

## **ՀՀ ԿԱ պետական եկամուտների կոմիտե**

### **Հարկային և մաքսային մարմինների գանգատարկման հանձնաժողով**

**Ո Ր Ո Շ ՈՒ Մ 36/3**

**25 նոյեմբերի 2016թ.**

Քննարկվեց «Գայսաթ» ՍՊԸ գանգատը ՀՀ ԿԱ ՊԵԿ Կոտայքի ՏՀՏ 15.09.2016թ. թիվ 1003422 ակտի դեմ:

#### **«Գայսաթ» ՍՊԸ գանգատում բերված փաստարկները.**

ՀՀ ԿԱ ՊԵԿ Կոտայքի տարածքային հարկային տեսչության աշխատակիցների կողմից «Գայսաթ» ՍՊԸ-ում իրականացված ստուգման արդյունքում 15.09.2016թ. կազմվել է Ակտ թիվ 1003422 (գանգատում այսուհետ՝ ԱԿՏ-2016), որով արձանագրվել են խախտումներ շահութահարկի և ավելացված արժեքի հարկի մասով:

Սույն դիմում-գանգատով բողոքարկվում է միայն ԱԿՏ-2016-ի 1-ին կետով արձանագրված և գանձման առաջադրված շահութահարկի մի մասը, որի վերաբերյալ ստորև բերվում են փաստարկներ և հիմնավորումներ, որոնք հիմք են հանդիսանում արձանագրվածը չեղյալ ճանաչելու համար:

ԱԿՏ-2016-ի 1-ին կետով մասնավորապես շարադրվել է, որ ընկերությունը 2014թ. համար ներկայացված շահութահարկի հաշվարկում համախառն եկամտից նվազեցրել է «ոչ անհրաժեշտ» ծախսեր, գումարով 8217500 դրամի չափով, խախտելով «Շահութահարկի մասին» ՀՀ օրենքի 1-ին կետի պահանջները:

Անդրադառնալով վերը նշված «ոչ անհրաժեշտ» 8217500 դրամի չափով ծախսին, անհրաժեշտ է ներկայացնել ծախսի (նվազեցման) էությունը և դրա առաջացման հիմքերը, այսինքն՝ դրա հիմնավոր, անհրաժեշտ և «Շահութահարկի մասին» ՀՀ օրենքով սահմանված պահանջներին համապատասխան լինելը:

1. Նշված ծախսային մեծությունն առաջացել է ընկերությունում 2014թ.-ի կատարված ստուգման (շահութահարկով ստուգվող ժամանակաշրջան 2012-2013թթ.) և 25.12.2014թ. կազմված թիվ 5010430 Ակտով (գանգատում այսուհետ՝ ԱԿՏ-2014):

2. Ըստ ԱԿՏ-2014-ի 1-ին կետի՝ «2012թ.-ին ընկերության կողմից կատարված շինմոնտաժային աշխատանքների վրա ծախսված խողովակների արժեքը՝ գումարով 8217500 դրամ, որպես ծախս նվազեցվել է համախառն եկամտից, սակայն նշված աշխատանքները 2012թ-ին չեն ավարտվել»: Խախտվել է «Շահութահարկի մասին» ՀՀ օրենքի 32-րդ հոդվածի 1-ին մասի դրույթը (ծառայությունների մատուցման հետ անմիջականորեն կապված ծախսերի (նյութական, աշխատանքի վարձատրության և այլ ծախսերի չափով համախառն եկամտից նվազեցումները կատարվում են տվյալ արտադրանքի և ծառայությունների իրացման համապատասխան): Համապատասխանաբար՝ նշված ծախսը (համախառն եկամտից կատարված նվազեցումը) վերականգնվել է ու դրա արդյունքում ընկերությանն առաջադրվել է լրացուցիչ շահութահարկ (այդ թվում՝ տույժ, տուգանք): Արձանագրված խախտումն ընկերության կողմից ընդունվել է (ԱԿՏ-2014-ով առաջադրված բոլոր հարկային պարտավորությունները սահմանված ժամկետներում փոխանցվել են բյուջե և հարկային մարմնի զարգացման ֆոնդ), իսկ շինմոնտաժային աշխատանքների վրա ծախսված խողովակների արժեքը, որպես ծառայությունների մատուցման հետ անմիջականորեն կապված ծախս, «Շահութահարկի մասին» ՀՀ օրենքի 32-րդ հոդվածի 1-ին մասի և «Ռեզիդենտների կողմից շահութահարկի հաշվարկման և վճարման կարգի մասին»

