմում-գանգատը՝ մերժել:

Սույն որոշման կատարման արդյունքում ընկերությանը ստուգման ակտով առաջադրված հարկային պարտավորությունների փոփոխված գումարների և դրանց վճարման ժամկետների վերաբերյալ տեղեկատվությունը ամփոփված է սույն որոշմանը կցվող հավելվածում:

Որոշմանը չհամաձայնվելու դեպքում տնտեսավարող սուբյեկտի ղեկավարը կամ նրան փոխարինող պաշտոնատար անձն իրավունք ունի բողոքարկել դատարան:

Հանձնաժողովի նախագահ՝


Վ. ՄԻՐՈՒՄՅԱՆ



[illegible][illegible]

Վրաստանի իրավաբանական գիտությունների ակադեմիայի 27 մարտի 2019 թ. որոշմամբ ընտրվել է ակադեմիկոս Ս. Բախչաձե

[illegible][illegible]