

«Կառավարությանն առընթեր պետական եկամուտների կոմիտե

Հարկային մարմնի գանգատարկման հանձնաժողով

Ո Ր Ո Շ ՈՒ Մ 42/2

3 սեպտեմբերի 2013 թ.

Քննարկվեց «Բազիս-Ս.Ա.Ռ.» ՍՊԸ 20.08.2013 թ-ի բողոքը «ԿԱ ՊԵԿ Սևանի ՏՀՏ 29.07.2013 թ-ի թիվ 1008365 ստուգման ակտի 3-րդ կետի դեմ:

Համաձայն «ԿԱ ՊԵԿ նախագահի 01.02.2013 թ-ի թիվ 1008365 հանձնարարագրի «Բազիս-Ս.Ա.Ռ.» 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 Սևանի ՏՀՏ 29.07.2013 թ-ի թիվ 1008365 ստուգման ակտը (այսուհետ նաև ստուգման ակտ), որով լրացուցիչ գանձման է առաջադրվել ընդամենը 29.929.460 դրամ:

«Բազիս-ՍԱՌ» ՍՊԸ բողոքում մասնավորապես նշված է.

Ստուգման ակտի 3-րդ կետն ընդունվել է օրենքի սխալ կիրառմամբ, ուստի սույնով ակտի 3-րդ կետի մասով վարչական կարգով բողոք է ներկայացվում հետևյալ հիմքերով ու հիմնավորումներով.

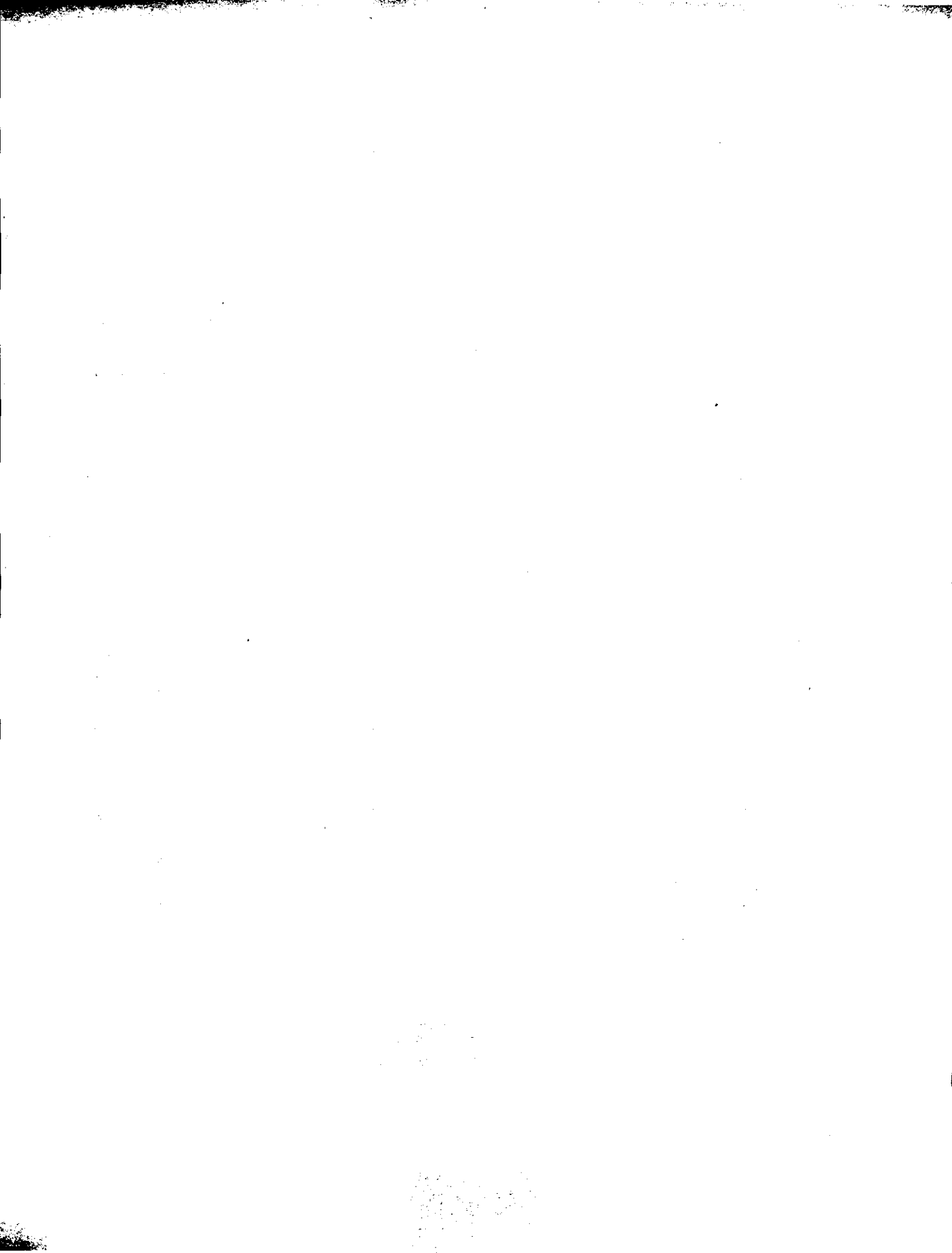
Ստուգման ակտի 3-րդ կետով ստուգողները հաշվարկել են, որ 2008–2012 թ.թ. ընթացքում ընկերության հավերը (որոնք ստուգվող ժամանակաշրջանում ըստ ստուգողների եղել են 5946 գլուխ) պետք է որ կերած լինեն 1105 տոննա լիարժեք համակցված կեր, այնինչ, հաշիվ–ապրանքագրերով հիմնավորվում է 202,91 տոննա համակցված կեր: Մնացած 902,09 տոննա թոչնակների մասով, հիմք ընդունելով դրա ձեռքբերման փաստաթղթերի բացակայությունը, ստուգողները «Հարկերի մասին» «Օրենքի 22-րդ հոդվածի կիրառմամբ հաշվարկել են կերի շուկայական արժեքը և համապատասխան գումարների նկատմամբ հաշվարկել եկամտահարկի՝ «Եկամտահարկի մասին» «Օրենքի 20-րդ հոդվածի 2-րդ մասի <ա> կետի, 21-րդ հոդվածի 1-ին մասի <ա> կետի հիման վրա:

Նախ նշեմ, որ այդ քանակի և արժեքի թոչնակների սպառման հանգամանքը հիմնավորված չէ, այն իրականությանը չի համապատասխանում: Սակայն սովյալ դեպքում հարկ է անդրադառնալ հատկապես հետևյալ իրավական ակտերի կիրառելիությանը, անգամ եթե նշված քանակի թոչնակներն իսկապես սպառված լինելը ընկերությունում:

«Եկամտահարկի մասին» «Օրենքի 20-րդ հոդվածի 1-ին մասով սահմանված էր. «Բացառությամբ սույն հոդվածի 2-րդ կետում նշված դեպքերի, ֆիզիկական անձանց եկամուտներ վճարելիս հարկը պահում (գանձում) է հարկային գործակալը»: Նույն հոդվածի 2-րդ մասի <ա> կետով սահմանված էր. «Հարկային գործակալը հարկի պահում (գանձում) չի իրականացնում, եթե՝ ա) վճարվող եկամուտները ձեռնարկատիրական գործունեության՝ (ապրանքների մատակարարման, աշխատանքների կատարման, ծառայությունների մատուցման) արդյունք են, և հարկային գործակալի հետ կնքվում է քաղաքացիաիրավական գրավոր պայմանագիր՝ նշելով հարկ վճարողի հաշվառման համարը (<ՎՀՀ>), անձնագրի տվյալները և Հայաստանի Հանրապետությունում բնակության հասցեն, ինչպես նաև ձեռնարկատիրական գործունեության իրականացման պետական գրանցման կամ պետական հաշվառման համարը»:

Օրենքի 21-րդ հոդվածի 1-ին մասի <ա> կետով սահմանված էր. «Բացառությամբ աշխատանքի վարձատրության և դրան հավասարեցված այլ վճարումների, հարկային գործակալը ֆիզիկական անձին վճարվող եկամտից հարկը պահում (գանձում) է հետևյալ չափերով.

