

« Կառավարությանն առընթեր պետական եկամուտների կոմիտե

Հարկային մարմնի գանգատարկման հանձնաժողով

Ո Ր Ո Շ ՈՒ Մ 3/9

15 հունվարի 2013թ.

« ԿԱ ՊԵԿ հարկային մարմնի գանգատարկման հանձնաժողովի 25.12.2012թ-ի նիստում քննության է առնվել «ԷՄՄԵԼ ՍՔԱՅ» ՍՊԸ 12.12.2012թ. բողոքը « ԿԱ ՊԵԿ էրեբունու <Տ ոչ իրավաչափ անգործության դեմ: Արդյունքում ընդունվել է որոշման նախագիծ, որի համաձայն «ԷՄՄԵԼ ՍՔԱՅ» ՍՊԸ 12.12.2012թ. բողոքը մերժվել է: Մասնավորապես.

«ԷՄՄԵԼ ՍՔԱՅ» ՍՊԸ բողոքում մասնավորապես նշված է.

«ԷՄՄԵԼ ՍՔԱՅ» ՍՊԸ-ն (այսուհետ նաև ընկերություն) հաշվառված է էրեբունու <Տ-ում և հանդիսանում է ԱԱՀ վճարող: Ընկերությունը սահմանված ժամկետում հարկային տեսչություն է ներկայացրել 2012թ. ԱԱՀ-ի հաշվարկը, որտեղ թյուրիմացաբար չի ներառվել 3-րդ եռամսյակում անշարժ գույքի օտարման գործարքից առաջացող իրացման շրջանառությունը:

Հայտնաբերելով սխալը, ընկերությունը 2012թ. 3-րդ եռամսյակի ԱԱՀ-ի ճշգրտված հաշվարկ է ներկայացրել հարկային տեսչությանը 2012թ. նոյեմբերի 8-ին, որը վերադարձվել է՝ ընկերության ԱԱՀ վճարողի հաշվառման համարը լրացված չլինելու, հաշվարկին կից գրությունը ստորագրված և կնքված չլինելու, ինչպես նաև տեղեկանքը ոչ սահմանված ձևաթղթով ներկայացված լինելու պատճառաբանությամբ:

Վերադարձման մասին հարկային տեսչության գրությունն ընկերությունը ստացել է նոյեմբերի 14-ին, որից հետո հաջորդ օրը՝ նոյեմբերի 15-ին փոստային առաքմամբ ներկայացվել է պատշաճ լրացված ճշգրտված հաշվարկն ու տեղեկանքը:

ԱԱՀ-ի ճշգրտված հաշվարկը հարկային տեսչության կողմից ընդունված կամ վերադարձված լինելու մասին տեղեկություններ չունենալու պայմաններում 2012թ. դեկտեմբերի 7-ին դիմել են էրեբունու <Տ՝ ճշգրտված հաշվարկն ընդունված լինելու փաստը հավաստելու կամ չընդունելու պատճառները հայտնելու համար:

էրեբունու <Տ պետի 10.12.2012թ. թիվ 7620 գրությամբ ստացել են պատասխան այն մասին, որ էրեբունու <Տ կողմից համապատասխան գրությամբ «ԷՄՄԵԼ ՍՔԱՅ» ՍՊԸ-ի պաշտոնատար անձանց է վերադարձվել 15.12.2012թ. փոստային ծառայության միջոցով էրեբունու <Տ ներկայացված 2012թ. 3-րդ եռամսյակի ճշգրտված հաշվարկ-հաշվետվությունները, քանի որ 2012թ. նոյեմբերի 14-ին « ԿԱ ՊԵԿ նախագահի կողմից հրապարակվել է բյուջեի հետ փոխհարաբերությունների ստուգում իրականացնելու վերաբերյալ հանձնարարագիր, իսկ «Հարկերի մասին» « օրենքի 25 հոդվածի համաձայն, հարկային մարմինների կողմից հարկ վճարողների մոտ իրականացվող ստուգումների ընթացքում ստուգվող կամ ստուգված ժամանակաշրջաններին վերաբերող հարկային հաշվարկների ճշտում չի իրականացվում:

Գտնում են, որ 2012թ. 3-րդ եռամսյակի ճշգրտված հաշվարկը չընդունելու հարկային տեսչության պատճառաբանությունը հիմնավորված չէ, հաշվարկը չընդունելով հարկային տեսչությունը սխալ է կիրառել օրենքը՝ հետևյալ պատճառաբանությամբ.

