

## ՀՀ ԿԱ պետական եկամուտների կոմիտե

### Հարկային և մաքսային մարմինների գանգատարկման հանձնաժողով

Ո Ր Ո Շ ՈՒ Մ 19/3

4 ապրիլի 2017թ.

Քննարկվեց «Գարդմեն» ՍՊԸ գանգատը ՀՀ ԿԱ ՊԵԿ Էրեբունու ՀՏ 01.12.2016թ. թիվ 1011107 ակտի դեմ:

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

Համաձայն ՀՀ ԿԱ ՊԵԿ 19.08.2016թ. թիվ 1011107 հանձնարարականի սեպտեմբերի 5-ից մինչև հոկտեմբերի 31-ը «Գարդմեն» ՍՊԸ-ում (այսուհետ նաև՝ ընկերություն) կատարվել է բյուջեի հետ փոխհարաբերությունների ճշտության ստուգում: Ստուգման արդյունքում դեկտեմբերի 1-ին կազմվել է թիվ 1011107 ակտը, որով արձանագրվել է Ընկերության կողմից կատարված հետևյալ խախտումները.

1. 2015թ. շահութահարկի հաշվարկում ընկերության կողմից համախառն եկամտից արտադրանքի և ծառայությունների իրացմանը համապատասխան նվազեցումներն ավել են կատարվել 55.606.721 դրամի չափով,

2. Ընկերությունում առկա է վաճառքի գներով հաշվարկված 88.348.372 դրամի ապրանքների պակասորդ:

Այդ խախտումների համար Ընկերությանն առաջադրվել է ընդհանուր 63.733.780 դրամ վճարման ենթակա գումար: Որպես 2-րդ կետում նշված խախտման հիմնավորում ստուգման ակտին կցվել է հավելված պակասորդ ապրանքների ցանկով, բաղկացած 12 անուն ապրանքներից, որում արտացոլված են այդ ապրանքների տարեկան ձեռքբերման և վաճառքի քանակները, այդ ապրանքների մնացորդները 31.12.2015թ. դրությամբ:

Ընկերությունը գտնում է, որ ստուգման ակտում արձանագրված խախտումների հաշվարկներում կան անճշտություններ և ընկերությանը առաջադրված գումարները ենթակա են փոփոխման:

Ստուգման վերջում նոյեմբերի 1-ին կազմվել է թիվ 1011107 ակտի նախագիծը, որով Ընկերությանը առաջադրվել է ընդհանուր 73.511.132 դրամ վճարման ենթակա գումար: ՀՀ օրենսդրությամբ սահմանված ժամկետում Ընկերության կողմից ՀՀ ԿԱ ՊԵԿ Էրեբունու ՀՏ պետին ուղարկվել է նամակ՝ ստուգման ակտում նշված խախտումների հետ անհամաձայնության վերաբերյալ: Պատասխան նամակում Ընկերությունը տրամադրել է վերը նշված հավելվածում ընդգրկված ապրանքատեսակներից մեկի ձեռքբերումների և իրացումների վերաբերյալ մանրակրկիտ տվյալներ և հիմնավորել, որ հավելվածում նշված տվյալները չեն համապատասխանում իրականությանը: Ընկերությունը նշել է նաև, որ ցուցակում ընդգրկված մնացած ապրանքատեսակների հաշվարկներում ևս կան անճշտություններ, որոնք պատրաստ կլինեն տրամադրման ավելի ուշ, քանի որ e-invoicing համակարգը լիարժեք չի աշխատում: Այժմ Ընկերությունը պատրաստ է տրամադրել ակտի հավելվածում ընդգրկված մնացած ապրանքատեսակների վերաբերյալ անճշտությունների մանրակրկիտ հաշվարկները: Այդ վերահաշվարկների արդյունքում ստուգման ակտի նշված հավելվածի վերջին «Գումար» սյունը կնվազի ավելի քան 33 միլիոն դրամով: Բացի այդ, նշված ապրանքների վերաբերյալ ստուգման ընթացքում Ընկերության կողմից ստուգող տեսուչներին տրամադրվել է

