

«Կառավարությանն առընթեր պետական եկամուտների կոմիտե

Հարկային մարմնի գանգատարկման հանձնաժողով

Ո Ր Ո Շ ՈՒ Մ 40/1

21 օգոստոսի 2013 թ.

Քննարկվեց «Ռ.Մ.Ի.Ա.» ՍՊԸ 25.07.2013 թ-ի գրությամբ բերված բողոքը «ԿԱ ՊԵԿ Գորիսի ՏՀՏ 10.07.2013 թ-ի թիվ 1008468 ստուգման ակտի դեմ:

Համաձայն «ԿԱ ՊԵԿ նախագահի 12.03.2013 թ-ի թիվ 1008468 հանձնարարագրի «Ռ.Մ.Ի.Ա.» ՍՊԸ-ում (այսուհետ նաև ընկերություն) կատարվել է բյուջեի հետ փոխհարաբերությունների և հարկային մարմնի կողմից վերահսկվող «օրենսդրության առանձին պահանջների կատարման ճշտության ստուգում: Արդյունքում կազմվել է «ԿԱ ՊԵԿ Գորիսի ՏՀՏ 10.07.2013 թ-ի թիվ 1008468 ստուգման ակտը (այսուհետ նաև ստուգման ակտ), որով լրացուցիչ գանձման է առաջադրվել ընդամենը 9.355.850 դրամ:

«Ռ.Մ.Ի.Ա.» ՍՊԸ բողոքում մասնավորապես նշված է.

1. Ըստ ստուգման ակտի, ընկերությունը խախտելով «Շահութահարկի մասին» ՀՀ օրենքի 10-րդ հոդվածի 1-ին կետի բ) ենթակետի պահանջները, նվազեցվող ծախսերն ավել է հաշվարկել 2.995.000 դրամով՝ նվազեցումների կազմում արտադրության համար ոչ անհրաժեշտ և դրա հետ անմիջականորեն կապ չունեցող ծախսերի ներառման հետևանքով:

Ստուգման ակտում նշված չէ, թե վերոնշյալ 2.995.000 դրամը որ ժամանակահատվածին է վերաբերում և ինչպիսի ծախսեր է իր մեջ ներառում: Համաձայն «Շահութահարկի մասին» ՀՀ օրենքի 10-րդ հոդվածի 1-ին կետի բ) ենթակետի՝ անհրաժեշտ են համարվում անմիջականորեն և բացառապես ապրանքների արտադրության, ծառայությունների մատուցման, շուկայում առաջխաղացման և (կամ) ապրանքների (ծառայությունների) իրացման, խորհրդատվական և իրավաբանական ծառայությունների ուղեկցման, երաշխիքային հսկողության և շահագործման ընթացքում բացահայտված թերությունների վերացման, արտադրության (շինարարության) նախապատրաստման, յուրացման և կոնսերվացման, գույքի պահպանման, կադրերի պատրաստման համար հարկատուի կատարած ծախսերը, ինչպես նաև եկամտի ստացման հետ կապված և դրա համար անհրաժեշտ այլ ծախսերը:

Շտուկաբար կարծում ենք, որ հիմք ընդունելով միայն այն փաստը, որ ընկերության կողմից կատարված ծախսերն արտադրության համար ոչ անհրաժեշտ և դրա հետ անմիջականորեն կապ չունեցող ծախսեր են, դեռևս հիմք չէ կատարված ծախսերը նվազեցումների կազմում չներառելու համար, քանի որ դրանք կարող են լինել օրինակ հիմնական միջոցների վրա կատարված ընթացիկ ծախսերը:

2. Ստուգման ակտի համաձայն, ընկերությունը խախտելով «Կառավարության 25.08.1998 թ-ի թիվ 525 որոշման 5-րդ կետի պահանջները, 2011 թ-ի շահութահարկի հաշվարկի նվազեցումների կազմում ներառել է գումարով՝ 13.204.000 դրամ ՀԴՄ կտրոններով, առանց կրճատ հաշիվ-ապրանքագրերի ձեռքբերումներ: Նշված ձեռքբերումների ծախսագրման վերաբերյալ հաշվապահական հաշվառում չի տարվել:

Համաձայն «Կառավարության 25.08.1998 թ-ի թիվ 525 որոշման 1-ին կետի, ծախսերի հաշվեգրման համար նյութական և ոչ նյութական ակտիվների, ինչպես նաև ծառայությունների (աշխատանքների) ձեռքբերման ժամանակ իրականացված գործարքները հավաստող փաստաթղթեր կարող են համարվել գ) կետի համաձայն կրճատ հաշիվ-ապրանքագիրը, իսկ ժա) կետի համաձայն՝ հսկիչ-դրամարկղային մեքենայի կտրոնը:

Համաձայն «Կառավարության 25.08.1998 թ-ի թիվ 525 որոշման 5-րդ կետի՝ կրճատ հաշիվ-ապրանքագիրը Հայաստանի Հանրապետության օրենսդրությամբ սահմանված կարգով կիրառվող ՀԴՄ-ների կտրոնները (սույն կարգի 2-րդ կետի «գ» ենթակետում նշված

վավերապայմանները ձեռք բերողի կողմից ինքնուրույնաբար լրացվելու դեպքում անմիջականորեն ՀԴՄ-ի կտրոնի վրա կամ դրան կցված փաստաթղթում) ընդունվում են որպես ծախսերը հիմնավորող փաստաթուղթ, եթե դրանց հանրագումարը չի գերազանցում ամսական 3.0 մլն դրամը, միանվագ գործարքը 300 հազ. դրամը չգերազանցելու դեպքում:

Համադրելով ՀՀ կառավարության 25.08.1998 թ-ի թիվ 525 որոշման 1-ին և 5-րդ կետերի պահանջները՝ կարծում ենք, որ ՀՀ օրենսդրությամբ սահմանված կարգով կիրառվող ՀԴՄ-ների կտրոններն ընդունվում են որպես ծախսերը հիմնավորող փաստաթուղթ՝ անկախ կրճատ հաշիվ-ապրանքագրի առկայությունից:

3. Ստուգման ակտի համաձայն, Ընկերությունը խախտելով <Շահութահարկի մասին> ՀՀ օրենքի 13-րդ հոդվածի պահանջները, վարձակալված հիմնական միջոցի վրա կատարված կապիտալ բնույթի ծախսերը՝ 4.500.000 դրամի չափով, որակելով որպես ընթացիկ ծախս, ներառել է 2011 թ-ի նվազեցումների կազմում: Նշված ծախսերը պետք է ավելացվեին հիմնական միջոցի արժեքին և 2.250.00 դրամի չափով ամորտիզացիոն մասհանումների տեսքով ներառվեին նվազեցումների կազմում: Այսինքն, ծախսերն ավել են հաշվարկվել 4.275.000 դրամով:

Համաձայն ՀՀ կառավարության 11.04.2000 թ-ի թիվ 161 որոշման՝ Օրենքով սահմանված կարգով ԱԱՀ վճարող համարվող հարկատուների շահութահարկը որոշելիս՝

ա) հիմնական միջոցների վրա կատարված ծախսերը համարվում են կապիտալ ծախսեր եթե դրանց արդյունքում վերակառուցման, վերազինման, արդիականացման, հիմնանորոգման կամ ընդլայնման միջոցով վերափոխվում է հիմնական միջոցների վիճակը և (կամ) տվյալ հիմնական միջոցի վրա հաշվետու տարվա ընթացքում կատարված ծախսերի մեծությունը գերազանցում է այդ հիմնական միջոցի սկզբնական արժեքի (օրենքով սահմանված կարգով իրականացված վերագնահատման դեպքում վերագնահատված արժեքի) 10 տոկոսը՝ այդ չափը գերազանցող մասով:

բ) հիմնական միջոցների վրա կատարված ծախսերը համարվում են ընթացիկ ծախսեր եթե դրանք սույն որոշման <ա> կետի համաձայն չեն համարվում կապիտալ ծախսեր:

Ստուգման ընթացքում ստուգումն իրականացնող տեսուչների կողմից հաշվի չեն առնվել ՀՀ կառավարության 11.04.2000 թ-ի թիվ 161 որոշման պահանջները և նրանց կողմից ըստ էության չի ուսումնասիրվել վերոնշյալ 4.500.000 դրամի ծախսերի կապիտալ կամ ընթացիկ լինելու փաստը, մենք հնարավորություն չենք ունեցել ներկայացնել բացաարություններ և պարզաբանումներ նշված հարցի վերաբերյալ:

ՀՀ ԿԱ ՊԵԿ նախագահի հրամանով 17.04.2013 թ-ին ստուգման ժամկետը կասեցվել է:

ՀՀ ԿԱ ՊԵԿ նախագահի հրամանով 06.06.2013 թ-ին ստուգման կասեցման ժամկետը երկարաձգվել է 30 աշխատանքային օրով:

ՀՀ ԿԱ ՊԵԿ նախագահի 17.06.2013 թ-ի թիվ Ս-1223-Ա հրամանով ստուգումը վերսկսվել է 2013 թ-ի հունիսի 19-ից:

Համաձայն <Հայաստանի Հանրապետությունում ստոնգումների կազմակերպման և անցկացման մասին> ՀՀ օրենքի 6-րդ հոդվածի՝ Ակտի նախագիծը ստուգում իրականացնող անձը 3 աշխատանքային օրվա ընթացքում պատշաճ ձևով (առձեռն կամ փոստով) ներկայացվում է տնտեսավարող սուբյեկտի ղեկավարին կամ նրան փոխարինող պաշտոնատար անձին՝ առարկություններ ներկայացնելու նպատակով: Տնտեսավարող սուբյեկտի ղեկավարը կամ նրան փոխարինող պաշտոնատար անձը 5 աշխատանքային օրվա ընթացքում ուսումնասիրում է ակտի նախագիծը:

Սույն մասի երկրորդ պարբերությամբ նախատեսված ժամկետում տնտեսավարող սուբյեկտի ղեկավարի կամ նրան փոխարինող պաշտոնատար անձի կողմից առարկություններ չներկայացվելու դեպքում ստուգող մարմինը կազմում է ակտը և դրա մեկ օրինակը՝ ստորագրված ստուգում իրականացնող պաշտոնատար անձի կողմից, ժամկետի ավարտից հետո՝ 3 աշխատանքային օրվա ընթացքում պատշաճ ձևով (առձեռն կամ փոստով)

ներկայացնում տնտեսավարող սուբյեկտի ղեկավարին կամ նրան փոխարինող պաշտոնատար անձին:

Տեղեկացնում ենք Ձեզ, որ ստուգումն իրականացնող տեսուչների կողմից ակտի նախագիծը մեզ չի ներկայացվել: Արդյունքում խախտվել է <<Հայաստանի Հանրապետությունում ստուգումների կազմակերպման և անցկացման մասին>> ՀՀ օրենքի 6-րդ հոդվածի պահանջները:

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

ա) օրենքի խախտմամբ այդ թվում օրենքի սխալ կիրառման կամ սխալ մեկնաբանման հետևանքով:

Հաշվի առնելով վերը նշված փաստերն ընկերությունը խնդրում է չեղյալ համարել թիվ 1008468 ստուգման ակտը:

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

Ստուգման ակտի 1-ին կետով մասնավորապես արձանագրվել է, որ ընկերությունը խախտելով <Շահութահարկի մասին> ՀՀ օրենքի 10-րդ հոդվածի 1-ին կետի բ) ենթակետի պահանջները, համախառն եկամտից կատարված նվազեցվող ծախսերն ավել է հաշվարկել 2.995.000 դրամով՝ նվազեցումների կազմում արտադրության համար ոչ անհրաժեշտ և դրա հետ անմիջականորեն կապ չունեցող ծախսերի ներառման հետևանքով:

Հանձնաժողովն արձանագրեց, որ իրոք, ստուգման ակտում նշված չէ, թե վերոնշյալ 2.995.000 դրամի ավել հաշվարկված ծախսերն որ ժամանակահատվածին են վերաբերում, ինչպես նաև, թե կոնկրետ ինչպիսի ծախսեր են դրանք:

Տվյալ դեպքում, ըստ էության, խախտվել է <<<-ում ստուգումների կազմակերպման և անցկացման մասին>> ՀՀ օրենքի 6-րդ հոդվածի 2-րդ մասի 9-րդ կետի դրույթները, որի համաձայն ստուգման ակտում նշվում են ստուգմամբ բացահայտված խախտումները, խախտումների նկարագրությունը, խախտման ժամկետը և այն իրավական նորմերը, որոնց պահանջները չեն կատարվել:

Ստուգման ակտի 1-ին կետով արձանագրված հաջորդ դրվագի վերաբերյալ, որ ընկերությունը խախտելով ՀՀ կառավարության 25.08.1998 թ-ի թիվ 525 որոշման 5-րդ կետի պահանջները 2011 թ-ի շահութահարկի հաշվարկի նվազեցումների կազմում ներառել է 13.204.000 դրամ ՀԴՄ կտրոններով (առանց կրճատ հաշիվ ապրանքագրերի) ձեռքբերումներ, նշվեց հետևյալը:

Ընկերության ներկայացուցչի կողմից Հանձնաժողովին ներկայացվեցին ստուգվող ժամանակաշրջանում որոշ ՀԴՄ կտրոններով ձեռք բերված ապրանքանյութական արժեքներին վերաբերող փաստաթղթերը (ֆինանսական հաշվետվություններ): Ընկերության ներկայացուցչի պնդմամբ, դրանք հաշվի առնելու դեպքում ստուգման ակտով արձանագրված ավել ծախսագրված գումարի չափը (13.204.000 դրամ) կնվազեր: Սակայն, նշված փաստաթղթերը, ինչպես նաև կապիտալ և ընթացիկ ծախսերի վերաբերյալ ընկերության փաստարկները ստուգման ակտը կազմելիս հաշվի չեն առնվել, քանի որ ընկերությունը հնարավորություն չի ունեցել ստուգման ակտի նախագծի վերաբերյալ ներկայացնել իր առարկությունները:

Քննարկման ընթացքում ստուգման ակտի նախագիծն ընկերությանը ներկայացվելու վերաբերյալ նշվեց հետևյալը.

