

«Կառավարությանն առընթեր պետական եկամուտների կոմիտե»

Հարկային մարմնի գանգատարկման հանձնաժողով

Ո Ր Ո Շ ՈՒ Մ 38/5

6 օգոստոսի 2013 թ.

Քննարկվեց «Գրեյթ Վելլի» ՀՁ ՍՊԸ 01.07.2013 թ-ի բողոքը ՀՀ ԿԱ ՊԵԿ ԽՀՎ ՀՏ 30.05.2013 թ-ի թիվ 1000731 ստուգման ակտի դեմ:

Համաձայն ՀՀ ԿԱ ՊԵԿ նախագահի 19.07.2011 թ-ի թիվ 1000731 հանձնարարագրի «Գրեյթ Վելլի» ՀՁ ՍՊԸ-ում (այսուհետ նաև ընկերություն) իրականացվել է բյուջեի հետ փոխհարաբերությունների և հարկային մարմնի կողմից վերահսկվող ՀՀ օրենսդրության առանձին պահանջների կատարման ճշտության ստուգում: Արդյունքում կազմվել է ՀՀ ԿԱ ՊԵԿ ԽՀՎ ՀՏ 30.05.2013 թ-ի թիվ 1000731 ստուգման ակտը (այսուհետ նաև ստուգման ակտ), որով լրացուցիչ պարտավորություններ են առաջադրվել ընդամենը 62.030.210 դրամ:

«Գրեյթ Վելլի» ՀՁ ՍՊԸ գանգատում մասնավորապես նշված է.

Ստուգման ակտը կազմելու համար հիմք է հանդիսացել այն հանգամանքը, թե իբր ընկերությունը «Գրեյթ Սակրա» ՍՊԸ-ին, որը հանդիսացել է կախյալ հարկ վճարող, պարբերաբար իրացրել է ենթակցիզային ապրանքներ, որպիսի գործարքներն ընկերությունների միջև համարվում են «շահագրգռվածության հիման վրա կատարված (կնքված) գործարքներ», որոնք կատարվել են առանց «բացված ձեռքի սկզբունքի» պահպանման: Արդյունքում կիրառվել է «Հարկերի մասին» ՀՀ օրենքի 22-րդ հոդվածը, ՀՀ կառավարության 18.09.1998թ. թիվ 580 որոշմամբ հաստատված կարգի 4-րդ կետի դրույթները, ինչպես նաև կարգի 5-րդ կետի 4-րդ պարբերությամբ սահմանված ԽՀՎ ՀՏ ակտի 08.05.2013թ. թիվ 1 որոշումը:

«Հարկերի մասին» ՀՀ 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 վարում 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 կամ օրենքով սահմանված դեպքերում հարկ վճարողի շրջանառությունները համարվում են չհիմնավորված, ապա հարկվող օբյեկտները և հարկային պարտավորությունները հաշվարկում է հարկային մարմինը Հայաստանի Հանրապետության կառավարության սահմանած կարգով, մասնավորապես, հիմնվելով՝

հարկ վճարողի ակտիվների,

հարկ վճարողի իրացման շրջանառության ծավալների,

հարկ վճարողի արտադրության և շրջանառության ծախսերի,

գույքագրման և չափագրման տվյալների,

օրենքով սահմանված կարգով երրորդ անձից ստացված տեղեկությունների, ինչպես նաև սույն օրենքի 20 հոդվածով սահմանված այլ տեղեկությունների,

համանման պայմաններում գործող այլ սուբյեկտների միջև կիրառված գների և այլ ցուցանիշների,

համախառն եկամտի մեջ 25 տոկոս հաշվարկային հարկվող շահույթի կամ հարկվող եկամտի կամ օրենքով իրականացված հսկիչ գնումների վրա»:

ՀՀ կառավարության 18.09.1998թ. թիվ 580 որոշմամբ հաստատված կարգի 2-րդ կետի գ/ ենթակետի համաձայն. «շահագրգռվածության հիման վրա կատարված (կնքված) գործարքներ» են համարվում այն գործարքները, որոնք կատարվել (կնքվել) են՝

- հարկ վճարողի և այդ հարկ վճարողի կախյալ հարկ վճարողի միջև՝ առանց «բացված ձեռքի սկզբունքի» պահպանման:

