

« Կառավարությանն առընթեր պետական եկամուտների կոմիտե

Հարկային մարմնի գանգատարկման հանձնաժողով

Ո Ր Ո Շ ՈՒ Մ 43/1

23 հոկտեմբերի 2012թ.

« ԿԱ ՊԵԿ հարկային մարմնի գանգատարկման հանձնաժողովի 18.09.2012թ-ի նիստում քննության է առնվել «Հայասի Գրուպ» ՍՊԸ 05.09.2012թ. դիմում-գանգատը « ԿԱ ՊԵԿ ստուգումների կազմակերպման և դիտարկման վարչության 10.08.2012թ. թիվ 1002093 ստուգման ակտի դեմ: Արդյունքում ընդունվել է որոշման նախագիծ, որի համաձայն վերոգրյալ ստուգման ակտը թողնվել է անփոփոխ: Մասնավորապես, համաձայն « ԿԱ ՊԵԿ նախագահի 15.06.2012թ. թիվ 1002093 հանձնարարագրի « օրենսդրությամբ հարկային մարմինն վերապահված իրավասության սահմաններում «Հայասի Գրուպ» ՍՊԸ-ում (այսուհետ նաև ընկերություն) կատարվել է բյուջեի հետ փոխհարաբերությունների և հարկային մարմնի կողմից վերահսկվող « օրենսդրության առանձին պահանջների կատարման ճշտության ստուգում: Արդյունքում 10.08.2012թ-ին կազմվել է թիվ 1002093 ստուգման ակտը (այսուհետ նաև ստուգման ակտ), որով լրացուցիչ գանձման է առաջադրվել ընդամենը 162.072.113 դրամ:

«Հայասի Գրուպ» ՍՊԸ դիմում-գանգատում մասնավորապես նշված է.

1. Ստուգման ակտի առաջին կետի (շահութահարկ) 2-րդ ենթակետում ստուգողների կողմից արված այն ենթադրությունը, թե իբրև երկու ընկերությունների միացման արդյունքում առաջացել է հարկային վնաս 159.180.603 դրամի չափով, չի կարող իրատեսական լինել այն պարզ պատճառով, որ ընկերությունների վերակազմակերպման և միաձուլման ժամանակ տարեկան վնասներ չեն առաջանում և հետևաբար չեն կարող հայտարարագրվել, և որ հարկվող շահույթի կամ հարկային վնասի գումարները համաձայն «Շահութահարկի մասին» « օրենքի 44 հոդվածի 1-ին կետի որոշվում են յուրաքանչյուր տարվա արդյունքներով, այլ ոչ թե տարվա որևէ ժամանակահատվածում (այս դեպքում 2010թ-ի նոյեմբեր ամսին): Ընդ որում, հարկվող շահույթի կամ հարկային վնասի մեծությունը հաշվարկվում և արտացոլվում է տարվա արդյունքներով ընկերության կողմից հարկային մարմին ներկայացվող շահութահարկի հաշվարկում, իսկ ընկերության վերակազմակերպման կամ միաձուլման դեպքում հարկվող շահույթի կամ հարկային վնասի հաշվարկման և հետևաբար շահութահարկի հաշվարկի հարկային մարմին ներկայացնելու պարտավորություն հարկային օրենսդրությամբ չի սահմանված: 2010թ-ի տարվա արդյունքներով հարկային մարմին ներկայացված շահութահարկի հաշվարկով ընկերությունը հարկային վնաս չի հայտարարագրել:

Գործարքի փաստացի նկարագիրը.

«Գոլդեն Գրեյի Գրուպ» ՍՊԸ-ն ստեղծվել է 2009թ-ի ապրիլ ամսին: 2010թ-ի ապրիլ ամսին նշված ընկերությունը բաժանվել է երկու ընկերության՝ «Գոլդեն Գրեյի Գրուպ» և «Հայասի Գրուպ» ՍՊԸ-ների: Այնուհետ 2010թ-ի նոյեմբեր ամսին նշված երկու ընկերությունները նորից վերամիավորվել են որպես «Հայասի Գրուպ» ՍՊԸ-ի: Վերամիավորման ժամանակ երկու ընկերությունները տարեկան հարկային վնասներ չեն ունեցել, սակայն 2010թ-ին կատարված և նույն թվականի շահութահարկի հաշվարկում չներառված (պակաս ցույց տրված) 160.436.203 դրամի չափով ծախսերը (որից 31262300 դրամը վերաբերվում է «Գոլդեն Գրեյի Գրուպ» ՍՊԸ-ին, իսկ մնացածը «Հայասի Գրուպ» ՍՊԸ-ին) հայտնաբերվել են և «Շահութահարկի մասին» « օրենքի 10-րդ հոդվածի 2-րդ մասի «ժը» ենթակետի համաձայն նվազեցվել են 2011թ-ի տարվա համախառն եկամտից՝ արտացոլվելով 2011թ-ի շահութահարկի հաշվարկի 0243 տողում: Հարկ է նշել, որ նշված ծախսերի հայտնաբերման տարում (2011թ-ին) 2010թ-ի շահութահարկի հաշվարկի ճշգրտում «Շահութահարկի մասին» « օրենքի 51 հոդվածի առաջին պարբերության համաձայն չի թույլատրվում, քանի որ ճշտված հաշվարկի ներկայացումը կբխեր հաշվապահական հաշվառման մեջ տրվող գրանցումներից, ինչի հետևանքով էլ ընկերությունը օգտվել է «Շահութահարկի մասին» « օրենքի 10-րդ հոդվածի 2-րդ կետի «ժը» ենթակետի դրույթներով:

Վերը նշված գործողությունները ստուգողների կողմից դիտվել է խախտում, և որպես խախտման իրավական հիմք հղում է կատարվել այդ գործողություններին չվերաբերող «Շահութահարկի մասին» « օրենքի 25-րդ հոդվածի 1-ին մասի դրույթներին, որի

մեկնաբանությունից հետևում է, որ ընկերությունը խախտած կլիներ նշված իրավական ակտի պահանջները, եթե վերակազմակերպման դեպքում վերակազմակերպման տարվա (այս դեպքում՝ 2010թ-ի) համախառն եկամուտը նվազեցրած լիներ նախորդ տարիներին առաջացած վնասների չափով (այս դեպքում՝ 2009թ-ի և ավելի վաղ տարիներին առաջացած վնասների չափով): Սակայն միաձուլված ընկերություններից ոչ մեկը նախորդ տարիներին վնասներ չի ունեցել, վերակազմակերպման ժամանակ վնաս չի առաջացել, և հետևաբար չէր կարող այդ չափով նվազեցնել 2010 կամ 2011 թվականների համախառն եկամուտը:

Բոլոր դեպքերում, նշված հոդվածի դրույթները խախտված համարելու համար պարտադիր է նախորդ տարիներին առաջացած վնասի և այն որևէ տարվա համախառն եկամտից նվազեցրած լինելու պայմանների միաժամանակյա առկայությունը:

2. Ակտի 5-րդ կետի 1-ին պարբերությունում արձանագրվել է, որ ընկերությունն օտարերկրյա կազմակերպություններից ստացել է մարկեթինգային և խորհրդատվական ծառայություններ, և որ այդ ծառայությունների մատուցման վայրը՝ համաձայն «ԱԱՀ-ի մասին» ՀՀ օրենքի 14-րդ հոդվածի 4-րդ պարբերության, հանդիսանում է ՀՀ տարածքը և «մատուցման վայրի» հասկացությունը նույնացնելով «Հայաստանի Հանրապետությունում որպես ձեռնարկատիրական գործունեություն իրականացնող՝ չգրանցված օտարերկրյա անձանց կողմից Հայաստանի Հանրապետությունում ԱԱՀ-ով հարկվող գործարքներ իրականացնելու» հասկացության հետ՝ ընկերության վրա դրվել է «ԱԱՀ-ի մասին» ՀՀ օրենքի 8-րդ հոդվածի 4-րդ մասով սահմանված պարտավորություններ: Ընդ որում՝ «ԱԱՀ-ի մասին» ՀՀ օրենքի 14-րդ հոդվածով ծառայությունների մատուցման վայրի հասկացությունը սահմանվել է նույն օրենքի 16-րդ հոդվածի 8-րդ մասի կիրառման իմաստով, որտեղ ուղղակի հղում է կատարվում ծառայությունների մատուցման վայրին, իսկ նույն օրենքի 8-րդ հոդվածի 4-րդ մասում նման հղումներ կատարված չեն: Ավելին՝ այդ հոդվածով սահմանված պարտավորություն կրելու համար պարտադիր է ՀՀ-ում ձեռնարկատիրական գործունեություն իրականացնող օտարերկրյա անձանց կողմից Հայաստանի Հանրապետությունում ԱԱՀ-ով հարկվող գործարքների իրականացման, այդ օտարերկրյա անձանց չգրանցված լինելու և Հայաստանի Հանրապետության անձանց հետ պայմանագրային կողմ (ներառյալ կոնտրագենտ) հանդիսանալու պայմանների միաժամանակյա առկայությունը:

Օտարերկրյա անձանցից այդ անձանց երկրների տարածքում ընկերության կողմից ստացված խորհրդատվական ծառայություններ այլ երկրի տարածքում ստանալու հիմքով բացակայում է այդ օտարերկրյա անձանց ՀՀ-ում ձեռնարկատիրական գործունեություն իրականացնելու փաստը: Չգրանցված լինելու պայմանը հոդվածի շարադրանքում նույնպես ենթադրում է տվյալ օտարերկրյա անձանց կողմից ՀՀ-ում փաստացի գործունեություն իրականացնելու պայման, այն դեպքում, եթե օտարերկրյա անձը ծառայությունը մատուցում է իր երկրի տարածքում, ապա ՀՀ-ում գրանցվելու կամ չգրանցվելու պայմանը կդառնա ավելորդ, քանի որ այդ դեպքում իր երկրի տարածքում, իր երկրի օրենսդրությանը համապատասխան ծառայություն մատուցող անձի համար ՀՀ օրենսդրությունը չի կարող սահմանել այդ անձանց ՀՀ-ում գրանցված կամ չգրանցված լինելու պայման:

Վերոգրյալից երևում է, որ առաջին երկու պայմանները փոխկապակցված են և ենթադրում են օտարերկրյա անձանց կողմից ՀՀ տարածքում փաստացի ձեռնարկատիրական գործունեության իրականացման պայման, ինչը բացակայում է խորհրդատվական ծառայությունները ստանալու հետ կապված մեր ընկերության հետ պայմանագրային կողմ հանդիսացող օտարերկրյա անձանց դեպքում, քանի որ խորհրդատվական ծառայությունները մեր ընկերությունը ստացել է այլ երկրների տարածքում: Ստուգողների կողմից ստուգման ակտում նշված «ԱԱՀ-ի մասին» ՀՀ օրենքի 14-րդ հոդվածի 4-րդ պարբերությունում թվարկված ծառայությունների շարքին մակեթինգային ծառայությունները չեն դասվում, բացի այդ անբացատրելի է նաև ստուգողների այն գործողությունները, որ ընկերության կողմից Չինաստանի տարածք արտահանված արտադրանքից (ալկոհոլային խմիչքներ) այդ երկրի տարածքում ցուցահանդեսների և շուկայում առաջխաղացման այլ նպատակներով տրամադրված (ծախսված) 178.528.183 դրամ արժողությամբ արտադրանքի մատակարարումը համարել են օտարերկրյա անձանցից ՀՀ տարածքում ստացված մարկեթինգային ծառայություն, և այդ ենթադրյալ «ծառայությունների» գծով 2011թ-ի 4-րդ եռամսյակին նույն տրամաբանությամբ ակտում հաշվարկել և գանձման են առաջադրել պարտավորություններ:

3. Ընկերությունն արտադրանքի արտադրության մեջ օգտագործվող ապակյա տարաները չի շրջանառում, բազմակի չի օգտագործում և չի օգտագործելու: Արտադրանքի իրացման ժամանակ

նշված տարայի արժեքը ներառվել է ԱԱՀ-ով հարկվող շրջանառության մեջ ինչպես ՀՀ տարածքում իրացնելիս, այնպես էլ արտահանելիս: Տարայի մեծ մասը օգտագործվելու է ՀՀ տարածքից արտահանվող արտադրանքի արտադրության մեջ, սակայն հիմք ընդունելով ՀՀ ԳԱ ՊԵԿ ՍԿԴ վարչության կողմից 23.03.2012թ-ին կազմված թիվ 1206251 արձանագրությունում կատարված հղումները՝ 2012թ. փետրված և մարտ ամիսների համար ներկայացված ԱԱՀ հաշվարկներում անմիջական արտադրությունից ձեռք բերված տարայի դիմաց մատակարարին վճարված ԱԱՀ գումարները սխալմամբ նվազեցվել են հաշվանցման ենթակա ԱԱՀ-ի գումարներից: Քանի որ ՀՀ ՊԵՆ 02.05.2002թ. հրամանով հաստատված «Ավելացված արժեքի հարկի մասին» ՀՀ օրենքի որոշ դրույթների վերաբերյալ հրահանգի 5.1 կետի համաձայն, մեր կողմից օգտագործվող տարան չի դիտվում շրջանառելի բազմակի օգտագործման, և այդ տարայի ձեռք բերման գծով մատակարարին վճարված ԱԱՀ-ի գումարները ենթակա են հաշվանցման ընդհանուր կարգով, ապա ստուգման արդյունքներով ենթակա է հետ ձևակերպման 2012թ. փետրվար և մարտ ամիսներին ԱԱՀ-ի հաշվարկներում սխալմամբ ԱԱՀ-ի հաշվանցման ենթակա գումարների պակասեցված մասը՝ հետ վերադարձման կարգով: Սակայն ստուգողներն այդ մասին ակտում հղումներ չեն կատարել և նշված գումարները հետ չեն վերադարձրել: Այդ մասին ակտում նշումներ կատարելը պարտադիր էր, քանի որ ստուգման ընթացքում և ստուգումից հետո ստուգված ժամանակաշրջանին վերաբերվող ԱԱՀ-ի հաշվարկների ճշգրտում չի թույլատրվում:

Ելնելով վերոգրյալից ընկերությունը խնդրում է անվավեր ճանաչել ստուգման ակտի 1-ին կետի 2-րդ ենթակետը, 3-րդ ենթակետի 1-ին, 2-րդ, 3-րդ պարբերությունները և 5-րդ կետի 1-ին, 2-րդ, 3-րդ պարբերությունները, ինչպես նաև հնարավորինս լուծում տալ սույն դիմում-գանգատի 3-րդ կետում նշված հարցին:

ՀՀ ԿԱ ՊԵԿ հարկային մարմնի գանգատարկման հանձնաժողովը (այսուհետ նաև Հանձնաժողով), լսելով ընկերության ներկայացուցիչների և ստուգումն իրականացրած պաշտոնատար անձանց ներկայացված փաստարկները, ուսումնասիրելով սույն գործին առնչվող նյութերն ու ապացույցները եկավ եզրակացության, որ գանգատը հիմնավոր չէ հետևյալ պատճառաբանությամբ:

Դիմում-գանգատի 1-ին կետի վերաբերյալ:

<Գոլդեն Գրեյփ Գրուպ> ՍՊԸ-ն ստեղծվել է 2009թ-ի ապրիլ ամսին, որը 2010թ-ի ապրիլ ամսին բաժանվել է երկու ընկերությունների՝ <Գոլդեն Գրեյփ Գրուպ> և <Հայասի Գրուպ> ՍՊԸ-ների: Այնուհետև 2010թ-ի նոյեմբեր ամսին նշված ընկերությունները նորից վերամիավորվել են որպես <Հայասի Գրուպ> ՍՊԸ-ի: Վերամիավորման ժամանակ երկու ընկերությունները տարեկան հարկային վնասներ չեն հայտնաբերել: 2010թ-ին կատարված (2010թ-ի վերաբերվող) 160.436.203 դրամի ծախսերը (որից 31.262.300 դրամը վերաբերվում է <Գոլդեն Գրեյփ Գրուպ> ՍՊԸ-ին, իսկ մնացածը <Հայասի Գրուպ> ՍՊԸ-ին) ընկերության կողմից հայտնաբերվել են 2011թ-ին և նվազեցվել են հարկային տեսչություն ներկայացված 2011թ-ի շահութահարկի հաշվարկով:

<Շահութահարկի մասին> ՀՀ օրենքի 25-րդ հոդվածի 1-ին մասի համաձայն, հարկվող շահույթը որոշելիս համախառն եկամուտը նվազեցվում է հարկատուի մոտ նախորդ տարիներին առաջացած վնասների չափով, բացառությամբ կազմակերպությունների միացման, միաձուլման և վերակազմավորման ձևով վերակազմակերպման դեպքերի:

Ելնելով վերոգրյալից Հանձնաժողովը գտնում է, որ քննարկվող դեպքում 160.436.203 դրամի ծախսերի կազմում ընդգրկված <Գոլդեն Գրեյփ Գրուպ> և <Հայասի Գրուպ> ՍՊԸ-ների միացման արդյունքում առաջացած 159.180.603 դրամի հարկային վնասը ենթակա չէր նվազեցման ընկերության 2011թ-ի տարվա համար հարկային տեսչություն ներկայացված շահութահարկի հաշվարկով, քանի որ հիշատակված ծախսերը 2010թ-ի արդյունքներով ձևակերպելու պայմաններում, ինչը տվյալ դեպքում կատարվել է ստուգման շրջանակներում ստուգող անձանց կողմից, <Գոլդեն Գրեյփ Գրուպ> և <Հայասի Գրուպ> ՍՊԸ-ների մոտ առաջացել է հարկային վնաս:

Դիմում-գանգատի 2-րդ կետի վերաբերյալ:

Ստուգումն իրականացրած անձինք նշեցին, որ 2011թ. հունվար, օգոստոս և դեկտեմբեր ամիսներին ընկերությունը ՀՀ-ում չգրանցված օտարերկրյա կազմակերպություններից ստացել է մարկեթինգային և խորհրդատվական ծառայություններ, որոնց մատուցման վայրը համաձայն <ԱԱՀ-ի մասին> ՀՀ օրենքի 14-րդ հոդվածի 4-րդ պարբերության հանդիսանում է ՀՀ տարածքը: Սակայն, խախտելով <ԱԱՀ-ի մասին> ՀՀ օրենքի 8-րդ հոդվածի 4-րդ մասի պահանջներն ընկերությունը, օտարերկրյա կազմակերպությունների փոխարեն, չի կրել ԱԱՀ-ի գծով հարկային պարտավորություններ 2011թ-ի հունվար ամսին 2100000 դրամ, օգոստոս ամսին՝ 6773295 դրամ,

դեկտեմբեր ամսին՝ 67164033 դրամ: Ընդ որում, մեկ դեպքով մատուցված ծառայությունների դիմաց վճարումն ընկերության կողմից արդեն իսկ կատարվել է, իսկ մնացած դեպքերով ձևակերպվել են որպես կրեդիտորական պարտքեր:

Ստուգող անձանց կողմից Հանձնաժողովին ներկայացվեցին վերոգրյալ փաստն հիմնավորող ապացույցները (ինվոյսներ, գրություններ):

Հանձնաժողովը, ուսումնասիրելով սույն հարցի վերաբերյալ կողմերի ներկայացված փաստարկները և ապացույցները եկավ եզրակացության, որ ստուգման ակտի 5-րդ կետով արձանագրված խախտումը՝ ընկերության կողմից ՀՀ-ում չգրանցված օտարերկրյա կազմակերպություններից մարկեթինգային և խորհրդատվական ծառայություններ ստանալու ու վերջիններիս փոխարեն ԱԱՀ-ի գծով հարկային պարտավորություններ չկրելու վերաբերյալ, հիմնավոր է:

Դիմում-գանգատի 3-րդ կետի վերաբերյալ:

Ստուգումն իրականացրած պաշտոնատար անձինք նշեցին, որ ընկերության կողմից օգտագործվող ապակյա շշերը դիտվել են որպես բազմակի օգտագործվող և այդ կապակցությամբ որևէ առարկություն ստուգման ընթացքում ընկերության կողմից չի ներկայացվել: Օգտագործվող ապակյա շշերը բազմակի օգտագործվող չհանդիսանալու վերաբերյալ առարկություններ ներկայացվել են միայն ակտի նախագիծը ներկայացվելուց հետո, սակայն համապատասխան ապացույցներ (հիմքեր) ապակյա շշերը բազմակի օգտագործվող չհանդիսանալու վերաբերյալ չեն ներկայացվել: Հարկ է նշել, որ ՀՀ ԳԱ ՊԵԿ ՍԿԴ վարչության կողմից 23.03.2012թ-ին կազմված թիվ 1206251 արձանագրությունում որպես խախտում է արձանագրվել 2012թ. փետրված և մարտ ամիսների համար ներկայացված ԱԱՀ հաշվարկներում ձեռք բերված տարայի դիմաց մատակարարին վճարված ԱԱՀ գումարները հաշվանցման ենթակա ԱԱՀ-ի գումարներից նվազեցվելու հանգամանքը, որը չի բողոքարկվել ընկերության կողմից:

Ի կատարումն Հայաստանի Հանրապետության կառավարության 2010 թվականի հոկտեմբերի 10-ի «Գանգատարկման խորհուրդ ստեղծելու և վերադաս հարկային ու մաքսային մարմինների գանգատարկման հանձնաժողովների որոշումների քննարկման կարգը հաստատելու մասին» N 1361-Ն որոշմամբ հաստատված կարգի 4-րդ կետի, Հանձնաժողովի որոշման նախագիծը ուղարկվել է վերադաս հարկային ու մաքսային մարմինների գանգատարկման խորհուրդ: Որոշման նախագծի վերաբերյալ Գանգատարկման խորհուրդը տվել է դրական եզրակացություն:

Ելնելով քննարկման արդյունքներից և ղեկավարվելով «Հարկային ծառայության մասին» ՀՀ օրենքի 43.1-րդ հոդվածի պահանջներով հանձնաժողովը

## Ո Ր Ո Շ Ո Ւ Մ Է՝

Ստուգման ակտը թողնել անփոփոխ:

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

Հանձնաժողովի նախագահ՝



S.ԲԱՐՍԵԴՅԱՆ