«Հարկերի մասին» « օրենքի 25-րդ հոդվածի 2-րդ մասով սահմանված է. «Հարկային մարմինների կողմից հարկ վճարողների (հարկային գործակալների) մոտ իրականացվող ստուգումների ընթացքում կամ ստուգումների ավարտից հետո հարկ վճարողների (հարկային գործակալների) կողմից հարկային մարմիններ ներկայացված ստուգվող կամ արդեն ստուգված ժամանակաշրջաններին վերաբերող հարկային հաշվարկների ճշտում չի իրականացվում: Առանձին հարկատեսակների կամ դրանց փոխարինող վճարների մասին օրենքներում (բացառությամբ «Հաստատագրված վճարների մասին» « օրենքով) հարկային հաշվարկների ճշտման մասին ուղղակի նշում կատարված չլինելու դեպքում հարկ վճարողը կարող է ներկայացնել ճշտված (ճշգրտված) հարկային հաշվարկներ (հայտարարագրեր)՝

հաշվի առնելով հաշվարկների (հայտարարագրերի) ներկայացման համար սույն հոդվածի և սույն օրենքի 30.1-րդ հոդվածի սահմանափակումները>:

Իսկ <Ավելացված արժեքի հարկի մասին> ՀՀ օրենքի 33-րդ հոդվածի 2-րդ մասով սահմանված է. <ԱԱՀ վճարողների կողմից ԱԱՀ-ի գծով սխալների ինքնուրույն հայտնաբերման դեպքում սահմանված կարգով դրանց ճշգրտման արդյունքներով կարող են ներկայացվել ճշգրտված հաշվարկներ և (կամ) սույն օրենքի 20 հոդվածով սահմանված տեղեկությունների ճշգրտումներ (ճշգրտված տեղեկություններ), բացառությամբ սույն օրենքի 29 հոդվածով սահմանված դեպքերի, ինչպես նաև այն դեպքերի, երբ ճշգրտված հաշվարկները և (կամ) տեղեկությունները վերաբերում են հարկային մարմինների կողմից ստուգվող կամ արդեն իսկ ստուգված հաշվետու ժամանակաշրջաններին>:

Նշված հոդվածներով սահմանված՝ ԱԱՀ-ի ճշգրտված հաշվարկ ներկայացնելու հարկ վճարողի իրավունքի սահմանափակումներից հարկային տեսչությունը կիրառելի է համարել ընկերությունում ստուգում իրականացվելու և 2012թ. 3-րդ եռամսյակը ստուգվող հաշվետու ժամանակաշրջան հանդիսանալու հիմքերը: Այս հիմքով ճշգրտված հաշվարկը չընդունելու իրավաչափության հարցի համար հատկապես կարևոր է պարզել, թե արդյոք 2012թ, նոյեմբերի 15-ին ընկերության մոտ ստուգում սկսված է եղել, թե՛ ոչ, ճշգրտված հաշվարկը ներկայացվել է արդյոք <հարկային մարմնի կողմից իրականացվող ստուգման ընթացքում>:

Նախ նշեմ, որ էրեբունու հարկային տեսչության պետի 10.12.2012թ. թիվ 7620 գրությամբ հիշատակվող ստուգման հանձնարարագիր ընկերությունը չի ստացել, ուստի գրությամբ նշված հանձնարարագրի կամ դրանով որոշված ստուգվող ժամանակաշրջանի վերաբերյալ որևէ դիրքորոշում հայտնել չեմ կարող:

Նշեմ նաև, որ ճշգրտված հաշվարկ ներկայացնելու շարժառիթը ստուգման հանձնարարագիր ստորագրելը լինել չէր կարող թեկուզև այն պատճառով, որ ընկերությունը հանձնարարագրի մասին չի տեղեկացվել: Բացի այդ, առաջին անգամ ճշգրտված հաշվարկը ներկայացվել է նոյեմբերի 8-ին, երբ ստուգման հանձնարարագիր չի եղել:

Ստուգման, որպես վարչական վարույթի հարուցման և իրականացման տվյալ հարաբերությունների նկատմամբ կիրառելի են <Հայաստանի Հանրապետությունում ստուգումների կազմակերպման և անցկացման մասին> ՀՀ օրենքի 3-րդ և 4-րդ հոդվածները:

Նշված օրենքի 3-րդ հոդվածի 2-րդ մասով սահմանված է. <Ատուգումն սկսելուց առաջ համապարասխան պետական մարմնի ղեկավարը (փոխարինող պաշտոնավար անձը) ստուգում իրականացնելու մասին հրապարակում է հրաման կամ հանձնարարագիր, որտեղ նշվում են...>: Նույն հոդվածի 3-րդ մասի համաձայն. <Հրամանի կամ հանձնարարագրի երկու օրինակը, ստուգումն սկսելուց առնվազն երեթ աշխատանքային օր առաջ, տրվում է տեղեկատվարող սուբյեկտի ղեկավարին կամ նրան փոխարինող պաշտոնավար անձին...>:

Իսկ օրենքի 4-րդ հոդվածի 1-ին մասի համաձայն. <Տեղեկատվարող սուբյեկտի մոտ մեկ ստուգման ժամկետը կարող է սահմանվել ոչ ավելի, քան 15 անընդմեջ աշխատանքային օր՝ յուրաքանչյուր փարվա համար, ընդ որում, ստուգման առաջին օր է համարվում ստուգումը փաստացի սկսելու օրը: Ստուգումը փաստացի սկսելու օր է համարվում ստուգվող օբյեկտում պահվող ստուգման մատյանում համապարասխան գրառում կատարելու օրը>:

Նշված իրավական հիմքերով հաստատվում է, որ ստուգման հանձնարարագրի հրապարակումը՝ ստորագրումը, լինում է ստուգումն սկսելուց առաջ, ընդ որում՝ ստուգումը կարող է սկսվել ոչ շուտ, քան հանձնարարագիրը ներկայացնելուց երեք օր հետո: Հանձնարարագրի հրապարակմամբ ստուգումը դեռևս ընթացքի մեջ չէ, այն պետք է նախ ներկայացվի սուբյեկտին, որից երեք օր հետո նոր կարող է այն սկսվել: Ստուգումը սկսված, այսինքն՝ ընթացքի մեջ է համարվում փաստացի սկսելու օրվանից: Եթե համարվեր, որ ստուգումն սկսվել է նոյեմբերի 14-ից կամ 15-ից, ապա նույն տրամաբանությամբ պետք է ամրագրել նաև, որ լրացել է ստուգման ժամկետը, իսկ այդպիսի մեկնաբանությունն անընդունելի է, քանի որ ստուգումն իրականում չի սկսվել:

Քննարկվող դեպքում 14.11.2012թ. հրապարակված հանձնարարագրով հաջորդ օրը՝ նոյեմբերի 15-ին ստուգումը սկսված համարվել չի կարող, ճշգրտված հաշվարկ ներկայացնելու

իրավունքի սահմանափակման հիմքը՝ «Հարկային մարմնի կողմից իրականացվող ստուգման ընթացքում» ներկայացված լինելու հանգամանքը բացակայում է: Հետևաբար, «Հարկերի մասին» ՀՀ օրենքի 25-րդ հոդվածը հարկային տեսչության կողմից սխալ է կիրառվել:

Ելնելով վերոգրյալից և ղեկավարվելով «Վարչարարության հիմունքների և վարչական վարույթի մասին» ՀՀ օրենքի 69-72-րդ հոդվածներով, Ընկերությունը խնդրում է 15.11.2012թ. ներկայացված 2012թ. 3-րդ եռամսյակի ԱԱՀ-ի ճշգրտված հաշվարկը չընդունելու էրեբունու ՀՏ անգործությունը ճանաչել ոչ իրավաչափ և ճշգրտված հաշվարկը համարել ընդունված 15.11.2012թ.:

ՀՀ ԿԱ ՊԵԿ հարկային մարմնի գանգատարկման հանձնաժողովը (այսուհետ նաև Հանձնաժողով), հաշվի առնելով ընկերության ներկայացուցչի և ստուգումն իրականացրած պաշտոնատար անձանց ներկայացված փաստարկները, ուսումնասիրելով սույն գործին առնչվող նյութերն ու ապացույցները եկավ եզրակացության, որ բոլորը հիմնավոր չէ հետևյալ պատճառաբանությամբ:

Հաշվետվությունների առձեռն ներկայացման դեպքում հարկային տեսչությունները ղեկավարվում են ՀՀ ԿԱ ՊԵԿ նախագահի 2009 թվականի մայիսի 29-ի թիվ 1201-Ա հրամանի պահանջներով: Ընկերության կողմից 08.11.2012թ. ներկայացված 2012թ. 3-րդ եռամսյակի հաշվարկ հաշվետվությունները չեն բավարարել վերը նշված հրամանի պահանջներին: Մասնավորապես.

