

ՀՀ կառավարությանն առընթեր պետական եկամուտների կոմիտե
Հարկային և մաքսային մարմինների գանգատարկման հանձնաժողով

Ո Ր Ո Շ ՈՒ Մ 14/1

25 մարտի 2014 թ.

Քննարկվեց «Սկիֆֆ Շին» ՍՊԸ 13.03.2014 թ-ի գանգատը ՀՀ ԿԱ ՊԵԿ Աշտարակի ՏՀՏ 28.02.2014 թ-ի թիվ 1009005 ստուգման ակտի դեմ:

Համաձայն ՀՀ ԿԱ ՊԵԿ նախագահի 20.07.2013 թ-ի թիվ 1009005 հանձնարարագրի «Սկիֆֆ Շին» ՍՊԸ-ում կատարվել է բյուջեի հետ փոխհարաբերությունների ճշտության ստուգում: Արդյունքում կազմվել է ՀՀ ԿԱ ՊԵԿ Աշտարակի ՏՀՏ 28.02.2014 թ-ի թիվ 1009005 ստուգման ակտը (այսուհետ նաև ստուգման ակտ), որով լրացուցիչ գանձման է առաջադրվել ընդամենը 3.071.741 դրամ:

«Սկիֆֆ Շին» ՍՊԸ գանգատում բերված փաստարկները.

1. Առարկություններ ստուգման ակտի 1-ին կետին վերաբերվող շահութահարկի գծով արձանագրված խախտման վերաբերյալ.

1.1 Ստուգման ակտի 1-ին կետում արձանագրվել է, որ ըստ ընկերության կողմից ներկայացված եկամուտների հաշվարկային և ծախսերը հիմնավորող սկզբնական փաստաթղթերի, ինչպես նաև 2010, 2011 և 2012 թ-ի շահութահարկի հաշվարկներում ցույց տրված տվյալների համադրումից պարզվեց, որ 2010 թ-ի և 2012 թ-ի շահութահարկի հաշվարկներում համախառն եկամտի նվազեցումներն ավել է ցույց տրվել համապատասխանաբար 2010 թ-ին 421821 դրամի չափով (խախտվել է «Շահութահարկի մասին» ՀՀ օրենքի 32-րդ հոդվածի պահանջները, որի համաձայն առևտրական գործունեություն իրականացնող հարկատուների մոտ ապրանքների ձեռքբերման արժեքի չափով համախառն եկամտից նվազեցումները կատարվում են այդ ապրանքների իրացման համապատասխան, մասնավորապես ընկերության կողմից 2010 թ-ի ընթացքում ձեռք բերված 46,803,340 դրամի (ինքնարժեքով) ապրանքներից ուղղակի վաճառքի և կոմիսիայի պայմանագրերի համաձայն տարբեր տնտեսվարող սուբյեկտների է մատակարարվել վաճառքի ենթակա ապրանքներ 80,440,800 դրամի արժողությամբ (վաճառքի գներով, այդ թվում ԱԱՀ-ն 6,703,400 դրամ), որից 23,154,500 դրամը (վաճառքի գներով, այդ թվում՝ ԱԱՀ-ն 3,858,592 դրամ)՝ կոմիսիայի պայմանագրերով: Մատակարարված ապրանքների ձեռքբերման գինը (ինքնարժեք) կազմել է 45,848,465 դրամ, որից 12,911,933 դրամը՝ կոմիսիայի պայմանագրերի համաձայն հանձնված ապրանքները և որոնցից 2010 թ-ի ընթացքում իրացվել է 33,469,519 դրամի (ձեռքբերման գներով), այդ թվում՝ կոմիսիայի պայմանագրերով 532,987 դրամ: Այսինքն, 31.12.2010 թ-ի դրությամբ ապրանքային մնացորդը կկազմի 13,333,821 դրամ (46,803,340-33,469,519), մինչդեռ ընկերության կողմից ներկայացված շահութահարկի 2010 թ-ի հաշվարկին կից ակտիվների և պարտավորությունների հաշվարկման հաշվեկշռային արժեքների և հարկային բազաների (հաշվետու տարվա վերջում) աղյուսակ 6-ում, ինչպես նաև ստուգման ընթացքում ներկայացված ապրանքանյութական արժեքների գույքագրման հաշվապահական տվյալներով (առ 31.12.2010թ.) ապրանքային մնացորդը կազմում է 12,912,000 դրամ: Հետևաբար 2010 թ-ի շահութահարկի հաշվարկման համախառն եկամտի նվազեցումները ավել է ցույց տվել 421,821 դրամի (13,333,821-12,912,000) չափով, որը համարվում է իրացմանը ոչ համապատասխան ծախս, 2012 թ-ին 4,861,378 դրամի չափով: Խախտվել է «Շահութահարկի մասին» ՀՀ օրենքի 10-րդ հոդվածի 1-ին կետի, ինչպես նաև «Հաստատագրված վճարների մասին» ՀՀ օրենքի 15-րդ հոդվածի 3-րդ կետի պահանջները, որի համաձայն օրենքով նախատեսված հաստատագրված վճարներով հարկման ենթակա