հրահանգի 5.12-րդ կետի «ա» ենթակետի համաձայն նվազեցվել է 2014թ-ի համախառն եկամտից, որի ընթացքում և ավարտվել 2012թ.-ին չավարտված աշխատանքները: Ընդ որում, դրա վերաբերյալ ստուգող տեսուչներին ստուգման ընթացքում տրվել է գրավոր բացատրություն (կցվում է), ինչն անտեսվել է հարկային ստուգում իրականացնող մարմնի կողմից:

Համառոտ ներկայացնելով և ամփոփելով բողոքարկվող հարցը, հաշվի առնելով իրավական (այդ թվում՝ ստուգման) ակտերով սահմանված բոլոր առանձնահատկությունները, գանգատաբերը խնդրում է ՀՀ օրենսդրության շրջանակներում չեղյալ համարել ԱԿՏ-2016-ի 1-ին կետով «ոչ անհրաժեշտ» ծախսերի մասով արձանագրվածը, քանի որ իրականում դրանց կատարումը բխում է և անմիջականորեն առնչվում է անավարտ ծառայության (արտադրության) ավարտի հետ:

**ՀՀ ԿԱ ՊԵԿ հարկային և մաքսային մարմինների գանգատարկման հանձնաժողովի եզրակացությունը.**

ՀՀ ԿԱ ՊԵԿ հարկային և մաքսային մարմինների գանգատարկման հանձնաժողովը (այսուհետ նաև՝ Հանձնաժողով), ուսումնասիրելով սույն գործին առնչվող նյութերն ու ապացույցները, եկավ հետևյալ եզրակացության.

Քննարկման ընթացքում նշվեց, որ ՀՀ ԿԱ ՊԵԿ նախագահի 13.05.2016թ-ի թիվ 1003422 հանձնարարագրի համաձայն «Գայսաթ» ՍՊԸ-ում (այսուհետ նաև՝ ընկերություն) կատարվել է բյուջեի հետ փոխհարաբերությունների և հարկային մարմնի կողմից վերահսկվող ՀՀ օրենսդրության առանձին պահանջների կատարման ճշտության ստուգում: Արդյունքում կազմվել է ՀՀ ԿԱ ՊԵԿ Կոտայքի ՏՀՏ 15.09.2016թ. թիվ 1003422 ակտը (այսուհետ նաև՝ Ակտ), որով լրացուցիչ վճարման է առաջադրվել ընդամենը 10.644.237 դրամ: Ակտի 1-ին կետով արձանագրվել է, որ ընկերությունը 2014թ. շահութահարկի հաշվարկում համախառն եկամտի ստացման համար ոչ անհրաժեշտ ծախսերը՝ գումարով 8217500 դրամի չափով, ներառել է համախառն եկամտից նվազեցվող ծախսերի (իրացված ծառայությունների հետ անմիջականորեն կապված ծախսեր) մեջ, խախտելով «Շահութահարկի մասին» ՀՀ օրենքի 10-րդ հոդվածի 1-ին կետի պահանջները:

«Շահութահարկի մասին» ՀՀ օրենքի 10-րդ հոդվածի 1-ին մասի համաձայն՝ հարկվող շահույթը որոշելիս համախառն եկամուտը նվազեցվում է դրա ստացման հետ կապված անհրաժեշտ և փաստաթղթերով հիմնավորված ծախսերի չափով: Ընդ որում, նույն օրենքի իմաստով 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 գանգատով բերում է այն փաստարկը, որ քննարկվող Ակտի 1-ին կետով արձանագրված՝ որպես ավել ցույց տրված նվազեցում եկամտի ստացման համար ոչ անհրաժեշտ ծախսը (8217500 դրամ) դա 2012թ.-ին ընկերության կողմից կատարված շինմոնտաժային աշխատանքների վրա ծախսված խողովակների արժեքն է (8217500 դրամ): Վերջինս ընկերությունը նվազեցրել է 2012թ. համախառն եկամտից, սակայն ընկերությունում անցկացված բյուջեի հետ փոխհարաբերությունների ճշտության նախորդ ստուգման արդյունքում 25.12.2014թ.-ին կազմված թիվ 5010430 ակտի 1-ին կետով



արձանագրվել է, որ խախտելով «Շահութահարկի մասին» ՀՀ օրենքի 32-րդ հոդվածի 1-ին կետի պահանջները, 2012թ. ընկերության կողմից կատարված շինմոնտաժային աշխատանքների վրա ծախսված խողովակների արժեքը՝ գումարով 8217500 դրամ, որպես ծախս նվազեցվել է համախառն եկամտից այն դեպքում, երբ նշված աշխատանքները 2012թ-ին չեն ավարտվել:

«Շահութահարկի մասին» ՀՀ օրենքի 32-րդ հոդվածի 1-ին կետի համաձայն՝ արտադրանքի արտադրության և ծառայությունների մատուցման հետ անմիջականորեն կապված ծախսերի (նյութական, աշխատանքի վարձատրության, սոցիալական ապահովության, գործատուի կողմից վարձու աշխատողի համար ՀՀ օրենսդրությամբ սահմանված կարգով կամավոր կուտակային կենսաթոշակային սխեմայի շրջանակում կատարված կուտակային վճարների և այլն) չափով համախառն եկամտից նվազեցումները կատարվում են տվյալ արտադրանքի և ծառայությունների իրացման համապատասխան:

Քննարկվող դեպքում ընկերությունը պնդում է, որ 25.12.2014թ. թիվ 5010430 ակտում հիշատակված շինմոնտաժային աշխատանքներն ավարտվել են 2014թ. և ծախսված խողովակների արժեքը ընկերությունը նվազեցրել է 2014թ. համախառն եկամտից որպես ծառայությունների մատուցման հետ անմիջականորեն կապված ծախս՝ ղեկավարվելով «Շահութահարկի մասին» ՀՀ օրենքի 32-րդ հոդվածի 1-ին մասի և «Ռեզիդենտների կողմից շահութահարկի հաշվարկման և վճարման կարգի մասին» հրահանգի 5.12-րդ կետի «ա» ենթակետի դրույթներով:

Քննարկման ընթացքում ստուգող խմբի կողմից նշվեց, որ ընկերությունը կապալի պայմանագրերի հիման վրա կատարում է շինարարական աշխատանքներ, սակայն բացակայում են աշխատանքի ծավալը, բովանդակությունն ու գինը սահմանող նախահաշիվները, ինչպես նաև աշխատանքների ավարտման կատարողական ակտերը: Ընկերությունը աշխատանքների հանձնումից հետո սահմանված կարգով դուրս է գրում հարկային հաշիվներ, որոնցում նշում է իր կողմից կատարված աշխատանքների անվանումները (առանց նյութական ծախսերն առանձնացնելու): Միաժամանակ, ընկերությունն ըստ շինարարական օբյեկտների նյութական ծախսերի առանձնացված հաշվառում ևս չի վարում: Նկարագրված իրավիճակում ստուգող խմբի կողմից հնարավոր չի եղել պարզել, թե 2014թ. շահութահարկի հաշվարկում համախառն եկամտից որպես նվազեցում ցույց տրված ծախսը (8217500 դրամ) արդյոք այն խողովակների արժեքն է, որոնք փաստացի օգտագործվել են 2012թ. ընկերության կողմից իրականացված և 2014թ. ավարտված շինմոնտաժային աշխատանքների ընթացքում:

Քննարկման ընթացքում ընկերության կողմից բերվեցին այն փաստարկները, որ ՀՀ քաղաքացիական օրենսդրությանը համապատասխան՝ իրավաբանական անձինք ազատ են պայմանագիր կնքելիս, գործող օրենսդրությունը թույլ է տալիս կապալի պայմանագրեր կնքել և շինարարական աշխատանքներ իրականացնել նաև առանց նախահաշիվներ ու կատարողական ակտեր կազմելու, հետևաբար ընկերությունը պարտավորված չէր յուրաքանչյուր շինարարական օբյեկտի մասով կազմել կատարողական ակտեր: Ընդ որում, շինարարության իրականացման համար ապրանքանյութական արժեքները ընկերության կողմից ձեռք են բերվում յուրաքանչյուր շինարարական օբյեկտի (պատվերի) համար ամբողջությամբ, շինարարական հրապարակների միջև դրանց տեղափոխման խնդիր չի առաջանում, ուստի բացակայում է նաև առանձնացված հաշվառում վարելու անհրաժեշտությունը:

«Վարչարարության հիմունքների և վարչական վարույթի մասին» ՀՀ օրենքի 43-րդ հոդվածի համաձայն՝ անձի և վարչական մարմնի փոխհարաբերություններում ապացուցման պարտականությունը կրում է անձը՝ նրա համար բարենպաստ փաստական

հանգամանքների առկայության դեպքում, իսկ վարչական մարմինը՝ անձի համար ոչ բարենպաստ փաստական հանգամանքների առկայության դեպքում: Քննարկվող դեպքում ստուգման ակտով չի հիմնավորվել, որ 2014թ. շահութահարկի հաշվարկում համախառն եկամտից որպես նվազեցում ցույց տրված ծախսը (8217500 դրամ) համախառն եկամտի ստացման համար ոչ անհրաժեշտ ծախս է: Քննարկման ընթացքում բավարար չափով չհիմնավորվեց նաև, որ ակտով արձանագրված ավել ցույց տված ծախսը չի վերաբերում այն խողովակներին, որոնք փաստացի օգտագործվել են շինմոնտաժային աշխատանքների ընթացքում և որոնց մասով կազմվել է նախորդ ստուգման ակտը: Մյուս կողմից, ընկերությունն էլ չունի կատարողական ակտեր կամ կոնկրետ շինարարական օբյեկտի մասով նյութական ծախսերի առանձնացում, որը հնարավորություն կտար հստակ որոշելու, թե նյութական ծախսի որ տեսակին և որ պայմանագրին (շինարարական օբյեկտին) է վերաբերում 2014թ. շահութահարկի հաշվարկում համախառն եկամտից որպես նվազեցում ցույց տրված ծախսը (8217500 դրամի չափով):

Հաշվի առնելով վերոնշյալը, Հանձնաժողովը եզրակացնում է, որ պետական բյուջեի հանդեպ ընկերության պարտավորությունների իրական չափը որոշելու նպատակով անհրաժեշտ է իրականացնել բյուջեի հետ փոխհարաբերությունների ճշտության վերստուգում:

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՝

1. Անվավեր ճանաչել ՀՀ ԿԱ ՊԵԿ Կոտայքի ՏՀՏ 15.09.2016թ. թիվ 1003422 ակտը:

2. Միջնորդություն ներկայացնել ՀՀ ԿԱ ՊԵԿ նախագահին՝ «Գայսաթ» ՍՊԸ-ում բյուջեի հետ փոխհարաբերությունների և հարկային մարմնի կողմից վերահսկվող ՀՀ օրենսդրության առանձին պահանջների կատարման ճշտության վերստուգում կատարելու համար:

Սույն որոշմանը չհամաձայնելու դեպքում այն ուժի մեջ մտնելու օրվանից երկու ամսվա ընթացքում կարող է բողոքարկվել տեսչական մարմինների միասնական բողոքարկման հանձնաժողով կամ ՀՀ վարչական դատարան:

Հանձնաժողովի նախագահ՝



Վ.ՄԻՐՈՒՄՅԱՆ