

«Կառավարությանն առընթեր պետական եկամուտների կոմիտե»

Հարկային մարմնի գանգատարկման հանձնաժողով

Ո Ր Ո Շ ՈՒ Մ 40/6

21 օգոստոսի 2013 թ.

Քննարկվեց «ԲԱՐՍԻՍ» ՍՊԸ 12.07.2013 թ-ի գրությամբ բերված բողոքը «ԿԱ ՊԵԿ խոշոր հարկ վճարողների ՀՏ 04.07.2013 թ-ի թիվ 1002858 ստուգման ակտի դեմ:

Համաձայն «ԿԱ ՊԵԿ նախագահի 22.11.2012 թ-ի թիվ 1002858 հանձնարարագրի «ԲԱՐՍԻՍ» ՍՊԸ-ում (այսուհետ նաև ընկերություն) կատարվել է բյուջեի հետ փոխհարաբերությունների և հարկային մարմնի կողմից վերահսկվող «օրենսդրության առանձին պահանջների կատարման ճշտության ստուգում: Արդյունքում կազմվել է «ԿԱ ՊԵԿ խոշոր հարկ վճարողների ՀՏ 04.07.2013 թ-ի թիվ 1002858 ստուգման ակտը (այսուհետ նաև ստուգման ակտ), որով լրացուցիչ գանձման է առաջադրվել ընդամենը 460.537.013 դրամ:

«ԲԱՐՍԻՍ» ՍՊԸ բողոքում մասնավորապես նշված է.

«Շահութահարկի մասին» ՀՀ օրենքի 7-րդ հոդվածի 1-ին կետի «դ» ենթակետի համաձայն, պարտավորություն է համարվում առկա պարտքը (վարկ, կրեդիտորական պարտք, հարկային պարտավորություն), իսկ «10»-րդ հոդվածի 1-ին կետ «ա» ենթակետի համաձայն, ծախս է համարվում հաշվետու տարվա ընթացքում պարտավորությունների աճը, որը հանգեցնում է հարկ վճարողի սեփական կապիտալի նվազեցմանը: Նույն օրենքի 32-րդ հոդվածի 5-րդ կետի համաձայն, հարկ վճարողի ֆինանսական գործունեության հետ կապված ծախսերի (այդ թվում փոխառությունների տոկոսները) չափով նվազեցումները համախառն եկամտից կատարվում են այն տարվա ընթացքում, որին դրանք վերաբերում են:

Նույն օրենքի 42-րդ հոդվածի համաձայն հարկվող շահույթը որոշելիս ծախսերի հաշվառումն իրականացվում է հաշվեգրման եղանակով այդ ծախսերը ճանաչելու պահից, անկախ վճարումների իրականացման ժամկետից:

Մինչև շահութահարկի հաշվարկի ներկայացումը, շահույթի բաշխման վերաբերյալ հիմնադիրների ժողովի որոշման արդյունքներն արտացոլվում են շահութահարկի հաշվարկի աղյուսակ 6-ում (Հաշվապահական հաշվեկշռային արժեք և Հարկային բազա՝ Դեբիտորական պարտքեր շահաբաժինների մասով /տող 14/ կամ Կրեդիտորական պարտքեր շահաբաժինների մասով /տող 26/, այսինքն՝ ճանաչվում են որպես դեբիտորական կամ կրեդիտորական պարտքեր նաև հարկման առումով հունվարի 1-ի դրությամբ՝ ընկերության «սեփական կապիտալից» տեղափոխվում են համապատասխան դեբիտորական կամ կրեդիտորական պարտքեր հոդվածների տակ):

Այսպիսով, վերը նշված հոդվածների բոլոր պահանջները մեր կողմից պահպանվել են, և որևէ հոդվածի կամ կետի պահանջ չի խախտվել, իսկ «Շահութահարկի մասին» ՀՀ օրենքի 10-րդ հոդվածի պահանջների խախտման վերաբերյալ ընդհանրապես խոսք չի կարող:

Իսկ հիմա անդրադառնանք զուտ ակտում բերված հաշվարկներին: Ստուգողների կողմից նշված է, որ 2010 թ-ի համար փոխառության գծով ավել հաշվարկված տոկոսների գումարը կազմում է 88.428.727 դրամ, սակայն պարզ չէ, թե ինչ հաշվարկ է արված: Բերենք մեր կողմից կատարված հաշվարկը: Ըստ այդ ժամանակ եղած փոխառության գումարների, որոնց մասով սկզբնական հաշվառման փաստաթղթերը ներկայացվել են ստուգող տեսուչներին, սակայն կարծիք է ստեղծվում, որ տեսուչներն այդ հաշվարկները չեն ստուգել, հակառակ դեպքում կնկատեին, որ մինչև 2010 թ-ի հունվարի 21-ը մեր կողմից հաշվարկվել են տոկոսներ՝ 24% դրույքաչափով տարեկան կտրվածքով, հունվարի 21-ից առ նոյեմբերի 9-ը՝ 26% դրույքաչափով և նոյեմբերի 9-ից առ դեկտեմբերի 31-ը՝ նորից 24% դրույքաչափով, որի արդյունքում հաշվարկային արժեքը կազմում է 672.046.152 դրամ, սակայն մեր կողմից