ա) սույն օրենքի 20 հոդվածի 2-րդ կետի <ա> ենթակետով նախատեսված ձևով գրավոր պայմանագիրը չկնքելու կամ ֆիզիկական անձի հետ քաղաքացիաիրավական գրավոր



պայմանագիրը (անձնագրի տվյալների և Հայաստանում բնակության (հաշվառման) հասցեի պարտադիր նշումով) չկնքելու դեպքում կազմակերպությունների, անհատ ձեռնարկատերերի և նոտարների համար՝ 11 տոկոս դրույքաչափով՝ վճարված եկամտի գումարի նկատմամբ՝ առանց հաշվի առնելու սույն օրենքով սահմանված նվազեցումները (բացառությամբ սույն հոդվածով սահմանված դեպքերի):

Եկամտահարկի հարկվող օբյեկտը ֆիզիկական անձին վճարվող եկամուտն է, հարկային գործակալի եկամտահարկ պահելու և վճարելու պարտավորությունն էլ կարող է առաջանալ բացառապես ֆիզիկական անձին եկամուտ վճարելու դեպքում: Օրենքի 21-րդ հոդվածի 1-ին մասի <ա> կետն էլ կիրառելի կարող է լինել միայն ֆիզիկական անձին եկամուտ վճարելու դեպքում, եթե տվյալ ֆիզիկական անձի հետ չի կնքվել 20-րդ հոդվածի 2-րդ մասի <ա> կետի պահանջներին բավարարող գրավոր պայմանագիր:

Նշված իրավական նորմերի կիրառմամբ եկամտահարկի գծով ընկերության, որպես հարկային գործակալի, պարտավորության առաջացման համար անհրաժեշտ է ընկերության կողմից ֆիզիկական անձանց համապատասխան վճարում կատարված լինելու փաստական հանգամանքը:

Ստուգման ակտով հիմնավորված և ապացուցված չէ, որ ընկերությունը ֆիզիկական անձանց կատարել է վճարումներ համակցված կերի ձեռք բերման համար: Ավելին, ակտում նույնիսկ նշում կա այն մասին, որ թոշնակերն ընկերության հիմնադրի կողմից տրամադրված լինելու մասին տնօրենի հայտարարությունն արժանահավատ չի գնահատվում՝ սկզբնական հաշվառման փաստաթղթերի բացակայության պատճառաբանությամբ: Իսկ սկզբնական փաստաթղթերի բացակայության պայմաններում ինչի հիման վրա է հետևություն արվել թոշնակերը հենց ֆիզիկական անձից, և ոչ թե իրավաբանական անձից ձեռք բերվելու մասին: Առանց փաստաթղթի այն կարող էր ձեռք բերվել թե իրավաբանական անձից և թե ֆիզիկական անձից, ընդ որում, թոշնակերի պարագայում երկրորդի հավանականությունը գրոյին մոտ է, քանի որ համակցված կեր արտադրող կամ վաճառող ֆիզիկական անձ մեզ հայտնի չէ:

Այսպիսով, հարկային գործակալի նկատմամբ եկամտահարկի պարտավորություն առաջացնելու համար անհրաժեշտ՝ ֆիզիկական անձին եկամուտ վճարելու փաստական հանգամանքն ապացուցելու պարտականությունը հարկային մարմնի կողմից չի կատարվել, ֆիզիկական անձին եկամուտ վճարելու փաստական հանգամանքի ակնհայտ բացակայության պայմաններում չի կարող առաջանալ եկամտահարկ, <Եկամտահարկի մասին> ՀՀ օրենքի 20-րդ և 21-րդ հոդվածները տվյալ դեպքում կիրառելի չեն:

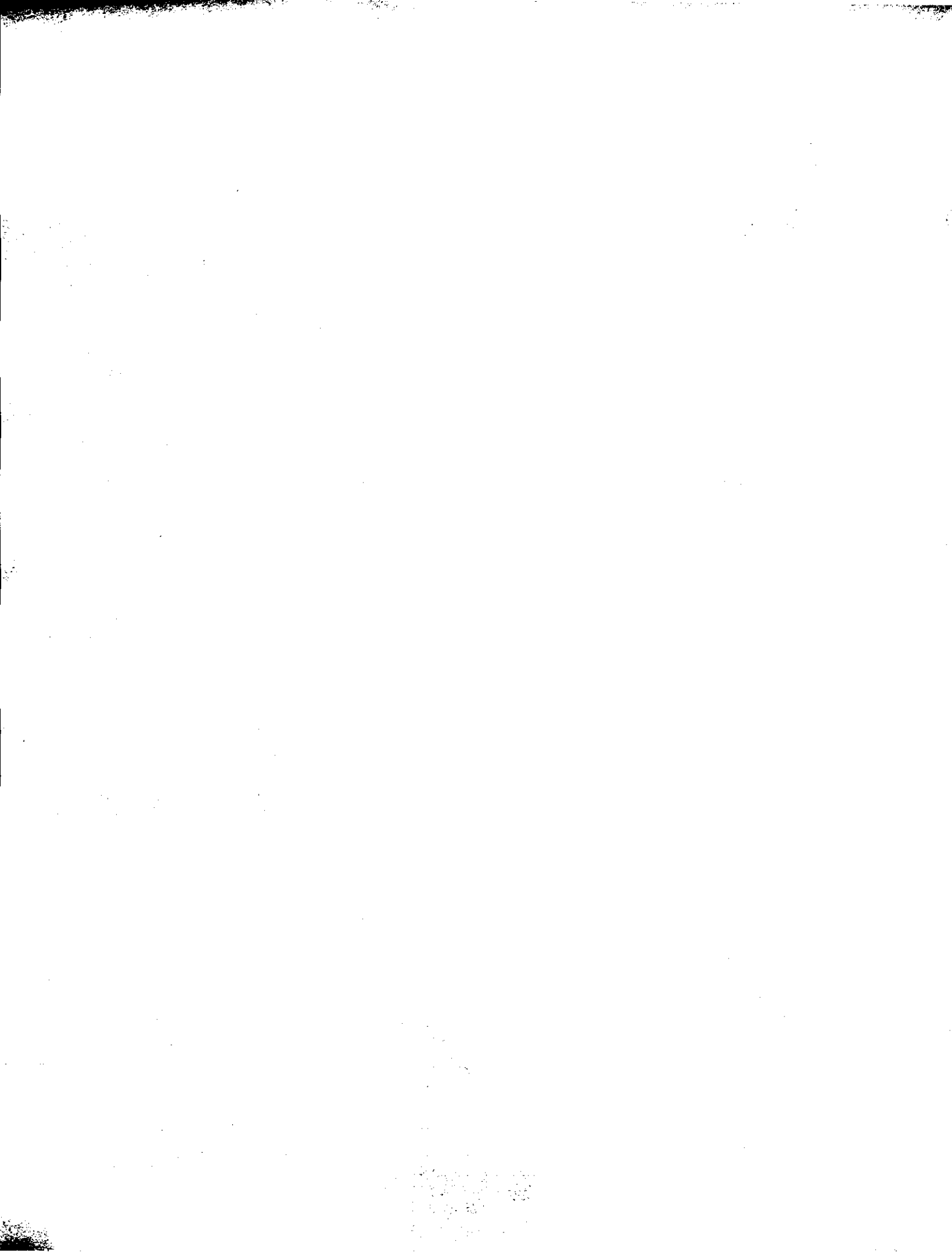
Ելնելով վերոգրյալից և ղեկավարվելով <Վարչարարության հիմունքների և վարչական վարույթի մասին> ՀՀ օրենքի 63-րդ հոդվածի 1-ին մասով և 69-72-րդ հոդվածներով, ընկերությունը խնդրում է անվավեր ճանաչել ՀՀ ԿԱ ՊԵԿ Սևանի ՏՀՏ 29.07.2013 թ-ի թիվ 1008365 ակտի 3-րդ կետը:

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

Ընկերության բողոքը վերաբերվում է ստուգման ակտի 3-րդ կետին, որով մասնավորապես արձանագրվել է.