գործունեության տեսակների (ավտոտրանսպորտային) գծով վճարողները վարում են առանձնացված հաշվապահական հաշվառում, որի հիման վրա հաշվետու ժամանակաշրջանի համար օրենսդրությամբ սահմանված կարգով հաշվարկված համախառն եկամուտը, ինչպես նաև այդ գործունեությունների հետ կապված ծախսերը, հարկման նպատակով նվազեցվում են նույն ժամանակաշրջանում սույն օրենքով նախատեսված գործունեության տեսակներից ստացված համախառն եկամտի և դրանց հետ կապված ծախսերի գումարի չափով: Վերոհիշյալ խախտումների հետևանքով շահութահարկի 2010 թ-ի և 2012 թ-ի հաշվարկներում հարկվող շահույթը պակաս է ցույց տրվել համապատասխանաբար՝ 421,821 և 4,861,378 դրամի չափով (հաշվի են առնվել առարկություններով ներկայացված փոփոխությունները):

Հիմք ընդունելով «Հարկերի մասին» ՀՀ օրենքի 23-րդ, 25-րդ և 27-րդ հոդվածների դրույթները ընդամենը ենթակա է լրացուցիչ գանձման պետական բյուջե 2,187,463 դրամի շահութահարկ:

1.2 Ստուգման ակտի նախագծին ի պատասխան ընկերությունը ներկայացրել է գրություն, որը հաշվի է առնվել ստուգող խմբի կողմից մասնակիորեն:

Ստուգման ակտի 1-ին կետի 2010 թ-ին վերաբերվող շահութահարկի մասով առաջարկված խախտման վերաբերյալ հաշվի է առնվել գրությամբ ներկայացված առարկությունները, բացառությամբ կոմիսիոն պայմանագրերով վաճառքին վերաբերվող ապրանքների ինքնարժեքի թվին:

Հաստատում ենք, որ ընկերության կողմից չի ներկայացվել 421,821 (ինքնարժեքով արտահայտված) դրամին վերաբերվող կոմիսիոն վաճառքների հաշվետվությունները հաշվապահությունում առկա տասնյակ հազարավոր փաստաթղթերի մեջ այն չգտնելու պատճառով, սակայն ցուցակային ձևով (արտահանված հաշվապահական 1 Շ ծրագրից) այն ներկայացվել է ստուգող խմբին, ինչպես նաև այդ իրացումների մասով եկամուտը ներառված է հարկվող եկամտում և այն ստուգող խմբի կողմից չի նվազեցվել: Հետևաբար ընկերությունը կարծում է, որ եթե առանց նախնական փաստաթղթի եկամուտը ճանաչվում է ապա պիտի ճանաչվի նաև դրա մասով ծախսը:

1.3 «Ավելացված արժեքի հարկի մասին» ՀՀ օրենքի 12-րդ հոդվածի համաձայն՝ ապրանքները համարվում են մատակարարված Հայաստանի Հանրապետությունում, եթե դրանք առաքվել կամ հանձնվել են գնորդին (պատվիրատուին) Հայաստանի Հանրապետության տարածքում:

ՀՀ Քաղաքացիական օրենսգրքի 176 հոդվածի 1-ին կետի համաձայն՝ պայմանագրով գույքը ձեռք բերողի սեփականության իրավունքը ծագում է գույքը հանձնելու պահից, եթե այլ բան նախատեսված չէ օրենքով կամ պայմանագրով և նույն Օրենսգրքի 177 հոդվածի 1-ին կետի 2-րդ պարբերության՝ գույքը ձեռք բերողին հանձնված է համարվում այն ձեռք բերողի կամ նրա նշած անձի փաստացի տիրապետմանն անցնելու աահից:

«Սկիֆֆ Շին» ՍՊԸ-ի և «Արամ Մեյքոնյան» ՍՊԸ-ի միջև 07.07.2012 թ-ին կնքված թիվ 01/12 մատակարարման պայմանագրի համաձայն, մատակարար հանդիսացող «Սկիֆֆ Շին» ՍՊԸ-ն պարտավորվում է իր արտադրանքն առաքել գնորդ հանդիսացող «Արամ Մեյքոնյան» ՍՊԸ-ի պատվերով և նշված հասցեով (առաքման հասցեն, ինչպես նաև անձի անունը նշվում է ապրանքատրանսպորտային բեռնագրում): Այսինքն, «Արամ Մեյքոնյան» ՍՊԸ-ն գույքի սեփականատեր է դառնում իր նշված հասցեում գույքը հանձնելու պահից: Մատակարարման պայմանագրի 2.5 կետում նշված է, որ ապրանքի գինն իր մեջ ներառում է ավելացված արժեքի հարկը, ապրանքը Գնորդին հասցնելու տրանսպորտային ծախսերը, ինչպես նաև սույն պայմանագրի պայմանների կատարման հետ կապված մատակարարի այլ ծախսերը:

Այն հանգամանքը, որ մատակարարը գնորդի նշված հասցեով մատակարարում է իր արտադրանքը, դեռևս չի վկայում այն մասին, որ «Սկիֆֆ Շին» ՍՊԸ-ն «Արամ Մեյքոնյան» ՍՊԸ-ին մատուցում է բեռնափոխադրման ծառայություն: Դա հանդիսանում է «Սկիֆֆ Շին» ՍՊԸ-ի, ինչպես նաև բազմաթիվ այլ արտադրող և մեծածախ վաճառքով զբաղվող

ընկերությունների, իրացման գործընթացը կազմակերպելու մի մասը և դրա հետ կապված ծախսերը հաշվապահական ձևակերպումներում արտացոլվում են որպես իրացման ծախսեր:

Բացի այդ, «Սկիֆֆ Շին» ՍՊԸ-ի կողմից դուրս գրված հարկային հաշիվներից երևում է, որ «Արամ Մելքոնյան» ՍՊԸ-ին առաքված ապրանքների գները բարձր չեն այլ գնորդներին առաքված ապրանքների գներից, այսինքն, «Սկիֆֆ Շին» ՍՊԸ-ի կողմից «Արամ Մելքոնյան» ՍՊԸ-ին ապրանքների մատակարարումը իր մեջ չի ներառում այլ ծառայությունների արժեք: Ենթադրվում է, որ եթե բեռնափոխադրման ծառայություններ մատուցվեր, ուրեմն այդ ծառայության դիմաց պետք է վարձատրություն էլ լիներ: Ինչպես նաև հարկ ենք համարում նշել, որ «Սկիֆֆ Շին» ՍՊԸ-ն բեռնափոխադրման ծառայության համար երբևէ դուրս չի գրել հաշիվներ և նման ծառայության համար իրեն վճարումներ չեն կատարել:

Այսինքն, «Սկիֆֆ Շին» ՍՊԸ-ն երբևէ չի իրականացրել բեռնափոխադրման ծառայություն և իր ավտոմեքենաները օգտագործել է միայն ներտնտեսական փոխադրումների համար: Վերը նշված փաստերից ստացվում է, որ 2012 թ-ի շահութահարկի հաշվարկում համախառն եկամտից նվազեցումները կատարվել են ճիշտ չափով և «Հաստատագրված վճարների մասին» ՀՀ օրենքի 38-րդ հոդվածի 3-րդ կետի համաձայն, ավտոմեքենաների համար չպետք է հաշվարկվի հաստատագրված վճարներ:

2. Առարկություններ ստուգման ակտի 8-րդ կետում արձանագրված խախտման վերաբերյալ.

Գտնում ենք, որ ստուգման ակտի 8-րդ կետով արձանագրված այն փաստը, որ ընկերության կողմից իրականացվել է ավտոտրանսպորտային գործունեություն («Հաստատագրված վճարների մասին» ՀՀ օրենքի 37-րդ և 38-րդ հոդվածի համաձայն), որը համարվում է հաստատագրված վճարով հարկվող օբյեկտ անհիմն է հետևյալ պատճառաբանությամբ.

2.1 ստուգման ակտի 8-րդ կետում արձանագրվել է, որ ընկերությունը 2012 թ-ի հուլիս ամսից սկսած մատակարարման պայմանագրի համաձայն որպես ձեռնարկատիրական գործունեություն իրականացնող մատակարար վաճառող իր արտադրված ապրանքները հանձնել է նույն իր իրավաբանական հասցեում (նույն է նաև գործունեության հասցեները) գործունեություն իրականացնող գնորդին՝ ձեռնարկատիրական գործունեություն իրականացնելու նպատակով օգտագործելու համար, որի համար օրենսդրությամբ սահմանված կարգով դուրս է գրվել ապրանքների մատակարարման հարկային հաիվներ:

Համաձայն պայմանագրի, գնորդի նշված հասցեներով ապրանքներն առաքվել են մատակարարի տրանսպորտով և նրա հաշվին: Այսինքն, ընկերության կողմից իրականացվել է ավտոտրանսպորտային գործունեություն («Հաստատագրված վճարների մասին» ՀՀ օրենքի 37-րդ և 38-րդ հոդվածների համաձայն), որը համարվում է հաստատագրված վճարի հարկվող օբյեկտ: Ընկերության կողմից գործունեությունը իրականացվել է «Բենո Master» մակնիշի (բեռնատարողությունը 2 տոննա) 1 հատ և «Պեժո Boxser» մակնիշի (բեռնատարողությունը 3 տոննա) 2 հատ ավտոմեքենաներով (սույն ակտում հաշվի են առնվել առարկություններով ներկայացված փոփոխությունները):

«Հաստատագրված վճարների մասին» ՀՀ օրենքի 94-րդ հոդվածի 1-ին կետի «բ» ենթակետի և 3-րդ կետի համաձայն հաշվարկվում է 2012 թ-ի 7-րդ, 8-րդ, 9-րդ, 10-րդ, 11-րդ, 12-րդ, 2013 թ-ի 1-ին, 2-րդ, 3-րդ, 4-րդ, 6-րդ, 7-րդ, 8-րդ, 9-րդ, 10-րդ, 11-րդ ամիսների հաստատագրված վճարի մեծությունը, որը կազմում է ընդամենը 463,600 դրամ: Նույն հոդվածի 4-րդ կետի և «Հարկերի մասին» ՀՀ օրենքի 23-րդ հոդվածի համաձայն հաշվարկվում է հաստատագրված վճար ընդամենը 884.278 դրամի:

2.2 Համաձայն 1.3 կետում բերված փաստարկների, «Սկիֆֆ Շին» ՍՊԸ-ն չի իրականացրել բեռնափոխադրման ծառայություն և իր ավտոմեքենաները օգտագործել է բացառապես սեփական ներարտադրական (ներտնտեսական) փոխադրումների համար:

Համաձայն «Հաստատագրված վճարների մասին» ՀՀ օրենքի 38-րդ հոդվածի 3-րդ կետի՝ ավտոմեքենաները չեն համարվում հաստատագրված վճարով հարկվող օբյեկտ, այսինքն՝ նրանց համար չպետք է հաշվարկվի հաստատագրված վճարներ:

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 և մաքսային մարմինների գանգատարկման հանձնաժողովի եզրակացությունը.

ՀՀ ԿԱ ՊԵԿ հարկային և մաքսային մարմինների գանգատարկման հանձնաժողովը (այսուհետ նաև Հանձնաժողով), լսելով «Սկիֆֆ Շին» ՍՊԸ ներկայացուցչի և ստուգման ակտը կազմած պաշտոնատար անձանց ներկայացված փաստարկները, ուսումնասիրելով սույն գործին առնչվող նյութերն ու ապացույցները, եկավ եզրակացության, որ գանգատը հիմնավոր է հետևյալ պատճառաբանությամբ:

Ստուգման ակտի 1-ին կետով շահութահարկի գծով լրացուցիչ առաջադրված պարտավորությունների քննարկման ըթացքում պարզվեց, որ ընկերության կողմից ստուգող խմբին չեն ներկայացվել կոմիսիոն վաճառքներին վերաբերվող փաստաթղթերը (հաշվետվությունները): Վերջիններս ստուգող խմբին են ներկայացվել ցուցակային ձևով (արտահանված հաշվապահական 1 Շ ծրագրից), որոնք, սակայն, հիմք չեն ընդունվել համախառն եկամտից նվազեցումներ կատարելիս: Ընդ որում, կոմիսիոն վաճառքներին վերաբերվող իրացումների մասով եկամուտն ընկերության կողմից ներառված է հարկվող եկամտում, որը, սակայն, ստուգող խմբի կողմից չի նվազեցվել:

Հարկ է նշել, որ «Հայաստանի Հանրապետությունում ստուգումների կազմակերպման և անցկացման մասին» ՀՀ օրենքի 1-ին հոդվածի 2-րդ մասի համաձայն. «Ստուգումն օրենքի հիման վրա իրականացվող ընթացակարգ է, որով պարզվում է տնտեսավարող սուբյեկտի ներկայացրած հաշվետվությունների, Հայաստանի Հանրապետության օրենսդրությամբ նախատեսված հայտարարագրերի, հարկերի և պարտադիր այլ վճարների գծով նախատեսված հաշվարկների, ելակետային տվյալների, այլ փաստաթղթերի (այսուհետ՝ հաշվետվություն) արժանահավատությունը և վերջինիս ծավալած փաստացի գործունեության համապատասխանությունն օրենքների և այլ իրավական ակտերի պահանջներին»:

Վերոգրյալից հետևում է, որ կոմիսիոն վաճառքների գծով եկամտի ճանաչման պայմաններում «Շահութահարկի մասին» ՀՀ օրենքով սահմանված կարգով պետք է ճանաչվի նաև դրան առնչվող ծախսերը:

Տվյալ դեպքում կոմիսիոնների կողմից կոմիտենտին ներկայացվող հաշվետվությունների բացակայությունը, որը հաշվի չի առնվել եկամուտը ճանաչելիս, չպետք է հիմք հանդիսանար կոմիսիոն ծառայությունների գծով ծախսերը սահմանված կարգով չընդունելու համար:

Ստուգման ակտով հաստատագրված վճարների գծով հաշվարկված պարտավորության վերաբերյալ.

