

« Կառավարությանն առընթեր պետական եկամուտների կոմիտե

Հարկային մարմնի գանգատարկման հանձնաժողով

Ո Ր Ո Շ ՈՒ Մ 6/4

4 փետրվարի 2013թ.

Քննարկման ընթացքում նշվեց, որ « ԿԱ ՊԵԿ հարկային մարմնի գանգատարկման հանձնաժողովի 15.01.2013թ-ի նիստում քննության է առնվել «Ստալկեր» ՍՊԸ 27.12.2012թ. դիմում-գանգատը « ԿԱ ՊԵԿ Կենտրոնի «Տ 12.12.2012թ. թիվ 1008043 ստուգման ակտի դեմ: Արդյունքում ընդունվել է որոշման նախագիծ, որի համաձայն վերոգրյալ ստուգման ակտի 5-րդ կետից նվազեցվել է ընդամենը 1.141.360 դրամ, այդ թվում՝ ԱԱՀ 514.560 դրամ, տոյժ 318.064 դրամ, տուգանք 308.736 դրամ: Մասնավորապես.

համաձայն « ԿԱ ՊԵԿ նախագահի 26.09.2012թ. թիվ 1008043 հանձնարարագրի «Ստալկեր» ՍՊԸ-ում (այսուհետ նաև ընկերություն) կատարվել է բյուջեի հետ փոխհարաբերությունների և հարկային մարմնի կողմից վերահսկվող « օրենսդրության առանձին պահանջների կատարման ճշտության ստուգում: Արդյունքում 12.12.2012թ-ին կազմվել է թիվ 1008043 ստուգման ակտը (այսուհետ նաև ստուգման ակտ), որով լրացուցիչ գանձման է առաջադրվել ընդամենը 7.707.577 դրամ:

«Ստալկեր» ՍՊԸ գանգատում մասնավորապես նշված է.

1. Ստուգման ակտի 1-ին կետի վերաբերյալ՝

1.1. Նշված կետի համաձայն՝ ստուգմամբ պարզվել է, որ ընկերությունը 2010թ. շահութահարկի հաշվարկով ցույց տրված ընդամենը համախառն եկամտից նվազեցվող ծախսերն ավել է ցույց տվել 4786888 դրամով: Այնուհետև նշվում է, որ դրանից 3111020 դրամն Անթալիա գործուղման ծախսերն են, որոնք կապ չունեն ընկերության ձեռնարկատիրական գործունեության հետ: Ակտում բացակայում է որևէ նշում, թե մնացած 1675868 դրամ գումարը որտեղից է վերցվել և ի՞նչ գումար է հանդիսանում: Այսինքն, ակտից պարզ չէ, թե ինչպես է հաշվարկվել 4786888 դրամ ավել ցույց տրված ծախսերը:

1.2. Բացի այդ, Անթալիա գործուղման ծախսերը, որոնք փակագծերում, առանց որևէ իրավական հիմքի, նշվել են որպես հանգստանալու ծախսեր, ընկերության կողմից կատարվել են « օրենսդրության պահանջների պահպանմամբ և ուղղակի կապ ունեն ընկերության ձեռնարկատիրական գործունեության հետ, քանի որ գործուղումը շուկայի հետազոտման և նոր կապերի հաստատման նպատակ է ունեցել: Ընդ որում, ստուգման ակտում նույնիսկ չի նշված, թե որ անձանց գործուղման ծախսերի մասին է խոսքը: Ավելին, ընկերությունում գործուղման հետ կապված տրվել է « Կառավարության 29.12.2005թ-ի 2335-Ն որոշման համաձայն գործուղման հրաման, որի հիման վրա տրվել է նաև գործուղման վկայական: Մինչդեռ ակտում նշվում է, որ ընկերությունը խախտել է կառավարության նշված որոշումը, սակայն թե ինչպես է խախտել, ակտում որևէ կերպ նշված չէ: Ստուգման ընթացքում մեր կողմից ներկայացվել է նշված հրամանը, որը նաև ներկայացնում ենք սույն դիմումին կից: Նման պայմաններում մեր կողմից Անթալիա գործուղման ծախսերը հիմնավորված են և ընկերությունը նշված ծախսերը ցույց է տվել « օրենսդրության պահանջների պահպանմամբ:

2. Ակտի 3-րդ կետի վերաբերյալ.

