

ՀՀ Ֆինանսների նախարարություն

Հարկային և մաքսային մարմինների գանգատարկման հանձնաժողով

Ո Ր Ո Շ ՈՒ Մ 5/1

10 փետրվարի 2015 թ.

Քննարկվեց «Վազա-Ֆարմ» ՍՊԸ 26.12.2014 թ-ի դիմում-գանգատը ՀՀ ՖՆ Խոշոր հարկ վճարողների ՀՏ 25.12.2014 թ-ի թիվ 5010748 ակտի դեմ:

«Վազա-Ֆարմ» ՍՊԸ-ի գանգատում բերված փաստարկները.

«Վազա-Ֆարմ» ՍՊԸ-ն (այսուհետ նաև ընկերություն) իր անհամաձայնությունն է հայտնում ՀՀ ՖՆ Խոշոր հարկ վճարողների ՀՏ 25.12.2014 թ-ի թիվ 5010748 ակտի (այսուհետ նաև Ակտ) 1-ին կետի գ) ենթակետի, 4-րդ կետի գ) ենթակետի, 5-րդ և 25-րդ կետերի վերաբերյալ:

Ակտի 4-րդ կետի գ) ենթակետով արձանագրվածի վերաբերյալ:

«Հարկերի մասին» ՀՀ օրենքի 22-րդ հոդվածով սահմանված կարգով անուղղակի եղանակներով հարկային պարտավորությունների հաշվարկման համար անհրաժեշտ է նույն հոդվածով սահմանված հիմքերի կամ թեկուզ դրանցից որևէ մեկի առկայությունը, որը տվյալ դեպքում բացակայում է: Մասնավորապես, տվյալ դեպքում առկա չէ վերոնշյալ հոդվածով սահմանված հիմքերից որևէ մեկը: Դեռ ավելին, եթե նույնիսկ առկա լինեք, օրենքը սահմանում է լրացուցիչ պայման՝ դրա հետևանքով անհնար պետք է լինեք հարկային օրենսդրությամբ սահմանված կարգով հաշվարկել հարկ վճարողի հարկային պարտավորությունը:

Ընկերությունը ստուգման ընթացքում ներկայացրել է հարկվող օբյեկտների գծով հաշվապահական հաշվառման (հարկային օրենսդրությամբ կամ ՀՀ կառավարության որոշումներով նախատեսված դեպքերում՝ նաև այլ հաշվառման և (կամ) գրանցումների վերաբերող) սահմանված բոլոր փաստաթղթերը, դրանք չի վարել խախտումներով, ակնհայտ կեղծ տվյալներ չի ներառել հարկային մարմին ներկայացրած հաշվետվություններում, հաշվարկներում, հայտարարագրերում և այլ փաստաթղթերում: Վարչական մարմնի կողմից չի ներկայացվել որևէ փաստ կամ ապացույց, որ ընկերությունն ակնհայտ կեղծ տվյալներ է մտցրել հարկային մարմին ներկայացրած հաշվետվություններում, հաշվարկներում, հայտարարագրերում և այլ փաստաթղթերում:

ՀՀ Սահմանադրության 5-րդ հոդվածի, «Վարչարարության հիմունքների և վարչական վարույթի մասին» ՀՀ օրենքի 10-րդ հոդվածի դրույթների հիմքով ընկերությունը գտնում է, որ «Հարկերի մասին» ՀՀ օրենքի 22-րդ հոդվածի դրույթների կիրառումն իրավաչափ չէ, քանի որ բացակայում են դրա կիրառման հիմքերը:

«Հարկերի մասին» ՀՀ օրենքի 22.1-րդ հոդվածով նույն օրենքի 22-րդ հոդվածի իմաստով որպես հարկվող օբյեկտների հաշվառման սահմանված կարգի կոպիտ խախտում է դիտարկվում (այլ խոսքով՝ անուղղակի եղանակներով հարկային պարտավորությունների հաշվարկման հիմք է հանդիսանում) հարկ վճարողների կողմից արտադրանքի արտադրության, օգտակար հանածոների արդյունահանման և իրացման, ապրանքների շրջանառության և ծառայությունների մատուցման ծավալների, ինչպես նաև իրացման փաստացի գների (սակագների) (այդ թվում՝ միջին) վերաբերյալ հարկային մարմիններին ներկայացված հաշվետվությունների ներառյալ՝ դրանց համար հիմք հանդիսացած հաշվապահական, արտադրատեխնոլոգիական փաստաթղթերի և այլ ներքին հաշվառման տվյալների և վերջիններիս մոտ օրենքով սահմանված կարգով իրականացված չափագրումների արդյունքների և (կամ) օրենքով նախատեսված կարգով երրորդ անձանցից

ստացված տեղեկությունների հիման վրա հաշվարկված մեծությունների միջև էական շեղումների (տարբերությունների) առկայությունը:

Քանի որ բացակայում են երրորդ անձանցից ստացված տեղեկությունները, ուստի դրանք վիճարկվող դեպքում քննարկման ենթակա չեն: Նույն հոդվածի կիրառման իմաստով տրված է էական շեղման (տարբերության) սահմանումը:

«Իրավական ակտերի մասին» ՀՀ օրենքի 86-րդ հոդվածի 1-ին մասի հիմքով տվյալ դեպքում իրավական ակտը՝ «Հարկերի մասին» ՀՀ օրենքի 22.1-րդ հոդվածը, տառացիորեն սահմանում է, որ չափագրումների արդյունքով արձանագրված տեղեկությունների հիման վրա հաշվարկված մեծություններից բնականաբար անհրաժեշտ է հանել չափագրման իրականացման հաշվետու ժամանակաշրջանի համար հարկային մարմիններին ներկայացված հաշվետվությունների համապատասխան տվյալները և եթե կստացվի 20 և ավելի տոկոսի տարբերություն, ապա նոր միայն այն կոչիտարկվի էական շեղում և չափագրման իրականացման հաշվետու ժամանակաշրջանի մասով միայն հիմք կհանդիսանա օրենքի 22-րդ հոդվածով սահմանված դրույթների կիրառման համար:

Այսպիսով, 2011թ. հոկտեմբեր ամսվա ընթացքում իրականացված չափագրման արդյունքները համեմատելի են միայն այդ ամսվա համար հարկային մարմին ներկայացված հաշվետվություններում արտացոլված տվյալների հետ և եթե հայտնաբերվել է 20 և ավելի տոկոսի շեղում (ինչը բացակայում է), ապա չափագրման այդ արդյունքները կիրառելի կլինեին միայն այդ ամսվա անուղղակի եղանակներով ԱԱՀ-ով հարկվող օբյեկտի գնահատման (վերագնահատման) համար: Եվ միայն այդ ամսվա համար գնահատված (վերագնահատված) եկամտի մասով հնարավոր կլիներ վերագնահատել տարեկան հարկվող շահույթը:

Վիճարկվող դեպքում ինչ-որ անհասկանալի և ոչ իրավաչափ համեմատություն է տարվել 2011թ. հոկտեմբեր ամսվա չափագրման արդյունքների և 2011 թ. հունվար, ապրիլ, մայիս, հունիս, հուլիս և օգոստոս ամիսների հետ: Հարկ ենք համարում նշել, որ օրենքին հակասող համեմատության պարագայում նույնիսկ առկա չի եղել 20 և ավելի տոկոսի շեղում:

Այսպիսով, «Հարկերի մասին» ՀՀ օրենքի 22.1-րդ հոդվածի դրույթների կիրառումն իրավաչափ չէ, քանի որ կիրառվել են օրենքի պահանջների խախտմամբ:

«Ավելացված արժեքի հարկի մասին» ՀՀ օրենքի 8-րդ հոդվածով սահմանված է ԱԱՀ-ով հարկվող շրջանառության որոշման կարգը: Որպես ընդհանուր նորմ սահմանված է, որ ապրանքների մատակարարման և ծառայությունների մատուցման դեպքերում (բացառությամբ նույն հոդվածով սահմանված դեպքերի) ԱԱՀ-ով հարկվող շրջանառություն է համարվում դրանց արժեքը դրամական արտահայտությամբ (ներառյալ՝ այդ արժեքին օրենքով միացվող այլ վճարումները)՝ առանց ԱԱՀ-ի, որը գնորդը պետք է վճարի մատակարարին որպես հատուցում: Նույն հոդվածի 6-րդ կետի համաձայն՝ ապրանքների անհատույց մատակարարման, ծառայությունների անհատույց մատուցման, ինչպես նաև այն դեպքում, երբ դրանց դիմաց տվյալ գործարքների (գործառնությունների) համար սովորականի համեմատ կիրառվում են գործարքի իրական արժեքից 20 և ավելի տոկոսով ցածր ցներ (մասնակի հատուցում), հարկման օբյեկտ է համարվում այդպիսի կամ նույնանման գործարքների համար համեմատելի հանգամանքներում որպես հարկվող շրջանառություն ընդունվող նույն օրենքին համապատասխան որոշվող մեծության, իսկ դրա բացակայության դեպքում՝ համանման պայմաններում գործող այլ հարկ վճարողի կողմից համեմատելի հանգամանքներում նույնանման գործարքների համար սովորաբար որպես հարկման օբյեկտ ընդունվող մեծության (գործարքի իրական արժեքի) 80 տոկոսը կազմող մեծությունը: Այս դրույթները չեն կիրառվում, եթե հրապարակային պայմանագրի համաձայն, ապրանքներ մատակարարող կամ ծառայություններ մատուցող անձը հրապարակային պայմանագրով առևտրային գեղչերի կիրառման օրվան նախորդող առնվազն երկու աշխատանքային օր առաջ հարկային մարմին է ներկայացրել վերադաս հարկային մարմնի կողմից սահմանված ձևի հայտարարություն առևտրային գեղչեր կիրառելու վերաբերյալ:

