

« Կառավարությանն առընթեր պետական եկամուտների կոմիտե

Հարկային մարմնի գանգատարկման հանձնաժողով

Ո Ր Ո Շ ՈՒ Մ 9/2

19 փետրվարի 2013թ.

Քննարկվեց «Մուշխաչ Ավտո» ՍՊԸ դիմում-բողոքը « ԿԱ ՊԵԿ Կենտրոնի ՀՏ 31.01.2013թ. թիվ 1003159 ստուգման ակտի դեմ:

Համաձայն « ԿԱ ՊԵԿ նախագահի 09.08.2012թ. թիվ 1003159 հանձնարարագրի ՀՀ օրենսդրությամբ հարկային մարմինն վերապահված իրավասության սահմաններում «Մուշխաչ Ավտո» ՍՊԸ-ում (այսուհետ նաև ընկերություն) կատարվել է բյուջեի հետ փոխհարաբերությունների և հարկային մարմնի կողմից վերահսկվող ՀՀ օրենսդրության առանձին պահանջների կատարման ճշտության լուծարային ստուգում: Արդյունքում 31.01.2013թ-ին կազմվել է թիվ 1003159 ստուգման ակտը (այսուհետ նաև ստուգման ակտ), որով շահութահարկի գծով լրացուցիչ գանձման է առաջադրվել ընդամենը 1.895.020 դրամ:

«Մուշխաչ Ավտո» ՍՊԸ դիմում-բողոքում մասնավորապես նշված է.

ստուգման ակտի «Շահութահարկ» բաժնում ստուգողներն արձանագրել են, որ «Ստուգման անհրաժեշտությունից ելնելով կատարվել է գրավոր հարցում և ստացվել են ընկերության կողմից 2008–2012թ.թ. վաճառված Գազ 31029 և 3102 մակնիշի ավտոմեքենաների գների վերաբերյալ տեղեկություններ, որի արդյունքում ստուգողների կողմից ստացված տեղեկությունների հիման վրա հաշվարկվել է 1895.0 հազ. դրամի հարկային պարտավորություններ: Փաստորեն ստուգման ակտում չի նշվել, թե ում է հարցում կատարվել և ում կողմից է պատասխանը ստացվել:

Հարկ է նշել, որ ստուգման ընթացքում ստուգողների կողմից ընկերությանը տեղյակ չի պահվել վերոնշյալ տեղեկատվության մասին և որևէ բացատրություն չի պահանջվել: Արդյունքում « ԿԱ ՊԵԿ Կենտրոնի ՀՏ ստուգողների կողմից խախտվել է «Հարկերի մասին» ՀՀ օրենքի 19-րդ հոդվածի պահանջը, այն է՝ ընկերությունը զրկվել է համապատասխան պարզաբանումներ և բացատրություններ ներկայացնելու հնարավորությունից, քանի որ մինչև ակտի կազմման օրն ընկերությանը տեղյակ չի պահվել վերոգրյալ տեղեկությունների մասին:

Որպես խախտում արձանագրվել է պակաս հաշվարկված հարկային պարտավորություններ՝ կիրառելով «Հարկերի մասին» ՀՀ օրենքի 22-րդ հոդվածը և որպես երրորդ անձանցից ստացված տեղեկություններ օգտագործել են մասնավորապես՝ մաքսային մարմինների կողմից մաքսային ձևակերպումների ժամանակ ակտիվների գնահատված գները:

«Հարկերի մասին» ՀՀ օրենքի 22-րդ հոդվածը կիրառելիս հաշվի չի առնվել այն փաստը, որ վաճառված մեքենաները ֆիզիկապես մաշված են եղել, քանի որ շահագործվել են որպես տաքսի: Միաժամանակ, «Մուշխաչ Ավտո» ՍՊԸ-ին պատկանող ավտոմեքենաների վաճառքի փաստացի գները և գործարքները հաստատվել են ՀՀ Արդարադատության նախարարության կողմից լիցենզավորված նոտարների կողմից:

Անտեսելով վերը նշված փաստերը գործարքների նկատմամբ կիրառվել է ՀՀ Կառավարության 18.09.1998թ-ի թիվ 580 որոշմամբ սահմանված կարգի դրույթները, սակայն հաշվի չի առնվել նույն կարգի՝ հարկային մարմնի կողմից հարկվող օբյեկտների և հարկային պարտավորությունների հաշվարկման (գնահատման) հաջորդականությունը, այն է.