Սույն կարգի կիրառման առումով՝ հարկ վճարողը մեկ այլ (հիմնական) հարկ վճարողի նկատմամբ համարվում է կախյալ հարկ վճարող, եթե հիմնական հարկ վճարողն ունի օրենքով չարգելված ձևով մյուս հարկ վճարողի որոշումները կանխորոշելու իրավունք:

- այն հարկ վճարողների միջև, որոնց որոշումները կանխորոշելու իրավունք ունեցողը միևնույն հարկ վճարողը (վճարողները) է (են), կամ (որոշումները կանխորոշելու իրավունք ունեցող հարկ վճարողի ֆիզիկական անձ լինելու դեպքում) նրանց ամուսինները, ծնողները, երեխաները, քույրերը, եղբայրները, այլ հարազատները և (կամ) ազգականները:

«Բացված ձեռքի սկզբունքը» համարվում է չպահպանված, եթե հարկային մարմնի կողմից կատարված վերլուծությունները և համադրումներն ապահովվում են փաստարկներ՝ եզրակացնելու համար, որ, ըստ էության, տեղի է ունեցել գների տրանսֆեր (հարկվող օբյեկտների կարգավորման, հարկային պարտավորությունների պլանավորման նպատակով գների նպատակային ձևակերպում)՝ համանման պայմաններում և հանգամանքներում այլ երկու անկախ հարկ վճարողների (սուբյեկտների) միջև սովորաբար կիրառվող գներից տարբերվող, իսկ ներմուծված ապրանքների դեպքում՝ նաև մաքսային արժեքից ցածր գներով (բացառությամբ Հայաստանի Հանրապետության կառավարության սահմանած կարգով հարկ վճարողների կողմից գնային զեղչերի կիրառման դեպքերի) գործարքի կատարման ձևով:

Կարգի 4-րդ կետի համաձայն՝ հարկ վճարողի կողմից հարկվող օբյեկտների գծով հաշվապահական հաշվառման (Հայաստանի Հանրապետության հարկային օրենսդրությամբ կամ Հայաստանի Հանրապետության կառավարության որոշումներով նախատեսված դեպքերում՝ նաև այլ հաշվառման և (կամ) գրանցումների (այսուհետև՝ գրանցումներ) վերաբերող), սահմանված փաստաթղթերի բացակայության, այդ փաստաթղթերը Հայաստանի Հանրապետության օրենսդրությամբ սահմանված կարգով չներկայացնելու (այլ 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 ձեռքի սկզբունքի» պահպանման), ինչպես նաև այն դեպքերում, երբ պահպանված չեն «հաշվապահական հաշվառման մասին» Հայաստանի Հանրապետության օրենքով սահմանված հաշվապահական հաշվառում վարելու և ֆինանսական հաշվետվություններ կազմելու սկզբունքները, հարկվող օբյեկտները և հարկային պարտավորությունները (բացառությամբ հաստատագրված վճարներով հարկվող գործունեության ոլորտների համար) հաշվարկում է հարկային մարմինը՝ հետևյալ հաջորդականությամբ՝

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:

Տվյալ դեպքում ստուգման ակտում բացակայում է որևէ հիմնավորում այն մասին, որ «Գրեյթ Սակրա» ՍՊԸ-ն Ընկերության հանդեպ հանդիսացել է կախյալ հարկ վճարող, ինչպես նաև բացակայում է այլ երկու անկախ հարկ վճարողների (սուբյեկտների) միջև սովորաբար

կիրառվող գներից տարբերվող գներ կիրառված լինելու վերաբերյալ որևէ հիմնավորում, ինչից հետևում է, որ բացակայել է Կարգի 4-րդ կետով նախատեսված դեպքը, հետևաբար չէր կարող կիրառվել <<արկերի մասին>> << օրենքի 22-րդ հոդվածը:

Բացի այդ, չի պահպանվել <<<--ում ստուգումների կազմակերպման և անցկացման մասին>> << օրենքով նախատեսված ստուգման ժամկետը: Մասնավորապես, ըստ ստուգման ակտի, ստուգումը սկսվել է 05.08.2011 թ-ին, ավարտվել է 13.05.2013 թ-ին, իսկ ակտը կազմվել է 30.05.2013 թ-ին, ինչից հետևում է, որ խախտվել են <<<--ում ստուգումների կազմակերպման և անցկացման մասին>> << օրենքի 4-րդ հոդվածի 1-ին և 2-րդ մասերով սահմանված ժամկետները:

Տվյալ դեպքում <<<--ում ստուգումների կազմակերպման և անցկացման մասին>> << օրենքի 4-րդ հոդվածի 2-րդ մասում հստակ սահմանված են ստուգում իրականացնելու ժամկետները, ինչպես նաև ստուգման ժամկետները կասեցնելու և երկարաձգելու ժամկետները, որոնք ևս խախտվել են, իսկ այդ հոդվածով նախատեսված չէ <անվերջ> ստուգում իրականացնելու հարկային մարմնի լիազորություն:

Փաստորեն, ստուգման ակտն ընդունվել է << Սահմանադրության 5-րդ հոդվածի, <<արկերի մասին>> << օրենքի 22-րդ հոդվածի, << կառավարության 18.09.1998 թ. թիվ 580 որոշմամբ հաստատված կարգի 4-րդ կետի, <<<--ում ստուգումների կազմակերպման և անցկացման մասին>> << օրենքի 4-րդ հոդվածի 2-րդ մասի խախտումներով, հետևաբար <Վարչարարության հիմունքների և վարչական վարույթի մասին>> << օրենքի 63-րդ հոդվածի հիմքով այն անվավեր է:

Հիմք ընդունելով վերոգրյալն ընկերությունը խնդրում է անվավեր ճանաչել << ԿԱ ՊԵԿ ԽՀՎ ՀՏ կողմից 30.05.2013 թ-ին կազմված ակտը:

<< ԿԱ ՊԵԿ հարկային մարմնի գանգատարկման հանձնաժողովը (այսուհետ նաև Հանձնաժողով), լսելով ընկերության ներկայացուցչի և ստուգման ակտը կազմած պաշտոնատար անձի ներկայացրած փաստարկները, ուսումնասիրելով սույն գործին առնչվող նյութերն ու ապացույցները եկավ եզրակացության, որ բոլորը ենթակա է մերժման հետևյալ պատճառաբանությամբ:

Ստուգման ակտի 4-րդ կետով մասնավորապես արձանագրվել է, որ ստուգվող ժամանակաշրջանում <Գրեյթ Վեյլի> ՀՁ ՍՊԸ-ն <Գրեյթ Սակրա> ՍՊԸ-ին, որն հանդիսացել է կախյալ հարկ վճարող, պարբերաբար իրացրել է ենթաակցիզային ապրանքներ, ընդամենը 82305508 դրամի: Նշված գործառույթներն ընկերությունների միջև համարվում են <շահագրգռվածության հիման վրա կատարված (կնքված) գործարքներ>, որոնք կատարվել են առանց <բացված ձեռքի սկզբունքի> պահպանման: Արդյունքում տեղի է ունեցել գների տրանսֆեր, ակցիզային հարկի պարտավորությունների պլանավորման նպատակով (ակցիզային հարկի նվազեցման), կատարվել է գների նպատակային ձևակերպում (<Գրեյթ Սակրա> ՍՊԸ-ին, ի տարբերություն մյուս կազմակերպությունների, իրացրել է ցածր գներով, իսկ ակցիզային հարկի բազան ենթաակցիզային ապրանքի վաճառքի արժեքն է առանց ԱԱՀ-ի): Այսինքն, ընկերության կողմից ստուգվող ժամանակաշրջանում հարկվող օբյեկտների հաշվառումը վարվել է սահմանված կարգի կոպիտ խախտումներով և հարկային տեսչություն ներկայացված հաշվարկներում ու հաշվետվություններում ընկերության կողմից մտցվել են ակնհայտ կեղծ տվյալներ (կից ներկայացվում է տեղեկանք երրորդ անձանցից ստաված տեղեկությունների և կատարված վերլուծության վերաբերյալ):

