

ՀՀ կառավարությանն առընթեր պետական եկամուտների կոմիտե

Հարկային մարմնի գանգատարկման հանձնաժողով

Ո Ր Ո Շ ՈՒ Մ 8/1

14 փետրվարի 2013թ.

Քննարկման ընթացքում նշվեց, որ ՀՀ ԿԱ ՊԵԿ հարկային մարմնի գանգատարկման հանձնաժողովի 25.01.2013թ-ի նիստում քննության է առնվել «Կամրջային երկաթբետոնե կոնստրուկցիաների գործարան» ՓԲԸ 17.01.2013թ-ի թիվ 09 առարկությունները ՀՀ ԿԱ ՊԵԿ Մաշտոցի ՀՏ 10.01.2013թ. թիվ 1008091 ստուգման ակտի դեմ: Արդյունքում ընդունվել է որոշման նախագիծ, որի համաձայն վերոգրյալ ստուգման ակտը թողնվել է անփոփոխ: Մասնավորապես.

համաձայն ՀՀ ԿԱ ՊԵԿ նախագահի 15.10.2012թ. թիվ 1008091 հանձնարարագրի ՀՀ օրենսդրությամբ հարկային մարմնին վերապահված իրավասության սահմաններում «Կամրջային երկաթբետոնե կոնստրուկցիաների գործարան» ՓԲԸ-ում (այսուհետ նաև ընկերություն) կատարվել է բյուջեի հետ փոխհարաբերությունների ճշտության ստուգում: Արդյունքում 10.01.2013թ-ին կազմվել է թիվ 1008091 ստուգման ակտը (այսուհետ նաև ստուգման ակտ), որով լրացուցիչ գանձման է առաջարկվել ընդամենը 7.351.327 դրամ:

«Կամրջային երկաթբետոնե կոնստրուկցիաների գործարան» ՓԲԸ առարկություններում մասնավորապես նշված է.

Ստուգման արդյունքում արձանագրվել է «Շահութահարկի մասին» ՀՀ օրենքի 10-րդ հոդվածի խախտում՝ հաշվարկվել է 2.520.000 դրամով համախառն եկամտից ավել հաշվարկված նվազեցում: Սակայն, ըստ ստուգող մարմիններին ներկայացված ընկերության կատարված նվազեցումների տվյալների՝ որևէ տեսակի խախտում չի հայտնաբերվել և այդ հարցն անգամ անհրաժեշտ մանրամասնությամբ չի քննարկվել: Ենթադրվում է, որ ՀՀ ԿԱ ՊԵԿ-ը համադրելով հարկային տեսչությանը հայտնի տվյալները հայտնաբերել է անճշտություն, բայց միայն սինթետիկ տվյալների համադրումը ստուգումներ անցկացնելու կոպիտ մասնագիտական խախտում է, քանի որ կան ծախսեր, որոնք հարկային տեսչությունում առկա տվյալներում չի երևում, ինչպիսին օրինակ հանդիսանում են գործողման ծախսերը, բանկային ծառայությունների ծախսերը, բարեգործական ծախսերը և այլն: Հետևաբար, հաշվարկված տուգանքն անհիմն է:

Ստուգման արդյունքում արձանագրվել է «ԱԱՀ-ի մասին» ՀՀ օրենքի 26-րդ հոդվածի 2-րդ կետի խախտում: Տեղեկացնում ենք, որ խախտում առկա չէ: Համաձայն «ԱԱՀ-ի մասին» ՀՀ օրենքի 27-րդ հոդվածի՝ «Եթե սույն օրենքի համաձայն ԱԱՀ վճարող անձինք միաժամանակ իրականացնում են ԱԱՀ-ով հարկվող և ԱԱՀ-ով չհարկվող գործարքներ (ներառյալ՝ ԱԱՀ-ից ազատված, հարկման օբյեկտ չհամարվող, հաստատագրված վճարներով, պարզեցված հարկով հարկվող գործարքներ, ինչպես նաև այնպիսի գործարքներ, որոնց վրա չի տարածվում սույն օրենքի գործողությունը), ապա նրանք կարող են հաշվանցել (պակասեցնել պետական բյուջե վճարման ենթակա ԱԱՀ-ի գումարից) միայն հարկվող գործարքների (գործառնությունների) իրականացման համար ձեռք բերված ապրանքներին և ծառայություններին վերաբերող (այդ թվում՝ մաքսային մարմինների կողմից գանձված) ԱԱՀ-ի գումարները: Այդ նպատակով ԱԱՀ վճարողները պարտավոր են վարել հարկվող և ԱԱՀ-ից ազատված (ինչպես նաև հարկման օբյեկտ չհանդիսացող) գործառնությունների, ինչպես նաև դրանց իրականացման համար ձեռք բերվող ապրանքների ու ծառայությունների առանձնացված հաշվառում: Եթե նման առանձնացված հաշվառման իրականացումն անհնար է, ապա յուրաքանչյուր հաշվետու ժամանակաշրջանում հաշվանցման (պակասեցման) ենթակա ԱԱՀ-ի գումարը հաշվարկվում է՝ ելնելով նույն հաշվետու ժամանակաշրջանում իրականացված բոլոր գործարքների (գործառնությունների) ընդհանուր շրջանառության մեջ (առանց ԱԱՀ-ով հարկվող գործարքների համար հաշվարկված ԱԱՀ-ի գումարների) հարկվող գործարքների (գործառնությունների, այդ թվում՝ գրոյական դրույքաչափով հարկվող) շրջանառության (առանց ԱԱՀ-ով հարկվող գործարքների համար հաշվարկված ԱԱՀ-ի գումարների) տեսակարար կշռից: Ստուգվող ընկերությունում առանձնավցած հաշվառման վարումը անհնար է: Դա է վկայում ՀՀ ԿԱ ՊԵԿ նախագահի 27.07.2012թ. թիվ 1211130 հանձնարարագրով կատարված ուսումնասիրությունը: Տեղեկացնում ենք նաև, որ

կազմակերպությունը 20 դեկտեմբերի 2012թ-ին հարցում է ուղարկել անկախ փորձագիտական <Գառանտ առողիտ> ՍՊԸ, որի համար 24 դեկտեմբերի 2012թ-ին ստացել է մասնագիտական կարծիք առ այն, որ <ԱԱՀ-ի մասին> ՀՀ օրենքի 26-րդ հոդվածի 2-րդ կետի խախտում <Կամրջային երկաթբետոնե կոնստրուկցիաների գործարան> ՓԲԸ-ի կողմից չի կատարվել:

Ստուգման արդյունքում արձանագրվել է <ԱԱՀ-ի մասին> ՀՀ օրենքի 20-րդ հոդվածի խախտում: Սակայն հարկ է նշել, որ 2010թ.-ի հուլիս ամսին հաշվետվությունն ուղարկվել է թղթային տարբերակով, սակայն հարկային տեսչությունն այն չի ընդունել:

Տեղեկացնում ենք նաև, 09 նոյեմբերի 2012թ. ՀՀ ԿԱ ՊԵԿ նախագահի թիվ 2171-Ա հրամանով ստուգման աշխատանքներին են ներգրավվել ՀՀ ԿԱ ՊԵԿ ստուգումների կազմակերպման և դիտարկման վարչության ստուգումների դիտարկման բաժնի գլխավոր հարկային տեսուչներ Սամվել Եղիկյանը և Աղասի Ասատրյանը: Սակայն, ըստ ՀՀ Սահմանադրության 5-րդ հոդվածի. <Պետական և տեղական ինքնակառավարման մարմիններն ու պաշտոնատար անձինք իրավասու են կատարելու միայն այնպիսի գործողություններ, որոնց համար լիազորված են Սահմանադրությամբ կամ օրենքներով>: ՀՀ-ում ստուգումների կազմակերպման և անցկացման մասին> ՀՀ օրենքի 3-րդ հոդվածի 2-րդ մասի համաձայն. <Ստուգումն սկսելուց առաջ համապատասխան պետական մարմնի ղեկավարը (փոխարինող պաշտոնատար անձը) ստուգում իրականացնելու մասին հրապարակում է հրաման կամ հանձնարարագիր, ... : Հրամանում կամ հանձնարարագրում չնշված պաշտոնատար անձինք չեն կարող մասնակցել ստուգմանը...>: Հետևաբար առաջնային հրամանում կամ հանձնարարագրում չնշված պաշտոնատար անձինք չէին կարող մասնակցել ստուգմանը: Ավելին, նույն օրենքի 8-րդ հոդվածի 1-ին մասի դ) կետը ստուգողներին պարտավորեցնում է չխոչընդոտել տնտեսավարող սուբյեկտի բնականոն աշխատանքին: Իսկ իրենց ծառայողական պարտականությունները կատարելու իրավունք չունեցող կողմնակի անձանց, մասնավորապես՝ գլխավոր հարկային տեսուչներ Ս.Եղիկյանի և Ա.Ասատրյանի ներկայությունը և տնտեսավարող սուբյեկտի ներքին գործունեությանն ու առևտրային գաղտնիքին ծանոթանալը, խոչընդոտում է տնտեսավարող սուբյեկտի բնականոն աշխատանքին, խախտում է տնտեսավարող սուբյեկտի օրենքներով և այլ իրավական ակտերով սահմանված իրավունքներն ու օրինական շահերը:

Բացի այդ, նշված օրենքի 11-րդ հոդվածի 1-ին կետի համաձայն. <Սույն օրենքի պահանջների խախտմամբ ստուգում իրականացնող անձինք պատասխանատվություն են կրում Հայաստանի Հանրապետության օրենսդրությամբ սահմանված կարգով>, իսկ տնտեսավարող սուբյեկտի բնականոն աշխատանքին խոչընդոտելու դեպքում կիրառելի է նույն օրենքի 12-րդ հոդվածի դրույթները:

Այսպիսով, ելնելով վերոգրյալից, պարզ է դառնում, որ ՀՀ ԿԱ ՊԵԿ-ի կողմից խախտվել է ՀՀ Սահմանադրությունը, ՀՀ-ում ստուգումների կազմակերպման և անցկացման մասին> ՀՀ օրենքը, և ուղղորդվելով ՀՀ <Վարչական դատավարություն> օրենսգրքի 23-րդ հոդվածի 3-րդ կետով սահմանված դրույթով, ՀՀ ԿԱ ՊԵԿ նախագահի 15.10.2012թ. թիվ 1008091 համաձայնագրով կատարված ստուգումն, ինչպես նաև ստուգման արդյունքում ձեռք բերված փաստերն անօրինական են:

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

Առարկություններում նշված այն պնդման վերաբերյալ, որ առաջնային հրամանում կամ հանձնարարագրում չնշված պաշտոնատար անձինք չէին կարող մասնակցել ստուգմանը, նշվեց հետևյալը:

Իրավական ակտերի մասին ՀՀ օրենքի 2-րդ հոդվածի 1-ին մասի համաձայն. < Իրավական ակտը Հայաստանի Հանրապետության ժողովրդի, Հայաստանի Հանրապետության պետական կամ տեղական ինքնակառավարման մարմինների, պետական կամ համայնքային հիմնարկների, ինչպես նաև իրավաբանական անձանց, դրանց առանձնացված ստորաբաժանումների կամ հիմնարկների՝ օրենքով նախատեսված դեպքերում և կարգով իրենց լիազորությունների շրջանակում ընդունած պաշտոնական գրավոր փաստաթուղթ է, որով սահմանվում են

պարտադիր ճանաչման, պահպանության, պաշտպանության, կատարման կամ կիրառման ենթակա իրավունքներ, պարտականություններ, պատասխանատվություններ, սահմանափակումներ կամ այլ կանոններ (այսուհետ՝ վարքագծի կանոններ):

Համաձայն նույն օրենքի 70-րդ հոդվածի 5-րդ մասի. «Իրավական այլ ակտերում փոփոխությունները կամ լրացումները կատարում են միայն իրավական ակտն ընդունած մարմինը կամ նրա իրավահաջորդը»: Իր հերթին, «Հարկային ծառայության մասին» ՀՀ օրենքի 11.1 հոդվածի 2-րդ մասի համաձայն, հարկային մարմնի ղեկավարը. «տտայիս է ստուգումների բնագավառը կարգավորող օրենսդրությամբ նախատեսված հանձնարարագրեր, հրամաններ», իսկ «ՀՀ-ում ստուգումների կազմակերպման և անցկացման մասին» ՀՀ օրենքի 3-րդ հոդվածի 2-րդ մասը սահմանում է, որ. «Ստուգումն սկսելուց առաջ համապատասխան պետական մարմնի ղեկավարը (փոխարինող պաշտոնատար անձը) ստուգում իրականացնելու մասին հրապարակում է հրաման կամ հանձնարարագիր...»:

Այսպիսով, քննարկվող դեպքում Հանձնաժողովը գտնում է, որ հանձնարարագիրը հանդիսանում է իրավական ակտ, որն էլ փոփոխելու իրավասությամբ օժտված է այն ընդունող մարմինը՝ ՀՀ ԿԱ ՊԵԿ նախագահը:

Ելնելով վերոգրյալից Հանձնաժողովը եկավ եզրակացության, որ ՀՀ ԿԱ ՊԵԿ նախագահի կողմից 15.10.2012թ-ի թիվ 1008091 հանձնարարագրում կատարված փոփոխությունն օրինական է և համապատասխանում է ՀՀ օրենսդրության պահանջներին:

Ստուգման ակտի 1-ին կետով մասնավորապես արձանագրվել է, որ ընկերության կողմից խախտվել է «Շահութահարկի մասին» ՀՀ օրենքի 10-րդ հոդվածի պահանջները, համաձայն որի հարկվող շահույթը որոշելիս համախառն եկամուտը նվազեցվում է դրա ստացման հետ կապված և դրա համար անհրաժեշտ ծախսերի չափով: Արդյունքում 2011թ-ի հարկվող շահույթը որոշելիս համախառն եկամտից նվազեցումներն ավել է հաշվարկվել 2.520.000 դրամով, միևնույն ժամանակ սույն ակտով նշված 2011թ-ի փետրվար ամսվա 2161856 դրամ չհաշվանցվող ԱԱՀ-ի գումարը պետք է նվազեցվեր համախառն եկամտից:

Վերը նշված 2011թ-ի հարկվող շահույթը որոշելիս համախառն եկամտից ավել նվազեցված 2.520.000 դրամի վերաբերյալ ստուգման իրականացրած պաշտոնատար անձինք նշեցին, որ ընկերության կողմից 2.520.000 դրամի կատարված ծախսերի վերաբերյալ որևէ փաստաթուղթ ստուգման ընթացքում չի ներկայացվել: Արդյունքում ղեկավարվելով «Շահութահարկի մասին» ՀՀ օրենքի 10-րդ հոդվածի պահանջներով ընկերության կողմից 2011թ-ի հարկվող շահույթը որոշելիս համախառն եկամտից կատարված 2.520.000 դրամի նվազեցումը ստուգման ակտով չի ընդունվել:

Ավելացված արժեքի հարկի գծով արձանագրված խախտումների վերաբերյալ:

Ստուգման ակտի 5-րդ կետով մասնավորապես արձանագրվել է, որ ընկերության կողմից խախտվել է «ԱԱՀ-ի մասին» ՀՀ օրենքի 26-րդ հոդվածի 2-րդ կետի պահանջները, համաձայն որի ԱԱՀ-ից ազատված գործարքների գծով մատակարարների հարկային հաշիվներում առանձնացված ԱԱՀ-ի գումարները հաշվանցման /պակասեցման/ ենթակա չեն և տվյալ հաշվետու ժամանակաշրջանում իրականացված ԱԱՀ-ից ազատված գործարքներին ուղղակիորեն վերաբերվող ձեռքբերումների մասով նախորդ հաշվետու ժամանակաշրջաններում հաշվանցված ԱԱՀ-ի գումարները ենթակա են վերաձևակերպման՝ դրանք պետք է միացվեն ապրանքների կամ ծառայությունների ձեռք բերման գնին կամ արտադրության և շրջանառության ծախսերին: Ընկերության կողմից խախտվելով վերոնշված հոդվածի պահանջները 2010թ. հոկտեմբեր ամսին իրականացնելով 11933000 դրամի ԱԱՀ-ից ազատված գործարք մատակարարների կողմից դուրս գրված հարկային հաշիվներում առանձնացված ԱԱՀ-ի հաշվանցման ենթակա գումարներից պակասեցրել է 1467500 դրամ, սակայն ազատված գործարքներին ուղղակիորեն վերաբերվող ԱԱՀ-ի գումարը կազմում է 1001680 դրամ: 2011թ-ի փետրվար ամսին ընկերությունն իրականացրել է 39170547 դրամի ազատված գործարք, որի մասով ԱԱՀ-ի հաշվանցման գումարից պակասեցրել է 338596 դրամ, սակայն ազատված գործարքի մասով մատակարարների կողմից դուրս գրված հարկային հաշիվներում առանձնացված ԱԱՀ-ի գումարը կազմում է 2500452 դրամ: Արդյունքում 2010թ-ի հոկտեմբեր ամսին ավել է հաշվարկվել ԱԱՀ 465820 դրամ, որը ենթակա է պակասեցման, իսկ 2011թ-ի փետրվար ամսվա ԱԱՀ-ն պակաս է հաշվարկվել 2161856 դրամով, որը ենթակա է գանձման:

Ընկերության կողմից խախտվել է նաև <ԱԱՀ-ի մասին> ՀՀ օրենքի 20-րդ հոդվածի պահանջը, համաձայն որի հաշվետու ժամանակաշրջանից հետո՝ մինչև դրան հաջորդող ամսվա 20-ը /ներառյալ/ ԱԱՀ վճարողները ՀՀ Կառավարության սահմանված կարգով ներկայացնում են տեղեկանք հաշվետու ժամանակաշրջանում իրենց ձեռք բերված ապրանքների և ստացված ծառայությունների դիմաց մատակարարների դուրս գրած հարկային հաշիվների վերաբերյալ: Ընկերությունը 2010թ-ի հուլիս ամսվա մատակարարների կողմից դուրս գրված և ՀՀ Կառավարության կողմից սահմանված չափը գերազանցող հարկային հաշիվների վերաբերյալ տեղեկանքը ներկայացրել է 02.09.2010թ-ին, իսկ հարկային հաշիվներում առանձնացված ԱԱՀ գումարները՝ 2249400 դրամ, հաշվանցել է հալիս ամսվա ԱԱՀ-ի հաշվարկով:

Վերագրյալ խախտումների համար կիրառվել են <ԱԱՀ-ի մասին> ՀՀ օրենքի 43-րդ, 43.1-րդ հոդվածների և <Հարկերի մասին> ՀՀ օրենքի 23-րդ, 25-րդ հոդվածների դրույթները, որի հետևանքով ԱԱՀ-ի գծով լրացուցիչ գանձման է առաջադրվել ընդամենը 7046535 դրամ և պակասեցման՝ 2715220 դրամ:

Ինչ վերաբերվում է առարկություններում նշված այն պնդմանը, որ ընկերությունում առանձնացված հաշվառման վարումն անհնար է, ապա ստուգումն իրականացրած անձինք նշեցին հետևյալը:

Ըկերությունը զբաղվել է պանելի արտադրությամբ, որի արտադրության համար օգտագործվող հիմնական տարրերի (ավազ, ցեմենտ, խիճ) գծով ընկերությունը սահմանված կարգով կարող էր վարել առանձնացված հաշվառում: Ինչ վերաբերվում է արտադրության համար ծախսվող ջրին և հոսանքին, որոնց տեսակարար կշիռը մոտավորապես կազմում է 5-10%, և որոնց գծով առանձնացված հաշվառման վարումն ըստ էության հնարավոր չէ, ապա համամասնության սկզբունքը կիրառելի էր միայն վերջիններիս նկատմամբ:

Առարկություններում նշված հաջորդ պնդման վերաբերյալ, որ ընկերությունը 2010թ-ի հուլիս ամսին հաշվետվությունն ուղարկել է թղթային տարբերակով, սակայն հարկային տեսչությունն այն չի ընդունել, նշվեց, որ տվյալ դեպքում հարկային տեսչությունը ղեկավարվել է <Հարկերի մասին> ՀՀ օրենքի 15.1 հոդվածի դրույթներով:

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 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:



S.ԲԱՐՍԵՂՅԱՆ