<<<-ում ստուգումների կազմակերպման և անցկացման մասին>> ՀՀ օրենքի 6-րդ հոդվածի 1-ին մասի համաձայն. <Ակտի նախագիծը ստուգում իրականացնող անձը 3 աշխատանքային օրվա ընթացքում ներկայացնում է տնտեսավարող սուբյեկտի ղեկավարին

կամ նրան փոխարինող պաշտոնատար անձին՝ առարկություններ ներկայացնելու նպատակով: Տնտեսավարող սուբյեկտի ղեկավարը կամ նրան փոխարինող պաշտոնատար անձը 5 աշխատանքային օրվա ընթացքում ուսումնասիրում է ակտի նախագիծը: Սույն մասի երկրորդ պարբերությամբ նախատեսված ժամկետում տնտեսավարող սուբյեկտի ղեկավարի կամ նրան փոխարինող պաշտոնատար անձի կողմից առարկություններ չներկայացվելու դեպքում ստուգող մարմինը կազմում է ակտը և դրա մեկ օրինակը՝ ստորագրված ստուգում իրականացնող պաշտոնատար անձի կողմից, ժամկետի ավարտից հետո՝ 3 աշխատանքային օրվա ընթացքում, պատշաճ ձևով (առձեռն կամ փոստով) ներկայացնում տնտեսավարող սուբյեկտի ղեկավարին կամ նրան փոխարինող պաշտոնատար անձին>:

Քննարկման ընթացքում պարզվեց, որ ստուգման ակտի նախագիծը կազմվել է 27.06.2013 թ-ին: Ստուգող անձի պնդմամբ նա եկել է Երևան քաղաք և ընկերության տնօրենին է ներկայացրել ակտի նախագիծը, սակայն վերջինս հրաժարվել է ստանալ այն, ինչն էլ հաշվի առնելով, ստուգման ակտի նախագիծը 28.06.2013 թ-ին ուղարկվել է փոստով՝ ք.Երևան, Արտաշատի խճուղի 5 հասցեով: Փոստային ծառայության կողմից ստուգման ակտի նախագիծը 01.07.2013 թ-ին հետ վերադարձվել <անհայտ հասցե> նշումով:

Հանձնաժողովն արձանագրեց այն փաստը, որ ըստ էության առկա չէ որևէ հիմնավոր ապացույց ընկերության կողմից ստուգման ակտի նախագիծը ստացված լինելու վերաբերյալ: Այսինքն, խախտվել է <<<-ում ստուգումների կազմակերպման և անցկացման մասին> ՀՀ օրենքի 6-րդ հոդվածի 1-ին մասի պահանջները, որի հետևանքով տնտեսավարող սուբյեկտը զրկվել է ստուգման ակտի նախագիծն ուսումնասիրելու և դրա վերաբերյալ առարկություններ ներկայացնելու ՀՀ օրենսդրությամբ սահմանված հնարավորությունից:

<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՝

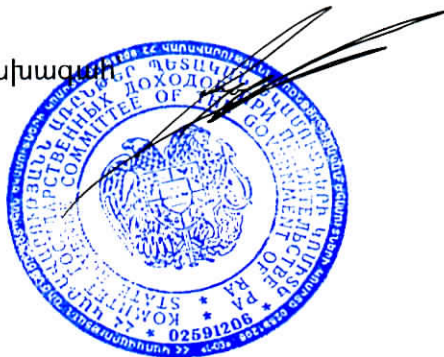
ա) օրենքի խախտմամբ, այդ թվում՝ օրենքի սխալ կիրառման կամ սխալ մեկնաբանման հետևանքով.>:

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

ո ռ ո շ ու մ է՝

Չեղյալ համարել ՀՀ ԿԱ ՊԵԿ Գորիսի ՏՀՏ 10.07.2013 թ-ի թիվ 1008468 ստուգման ակտը:

Հանձնաժողովի նախագահի



Տ.ԲԱՐՍԵՂՅԱՆ