2.1. Ակտի 3-րդ կետում նշվել է, որ Անթալիա գործուղման ծախսերը փոխհատուցվել են ընկերության կողմից 3111020 դրամի չափով, որը կապ չունեն ընկերության ձեռնարկատիրական գործունեության հետ և կատարվել է « Կառավարության 29.12.2005թ. 2335-Ն որոշման խախտմամբ: Մինչդեռ, ինչպես արդեն նշվեց նախորդ կետում, Անթալիա գործուղման ծախսերը հիմնավորված են եղել, առկա է եղել գործուղման հրաման, վկայական, ներկայացվել են կոնկրետ ծախսերի չափը հիմնավորող փաստաթղթերը: Նման պայմաններում քնականաբար առկա չէ նաև ստուգման ակտի 3-րդ կետով նշված խախտումը:

2.2. Բացի այդ, նշված կետում նշվում է, որ 3111020 դրամը <Եկամտահարկի մասին> ՀՀ օրենքի 6-րդ հոդվածի <ը> կետի համաձայն համարվում է օգնության կարգով ստացված դրամական միջոց: Մինչդեռ չի ներկայացվել նշվածի որևէ հիմնավորում: Ընկերությունը օգնություն ցույց տալու նպատակ չի հետապնդել, այլ շուկայի հետազոտության նպատակով գործուղման է ուղարկել իր աշխատակիցներին:

2.3. Բացի այդ, առնվազն զարմանալի է, թե ինչպես կարող է նույն գումարը, որը ակտի նախագծի համաձայն ընկերության կողմից սխալ է դիտարկվել որպես գործուղման ծախս և հարկվում է շահութահարկով, հարկվել նաև եկամտահարկով գործուղման մեկնած անձանցից: Փաստացի նույն գումարը ենթարկվում է կրկնակի հարկման:

3. Ստուգման ակտի 5-րդ կետի վերաբերյալ.

3.1. Ստուգման ակտի 5-րդ կետի ա) ենթակետում նշվել է, որ ընկերությունը խախտել է <ԱԱՀ-ի մասին> ՀՀ օրենքի 9-րդ հոդվածի 4-րդ կետի պահանջները: Նախ նշենք, որ <ԱԱՀ-ի մասին> անվանումով Հայաստանում օրենք գոյություն չունի և խոսքը ամենայն հավանականությամբ <Ավելացված արժեքի հարկի մասին> ՀՀ օրենքի մասին է:

Ակտում նշվել են միայն նշած հոդվածի պահանջները, սակայն ստուգման ակտից պարզ չէ, թե կոնկրետ ի՞նչ կերպ է ընկերության կողմից խախտվել նշված հոդվածը: Մասնավորապես, ի՞նչ օտարերկրյա անձանց մասին է խոսքը, որոնց փոխարեն ԱԱՀ պակաս է հաշվարկվել: Ավելացված արժեքի հարկի մասով նույնպես մեր ընկերությունը ՀՀ օրենսդրությամբ սահմանված և կիրառելի բոլոր դեպքերում կատարել է իր հարկային պարտավորությունները և որևէ անձանց փոխարեն ավելացված արժեքի հարկը պակաս չի հաշվարկել կամ ցույց տվել:

3.2. Ինչ վերաբերում է բ) ենթակետում նշված խախտմանը, ապա այստեղ ևս խախտման որևէ հիմնավորում ստուգման ակտը չի պարունակում: Նշվել է, որ ընկերությունը խախտել է <ԱԱՀ-ի մասին> ՀՀ օրենքի 26.3 կետի պահանջները, այն է՝ ոչ առևտրային նպատակով ձեռք բերված ապրանքների գծով կատարել է հաշվանցում, որը հաշվանցման ենթակա չէր: Այնուհետև ակտում իրար հետևից շարվել են 20-ից ավել գումարի չափեր ամիսների նշումով, որից սակայն պարզ չէ, թե որտեղից են այդ գումարները վերցվել, ինչ ապրանքների մասին է խոսքը, ինչի հիման վրա է եզրակացվել, որ նշված ապրանքները ոչ առևտրային նպատակով են ձեռք բերված:

Մեր ընկերությանը մնում է միայն ենթադրություններով կռահել, թե ինչ ապրանքների վերաբերյալ է նման եզրահանգում արվել: Եթե խոսքը գովազդային նյութերի, թղթյա տոպրակների, կատալոգների իրացման մասին է, որոնց վերաբերյալ ստուգման ընթացքում հարցում էր կատարվել, ապա նշված բոլոր ապրանքներն ընկերության կողմից ձեռք են բերվել բացառապես առևտրային նպատակներով՝ ընկերության կողմից իրականացվող առևտուրը գովազդելու և խթանելու համար: Գովազդային նպատակով ապրանքներ օգտագործելն առևտրային նպատակով ապրանքի օգտագործման տարատեսակ է: Բացի այդ, թղթյա տոպրակներն ապրանք գնող անձանց տրվում են որպես գնված ապրանքի փաթեթ և ներառվել են ապրանքի գնի մեջ: Ավելին, նշված ապրանքները վաճառվել են ընկերության կողմից, ինչպիսի պայմաններում ավելորդ է խոսել ոչ առևտրային նպատակի համար: Նշված փաստը հաստատվում է ընկերության արտադրանքի, ապրանքների և դրանց գների (հասույթի) գրանցման գրքում կատարված գրառումներով:

4. Վերը նշված խախտումների փաստացի բացակայությունը հանգեցնում է ստուգման ակտի անվավերության, քանի որ առանց փաստական հիմքի կիրառվել են տուգանք սահմանող հոդվածները: Ակտով չեն հիմնավորվել նշված խախտումները, ինչը հիմք է այն անվավեր ճանաչելու համար:

Ելնելով վերոգրյալից և ղեկավարվելով <Վարչարարության հիմունքների և վարչական վարույթի մասին> ՀՀ օրենքի 63 հոդվածի 1-ին մասի, 56-րդ և 57-րդ հոդվածների, <Հարկերի մասին> ՀՀ օրենքի 36, <Հարկային ծառայության մասին> ՀՀ օրենքի 43¹ հոդվածի դրույթներով ընկերությունը խնդրում է անվավեր ճանաչել ստուգման ակտը:

« ԿԱ ՊԵԿ հարկային մարմնի գանգատարկման հանձնաժողովը (այսուհետ նաև Հանձնաժողով), լսելով ընկերության ներկայացուցիչների և ստուգումն իրականացրած պաշտոնատար անձանց ներկայացված փաստաթղթերը, ուսումնասիրելով սույն գործին առնչվող նյութերը և ապացույցները եկավ հետևյալ եզրակացության:

Ստուգման ակտի 1-ին կետով մասնավորապես արձանագրվել է, որ ընկերությունը 2010թ-ի շահութահարկի հաշվարկով ցույց տրված ընդամենը համախառն եկամտից նվազեցվող ծախսերն ավել է ցույց տվել 476888 դրամով, որից 3111020 դրամը Անթալիա գործուղման (հանգստանալու) ծախսեր, որը կապ չունի ընկերության ձեռնարկատիրական գործունեության հետ:

Վերոգրյալ գործուղման ծախսերը ստուգող անձանց կողմից չեն ընդունվել հետևյալ նկատառումներով:

Նախ նշվեց, որ խոսքը վերաբերվում է ընկերության տնօրենին և նրա կնոջը (որն ընկերությունում աշխատում է որպես մենեջեր) 2010թ-ի հուլիսին Անթալիա գործուղելուն: Գործուղման վերաբերյալ ընկերության տնօրենը 27.07.2010թ-ին արձակել է թիվ 6Գ հրամանը, որն ըստ էության, չի բավարարում « Կառավարության 29.12.2005թ. թիվ 2335-Ն որոշման հավելված 1-ով սահմանված կարգի 3-րդ կետի պահանջներին: Վերջինիս համաձայն. «Աշխատողները ծառայողական գործուղման մեկնում են գործատուի կողմից տրված հրամանի համաձայն, որում նշվում են գործուղման վայրը (վայրերը՝ քաղաք, գյուղ), կազմակերպության անվանումը, նպատակը և ժամկետները: Հրամանի հիման վրա ձևակերպվում է գործուղման վկայականը (բացի օտարերկրյա գործուղումներից), որն ստորագրվում և կնքվում է գործատուի կամ նրա ներկայացուցչի կողմից»:

Քննարկվող դեպքում ընկերության տնօրենը 27.07.2010թ-ին արձակել է թիվ 6Գ հրամանում նշված չէ գործուղվող կազմակերպության անվանումը, ինչպես նաև գործուղումից ետ վերադառնալու ժամկետը: Բացի այդ, ստուգման ընթացքում ստուգումն իրականացնող պաշտոնատար անձինք ընկերության տնօրենին հասցեագրված 22.11.2012թ-ի գրությամբ խնդրել են տրամադրել ստուգվող ժամանակաշրջանին վերաբերող ծառայողական գործուղման մեկնած աշխատակիցների գործուղման ծախսերը հաստատող փաստաթղթերի և հաշվարկների լուսապատճենները, սակայն ստուգողներին ներկայացվել են միայն մեկնումը հավաստող ավիատոմսերի համար կատարված փոխանցումները:

Ելնելով վերոգրյալից Հանձնաժողովը գտնում է, որ վերոգրյալ գործուղման գծով կատարված ծախսերը չեն հանդիսացել համախառն եկամտի ստացման հետ կապված անհրաժեշտ և փաստաթղթերով հինավորված ծախսեր, հետևապես ղեկավարվելով «Շահութահարկի մասին» « օրենքի 10-րդ հոդվածի 1-ին մասի դրույթներով ենթակա չեն նվազեցման համախառն եկամտից:

Ինչ վերաբերվում է ստուգման ակտի 1-ին կետով արձանագրված մնացած ծախսերին՝ գումարով 1675868 դրամ, ապա ստուգումն իրականացնող պաշտոնատար անձինք նշեցին, որ նշված գումարի ծախսերի վերաբերյալ հիմնավոր ապացույցներ չեն ներկայացվել:

Ստուգման ակտի 3-րդ կետով մասնավորապես արձանագրվել է, որ ընկերության թվով երկու աշխատողների 2010թ-ի հուլիս ամսին Անթալիա գործուղման (հանգստանալու) ծախսերը, որը կապ չունի ընկերության ձեռնարկատիրական գործունեության հետ, փոխհատուցվել է ընկերության կողմից, գումարով 3111020 դրամի չափով:

Ինչպես որ վերը նշվել է, հիշատակված գործուղման գծով կատարված ծախսերը չեն հանդիսացել համախառն եկամտի ստացման հետ կապված անհրաժեշտ և փաստաթղթերով հինավորված ծախսեր, հետևապես ղեկավարվելով «Եկամտահարկի մասին» « օրենքի 6-րդ հոդվածի «ը» կետի դրույթներով 3111020 դրամը գործուղված անձանց համար համարվում է որպես օգնության կարգով ստացված եկամուտ և ենթակա է հարկման օրենսդրությամբ սահմանված կարգով:

Ստուգման ակտի 5-րդ կետի ա/ ենթակետով մասնավորապես արձանագրվել է, որ ընկերությունը խախտել է «ԱԱՀ-ի մասին» « օրենքի 8-րդ հոդվածի 4-րդ մասի պահանջները՝ սահմանված կարգով «Հ-ում որպես ձեռնարկատիրական գործունեություն

