

« Կառավարությանն առընթեր պետական եկամուտների կոմիտե

Հարկային մարմնի գանգատարկման հանձնաժողով

Ո Ր Ո Շ ՈՒ Մ 36/6

11 սեպտեմբերի 2012թ.

Քննարկվեց <ՌԱՅՍ-ՕՅԼ> ՍՊԸ 06.09.2012թ-ի բողոքը « ԿԱ ՊԵԿ Էրեբունու ՀՏ 24.08.2012թ. թիվ 1003085 ստուգման ակտի դեմ:

Համաձայն « ԿԱ ՊԵԿ նախագահի 06.06.2012թ. թիվ 1003085 հանձնարարագրի « օրենսդրությամբ հարկային մարմնին վերապահված իրավասության սահմաններում <ՌԱՅՍ-ՕՅԼ> ՍՊԸ-ում կատարվել է բյուջեի հետ փոխհարաբերությունների և հարկային մարմնի կողմից վերահսկվող « օրենսդրության առանձին պահանջների կատարման ճշտության ստուգում: Արդյունքում 24.08.2012թ-ին կազմվել է թիվ 1003085 ստուգման ակտը (այսուհետ նաև ստուգման ակտ), որով լրացուցիչ գանձման է առաջադրվել ընդամենը 39.300.163 դրամ:

<ՌԱՅՍ-ՕՅԼ> ՍՊԸ գանգատում մասնավորապես նշված է.

Ընկերությունը գտնում է, որ ակտի 1-ին և 5-րդ կետերը չեն բխում գործող օրենսդրությունից, ուստի ակտի այդ մասերով ներկայացվում է սույն բողոքը:

1. Ակտի առաջին կետով շահութահարկին վերաբերող մասով արձանագրվել է, որ ընկերության կողմից 05.2010թ-ին դուրս գրված թիվ 71, 72 և 17.05.2010թ. թիվ 84 դրամարկդի ելքի օրդերները (14844500 դրամ, 16685198 դրամ, 18300000 դրամ) «Շահաք Սաք», «Խոռոշ Ռեդ» և «Թրագե Մոհամազ Կակայել» կազմակերպությունների կողմից որպես ստացող չեն ստորագրվել և չեն լրացվել տվյալները, ուստի վերոնշյալ ելքի օրդերներում փաստացի նշված գումարները չեն ստացվել այդ կազմակերպությունների կողմից, հետևաբար <ՌԱՅՍ-ՕՅԼ> ՍՊԸ-ն չի մարել այդ կազմակերպություններին իր պարտքը: « Կառավարության 13.12.2002թ. թիվ 2052-Ն որոշմամբ հաստատված կարգի 2-րդ, 4-րդ և 21-րդ կետերի հիման վրա նշված գումարները համարվել են 2011թ. անհուսալի դարձած կրեդիտորական պարտքի գումարներ, ներառվել համախառն եկամտի կազմում, որի նկատմամբ էլ հաշվարկվել է շահութահարկ 9.965.939 դրամի չափով:

Նախ նշեմ, որ նշված պարտքի գումարները համապատասխան կազմակերպությունների կողմից իրականում ստացվել են: Դրամարկդի օրդերներում տեղ գտած՝ դրանց լրացմանը վերաբերող թերությունները բավարար հիմք չեն վճարման փաստը հերքելու համար: Նշված կազմակերպությունների տնօրեններն առանձին հայտարարություններով հաստատել են 2010թ. մայիս ամսին այդ գումարները <ՌԱՅՍ-ՕՅԼ> ՍՊԸ տնօրեն Հ.Մանուկյանից ստացված լինելու փաստը: Նշված հայտարարությունները հանդիսանում են պարտքի մարման մասին ստացականներ և պատշաճ ապացույց՝ դրանցում նշված ժամանակ պարտքը մարված լինելու մասին:

Բացի այդ, նույն կազմակերպությունների հետ 2009-2010թթ. կնքված պայմանագրերի համաձայն, մատակարարված ապրանքների դիմաց վճարումը պետք է կատարվեր ներկայացված հաշիվ-ապրանքագրերի համաձայն՝ երկու տարվա ընթացքում: Դա նշանակում է, որ 2010թ. ընթացքում պարտքը ժամկետանց դառնալ չէր կարող: Իսկ քանի որ պարտքն անհուսալի է դառնում վճարման ժամկետը լրանալուց հետո 365 օր չվճարվելու դեպքում միայն, ապա 2011թ. այդ պարտքի գումարներն անհուսալի կրեդիտորական պարտք համարվել չեն կարող:

Ի խախտումն « Կառավարության 13.12.2002թ. թիվ 2052-Ն որոշմամբ հաստատված կարգի, կրեդիտորական պարտքի անհուսալի դառնալու ժամկետը հաշվարկվել է ոչ թե այն ժամկետանց դառնալու պահից, այլ՝ առաջացման պահից:

2. Ակտի 5-րդ կետով ԱԱՀ-ի մասով արձանագրվել է. «<ՌԱՅՍ-ՕՅԼ> ՍՊԸ-ն ակնհայտ կեղծ տվյալ է մտցրել ՀՏ ներկայացված հաշվետվություններում և հայտարարագրերում, որի հետևանքով անհնար է դառնում հարկային օրենսդրությամբ սահմանված կարգով հաշվարկվել հարկ վճարողի հարկային պարտավորությունը:

Ընկերությունում կատարվել է հսկիչ գնում, ինչպես նաև հիմք է ընդունվել « Ազգային Կիճակագրական Ծառայության պաշտոնական տվյալները (որոնք ավելի բարձր են եղել հսկիչ գնման արդյունքներից), որոնց արդյունքներով կիրառվել են «Հարկերի մասին» ՀՀ օրենքի 22

հողվածի դրույթները, այն է՝ հարկ վճարողի հարկերը հաշվարկվում է ՀՀ կառավարության 18.09.1998թ-ի թիվ 580 որոշմամբ սահմանված կարգով>:

ԱԱՀ-ի հարկվող օբյեկտի վերահաշվարկը կատարվել է էբեբունու ՀՏ պետի 15.08.2012թ. որոշման հիման վրա՝ հիմք ընդունելով հսկիչ գնման արդյունքները:

Ակտում կամ որոշման մեջ նշված չէ, թե երբ է կատարվել հսկիչ գնումը: Իրականում հսկիչ գնումը կատարվել է 2012թ. հուլիս ամսին, այսինքն՝ «Հարկերի մասին» ՀՀ օրենքի 22-րդ հոդվածի կիրառման հիմք հանդիսացած խախտումը կատարվել է 2012թ. հուլիսին, այնինչ, այդ հոդվածը կիրառվել է հունվար, փետրվար և մարտ ամիսների հարկվող օբյեկտների նկատմամբ:

Գտնում եմ, որ 2012թ. հուլիսին կատարված խախտումը չի կարող հիմք հանդիսանալ նույն տարվա հունվար, փետրվար և մարտ ամիսների ԱԱՀ-ի հաշվարկման որևէ խախտում հիմնավորելու և այդ ամիսների համար հարկվող օբյեկտի վերահաշվարկ կատարելու համար:

«Հարկերի մասին» ՀՀ օրենքի 22-րդ հոդվածի 2-րդ մասի դրույթի կիրառման համար անհրաժեշտ էր հիմնավորել, որ այս կամ այն խախտման հետևանքով անհնարին է դարձել հարկային օրենսդրությամբ սահմանված ընդհանուր կարգով հաշվարկել 2012թ. հունվար, փետրվար և մարտ ամիսների ԱԱՀ-ով հարկվող օբյեկտը և ԱԱՀ-ի պարտավորությունը: Սակայն այդպիսի հիմնավորում չի կարող լինել:

Էբեբունու ՀՏ պետի 15.08.2012թ. որոշման մեջ նշված է, որ 2012թ. 1-ին եռամսյակում բրնձի և սիսեռի իրացումը ցույց է տրվել կատարված հսկիչ գնումից, վիճակագրական վարչության միջինացված գներից էականորեն ցածր գնով, համապատասխանաբար՝ 80% և 90% ցածր:

Նախ, այդպիսի շեղում չի կարող լինել, տոկոսները հաշվարկելիս ինչ-որ սխալ է տեղի ունեցել:

2012թ. հուլիսին կատարված գնի խախտումը չի կարող առաջացնել հունվար, փետրվար և մարտ ամիսների ԱԱՀ-ի պարտավորության ընդհանուր կարգով հաշվարկման անհնարինություն: Այն կարող է հիմք ընդունվել ընդամենը խախտման ժամանակաշրջանի հարկային պարտավորությունների վերահաշվարկման համար:

Հայտնում եմ նաև, որ ընկերությունում 26.07.2010թ. կատարվել է հսկիչ գնում, որով որևէ խախտում չի հայտնաբերվել, արձանագրվել է, որ 1 կգ սիսեռը վաճառվել է 320 դրամով: Հսկիչ գնում է կատարվել նաև 04.08.2011թ., նույնպես խախտում չի հայտնաբերվել, արձանագրվել է, որ 1 կգ բրինձը վաճառվել է 223 դրամով: Մտուգման ժամանակ՝ 2012թ. հուլիսին կատարված գնումը վերաբերում է սիսեռին և բրնձին:

Նման փաստական հանգամանքների պայմաններում որևէ օրենքով հիմնավորված չէ այն մոտեցումը, որ 2012թ. առաջին եռամսյակի իրացման շրջանառությունը արժանահավատությունը պարզելու կամ հարկային պարտավորությունների վերահաշվարկ կատարելու համար պետք է հիմք ընդունվի ոչ թե հինգ ամիս առաջ կատարված հսկիչ գնումը, այլ՝ հինգ ամիս հետո կատարված հսկիչ գնումը:

2012թ. առաջին եռամսյակում որևէ խախտման բացակայության պայմաններում «Հարկերի մասին» ՀՀ օրենքի 22-րդ հոդվածի կիրառման հիմքը բացակայում է:

Ելնելով վերագրյալից ընկերությունը խնդրում է անվավեր ճանաչել ՀՀ ԿԱ ՊԵԿ էբեբունու ՀՏ 24.08.2012թ. թիվ 1003085 ստուգման ակտի 1-ին և 5-րդ կետերը:

ՀՀ ԿԱ ՊԵԿ հարկային մարմնի գանգատարկման հանձնաժողովը (այսուհետ նաև Հանձնաժողով), լսելով ընկերության ներկայացուցիչների և ստուգումն իրականացրած պաշտոնատար անձի ներկայացված փաստարկները, ռաումնասիրելով սույն գործին առնչվող նյութերը և ապացույցները եկավ հետևյալ եզրակացության:

Հանձնաժողովը գտնում է, որ ստուգման ակտի 1-ին կետով արձանագրված խախտումը, այն է՝ ընկերության կողմից «Շահութահարկի մասին» ՀՀ օրենքի 7-րդ հոդվածի 2-րդ մասի «ժե» կետի և ՀՀ կառավարության 13.12.2002թ. թիվ 2052-Ն որոշմամբ հաստատված կարգի 21-րդ կետի պահանջների խախտումը, հիմնավոր չէ:

ՀՀ կառավարության 13.12.2002թ. թիվ 2052-Ն որոշմամբ հաստատված կարգի (այսուհետ նաև Կարգ) 2-րդ կետի համաձայն. «Սույն կարգը տարածվում է շահութահարկ վճարող հանդիսացող կազմակերպությունների նկատմամբ (բացառությամբ բանկերի և ապահովագրական ընկերությունների, ինչպես նաև ջրօգտագործողների ընկերությունների կողմից ոռոգման ջրի մատակարարման դիմաց ֆիզիկական անձանց մատով առաջացած դեբիտորական պարտքերի)՝ այլ անձանց հետ պայմանագրերից, աշխատանքային հարաբերությունները կարգավորող օրենսդրությունից, վնաս պատճառելու հետևանքով կամ

օրենքով նախատեսված այլ հիմքերով առաջացած պարտավորությունների (այսուհետ՝ դեբիտորական կամ կրեդիտորական պարտքեր) վրա>:

Կարգի 4-րդ կետի համաձայն. <Դեբիտորական կամ կրեդիտորական պարտքը համարվում է կետանցված, եթե այն սույն կարգի 2-րդ կետում նշված հիմքերով սահմանված ժամկետում չի մարվել>:

Կարգի 21-րդ կետի համաձայն. <Կրեդիտորական պարտքը կետանցված դառնալու 366-րդ օրվանից համարվում է անհուսալի>:

Հանձնաժողովը, ուսումնասիրելով <ՌԱՅՍ-ՕՅԼ> ՍՊԸ և ստուգման ակտի 1-ին կետում նշված կազմակերպությունների միջև կնքված պայմանագրերը արձանագրեց այն փաստը, որ ընկերության կողմից 05.2010թ-ին դուրս գրված թիվ 71, 72 և 17.05.2010թ. թիվ 84 դրամարկոյի ելքի օրդերներով վճարված գումարները չեն հանդիսանում անհուսալի ճանաչված կրեդիտորական պարտքեր: Մասնավորապես, վերոգրյալ պայմանագրերի համաձայն, <ՌԱՅՍ-ՕՅԼ> ՍՊԸ պարտավորվել է պայմանագրերից բխող պարտավորությունները (վճարումները) կատարել երկու տարվա ընթացքում: Այսինքն, ընկերության կողմից 2010թ-ի մայիս ամսին դուրս գրված թիվ 71, 72 և 84 դրամարկոյային ելքի օրդերներով դուրս գրված գումարները անհուսալի կրեդիտորական պարտքի շարքին դասելու համար, դրանք նախ պետք է համարվեին որպես կետանցված կրեդիտորական պարտքեր, որը տվյալ դեպքում առկա չէ:

Ստուգման ակտի 5-րդ կետով արձանագրված խախտման վերաբերյալ նշվեց հետևյալը:

Ավելացված արժեքի հարկի գծով լրացուցիչ պարտավորությունները հաշվարկելու համար հիմք են ընդունվել <<Հարկերի մասին>> ՀՀ օրենքի 22-րդ հոդվածի, ինչպես նաև ՀՀ կառավարության 18.09.98թ. թիվ 580 որոշմամբ սահմանված կարգի դրույթները:

Նախ հարկ է նշել, որ <<Հայաստանի Հանրապետությունում ստուգումների կազմակերպման և անցկացման մասին>> ՀՀ օրենքի 6-րդ հոդվածի 2-րդ մասի վերջին պարբերության համաձայն. <եթե ստուգման ընթացքում արձանագրված խախտումները և դրանց հիման վրա տնտեսավարող սուբյեկտին առաջադրված պատասխանատվությունը հիմնվում են համանման պայմաններում գործող այլ սուբյեկտների կողմից կամ նրանց միջև կիրառված գների վերաբերյալ ստուգումն իրականացնող մարմնի կողմից կատարված համեմատական ուսումնասիրությունների և վերլուծությունների վրա, ապա ստուգման ակտին կցվում է նաև նշված ուսումնասիրության և վերլուծության վերաբերյալ տեղեկանքը>:

Քննարկվող դեպքում խախտվել են <<Հայաստանի Հանրապետությունում ստուգումների կազմակերպման և անցկացման մասին>> ՀՀ օրենքի 6-րդ հոդվածի 2-րդ մասի վերջին պարբերության պահանջները, այն է՝ հիշատակված հոդվածով նախատեսված ուսումնասիրության և վերլուծության վերաբերյալ տեղեկանք չի կազմվել և ստուգման ակտին չի կցվել:

<<Հայաստանի Հանրապետությունում ստուգումների կազմակերպման և անցկացման մասին>> ՀՀ օրենքի 1-ին հոդվածի 3-րդ մասի 10-րդ պարբերության համաձայն. <Սույն կետի իններորդ պարբերությամբ սահմանված ուսումնասիրությունների արդյունքներն օգտագործվում են Հայաստանի Հանրապետության հարկային օրենսդրությամբ նախատեսված դեպքերում հարկային մարմնի կողմից տնտեսավարող սուբյեկտի հարկային պարտավորությունների հաշվարկման (գնահատման) նպատակով, իսկ <<Հարկերի մասին>> Հայաստանի Հանրապետության օրենքի 22-րդ և 28-րդ հոդվածները կիրառելիս հսկիչ գնման արդյունքները կիրառվում են միայն հսկիչ գնմամբ արձանագրված արտադրատեսակների և ապրանքների նկատմամբ>:

Քննարկվող դեպքում <<Հայաստանի Հանրապետությունում ստուգումների կազմակերպման և անցկացման մասին>> ՀՀ օրենքի 6-րդ հոդվածի 2-րդ մասի վերջին պարբերությամբ սահմանված տեղեկանքի բացակայության պատճառով Հանձնաժողովի կողմից հնարավոր չեղավ պարզել, թե <<Հարկերի մասին>> ՀՀ օրենքի 22-րդ հոդվածի դրույթները կիրառելիս հսկիչ գնման արդյունքները կիրառվել են միայն հսկիչ գնմամբ արձանագրված արտադրատեսակների և ապրանքների նկատմամբ, թե ամբողջ իրացման շրջանառության նկատմամբ:

Նշվեց նաև, որ ՀՀ կառավարության 18.09.98թ. թիվ 580 որոշմամբ սահմանված կարգի 6-րդ կետի <գ> ենթակետի համաձայն. <Սույն աղբյուրի օգտագործման ժամանակ, ելնելով հարկ վճարողի կողմից իրականացվող գործունեության բնույթից, վիճնախարարության կողմից տրամադրված ակտիվների իրացման միջին գների հաշվով, անհրաժեշտության դեպքում (այդ թվում՝ նաև հիմք ընդունելով հարկ վճարողի կողմից բերված այլ աղբյուրների մասին տեղեկությունները), կատարվում են համապատասխան ճշգրտումներ՝ ակտիվների իրացման միջին գները 20 տոկոսի չափով պակասեցնելու միջոցով.>:

Քննարկման ընթացքում Հանձնաժողովին չներկայացվեցին հիմնավոր ապացույցներ ավելացված արժեքի հարկի գծով լրացուցիչ պարտավորությունների հաշվարկման ընթացքում ՀՀ կառավարության 18.09.98թ. թիվ 580 որոշմամբ սահմանված կարգի 6-րդ կետի <գ> ենթակետով սահմանված ճշգրտումների կիրառման վերաբերյալ: Ընդ որում հարկ է հատկապես նշել, որ ստուգման ակտի 5-րդ կետում վերոգրյալ ճշգրտումների կիրառման վերաբերյալ որևէ գրառում առկա չէ: Տվյալ դեպքում խախտվել են <Վարչարարության հիմունքների և վարչական վարույթի մասին> ՀՀ օրենքի 55-րդ հոդվածի 1-ին մասին <ա> կետի պահանջները, որի համաձայն վարչական ակտն իր բովանդակությամբ պետք է համապատասխանի դրա ընդունման համար օրենքով սահմանված պահանջներին, նշում պարունակի այն բոլոր էական փաստական եւ իրավաբանական հանգամանքների վերաբերյալ, որոնք վարչական մարմնին հիմք են տվել ընդունելու համապատասխան որոշում.>:

ՀՀ կառավարության 18.09.98թ. թիվ 580 որոշմամբ սահմանված կարգի 6-րդ կետի համաձայն. <Հաշվետու (ստուգվող) ժամանակաշրջանի համար ակտիվների շարժի (օգտագործման) (այլ ակտիվների ավելացման (աճի), պարտավորությունների նվազման, հարկվող օբյեկտի հաշվարկման ժամանակ հաշվի առնվող նվազեցումների, հարկվող օբյեկտների հաշվարկման ժամանակ հաշվի չառնվող նվազեցումների հանրագումար) չափի մնացորդի որոշման համար հիմք է ընդունվում՝

ա) հարկ վճարողի ներկայացրած սկզբնական հաշվառմանը, գրանցումներին վերաբերող և այլ համապատասխան հիմնավորող փաստաթղթեր.

բ) հարկ վճարողի մոտ ստուգումների և (կամ) ուսումնասիրությունների արդյունքներով արձանագրված ակտիվների արժեքի, ինչպես նաև վաճառքի (իրացման) վերաբերյալ տվյալները (այդ թվում՝ այդ հարկ վճարողի մոտ կատարված այդ ակտիվների հսկիչ գնման արդյունքները), ինչպես նաև հարկային մարմնի կողմից սահմանված կարգով իրականացված գույքագրման և չափագրման տվյալները (մասնավորապես, պահեստում և անավարտ արտադրության մեջ ապրանքների, հումքի, կիսապատրաստվածքների մնացորդների, միավոր արտադրանքի արտադրության ծախսի նորմաների և այլ տեսակարար ցուցանիշների, կորստի միջին տոկոսի, ակտիվների օգտագործման (վաճառքի և այլ) ինտենսիվությունն արտահայտող ցուցանիշների (այդ թվում՝ իրականացված խրոնոմետրաժով արձանագրված) մասին և այն).>:

Ելնելով վերոգրյալից Հանձնաժողովը գտնում է, որ ըստ էության, ընկերությունում 2012թ. հուլիս ամսին կատարված հսկիչ գնման արդյունքները չեն կարող հիմք հանդիսանալ 2012թ. առաջին եռամսյակում ավելացված արժեքի հարկով հարկվող շրջանառությունը որոշելու համար:

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

**ո թ ո շ ու մ է՝**

Չեղյալ համարել ՀՀ ԿԱ ՊԵԿ Էրեբունու ՀՏ 24.08.2012թ. թիվ 1003085 ստուգման ակտի 1-ին և 5-րդ կետերը:



Տ.ԲԱՐՍԵՂՅԱՆ