ապրանքային փոխառության վերաբերյալ պայմանագիր, որը ստուգող տեսուչների կողմից հաշվի չի առնվել:

Ինչ վերաբերում է ստուգման ակտի 1-ին կետով առաջադրված խախտմանը, ապա ստուգման ակտի նախագծի վերաբերյալ առարկությունների նամակով Ընկերությունը տրամադրել է խախտումների վերաբերյալ հաշվարկ-հիմնավորումներ: Սակայն առ այսօր որևէ հաշվարկ Ընկերությանը չի տրամադրվել: Ուստի ընկերությունը կարող է տրամադրել խախտումն անհիմն լինելու վերաբերյալ տվյալներ միայն համապատասխան հաշվարկ-հիմնավորումներ տրամադրելու դեպքում:

Գանգատում բերված են ՀՀ Սահմանադրության 5-րդ հոդվածի, «Վարչարարության հիմունքների և վարչական վարույթի մասին» ՀՀ օրենքի 4-րդ հոդվածի 1-ին, 2-րդ մասերի, 6-րդ հոդվածի 1-ին, 2-րդ մասերի, 37-րդ հոդվածի 1-ին մասի դրույթները:

Գանգատում բերված է նաև ՀՀ վճռաբեկ դատարանի դիրքորոշումները հայեցողական լիազորություններ իրականացնելու, ինչպես նաև վարչական ակտում համապատասխան փաստաթղթերին հղում կատարելու անհրաժեշտության վերաբերյալ:

Ելնելով վերոգրյալից՝ արվել է հետևություն, որ օրենսդիրը միանշանակ պարտավորեցնում է վարչական մարմինն պարզելու գործի փաստական հանգամանքները և բազմակողմանի, լրիվ և օբյեկտիվ քննարկել դրանք: Վարչական մարմինն օրենքով սահմանված կարգով պետք է պարզի բոլոր փաստական հանգամանքները, որոնք անհրաժեշտ են կոնկրետ վարչական ակտ ընդունելու համար:

Տվյալ դեպքում պատկերն հետևյալն է.

1. Ստուգման ակտին կից ներկայացված ցուցակում ընդգրկված մնացած ապրանքատեսակների հաշվարկներում ևս կան անճշտություններ:

2. Ստուգման պահին e-invoicing համակարգը լիարժեք չի աշխատել, հակառակ դեպքում ստուգումը կլիներ ամբողջական, օբյեկտիվ փաստերի վրա հիմնված, այլ ոչ թե սուբյեկտիվ:

3. Ընկերության կողմից ստուգող տեսուչներին տրամադրվել է ապրանքային փոխառության վերաբերյալ պայմանագիր, որը հաշվի չի առնվել:

4. Ստուգման ակտի 1-ին կետով առաջադրված խախտումը առանց որևէ փաստական հիմքերի է: Ավելին, Ընկերության խնդրանքը՝ ուղղված ՀՀ ԿԱ ՊԵԿ Էրեբունու ՀՏ պետին տրամադրելու հաշվարկ-հիմնավորումները, մնացել է անպատասխան:

Ելնելով վերոգրյալից՝ գանգատաբերը խնդրում է ՀՀ ԿԱ ՊԵԿ 01.12.2016թ. թիվ 1011107 ակտը համարել չեղյալ՝ հաշվի առնելով, որ ակտով Ընկերության վրա դրվում է ակնհայտ ոչ իրավաչափ պարտականություն:

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

ՀՀ ԿԱ ՊԵԿ հարկային և մաքսային մարմինների գանգատարկման հանձնաժողովը, ուսումնասիրելով սույն գործին առնչվող նյութերն ու ապացույցները, եկավ հետևյալ եզրակացության.