Հարկ վճարողի կողմից հարկվող օբյեկտների գծով հաշվապահական հաշվառման (« հարկային օրենսդրությամբ կամ ՀՀ կառավարության որոշումներով նախատեսված դեպքերում՝ նաև այլ հաշվառման և (կամ) գրանցումների (այսուհետ՝ գրանցումներ) վերաբերող), սահմանված փաստաթղթերի բացակայության, այդ փաստաթղթերը ՀՀ օրենսդրությամբ սահմանված կարգով չներկայացնելու (այդ թվում՝ ստուգումների (ուսումնասիրությունների) իրականացման ժամանակ), հարկվող օբյեկտների գծով հաշվապահական հաշվառման (գրանցումներին վերաբերող) փաստաթղթերը սահմանված կարգի կոպիտ խախտումներով վարելու, հարկային մարմին ներկայացրած հաշվետվություններում, հաշվարկներում, հայտարարագրերում և այլ փաստաթղթերում ակնհայտ կեղծ տվյալներ մտցնելու դեպքում

(մասնավորապես, շահագրգռվածության հիման վրա կնքված գործարքների դեպքում, երբ գործարքները կնքվում են առանց <բացված ծեռքի սկզբունքի> պահպանման), ինչպես նաև այն դեպքերում, երբ պահպանված չեն <<աշվապահական հաշվառման մասին>> << օրենքով սահմանված հաշվապահական հաշվառում վարելու և ֆինանսական հաշվետվություններ կազմելու սկզբունքները, հարկվող օբյեկտները և հարկային պարտավորությունները՝

ա) ելակետային չափերի որոշման համար անհրաժեշտ վերլուծության կատարում.

բ) հարկվող օբյեկտների և հարկային պարտավորությունները հաշվարկելու (գնահատելու, վերագնահատելու) համար անհրաժեշտ ելակետային չափերի որոշում.

գ) հարկվող օբյեկտների հաշվարկում (գնահատում, վերագնահատում), դրանից բխող հարկային պարտավորությունների հաշվարկում (գնահատում, վերագնահատում) և արդյունքների ձևակերպում:

Տվյալների տարբեր աղբյուրների կիրառման ժամանակ իրարից զգալիորեն տարբերվող աղբյուրներ ստանալու դեպքում, հարկային մարմինը տվյալների այլ աղբյուրների ընդգրկման անհնարինության (բացակայության) դեպքում իրականացնում է ընտրված աղբյուրներով կատարված վերլուծության մեթոդներից յուրաքանչյուրի գնահատում և ընտրում տվյալ հանգամանքներում առավել իրատեսական գնահատականը:

Հաշվի առնելով վերոգրյալը հայտնում ենք, որ ընկերությունը չի խախտել <<աշվապահական հաշվառման մասին>> << օրենքով սահմանված սկզբունքները, հաշվապահական հաշվառման կոպիտ խախտումներ թույլ չի տվել կամ դրանք չի վարել սահմանված կարգի կոպիտ խախտումներով, կամ ակնհայտ կեղծ տվյալներ չի մտցրել հարկային մարմին ներկայացրած հաշվետվություններում, հաշվարկներում, հայտարարագրերում և այլ փաստաթղթերում, որի հետևանքով անհնար լինելու հարկային օրենսդրությամբ սահմանված կարգով հարկերի հաշվարկումը, և ստուգողները ներկայացնեին <<արկերի մասին>> << օրենքի 22-րդ հոդվածի դրույթը կիրառելու անհրաժեշտության համար որոշում կայացնելու միջնորդություն:

Ելնելով վերոգրյալից և ղեկավարվելով <Վարչարարության հիմունքների և վարչական վարույթի մասին>> << օրենքի 63, 69 և 70 հոդվածներով խնդրում ենք << ԿԱ ՊԵԿ Կենտրոնի <Տ 31.01.2013 թ-ի թիվ 1003159 ակտը ճանաչել անվավեր:

<< ԿԱ ՊԵԿ հարկային մարմնի գանգատարկման հանձնաժողովը (այսուհետ նաև Հանձնաժողով), լսելով ընկերության ներկայացուցչի և ստուգման իրականացրած անձանց ներկայացված փաստարկները, ուսումնասիրելով սույն գործին առնչվող նյութերն ու ապացույցները եկավ եզրակացության, որ բոլորը ենթակա է բավարարման հետևյալ պատճառաբանությամբ:

Քննարկման ընթացքում նշվեց, որ ընկերությունը զբաղվել է տաքսի ծառայության ավտոմեքենաների վարձակալությամբ: 2008թ-ից մինչև 2012թ. ընկած ժամանակահատվածում ընկերության կողմից վաճառվել են որպես տաքսի շահագործված <Գազ 31029> և <Գազ 3102> մակնիշի ավտոմեքենաներ: Ընդ որում, նշված մեքենաները վաճառվել են ֆիզիկական անձանց առավաճառքի պայմանագրերով, որոնք ստացել են նոտարական վավերացում:

Ստուգման ակտով վերոգրյալ առավաճառքի պայմանագրերում արտացոլված վաճառքի վերաբերյալ տվյալները համարվել են ոչ հիմնավոր: Արդյունքում, հիմք ընդունելով << ԿԱ ՊԵԿ Կենտրոնի <Տ պետի 11.01.2013թ. թիվ 01-1003159 որոշումը << կառավարության 18.09.1998թ. թիվ 580 որոշմամբ սահմանված կարգով կիրառվել է <<արկերի մասին>> << օրենքի 22-րդ հոդվածի դրույթը, այն է՝ անուղակի եղանակով հաշվարկվել է վերոգրյալ ավտոմեքենաների իրացումից ձևավորվող շրջանառությունը: Մասնավորապես, հաշվետու (ստուգվող) ժամանակաշրջանի համար ակտիվների շարժի չափի մնացորդի որոշման համար << ԿԱ ՊԵԿ Կենտրոնի <Տ պետի 11.01.2013թ. թիվ 01-1003159 որոշման համաձայն, հիմք է ընդունվել << կառավարության 18.09.1998թ. թիվ 580 որոշմամբ սահմանված կարգի 6-րդ կետի <գ> ենթակետի դրույթները, այն է՝ սահմանված կարգով երրորդ անձանցից ստացված տեղեկությունները:

Հանձնաժողովը գտնում է, որ <<արկերի մասին>> << օրենքի 22-րդ հոդվածի դրույթը տվյալ դեպքում կիրառելի չէ հետևյալ պատճառաբանությամբ:

<<Արկերի մասին>> << օրենքի 22-րդ հոդվածի համաձայն. <Եթե հարկ վճարողը չի ներկայացնում հարկվող օբյեկտների գծով հաշվապահական հաշվառման (հարկային օրենսդրությամբ կամ Հայաստանի Հանրապետության կառավարության որոշումներով նախատեսված դեպքերում՝ նաև այլ հաշվառման և (կամ) գրանցումների վերաբերող) սահմանված փաստաթղթերը կամ դրանք զարում է սահմանված կարգի կոպիտ խախտումներով, կամ ակնհայտ կեղծ տվյալներ է մտցնում հարկային մարմին ներկայացրած հաշվետվություններում, հաշվարկներում, հայտարարագրերում և այլ փաստաթղթերում, որի հետևանքով անհնար է դառնում հարկային օրենսդրությամբ սահմանված կարգով հաշվարկել հարկ վճարողի հարկային պարտավորությունը, ապա հարկվող օբյեկտները և հարկային պարտավորությունները հաշվարկում է հարկային մարմինը՝ Հայաստանի Հանրապետության կառավարության սահմանած կարգով, ...>>:

Վերը նշված նորմի մեկնաբանմամբ Հանձնաժողովը եզրակացնում է, որ << կառավարության 18.09.1998թ. թիվ 580 որոշմամբ հաստատված կարգը կիրառելու՝ հարկվող օբյեկտը և հարկային պարտավորությունները հարկային մարմնի կողմից հաշվարկելու համար, պարտադիր պայման է հանդիսանում, որպեսզի ընկերության կողմից կատարված լինեն վերոգրյալ խախտումները և առկա լինի այդ խախտումների հետևանքով հարկային օրենսդրությամբ սահմանված կարգով հարկային պարտավորությունների հաշվարկման անհնարինության հանգամանքը:

Տվյալ դեպքում չեն հիմնավորվել (ապացուցվել), ինչպես նաև չեն նշվել ընկերության կողմից հաշվառման փաստաթղթեր չներկայացնելու, դրանք կոպիտ խախտումներով վարելու կամ հարկային տեսչություն ներկայացված հարկային հաշվարկներում ակնհայտ կեղծ տվյալներ մտցնելու փաստերը, չի հիմնավորվել հարկային պարտավորությունները սահմանված կարգով հաշվարկելու անհնարինությունը:

Որպես հիմնավորում ստուգման ակտի 1-ին կետում նշվել է, որ վաճառված ավտոմեքենաների վաճառքի գների էապես ցածր լինելը դրանց մաքսային արժեքից, ինչպես նաև շահութահարկի հաշվարկներում համախառն եկամտից նվազեցվող ծախսերի վերաբերյալ սխալ տվյալներ մտցնելը հիմք է հանդիսացել ընկերության կողմից արտացոլված շրջանառությունները չհիմնավորված համարվելու համար: Հանձնաժողովը գտնում է, որ նշվածը չի կարող համարվել <<Արկերի մասին>> << օրենքի 22-րդ հոդվածի 2-րդ մասի կիրառման հիմք կամ հիմնավորում, քանի որ վաճառված ավտոմեքենաների վաճառքի գները դրանց մաքսային արժեքից ցածր լինելը որևէ իրավական նորմի խախտում չի հանդիսանում, նման արգելք կամ սահմանափակում որևէ իրավական ակտով սահմանված չէ: Բացի այդ, ավտոմեքենաների վաճառքն ընկերության կողմից իրականացվել է առավաճառքի պայմանագրերով, որոնք ստացել են նոտարական վավերացում և չի արձանագրվել որևէ փաստ, որը կասկածի տակ կղներ պայմանագրերում արտացոլված տվյալների իսկությունը: Մասնավորապես, առավաճառքի պայմանագրերում արտացոլված են ավտոմեքենաները գնած ֆիզիկական անձանց անձնագրային տվյալները և բնակության հասցեները: Սակայն, որևէ փորձ չի կատարվել ավտոմեքենաները գնած ֆիզիկական անձանցից ճշտելու պայմանագրերի գների իսկությունը: Այս կասկացությամբ հարկ է նշել հետևյալը: Մասնավորապես, << կառավարության 18.09.1998թ. թիվ 580 որոշմամբ հաստատված կարգի 5-րդ կետի համաձայն, հարկվող օբյեկտների և հարկային պարտավորությունների գնահատման նպատակով ելակետային չափերը որոշելու համար կատարվող վերլուծության ժամանակ հարկային մարմինն օգտագործում է կարգով նախատեսված տվյալների անհրաժեշտ աղբյուրները՝ ելակետային չափերին առավել ճշգրիտ գնահատական տալու համար: Նույն կետի համաձայն, տվյալների տարբեր աղբյուրների կիրառման ժամանակ միմյանցից զգալիորեն տարբերվող արդյունքներ ստանալու դեպքում հարկային մարմինը տվյալների այլ աղբյուրների ընդգրկման անհնարինության դեպքում իրականացնում է ընտրված աղբյուրներով կատարված վերլուծության մեթոդներից յուրաքանչյուրի գնահատում և ընտրում տվյալ հանգամանքներում առավել իրատեսական գնահատականը:

Քննարկվող դեպքում Հանձնաժողովը գտնում է, որ որոշված հարկային պարտավորությունների գնահատումը չի կատարվել վերոգրյալ կարգին համապատասխան՝ չի կատարվել տարբեր եղանակներով գնահատում և առավել իրատեսական գնահատականի ընտրություն:

Հարկ է նշել նաև, որ ՀՀ կառավարության 18.09.1998թ. թիվ 580 որոշմամբ հաստատված կարգի 6-րդ կետի <գ> ենթակետի համաձայն. <Սույն աղբյուրի օգտագործման ժամանակ, ելնելով հարկ վճարողի կողմից իրականացվող գործունեության բնույթից, վիճնախարարության կողմից տրամադրված ակտիվների իրացման միջին գների հաշվով, անհրաժեշտության դեպքում (այդ թվում՝ նաև հիմք ընդունելով հարկ վճարողի կողմից բերված այլ աղբյուրների մասին տեղեկությունները), կատարվում են համապատասխան ճշգրտումներ՝ ակտիվների իրացման միջին գները 20 տոկոսի չափով պակասեցնելու միջոցով.>:

Քննարկվող դեպքում հաշվի առնելով, որ խոսքը վերաբերվում է որպես տաքսի շահագործված ավտոմեքենաների իրացման շրջանառության որոշմանը, Հանձնաժողովը գտնում է, որ ՀՀ կառավարության 18.09.1998թ. թիվ 580 որոշմամբ հաստատված կարգի 6-րդ կետի <գ> ենթակետով սահմանված ճշգրտումները՝ ակտիվների իրացման միջին գները 20 տոկոսի չափով պակասեցնելու միջոցով, ենթակա էին կիրառման:

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

ո ղ ո շ ու մ է՝

Չեղյալ համարել ՀՀ ԿԱ ՊԵԿ Կենտրոնի ՀՏ 31.01.2013թ. թիվ 1003159 ստուգման ակտի 1-ին կետը:

Հանձնաժողովի նախագահ՝

S.ԲԱՐՍԵՂՅԱՆ