իրականացնող չգրանցված օտարերկրյա անձանց կողմից ՀՀ-ում ԱԱՀ-ով հարկվող գործարքներ իրականացնելիս պայմանագրային հարաբերությունների կողմ հանդիսացող ՀՀ անձինք այդ գործարքների գծով օտարերկրյա անձանց փոխարեն կրում են հարկային պարտավորություն: Այսպիսով, այդ անձանց փոխարեն պակաս ԱԱՀ են հաշվարկել և ցույց տվել 2012թ-ի մայիսին 343020 դրամ, հունիսին 171540 դրամ:

Քննարկման ընթացքում նշվեց, որ օտարերկրյա քաղաքացուն սեփականության իրավունքով պատկանող տարածքը վարձակալական հիմունքներով տրամադրել է ընկերությանը: Ըստ ստուգման ակտի, համաձայն <ԱԱՀ-ի մասին> ՀՀ օրենքի 8-րդ հոդվածի 4-րդ մասի, օտարերկրյա անձի փոխարեն ընկերությունը պետք է կրեր հարկային պարտավորություն՝ օրենքով սահմանված ընդհանուր կարգով և ժամկետներում:

Սույն հարցի քննարկման ընթացքում Հանձնաժողովը եկավ եզրակացության, որ լրացուցիչ պարտավորություններն առաջադրվել են ՀՀ օրենսդրության պահանջների խախտմամբ: Մասնավորապես, պարտավորությունների չափը որոշելիս հաշվի չի առնվել <ԱԱՀ-ի մասին> ՀՀ օրենքի 3-րդ հոդվածով սահմանված ԱԱՀ-ի շեմը՝ գումարով 58,35 միլիոն դրամ:

Քննարկվող դեպքում վերոգրյալ ԱԱՀ-ի շեմը կիրառելու պարագայում լրացուցիչ պարտավորություններ չեն առաջանում:

Ստուգման ակտի 5-րդ կետի բ/ ենթակետով մասնավորապես արձանագրվել է, որ ընկերության կողմից խախտվել են <ԱԱՀ-ի մասին> ՀՀ օրենքի 26.3-րդ հոդվածի պահանջները, այն է՝ ոչ առևտրային նպատակով ձեռք բերված ապրանքների գծով կատարել է ԱԱՀ-ի հաշվանցում, որը հաշվանցման ենթակա չէր, այլ ԱԱՀ-ի հաշվարկներում ենթակա էր պակասեցման տող 16.2Բ:

Քննարկման ընթացքում նշվեց, որ խոսքը վերաբերվում է գովազդային նյութերին, թղթյա տոպրակներին և կատալոգներին, որոնց իրացման փաստը հաստատող տվյալներ ստանալու համար ստուգումն իրականացնող պաշտոնատար անձինք 22.11.2012թ-ի գրությամբ դիմել են ընկերության տնօրենին: Սակայն, ըստ էության, ստուգումն իրականացնող անձանց համապատասխան ապացույցներ չեն ներկայացվել: Արդյունքում, վերոգրյալ ապրանքները դիտվել են որպես ոչ առևտրային նպատակով ձեռք բերված ապրանքներ և ղեկավարվելով <ԱԱՀ-ի մասին> ՀՀ օրենքի 26.3-րդ հոդվածի պահանջներով, դրանց գծով կատարված ԱԱՀ-ի հաշվանցումը չի ընդունվել:

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 ակտի 5-րդ կետից նվազեցնել ընդամենը 1.141.360 դրամ, այդ թվում՝ ԱԱՀ 514.560 դրամ, տույժ 318.064 դրամ, տուգանք 308.736 դրամ:

Որոշմանը համաձայնվելու դեպքում տնտեսավարող սուբյեկտի ղեկավարը կամ նրան փոխարինող պաշտոնատար անձն իրավունք ունի բողոքարկել դատարան:

Հանձնաժողովի նախագահ՝



Տ.ԲԱՐՍԵՂՅԱՆ