

« Կառավարությանն առընթեր պետական եկամուտների կոմիտե

Հարկային մարմնի գանգատարկման հանձնաժողով

Ո Ր Ո Շ ՈՒ Մ 21/2

3 մայիսի 2013թ.

Քննարկման ընթացքում նշվեց, որ « ԿԱ ՊԵԿ հարկային մարմնի գանգատարկման հանձնաժողովի 09.04.2013թ-ի նիստում քննության է առնվել «Մասիս» ջրօգտագործողների ընկերության 21.03.2013թ. թիվ 30 դիմում-բողոքը « ԿԱ ՊԵԿ Մասիսի S<S 13.03.2013թ. թիվ 1008225 ստուգման ակտի դեմ: Արդյունքում ընդունվել է որոշման նախագիծ, որի համաձայն չեղյալ է համարվել վերոգրյալ ստուգման ակտի 1-ին կետի 1-ին ենթակետը, իսկ 2-րդ ենթակետը թողնվել է անփոփոխ:

Համաձայն « ԿԱ ՊԵԿ նախագահի 19.11.2012թ. թիվ 1008225 հանձնարարագրի « օրենսդրությամբ հարկային մարմնին վերապահված իրավասության սահմաններում «Մասիս» ջրօգտագործողների ընկերությունում (այսուհետ նաև ընկերություն) կատարվել է բյուջեի հետ փոխհարաբերությունների և հարկային մարմնի կողմից վերահսկվող « օրենսդրության առանձին պահանջների կատարման ճշտության ստուգում: Արդյունքում 13.03.2013թ-ին կազմվել է թիվ 1008225 ստուգման ակտը (այսուհետ նաև ստուգման ակտ), որով լրացուցիչ գանձման է առաջադրվել ընդամենը 13.306.658 դրամ:

Ընկերության բողոքը վերաբերում է ստուգման ակտի 1-ին կետի 1-ին և 2-րդ ենթակետերին: Ստուգման ակտի 1-ին կետով մասնավորապես արձանագրվել է.

1. Ընկերությունը 2011թ-ի ընթացքում ունեցել է շահութահարկով հարկվող եկամուտներ (ոռոգման ջրի դիմաց վաճառքից եկամուտներ) և շահութահարկի առումով եկամուտ չհամարվող տարրեր (պետության կողմից հաստատված սակագների կիրառության հետ կապված՝ պետության կողմից դրամաշնորհի ձևով տրամադրվող պետական ֆինանսական աջակցության գումարներ):

Ընկերությունը, խախտելով «Շահութահարկի մասին» « օրենքի 11-րդ հոդվածի ե) կետի պահանջը, 2011թ-ի փաստացի շահութահարկի հաշվարկում համախառն եկամուտը նվազեցրել է նույն օրենքի 8-րդ հոդվածի երրորդ պարբերության համաձայն շահութահարկի առումով եկամուտ չհամարվող տարրերին (պետության կողմից տրված սուբսիդիաներին) բաժին ընկնող վարչական ծախսերը՝ գումարով 3487700 դրամ:

2. Ընկերության կողմից 2011թ-ի հարկվող շահույթը որոշելիս, համախառն եկամուտը նվազեցվել է 2011թ-ի ընթացքում ոռոգման ջրի մատակարարման դիմաց ֆիզիկական անձանց մասով առաջացած դեբիտորական պարտքերի կորուստների գծով 20413460 դրամ ծախսերի չափով, որով խախտվել է « Կառավարության 19.12.2002թ. «Կազմակերպությունների (բացառությամբ բանկերի և ապահովագրական ընկերությունների) դեբիտորական պարտքերի հնարավոր կորուստների պահուստի (պահուստաֆոնդի) ձևավորման, դեբիտորական և կրեդիտորական պարտքերի անհուսալի ճանաչման և դուրս գրման կարգը հաստատելու մասին» թիվ 2052-ն որոշմամբ հաստատված թիվ 1 հավելվածի 2-րդ կետի պահանջը, այն է՝ «նույն կարգը տարածվում է շահութահարկ վճարող հանդիսացող կազմակերպությունների նկատմամբ (բացառությամբ բանկերի և ապահովագրական ընկերությունների, ինչպես նաև ջրօգտագործող ընկերությունների կողմից ոռոգման ջրի մատակարարման դիմաց ֆիզիկական անձանց մասով առաջացած դեբիտորական պարտքերի...): Միաժամանակ խախտվել է նաև « Կառավարության 19.12.2002թ. թիվ 2052 որոշմամբ հաստատված թիվ 2 հավելվածով սահմանված կարգի 8-րդ կետի՝ (եթե համարենք, որ նշված ծախսերը դուրս են գրվել որպես ոռոգման ջրի դիմաց ֆիզիկական անձանց մասով առաջացած անհուսալի դեբիտորական պարտքեր) պահանջը, այն է՝ «...առնվազն 2 անգամ նոյեմբերի առաջին տասնօրյակում և դեկտեմբերի առաջին տասնօրյակում, կետանցված դեբիտորական պարտք ունեցող ֆիզիկական անձանց հանձնվել

են գրավոր ծանուցագրեր, որոնց 2-րդ կեսը (կտրոնը) ֆիզիկական անձի կողմից՝ այն ստանալու վերաբերյալ նշմամբ և ստորագրությամբ գտնվում է ջրօգտագործողների ընկերություններում>: Արդյունքում խախտվել է <Շահութահարկի մասին> ՀՀ օրենքի 18-րդ հոդվածի պահանջները:

<Մասին> ջրօգտագործողների ընկերության գանգատում մասնավորապես նշված է.

1. Ստուգման ակտով առաջադրվել է, որ խախտվել է <Շահութահարկի մասին> ՀՀ օրենքի 11-րդ հոդվածի ե) կետի պահանջը, այն է՝ համախառն եկամտից նվազեցվել է նույն օրենքի 8-րդ հոդվածի երրորդ պարբերության համաձայն շահութահարկի առումով եկամուտ չհամարվող տարրերին բաժին ընկնող վարչական ծախսերը՝ 3487700 դրամ գումարով:

Ներկայացնում ենք ներքոնշյալ պարզաբանումները և փաստարկները.

Ընկերությունը 2011թ. շահույթը որոշելիս, առաջնորդվել է <Շահութահարկի մասին> ՀՀ օրենքի դրույթներով և եկամուտները և ծախսերը նվազեցվել են նշված օրենքի 8-րդ և 11-րդ հոդվածների համաձայն, մասնավորապես՝ 2011թ. ընկերությունը համախառն եկամտից և ծախսերից նվազեցրել է պետական բյուջեից ստացված դրամաշնորհների, անդամավճարի, ինչպես նաև ակտիվներին վերաբերվող շնորհներից եկամուտների չափով, որը ավելի հստակ արտահայտվում է կից ներկայացված տեղեկանքում (կցվում է):

2. Ստուգման ակտով առաջադրվել է, որ խախտվել է ՀՀ կառավարության 2011թ. փետրվարի 24-ի թիվ 386-Ն որոշմամբ սահմանված <Ջրօգտագործողների ընկերությունների կողմից ոռոգման ջրի մատակարարման դիմաց ֆիզիկական անձանց մասով առաջացած դեբիտորական պարտքերի անհուսալի ճանաչման և դուրսգրման կարգի> 8-րդ կետի և <Շահութահարկի մասին> ՀՀ օրենքի 18-րդ հոդվածի պահանջները:

Ներկայացնում ենք ներքոնշյալ պարզաբանումները և փաստարկները.