Ստուգմամբ պարզվեց, որ ընկերության կողմից ստուգվող ժամանակաշրջանում մատակարարներից հաշիվ-ապրանքագրերով կատարվել է ընդամենը 202.91 տոննա կերի ձեռքբերում, գումարով 33601719 դրամի: Ընկերության կողմից մատակարարներից ձեռք են բերվել եգիպտացորեն, արևածաղկի քուսպ, սոյայի քուսպ, մսալյուր, պրեմիքս, դիկալցի ֆոսֆատ, լիզին և արևածաղկի ձեթ:

Ստուգվող ժամանակաշրջանում ընկերությունը ունեցել է 5946 գլուխ թռչուն: Հիմք ընդունելով ՀՀ գյուղատնտեսության նախարարության ներկայացրած տեղեկությունը (երրորդ



անձից ստացված տեղեկություն), 70% և ավելի ձվատվության դեպքում մեկ ածան հավին օրական պահանջվում է 120 գրամ լիարժեք համակցված կեր: Ստուգվող ժամանակը շահանակը ընկերությունն ըստ երրորդ անձից ստացված տվյալների հիման վրա կատարված հաշվարկի, պետք է ունենար 1105 տոննա լիարժեք համակցված կերի ձեռքբերում, գումարով 179396000 դրամ:

Ստուգման ընթացքում ընկերության տնօրենի կողմից ներկայացվել է գրավոր հայտարարություն, որի համաձայն թոշնակերի մնացած մասը ստացվել է ընկերության հիմնադիրի կողմից անհատույց, առանց որևէ փաստաթղթի: Նշված հայտարարությունով թոշնակերի ձեռքբերումն արժանահավատ չէ, քանի որ չկան սկզբնական հաշվապահական հաշվառման փաստաթղթեր, որոնցով կհիմնավորվեր ձեռք բերված թոշնակերի քանակը, ձեռքբերման ժամկետները, դրանց պահեստ ընդունման և պահեստից ելքագրման հիմնավորումները:

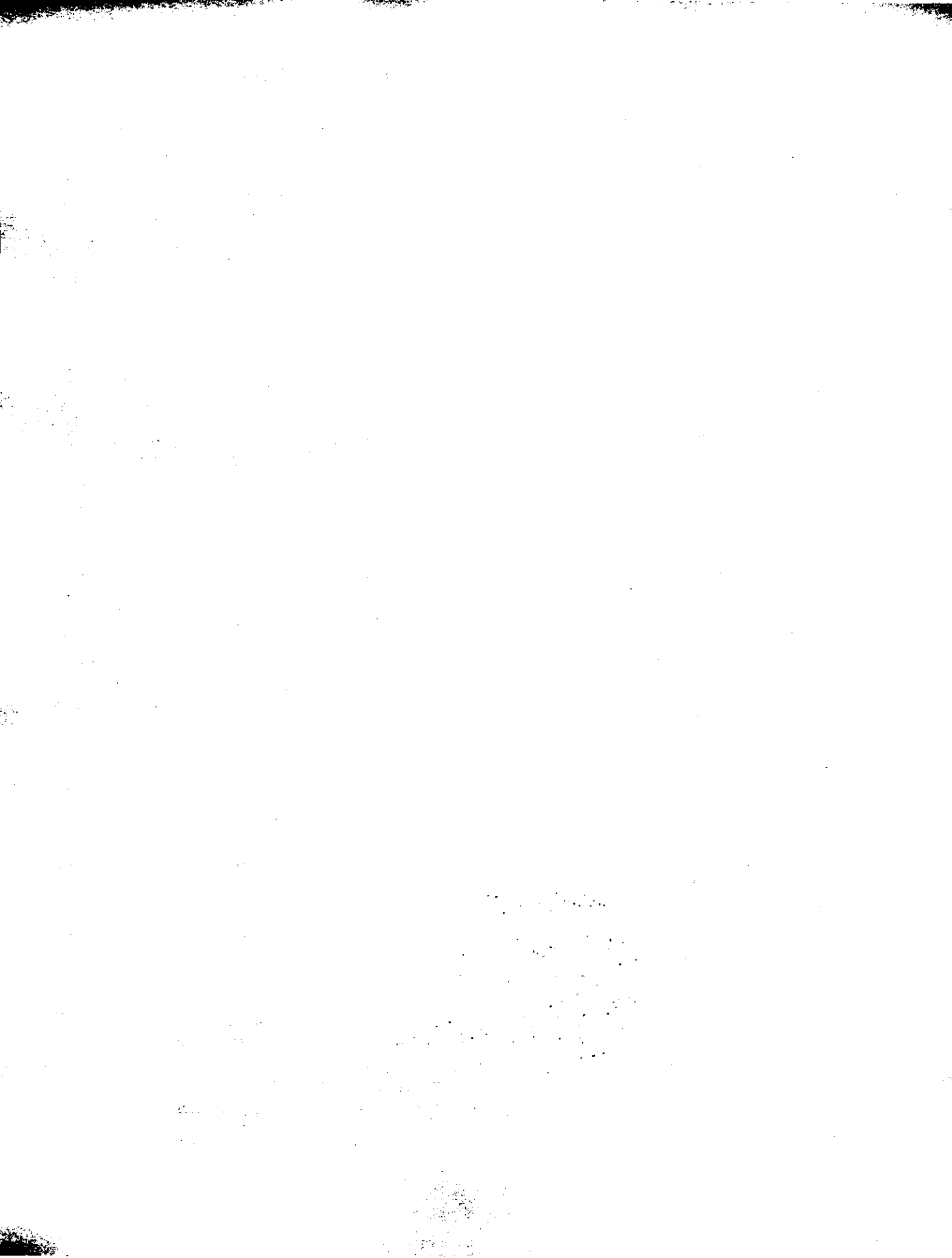
Քանի որ ընկերության մոտ չկան 902.09 (1105-202.91) տոննա թոշնակերի ձեռքբերումները հիմնավորող փաստաթղթեր, հետևաբար այդ ձեռքբերումները կատարվել են <Եկամտահարկի մասին> ՀՀ օրենքի 20-րդ հոդվածի 2-րդ կետի <ա> ենթակետով նախատեսված ձևով գրավոր պայմանագրեր չկնքելու կամ ֆիզիկական անձի հետ քաղաքացիաիրավական գրավոր պայմանագիր չկնքելու դեպքերով: Նշվածը հաշվի առնելով, 902.09 տոննա թոշնակերի ձեռքբերման արժեքը հաշվարկելու համար կիրառվում են <Հարկերի մասին> ՀՀ օրենքի 22-րդ հոդվածի դրույթները՝ <Եկամտահարկի մասին> ՀՀ օրենքի 20-րդ հոդվածի 2-րդ կետի <ա> ենթակետով նախատեսված 11 տոկոս եկամտահարկը հաշվարկելու նպատակով:

Կատարված հաշվարկի արդյունքում ընկերության մոտ առաջանում է 15.312.123 դրամ եկամտահարկ: Արդյունքում, հիմք ընդունելով <Եկամտահարկի մասին> ՀՀ օրենքի 21-րդ, 23-րդ հոդվածների, <Հարկերի մասին> ՀՀ օրենքի 23-րդ, 25-րդ, 27-րդ և 30.1-րդ հոդվածների դրույթները եկամտահարկի գծով լրացուցիչ գանձման է առաջադրվել ընդամենը 25.751.221 դրամ:

Քննարկման ընթացքում նախ նշվեց, որ ստուգման ակտում սխալ է նշվել <Եկամտահարկի մասին> ՀՀ օրենքի համապատասխան հոդվածը: Մասնավորապես, ստուգման ակտի 3-րդ կետում նշվել է, որ. <Նշվածը հաշվի առնելով, 902.09 տոննա թոշնակերի ձեռքբերման արժեքը հաշվարկելու համար կիրառվում են <Հարկերի մասին> ՀՀ օրենքի 22-րդ հոդվածի դրույթները (երրորդ անձից ստացված տեղեկությունները)՝ <Եկամտահարկի մասին> ՀՀ օրենքի 20-րդ հոդվածի 2-րդ կետի <ա> ենթակետով նախատեսված 11 տոկոս եկամտահարկը հաշվարկելու նպատակով>:

Քննարկվող դեպքում հարկ է նշել, որ ֆիզիկական անձին վճարվող եկամտից 11 տոկոս եկամտահարկը պահելու (հաշվարկելու) պարտականությունը սահմանված է ոչ թե <Եկամտահարկի մասին> ՀՀ օրենքի 20-րդ հոդվածի 2-րդ կետի <ա> ենթակետով, ինչպես որ նշված է ակտում, այլ՝ <Եկամտահարկի մասին> ՀՀ օրենքի 21-րդ հոդվածի 1-ին մասի <ա> կետով:

Բացի այդ, ըստ ստուգման ակտի 3-րդ կետի, զուտ միայն ընկերությունում 902.09 տոննա թոշնակերի ձեռքբերումները հիմնավորող փաստաթղթերն առկա չլինելու հանգամանքը հիմք է հանդիսացել եզրակացության համար, որ նշված ձեռքբերումները կատարվել են ֆիզիկական անձանցից՝ առանց վերջիններիս հետ <Եկամտահարկի մասին> ՀՀ օրենքի 20-րդ հոդվածի 2-րդ կետի <ա> ենթակետով նախատեսված կամ ֆիզիկական անձի հետ քաղաքացիաիրավական գրավոր պայմանագրեր կնքելու: Արդյունքում, ստուգման ակտի 3-րդ կետով կիրառվել է <Եկամտահարկի մասին> ՀՀ օրենքի 21-րդ հոդվածի 1-ին մասի <ա> կետով սահմանված դրույթը, այն է՝ 902.09 տոննա թոշնակերի անուղղակի եղանակով որոշված ձեռքբերման արժեքի նկատմամբ հաշվարկվել է եկամտահարկ՝ 11 տոկոս դրույքաչափով:



Հանձնաժողովը գտնում է, որ «Եկամտահարկի մասին» ՀՀ օրենքի 21-րդ հոդվածի 1-ին մասի «ա» կետով սահմանված դրույթը կիրառելի է միայն չհիմնավորված եկամուտների փաստացի վճարման առկայության դեպքում: Այսինքն, ստուգման ակտով եկամտահարկի գծով լրացուցիչ պարտավորություններ առաջադրելու համար անհրաժեշտ էր արձանագրել կամ հիմնավորել ընկերության (այդ թվում՝ հարկ վճարողի առհաշիվ անձ հանդիսացողի) կողմից ֆիզիկական անձանց, առանց վերջինիս հետ սահմանված կարգով քաղաքացիաիրավական գրավոր պայմանագիր կնքելու եկամուտ վճարված լինելու որևէ փաստ:

Սույն բողոքի քննարկման ընթացքում ստուգումն իրականացրած պաշտոնատար անձինք նշեցին, որ ընկերության դրամարկղից տնօրենի անունով դուրս են գրվել գումարներ, սակայն այդ գումարներով հատկապես ֆիզիկական անձանցից թռչնակեր ձեռք բերված լինելու վերաբերյալ որևէ ապացույց չներկայացվեց:

Ելնելով վերոգրյալից՝ Հանձնաժողովը եզրակացնում է, որ քննարկվող դեպքում ստուգման ակտով ապացուցված չէ ընկերության կողմից 902.09 տոննա թռչնակերը ֆիզիկական անձանցից ձեռք բերված լինելու հանգամանքը, այն դեպքում, երբ «Վարչարարության հիմունքների և վարչական վարույթի մասին» ՀՀ օրենքի 43-րդ հոդվածի 1-ին մասի «բ» կետի համաձայն, անձի և վարչական մարմնի փոխհարաբերություններում ապացուցման պարտականությունը անձի համար ոչ բարենպաստ փաստական հանգամանքների առկայության դեպքում կրում է վարչական մարմինը:

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

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

ո թ ո շ ու մ է՝

Չեղյալ համարել ՀՀ ԿԱ ՊԵԿ Սևանի ՏՀՏ 29.07.2013 թ-ի թիվ 1008365 ստուգման ակտի 3-րդ կետը:

Հանձնաժողովի նախագահ



Տ.ԲԱՐՍԵՂՅԱՆ