Համաձայն <<արկերի մասին>> << օրենքի 22-րդ հոդվածի, եթե հարկ վճարողը հարկվող օբյեկտների գծով հաշվապահական հաշվարկման փաստաթղթերը (հարկային օրենսդրությամբ կամ << կառավարության որոշումներով նախատեսված դեպքերում՝ նաև այլ հաշվառման և (կամ) գրանցումներին վերաբերվող սահմանված փաստաթղթերը) վարում է սահմանված կարգի կոպիտ խախտումներով, կամ ակնհայտ կեղծ տվյալներ է մտցնում հարկային տեսչություն ներկայացրած հաշվետվություններում, հաշվարկներում, ապա հարկվող օբյեկտները և հարկային պարտավորությունները հաշվարկում է հարկային տեսչությունը՝ << կառավարության կողմից սահմանված կարգով: Հիմք ընդունելով <<

կառավարության 18.09.1998 թ-ի թիվ 580 որոշմամբ հաստատված կարգի 4-րդ կետի դրույթները, ինչպես նաև կարգի 5-րդ կետի 4-րդ պարբերությամբ սահմանված ՀՀ ԿԱ ՊԵԿ ԽՀՎ ՀՏ պետի 08.05.2013 թ-ի թիվ 1 որոշումը, <Գրեյթ Վելլի> ՀՁ ՍՊԸ-ի ակցիզային հարկի բազայի հաշվարկման համար հիմք ընդունելով <Գրեյթ Սակրա> ՍՊԸ-ի կողմից <Գրեյթ Վելլի> ՀՁ ՍՊԸ-ի ենթակցիզային ապրանքների վաճառքի միջին գները, ստուգվող ժամանակաշրջանի համար լրացուցիչ հաշվարկվել է ակցիզային հարկ ընդամենը 19610639 դրամի:

Հիմք ընդունելով ստուգման ակտի 4-րդ կետով առձանագրվածը, լրացուցիչ պարտավորություններ են առաջադրվել նաև շահութահարկի և ԱԱՀ-ի գծով:

Քննարկվող դեպքում ստուգման ընթացքում ընկերության իրացման գների համադրությունների և վերլուծությունների արդյունքում պարզվել է, որ <Գրեյթ Վելլի ՀՁ> ՍՊԸ-ն <Գրեյթ Սակրա> ՍՊԸ-ին ապրանքներն իրացրել է ավելի էժան քան համանման պայմաններում գործող մյուս ընկերություններին: Հետագա ուսումնասիրությունների և ստացված տեղեկությունների վերլուծությունից պարզվել է, որ ՌԴ քաղաքացի Միխայիլ Սամոդելկինը, որն հանդիսանում է <Գրեյթ Սակրա> ՍՊԸ-ի 90% բաժնեմասի տեր, <Գրեյթ Վելլի ՀՁ> ՍՊԸ-ի կողմից հանդես է եկել որպես լիազոր ներկայացուցիչ, այսինքն՝ իրավունք է ունեցել կանխորոշելու երկու ընկերությունների որոշումները: Նշված պայմաններում <Գրեյթ Սակրա> ՍՊԸ-ն հանդիսացել է <Գրեյթ Վելլի ՀՁ> ՍՊԸ-ի կախյալ հարկ վճարող: Հետևաբար երկու ընկերությունների միջև կատարված գործարքները համարվում են <շահագրգռվածության հիման վրա կատարված (կնքված) գործարքներ, որոնք կատարվել են առանց բացված ձեռքի սկզբունքի պահպանման:

Ստուգումն իրականացրած պաշտոնատար անձինք եկել են եզրակացության, որ բացված ձեռքի սկզբունքը չի պահպանվել, քանի որ վերլուծություններն ու համադրություններն ապահովում են փաստարկներ, որ ըստ էության տեղի է ունեցել գների տրանսֆեր, ակցիզային հարկի պարտավորությունների պլանավորման նպատակով (ակցիզային հարկի նվազեցման) գների նպատակային ձևակերպում:

Վերը նշվածից հետևում է, որ ստուգվող ժամանակաշրջանում ընկերությունը հարկվող օբյեկտների հաշվառումը վարել է սահմանված կարգի կոպիտ խախտումներով և ակնհայտ կեղծ տվյալներ է մտցրել հարկային տեսչություն ներկայացված, հաշվետվություններում, հաշվարկներում, հայտարարագրերում և այլ փաստաթղթերում (<Հարկերի մասին> ՀՀ օրենքի 22 հոդված):