Քննարկման ընթացքում նշվեց, որ համաձայն ՀՀ ԿԱ ՊԵԿ նախագահի 19.08.2016թ. թիվ 1011107 հանձնարարագրի՝ «Գարդմեն» ՍՊԸ-ում կատարվել է բյուջեի հետ փոխհարաբերությունների և հարկային մարմնի կողմից վերահսկվող ՀՀ

օրենսդրության առանձին պահանջների կատարման ճշտության ստուգում: Արդյունքում կազմվել է ՀՀ ԿԱ ՊԵԿ Էրեբունու ՀՏ 01.12.2016թ. թիվ 1011107 ակտը (այսուհետ նաև՝ Ակտ), որով լրացուցիչ վճարման է առաջադրվել ընդամենը 63.733.780 դրամ:

Ակտի 1-ին կետով մասնավորապես արձանագրվել է, որ Ընկերության կողմից ստուգմանը ներկայացված սկզբնական հաշվապահական փաստաթղթերի և 2015թ. շահութահարկի հաշվարկում արտացոլված տվյալների համեմատումից պարզվեց, որ Ընկերության կողմից համախառն եկամտից արտադրանքի և ծառայությունների իրացմանը համապատասխան նվազեցումներն ավել են կատարվել 55.606.721 դրամի չափով, որով խախտվել է «Շահութահարկի մասին» ՀՀ օրենքի 32 հոդվածի 2-րդ կետի դրույթները, ըստ որի առևտրական գործունեություն իրականացնող հարկատուների մոտ ապրանքների ձեռքբերման արժեքի չափով համախառն եկամտից նվազեցումները կատարվում են այդ ապրանքների իրացման համապատասխան: Արդյունքում ընկերության կողմից հարկվող շահույթը պակաս է հաշվարկվել 55.606.721 դրամի չափով: Հիմք ընդունելով «Շահութահարկի մասին» ՀՀ օրենքի 33-րդ հոդվածի, «Հարկերի մասին» ՀՀ օրենքի 23-րդ, 25-րդ և 27-րդ հոդվածների դրույթները շահութահարկի գծով լրացուցիչ վճարման է առաջադրվել ընդամենը 19.559.594 դրամ:

Ակտի 23-րդ կետով մասնավորապես արձանագրվել է, որ ՀՀ կառավարության 04.07.2013թ. թիվ 766-Ն որոշմամբ հաստատված «Պատրաստի արտադրանքի, ապրանքների մնացորդի պակասորդ հայտնաբերելու» կարգին համապատասխան ընկերությունում առկա էր վաճառքի գներով հաշվարկված 88.348.372 դրամի ապրանքների պակասորդ: Արդյունքում կիրառվել է «Հարկերի մասին» ՀՀ օրենքի 25.2 հոդվածով նախատեսված պատասխանատվության միջոցը՝ գումարով 44.174.186 դրամ:

Վերոգրյալի կապակցությամբ հարկ է նշել, որ Հանձնաժողովը, ուսումնասիրելով Ակտի 1-ին և 23-րդ կետերով արձանագրված խախտումները եկավ եզրակացության, որ Ակտը կազմված է ՀՀ օրենսդրության պահանջների խախտմամբ, հետևյալ հիմնավորմամբ.

«Վարչարարության հիմունքների և վարչական վարույթի մասին» ՀՀ օրենքի 55-րդ հոդվածի առաջին մասի «ա» կետի համաձայն՝ գրավոր վարչական ակտին ներկայացվում են հետևյալ պահանջները՝ 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:

Նույն օրենքի 57-րդ հոդվածի առաջին մասի համաձայն՝ գրավոր կամ գրավոր հաստատված վարչական ակտը պետք է պարունակի հիմնավորում, որում պետք է նշվեն համապատասխան որոշում ընդունելու բոլոր էական փաստական և իրավական հիմքերը:

Իր հերթին, «Հայաստանի Հանրապետությունում ստուգումների կազմակերպման և անցկացման մասին» ՀՀ օրենքի 6-րդ հոդվածի 2-րդ մասի 9-րդ կետի համաձայն՝ ակտում նշվում են ստուգմամբ բացահայտված խախտումները, խախտումների նկարագրությունը, խախտման ժամկետը (եթե հնարավոր է որոշել) և այն իրավական նորմերը, որոնց պահանջները չեն կատարվել:

Հանձնաժողովը, ուսումնասիրելով Ակտի 1-ին և 23-րդ կետերն արձանագրեց, որ դարնք կազմված են վերոգրյալ իրավանորմներով նախատեսված պահանջների խախտմամբ, ինչը հիմք է դեկավարվելով «Վարչարարության հիմունքների և վարչական վարույթի մասին» ՀՀ օրենքի 63-րդ հոդվածի 1-ին մասի «ա» կետի դրույթներով Ակտն անվավեր ճանաչելու համար:

Միևնույն ժամանակ, գանգատի քննության ընթացքում պարզվել են հետևյալ փաստական հանգամանքները.

Ըստ Ակտի 23-րդ կետի, վաճառքի գներով հաշվարկված ապրանքների պակասորդը կազմել է 88.657.372 դրամ: Նշված ապրանքների պակասորդն առաջացել է թվով 12 անվանում ապրանքատեսակի գծով, որոնց վերաբերյալ տվյալներն արտացոլված են Ակտի անբաժանելի մասը կազմող Հավելվածում:

Ստուգում իրականացնող պաշտոնատար անձանց և ընկերության ներկայացուցիչների կողմից լրացուցիչ ուսումնասիրվել են ակտի անբաժանելի մասը կազմող Հավելվածում առկա ապրանքատեսակների 2015թ. կտրվածով տարեկան շարժը: Արդյունքում պարզվել է, որ վաճառքի գներով հաշվարկված ապրանքների պակասորդը կազմում է ոչ թե 88.657.372 դրամ (ինչը որ արձանագրվել է Ակտով), այլ՝ 85.824.863 դրամ: Մասնավորապես, վերոգրյալ թվով 12 անվանում ապրանքատեսակի մասով կողմերի մոտ առկա ապացույցների համադրման արդյունքում փոփոխվել են մակարոնի, հնդկաձավարի և ոսպի տարեկան իրացումների մասով տվյալները:

Ուսումնասիրող կողմերի պնդմամբ նշված անհամապատասխանությունն արդյունք է նաև այն բանի, որ «Ակրոբատ իկսպրո» ծրագրով ՊԴՖ ֆորմատի փաստաթղթերը «Էկսել» ծրագիր արտահանման ընթացքում տեղի են ունեցել որոշակի անճշտություններ:

Այլուր ապրանքատեսակի տարեկան շարժի մասով արձանագրված 35848 կգ չափով արձանագրված պակասորդն ընկերությունը մեկնաբանում է հետևյալ հանգամանքով: Այսպես, «Գարդմեն» ՍՊԸ-ի և Ա/Ձ Կարինե Պողոսյանի միջև 15.10.2015թ. կնքվել է «Հացաթխման ծառայության մատուցման պայմանագիր», որի 1.1 և 1.2 կետերի համաձայն Ա/Ձ Կարինե Պողոսյանը պարտավորվել է մատուցել հացաթխման ծառայություն: Պայմանագրի 1.2.1 կետի համաձայն «Գարդմեն» ՍՊԸ-ն Ա/Ձ Կարինե Պողոսյանին հացի արտադրության կազմակերպման համար տրամադրում է պարկավորված այլուր:

Ելնելով վերոգրյալից՝ ընկերության ներկայացուցիչները պնդում են, որ այլուր ապրանքատեսակի մասով արձանագրված 35848 կգ չափով պակասորդը պայմանավորված է նրանով, որ նշված քանակի այլուրից պատրաստվել է հաց, որը և իրացվել է այլ անձանց: Սակայն հարկ է նշել, որ տվյալ դեպքում ընկերության կողմից հացամթերք ձեռք բերված լինելու վերաբերյալ ապացույցներ առկա չեն: Ընկերությունում առկա են միայն հացաթխման ծառայության մատուցման դիմաց տրամադրված հաշիվներ մոտավորապես 1 միլիոն դրամի, ինչը նշված պակասորդի պայմաններում չնչին մեծություն է կազմում: Այսինքն, ընկերության կողմից բերված ապացույցներով որևէ կերպ չի հիմնավորվում այլուր ապրանքատեսակի մասով արձանագրված 35848 կգ պակասորդի ոչ իրական լինելու հանգամանքը:

Բացի այդ, ստուգումն իրականացրած պաշտոնատար անձինք նշեցին, որ նշված պայմանագիրը, ծառայությունների մատուցման փաստը հիմնավորող փաստաթղթերը և դրանց դիմաց կատարված վճարումները հավաստող ապացույցները ստուգման ընթացքում չեն ներկայացվել:

Տավարի միս ապրանքատեսակի մասով արձանագրված 10535 կգ չափով պակասորդի վերաբերյալ նշվեց, որ Ընկերության կողմից ստուգման ընթացքում ներկայացվել է միայն ծառայությունների մատուցման վերաբերյալ «Էլիզա Գոհար» ՍՊԸ-ի միջև կնքված պայմանագիրը, որի համաձայն վերջինիս կողմից դուրս է գրվել ծառայությունների մատուցման հաշվարկային փաստաթուղթ: Սակայն այդ գործարքի մասով հանձման-ընդունման և կատարողական ակտեր առկա չեն:

Հավի միս ապրանքատեսակի մասով արձանագրված 2982 կգ չափով պակասորդի վերաբերյալ նշվեց, որ այս ապրանքատեսակի մասով առկա է անվանատեսակների անհամապատասխանություն, մասնավորապես՝ ընկերության կողմից ձեռք են բերվել հավի բուդ և կրծքամիս, սակայն ըստ օտարման փաստաթղթերի իրացվել է թռչնամիս: Հաշվի առնելով այդ հանգամանքը ստուգումն իրականացնող անձանց կողմից թռչնամսի գծով իրացումները հիմք չեն ընդունվել:

Գարի ապրանքատեսակի մասով արձանագրված 15200 կգ չափով պակասորդի վերաբերյալ նշվեց, որ ընկերությունում առկա է 33.200 կգ գարու գնման փաստաթուղթ, սակայն ըստ ներկայացված փաստաթղթերի օտարվել է 38.000 կգ գարի: Այսինքն, տվյալ դեպքում գարի ապրանքատեսակի մասով ստուգմամբ արձանագրված 15200 կգ չափով պակասորդը ենթակա է վերանայման:

Հանձնաժողովը, լսելով ստուգումն իրականացրած պաշտոնատար անձանց և ընկերության ներկայացուցիչների բերված փաստարկները, ուսումնասիրելով գործում առկա ապացույցները եկավ եզրակացության, որ իրականացված ստուգման արդյունքում արձանագրված խախտումները, ինչպես նաև այդ խախտումների մասով լրացուցիչ առաջադրված հարկային պարտավորություններն իրական չեն և ենթակա են վերանայման: Հետևապես Հանձնաժողովը գտնում է, որ ստուգված ժամանակաշրջանում ընկերության իրական հարկային պարտավորությունների չափը որոշելու համար «Գարդմեն» ՍՊԸ-ում անհրաժեշտ է կատարել 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 Էրեբունու ՀՏ 01.12.2016թ. թիվ 1011107 ակտը:
2. Միջնորդություն ներկայացնել ՀՀ ԿԱ ՊԵԿ նախագահին՝ «Գարդմեն» ՍՊԸ-ում բյուջեի հետ փոխհարաբերությունների և հարկային մարմնի կողմից վերահսկվող ՀՀ օրենսդրության առանձին պահանջների կատարման ճշտության վերստուգում կատարելու համար:

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

Հանձնաժողովի նախագահ



Վ.ՄԻՐՈՒՄՅԱՆ