Ակտում նշված չէ, թե ընկերությունը ՀՀ կառավարության 2011թ. փետրվարի 24-ի թիվ 386-Ն որոշմամբ սահմանված կարգի 8-րդ կետի և <Շահութահարկի մասին> ՀՀ օրենքի 18-րդ հոդվածի կոնկրետ որ պահանջներն է խախտել:

Ընկերությունը ՀՀ կառավարության 2011թ. փետրվարի 24-ի թիվ 386-Ն որոշմամբ սահմանված կարգի 8-րդ կետի պահանջները չի խախտել, մասնավորապես՝ ջրօգտագործողների դեբիտորական պարտքերի ցուցակները՝ մինչև 2011թ. նոյեմբերի 1-ը և 2011թ. դեկտեմբերի 1-ը, փակցվել են համապատասխան համայնքապետարանների հանրության համար տեսանելի տեղում, որի վերաբերյալ այդ համայնքապետի հետ համատեղ կազմված ակտի մեկ օրինակը գտնվում է ընկերությունում:

Վերը նշված կարգի մեջ ջրօգտագործողներին հանձնվելիք գրավոր ծանուցագրերի վերաբերյալ օրինակելի ձևեր սահմանված չի եղել, ուստի ընկերությունը ինքն է մշակել ծանուցագրերի ձևը, որոնցով և իրականացվել է ջրօգտագործողներին ծանուցումը: Ծանուցման տեքստի մեջ արտացոլված է ծանուցման տարին և ամիսը, իսկ ջրօգտագործողներն իրենց առ 01.11.2011թ. պարտքի մասին ծանուցվել են 2011թ. նոյեմբեր ամսվա առաջին տասնօրյակում, իսկ 01.12.2011թ. պարտքի մասին՝ 2011թ. դեկտեմբեր ամսվա առաջին տասնօրյակում: Ծանուցագրերում ջրօգտագործողների ստորագրություններն ընկերությունը համարել է նրանց կողմից այն ստանալու նշում, իսկ ծանուցագրերի երկրորդ կեսը գտնվում է ընկերությունում: Նշված բոլոր փաստաթղթերը տրամադրվել են ստուգում իրականացնող մասնագետներին և այս դեպքում ընկերությունն առաջնորդվում է <Վարչարարության հիմունքների և վարչական վարույթի մասին> ՀՀ օրենքի 10-րդ հոդվածի 1-ին կետով, համաձայն որի. <Վարչական մարմնի կողմից քննարկվող փաստական հանգամանքների վերաբերյալ անձի ներկայացրած տվյալները, տեղեկությունները համարվում են հավաստի բոլոր դեպքերում, քանի դեռ վարչական մարմինը հակառակը չի ապացուցել: Արգելվում է անձանցից պահանջել իրենց ներկայացրած տվյալները, տեղեկությունները հավաստող փաստաթղթեր կամ լրացուցիչ տեղեկություններ, եթե այդ պահանջը սահմանված չէ օրենքով: Եթե վարչական մարմինը հիմնավոր կասկածներ ունի անձանց ներկայացրած տվյալների, տեղեկությունների իսկության վերաբերյալ, ապա ինքը պարտավոր է ինքնուրույն և իր հաշվին ձեռնարկել միջոցներ՝ դրանց իսկության մեջ հավաստիանալու համար>:

Բացի հարկային մարմնի կողմից ներկայացված ստուգման ակտը՝ ընկերության կողմից տրամադրված տվյալների իսկության մեջ հավաստիանալու արդյունքների վերաբերյալ որևէ փաստաթուղթ չի ներկայացրել:

Գտնում ենք, որ ստուգման ակտում արտացոլված չէ պատճառաբանական մասը, այն է՝ հարկային մարմնի կողմից արձանագրված խախտումների վերաբերյալ հստակ ձևակերպումներ, փաստարկներ և հաշվարկներ ներկայացված չեն, մասնավորապես՝ հարկային մարմինը չի նշում, թե իրավական ակտերի հոդվածների կոնկրետ որ պահանջներն են խախտվել:

Լրացուցիչ նշենք, որ «Մասիս» ԶՕԸ-ն հանրային շահերով առաջնորդվող ոչ առևտրային կազմակերպություն է և չի իրականացնում առևտրային գործունեություն, այլ ջուր է բաշխում իր կազմակերպության անդամ հանդիսացող ջրօգտագործողներին և այս պարագայում արհեստածին շահութահարկի պարտավորություններ առաջադրելը հակասում է ՀՀ կառավարության և Համաշխարհային բանկի կողմից ԶՕԸ-ներում իրականացվող բարեփոխումների ռազմավարությանը:

Խնդրում ենք բավարարել բողոքն ամբողջությամբ՝ մասնակիորեն ճանաչելով ստուգման ակտը՝ հանելով (վերացնելով) շահութահարկի բաժնի 1-ին և 2-րդ կետերում առաջադրված շահութահարկի գծով բյուջե վճարման ենթակա գումարները:

ՀՀ ԿԱ ՊԵԿ հարկային մարմնի գանգատարկման հանձնաժողովը (այսուհետ նաև Հանձնաժողով), լսելով ընկերության ներկայացուցիչների և ստուգման ակտը կազմած պաշտոնատար անձանց ներկայացված փաստարկները, ուսումնասիրելով սույն գործին առնչվող նյութերն ու ապացույցները եկավ հետևյալ եզրակացության:

Ստուգման ակտի 1-ին կետի 1-ին ենթակետի վերաբերյալ ստուգման իրականացրած անձինք նշեցին հետևյալը.

ըստ ընկերության կողմից ստուգման ընթացքում ներկայացված փաստաթղթերի (այդ թվում ակտին ներկայացված առարկություններին կից տեղեկանքի), 2011թ-ի «Շահութահարկի մասին» ՀՀ օրենքի 7-րդ հոդվածով նախատեսված հարկվող եկամուտները կազմել են 113750519 դրամ, իսկ նույն օրենքի 8-րդ հոդվածի համաձայն եկամուտ չհամարվող տարրերը՝ սահմանված կարգով պետության կողմից հաստատված ռոռզման ջրի սակագների կիրառության հետ կապված՝ պետական բյուջեից տրվող սուբսիդիաները՝ 129110324 դրամ, որը կազմում է ընդհանուր եկամտի 53.16% :

Ընկերությունում վարչական ծախսերի առանձնացված հաշվառում ըստ հարկվող եկամուտների և եկամուտ չհամարվող տարրերի չի վարվել, այլ վարվել է եկամուտների տեսակարար կշիռների համամասնությամբ:

Ստուգման ընթացքում կատարվել է վարչական ծախսերի թվաբանական վերահաշվարկ, որի արդյունքում պարզվել է, որ շահութահարկի առումով եկամուտ համարվող տարրերին բաժին ընկնող վարչական ծախսերին ավել գումարներ է հաշվեգրվել 3487700 դրամի չափով՝ խախտելով «Շահութահարկի մասին» ՀՀ օրենքի 10-րդ հոդվածի 1-ին կետի և 11-րդ հոդվածի «ե» կետի, ինչպես նաև «Ռեզիդենտների կողմից շահութահարկի հաշվարկման և վճարման կարգի մասին» հրահանգի 7.6-րդ և 6.3-րդ կետերի պահանջները: Մասնավորապես, վարչական ծախսերից աշխատավարձի, սոցիալական ապահովության վճարների և ամորտիզացիոն հատկացումների գծով հաշվեգրված ծախսերն ավել է ցույց տրվել համապատասխանաբար՝ 2571000 դրամ, 458800 դրամ և 458900 դրամի չափով, ընդամենը՝ 3487700 դրամ: Նշված ծախսերի մասով լրացուցիչ հարկային պարտավորությունը կազմում է ընդամենը 1824737 դրամ, այդ թվում՝ հարկ 697540 դրամ, տուգանք 767294 դրամ, տույժ 381903 դրամ:

Ստուգման ակտի 1-ին կետի 1-ին ենթակետի վերաբերյալ հարկ է նշել հետևյալը:

2011թ-ի ընթացքում շահութահարկով հարկվող եկամուտների (ռոռզման ջրի դիմաց վաճառքից եկամուտներ) և շահութահարկի առումով եկամուտ չհամարվող տարրերի (պետության կողմից հաստատված սակագների կիրառության հետ կապված՝ պետության կողմից սուբսիդիաների ձևով տրամադրվող պետական ֆինանսական աջակցության

