

«Կառավարությանն առընթեր պետական եկամուտների կոմիտե

Հարկային մարմնի գանգատարկման հանձնաժողով

Ո Ր Ո Շ ՈՒ Մ 44/1

29 հոկտեմբերի 2012թ.

«ԿԱ ՊԵԿ հարկային մարմնի գանգատարկման հանձնաժողովի 09.10.2012թ-ի նիստում քննության է առնվել «Սևան ազգային պարկ» ՊՈԱԿ 10.09.2012թ-ի թիվ 25-1114 բողոքը «ԿԱ ՊԵԿ Սևանի ՏՀՏ 10.07.2012թ. թիվ 1002412 ստուգման ակտի դեմ: Արդյունքում ընդունվել է որոշման նախագիծ, որի համաձայն վերոգրյալ ստուգման ակտը թողնվել է անփոփոխ: Մասնավորապես, համաձայն «ԿԱ ՊԵԿ նախագահի 19.03.2012թ. թիվ 1002412 հանձնարարագրի «Օրենսդրությամբ հարկային մարմնին վերապահված իրավասության սահմաններում «Սևան ազգային պարկ» ՊՈԱԿ-ում (այսուհետ նաև կազմակերպություն) կատարվել է բյուջեի հետ փոխհարաբերությունների և հարկային մարմնի կողմից վերահսկվող «Օրենսդրության առանձին պահանջների կատարման ճշտության ստուգում: Արդյունքում 10.07.2012թ-ին կազմվել է թիվ 1002412 ստուգման ակտը (այսուհետ նաև ստուգման ակտ), որով լրացուցիչ գանձման է առաջադրվել ընդամենը 77.834.770 դրամ:

«Սևան ազգային պարկ» ՊՈԱԿ-ի բողոքը վերաբերվում է ստուգման ակտով ավելացված արժեքի հարկի գծով լրացուցիչ առաջադրված պարտավորությանը: Կազմակերպության բողոքում մասնավորապես նշված է հետևյալը:

Ստուգման ակտի 5-րդ կետի 1-ին պարբերության վերաբերյալ.

Ստուգման ակտի 5-րդ կետի 1-ին պարբերությամբ արձանագրվել է, մեջբերում. «Ստուգմամբ պարզվեց, որ ստուգումն ընդգրկող ժամանակաշրջանում հանգստի գոտիներում որոշ վարձակալների վարձակալությամբ տրված վարձավճարների չափերը սահմանվել են «Ընդհանրականության նախարարի 2007թ. սեպտեմբերի 3-ի թիվ 270-Ա հրամանով սահմանված վարձաչափերից պակաս, սակայն ավելացված արժեքի հարկի հաշվարկման ժամանակ այդ գործարքներից ստացված եկամուտը չի դիտվել որպես տվյալ գործարքների համար սովորաբար կիրառվող գներից էականորեն ցածր գնով մատուցված ծառայություն, որով խախտվել են «Ավելացված արժեքի հարկի մասին» «Օրենքի 6-րդ հոդվածի 3-րդ կետի պահանջները: Դրա հետևանքով պակաս հաշվարկված ավելացված արժեքի հարկի գումարը կազմել է 15.299.859 /տասնհինգ միլիոն երկու հարյուր ինսունհինը հազար ութ հարյուր հիսունհինը/ «Դրամ»:

Գտնում ենք, որ նման մեկնաբանումն անհիմն է, չի բխում «Ավելացված արժեքի հարկի մասին» «Օրենքի 6-րդ հոդվածի 3-րդ կետի բառացի մեկնաբանությունից հետևյալ պատճառաբանությամբ.

«Ավելացված արժեքի հարկի մասին» «Օրենքի 6-րդ հոդվածի 3-րդ կետի համաձայն, ԱԱՀ-ով հարկվող գործարքներ (գործառնություններ) են համարվում անհատուց (մասնակի հատուցմամբ) սպառումը՝ սույն օրենքով սահմանված կարգով ԱԱՀ վճարող անձանց կողմից ապրանքների անհատուց հատկացում կամ ծառայությունների անհատուց մատուցում տվյալ անձանց կամ այլ անձանց կամ նրանց ապրանքների մատակարարում և ծառայությունների մատուցում՝ տվյալ գործարքների (գործառնությունների) համար սովորաբար կիրառվող գներից էականորեն ցածր գներով, բացառությամբ օրենքով կամ օրենքով նախատեսված դեպքերում իրավական այլ ակտով սահմանված դեպքերի:

«Վարչարարության հիմունքների և վարչական վարույթի մասին» «Օրենքի 37-րդ հոդվածի 1-ին մասի համաձայն՝ վարչական մարմինը պարտավոր է ապահովել փաստական հանգամանքների բազմակողմանի լրիվ և օբյեկտիվ քննարկումը՝ բացահայտելով գործի բոլոր, այդ թվում՝ վարույթի մասնակիցների օգտին առկա հանգամանքները: Իսկ նույն օրենքի 4-րդ հոդվածի 1-ին մասի համաձայն՝ վարչական մարմինները պարտավոր են հետևել օրենքների պահպանմանը:

<Հայաստանի Հանրապետությունում ստուգումների կազմակերպման և անցկացման մասին> ՀՀ օրենքի 6-րդ հոդվածի 1-ին մասի 2-րդ պարբերության համաձայն՝ ստուգման ակտում պետք է նկարագրվեն արձանագրված խախտումները, այն իրավական նորմերը, որոնց պահանջները չեն կատարվել, խախտման կոնկրետ ժամանակը, հղում՝ համապատասխան փաստաթղթերին, պատասխանատվության կիրառման համապատասխան իրավական հիմքերը:

Սույն գործով ընդհանրապես հղում չի կատարվել խախտումների համար հիմք հանդիսացած փաստաթղթերին:

Վարչական ակտում համապատասխան փաստաթղթերին հղում կատարելու պարտավորության սահմանումն օրենսդրի կողմից ինքնանպատակ չէ, քանի որ օրենքի այդ պահանջը պահպանված լինելու պարագայում միայն հնարավոր կլինի պարզել, ստուգել և հաստատված համարել խախտումների առկայությունը կամ բացակայությունը, ինչպես նաև դրանք բավարար հիմքերի առկայությամբ արձանագրված լինելու հանգամանքը, ինչը ստուգումն իրականացրած անձանց հնարավորություն կտա (ակտը վիճարկելու դեպքում) ապացուցելու, որ ուսումնասիրված փաստաթղթերում առկա տվյալները բավարար են եղել այս կամ այն եզրահանգման գալու և խախտում արձանագրելու համար, եթե նույնիսկ տնտեսվարող սուբյեկտի կողմից պնդվեն, որ այդ փաստաթղթերը ստուգման պահին չեն ուսումնասիրվել:

Ստուգման ակտի 5-րդ կետում չեն նկարագրվել արձանագրված խախտումների մանրամասները, չի նշվել, թե որքան է կազմում սովորաբար ներկայացվող վարձավճարը, որից իբրև պակաս է հաշվարկվել, ինչը ստուգման ակտին օրենքով առաջադրվող պարտադիր պահանջների խախտում է:

Ստուգման ակտի 5-րդ կետի 2-րդ պարբերության վերաբերյալ.

Ստուգման ակտի 5-րդ կետի 2-րդ պարբերությամբ արձանագրվել է, մեջբերում. <2010 և 2011 թվականներին ֆիզիկական և իրավաբանական անձանց հետ կնքված պայմանագրի 1.1 կետի համաձայն, Սևանա լճի ափամերձ ջրածածկ անտառտնկարկների մաքրման աշխատանքների արդյունքում կուտակված անտառանյութը տրամադրվել է անհատույց և ավելացված արժեքի հարկ չի հաշվարկվել, որով կրկին խախտվել են <Ավելացված արժեքի հարկի մասին> ՀՀ օրենքի 6-րդ հոդվածի 3-րդ կետի պահանջները: ... Այդ գործարքների գծով պակաս հաշվարկված ավելացված արժեքի հարկի գումարը կազմել է 6.991.119 /վեց միլիոն ինը հարյուր իննսունմեկ հազար հարյուր տասնինը/ ՀՀ դրամ>:

Նման եզրահանգման գալով՝ հարկային մարմինը հիմնվել է զուտ ենթադրությունների վրա, չի ուսումնասիրել տվյալ փաստին վերաբերելի հանգամանքները, կապալառուների հետ կնքված համապատասխան կապալի պայմանագրերը, չի տվել հիմնավորում 6.991.119 դրամ հարկային պարտավորություն առաջանալու հիմքերի մասին, չի ներկայացրել համապատասխան հաշվարկ:

Ելնելով վերոգրյալից և ղեկավարվելով <Վարչարարության հիմունքների և վարչական վարույթի մասին> ՀՀ օրենքի 63-րդ հոդվածի 1-ին մասի <ա> կետի դրույթներով, ընկերությունը խնդրում է անվավեր ճանաչել ստուգման ակտի 5-րդ կետը:

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

Ստուգման ակտի 5-րդ կետի 1-ին պարբերությամբ արձանագրված խախտման քննարկման ընթացքում արձանագրվեց, որ կազմակերպության բոլորը կայանում է նրանում, որ ստուգման ակտում չեն կատարվել հղումներ համապատասխան փաստաթղթերին, որի հետևանքով հասկանալի չէ, թե ինչպես են հաշվարկվել ավելացված արժեքի հարկի գծով պարտավորությունները:

Այս կապակցությամբ նախ նշվեց, որ կազմակերպության բոլորը բերված պնդումները՝ <Հայաստանի Հանրապետությունում ստուգումների կազմակերպման և անցկացման մասին> ՀՀ օրենքի 6-րդ հոդվածի 1-ին մասի 2-րդ պարբերության դրույթները խախտվելու

վերաբերյալ, հիմնավոր չեն: Մասնավորապես, ըստ բողոքի, «Հայաստանի Հանրապետությունում ստուգումների կազմակերպման և անցկացման մասին» ՀՀ օրենքի 6-րդ հոդվածի 1-ին մասի 2-րդ պարբերության համաձայն՝ ստուգման ակտում պետք է նկարագրվեն արձանագրված խախտումները, այն իրավական նորմերը, որոնց պահանջները չեն կատարվել, խախտման կոնկրետ ժամանակը, հղում՝ համապատասխան փաստաթղթերին, պատասխանատվության կիրառման համապատասխան իրավական հիմքերը:

Հարկ է նշել, որ «Հայաստանի Հանրապետությունում ստուգումների կազմակերպման և անցկացման մասին» ՀՀ օրենքի 6-րդ հոդվածում կատարվել են մի շարք փոփոխություններ և լրացումներ, որի արդյունքում ստուգման ակտում համապատասխան փաստաթղթերին հղում կատարելու պահանջը հանվել է: Մասնավորապես, «Հայաստանի Հանրապետությունում ստուգումների կազմակերպման և անցկացման մասին» ՀՀ օրենքի 6-րդ 2-րդ մասի 9-րդ կետի համաձայն, ստուգման ակտում նշվում է ստուգմամբ բացահայտված խախտումները, խախտումների նկարագրությունը, խախտման ժամկետը (եթե հնարավոր է որոշել) և այն իրավական նորմերը, որոնց պահանջները չեն կատարվել:

Հանձնաժողովը, ուսումնասիրելով ստուգման ակտի 5-րդ կետը գտնում է, որ այն կազմվել է վերոգրյալ իրավանորմով սահմանված պահանջների պահպանմամբ:

Ստուգման ակտի 5-րդ կետով արձանագրված խախտումների ըստ էության քննարկման ժամանակ նշվեց հետևյալը:

«Սևան ազգային պարկ» ՊՈԱԿ-ի լիազոր ներկայացուցիչը վիճարկում է ստուգման ակտի 5-րդ կետի 1-ին մասը, հիմնավորելով, որ ակտում կոնկրետ նշված չեն այն հողօգտագործողների անունները և նրանց կողմից օգտագործված հողատարածքները, որոնց նկատմամբ «Սևան ազգային պարկ» ՊՈԱԿ-ի կողմից կիրառվել են 1 ք.մ. հողատարածքի համար սահմանված վարձավճարներից ցածր չափ: Նշված տվյալները (հողօգտագործողների անուններ, պայմանագրերի համարներ, պայմանագրերի կնքման ամիս, ամսաթիվ, օգտագործվող հողատարածքի չափ, գտնվելու վայր, օգտագործման ժամկետներ) առկա են «Սևան ազգային պարկ» ՊՈԱԿ-ի հաշվապահական հաշվառման սկզբնական փաստաթղթերում, յուրաքանչյուր ամիս կատարվել են բոլոր հողօգտագործողների վարձավճարների հաշվարկներ, այդ թվում՝ այն հողօգտագործողների, որոնց վարձավճարների չափը ցածր են հաշվարկվել և բոլոր տվյալներն ամփոփվել են կազմակերպության հաշվապահական հաշվեկշիռներում: «Սևան ազգային պարկ» ՊՈԱԿ-ի հանգստի գոտիներում հողամասերի տարեկան վարձավճարների չափերը սահմանած են ՀՀ բնապահպանության նախարարի 2007թ. սեպտեմբերի 3-ի թիվ 270-Ա հրամանով: Ստուգմամբ արձանագրվել է, որ ավելացված արժեքի հարկի հաշվարկման ժամանակ այդ գործարքներից ստացված եկամուտը չի դիտվել որպես տվյալ գործարքների համար սովորաբար կիրառվող գներից էականորեն ցածր գնով մատուցված ծառայություն («Ավելացված արժեքի հարկի մասին» ՀՀ օրենքի 6-րդ հոդվածի 3-րդ կետ), որի արդյունքում պակաս հաշվարկված ավելացված արժեքի հարկի գումարը կազմել է 15.299.859 դրամ:

Ստուգման ակտի 5-րդ կետի 2-րդ մասով «Սևան ազգային պարկ» ՊՈԱԿ-ի լիազոր ներկայացուցիչի կողմից վիճարկվում է անհատույց օտարված փայտանյութի նկատմամբ ակտում հաշվարկված ավելացված արժեքի հարկի գումարը, հիմնավորելով, որ ակտում չի նշված ինչ գներ են կիրառվել հարկը հաշվարկելու համար: Ստուգման ակտի 5-րդ կետի 2-րդ մասում հստակ նշված է՝ «(հարկը հաշվարկելու նպատակով անհատույց տրամադրված փայտանյութի նկատմամբ կիրառվել են ՀՀ բնապահպանության նախարարին կից կոլեգիայի 14.10.2009թ. թիվ Կ 4/1 որոշմամբ սահմանված Սևանա լճի ջրածածկ անտառտնկարկների մաքրման աշխատանքների արդյունքում կուտակված 1 խ.մ. անտառանյութի բացթողման (վաճառքի) նվազագույն գները)»: Նշված է նաև, որ ջրածածկ անտառտնկարկների մաքրման արդյունքում կուտակվել և անհատույց տրամադրվել է 2182.9 խ.մ. շինափայտ, 4100,5 խ.մ. վառելափայտ և 4833,2 խ.մ. ցախ: Հարկը հաշվարկվել է անտառահատված ծառատեսակներից կուտակված և կնքված պայմանագրերի համաձայն 30 անձանց անհատույց օտարված 1 խ. մ. փայտանյութի նկատմամբ կիրառելով ՀՀ բնապահպանության

նախարարին կից կոլեգիայի 14.10.2009թ. թիվ Կ 4/1 որոշմամբ սահմանված նվազագույն գները: Ստուգմամբ արձանագրվել է, որ Սևանա լճի ափամերձ ջրածածկ անտառտնկարկների մաքրման աշխատանքների արդյունքում կուտակված անտառանյութը տրամադրվել է անհատույց և ավելացված արժեքի հարկ չի հաշվարկվել, որով կրկին խախտվել են <Ավելացված արժեքի հարկի մասին> ՀՀ օրենքի 6-րդ հոդվածի 3-րդ կետի պահանջները: Դրա արդյունքում պակաս հաշվարկված ավելացված արժեքի հարկի գումարը կազմել է 6.991.119 դրամ:

Ելնելով վերոգրյալից Հանձնաժողովը գտնում է, որ ստուգման ակտը կազմվել է ՀՀ օրենսդրության պահանջներին համապատասխան:

Ի կատարումն Հայաստանի Հանրապետության կառավարության 2010 թվականի հոկտեմբերի 10-ի <Գանգատարկման խորհուրդ ստեղծելու և վերադաս հարկային ու մաքսային մարմինների գանգատարկման հանձնաժողովների որոշումների քննարկման կարգը հաստատելու մասին> N 1361-Ն որոշմամբ հաստատված կարգի 4-րդ կետի, Հանձնաժողովի որոշման նախագիծը ուղարկվել է վերադաս հարկային ու մաքսային մարմինների գանգատարկման խորհուրդ (այսուհետ՝ Գանգատարկման խորհուրդ): Որոշման նախագծի վերաբերյալ Գանգատարկման խորհուրդը տվել է դրական եզրակացություն:

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

ո Ր Ո Շ Ո Ւ Մ Է՝

Ստուգման ակտը թողնել անփոփոխ:

Որոշմանը չհամաձայնվելու հետքում տնտեսավարող սուբյեկտի ղեկավարը կամ նրան փոխարինող պաշտոնատարի անձն իրապունք ունի բողոքարկել դատարան:

Հանձնաժողովի նախագահ



S.ԲԱՐՍԵՂՅԱՆ