Ստուգման ակտով իրավական ակտերի պահանջների յուրովի մեկնաբանության տրամաբանությունը շարունակելիս ստացվում է, որ այն դեպքերում, երբ սովորականի համեմատ կիրառվում են 20 և ավելի տոկոսով ցածր գներ, հարկային մարմինը պետք է կիրառի «Ավելացված արժեքի հարկի մասին» ՀՀ օրենքի 8-րդ հոդվածի 6-րդ կետը, իսկ այն դեպքերում, երբ կիրառվում են միեջև 20 տոկոս, ապա կիրառվում է «Հարկերի մասին» ՀՀ օրենքի 22-րդ հոդվածը, անկախ դրա հիմքերի առկայությունից: Ընդ որում, նույն տրամաբանությամբ ստացվում է, որ եթե հարկատուն կիրառել է սովորականի համեմատ 20 և ավելի տոկոսով ցածր գներ, ապա հարկային մարմինը պետք է հիմք վերցնի սովորաբար որպես հարկման օբյեկտ ընդունվող մեծության 80 տոկոսը, իսկ եթե տարբերությունը քիչ է 20 տոկոսից, ապա անուղղակի եղանակներով հիմք է վերցնում որպես հարկվող օբյեկտ ընդունվող ամբողջ մեծությունը:

Վերոնշյալը ևս փաստում է, որ տվյալ դեպքում «Հարկերի մասին» ՀՀ օրենքի 22-րդ հոդվածի դրույթների կիրառումն իրավաչափ չէ:

«Հարկերի մասին» ՀՀ օրենքի 22-րդ հոդվածի համաձայն՝ նույն հոդվածով նախատեսված հիմքերի առկայության դեպքում հարկ վճարողի հարկվող օբյեկտները և հարկային պարտավորությունները հաշվարկում է հարկային մարմինը՝ ՀՀ կառավարության սահմանած կարգով:

ՀՀ կառավարության 18.09.1998թ. թիվ 580 որոշմամբ հաստատված կարգի (այսուհետ՝ կարգ) 4-րդ կետով սահմանված են հարկային մարմնի կողմից հարկվող օբյեկտները և հարկային պարտավորությունները հաշվարկելու քայլերի հաջորդականությունը: Ընդհանուր առմամբ, ելակետային չափերի որոշումը հարկ վճարողի իրականացրած գործունեության արդյունքում ակտիվների (միջոցների) շարժի (օգտագործման) և ակտիվների առաջացման (գոյացման) աղբյուրների իրական չափերի մնացորդների գնահատումն ու որոշումն է, ինչի նպատակով կատարվող վերլուծության ժամանակ հարկային մարմինն օգտագործում է տվյալների անհրաժեշտ աղբյուրները ելակետային չափերին առավել ճշգրիտ գնահատական տալու համար:

Տվյալ դեպքում (ակտով) հասկանալի չէ (բացակայում է), թե ինչպես են որոշվել կամ հաշվարկվել՝

ակտիվների շարժի (օգտագործման) չափի մնացորդը՝ ակտիվների ավելացման, պարտավորությունների նվազման, հարկվող օբյեկտի հաշվարկման ժամանակ հաշվի առնվող նվազեցումների, հարկվող օբյեկտի հաշվարկման ժամանակ հաշվի չառնվող նվազեցումների հանրագումար.

ակտիվների առաջացման աղբյուրների չափի մնացորդը՝ ակտիվների նվազման, պարտավորությունների ավելացման (աճի) չհարկվող եկամտի (շահույթի) հանրագումարը:

Բացարձակ անհասկանալի է, թե վերոնշյալի համար կարգի 6-րդ կետում նշված տվյալների աղբյուրներից որն է կիրառվել: Հետաքրքիր է, թե արդյոք կարգի 6-րդ կետը նախատեսում է որպես տվյալների աղբյուր կիրառել հարկ վճարողի աշխատակցի վերացական բացատրությունը մի քանի ամիս առաջ իրացման շրջանառության սարսափելի մոտավոր ծավալների վերաբերյալ (որտեղ բացակայում են կոնկրետ ապրանքներին և կոնկրետ դեպքերին առնչվող հանգամանքներ): Ընկերության համոզմամբ նշվածը որպես տվյալների աղբյուր կիրառելն իրավաչափ չէ: Ընդ որում, կարգի համաձայն՝ տվյալների տարբեր աղբյուրների կիրառման ժամանակ (նշենք նաև, որ ակտի շարադրանքից պարզ չէ, թե ի վերջո հարկ վճարողի հաշվետվություններով ցույց տրված տվյալներից բացի, որ աղբյուրն է հիմք վերցրվել՝ չափագրման տվյալները, թե աշխատակցի վերացական հայտարարությունը) իրարից զգալիորեն տարբերվող արդյունքներ 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:

Միաժամանակ, ստուգվող ժամանակաշրջանի համար ակտիվների շարժի (օգտագործման) այլ ակտիվների ավելացման (աճի), պարտավորությունների նվազման, հարկվող օբյեկտի հաշվարկման ժամանակ հաշվի առնվող նվազեցումների, հարկվող օբյեկտի հաշվարկման ժամանակ հաշվի չառնվող նվազեցումների հանրագումար (չափի) մնացորդի որոշման համար ստուգող խմբի կողմից մի դեպքում (մեծածախ վաճառքի ժամանակ) հիմք է ընդունվում ընկերության կողմից ներկայացված սկզբնական հաշվառման գրանցումներին վերաբերվող և այլ համապատասխան հիմնավորող փաստաթղթերը, մեկ այլ դեպքում՝ մանրածախ վաճառքի հարկվող օբյեկտները և հարկային պարտավորությունները հաշվարկելու համար անհրաժեշտ ելակետային չափերի որոշման համար մեկ այլ՝ համանման պայմաններում այլ սուբյեկտների կողմից համանման հանգամանքներում կիրառված գների համադրման մեթոդը, այսինքն՝ նույն ժամանակաշրջանի համար վերլուծության նույն մեթոդի շրջանակներում նույն ակտիվների (մեծածախ պահեստից մանրածախ առևտրի կետ) շարժի և մնացորդի որոշման համար կիրառվում են երկու տարբեր մոտեցումներ՝ տվյալների աղբյուրներ, ինչը ոչ միայն հակասում է կարգի 5-րդ կետի 3-րդ պարբերության սահմանված պահանջներին, այլև ընդհանրապես անուղղակի եղանակներով հարկերի հաշվարկման գաղափարին:

Վերոնշյալը փաստում է, որ անուղղակի եղանակներով հարկային պարտավորությունների գնահատումը կատարվել է իրավական ակտերի պահանջների խախտմամբ:

Ակտի 25-րդ կետում նշվում է, որ ստուգվող ժամանակաշրջանում ՀՀ ոչ ռեզիդենտ «Նովարտիս Քոնսյումեր Հելթ Ս.Ա.» ընկերությունը «Վագա-Ֆարմ» ՍՊԸ-ին օտարել է ապրանքներ, որոնց նկատմամբ սեփականության իրավունքը վերջինիս է փոխանցվել Հայաստանի Հանրապետության տարածքում՝ համաձայն ընկերությունների միջև կնքված առավաճառքի պայմանագրի և, որ համաձայն «Շահութահարկի մասին» ՀՀ օրենքի 53-րդ հոդվածի 3-րդ մասի ե) կետի, 57-րդ հոդվածի առաջին մասի և «Ոչ ռեզիդենտների շահութահարկի հաշվարկման և վճարման մասին» հրահանգի 2.3.5 կետի, ոչ ռեզիդենտի կողմից ՀՀ տարածքում գտնվող գույքի և այլ ակտիվների օտարումից ստացված գույքի արժեքի և այլ ակտիվների հավելածը համարվում է հայաստանյան աղբյուրներից ստացված եկամուտ և ենթակա է հարկման 10 տոկոս դրույքաչափով:

Մինչդեռ պայմանագրի /ապրանքների մատակարարման պայմաններ/ թիվ 3 բաժնի 3.1 ենթակետի և ռուսերեն և անգլերեն տարբերակում հստակ գրված է, որ «Նովարտիս Քոնսյումեր Հելթ Ս.Ա.» ընկերությունը ապրանքները տրամադրում է գնորդին ապրանքների մատակարարման իր պահեստից՝ Շվեյցարիայում, իսկ համաձայն 3.2 ենթակետի՝ ապրանքների սեփականության իրավունքի փոփոխությունը, ինչպես նաև ապրանքների կորստի և վնասման բոլոր ռիսկերը անցնում են գնորդին՝ «Վագա-Ֆարմ» ՍՊԸ-ին 3.1 ենթակետում նշված ապրանքների մատակարարման վայրում՝ Շվեյցարիայում:

Հաշվի առնելով վերը նշված հիմքերն ակնհայտ է, «Նովարտիս Քոնսյումեր Հելթ Ս.Ա.» ընկերության կողմից ապրանքների մատակարարման գործունեությունը ամբողջությամբ համապատասխանում է «Շահութահարկի մասին» ՀՀ օրենքի 55-րդ հոդվածի 1-ին մասով սահմանված՝ ոչ ռեզիդենտի արտաքին տնտեսական գործունեությանը և հետևաբար դրա դիմաց ստացված եկամուտները նույն հոդվածի 2-րդ մասին համապատասխան ենթակա չեն հարկման Հայաստանի Հանրապետությունում ոչ ռեզիդենտի շահութահարկով:

Այսպիսով «Վագա-Ֆարմ» ՍՊԸ-ն Ակտով առաջադրված լրացուցիչ հարկային 258.982551 դրամ պարտավորությունից առարկություն ունի 254.681823 դրամի նկատմամբ:

«Ֆինանսների նախարարության հարկային և մաքսային մարմինների գանգատարկման հանձնաժողովի եզրակացությունը»

«ՖՆ հարկային և մաքսային մարմինների գանգատարկման հանձնաժողովը (այսուհետ նաև Հանձնաժողով), ուսումնասիրելով սույն գործին առնչվող նյութերն ու ապացույցները եկավ հետևյալ եզրակացության:

Քննարկման ընթացքում նշվեց, որ ՀՀ Ֆինանսների նախարարի 24.09.2014 թ-ի թիվ 5010748 հանձնարարագրի համաձայն «Վազա-Վարմ» ՍՊԸ-ում (այսուհետ նաև ընկերություն) կատարվել է բյուջեի հետ փոխհարաբերությունների և հարկային մարմնի կողմից վերահսկվող ՀՀ օրենսդրության առանձին պահանջների կատարման ճշտության ստուգում (ստուգում): Արդյունքում կազմվել է ՀՀ ՖՆ Խոշոր հարկ վճարողների ՀՏ 25.12.2014 թ-ի թիվ 5010748 ակտը (այսուհետ նաև ակտ), որով լրացուցիչ գանձման է առաջադրվել ընդամենը 258.982.551 դրամ:

«Վազա-Ֆարմ» ՍՊԸ գանգատը վերաբերվում է ակտի 1-ին կետի գ) ենթակետի, 4-րդ կետի գ) ենթակետի, 5-րդ և 25-րդ կետերին:

Ակտով «Հարկերի մասին» ՀՀ օրենքի 22-րդ հոդվածի դրույթների կիրառման արդյունքում առաջադրված պարտավորությունների վերաբերյալ նշվեց հետևյալը:

Ստուգումն իրականացնող պաշտոնատար անձանց կողմից «Հարկերի մասին» ՀՀ օրենքի 22 հոդվածի դրույթները ՀՀ Կառավարության 18.09.1998թ. թիվ 580 որոշմամբ սահմանված կարգով կիրառելու նպատակով կատարվել է ելակետային չափերի որոշման համար անհրաժեշտ վերլուծություն, ինչպես նաև հարկվող օբյեկտների ու հարկային պարտավորությունները հաշվարկելու համար անհրաժեշտ ելակետային չափերի որոշում:

Ստուգվող ժամանակաշրջանի համար ակտիվների շարժի (օգտագործման), (այլ ակտիվների ավելացման (աճի), պարտավորությունների նվազման, հարկվող օբյեկտի հաշվարկման ժամանակ հաշվի առնվող նվազեցումների, հարկվող օբյեկտների հաշվարկման ժամանակ հաշվի չառնվող նվազեցումների հանրագումար) չափի մնացորդի որոշման համար, մեծածախ (երկկողմանի փաստաթղթավորված) վաճառքի համար հիմք են ընդունվել հարկ վճարողի կողմից ներկայացրած սկզբնական հաշվառմանը, գրանցումներին վերաբերող (և այլ) համապատասխան փաստաթղթերը: Իսկ մանրածախ (առանց երկկողմանի փաստաթղթավորման) վաճառքի հարկվող օբյեկտները և հարկային պարտավորությունները հաշվարկելու համար անհրաժեշտ ելակետային չափերի որոշման համար հիմք են ընդունվել մասնավորապես՝

ա/ «Վազա-Ֆարմ» ՍՊԸ-ի ք.Երևան, Զաքյան 10, ք.Երևան, Մոսկովյան 8 49, ք.Երևան, Պարոնյան 6/1 հասցեների մանրածախ վաճառքի գների, հարկային հաշիվների գների և ք.Երևան, Արշակունյաց 53Ա հասցեում ՀԴՄ-ի միջոցով «ձևակերպված» շրջանառության միջոցով հարկվող օբյեկտների կարգավորման, հարկային պարտավորությունների ցածր պլանավորման նպատակով ձևակերպված գների համադրումը,

բ/ սահմանված կարգով երրորդ անձանցից (մաքսային մարմիններ) ստացված տվյալները,

գ/ համանման պայմաններում գործող այլ սուբյեկտների կողմից համանման հանգամանքներում կիրառված գների վերաբերյալ տվյալները:

Հարկվող օբյեկտների և հարկային պարտավորությունները հաշվարկելու համար անհրաժեշտ ելակետային չափերի որոշման համար ուսումնասիրվել են հետևյալ մեթոդները.

1. հաշվարկը կատարել՝ «Վազա-Ֆարմ» ՍՊԸ-ի ք.Երևան, Արշակունյաց 53Ա հասցեում գտնվող դեղատան 2011թ. հունվար, ապրիլ, մայիս, հունիս, հուլիս և օգոստոս ամիսներին գործող գների և նույն ամիսներին ք.Երևան, Զաքյան 10, ք.Երևան, Մոսկովյան 8 49, ք.Երևան, Պարոնյան 6/1 հասցեների մանրածախ վաճառքի գների և հարկ վճարողի կողմից դուրս գրված հարկային հաշիվներում արտացոլված գների հիման վրա:

2. հաշվարկը կատարել՝ 2011 թ-ին իրացված ապրանքների մաքսային արժեքներին ավելացնելով 25% հաշվարկային շահութաբերություն և այդ գումարը ընդունել որպես ԱԱՀ-ով հարկվող շրջանառություն:

3. հաշվարկը կատարել՝ իրացված ապրանքների համար համանման պայմաններում գործող այլ սուբյեկտների կողմից համանման հանգամանքներում կիրառված գների վերաբերյալ տվյալների հիման վրա:

Ընտրված աղբյուրներով կատարված վերլուծության մեթոդներից յուրաքանչյուրի գնահատման արդյունքում հարկվող օբյեկտները և հարկային պարտավորությունները հաշվարկելու համար անհրաժեշտ ելակետային չափերի որոշման համար որպես առավել իրատեսական գնահատական ընտրվել է 1-ին կետում նշված տարբերակը:

Ելնելով վերոգրյալից՝ ստուգումն իրականացնող պաշտոնատար անձանց կողմից ՀՀ ՖՆ Խոշոր հարկ վճարողների ՀՏ պետին է ներկայացվել զեկուցագիր: Ձեկուցագրում մասնավորապես նշվել է, որ ընկերությանը պատկանող ք.Երևան, Արշակունյաց 53Ա հասցեում գտնվող դեղատան իրացման շրջանառությունը 2011 թ-ի հունվար, փետրվար, մարտ, ապրիլ, մայիս, հունիս, հուլիս, օգոստոս, սեպտեմբեր, հոկտեմբեր, նոյեմբեր և դեկտեմբեր ամիսներին կազմել է համապատասխանաբար՝ 120929264 դրամ, 9488993 դրամ, 10284110 դրամ, 374930726 դրամ, 349899845 դրամ, 248562623 դրամ, 187201955 դրամ, 101209338 դրամ, 8209488 դրամ, 9166395 դրամ, 9930730 դրամ և 9787205 դրամ:

«Վազա-Ֆարմ» ՍՊԸ-ի ք.Երևան, Զաքյան 10, ք.Երևան, Մոսկովյան 8 49, ք.Երևան, Պարոնյան 6/1 հասցեների և հարկ վճարողի կողմից դուրս գրված հարկային հաշիվների վերլուծություններն ու համադրումները հիմք են տալիս եզրակացության համար, որ, ըստ էության, ք.Երևան, Արշակունյաց 53Ա հասցեում 2011 թ-ի հունվար, ապրիլ, մայիս, հունիս, հուլիս և օգոստոս ամիսներին ՀԴՄ-ի միջոցով «ձևակերպված» շրջանառության միջոցով հարկվող օբյեկտների կարգավորման, հարկային պարտավորությունների ցածր պլանավորման նպատակով տեղի է ունեցել գների նպատակային ձևակերպում՝ համանման պայմաններում և հանգամանքներում ընկերությանը պատկանող դեղատների և մեծածախ առևտրի սովորաբար կիրառվող գներից էականորեն տարբերվող գներով: 11.10.2011 թ-ին ՀՀ ԿԱ ՊԵԿ նախագահի 30.09.2011թ. թիվ 1203155 հանձնարարագրով իրականացված չափագրման ընթացքում ք.Երևան, Արշակունյաց 53Ա հասցեի դեղատան աշխատակիցների կողմից ներկայացված հայտարարություններով և չափագրման արդյունքներով պարզվել է, որ իրականում վերը նշված հասցեի միջին օրական շրջանառությունը 2011 թ-ին կազմել է 200000 դրամից 400000 դրամ:

Վերոգրյալ փաստական հանգամանքներից ստուգումն իրականացնող անձինք եկել են եզրահանգման, որ ընկերությունն ակնհայտ կեղծ տվյալներ է մտցրել ՀՏ ներկայացված հաշվարկներում:

Հաշվի առնելով վերը նշվածը՝ ստուգումն իրականացնող անձինք միջնորդել են ՀՀ ՖՆ Խոշոր հարկ վճարողների ՀՏ պետին ընդունել որոշում՝ ընկերությունում իրականացվող ստուգման ընթացքում «Հարկերի մասին» ՀՀ օրենքի 22 հոդվածի դրույթները կիրառելու վերաբերյալ:

Արդյունքում, ՀՀ ՖՆ Խոշոր հարկ վճարողների ՀՏ պետի կողմից 08.12.2014 թ-ին ընդունվել է թիվ 7 որոշումը՝ «Վազա-Ֆարմ» ՍՊԸ-ում իրականացվող ստուգման ընթացքում «Հարկերի մասին» ՀՀ օրենքի 22-րդ հոդվածի դրույթները կիրառելու, այն է՝ սահմանված կարգով հարկ վճարողի հարկվող օբյեկտները և հարկային պարտավորությունները հարկային մարմնի կողմից հաշվարկելու վերաբերյալ: Մասնավորապես, ՀՀ ՖՆ Խոշոր հարկ վճարողների ՀՏ պետը, հաշվի առնելով ստուգում իրականացնող պաշտոնատար անձանց զեկուցագրում բերված ապացույցները պարզել է, որ ընկերությանը պատկանող ք.Երևան, Արշակունյաց 53Ա հասցեում գտնվող դեղատան իրացման շրջանառությունը 2011 թ-ի հունվար, փետրվար, մարտ, ապրիլ, մայիս, հունիս, հուլիս, օգոստոս, սեպտեմբեր, հոկտեմբեր, նոյեմբեր և դեկտեմբեր ամիսներին կազմել է, համապատասխանաբար՝