Քննարկման ընթացքում նշվեց, որ «Սկիֆֆ Շին» ՍՊԸ-ի և Արամ Մելքոնյան ՍՊԸ-ի միջև 07.07.2012 թ-ին կնքվել է թիվ 01/12 մատակարարման պայմանագիրը (այսուհետ՝ Պայմանագիր):

Պայմանագրի 2.1 կետի համաձայն «Սկիֆֆ Շին» ՍՊԸ-ն (Մատակարար) պարտավորվում է Պայմանագիրը կնքելու պահից «Արամ Մելքոնյան» ՍՊԸ-ի (Գնորդ) պատվերով առաքել ապրանքներ:

Պայմանագրի 2.2 կետի համաձայն ապրանքները Գնորդի նշված հասցեներով առաքվում են Մատակարարի տրանսպորտով և նրա հաշվին:

Պայմանագրի 2.5 կետով սահմանվել է, որ ապրանքի գինն իր մեջ ներառում է ավելացված արժեքի հարկը, ապրանքը Գնորդին հասցնելու տրանսպորտային ծախսերը,

ինչպես նաև սույն պայմանագրի պայմանների կատարման հետ կապված մատակարարի այլ ծախսերը:

Հանձնաժողովը գտնում է, որ Մատակարարի կողմից Գնորդի նշված հասցեով արտադրանքի մատակարարման հանգամանքը չի վկայում, որ «Սկիֆֆ Շին» ՍՊԸ-ն «Արամ Մելքոնյան» ՍՊԸ-ին մատուցել է բեռնափոխադրման ծառայություն, քանի որ «Արամ Մելքոնյան» ՍՊԸ-ն գույքի սեփականատեր է դառնում իր նշված հասցեում գույքը հանձնելու պահից:

Քննարկման ընթացքում նշվեց նաև, որ «Սկիֆֆ Շին» ՍՊԸ-ի կողմից դուրս գրված հարկային հաշիվներից երևում է, որ «Արամ Մելքոնյան» ՍՊԸ-ին առաքված ապրանքների գները բարձր չեն այլ գնորդներին առաքված ապրանքների գներից, այսինքն, «Սկիֆֆ Շին» ՍՊԸ-ի կողմից «Արամ Մելքոնյան» ՍՊԸ-ին ապրանքների մատակարարումը իր մեջ չի ներառում այլ ծառայությունների արժեք:

«Սկիֆֆ Շին» ՍՊԸ-ն բեռնափոխադրման ծառայության համար երբևէ դուրս չի գրել հաշիվներ և նման ծառայության համար իրեն վճարումներ չեն կատարել, այն դեպքում, երբ բեռնափոխադրման ծառայություններ մատուցվելու դեպքում պետք է սահմանվեր համապատասխան վարձատրություն:

Վերոգրյալից հետևում է, որ «Սկիֆֆ Շին» ՍՊԸ-ն չի իրականացրել բեռնափոխադրման ծառայություն և իր ավտոմեքենաներն օգտագործել է միայն ներտնտեսական փոխադրումների համար: Այսինքն, ընկերության կողմից չի իրականացվել «Հաստատագրված վճարների մասին» ՀՀ օրենքով սահմանված ավտոտրանսպորտային գործունեություն:

Ելնելով քննարկման արդյունքներից և ղեկավարվելով «Հարկային ծառայության մասին» ՀՀ օրենքի 43.1-րդ հոդվածի և «Մաքսային ծառայության մասին» ՀՀ օրենքի 37-րդ հոդվածի պահանջներով Հանձնաժողովը

ո Ր Ո Շ Ո Ւ Մ Է՝

Չեղյալ համարել ՀՀ ԿԱ ՊԵԿ Աշտարակի ՏՀՏ 28.02.2014 թ-ի թիվ 1009005 ստուգման ակտի 1-ին և 8-րդ կետերը:

Հանձնաժողովի նախագահ՝



Վ.ՄԻՐՈՒՄՅԱՆ