

## ՀՀ Ֆինանսների նախարարություն

### Հարկային և մաքսային մարմինների գանգատարկման հանձնաժողով

Ո Ր Ո Շ ՈՒ Մ 1/8

13 հունվարի 2015 թ.

Քննարկվեց «Շինարար Վահագն» ՍՊԸ 17.12.2014 թ-ի դիմում-գանգատը ՀՀ ՖՆ Արտաշատի ՏՀՏ 17.11.2014 թ-ի թիվ 5010720 ակտի դեմ:

#### **«Շինարար Վահագն» ՍՊԸ բողոքում բերված փաստարկները.**

Ակտի 1-ին կետով արձանագրվել է. «Ընկերությունը 2012թ. փաստացի շահութահարկի հաշվարկում առանց որևէ հիմնավորման համախառն եկամտից նվազեցումներն ավել է ցույց տվել 15.096.308 ՀՀ դրամով՝ խախտելով «Շահութահարկի մասին» ՀՀ օրենքի 10-րդ հոդվածի 1-ին կետի «բ» ենթակետի պահանջները:

2013թ. փաստացի շահութահարկի հաշվարկում համախառն եկամուտը և համախառն եկամտից նվազեցումները առանց որևէ հիմնավորման ավել է, ցույց տրվել համապատասխանաբար 6.558.784 և 1.930.715 ՀՀ դրամով, խախտելով «Շահութահարկի մասին» ՀՀ օրենքի 7-րդ հոդվածի 1-ին կետի «ա» ենթակետի և 10-րդ հոդվածի 1-ին կետի «ա» ենթակետի պահանջները:

Արդյունքում 2013թ. հարկվող շահույթը նվազում է 4.628.159 ՀՀ դրամով, որից «Շահութահարկի մասին» ՀՀ օրենքի 33-րդ հոդվածով նախատեսված դրույքաչափը, նվազեցվող շահութահարկը կկազմի 925.632 ՀՀ դրամ, որն ենթակա է պակասեցման»:

Ակտի 1-ին կետով արձանագրվել է, որ ընկերությունը առանց որևէ հիմնավորման համախառն եկամտից նվազեցումները ավել է ցույց տվել խախտելով «Շահութահարկի մասին» ՀՀ օրենքի 10-րդ հոդվածի 1-ին կետի «բ» ենթակետի պահանջները: Այստեղ անհասկանալի է, թե Ընկերությունը ծախսեր հիմնավորող փաստաթուղթ 15.096.308 ՀՀ դրամի չափով ներկայացրել է, թե քանի որ Ակտում մեջբերված «Շահութահարկի մասին» ՀՀ օրենքի 10-րդ հոդվածի 1-ին կետի «բ» ենթակետը սահմանում է. «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»:

Ընկերությունը 2012թ. շահութահարկի հաշվարկով ցույց է տվել 78.080.797 ՀՀ դրամ համախառն նկամուտ, 70.117.084 ՀՀ դրամ նվազեցումներ, շահույթը հաշվարկել է 7.963.713 ՀՀ դրամ: Ակտով ծախսերը նվազել են 15.096.308 ՀՀ դրամի չափով, արդյունքում, ըստ Ակտի, նվազեցումները կազմել են 55.020.776 ՀՀ դրամ: Այսինքն, ստացվում է, որ կապալային աշխատանքներից ընկերությունն ունեցել է 23.060.021 ՀՀ դրամ շահույթ՝ ընդամենը 78.080.797 ՀՀ դրամ ծախս կատարելով: Այս մոտեցմամբ ընկերության շահութաբերությունը կազմում է մոտ 30%, ինչը գործունեության տվյալ տեսակի համար ակնհայտ անիրատեսական է, հատկապես հաշվի առնելով այն հանգամանքը, որ կապալային աշխատանքների պայմանագրերով, կատարողական ակտերով և հանձնման-ընդունման ակտերով, որոնք հաստատվել են պատվիրատուների կողմից, այդ աշխատանքների շահութաբերությունը կազմում է 10 տոկոս: Գրեթե նմանատիպ իրավիճակ է ստացվել 2013թ. շահութահարկի հաշվարկով, որտեղ շահութաբերությունը կազմում է մոտ 20%: Ընկերությունը

իրականացնում է շինարարության աշխատանքներ և նույն գործունեությունն է իրականացրել նաև 2012-2013թթ. ընթացքում: Ընկերության իրականացրած շինարարական աշխատանքների համապատասխան պայմանագրերով, կատարողական ակտերով ու աշխատանքների ընդունման-հանձնման արձանագրություններով այդ աշխատանքների շահութաբերությունը կազմում է 10%:

Գանգատում մեջբերվել են «Շահութահարկի մասին» ՀՀ օրենքի 5-րդ հոդվածի 1-ին մասի, 6-րդ, 9-րդ հոդվածների և 10-րդ հոդվածի 1-ին մասի դրույթները: Նշված դրույթների վերլուծության արդյունքում ընկերությունը եկել է եզրակացության, որ շահութահարկի հարկվող օբյեկտը հարկվող շահույթն է՝ տվյալ տարվա համախառն եկամտի և նվազեցումների (ներառյալ ծախսերի) դրական տարբերությունը: Հարկվող օբյեկտի հաշվարկման համար անհրաժեշտ ծախսերը հիմնավորող փաստաթղթերի զգալի մասի բացակայության, այդ մասով պատշաճ հաշվառում չվարելու և փաստացի ծախսեր կատարված լինելու պայմաններում հանգում ենք հարկային օրենսդրությամբ սահմանված կարգով հարկվող շահույթը հաշվարկելու անհնարինության, քանի որ նշված ծախսերի նման կերպ ընդունելու պարզունակ մոտեցման դեպքում ստացվում է ակնհայտ անիրատեսական, իրականությանը չհամապատասխանող և այլ փաստաթղթերին հակասող շահույթի մեծություն: Սա նշանակում է, որ առկա է փաստաթղթերը չներկայացնելու, ծախսերի հաշվառումը սահմանված կարգի խախտումով վարելու հանգամանքը:

Նման պայմաններում առկա են «Հարկերի մասին» ՀՀ օրենքի 22-րդ հոդվածի 2-րդ մասի կիրառման հիմքերը, որը ստուգողները պարտավոր էին կիրառել, սակայն չեն կիրառել: Այս իրավական նորմով և ՀՀ կառավարության 18.09.1998թ. թիվ 580 որոշմամբ հաստատված կարգով հարկվող օբյեկտի և հարկային պարտավորությունների անուղղակի եկանակով հաշվարկման հիմքերն ու արդյունքները հավասարապես վերաբերում են ինչպես եկամտային մասի, այնպես էլ՝ ծախսային մասի ճշտմանը, քանի որ հարկվող օբյեկտի ձևավորման բաղադրիչ է նաև ծախսային մասը:

Գանգատում մեջբերվել է «Հարկերի մասին» ՀՀ օրենքի 22-րդ հոդվածի 2-րդ մասի դրույթները:

«Հարկերի մասին» ՀՀ օրենքի 22-րդ հոդվածի 2-րդ մասի հիման վրա հարկվող օբյեկտները և հարկային պարտավորությունները հաշվարկելու կարգը սահմանվել է ՀՀ կառավարության 18.09.1998թ. թիվ 580 որոշմամբ (այսուհետ՝ Որոշում):

Գանգատում մեջբերվել են Որոշման 4-րդ, 5-րդ, 7-րդ և 12-րդ կետերի դրույթները:

Որոշման 12-րդ կետի դրույթը ոչ միայն հաստատում է Օրենքի 22-րդ հոդվածի և Որոշման կիրառելիությունը ծախսերի հաշվարկման հարաբերությունների նկատմամբ, այլև սահմանում է հաշվարկվող ծախսի չափը: Տվյալ դեպքում առկա են պատվերների շրջանակներում շինարարական աշխատանքներ իրականացնողի կողմից փաստացի կատարված ծախսեր, որոնք աշխատանքների պատվերներով, մրցույթներով նախատեսված չափով պետք է ընդունվեն որպես ծախս:

«Հարկերի մասին» ՀՀ օրենքի 22-րդ հոդվածի 2-րդ մասի կիրառելիության հարցը չքննարկելով և այդ դրույթը չկիրառելով, հարկային մարմինը խախտել է «Վարչարարության հիմունքների և վարչական վարույթի մասին» ՀՀ օրենքի 37-րդ հոդվածի պահանջները:

Գանգատում մեջբերվել են նաև «ՀՀ-ում ստուգումների կազմակերպման և անցկացման մասին» ՀՀ օրենքի 1-ին հոդվածի 2-րդ մասի և 3-րդ հոդվածի 1-ին մասի դրույթները, որոնցից գանգատաբերը եզրակացրել է, որ հիմնավորվում է Տեսչության կողմից կատարված ստուգման՝ հարկային հաշվառման տեսանկյունից ոչ հիմնավոր լինելու, հետևաբար նաև Ակտով Ընկերությանը ոչ իրավաչափ հարկային պարտավորություն առաջադրելու հանգամանքը:

Ընկերությունը գտնում է, որ Ակտի 1-ին կետը կազմվել է նշված իրավական նորմերի խախտումներով, առկա են ակտի 1-ին կետի անվավերության հիմքերը՝ սահմանված

