

« Կառավարությանն առընթեր պետական եկամուտների կոմիտե

Հարկային մարմնի գանգատարկման հանձնաժողով

Ո Ր Ո Շ ՈՒ Մ 57/10

25 դեկտեմբերի 2012թ.

Քննարկվեց «Ֆարմա Սթար» ՍՊԸ 12.12.2012թ-ի բողոքը « ԿԱ ՊԵԿ Աշտարակի ՏՀՏ 12.11.2012թ. թիվ 1002743 ստուգման ակտի դեմ:

համաձայն « ԿԱ ՊԵԿ նախագահի 02.08.2012թ. թիվ 1002743 հանձնարարագրի « օրենսդրությամբ հարկային մարմնին վերապահված իրավասության սահմաններում «Ֆարմա Սթար» ՍՊԸ-ում (այսուհետ նաև ընկերություն) կատարվել է բյուջեի հետ փոխհարաբերությունների և հարկային մարմնի կողմից վերահսկվող օրենսդրության առանձին պահանջների կատարման ճշտության ստուգում: Արդյունքում 12.11.2012թ-ին կազմվել է թիվ 1002743 ստուգման ակտը (այսուհետ նաև ստուգման ակտ), որով լրացուցիչ գանձման է առաջադրվել ընդամենը 3.882.710 դրամ:

«Ֆարմա Սթար» ՍՊԸ գանգատում մասնավորապես նշված է.

Գտնում ենք, որ ստուգման ակտի 5-րդ կետի 3-րդ ենթակետով արձանագրված ԱԱՀ-ի գծով խախտումն անհիմն է հետևյալ պատճառաբանությամբ.

1.1 Ստուգման ակտի 5-րդ կետի 3-րդ ենթակետում արձանագրվել է, որ ընկերությունը խախտել է «Ավելացված արժեքի հարկի մասին» « օրենքի 27 հոդվածի պահանջները, ըստ որի, եթե նույն օրենքի համաձայն ԱԱՀ վճարող անձինք միաժամանակ իրականացնում են ԱԱՀ-ով հարկվող և ԱԱՀ-ով չհարկվող գործարքներ, ապա նրանք պարտավոր են վարել այդ գործարքների, ինչպես նաև դրանց իրականացման համար ձեռք բերվող ապրանքների և ծառայությունների առանձնացված հաշվառում: Եթե նման առանձնացված հաշվառման իրականացումն անհնար է, ապա յուրաքանչյուր հաշվետու ժամանակաշրջանում հաշվանցման ենթակա ԱԱՀ-ի գումարը հաշվարկվում է՝ ելնելով նույն հաշվետու ժամանակաշրջանում իրականացված բոլոր գործարքների ընդհանուր շրջանառության մեջ հարկվող գործարքների շրջանառության տեսակարար կշռից: Այդ խախտման հետևանքով (հաշվի առնված նաև 5-րդ կետի 1-ին և 2-րդ ենթակետերի խախտումները) ընկերությանը ներկայացվել է լրացուցիչ վճարման ենթակա ԱԱՀ-ի պարտավորություն 2.675.368 դրամի չափով:

1.2 Ընկերության ԱԱՀ-ից ազատված շրջանառությունն իրենից ներկայացնում է ԱԱՀ-ի մասին « օրենքի 15 հոդվածի 19-րդ կետում նշված ապրանքների, մասնավորապես՝ բժշկական պարագաների իրացում, որոնք իրենց հերթին ընկերության կողմից ներմուծվել են առանց ԱԱՀ-ի: Այսինքն, այդ ապրանքների ներմուծման ժամանակ ընկերության կողմից ԱԱՀ չի դեբետագրվել, իսկ վաճառքի ժամանակ ԱԱՀ չի կրեդիտագրվել:

Մեր կարծիքով, ճիշտ չէ ստուգող խմբի այն պնդումը, որ ընկերությունը ԱԱՀ-ի հաշվետվություններում պետք է տեսակարար կշռով պակասեցում կատարեր հաշվանցման ենթակա ԱԱՀ-ի ամբողջ գումարից: Քանի որ, տեսակարար կշիռ պետք է կիրառվեր ԱԱՀ-ի այն մասի վրա, որը վերաբերվում է ԱԱՀ-ով հարկվող և չհարկվող գործարքներին (այդ թվում՝ ԱԱՀ-ից ազատված) ուղղակիորեն չվերագրվող ձեռքբերումների գծով մատակարարների հարկային հաշիվներում առանձնացված ԱԱՀ-ի գումարին:

Համաձայն ԱԱՀ-ի մասին « օրենքի 27 հոդվածի, ընկերությունը պարտավոր է վարել առանձնացված հաշվառում: Եթե նման առանձնացված հաշվառման իրականացումն անհնար է, ապա յուրաքանչյուր հաշվետու ժամանակաշրջանում հաշվանցման ենթակա ԱԱՀ-ի գումարը հաշվարկվում է՝ ելնելով նույն հաշվետու ժամանակաշրջանում իրականացված բոլոր գործարքների ընդհանուր շրջանառության մեջ հարկվող գործարքների շրջանառության տեսակարար կշռից:

Ցանկանում ենք նշել, որ ընկերությունը վերը նշված իր պարտավորությունն ի վիճակի է եղել կատարել և վարել է առանձնացված հաշվառում, հարկվող և ԱԱՀ-ից ազատված գործառնությունների գծով, ինչի մասին փաստում է այն հանգամանքը, որ ընկերության ԱԱՀ-ի հաշվետվություններում ԱԱՀ-ից ազատված շրջանառության տողում ընդգրկված գումարներն, իրենց մեջ ներառում են ինչպես մեծածախ, այնպես էլ մանրածախ («ԴՄ-ով իրականացված») առևտրին բաժին ընկնող ԱԱՀ-ից ազատված գործարքների մասը: Սույն հանգամանքը

ապացուցում է, որ ընկերությունում առկա է նյութական արժեքների (ապրանքների) անալիտիկ հաշվառում և դրանց առանձնացված հաշվառում:

<Ավելացված արժեքի հարկի մասին> ՀՀ օրենքի որոշ դրույթների վերաբերյալ հրահանգի 15.2.2 օրինակում, եթե ԱԱՀ-ով չհարկվող և հարկից ազատված գործարքներին ուղղակիորեն վերագրվող ձեռք բերումների մասով 270,0 հազար դրամը փոխարինենք 0 դրամով, քանի որ տվյալ դեպքում ձեռք բերման և (կամ) ներմուծման ժամանակ ԱԱՀ-ի մասին ՀՀ օրենքի 15 հոդվածի 19-րդ կետում նշված ապրանքներ են, ապա կստանանք <Ֆարմա Սթար> ՍՊԸ-ի դեպքը: Այսինքն, քանի որ ԱԱՀ-ից ազատված գործարքներին ուղղակիորեն վերագրվող ձեռքբերումների մասով մատակարարների հարկային հաշիվներում առանձնացված ԱԱՀ գոյություն չունի, ենթադրվում է, որ այդ մասով պակասեցման ենթակա ԱԱՀ ևս գոյություն ունենալ չի կարող:

2. Առարկություններ ստուգման ակտի 14-րդ կետում արձանագրված խախտման վերաբերյալ.

2.1 Ստուգման ակտի 14-րդ կետում արձանագրվել է, որ ընկերությունը 2010 թվականի օգոստոսի 3-ից մինչև հոկտեմբերի 6-ը ներառյալ Աշտարակ քաղաքի Նարեկացու 190/1 հասցեում իրականացրել է դեղատնային գործունեություն, որը <Լիցենզավորման մասին> ՀՀ օրենքի 43 հոդվածի համաձայն համարվում է լիցենզավորման ենթակա գործունեություն, սակայն տվյալ վայրի համար այդ գործունեության համար չի ունեցել համապատասխան լիցենզիա (այն վերաձևակերպվել է 07.10.2010թ-ից): Դեղատնային գործունեությունից ստացված հասույթը 03.08.2010թ-ից մինչև 07.10.2010թ կազմում է 1714850 դրամ:

<Հարկերի մասին> ՀՀ օրենքի 26 հոդվածի պահանջների համաձայն տուգանքի գումարը կազմում է 862425 դրամ, ինչն ապօրինի գործունեության մասով վերջնական հարկային պարտավորություն է:

2.2 Ընկերությունը տեղյակ լինելով դեղատնային գործունեության լիցենզավորման ենթակա լինելու և <Հարկերի մասին> ՀՀ օրենքի 26 հոդվածի պահանջների մասին, տվյալ ժամանակահատվածում (մինչև համապատասխան լիցենզիայի առկայությունը) նշված հասցեում իրացրել է դեղատնային գործունեության հետ կապ չունեցող ապրանքներ, այն է՝ մանկական սնունդ, դեմքի և մարմնի խնամքի միջոցներ, պարագաներ և նմանատիպ այլ ապրանքներ:

Այդ են վկայում ընկերության հաշվապահությունում առկա տվյալ ժամանակաշրջանին վերաբերող ապրանքների ձեռքբերման և իրացման սկզբնական փաստաթղթերը, ինչպես նաև 2010թ. Աշտարակի ՏՀՏ կողմից անցկացրած կամերալ ուսումնասիրության արդյունքների հիման վրա կազմված ընկերության տնօրենի կողմից կատարված գրավոր հայտարարությունը: Այսինքն, նշված <խախտումը> արձանագրվել է ստուգող խմբի ենթադրությունների հիման վրա, քանի որ չի ներկայացվել որևէ հիմնավոր ապացույց:

Հիմք ընդունելով <Վարչարարության հիմունքների և վարչական վարույթի մասին> ՀՀ օրենքի 63-րդ հոդվածի 1-ին, 2-րդ և 5-րդ մասերի դրույթները, ընկերությունը խնդրում է անվավեր ճանաչել ՀՀ ԿԱ ՊԵԿ Աշտարակի ՏՀՏ թիվ 1002743 ակտի վերը նշված կետերը:

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

<Ավելացված արժեքի հարկի մասին> ՀՀ օրենքի 27-րդ հոդվածի համաձայն. <Եթե սույն օրենքի համաձայն ԱԱՀ վճարող անձինք միաժամանակ իրականացնում են ԱԱՀ-ով հարկվող և ԱԱՀ-ով չհարկվող գործարքներ (ներառյալ՝ ԱԱՀ-ից ազատված, հարկման օբյեկտ չհամարվող, հաստատագրված վճարներով, պարզեցված հարկով հարկվող գործարքներ, ինչպես նաև այնպիսի գործարքներ, որոնց վրա չի տարածվում սույն օրենքի գործողությունը), ապա նրանք կարող են հաշվանցել (պակասեցնել պետական բյուջե վճարման ենթակա ԱԱՀ-ի գումարից) միայն հարկվող գործարքների (գործառնությունների) իրականացման համար ձեռք բերված ապրանքներին և ծառայություններին վերաբերող (այդ թվում՝ մաքսային մարմինների կողմից գանձված) ԱԱՀ-ի գումարները: Այդ նպատակով ԱԱՀ վճարողները պարտավոր են վարել հարկվող և ԱԱՀ-ից ազատված (ինչպես նաև հարկման օբյեկտ չհանդիսացող) գործառնությունների, ինչպես նաև դրանց իրականացման համար ձեռք բերվող ապրանքների ու ծառայությունների առանձնացված հաշվառում: Եթե նման առանձնացված հաշվառման իրականացումն անհնար է, ապա յուրաքանչյուր հաշվետու ժամանակաշրջանում հաշվանցման (պակասեցման) ենթակա ԱԱՀ-ի գումարը հաշվարկվում է՝ ելնելով նույն հաշվետու ժամանակաշրջանում իրականացված բոլոր գործարքների (գործառնությունների) ընդհանուր շրջանառության մեջ (առանց ԱԱՀ-ով