Համաձայն <Հարկերի մասին> ՀՀ օրենքի 22 հոդվածի, եթե հարկ վճարողը հարկվող օբյեկտների գծով հաշվապահական հաշվառման փաստաթղթերը (հարկային օրենսդրությամբ կամ ՀՀ Կառավարության որոշումներով նախատեսված դեպքերում՝ նաև այլ հաշվառման և (կամ) գրանցումներին վերաբերող սահմանված փաստաթղթերը) վարում է սահմանված կարգի կոպիտ խախտումներով, կամ ակնհայտ կեղծ տվյալներ է մտցնում հարկային տեսչություն ներկայացրած հաշվարկներում, ապա հարկվող օբյեկտները և հարկային պարտավորությունները հաշվարկում է հարկային տեսչությունը՝ ՀՀ Կառավարության սահմանված կարգով:

Ելնելով վերոգրյալից ստուգումն իրականացնող պաշտոնատար անձինք ԽՀՎ ՀՏ պետին ներկայացրել են զեկուցագիր ընկերությունում իրականացվող ստուգման ընթացքում <Հարկերի մասին> ՀՀ օրենքի 22 հոդվածով և ՀՀ Կառավարության 18.09.1998թ. թիվ 580 որոշմամբ հաստատված կարգով որոշում կայացնելու վերաբերյալ: Արդյունքում ՀՀ ԿԱ ՊԵԿ ԽՀՎ ՀՏ պետի կողմից կայացվել է 08.05.2013 թ-ի թիվ 1 որոշումը՝ ստուգման ընթացքում հարկվող օբյեկտները և հարկային պարտավորությունները <Հարկերի մասին> ՀՀ օրենքի 22 հոդվածով և ՀՀ Կառավարության 18.09.1998թ. թիվ 580 որոշմամբ հաստատված կարգի 6-րդ կետով սահմանված կարգով հաշվարկելու վերաբերյալ:

Հանձնաժողովը գտնում է, որ քննարկվող դեպքում առկա են ՀՀ Կառավարության 18.09.1998թ. թիվ 580 որոշմամբ հաստատված կարգի 4-րդ կետով սահմանված պայմանները, այն է՝ հարկային մարմին ներկայացրած հաշվետվություններում, հաշվարկներում,

հայտարարագրերում և այլ փաստաթղթերում ակնհայտ կեղծ տվյալներ մտցնելու (մասնավորապես, շահագրգռվածության հիման վրա կնքված գործարքների դեպքում, երբ գործարքները կնքվում են առանց «բացված ձեռքի սկզբունքի» պահպանման) փաստը, ինչը և հիմք է հանդիսացել «Հարկերի մասին» ՀՀ օրենքի 22 հոդվածի դրույթը կիրառելու համար:

Ինչ վերաբերվում է բողոքում բերված այն պնդումներին, որ չի պահպանվել «ՀՀ-ում ստուգումների կազմակերպման և անցկացման մասին» ՀՀ օրենքով նախատեսված ստուգման ժամկետը, ապա այն իրականությանը չի համապատասխանում: Նման եզրակացության համար հիմք է հանդիսացել ստուգման ժամկետին վերաբերող ՀՀ ԿԱ ՊԵԿ նախագահի կողմից հրապարակված համապատասխան հրամանների ուսումնասիրությունը:

Հանձնաժողովի 10.07.2013 թ-ի նիստի քննարկման արդյունքում սույն գործի վերաբերյալ ընդունվել է որոշման նախագիծ, որի համաձայն ստուգման ակտը թողնվել է անփոփոխ:

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, սույն գործի վերաբերյալ Հանձնաժողովի կողմից ընդունված որոշման նախագիծը, բողոքը և վերջինիս առնչվող նյութերը (գանգատի փաթեթը) ուղարկվել են վերադաս հարկային ու մաքսային մարմինների գանգատարկման խորհուրդ (այսուհետ՝ 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 նախագահի գ/ւ



Գ.ՆԵՐՍԻՍՅԱՆ