«Վարչարարության հիմունքների և վարչական վարույթի մասին» ՀՀ օրենքի 63-րդ հոդվածի 1-ին մասով:

Ելնելով վերոգրյալից՝ Ընկերությունը խնդրում է անվավեր ճանաչել 17.11.2014թ. կազմված թիվ 5010720 ակտի 1-ին կետը:

**ՀՀ ֆինանսների նախարարության հարկային և մաքսային մարմինների գանգատարկման հանձնաժողովի եզրակացությունը.**

ՀՀ ՖՆ հարկային և մաքսային մարմինների գանգատարկման հանձնաժողովը (այսուհետ նաև Հանձնաժողով), ուսումնասիրելով սույն գործին առնչվող նյութերն ու ապացույցները եկավ հետևյալ եզրակացության:

Քննարկման ընթացքում նշվեց, որ ՀՀ ֆինանսների նախարարի 24.09.2014 թ-ի թիվ 5010720 հանձնարարագրի համաձայն «Շինարար Վահագն» ՍՊԸ-ում (այսուհետ նաև ընկերություն) իրականացվել է բյուջեի հետ փոխհարաբերությունների և հարկային մարմնի կողմից վերահսկվող ՀՀ օրենսդրության առանձին պահանջների կատարման ճշտության ստուգում: Արդյունքում կազմվել է ՀՀ ՖՆ Արտաշատի ՏՀՏ 17.11.2014 թ-ի թիվ 5010720 ակտը (այսուհետ նաև Ակտ), որով լրացուցիչ պարտավորություն է առաջադրվել ընդամենը 36.591.381 դրամ, ինչպես նաև 2.305.930 դրամ ԱԱՀ-ի և շահութահարկի պակասեցվող գումար:

Ընկերության դիմում-գանգատը վերաբերվում է Ակտով շահութահարկի գծով լրացուցիչ առաջադրված պարտավորությանը: Մասնավորապես, Ակտի 1-ին կետով արձանագրվել է, որ Ընկերությունը 2012թ. փաստացի շահութահարկի հաշվարկում առանց որևէ հիմնավորման համախառն եկամտից նվազեցումներն ավել է ցույց տվել 15.096.308 ՀՀ դրամով՝ խախտելով «Շահութահարկի մասին» ՀՀ օրենքի 10-րդ հոդվածի 1-ին կետի «բ» ենթակետի պահանջները: Արդյունքում նշված տարվա հարկվող շահույթը նվազեցվել է 15.096.308 ՀՀ դրամով:

Ակտի 1-ին կետով արձանագրվել է նաև, որ 2013թ. փաստացի շահութահարկի հաշվարկում համախառն եկամուտը և համախառն եկամտից նվազեցումներն առանց որևէ հիմնավորման ավել են ցույց տրվել համապատասխանաբար՝ 6.558.784 և 1.930.715 ՀՀ դրամով, խախտելով «Շահութահարկի մասին» ՀՀ օրենքի 7-րդ հոդվածի 1-ին կետի «ա» ենթակետի և 10-րդ հոդվածի 1-ին կետի «ա» ենթակետի պահանջները:

Արդյունքում 2013թ. հարկվող շահույթը նվազում է 4.628.159 ՀՀ դրամով, որից հաշվի առնելով «Շահութահարկի մասին» ՀՀ օրենքի 33-րդ հոդվածով նախատեսված դրույքաչափը, նվազեցվող շահութահարկը կկազմի 925.632 ՀՀ դրամ, որն ենթակա է պակասեցման:

Հաշվի առնելով վերոգրյալը և հիմք ընդունելով «Շահութահարկի մասին» ՀՀ օրենքի 33-րդ հոդվածի, «Հարկերի մասին» ՀՀ օրենքի 23-րդ, 25-րդ և 27-րդ հոդվածների դրույթները շահութահարկի գծով 2012 թ-ի համար գանձման է առաջադրվել 7.698.498 դրամ, իսկ 2013 թ-ի համար առաջադրվել է նվազեցման՝ 925.632 դրամ:

Հանձնաժողովը գտնում է, որ ընկերության գանգատում բերված պնդումները, որ ստուգումն իրականացնող անձանց կողմից շահութահարկի գծով հարկվող օբյեկտները և հարկային պարտավորությունները հաշվարկելիս պետք է կիրառվեին «Հարկերի մասին» ՀՀ օրենքի 22-րդ հոդվածով նախատեսված դրույթները, հիմնավոր չեն, հետևյալ պատճառաբանությամբ:

«Հարկերի մասին» ՀՀ օրենքի 22-րդ հոդվածի համաձայն. «Եթե հարկ վճարողը չի ներկայացնում հարկվող օբյեկտների գծով հաշվապահական հաշվառման (հարկային օրենսդրությամբ կամ Հայաստանի Հանրապետության կառավարության որոշումներով նախատեսված դեպքերում՝ նաև այլ հաշվառման և (կամ) գրանցումների վերաբերող) սահմանված փաստաթղթերը կամ դրանք վարում է սահմանված կարգի կոպիտ խախտումներով, կամ ակնհայտ կեղծ տվյալներ է մտցնում հարկային մարմին ներկայացրած հաշվետվություններում, հաշվարկներում, հայտարարագրերում և այլ փաստաթղթերում, որի



հետևանքով անհնար է դառնում հարկային օրենսդրությամբ սահմանված կարգով հաշվարկել հարկ վճարողի հարկային պարտավորությունը կամ օրենքով սահմանված դեպքերում հարկ վճարողի շրջանառությունները համարվում են չհիմնավորված կամ առևտրական (առք ու վաճառքի) գործունեություն իրականացնող շրջանառության հարկ վճարողի մոտ «Հայաստանի Հանրապետությունում ստուգումների կազմակերպման և անցկացման մասին» Հայաստանի Հանրապետության օրենքի N 5 հավելվածով սահմանված կարգով իրականացված ստուգման արդյունքում արձանագրվել է, որ շրջանառության հարկ վճարողին տրամադրված՝ ապրանքների ձեռք բերումը հիմնավորող փաստաթղթերում գործարքի արժեքը ներկայացված է գործարքի իրական արժեքից 20 և ավելի տոկոս տարբերությամբ, ապա հարկվող օբյեկտները և հարկային պարտավորությունները հաշվարկում է հարկային մարմինը՝ Հայաստանի Հանրապետության կառավարության սահմանած կարգով, ...»:

Վերոգրյալից հետևում է, որ «Հարկերի մասին» ՀՀ օրենքի 22-րդ հոդվածի դրույթները կիրառելու համար անհրաժեշտ է, որպեսզի հարկ վճարողի կողմից ներկայացված չլինեն հարկվող օբյեկտների գծով հաշվապահական հաշվառմանը վերաբերող փաստաթղթերը կամ դրանք վարվեն սահմանված կարգի կոպիտ խախտումներով, կամ ակնհայտ կեղծ տվյալներ մտցվեն հարկային մարմին ներկայացրած հաշվետվություններում, հաշվարկներում, հայտարարագրերում և այլ փաստաթղթերում, որի հետևանքով անհնար դառնա հարկային օրենսդրությամբ սահմանված կարգով հաշվարկել հարկ վճարողի հարկային պարտավորությունը:

Քննարկվող դեպքում «Շինարար Վահագն» ՍՊԸ-ում իրականացված ստուգմամբ ձեռք չեն բերվել բավարար հիմքեր «Հարկերի մասին» ՀՀ օրենքի 22-րդ հոդվածի դրույթները կիրառելու, այն է՝ հարկվող օբյեկտները և հարկային պարտավորությունները անուղղակի եղանակով հաշվարկելու համար: Մասնավորապես, ընկերության կողմից ներկայացվել են ստուգվող ժամանակաշրջանի վերաբերյալ հարկվող օբյեկտների գծով հաշվապահական հաշվառմանը վերաբերող փաստաթղթերը, դրանք չեն վարվել սահմանված կարգի կոպիտ խախտումներով, ինչպես նաև ակնհայտ կեղծ տվյալներ չեն մտցվել հարկային մարմին ներկայացված հաշվետվություններում, հաշվարկներում, հայտարարագրերում: Հետևապես, ստուգման ընթացքում անհնար չի դարձել հարկային օրենսդրությամբ սահմանված կարգով հաշվարկել ընկերության հարկային պարտավորությունը:

Ելնելով վերոգրյալից՝ Հանձնաժողովը եզրակացնում է, որ Ակտի 1-ին կետը կազմվել է ՀՀ օրենսդրության պահանջներին համապատասխան:

Ելնելով քննարկման արդյունքներից և ղեկավարվելով «Հարկային ծառայության մասին» ՀՀ օրենքի 43.1-րդ հոդվածի և «Մաքսային ծառայության մասին» ՀՀ օրենքի 37-րդ հոդվածի պահանջներով Հանձնաժողովը

## Ո Ր Ո Շ Ո Ւ Մ Է՝

ՀՀ ՖՆ Արտաշատի ՏՀՏ 17.11.2014 թ-ի թիվ 5010720 ակտը թողնել անփոփոխ, իսկ գանգատը՝ մերժել:

Սույն որոշմանը չհամաձայնվելու դեպքում այն ուժի մեջ մտնելու օրվանից երկու ամսվա ընթացքում կարող է բողոքարկվել ՀՀ վարչական դատարան:

Հանձնաժողովի նախագահ՝