հարկվող գործարքների համար հաշվարկված ԱԱՀ-ի գումարների) հարկվող գործարքների (գործառնությունների, այդ թվում՝ գրոյական դրույքաչափով հարկվող) շրջանառության (առանց ԱԱՀ-ով հարկվող գործարքների համար հաշվարկված ԱԱՀ-ի գումարների) տեսակարար կշիռը>:

Քննարկվող դեպքում Ընկերության ԱԱՀ-ից ազատված շրջանառությունը վերաբերում է ԱԱՀ-ի մասին ՀՀ օրենքի 15 հոդվածի 19-րդ կետում նշված ապրանքներին (բժշկական պարագաներ), որոնց համար թե ներմուծման և թե իրացման ժամանակ ԱԱՀ չի հաշվարկվել: Հետևապես, ստուգման ակտի 5-րդ կետի 3-րդ ենթակետով ցուցաբերված մոտեցումը, որ ընկերությունը պետք է տեսակարար կշռով պակասեցում կատարեր հաշվանցման ենթակա ԱԱՀ-ի ամբողջ գումարից, ըստ էության հիմանվոր չէ, հաշվի առնելով այն հանգամանքը, որ տեսակարար կշիռ պետք է կիրառվեր ԱԱՀ-ի այն մասի նկատմամբ, որը վերաբերվում է ԱԱՀ-ով հարկվող և չհարկվող գործարքներին (այդ թվում՝ ԱԱՀ-ից ազատված) ուղղակիորեն չվերագրվող ձեռքբերումների գծով մատակարարների հարկային հաշիվներում առանձնացված ԱԱՀ-ի գումարին:

Ստուգման ակտի 14-րդ կետով մասնավորապես արձանագրվել է, որ ընկերությունը 2010թ. օգոստոսի 3-ից հոկտեմբերի 6-ը ներառյալ քաղաք Աշտարակ, Նարեկացու 192/1 հասցեում իրականացրել է դեղատնային գործունեություն, որը <Լիցենզավորման մասին> ՀՀ օրենքի 43 հոդվածի համաձայն համարվում է լիցենզավորման ենթակա գործունեություն: Սակայն, նշված վայրում դեղատնային գործունեություն իրականացնելու համապատասխան լիցենզիա չի ունեցել: Դեղատնային գործունեությունից ստացված հասույթը 03.08.2010թ-ից մինչև 07.10.2010թ. կազմում է 1724850 դրամ, որի նկատմամբ կիրառվել է <Հարկերի մասին> ՀՀ օրենքի 26-րդ հոդվածով սահմանված տուգանքը՝ գումարով 862425 դրամ:

<Վարչարարության հիմունքների և վարչական վարույթի մասին> ՀՀ օրենքի 43-րդ հոդվածի 1-ին մասի բ) կետի համաձայն, անձի և վարչական մարմնի փոխհարաբերություններում ապացուցման պարտականությունը կրում է վարչական մարմինը՝ անձի համար ոչ բարենպաստ փաստական հանգամանքների առկայության դեպքում: Հետևապես, ընկերության կողմից 2010թ. օգոստոսի 3-ից հոկտեմբերի 6-ը ներառյալ ընկած ժամանակահատվածում առանց լիզենզիայի դեղատնային գործունեություն իրականացնելու ապացուցման պարտականությունը կրում է վարչական մարմինը, ի դեմս ստուգման իրականացրած պաշտոնատար անձանց: Սակայն, բողոքի քննարկման ընթացքում որևէ ապացույց, որը կհիմնավորեր ընկերության կողմից 2010թ. օգոստոսի 3-ից հոկտեմբերի 6-ը ընկած ժամանակահատվածում առանց լիզենզիայի դեղատնային գործունեություն իրականացնելու փաստը, չներկայացվեց:

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

ո Ր Ո Շ Ո Ւ Մ Է՝

Չեղյալ համարել ՀՀ ԿԱ ՊԵԿ Աշտարակի ՏՀՏ 12.11.2012թ. թիվ 1002743 ստուգման ակտի 5-րդ կետի 3-րդ ենթակետը և 14-րդ կետը:

Հանձնաժողովի նախագահ՝



S.ԲԱՐՍԵԴՅԱՆ