Լրացված չեն եղել մի շարք պարտադիր վավերապայմաններ, հաշվարկը լրացվել է ջնջումներով, այն է՝ սկզբնական տարբերակում ԱԱՀ-ի հաշվարկը ներկայացվել է որպես հաշվետու ժամանակաշրջանի հաշվարկ, այնուհետ ջնջումով նշումը տեղափոխվել է ճշգրտման ժամանակաշրջանի սյունակ: Հաշվարկը ներկայացվել է ոչ թե հարկ վճարողի պաշտոնատար անձանց կողմից, այլ ոմն մեկի, որը ներկայացել է որպես ընկերության վարորդ, որի մասին որպես վարձու աշխատողի տվյալներ, ՀՏ-ում առկա չեն:

Դուրս գրված և մատակարարներից ստացված տեղեկանքը լրացված է եղել ոչ սահմանված ձևաթղթի վրա, որը փոփոխության է ենթարկվել մոտ 1.5 տարի առաջ ՀՀ կառավարության 20.07.2011թ թիվ 937-Ն որոշմամբ: Բացի այդ, այն ներկայացվել է օրենսդրությամբ սահմանված ժամկետը լրանալուց հետո, որը համաձայն վերը նշված ընթացակարգի, կարող էր ընդունվել իրավաբանական և հարկադիր գանձումների բաժնի գիտությամբ:

Ինչ վերաբերում է ճշգրտված հաշվարկի կից գրությանը, ապա այն ոչ ստորագրված է, ոչ կնքված:

Հարկ է նշել նաև, որ Ընկերության լիազոր անձի կողմից դիմում բողոքին կից ներկայացված 08.11.2012թ. ճշգրտված հաշվարկի և տեղեկանքի լուսապատճեններում ձեռքով ավելացվել է ԱԱՀ վճարողի հաշվառման համարը, ընդ որում՝ այն կատարվել է ՀՀ կառավարության 04.08.2011թ թիվ 1104-Ն որոշմամբ սահմանված կարգի խախտմամբ: Այսինքն, առկա են եղել բոլոր հիմքերը վերը նշված հաշվարկ-հաշվետվություններն առձեռն չընդունելու համար: Սակայն, էրեբունու ՀՏ կողմից դրանք ընդունվել են և համապատասխան գրությամբ և հիմավորմամբ հետ ուղարկել ընկերության իրավաբանական հասցեով: Որից հետո նոյեմբերի 15-ին փոստային առաքմամբ ներկայացվել է ԱԱՀ-ի հաշվարկն ու տեղեկանքը:

Քննարկվող դեպքում հարկ է նշել, որ քրեական գործի շրջանակներում քննիչի կողմից 14.11.2012թ-ին կայացվել է որոշում՝ բյուջեի հետ փոխհարաբերությունների ճշտության ստուգում նշանակելու մասին: Արդյունքում հրապարակվել է համապատասխան հանձնարարագիր, ընկերությունում բյուջեի հետ փոխհարաբերությունների ճշտության ստուգում կատարելու մասին:

Հարկ է նշել նաև այն հանգամանքը, որ 2-րդ անգամ ևս «Դուրս գրված և մատակարարներից ստացված տեղեկանքը» լրացված է եղել ոչ սահմանված ձևաթղթի վրա, իսկ հաշվետվությունների վրա դրված ստորագրություններն ամենևին չեն համապատասխանում նախկինում ներկայացված ստորագրություններին, այդ թվում՝

03.08.2012թ-ին կատարված տնօրենի փոփոխությունից հետո 08.11.2012թ-ին հանձնված հաշվետվությունների, ինչպես նաև ներկայացված լիազորագրի վրա դրված ընկերության տնօրեն Ս.Ներսեսյանի ստորագրությամբ:

<Հարկերի մասին> ՀՀ օրենքի հավելված 3-ով սահմանված ՀՀ հարկային օրենսդրությամբ նախատեսված հաշվետվությունները, հաշվարկները, այլ փաստաթղթերը և տեղեկությունները հարկային մարմին փոստի միջոցով ներկայացնելու> կարգի 7-րդ կետի 4-րդ ենթակետի համաձայն, փոստի միջոցով ներկայացված հաշվետվությունների՝ հարկային տեսչության կողմից ընդունման ժամանակ պարտադիր ստուգվում են օրենսդրությամբ սահմանված կարգով հաշվետվություններում պարտադիր լրացման ենթակա հարկ վճարողի և (կամ) գլխավոր հաշվապահի ստորագրությունը և (կամ) կնիքը:

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, Հանձնաժողովի որոշման նախագիծը ուղարկվել է վերադաս հարկային ու մաքսային մարմինների գանգատարկման խորհուրդ (այսուհետ՝ Գանգատարկման խորհուրդ): Որոշման նախագծի վերաբերյալ Գանգատարկման խորհուրդը տվել է հետևյալ եզրակացությունը.

<ԷՄՄԵԼ ՍՔԱՅ> ՍՊԸ-ի կողմից ՀՀ ԿԱ ՊԵԿ Էրեբունու ՀՏ-ի ոչ իրավաչափ անգործության դեմ ներկայացված գանգատը համարել հիմնավոր, իսկ դրա վերաբերյալ հարկային մարմնի գանգատարկման հանձնաժողովի կողմից գանգատարկման խորհուրդ ներկայացված որոշման նախագիծը՝ ոչ հիմնավոր՝ հաշվի առնելով այն հանգամանքը, որ՝

ա) <Հարկերի մասին> Հայաստանի Հանրապետության օրենքի 25-րդ հոդվածի 2-րդ պարբերությամբ և <Ավելացված արժեքի հարկի մասին> Հայաստանի Հանրապետության օրենքի 33-րդ հոդվածի 2-րդ պարբերությամբ սահմանված՝ ճշտված հաշվարկներ ներկայացնելու սահմանափակումը վերաբերում է միայն հարկային մարմինների կողմից ստուգվող կամ արդեն իսկ ստուգված հաշվետու ժամանակաշրջաններին,

բ) <Հայաստանի Հանրապետությունում ստուգումների կազմակերպման և անցկացման մասին> Հայաստանի Հանրապետության օրենքի 3-րդ հոդվածի 3-րդ մասի համաձայն, ստուգում իրականացնելու մասին հրամանի կամ հանձնարարագրի երկու օրինակը, բացառությամբ նույն մասով նախատեսված դեպքերի, ստուգումն սկսելուց առնվազն 3 աշխատանքային օր առաջ, պատշաճ ձևով (առձեռն կամ փոստով) ներկայացվում է տնտեսավարող սուբյեկտի ղեկավարին կամ նրան փոխարինող պաշտոնատար անձին,

գ) ընկերության կողմից ավելացված արժեքի հարկի ճշտված հաշվարկը տարածքային հարկային մարմին ներկայացնելու պահին ստուգման հանձնարարագիրը ընկերության տնօրենին կամ նրան փոխարինող պաշտոնատար անձին ներկայացված չի եղել, ինչը նշանակում է, որ ընկերության մոտ հանձնարարագրով նշանակված ստուգումը փաստացի սկսված չի եղել:

Հանձնաժողովը, վերանայելով սույն գործին առնչվող նյութերն ու ապացույցները, ինչպես նաև հաշվի առնելով Գանգատարկման խորհրդի եզրակացությունը գտնում է, որ <ԷՄՄԵԼ ՍՔԱՅ> ՍՊԸ բողոքը ենթակա է բավարարման:

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

### Ո Ր Ո Շ Ո Ւ Մ Է՝

<ԷՄՄԵԼ ՍՔԱՅ> ՍՊԸ կողմից ՀՀ ԿԱ ՊԵԿ Էրեբունու ՀՏ 15.11.2012թ-ին ներկայացված 2012թ. 3-րդ եռամսյակի ԱԱՀ-ի ճշգրտված հաշվարկը համարել ընդունված 15.11.2012թ-ից:



Տ.ԲԱՐՍԵՂՅԱՆ