

«Կառավարությանն առընթեր պետական եկամուտների կոմիտե

Հարկային մարմնի գանգատարկման հանձնաժողով

Ո Ր Ո Շ ՈՒ Մ 41/4

27 օգոստոսի 2013 թ.

Քննարկվեց Ա/Ձ Սասուն Դանիելյանի 30.07.2013 թ-ի դիմում-գանգատը «ԿԱ ՊԵԿ Օպերատիվ-հետախուզության վարչության 26.07.2013 թ-ի թիվ 1004197 ստուգման ակտի դեմ»:

Համաձայն «ԿԱ ՊԵԿ նախագահի 07.05.2013 թ-ի թիվ 1004197 հանձնարարագրի Ա/Ձ Սասուն Դանիելյանի մոտ կատարվել է բյուջեի հետ փոխհարաբերությունների և հարկային մարմնի կողմից վերահսկվող «Օրենսդրության առանձին պահանջների կատարման ճշտության ստուգում: Արդյունքում կազմվել է «ԿԱ ՊԵԿ Օպերատիվ-հետախուզության վարչության 26.07.2013 թ-ի թիվ 1004197 ստուգման ակտը (այսուհետ նաև ստուգման ակտ):

Ա/Ձ Սասուն Դանիելյանի գանգատում մասնավորապես նշված է.

Ստուգման ակտի 6-րդ կետում շարադրված է. «ԱԱՀ-ի մասին» «Օրենքի 20-րդ հոդվածով սահմանված կարգով հարկային մարմիններին ներկայացվող տեղեկանքում ապրանքների մատակարարմանը կամ ձեռք բերմանը և ծառայությունների մատուցմանը կամ ստացմանը վերաբերող հարկային-հաշիվների վերաբերյալ տեղեկություններ չներառելու (չներկայացնելու) համար նույն օրենքի 43.1 հոդվածի առաջին պարբերության համաձայն տեղեկությունները ներկայացնող անձի նկատմամբ հաշվարկվում է տուգանք՝ սխալ ներկայացված կամ չներկայացված յուրաքանչյուր տեղեկության (հարկային հաշվի) համար 5000 դրամի չափով, ...»: Նշված մոտեցման արդյունքում մեր նկատմամբ հաշվարկվել է տուգանք ընդհանուր գումարով 860 հազ. դրամի չափով, որից ըստ ստուգողների 2012 թ-ին չներկայացված տեղեկությունների մասով՝ 765 հազ. դրամ:

Պետք է նշեմ, որ ստուգման ակտի նույն կետի երրորդ պարբերությունում շարադրված է. «2012 թ-ի 4-րդ եռամսյակի համար ներկայացված ԱԱՀ հաշվարկի 19Բ տողում արտացոլված հաշվանցման ենթակա ԱԱՀ գումարը ստուգմամբ կազմեց 24.115.645 դրամ: Ստուգմամբ պարզվեց նաև, որ ԱԱՀ հաշվանցման իրավունքը տվյալ եռամսյակում ձևավորվել է ստացված էլեկտրոնային հարկային հաշիվների վավերացման արդյունքում, որոնք համաձայն ՊԵԿ-ի տեղեկատվական բազայի տվյալների, ստորագրվել են 07.12.12 թ-ին: Այսինքն, ստուգողներն իրենք հենց հաստատում են, որ եթե անգամ համարենք, որ դրանք իրենց համապատասխան ժամանակահատվածների համար ներկայացվող տեղեկությունների ժամանակ չեն ներկայացվել, ապա ներկայացվել են 2012 թ-ի դեկտեմբերին: Նշենք, որ «Ավելացված արժեքի հարկի մասին» «Օրենքի 43.1-րդ հոդվածի համաձայն. «Ձեռք բերված ապրանքների և ստացված ծառայությունների գծով մատակարարների կողմից դուրս գրված այն հարկային հաշիվներում առանձնացված ԱԱՀ-ի գումարները, որոնց վերաբերյալ սույն օրենքի 20 հոդվածին համապատասխան, հարկային մարմին տեղեկություններ (այդ թվում ճշգրտված) չեն ներկայացվի կամ որոնց վերաբերյալ ներկայացված կամ չներկայացված տեղեկությունները չեն համապատասխանում հարկային հաշվում արտացոլված տվյալներին (վավերապայմաններին)՝ հաշվանցման ենթակա չեն: Ձեռք բերված ապրանքների և ստացված ծառայությունների գծով այն հարկային հաշիվներում առանձնացված ԱԱՀ-ի գումարները, որոնք ներկայացվել են (ներառվել են տեղեկանքում) հարկային հաշվի ստացմանը հաջորդող որևէ հաշվետու ժամանակաշրջանում, հաշվանցվում են տեղեկությունների ներկայացման ժամանակաշրջանի համար ներկայացվող ԱԱՀ-ի հաշվարկով»:

Գտնում ենք, որ նման դեպքում, այս տեղեկությունների համար տուգանքի հաշվարկ չպետք է կատարվեր:

Ստուգման ակտի «5. Ավելացված արժեքի հարկ» բաժնում նկարագրված ամբողջ խախտումների հիմքը հանդիսանում է այն, որ ըստ ստուգողների, մեր կողմից խախտվել է «Ավելացված արժեքի հարկի մասին» «Օրենքի 20-րդ հոդվածի վեցերորդ պարբերության, «Կառավարության 11.11.10 թ-ի թիվ 1504-Ն որոշմամբ հաստատված էլեկտրոնային եղանակով հարկային հաշիվների դուրս գրման կարգի վեցերորդ կետի, «Կառավարության 07.07.11 թ-ի

թիվ 937-Ն որոշման 4-րդ և 5-րդ կետերի պահանջները: Ըստ ստուգողների, մենք պետք է ներկայացնեինք ստացված հարկային հաշիվների վերաբերյալ տեղեկանքներ, ինչն ըստ իրենց, չի կատարվել: Նման մոտեցումը հիմք ընդունելով կիրառվել է տուգանքների և տույժերի հաշվարկներ առաջադրվել վճարման նաև հարկի գումար: Տվյալ դեպքում մեր առարկությունները վերաբերում են ոչ թե հաշվարկների կատարման մեխանիզմներին կամ թվային մեծություններին, այլ՝ հարկային հաշիվների ներկայացման վերաբերյալ մոտեցումներին:

Այսպես, մեր կարծիքով, նկատի ունենալով, որ «Կառավարության 11.11.10 թ-ի թիվ 1504-Ն որոշմամբ հաստատված էլեկտրոնային եղանակով հարկային հաշիվների դուրսգրման կարգի (այսուհետ՝ կարգ) 11-րդ կետի համաձայն. «էլեկտրոնային եղանակով դուրս գրվող հարկային հաշիվները կարող են շրջանառվել (այդ թվում՝ ապրանքներ ձեռք բերողին կամ ծառայություններ ստացողներին տրամադրվել) կամ պահպանվել էլեկտրոնային և (կամ) թղթային տարբերակներով»:

<Իրավական ակտերի մասին> «Օրենքի 45-րդ հոդվածի 10-րդ կետի համաձայն. «Եթե իրավական ակտում նշված նորմի կիրառումը պայմանավորված է <կամ> շաղկապով բաժանված պայմաններով, ապա այդ նորմի կիրառման համար բավական է թվարկված պայմաններից առնվազն մեկի առկայությունը»:

Կարգի 35-րդ կետի համաձայն. «Հարկ վճարողի կողմից ինտերնետային հարկային հաշիվների դուրս գրումը միաժամանակ համարվում է Հայաստանի Հանրապետության կառավարության կողմից սահմանված կարգով դուրս գրված հարկային հաշիվների մասին տեղեկությունների կապի միջոցով ներկայացում: Ինտերնետային հարկային հաշիվների ստացման հավաստումը (հաստատումն) համարվում է ստացված հարկային հաշիվների մասին կապի միջոցով «Կառավարության կողմից սահմանված կարգով տեղեկությունների ներկայացում»:

Մեր դեպքում տեղի է ունեցել հետևյալը՝ մատակարարների կողմից մեր անունով դուրս են գրվել էլեկտրոնային հարկային հաշիվներ, որոնց թղթային տարբերակը տպագրված տրամադրվել է մեր ստորագրությանը:

Նկատի ունենալով, որ ինտերնետային հարկային հաշիվների ստացման հավաստումը (հաստատումը) համարվում է ստացված հարկային հաշիվների մասին կապի միջոցով «Կառավարության կողմից սահմանված կարգով տեղեկությունների ներկայացում»: Այն, որ այս շարադրանքում բացակայում է հավաստման մասին էլեկտրոնային եղանակով պարտադիր հավաստման պահանջի սահմանում, պետք է ենթադրել, ու մենք էլ ցուցաբերել ենք նման մոտեցում, որ հաստատելով էլեկտրոնային հաշիվի թղթային եղանակով տրամադրված հարկային հաշիվները, մենք այդ մասով տեղեկություններ չենք ներկայացրել:

Ըստ էության, եթե անգամ նույն իրավական ակտի՝ կարգի, տարբեր հատվածների միջև առկա է տարընթերցում, ապա գտնում ենք, որ պետք է առաջնորդվել «Իրավական ակտերի մասին» «Օրենքի 4-րդ հոդվածի 7-րդ կետով, որի համաձայն. «Հավասար իրավաբանական ուժ ունեցող նորմատիվ իրավական ակտերի կամ նույն իրավական ակտի տարբեր մասերի միջև հակասության դեպքում պետական և տեղական ինքնակառավարման մարմինները ֆիզիկական ու իրավաբանական անձանց հետ հարաբերություններում պետք է կիրառեն ֆիզիկական և իրավաբանական անձանց համար նախընտրելի նորմատիվ իրավական ակտը կամ դրա մասը»:

Հաշիվ առնելով շարադրվածը խնդրոն ենք ստուգման ակտի ԱԱՀ բաժնում 2012 թ-ի 1-ին, 2-րդ և 3-րդ եռամսյակների համար կատարված հաշվարկները հանել:

«ԿԱ ՊԵԿ հարկային մարմնի գանգատարկման հանձնաժողովը (այսուհետ նաև Հանձնաժողով), լսելով Ա/Ձ Սասուն Դանիելյանի, վերջինիս ներկայացուցչի և ստուգման ակտը կազմած պաշտոնատար անձանց ներկայացրած փաստարկները, ուսումնասիրելով սույն գործին առնչվող նյութերն ու ապացույցները եկավ հետևյալ եզրակացության:

«ՀՀ-ում ստուգումների կազմակերպման և անցկացման մասին» «Օրենքի 6-րդ հոդվածի 1-ին մասի համաձայն. «Ակտի նախագիծը ստուգում իրականացնող անձը 3 աշխատանքային օրվա ընթացքում պատշաճ ձևով (առձեռն կամ փոստով) 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:

Տնտեսավարող սուբյեկտի ղեկավարի կամ նրան փոխարինող պաշտոնատար անձի կողմից սույն մասի երկրորդ պարբերությամբ նախատեսված ժամկետում ակտի նախագծի վերաբերյալ առարկություններ ներկայացնելու դեպքում ստուգող մարմինը ուսումնասիրում է դրանք և առարկություններ ստանալու օրվան հաջորդող 3 աշխատանքային օրվա ընթացքում ակտի մեկ օրինակը՝ ստորագրված ստուգում իրականացնող պաշտոնատար անձի կողմից, պատշաճ ձևով (առձեռն կամ փոստով) ներկայացնում է տնտեսավարող սուբյեկտի ղեկավարի կամ նրան փոխարինող պաշտոնատար անձի ստորագրմանը: Տնտեսավարող սուբյեկտի ղեկավարի կամ նրան փոխարինող պաշտոնատար անձի ներկայացրած առարկությունները կցվում են ակտին և կազմում դրա անբաժանելի մասը>:

Քննարկվող դեպքում ստուգման ակտի նախագիծը կազմվել է 18.07.2013 թ-ին: Համաձայն ստուգման ակտի նախագծի վրա կատարված գրառման, Ա/Ձ Սասուն Դանիելյանի կողմից ակտի նախագիծը ստացվել է 22.07.2013 թ-ին: Ա/Ձ Սասուն Դանիելյանը, <<<-ում ստուգումների կազմակերպման և անցկացման մասին>> << օրենքի 6-րդ հոդվածի 1-ին մասով սահմանված 5 աշխատանքային օրվա ընթացքում, այն է՝ 26.07.2013 թ-ին, ստուգման ակտի նախագծի վերաբերյալ ներկայացրել է առարկություններ, սակայն ստուգման ակտը կազմվել է նույն օրը՝ 26.07.2013 թ-ին:

Ելնելով վերոգրյալից՝ Հանձնաժողովը գտնում է, որ << ԿԱ ՊԵԿ ՕՀՎ 26.07.2013 թ-ի թիվ 1004197 ստուգման ակտը կազմվել է <<<-ում ստուգումների կազմակերպման և անցկացման մասին>> << օրենքի 6-րդ հոդվածի 1-ին մասի պահանջների խախտմամբ: Մասնավորապես, հաշվի առնելով, որ ստուգման ակտի նախագծի վերաբերյալ առարկություններն Ա/Ձ Սասուն Դանիելյանի կողմից ներկայացվել են 26.07.2013 թ-ին, հետևապես ստուգման ակտը կարող էր կազմվել 29.07.2013 թ-ից ոչ շուտ, քանի որ 26.07.2013 թ-ին հաջորդող առաջին աշխատանքային օրը եղել է 29.07.2013 թ-ը (հուլիսի 27-ը և 28-ը եղել են ոչ աշխատանքային օրեր):

<Վարչարարության հիմունքների և վարչական վարույթի մասին>> << օրենքի 63-րդ հոդվածի 1-ին մասի <ա> կետի համաձայն, անվավեր է առ ոչինչ չհանդիսացող այն ոչ իրավաչափ վարչական ակտը, որն ընդունվել է օրենքի խախտմամբ, այդ թվում՝ օրենքի սխալ կիրառման կամ սխալ մեկնաբանման հետևանքով:

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

ո Ր Ո Ձ Ո Մ Է՝

Չեղյալ համարել << ԿԱ ՊԵԿ Օպերատիվ-հետախուզության վարչության 26.07.2013 թ-ի թիվ 1004197 ստուգման ակտը:

Հանձնաժողովի նախագահ



Տ.ԲԱՐՍԵՂՅԱՆ