շահութահարկի հաշվարկով (հարկային առումով) որպես ծախս նվազեցվել է 602.375.460 դրամ: Այսպիսով, հարկային առումով չի նվազեցվել 69.670.692 դրամի չափով հաշվարկված տոկոսները:

Հաշվարկը ներկայացնենք ավելի բացված ձևով՝ կուտակված փոխառության գումարների մնացորդը 01.01.2010 թ-ի դրությամբ կազմել է 1.132.483.755 դրամ, որոնց մասով հաշվարկված տոկոսները կազմել են 289.956.431 դրամ (մինչև 21.01.2010թ.-ը՝ 24% դրույքաչափով, 21.01.2010 թ-ից առ 09.11.2010թ.-ը՝ 26% դրույքաչափով և 09.11.2010 թ-ից առ 31.12.2010 թ-ը՝ 24%), նոր ներդրում է կատարվել 300.000.000 դրամի չափով՝ 24.03.2010 թ-ին, որի մասով հաշվարկված տոկոսները կազմել են 59.310.751 դրամ (24.03.2010 թ-ից առ 09.11.2010 թ-ը՝ 26 % դրույքաչափով, 09.11.2010 թ-ից առ 31.12.2010 թ-ը՝ 24% դրույքաչափով), վերջին ներդրումը կատարվել է 09.06.2010 թ-ին՝ 120.000.000 դրամի չափով, որի մասով հաշվարկված տոկոսների գումարը կազմել է 17.160.000 դրամ (09.06.2010 թ-ից առ 09.11.2010 թ-ը՝ 26% դրույքաչափով, 09.11.2010 թ-ից առ 31.12.2010 թ-ը՝ 24 % դրույքաչափով):

Այսպիսով, հաշվարկված տոկոսների գումարը կազմում է 366.427.182 դրամ (289.956.431 + 59.310.751 + 17.160.000), որն էլ նվազեցվել է համախառն եկամտից հարկվող շահույթը որոշելիս, և այս մասով ստուգողների կողմից առարկություններ չեն եղել:

Հաշվարկի մյուս մասը վերաբերում է բաշխված զուտ շահույթին, որոնց մասով նույնպես կազմված են փոխառության պայմանագրեր 15.04.2010 թ-ին սահմանված կարգով, և այդ գումարը կազմում է 1.193.657.000 դրամ, որը սակայն ուժի մեջ է եղել 01.01.2010 թ-ից՝ ըստ պայմանագրի համապատասխան հոդվածի:

Այսպես, մինչև 21.01.2010 թ-ը 24% տարեկան դրույքաչափով հաշվարկված տոկոսների գումարը կազմել է 15.402.025 դրամ, 21.01.2010 թ-ից առ 15.04.2010 թ-ը հաշվարկվել է 26% դրույքաչափով՝ 72.971.374 դրամ տոկոսների գումար, ընդամենը՝ 88.373.399 դրամ, 2010 թ-ի ապրիլի 15-ից առ 2010 թ-ի նոյեմբերի 9-ն ընկած ժամանակահատվածի համար 26% դրույքաչափով հաշվարկված տոկոսների գումարը կազմել է 175.865.462 դրամ, նոյեմբերի 9-ից առ 2010 թ-ի դեկտեմբերի 31-ը հաշվարկվել է 24% դրույքաչափով 41.380.109 դրամ տոկոսագումար:

Այսպիսով, ընդամենը հաշվարկային արժեքը կազմում է 305.618.970 դրամ, սակայն հարկային առումով նվազեցվել է 235.948.278 դրամ, և ընդամենը մեխանիկորեն նվազեցվել է 602.375.460 դրամ, որն արտացոլված է 2010 թ-ի շահութահարկի 0209 տողում (ֆինանսական գործունեության հետ կապված ծախսեր), այլ ոչ թե նվազեցվել է հասանելիք 672.046.152 դրամի չափով: Այսինքն՝ պակաս է նվազեցվել 69.670.692 դրամի չափով, սակայն ստուգման ակտով գրված է, որ ավել է նվազեցվել 88.428.727 դրամի չափով, որի հաշվարկը պարզ չէ, թե ինչպես է արված:

Ակտի շահութահարկի մասով 4-րդ պարբերությամբ գրված է, որ <<արկերի մասին>> << օրենքի 25-րդ հոդվածի համաձայն հաշվառումը սահմանված կարգի խախտումներով վարելու և շահութահարկի հաշվարկները կազմելու համար գանձման է առաջադրվում տուգանք՝ այդ խախտման հետևանքով պակաս հաշվարկված հարկի գումարների 10% (1.768.574 դրամ և 431.069 դրամ), սակայն հոդվածի այս պահանջը՝ <<պակաս հաշվարկված>> ուժի մեջ է մտել 2013 թ-ի հունվարի 1-ից, մինչ այդ գործում էր <<բյուջե չմուծված կամ պակաս մուծված>> պահանջը, այսինքն՝ հաշվի էր առնվում գերավճարի առկայությունը: Պակաս հաշվարկված դրույթի կիրառումը հակասում է <<Իրավական ակտերի մասին>> << օրենքի 78-րդ հոդվածի 1-ին կետի պահանջներին:

Ակտի 5-րդ կետ. ԱՎԵԼԱՑՎԱԾ ԱՐԺԵՔԻ ՀԱՐԿ

Ակտի 5-րդ կետի 1-ին պարբերությամբ նշված է, որ <<հարկային հաշիվներով չհիմնավորված գործարքների շրջանառությունը չի ավելացվել 20%-ով>>, սակայն ստուգման ակտում բացակայում է այդ եզրակացության հիմնավորումը՝ այն դեպքում, երբ հենց այդ <<մեղադրանքը>> հիմք ընդունելով առաջադրվել են լրացուցիչ հարկային պարտավորություններ:

Որպեսզի հիմնավորվի 20%-ով չավելացնելը, պետք է կատարվի համեմատություն ինչ-որ տվյալի հետ, որը ստուգողների կողմից չի կատարվել: Տվյալների համադրումը հատկապես անհրաժեշտ է այն դեպքում, երբ ստուգողները կիրառում են <<Հարկերի մասին>> ՀՀ օրենքի 22-րդ հոդվածի դրույթները՝ հիմնվելով ՀՀ Կառավարության 18.09.1998 թ-ի թիվ 580 որոշման դրույթներին: Այդ որոշման 5-րդ կետի համաձայն <Ելակետային չափերի որոշումը հարկ վճարողի իրականացրած գործունեության արդյունքում ակտիվների (միջոցների) շարժի (օգտագործման) և ակտիվների առաջացման (գոյացման) աղբյուրների իրական չափերի մնացորդների գնահատումն ու որոշումը: Ելակետային չափերը որոշելու նպատակով կատարվող վերուծության ժամանակ հարկային մարմինն օգտագործում է սույն բաժնում նշված տվյալների անհրաժեշտ աղբյուրները՝ Ելակետային չափերին առավել ճշգրիտ գնահատական տալու համար>:

Ըստ ակտում նշվածի՝ ստուգողները ղեկավարվել են <որոշման> 6-րդ կետի <ա>, <բ> և <գ> ենթակետերով տարբեր աղբյուրների օգտագործմամբ, սակայն փաստացի դա չի կատարվել:

<Որոշման> 6-րդ կետի (<ա>, <բ>, <գ>) համաձայն՝ ստուգողները պետք է հիմք ընդունեին հարկ վճարողի ներկայացրած սկզբնական հաշվառմանը, գրանցումներին վերաբերող և այլ համապատասխան հիմնավորող փաստաթղթեր, հարկ վճարողի մոտ ստուգումների և (կամ) ուսումնասիրությունների արդյունքներով արձանագրված ակտիվների արժեքի, վաճառքի (իրացման) վերաբերյալ տվյալները (այդ թվում՝ այդ հարկ վճարողի մոտ կատարված այդ ակտիվների հսկիչ գնման արդյունքները), ինչպես նաև հարկային մարմնի կողմից սահմանված կարգով իրականացված գույքագրման և չափագրման տվյալները, սահմանված կարգով երրորդ անձանցից ստացված տեղեկությունները:

Ընկերության կողմից բոլոր փաստաթղթերը սկզբնական հաշվառման մասով տրամադրվել են ստուգողներին (հասույթի գրքի տվյալներ, մեծածախ առևտրի գներ, մանրածախ առևտրի գներ, գնորդին ապրանքը տեղափոխելու ուղեկցող փաստաթղթեր մանրածախ առևտրի մասով, ֆիզիկական անձանց, որն ըստ էության հարկային հաշիվ է և գրանցված է առաջման գրքում, ապրանքների ինքնարժեքի, մաքսային արժեքի և վաճառված գների վերաբերյալ տվյալներ, որը կրկնակի անգամ, եթե ոչ ավելի (խոսքը վաճառքի գների մասին է) գերազանցում է թե ինքնարժեքը, թե մաքսային արժեքը և թե նմանատիպ կազմակերպությունների տվյալները), և մենք նորից պնդում ենք, որ մեր կողմից ավելացվել է ԱԱՀ-ով հարկվող շրջանառությունը, և հարկը հաշվարկվել ու վճարվել է բյուջե:

Այսպիսով, պարզ չէ, թե ինչպես է որոշվել, որ ընկերության կողմից չի ավելացվել <ԱԱՀ-ով հարկվող շրջանառությունը>, այլ ոչ թե <շրջանառությունը>, ինչպես նշված է ակտի նախագծում:

Ըստ էության <<Հարկերի մասին>> ՀՀ օրենքի 22-րդ հոդվածը խախտումներով է կիրառվել, եթե չասենք, որ համամասնության հաշվարկի կիրառումը կապ չունի 22-րդ հոդվածի հետ: Ակտի նախագծի 5-րդ կետի 2-րդ պարբերությունում նշված է, որ մեր կողմից տրված գրության համաձայն՝ ընկերությունում մանրածախ առևտրի ոլորտում վաճառվող ապրանքների անվանական հաշվառում չի վարվում, և ըստ ստուգողների, այդ իսկ պատճառով հնարավոր չէ առանձնացնել ներմուծված և առանց հարկային հաշիվների իրացված ապրանքների շրջանառությունը:

Կրկին անգամ (այս մասին ստուգման ժամանակ գրավոր գրությամբ հայտնվել է ստուգողներին) հայտնում ենք, որ համաձայն ՀՀ-ում գործող օրենսդրության (<<Հաշվապահական հաշվառման մասին>> ՀՀ օրենքով և այլ օրենքներով), մանրածախ առևտրի ոլորտում ապրանքների անվանական հաշվառում այս պահի դրությամբ չի վարվում (անվանական հաշվառման պահանջ օրենսդրությամբ սահմանված չէ): Անվանական հաշվառման բացակայության պայմաններում ստուգողները ստիպված են եղել կիրառել <<Հարկերի մասին>> ՀՀ օրենքի 22-րդ հոդվածը, զարմանալի է, բայց փաստ, որ գոյություն չունեցող պահանջի խախտման նկատմամբ կիրառվում են պատժամիջոցներ:

Բացի այդ, ակտից մեզ այդպես էլ հայտնի չդարձավ, թե մեր կողմից սահմանված ո՞ր փաստաթղթերն են վարվում սիլայ, և սահմանված ո՞ր կարգն է վարվել կոախտ խախտումներով: <ԱԱՀ-ի մասին> ՀՀ օրենքի 8-րդ հոդվածի 12-րդ կետը որևէ կարգի սահմանում, կամ որևէ փաստաթղթի կիրառում չի նախատեսում: Ոչ մի կարգ և փաստաթղթի վարում, կամ Կառավարության որոշումներով սահմանված չեն ինչ-որ կարգեր և փաստաթղթեր, որոնք մեր կողմից անտեսվել են, նույնը վերաբերում է ԱԱՀ-ի հաշվարկներին, որտեղ 8-րդ հոդվածի 12-րդ կետի մասով առանձին տող նախատեսված չէ:

Այսպիսով, գալիս ենք այն եզրակացության, որ <Հարկերի մասին> ՀՀ օրենքի 22-րդ հոդվածի կիրառման որևէ հիմք ստուգված ժամանակաշրջանում առկա չի եղել:

Ըստ ստուգողների, վերը նշվածի արդյունքում պարզ է, որ ընկերությունը, խախտելով <ԱԱՀ-ի մասին> ՀՀ օրենքի 8-րդ հոդվածի 12-րդ կետի պահանջները, 2012թ.-ի հունվար-սեպտեմբեր ժամանակահատվածի համար հարկային տեսչություն ներկայացրած ԱԱՀ-ի հաշվարկներում ԱԱՀ հարկվող շրջանառությունը ընկերության կողմից պակաս է ցույց տրվել 1.121.681.198 դրամի չափով: Ըստ զարմանալի եզրակացության հաշվարկ 2-ի՝ նույնպես հայտնի չէ, թե ընկերությունը վերը նշված կետի ո՞ր պահանջն է խախտել, ո՞ր սահմանված կարգը:

Ստուգման գործընթացի ժամանակ (20.12.2012 թ.) մեր կողմից ստուգող տեսուչներին տրվել է բացատրություն, առ այն, թե ընկերության կողմից ինչպես են կիրառվել 8-րդ հոդվածի 12-րդ կետի պահանջները, հաշվարկվել հարկերը և վճարվել բյուջե, ընդ որում՝ այդ ամենը հիմնավորելով սկզբնական հաշվապահական փաստաթղթերով, կրկին անգամ բացատրենք:

Հաշվի առնելով կետի պահանջը, այն է՝ հարկային հաշիվներով չհիմնավորված գործարքների սույն հոդվածով սահմանված կարգով որոշվող, ոչ թե որոշված (ինչպես գրված է մեթոդաբանների մեկնաբանության մեջ) ԱԱՀ-ով հարկվող շրջանառությունը մեր կողմից ավելացվել է 20%-ով գնորդից ստանալով այդ հատուցումը: <ԱԱՀ-ի մասին> ՀՀ օրենքով չի սահմանվում, որ նույն օրենքի 8-րդ հոդվածի 12-րդ կետով որոշված շրջանառությունը չի կարող հատուցվել գնորդի կողմից: Այդ օրենքով չի սահմանված, որ գնորդի կողմից փոխհատուցվելու դեպքում մեկ անգամ արդեն 20%-ով ավելացված արժեքի հարկվող շրջանառությունը պետք է կրկին անգամ ավելացվի: Հաշվի առնելով ընկերության վիճակագրական տվյալները (մանրածախ առևտրի ծավալը ընդհանուր շրջանառության մեջ կազմում է 60%-ից ավելին և գերազանցում է 100.0 մլն դրամն ամսական կտրվածքով երկար տարիներ շարունակ) ընկերությանը հենց սկզբից պարզ էր, որ գերազանցելու էր օրենքի 8-րդ հոդվածի 12-րդ կետով սահմանված հարկային հաշիվներով չհիմնավորված սահմանված շրջանառությունը, ուստի ընկերությունը նախ որոշել է օրենքի 8-րդ հոդվածի 1-ին կետով որոշվող շրջանառությունը, այնուհետև այն ավելացվել է 20%-ով (8-րդ հոդվածի 12-րդ կետին համապատասխան): Այդ կերպ որոշված շրջանառությունից հարկը հաշվարկվել ու փոխանցվել է բյուջե: Ինչպես պահանջում են <ԱԱՀ-ի մասին> ՀՀ օրենքի 8-րդ հոդվածի 12-րդ և 1-ին կետերը, ԱԱՀ-ի ամսական հաշվարկի մեջ 20%-ով ավելացված շրջանառությունը ցույց ենք տվել ԱԱՀ-ի հաշվարկի 12-րդ տողի <Ա> սյունակում հարկվող շրջանառությունը, <Բ> սյունակում գոյացած հարկի գումարը:

Այդ մասին էլ մինչև ստուգումը՝ 2012 թ-ի սեպտեմբերի 19-ին և նոյեմբերի 16-ին՝ ի պատասխան ԽՀՎ ՀՏ-ի կողմից մեզ ուղղված նամակի, գրավոր բացատրությամբ հայտնել ենք տեսչությանը, սակայն տեսչությունը այդ մասով առարկություն չի ներկայացրել: Մեթոդաբանների մեկնաբանությամբ ասվում է, որ հարկվող շրջանառությունը (որը ենթադրում է հատուցում) պետք է ավելացվի 20%-ով, և գնորդի կողմից փոխհատուցման ենթակա չէ, որը պարզ չէ, թե ո՞ր օրենքով և ո՞ր հոդվածով է նախատեսված, և եթե անգամ ընդունենք մի պահ, որ ենթակա չէ հատուցման գնորդի կողմից, սակայն ընկերությունն այդ հատուցումը ստացել և հարկը հաշվարկել ու վճարել է բյուջե (այդ թվում և շահութահարկ), արդյո՞ք դա նշանակում է, որ այդ հարկվող շրջանառությունը, այդ հարկվող գործարքները

նույն հարկատեսակով (ԱԱՀ-ով) կրկին պետք է հարկվեն՝ խախտելով «Հարկերի մասին» ՀՀ օրենքի 9-րդ հոդվածի պահանջը:

Նշենք նաև, որ ԱԱՀ-ի մասով կատարվել են համամասնության հաշվարկներ, որը, սակայն, կատարվում է միայն «ԱԱՀ-ի մասին» ՀՀ օրենքի 27-րդ հոդվածով նախատեսված դեպքերում, երբ հաշվանցման գումարները պետք է ճշտվեն ըստ հարկվող և չհարկվող գործարքների: Անգամ այդ համամասնության հաշվարկներում հաշվի չեն առնվել ՀՀ-ում ձեռքբերվածների, արտադրվածների մնացորդները առ 01.01.2012 թ-ի դրությամբ: Այսինքն՝ համամասնությամբ որոշված ներմուծված ապրանքների տոկոսները չեն կարող լինել ճշգրիտ, այդ տվյալները ստուգողների կողմից հաշվի չեն առնվել, անտեսվել են:

Հաշվի չեն առնվել նաև մեր կողմից իրացված և հետագայում գնորդների կողմից ետ վերադարձված ապրանքների շարժը, որոնք ՀՀ «Քաղաքացիական օրենսգրքով» համարվում են ետ վերադարձված, սակայն հարկային օրենսդրությամբ («ԱԱՀ-ի մասին» ՀՀ օրենքի 23-րդ հոդվածով)՝ ՀՀ-ում ձեռք բերված ապրանքներ:

Այսպիսով պարզ է դառնում, որ ստուգողների կողմից լրացուցիչ գանձման առաջադրված հարկային պարտավորությունները կատարվել են կոպիտ սխալներով և հիմնավոր չեն:

2013 թ-ի հուլիս ամսում (ակտի գրման ժամանակը) լրացուցիչ հարկային պարտավորություններ առաջացնելու համար կիրառվել է «ԱԱՀ-ի մասին» ՀՀ օրենքի 8-րդ հոդվածի 12-րդ կետը, որը ուժը կորցրած է համարվել 2013 թ-ի հունվարի 1-ից, այսինքն՝ խախտվել է «Իրավական ակտերի մասին» ՀՀ օրենքի 61.1 հոդվածի 1-ին կետի պահանջը:

Միաժամանակ նշենք, որ ինչպես նշված է դիմում-բողոքի շահույթահարկի մասում, սխալ են կիրառվել «Հարկերի մասին» ՀՀ օրենքի 25-րդ հոդվածի պահանջները նաև ԱԱՀ-ի մասով տուգանքների հաշվարկման ժամանակ, ինչպես նաև նույն օրենքի 23-րդ հոդվածով տույժերի հաշվարկման ժամանակ, հաշվի չեն առնվել մեր անձնական քարտերում եղած գերավճարները:

Այսպիսով, գալիս ենք այն եզրահանգման, թե ինչպիսի կոպիտ խախտումներով են առաջադրվել լրացուցիչ հարկային պարտավորություններ այն դեպքում, երբ մեր կողմից պարտաճանաչ ձևով այդ հարկերը հաշվարկվել և փոխանցվել են բյուջե: Բացի այդ, հաշվարկման ձևի վերաբերյալ երկու անգամ գրավոր ձևով հայտնվել է հարկային մարմնին, որն իր լուրջությամբ փաստորեն ընդունել է մեր կողմից հայտարարված ձևը: Նաև ևս մեկ անգամ ևս հիշեցնենք, որ մեր կողմից ՀԴՄ կտրոններով վաճառված ապրանքների ահռելի մասը ունի հասցե, այսինքն՝ այդ ապրանքների տեղափոխությունը կատարվում է մեր միջոցով, որի համար դուրս են գրվում ուղեկցող փաստաթղթեր, որոնք գրանցվում են առաքման գրքում, և այդ ուղեկցող փաստաթղթերում նշվում է գնորդի (\$իզիկական անձի) անունը, ազգանունը, հասցեն, փաստաթղթի ամիս-ամսաթիվը, հերթական համարը, ապրանքի անվանումը, քանակը, գինը, ԱԱՀ-ի գումարը, ՀԴՄ կտրոնի համարը, այսինքն՝ այդ ուղեկցող փաստաթղթերը, ըստ էության, հարկային հաշիվների բոլոր տվյալները պարունակում են:

Հաշվի առնելով վերոգրյալը ընկերությունը խնդրում է քննարկման առարկա դարձնել սույն դիմում-բողոքը և ստուգման ակտը ճանաչել անվավեր:

ՀՀ ԿԱ ՊԵԿ հարկային մարմնի գանձատարկման հանձնաժողովը (այսուհետ նաև Հանձնաժողով), լսելով ընկերության ներկայացուցիչների (այդ թվում՝ ի լրումն ընկերության բողոքին ներկայացված 23.07.2013 թ-ի և 21.08.2013 թ-ի գրություններով բեկված փաստարկների) և ստուգումն իրականացրած պաշտոնատար անձանց ներկայացրած փաստարկները, ուսումնասիրելով սույն գործին առնչվող նյութերն ու ապացույցները եկավ հետևյալ եզրակացության:

Ստուգման ակտի 1-ին կետով մասնավորապես արձանագրվել է, որ ընկերության հիմնադիրների 13.04.2010 թ-ի և 05.02.2011 թ-ի ժողովների արձանագրությունների համաձայն որոշվել է 2009 և 2010 թվականների զուտ շահույթի գումարները հիմնադիրներին

բաշխումից հետո ներգրավել ընկերության ֆինանսատնտեսական գործունեության մեջ որպես փոխառություն համապատասխան հատուցման դիմաց: Ըստ այդմ, 15.04.2010 թ-ին և 01.02.2011 թ-ին հիմնադիրների հետ կնքվել են փոխառության պայմանագրեր՝ 2010 թ-ին 26 տոկոս և 2011 թ-ին մինչև հունվարի 8-ը՝ 26 տոկոս և հունվարի 8-ից 24 տոկոս տարեկան դրույքաչափերով: Այդ պայմաններում 2010 և 2011 թվականների հարկվող շահույթները որոշելիս համախառն եկամուտներից կատարված նվազումների մեջ ներառվել է նաև տվյալ տարիների հունվարի 1-ից մինչև վերոհիշյալ փոխառության պայմանագրի կնքման օրերը ընկած ժամանակաշրջանի համար փոխառության գծով հաշվարկված տոկոսների գումարները: Արդյունքում, խախտելով «Շահութահարկի մասին» ՀՀ օրենքի 10-րդ հոդվածի պահանջները, 2010 և 2011 թվականներին հարկվող շահույթը պակաս է ցույց տրվել համապատասխանաբար՝ 88428727 և 21553433 դրամ գումարների չափով:

Հիմք ընդունելով «Շահութահարկի մասին» ՀՀ օրենքի 33-րդ հոդվածը, «Հարկերի մասին» ՀՀ օրենքի 23-րդ, 25-րդ և 27-րդ հոդվածների դրույթները, շահութահարկի գծով լրացուցիչ գանձման է առաջադրվել ընդամենը 46.203.975 դրամ:

Ստուգման ակտի 1-ին կետով՝ շահութահարկի գծով, լրացուցիչ առաջադրված պարտավորությունների քննարկման արդյունքում Հանձնաժողովն արձանագրեց, որ շահութահարկի գծով պարտավորությունների հաշվարկման ընթացքում թույլ է տրվել թվաբանական սխալ: Մասնավորապես.

Կուտակված փոխառության գումարների մնացորդը 01.01.2010 թ-ի դրությամբ կազմել է 1.132.483.755 դրամ, որոնց մասով հաշվարկված տոկոսները կազմել են 289.956.431 դրամ (մինչև 21.01.2010թ.-ը՝ 24% դրույքաչափով, 21.01.2010 թ-ից առ 09.11.2010 թ-ը՝ 26% դրույքաչափով և 09.11.2010 թ-ից առ 31.12.2010 թ-ը՝ 24%), նոր ներդրում է կատարվել 300.000.000 դրամի չափով՝ 24.03.2010 թ-ին, որի մասով հաշվարկված տոկոսները կազմել են 59.310.751 դրամ (24.03.2010 թ-ից առ 09.11.2010 թ-ը՝ 26 % դրույքաչափով, 09.11.2010 թ-ից առ 31.12.2010 թ-ը՝ 24% դրույքաչափով), վերջին ներդրումը կատարվել է 09.06.2010 թ-ին՝ 120.000.000 դրամի չափով, որի մասով հաշվարկված տոկոսների գումարը կազմել է 17.160.000 դրամ (09.06.2010 թ-ից առ 09.11.2010 թ-ը՝ 26% դրույքաչափով, 09.11.2010 թ-ից առ 31.12.2010 թ-ը՝ 24 % դրույքաչափով):

Այսպիսով, հաշվարկված տոկոսների գումարը կազմում է 366.427.182 դրամ (289.956.431 + 59.310.751 + 17.160.000), որն էլ ընկերության կողմից հարկվող շահույթը որոշելիս նվազեցվել է համախառն եկամտից:

Հաշվարկի մյուս մասը վերաբերում է բաշխված զուտ շահույթին, որոնց մասով նույնպես սահմանված կարգով կազմված են փոխառության պայմանագրեր, և այդ գումարը կազմում է 1.193.657.000 դրամ, որը սակայն ուժի մեջ է եղել 01.01.2010 թ-ից՝ ըստ պայմանագրի համապատասխան հոդվածի: Այսպես, մինչև 21.01.2010 թ-ը 24% տարեկան դրույքաչափով հաշվարկված տոկոսների գումարը կազմել է 15.402.025 դրամ, 21.01.2010 թ-ից առ 15.04.2010 թ-ը հաշվարկվել է 26% դրույքաչափով՝ 72.971.374 դրամ տոկոսների գումար, ընդամենը՝ 88.373.399 դրամ, 2010 թ-ի ապրիլի 15-ից առ 2010 թ-ի նոյեմբերի 9-ն ընկած ժամանակահատվածի համար 26% դրույքաչափով հաշվարկված տոկոսների գումարը կազմել է 175.865.462 դրամ, նոյեմբերի 9-ից առ 2010 թ-ի դեկտեմբերի 31-ը հաշվարկվել է 24% դրույքաչափով 41.380.109 դրամ տոկոսագումար:

Այսպիսով, ընդամենը հաշվարկային արժեքը կազմում է 305.618.970 դրամ, սակայն հարկային առումով նվազեցվել է 235.948.278 դրամ, և ընդամենը մեխանիկորեն նվազեցվել է 602.375.460 դրամ, որն արտացոլված է 2010 թ-ի շահութահարկի 0209 տողում (ֆինանսական գործունեության հետ կապված ծախսեր), այլ ոչ թե նվազեցվել է հասանելիք 672.046.152 դրամի չափով: Այսինքն՝ պակաս է նվազեցվել 69.670.692 դրամի չափով, սակայն ստուգման ակտով արձանագրված է, որ ավել է նվազեցվել 88.428.727 դրամի չափով:

Ելնելով վերոգրյալիմ՝ Հանձնաժողովը եզրակացնում է, որ 2010 թ-ի շահութահարկի հաշվարկում փոխառության տոկոսների գծով ծախսը ներկայացվել է 602.375.460 դրամ,

սակայն ըստ ներկայացված պայմանագրերի (թվով 6 հատ), փոխառության գծով ծախսի հաշվարկային գումարը կազմում է 672.046.152 դրամ կամ տարբերությունը կազմում է 69.670.692 դրամ: Վերոգրյալից հետևում է, որ ընկերության կողմից ներկայացված շահութահարկի հաշվարկով հարկվող շահույթը պակաս է նվազեցվել 69.670.692 դրամի չափով: Սակայն, ստուգման ակտով փոխառությունների տոկոսների գծով լրացուցիչ պարտավորությունների հաշվարկման ժամանակ նշված հանգամանքը հաշվի չի առնվել:

Ստուգման ակտի 5-րդ կետով՝ ավելացված արժեքի հարկի գծով, լրացուցիչ առաջադրված պարտավորությունների վերաբերյալ նշվեց հետևյալը.

Ստուգման ակտի 5-րդ կետով մասնավորապես արձանագրվել է, որ ընկերությունը 01.01.2012 թ-ից մինչև 30.09.2012 թ-ն ընկած ժամանակահատվածում հանդիսացել է միաժամանակ անմիջական ներմուծող, արտադրող, ՀՀ տարածքում ապրանքներ ծեռք բերող և իրացնող հարկ վճարող: ԱԱՀ-ի հաշվետու ժամանակաշրջանների համար հարկային տեսչություն ներկայացրած ԱԱՀ-ի հաշվարկներում, համաձայն «Ավելացված արժեքի հարկի մասին» ՀՀ օրենքի 8-րդ հոդվածի 12-րդ կետի, ընդհանուր հարկվող շրջանառության մեջ 10 և ավել տոկոսը գերազանցող հարկային հաշիվներով չհիմնավորված գործարքների շրջանառությունը չի ավելացվել 20 տոկոսով: Նշված հարկային հաշիվներով չհիմնավորված գործարքների շրջանառության, այսինքն՝ մանրածախ առևտրի միջոցով իրականացված ապրանքների շրջանառության մեջ կան ինչպես ներմուծված, այնպես էլ ՀՀ տարածքում արտադրված ապրանքներ:

Ընկերության տնօրենի 17.12.2012 թ-ի գրության համաձայն, ընկերությունում մանրածախ առևտրի ոլորտում վաճառվող ապրանքների անվանական հաշվառում չի վարվում, որի հետևանքով էլ հնարավոր չէ որոշել 10 և ավել տոկոսը գերազանցող հարկային հաշիվներով չհիմնավորված գործարքների շրջանառությունը: Այսինքն, հաշվետու ժամանակաշրջանի ընդհանուր հարկվող շրջանառության մեջ հնարավոր չէ առանձնացնել ներմուծված և առանց հարկային հաշիվների իրացված ապրանքների շրջանառությունը: Հաշվի առնելով վերոնշյալը, ընկերության 01.01.2012 թ-ից մինչև 30.09.2012 թ-ն ընկած ժամանակաշրջանի ԱԱՀ-ի գծով հարկային պարտավորությունները հաշվարկվել են «Հարկերի մասին» ՀՀ օրենքի 22-րդ հոդվածով սահմանված կարգով: Արդյունքում պարզվել է, որ ընկերությունը, խախտելով «Ավելացված արժեքի հարկի մասին» ՀՀ օրենքի 8-րդ հոդվածի 12-րդ կետի պահանջները, 2012 թ-ի հունվար սեպտեմբեր ժամանակահատվածի համար հարկային տեսչություն ներկայացրած ԱԱՀ-ի հաշվարկներում ԱԱՀ-ով հարկվող շրջանառությունը պակաս է ցույց տվել 1.121.681.198 դրամի չափով: Արդյունքում, հիմք ընդունելով «Ավելացված արժեքի հարկի մասին» ՀՀ օրենքի 9-րդ հոդվածի, 43-րդ հոդվածի, «Հարկերի մասին» ՀՀ օրենքի 23-րդ և 25-րդ հոդվածների դրույթները, ԱԱՀ-ի գծով լրացուցիչ գանձման է առաջադրվել 414.333.042 դրամ:

Հարկ է նշել, որ «Հարկերի մասին» ՀՀ օրենքի 22-րդ հոդվածի 2-րդ մասի 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 վարում է սահմանված կարգի կոպիտ խախտումներով, կամ ակնհայտ կեղծ տվյալներ է մտցնում հարկային տեսչություն 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 տեսչությունը՝ Հայաստանի Հանրապետության կառավարության սահմանած կարգով...»:

Քննարկվող դեպքում «Հարկերի մասին» ՀՀ օրենքի 22-րդ հոդվածի կիրառման հիմք է հանդիսացել ՀՀ ԿԱ ՊԵԿ ԽՀՎ հարկային տեսչության պետի 11.06.2013 թ-ի թիվ 3 որոշումը՝

հարկ վճարողի հարկվող օբյեկտները և հարկային պարտավորությունները հարկային մարմնի կողմից հաշվարկելու վերաբերյալ:

<<Հարկերի մասին>> ՀՀ օրենքի 22-րդ հոդվածի 2-րդ մասի մեկնաբանմամբ Հանձնաժողովը եզրակացնում է, որ ՀՀ կառավարության 18.09.1998 թ-ի 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 նշված հոդվածով սահմանված խախտումները և առկա լինի այդ խախտումների հետևանքով հարկային օրենսդրությամբ սահմանված կարգով հարկային պարտավորությունների հաշվարկման անհնարինության հանգամանքը:

Քննարկվող դեպքում, որպես <<Հարկերի մասին>> ՀՀ օրենքի 22-րդ հոդվածի կիրառման հիմնավորում, ստուգման ակտի 5-րդ կետում նշվել է, որ Ընկերության տնօրենի 17.12.2012 թ-ի գրության համաձայն ընկերությունում մանրածախ առևտրի ոլորտում վաճառվող ապրանքների անվանական հաշվառում չի վարվում, որի հետևանքով էլ հնարավոր չէ որոշել 10 և ավել տոկսոց գերազանցող հարկային հաշիվներով չհիմնավորված գործարքների շրջանառությունը, այսինքն՝ հաշվետու ժամանակաշրջանի ընդհանուր հարկվող շրջանառության մեջ հնարավոր չէ առանձնացնել ներմուծված և առանց հարկային հաշիվների իրացված ապրանքների շրջանառությունը:

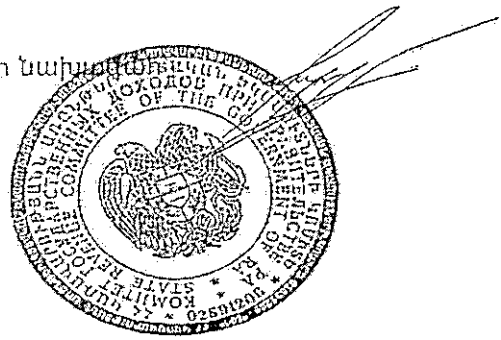
Հանձնաժողովը գտնում է, որ ստուգման ակտի 5-րդ կետով արձանագրվածը չի կարող համարվել <<Հարկերի մասին>> ՀՀ օրենքի 22-րդ հոդվածի 2-րդ մասի կիրառման հիմք կամ հիմնավորում: Այսինքն, առկա չէ ՀՀ օրենսդրությամբ պարտադիր՝ Ընկերության կողմից <<Հարկերի մասին>> ՀՀ օրենքի 22-րդ հոդվածի 2-րդ մասով սահմանված խախտումներ կատարելու փաստն առկա լինելու հանգամանքը ու առավել ևս՝ դրա հետևանքով հարկային օրենսդրությամբ սահմանված կարգով հարկային պարտավորությունների հաշվարկման անհնարինությունը:

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

ո թ ո շ ու մ է՝

Չեղյալ համարել ՀՀ ԿԱ ՊԵԿ խոշոր հարկ վճարողների ՀՏ 04.07.2013 թ-ի թիվ 1002858 ստուգման ակտի 1-ին և 5-րդ կետերը:

Հանձնաժողովի նախագահ



S.ԲԱՐՍԵՂՅԱՆ