

«Կառավարությանն առընթեր պետական եկամուտների կոմիտե

Հարկային մարմնի գանգատարկման հանձնաժողով

Ո Ր Ո Շ ՈՒ Մ 12/3

12 մարտի 2013թ.

Քննարկվեց «Հաննի-Արմին» ՍՊԸ դիմում-գանգատը «ԿԱ ՊԵԿ Նոր Նորքի ՀՏ 25.02.2013թ-ի թիվ 1008269 ստուգման ակտի դեմ:

Համաձայն «ԿԱ ՊԵԿ նախագահի 06.12.2012թ. թիվ 1008269 հանձնարարագրի ՀՀ օրենսդրությամբ հարկային մարմնին վերապահված իրավասության սահմաններում «Հաննի-Արմին» ՍՊԸ-ում (այսուհետ նաև ընկերություն) կատարվել է բյուջեի հետ փոխհարաբերությունների և հարկային մարմնի կողմից վերահսկվող ՀՀ օրենսդրության առանձին պահանջների կատարման ճշտության ստուգում: Արդյունքում 25.02.2013թ-ին կազմվել է թիվ 1008269 ստուգման ակտը (այսուհետ նաև ստուգման ակտ), որով լրացուցիչ գանձման է առաջադրվել ընդամենը 3.640.040 դրամ:

Ընկերության գանգատը վերաբերում է ստուգման ակտով շահութահարկի գծով լրացուցիչ առաջադրված պարտավորությանը:

«Հաննի-Արմին» ՍՊԸ գանգատում մասնավորապես նշված է.

ստուգման ակտի 1-ին կետով մասնավորապես արձանագրվել է հետեյալը՝ «Ներկայացված սկզբնական փաստաթղթերի ստուգմամբ պարզվեց, որ ընկերությունը խախտելով «Շահութահարկի մասին» ՀՀ օրենքի 10-րդ հոդվածի պահանջները՝ 2011թ. տարեկան արդյունքներով ՀՏ ներկայացված շահութահարկի հաշվարկում

ա. համախառն եկամտից նվազեցվող ծախսերում չհիմնավորված ավել է արտացոլել ամորտիզացիոն մասհանումներ 5000000 դրամի չափով,

բ. նախորդ տարվանից փոխանցված հարկային վնասն ավել է արտացոլվել 3448000 դրամի չափով /նախորդ ստուգման ակտով արձանագրված վնասի պակասեցումը/: Արդյունքում, 2011թ. հարկվող շահույթը պակաս է հաշվարկվել 8188306 դրամ /հաշվի առնելով ստուգմամբ արձանագրվող 2011թ. պակաս հաշվարկված աշխատավարձը 220080 դրամ և սոց. վճարը 39614 դրամ, ընդամենը 259694 դրամ գումարով/:

Համաձայն «Շահութահարկի մասին» ՀՀ օրենքի 33-րդ հոդվածի, «Հարկերի մասին» ՀՀ օրենքի 23-րդ, 25-րդ և 27-րդ հոդվածների դրույթների, շահութահարկի գծով առաջադրվել են լրացուցիչ պարտավորություններ ընդամենը 3.362.118 դրամ:

Գնտում ենք, որ ստուգող մարմնի կողմից արձանագրվածն ամբողջությամբ՝ անհիմն է, հետևյալ պատճառաբանությամբ.

1. Ստուգման ակտի 1-ին կետով վկայակոչվել է ոչ այն իրավանորմը, որով կարգավորվում է նկարագրված հարաբերությունը: Վկայակոչված «Շահութահարկի մասին» ՀՀ օրենքի 10-րդ հոդվածն ընդամենը թվարկում է ծախս համարվող տարրերը՝ սահմանելով, թե որ ծախսերը կարող են նվազեցվել, այն է՝ «Հարկվող շահույթը որոշելիս համախառն եկամուտը նվազեցվում է դրա ստացման հետ կապված անհրաժեշտ և փաստաթղթերով հիմնավորված ծախսերի չափով», իսկ նույն հոդվածի 2-րդ մասի դ/ կետի համաձայն «ամորտիզացիոն մասհանումները» ծախսեր են: Ստուգման ակտի 1-ին կետի «ա» ենթակետով մատնանշված ընկերության կողմից նվազեցված 5000000 դրամի չափով ամորտիզացիոն մասհանումները չեն որակվել որպես «եկամտի ստացման հետ չկապված կամ փաստաթղթերով չհիմնավորված»: Ընկերությունը նշված նվազեցման համար ստուգող մարմնին ներկայացրել է հաշվապահական և հարկային հաշվառման համար հիմք հանդիսացող սկզբնական փաստաթղթերը, որոնք բավարարում են ՀՀ օրենսդրությամբ սահմանված պահանջներին և որոնց վերաբերյալ որևէ խնդիր չի արձանագրվել: Ուստի այս դեպքում «Շահութահարկի մասին» ՀՀ օրենքի 10-րդ հոդվածի խախտման մասին, որևէ խոսք լինել չի կարող:

Ինչ վերաբերում է նրան, որ ստուգման ակտի 1-ին կետի «բ» ենթակետով արձանագրված՝ նախորդ տարվանից փոխանցված հարկային վնասի 3448000 դրամի չափով ավել ցույց տալը ներկայացվել է որպես «Շահութահարկի մասին» ՀՀ օրենքի 10-րդ հոդվածի պահանջների խախտում, ապա գտնում ենք, որ հարկային վնասը ծախսերի թվին չի դասվում և համարվում է

<ծախս չհամարվող նվազեցում>: Եթե ենթադրենք, որ ընկերությունը նախորդ տարվա վնասը ավել է ցույց տվել, ապա որպես խախտման իրավական հիմք պետք է վկայակոչվեր 2010 թ-ի շահութահարկի հաշվարկում արտացոլված՝ հաջորդ տարիներ փոխանցվող վնասի մեծությունը և 2010 թ-ի շահութահարկի ճշտության ստուգման արդյունքում կազմված վարչական ակտի վերաբերյալ տվյալները, դրանով արձանագրված ավել ցույց տրված վնասի մեծությունը, այլ ոչ թե <Շահութահարկի մասին> ՀՀ օրենքի 10-րդ հոդվածը:

Նախ, հարկ է նշել, որ եթե նույնիսկ 2010 թ-ի շահութահարկի ճշտության ստուգման արդյունքում արձանագրվել է ավել ցույց տրված վնաս, ապա 2011 թ-ի շահութահարկի հաշվարկում այդ գումարը պետք է արտացոլվեր որպես հաշվետու տարում հայտնաբերված դրան անմիջապես նախորդող երեք տարիներում ավել ցույց տրված նվազեցում (հիմք՝ <Շահութահարկի մասին> ՀՀ օրենքի 7-րդ հոդվածի 2-րդ կետի <ժէ> ենթակետի մինչև 2012թ. դեկտեմբերի 31-ը գործող խմբագրություն): Տվյալ դեպքում, ստուգող մարմինը որպես խախտման հիմք պետք է մատնանշեր <Շահութահարկի մասին> ՀՀ օրենքի 7-րդ հոդվածի 2-րդ կետի <ժէ> ենթակետի դրույթները: Հետևաբար, ստուգման ակտում չի արձանագրվել այն իրավական հիմքերը, որոնց պահանջները խախտվել են, այսինքն՝ բացակայում են Ընկերության կատարած ծախսային նվազեցումների սահմանափակման իրավական հիմքերը: Արդյունքում խախտվել են <Հայաստանի Հանրապետությունում ստուգումների կազմակերպման և անցկացման մասին> ՀՀ օրենքի 6-րդ հոդվածի 1-ին մասի 2-րդ պարբերության դրույթները:

2. Ակտով արձանագրված 5000000 դրամի չափով ամորտիզացիոն մասհանումների գումարը վերաբերում է 2010 թ-ի ամորտիզացիան մասհանումներին: Ընկերության 2010 թ-ի ամորտիզացիոն մասհանումների մեծությունը կազմել է 11731854 դրամ, որից 6731854 դրամի չափով գումարն արտացոլվել է 2010 թ-ի շահութահարկի հաշվարկում, իսկ մնացած 5000000 դրամի չափով 2011 թ-ի շահութահարկի հաշվարկում:

<Շահութահարկի մասին> ՀՀ օրենքի 20-րդ հոդվածի մինչև 2012 թվականի դեկտեմբերի 31-ը (ներառյալ) գործող խմբագրության համաձայն, հարկվող շահույթը որոշելիս համախառն եկամուտը նվազեցվում է հաշվետու տարում հայտնաբերված (այդ թվում ստուգմամբ)՝ նախորդ երեք տարիներում ավել ցույց տրված եկամտի և (կամ) պակաս ցույց տրված նվազեցման չափով: Ընկերությունն օգտվելով նշված դրույթով սահմանված իրավունքից, 2010 թ-ի շահութահարկի հաշվարկում պակաս արտացոլված 5000000 դրամի չափով ամորտիզացիոն մասհանումները նվազեցրել է 2011 թ-ի համախառն եկամտից: Ընդ որում, նշված հոդվածով սահմանված դրույթն իմպերատիվ է: Ուստի ընկերությունը պարտավոր էր 2011 թ-ի համախառն եկամուտը նվազեցնել նախորդ տարում պակաս ցույց տրված նվազեցման չափով:

3. Ստուգող մարմնի կողմից կարող է փաստարկվել, որ 5000000 դրամի չափով ամորտիզացիոն մասհանման գումարը չի ընդունվել որպես նախորդ տարիներում պակաս ցույց տրված ծախսի 2011 թ-ի համախառն եկամտից նվազեցում, քանի որ նշված գումարը ցույց չի տրվել 2011 թ-ի շահութահարկի 0243 տողում, այլ արտացոլվել է որպես ծախս: Սակայն այս դեպքում պետք է հաշվի առնել, որ նախ, <Շահութահարկի մասին> ՀՀ օրենքի 20-րդ հոդվածի մինչև 2012 թվականի դեկտեմբերի 31-ը (ներառյալ) գործող դրույթի կիրառման համար օրենքով չի սահմանվում նվազեցման հատուկ կարգ կամ որևէ կարգով նվազեցման դեպքում նվազեցումն ընդունելու կամ չընդունելու իրավական հիմք և/կամ պատճառ:

Տվյալ դեպքում գտնում ենք, որ ընկերության նկատմամբ պարտականությունները բովանդակային առումով կատարված են, քանի որ շահութահարկի մեծության հաշվարկման ժամանակ նվազեցվող գումարներն այս կամ այն տողում (ծախս թե այլ նվազեցում) արտացոլելը վերջնական արդյունքում չի ազդում շահութահարկի գումարի մեծության վրա:

4. Ստուգող մարմնի կողմից մյուս հնարավոր փաստարկումը կարող է պայմանավորված լինել <Ռեզիդենտների կողմից շահութահարկի հաշվարկման և վճարման կարգի մասին> հրահանգի 9.8 կետի <թ> ենթակետի դրույթով, սակայն այս դեպքում ևս ստուգող մարմնի մոտեցումը չի բխում ՀՀ օրենսդրության պահանջներից, հիմք՝ ՀՀ Սահմանադրության 83.5 հոդվածի 2-րդ մասի, <Իրավական ակտերի մասին> ՀՀ օրենքի 9-րդ հոդվածի 4.1 մասի, <Շահութահարկի մասին> ՀՀ օրենքի 20-րդ հոդվածի (մինչև 2012թ-ի դեկտեմբերի 31-ը ներառյալ գործող) դրույթները: Բացի այդ, որևէ օրենքով ուղղակիորեն սահմանված չէ նշված նվազեցումների իրականացման կանոններ և կարգեր սահմանող այլ իրավական ակտով կարգավորելու հնարավորություն, այն էլ հարկային ոլորտում լիազորված մարմնի կողմից:

արձանագրվել է <Ռեզիդենտների կողմից շահութահարկի հաշվարկման և վճարման կարգի մասին> հրահանգի 9.8 կետի դրույթների հիման վրա, ապա դա ևս հակասում է ՀՀ օրենսդրության պահանջներին:

5. Ստուգման ակտի 1-ին կետի <բ> ենթակետով արձանագրված ենթադրյալ խախտման մասով ստուգող մարմինը հաշվի չի առել ՀՀ ԿԱ ՀՊԾ 2004 թ-ի ապրիլի 2-ի թիվ 1-05/7-Ն հրամանով հաստատված՝ <Ռեզիդենտների կողմից շահութահարկի հաշվարկման և վճարման կարգի մասին> հրահանգի 10.3 կետի դրույթները: Հետևաբար, այդ մասով ստուգման ակտով արձանագրված 50 տոկոսի չափով տուգանքի առաջադրումը ևս չի բխում ՀՀ օրենսդրության պահանջներից:

6. Ստուգման ակտով սխալ է կիրառված նաև <<արկերի մասին> ՀՀ օրենքի 25-րդ հոդվածով սահմանված տուգանքը, քանի որ կիրառվել է 2013 թ-ի հունվարի 1-ից հետո գործող խմբագրության դրույթը:

Ելնելով վերոգրյալից ընկերությունը գտնում է, որ ստուգման ակտի 1-ին կետով արձանագրված խախտումներն անհիմն են և չեն բխում ՀՀ օրենսդրության պահանջներից, հետևապես ակտի 1-ին կետը ենթակա է անվավեր ճանաչման:

ՀՀ ԿԱ ՊԵԿ հարկային մարմնի գանգատարկման հանձնաժողովը, լսելով ընկերության ներկայացուցիչների և ստուգումն իրականացրած անձանց բերված փաստարկները, ուսումնասիրելով սույն գործին առնչվող նյութերն ու ապացույցները եկավ եզրակացության, որ գանգատը հիմնավոր է հետևյալ պատճառաբանությամբ:

Ստուգման ակտի 1-ին կետով մասնավորապես արձանագրվել է, որ ընկերությունը խախտելով <Շահութահարկի մասին> ՀՀ օրենքի 10-րդ հոդվածի պահանջները՝ 2011թ. տարեկան արդյունքներով ՀՏ ներկայացված շահութահարկի հաշվարկում

ա. համախառն եկամտից նվազեցվող ծախսերում չհիմնավորված ավել է արտացոլել ամորտիզացիոն մասհանումներ 5000000 դրամի չափով,

բ. նախորդ տարվանից փոխանցված հարկային վնասն ավել է արտացոլվել 3448000 դրամի չափով /նախորդ ստուգման ակտով արձանագրված վնասի պակասեցումը/: Արդյունքում, 2011թ. հարկվող շահույթը պակաս է հաշվարկվել 8188306 դրամ /հաշվի առնելով ստուգմամբ արձանագրվող 2011թ. պակաս հաշվարկված աշխատավարձը 220080 դրամ և սոց. վճարը 39614 դրամ, ընդամենը 259694 դրամ գումարով/:

Հիմք ընդունելով <Շահութահարկի մասին> ՀՀ օրենքի 33-րդ հոդվածի, <<արկերի մասին> ՀՀ օրենքի 23-րդ, 25-րդ և 27-րդ հոդվածների դրույթները շահութահարկի գծով լրացուցիչ առաջադրվել է ընդամենը 3.362.118 դրամ:

2011թ. տարեկան արդյունքներով շահութահարկի հաշվարկում համախառն եկամտից նվազեցվող ծախսերի կազմում ավել արտացոլված ամորտիզացիոն մասհանումների վերաբերյալ՝ գումարով 5000000 դրամի, նշվեց հետևյալը:

Քննարկման ընթացքում պարզվեց, որ հիշատակված 5000000 դրամը վերաբերվում է 2010թ-ի ամորտիզացիոն մասհանումներին: Ընդ որում 2010թ-ը, շահութահարկի մասով, ընկերության համար համարվել է ստուգված ժամանակաշրջան: Հետևապես, վերոգրյալ խախտման արձանագրման համար հիմք է ընդունվել <Ռեզիդենտների կողմից շահութահարկի հաշվարկման և վճարման կարգի մասին> հրահանգի 9.8 կետի <թ> ենթակետի դրույթները, որի համաձայն. <Ընթացիկ տարում ռեզիդենտի կողմից ինքնուրույն հայտնաբերված՝ նախորդ տարիներում ավելի կամ պակաս ցույց տրված եկամուտները և (կամ) նվազեցումները (որոնք բխում են հաշվապահական հաշվառման մեջ տրվող գրանցումներից) շահութահարկով հարկման նպատակով հաշվի են առնվում հայտնաբերման տարվա հարկվող շահույթը որոշելիս (եթե այդ եկամուտները և (կամ) նվազեցումները վերաբերում են ընթացիկ տարվան նախորդող 3 տարիներին), եթե այդ եկամուտները և (կամ) նվազեցումները չեն վերաբերում հարկային մարմինների կողմից կատարված՝ շահութահարկի գծով պետական բյուջեի հետ փոխհարաբերությունների ճշտության ստուգմամբ ընդգրկված տարիներին, և ընթացիկ, ինչպես նաև նախորդ տարիների շահութահարկի կանխավճարների եռամսյակային գումարների վերահաշվարկ չի կատարվում>: Սակայն, ստուգման ակտում <Ռեզիդենտների կողմից շահութահարկի հաշվարկման և վճարման կարգի մասին> հրահանգի 9.8 կետի <թ> ենթակետի դրույթների խախտման վերաբերյալ նշված չէ:

Քննարկվող դեպքում ստուգման ակտի 1-ին կետի թե <ա> և թե <բ> ենթակետերով արձանագրված խախտումների համար, որպես իրավական նորմ, որի պահանջները չեն կատարվել, ընդամենը նշված է <Շահութահարկի մասին> ՀՀ օրենքի 10-րդ հոդվածը: Վերջինս, սակայն, վերաբերում է համախառն եկամտից նվազեցվող ծախսերին և <բ> ենթակետով արձանագրված խախտման համար, որպես իրավական նորմ, որի պահանջները չեն կատարվել, ըստ էության, չի կարող հանդես գալ: Հարկ է նշել նաև, որ ստուգման ակտի 1-ին կետի <բ> ենթակետով արձանագրված խախտման գծով լրացուցիչ պարտավորություններ առաջադրելիս հաշվի չեն առնվել <Ռեզիդենտների կողմից շահութահարկի հաշվարկման և վճարման կարգի մասին> հրահանգի 10.3 կետի դրույթները, որի համաձայն <Ռեզիդենտի կողմից հարկային մարմին ներկայացված հաշվետու տարվա շահութահարկի հաշվարկում հարկվող շահույթը թաքցնելու կամ պակաս ցույց տալու, ինչպես նաև հարկային վնասն ավել ցույց տալու համար սահմանված տուգանքները չեն կիրառվում նաև այն դեպքերում, երբ այդ հաշվարկներում չեն արտացոլվել հաշվետու տարում կատարված ստուգման ակտով արձանագրված՝ նախորդ տարիներում պակաս ցույց տրված հարկվող շահույթը կամ ավել ցույց տրված հարկային վնասը>:

Ստուգման ակտի 1-ին կետով արձանագրված խախտումների վերլուծության արդյունքում Հանձնաժողովը եկավ եզրակացության, որ ստուգման ակտի 1-ին կետը կազմվել է <<այաստանի Հանրապետությունում ստուգումների կազմակերպման և անցկացման մասին> ՀՀ օրենքի 6-րդ հոդվածի 2-րդ մասի 9-րդ կետով սահմանված դրույթների խախտմամբ: Մասնավորապես, ստուգման ակտում չեն նշվել խախտումների նկարագրությունը, ինչպես նաև ամբողջությամբ չեն նշվել այն իրավական նորմերը, որոնց պահանջները չեն կատարվել:

<Վարչարարության հիմունքների և վարչական վարույթի մասին> ՀՀ օրենքի 63-րդ հոդվածի 1-ին մասի համաձայն. <Անվավեր է առ ոչինչ չհանդիսացող այն ոչ իրավաչափ վարչական ակտը, որն ընդունվել է՝

ա) օրենքի խախտմամբ, այդ թվում՝ օրենքի սխալ կիրառման կամ սխալ մեկնաբանման հետեանքով.>:

<Վարչարարության հիմունքների և վարչական վարույթի մասին> ՀՀ օրենքի 63-րդ հոդվածի 5-րդ մասի համաձայն. <Վարչական ակտը մի մասով անվավեր կարող է ճանաչվել, եթե անվավեր չճանաչված մասը կարող է ուժի մեջ մնալ առանց անվավեր ճանաչված մասի:

Եթե վարչական ակտն անվավեր է ճանաչվել մի մասով, ապա սույն հոդվածի կանոնները կիրառվում են միայն դրա անվավեր ճանաչված մասի նկատմամբ>:

Հաշվի առնելով վերոգրյալը Հանձնաժողովը եզրակացնում է, որ ստուգման ակտի 1-ին կետը ենթակա է չեղյալ համարման:

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

ո Ր Ո Չ Ու մ է՝

Չեղյալ համարել ՀՀ ԿԱ ՊԵԿ Նոր Նորքի ՀՏ 25.02.2013թ-ի թիվ 1008269 ստուգման ակտի 1-ին կետը:

Հանձնաժողովի նախագահ՝

S.ԲԱՐՍԵՂՅԱՆ