գումարներ) առկայության պայմաններում, Ընկերությունը 2011թ-ի փաստացի շահութահարկի հաշվարկում համախառն եկամուտը նվազեցրել է շահութահարկի առումով եկամուտ չհամարվող տարրերին (պետության կողմից տրված սուբսիդիաներին) բաժին ընկնող վարչական ծախսերը՝ գումարով 3487700 դրամ:

Սույն հարցի քննարկման ընթացքում պարզվեց, որ ստուգման ակտով հարկվող շահույթի որոշման ժամանակ ժամանակաշրջանի ծախսերը բաշխվել են ելնելով ընդհանուր եկամտի մեջ ստացված եկամուտների տեսակարար կշիռներից (այսուհետ՝ տեսակարար կշիռ):

Այս կապակցությամբ հարկ է նշել, որ տեսակարար կշռի կիրառումը նախատեսված է միայն <Ռեզիդենտների կողմից շահութահարկի հաշվարկման և վճարման կարգի մասին> հրահանգի 6.3 և 7.6 կետերով նախատեսված դեպքերի համար: Սակայն, նշված 6.3 և 7.6 կետերով նախատեսված դեպքերը քննարկվող դեպքի հետ առնչություն չունեն:

Տվյալ դեպքում ընկերությունը 2011թ-ի հարկվող շահույթը որոշելիս ղեկավարվել է <Շահութահարկի մասին> ՀՀ օրենքի (2011թ-ին գործող խմբագրություն) 8-րդ և 11-րդ հոդվածի դրույթներով: Այսինքն, 2011թ-ի հարկվող շահույթը որոշելիս համախառն եկամտից նվազեցումներն ընկերության կողմից կատարվել են ՀՀ օրենսդրությամբ սահմանված կարգով:

Ստուգման ակտի 1-ին կետի 2-րդ ենթակետի վերաբերյալ հարկ է նշել հետևյալը.

10.01.2012թ-ին տեղի է ունեցել Ընկերության վարչական խորհրդի նիստը, որի արդյունքում կազմվել է թիվ 11 արձանագրությունը: Վերջինիս համաձայն, որոշվել և հաստատվել է ջրօգտագործողների գծով դեբիտորական պարտքերի հնարավոր կորուստի պահուստային ֆոնդը՝ գումարով 20413460 դրամ: Բացի այդ, ընկերության կողմից ներկայացված հաշվապահական հաշվառման տվյալներով 20413460 դրամ ծախսերը ձևակերպված են որպես դեբիտորական պարտքերի կորուստներ, այն դեպքում, երբ ՀՀ կառավարության 19.12.2002թ-ի թիվ 2052-Ն որոշմամբ հաստատված <Կազմակերպությունների (բացառությամբ բանկերի և ապահովագրական ընկերությունների, ինչպես նաև ջրօգտագործողների ընկերությունների կողմից ոռոգման ջրի մատակարարման դիմաց ֆիզիկական անձանց մասով առաջացած դեբիտորական պարտքերի) դեբիտորական պարտքերի հնարավոր կորուստների պահուստի (պահուստաֆոնդի) ձևավորման դեբիտորական ու կրեդիտորական պարտքերի անհուսալի ճանաչման և դուրս գրման> կարգի 2-րդ կետի համաձայն, նշված կարգը չի տարածվում ջրօգտագործող ընկերությունների կողմից ոռոգման ջրի մատակարարման դիմաց ֆիզիկական անձանց մասով առաջացած դեբիտորական պարտքերի վրա: Այսինքն՝ 20413460 դրամը, որպես դեբիտորական պարտքերի հնարավոր կորուստների պահուստի ձևավորման ծախս դիտելու հանգամանքը, բերում է նրան, որ խախտվում է վերը նշված կարգի 2-րդ կետի պահանջները:

10.01.2012թ-ի վարչական խորհրդի նիստով ցանկը հաստատելուց հետո, ընկերությունը ժամանակագրական առումով 2011թ-ին չէր կարող ղեկավարվել ՀՀ կառավարության 19.12.2002թ-ի թիվ 2052-Ն որոշմամբ հաստատված հավելված թիվ 2-ով սահմանված <Ջրօգտագործողների ընկերությունների կողմից ոռոգման ջրի մատակարարման դիմաց ֆիզիկական անձանց մասով առաջացած դեբիտորական պարտքերի անհուսալի ճանաչման և դուրս գրման> կարգի (այսուհետ՝ Կարգ) 8-րդ կետով սահմանված՝ կետանցված դեբիտորական պարտք ունեցող ֆիզիկական անձանց 2011թ. նոյեմբեր և դեկտեմբեր ամիսների 1-ին տասնօրյակներում գրավոր ծանուցումների ընթացակարգով: Կարգի 8-րդ կետով սահմանված է, որ կազմակերպություններն առնվազն երկու անգամ՝ նոյեմբերի և դեկտեմբերի առաջին տասնօրյակներում ծանուցագրերը հանձնում են ջրօգտագործող ֆիզիկական անձանց, որոնց երկրորդ կեսը (կտրոնը) ֆիզիկական անձի կողմից այն ստանալու վերաբերյալ նշումով և ստորագրությամբ ետ է վերադարձվում և պահպանվում ընկերությունում: Սակայն, ընկերության կողմից ստուգման ընթացքում ներկայացված փաստաթղթերում բացակայում են սահմանված կարգով՝ նոյեմբերի և դեկտեմբերի առաջին տասնօրյակներում ֆիզիկական անձանց 2 անգամ ծանուցելու փաստը հիմնավորող պատշաճ

ապացույցները: Մասնավորապես, ստուգման ընթացքում ներկայացված ծանուցագրերում բացակայում են դրանք ֆիզիկական անձանց հանձնելու (ծանուցման) ամսաթվի, ամսվա և տարեթվի վերաբերյալ նշումները: Այսինքն, խախտվել են նշված որոշմամբ հաստատված կարգի 8-րդ կետով սահմանված՝ տարվա ընթացքում երկու անգամ կոնկրետ ժամանակահատվածում ջրօգտագործողներին ծանուցելու պարտադիր և էական համարվող պահանջները: Հետևաբար, 20413460 դրամի ծախսերը ենթակա չեն նվազեցման:

Բացի այդ, ստուգման ընթացքում կատարված ընտրանքային այցելությունների ընթացքում պարզվել է, որ թվով 34 ֆիզիկական անձիք ծանուցագրեր չեն ստացել, կամ ստորագրություններն իրենցը չեն, կամ նշված գումարի չափով պարտքեր չունեն:

Հարկ է նշել նաև, որ կազմված ակտը կից փաստաթղթերով ուղղարկվել է ՀՀ ԿԱ ՊԵԿ հետաքննության վարչություն՝ ներկայացված ծանուցագրերի և ծանուցման փաստերի արժանահավատությունը, ինչպես նաև ստուգողներին կեղծ տեղեկություններ ներկայացնելու փաստերը ճշտելու նպատակով:

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, սույն գործի վերաբերյալ Հանձնաժողովի կողմից ընդունված որոշման նախագիծը ուղարկվել է վերադաս հարկային ու մաքսային մարմինների գանգատարկման խորհուրդ (այսուհետ՝ Գանգատարկման խորհուրդ): Որոշման նախագծի վերաբերյալ Գանգատարկման խորհուրդը սովել 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՝

Չեղյալ համարել ՀՀ ԿԱ ՊԵԿ Մասիսի ՏՀՏ 13.03.2013թ. թիվ 1008225 ստուգման ակտի 1-ին կետի 1-ին ենթակետը, իսկ 2-րդ ենթակետը թողնել անփոփոխ:

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

Հանձնաժողովի նախագահ



Տ.ԲԱՐՍԵՂՅԱՆ