120929264 դրամ, 9488993 դրամ, 10284110 դրամ, 374930726 դրամ, 349699845 դրամ, 248562623 դրամ, 187201955 դրամ, 101209338 դրամ, 8209488 դրամ, 9166395 դրամ, 9930730 դրամ և 9787205 դրամ: «Վազա-Ֆարմ» ՍՊԸ-ի ք.Երևան, Զաքյան 10, ք.Երևան Մոսկովյան 8 49, ք.Երևան, Պարոնյան 6/1 հասցեների և հարկ վճարողի կողմից դուրս գրված հարկային հաշիվների վերլուծությունները, համադրումներն ապահովում են փաստարկներ եզրակացնելու համար, որ, ըստ էության, ք.Երևան, Արշակունյաց 53Ա հասցեում 2011 թ-ի հունվար, ապրիլ, մայիս, հունիս, հուլիս և օգոստոս ամիսներին ՀԴՄ-ի միջոցով «ձևակերպված» շրջանառության միջոցով հարկվող օբյեկտների կարգավորման, հարկային պարտավորությունների ցածր պլանավորման նպատակով տեղի է ունեցել գների նպատակային ձևակերպում՝ համանման պայմաններում և հանգամանքներում ընկերությանը պատկանող դեղատների և մեծածախ առևտրի սովորաբար կիրառվող գներից էականորեն տարբերվող գներով:

ՀՀ ԿԱ ՊԵԿ նախագահի 30.09.2011թ. թիվ 1203155 հանձնարարագրով իրականացված չափագրման ընթացքում ք.Երևան, Արշակունյաց 53Ա հասցեի դեղատան աշխատակիցների կողմից ներկայացված հայտարարություններով և չափագրման արդյունքներով պարզվել է, որ իրականում վերը նշված հասցեի միջին օրական շրջանառությունը 2011 թ-ին կազմել է 200000 դրամից 400000 դրամ:

Վերը նշվածից հետևում է, որ ընկերությունն ակնհայտ կեղծ տվյալներ է մտցրել հարկային տեսչություն ներկայացված հաշվարկներում, որի հետևանքով անհնար է դառնում հարկային օրենսդրությամբ սահմանված կարգով հաշվարկել հարկ վճարողի հարկային պարտավորությունները:

Ելնելով վերոգրյալից՝ ՀՀ ՖՆ Խոշոր հարկ վճարողների ՀՏ պետը որոշել է ստուգման ընթացքում հարկվող օբյեկտը և հարկային պարտավորությունները հաշվարկել «Հարկերի մասին» ՀՀ օրենքի 22-րդ հոդվածով սահմանված կարգով՝ «Վազա-Ֆարմ» ՍՊԸ-ի ք.Երևան, Արշակունյաց 53Ա հասցեում գտնվող դեղատան 2011 թ-ի հունվար, ապրիլ, մայիս, հունիս, հուլիս և օգոստոս ամիսների իրացման շրջանառությունները (հարկվող օբյեկտը) վերահաշվարկել հիմք ընդունելով ընկերության նույն ամիսների ք.Երևան, Զաքյան 10, ք.Երևան, Մոսկովյան 8 49, ք.Երևան, Պարոնյան 6/1 հասցեների մանրածախ վաճառքի և հարկ վճարողի կողմից դուրս գրված հարկային հաշիվների գները:

Հանձնաժողովը գտնում է, որ ստուգման ընթացքում ձեռք բերված ապացույցները հիմնավորում են «Վազա-Ֆարմ» ՍՊԸ-ի կողմից հարկային տեսչություն ներկայացված հաշվետվություններում, հաշվարկներում ակնհայտ կեղծ տվյալներ մտցնելու հանգամանքը, որի հետևանքով անհնար է դարձել հարկային օրենսդրությամբ սահմանված կարգով հաշվարկել ընկերության հարկային պարտավորությունները: Արդյունքում, ղեկավարվելով «Հարկերի մասին» ՀՀ օրենքի 22-րդ հոդվածի դրույթներով, ինչպես նաև հիմք ընդունելով ՀՀ ՖՆ Խոշոր հարկ վճարողների ՀՏ պետի 08.12.2014 թ-ի թիվ 7 որոշումը, ստուգումն իրականացնող անձանց կողմից անուղղակի եղանակով՝ ՀՀ Կառավարության 18.09.1998թ. թիվ 580 որոշմամբ հաստատված կարգով, հաշվարկվել են ընկերության հարկվող օբյեկտները և հարկային պարտավորությունները:

Ակտի 25-րդ կետով մասնավորապես արձանագրվել է, որ ստուգվող ժամանակաշրջանում ոչ ռեզիդենտ «Նովարտիս Քոնսյումեր Հելթ Կ.Ա.» ընկերությունը «Վազա-Ֆարմ» ՍՊԸ-ին օտարել է ապրանքներ, որոնց նկատմամբ սեփականության իրավունքը փոխանցվել է «Վազա-Ֆարմ» ՍՊԸ-ին ՀՀ տարածքում՝ համաձայն ընկերությունների միջև կնքված առուվաճառքի պայմանագրի:

«Շահութահարկի մասին» ՀՀ օրենքի 53-րդ հոդվածի 3-րդ մասի ե) կետին, 57-րդ հոդվածի առաջին մասին և «Ոչ ռեզիդենտների շահութահարկի հաշվարկման և վճարման մասին» հրահանգի 2.3.5-րդ կետին համապատասխան ոչ ռեզիդենտի կողմից ՀՀ տարածքում գտնվող գույքի և այլ ակտիվների օտարումից ստացված գույքի արժեքի և այլ ակտիվների հավելածը համարվում է հայաստանյան աղբյուրներից ստացված եկամուտ և

ենթակա է հարկման 10% դրույքաչափով: «Վազա-Ֆարմ» ՍՊԸ-ի կողմից ոչ ռեզիդենտ «Նովարտիս Քոնսյումեր Հեյթ Ս.Ա.» ընկերությունը 2010-2013 թ.թ.-ին վճարված եկամուտներից, համաձայն «Շահութահարկի մասին» ՀՀ օրենքի 64-րդ հոդվածի, պետք է պահվեր շահութահարկ և նույն օրենքի 66-րդ հոդվածով սահմանված կարգով փոխանցվեր բյուջե, ինչը, սակայն, չի կատարվել: Արդյունքում, ղեկավարվելով «Հարկերի մասին» ՀՀ օրենքի 23-րդ և 24-րդ հոդվածների դրույթներով ոչ ռեզիդենտի շահութահարկի գծով լրացուցիչ գանձման է առաջադրվել ընդամենը 155.846.528 դրամ:

Ակտի 25-րդ կետով արձանագրված խախտման վերաբերյալ հարկ է նշել հետևյալը:

Ոչ ռեզիդենտ «Նովարտիս Քոնսյումեր Հեյթ Ս.Ա.» ընկերության (Վաճառող) և «Վազա-Ֆարմ» ՍՊԸ-ի (Գնորդ) միջև 01.01.2009 թ-ին կնքված առուվաճառքի թիվ RCR 17-09 պայմանագրի (այսուհետ՝ Պայմանագիր) համաձայն վերջինիս կողմից ձեռք են բերվել ապրանքներ (դեղորայք), որոնց նկատմամբ սեփականության իրավունքը, ըստ Ակտի, «Վազա-Ֆարմ» ՍՊԸ-ին է փոխանցվել ՀՀ տարածքում:

Հանձնաժողովը, ուսումնասիրելով Պայմանագիրը եկավ եզրակացության, որ «Նովարտիս Քոնսյումեր Հեյթ Ս.Ա.» ընկերությունից ձեռք բերված ապրանքների սեփականության իրավունքը «Վազա-Ֆարմ» ՍՊԸ-ին է փոխանցվել է ոչ թե ՀՀ տարածքում, այլ՝ ՀՀ տարածքից դուրս: Մասնավորապես, Պայմանագրի «Ապրանքների մատակարարման պայմանները» բաժնի 3.1 կետով սահմանված է, որ «Նովարտիս Քոնսյումեր Հեյթ Ս.Ա.» ընկերությունն ապրանքները մատակարարում (տրամադրում) է գնորդին Շվեյցարիայում, Ինկոտերմսի պայմաններին համապատասխան:

Իր հերթին, Պայմանագրի 3.2 կետի համաձայն՝ ապրանքների սեփականության իրավունքի, ինչպես նաև ապրանքների կորստի և վնասման բոլոր ռիսկերի փոխանցումը Վաճառողից Գնորդին (տվյալ դեպքում «Վազա-Ֆարմ» ՍՊԸ-ին) տեղի է ունենում ապրանքների մատակարարման վայրում, համաձայն Պայմանագրի 3.1 կետի:

Ելնելով վերոգրյալից՝ Հանձնաժողովը եզրակացնում է, որ «Նովարտիս Քոնսյումեր Հեյթ Ս.Ա.» ընկերության կողմից «Վազա-Ֆարմ» ՍՊԸ-ին օտարված ապրանքների սեփականության իրավունքը «Վազա-Ֆարմ» ՍՊԸ-ին է փոխանցվել ոչ թե ՀՀ տարածքում, այլ ՀՀ տարածքից դուրս՝ Շվեյցարիայում: Հետևապես, Ակտում հիշատակված «Շահութահարկի մասին» ՀՀ օրենքի 53-րդ հոդվածի 3-րդ մասի ե) կետով, 57-րդ հոդվածի 1-ին մասով և «Ոչ ռեզիդենտների շահութահարկի հաշվարկման և վճարման մասին» հրահանգի 2.3.5-րդ կետով նախատեսված դրույթները, տվյալ դեպքում կիրառելի չեն:

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՝

«Վազա-Ֆարմ» ՍՊԸ 26.12.2014 թ-ի դիմում-գանգատը բավարարել մասնակի՝ չեղյալ համարելով ՀՀ ՖՆ Խոշոր հարկ վճարողների ՀՏ 25.12.2014 թ-ի թիվ 5010748 ակտի 25-րդ կետը: Ակտի մնացած կետերը թողնել անփոփոխ

Սույն որոշմանը չհամաձայնվելու դեպքում այն ուժի մեջ մտնելու օրվանից երկու ամսվա ընթացքում կարող է բողոքարկվել ՀՀ վարչական դատարան:

Հանձնաժողովի նախագահ՝



Վ.ՄԻՐՈՒՄՅԱՆ