

**ՀՀ կառավարությանն առընթեր պետական եկամուտների կոմիտե
Հարկային և մաքսային մարմինների գանգատարկման հանձնաժողով**

Ո Ր Ո Շ ՈՒ Մ 26/1

12 մայիսի 2014 թ.

Քննարկվեց «Ա-2» ՍՊԸ 27.03.2014 թ-ի վարչական բողոքը ՀՀ ԿԱ ՊԵԿ ՕՀՎ 14.03.2014 թ-ի թիվ 1008337/1 ակտի դեմ:

ՀՀ ԿԱ ՊԵԿ նախագահի 16.10.2013 թ-ի թիվ 1008337/1 հանձնարարագրի համաձայն «Ա-2» ՍՊԸ-ում (այսուհետ նաև Ընկերություն) իրականացվել է բյուջեի հետ փոխհարաբերությունների և հարկային մարմնի կողմից վերահսկվող օրենսդրության առանձին պահանջների կատարման ճշտության վերստուգում: Արդյունքում կազմվել է ՀՀ ԿԱ ՊԵԿ ՕՀՎ 14.03.2014 թ-ի թիվ 1008337/1 ակտը (այսուհետ նաև Ակտ կամ վերստուգման ակտ), որով լրացուցիչ գանձման է առաջադրվել ընդամենը 30.790.910 դրամ:

«Ա-2» ՍՊԸ բողոքում բերված փաստարկները.

Հիմնավորումներ շահութահարկի վերաբերյալ արձանագրված խախտումների մասով:

1. Ակտի 1-ին կետի 1-ին ենթակետով արձանագրվել է հետևյալը. «Ընկերությունը 2011 թ-ի ընթացքում ծառայողական նպատակներով արտերկիր գործուղման մեկնած աշխատակիցների կողմից գործուղման ժամանակ կատարված ծախսերի հատուցման գումարների մեջ 6.161.861 դրամի չափով հաշվառված, փաստաթղթերով չհիմնավորված գիշերավարձի գումարների մի մասը՝ 3.535.539 դրամի չափով նվազեցրել է 2011 թ-ի եկամտից»:

«Հայաստանի Հանրապետությունում ստուգումների կազմակերպման և անցկացման մասին» ՀՀ օրենքի (այսուհետ նաև՝ Ստուգումների մասին օրենք) 6-րդ հոդվածի 2-րդ մասի 2-րդ պարբերության 9-րդ և 11-րդ կետերի, 6-րդ հոդվածի 3-րդ մասի, «Վարչարարության հիմունքների և վարչական վարույթի մասին» ՀՀ օրենքի 55-րդ հոդվածի 1-ին մասի, 57-րդ հոդվածի 1-ին մասի դրույթների մեկնաբանության և համակարգային վերլուծության արդյունքում հանգում ենք այն եզրակացության, որ ստուգման արդյունքում բացահայտված խախտումներն ակտում նշելու Վարչական մարմնի պարտականությունը ենթադրում է խախտման փաստական հիմքերի, դրանք հավաստող ապացույցների, ինչպես նաև դրանց առնչությամբ համապատասխան իրավական հիմքերի նշում:

Վարչական մարմինը որևէ կերպ չի անդրադարձել այն հանգամանքին, որ գործուղման ծախսերի համար հիմք են ընդունվել հենց ՀՀ կառավարության 1998 թ-ի նոյեմբերի 27-ի թիվ 753 որոշման 3-րդ կետի «ը» ենթակետով սահմանված պահանջն առ այն, որ հարկվող շահույթը կամ հարկվող եկամուտը որոշելու նպատակով հարկատուի համախառն եկամտից կարող են նվազեցվել ՀՀ տարածքից դուրս գործուղման ծախսերը՝ հաշվետու տարվա համախառն եկամտի 5 տոկոսը չգերազանցող գումարի չափով: Վարչական մարմինը, ընդունելով նշված հանգամանքը, դրա վերաբերյալ որևէ դիրքորոշում չի հայտնել:

Նախկինում միատեսակ փաստական հանգամանքների առկայության պարագայում Վարչական մարմինը ընդունել է Ընկերության կողմից շահութահարկի մասով խախտումների թույլ չտալու հանգամանքը, սակայն Ակտում դա դիտարկում է որպես խախտում՝ թույլ տալով կամայականության արգելքի սկզբունքի խախտում, հիմք՝ «Վարչարարության հիմունքների և վարչական վարույթի մասին» ՀՀ օրենքի 7-րդ հոդվածի 1-ին մասի նորմը: Մասնավորապես, 2011 թ-ի նոյեմբերի 22-ին կազմված թիվ 1001260 ստուգման ակտով միատեսակ փաստական հանգամանքների առկայության պարագայում շահութահարկի մասով ՀՀ ԿԱ ՊԵԿ-ը խախտումներ չի արձանագրել գտնելով, որ ՀՀ տարածքից դուրս գործուղման ծախսերը՝ հաշվետու տարվա համախառն եկամտի 5 տոկոսը չգերազանցող գումարի չափով նվազեցումն իրավաչափ է:

2. Ակտի 1-ին կետի 2-րդ ենթակետով արձանագրվել է հետևյալը. «Ընկերությանը, համաձայն 2011 թ-ի դեկտեմբերի 29-ի հանձնման-ընդունման ակտի, «ՀԷՑ» ՓԲԸ-ի համար 2011 թ-ի դեկտեմբերի ընթացքում կատարված էլեկտրաէներգիայի հաշվիչների վերանորոգման աշխատանքների գումարը՝ առանց ԱԱՀ-ի 1641795 դրամի չավտվ, չի հաշվառել 2011 թ-ի համախառն եկամտի գումարների մեջ, այլ հաշվառել է դրա գծով 11.01.2012 թ-ին դուրս գրված թիվ Ա7679734386 հարկային հաշվի դուրս գրման համապատասխան ժամանակաշրջանում...: Խախտվել են «Շահութահարկի մասին» ՀՀ օրենքի 43-րդ հոդվածի բ) կետի պահանջները...»:

«Շահութահարկի մասին» օրենքի 43-րդ հոդվածի 1-ին մասի «բ» կետի համաձայն՝ հաշվեգրման եղանակով եկամուտները հաշվառելիս հարկատուն հաշվի է առնում հետևյալ առանձնահատկությունները՝ հարկատուի կողմից ծառայություններ մատուցելու դեպքում նշված իրավանքը համարվում է ձեռք բերված գործարքից բխող ծառայությունների մատուցումն ավարտելու (այդ թվամ նաև՝ ըստ փուլերի) պահից:

Նշված նորմի տառացի մեկնաբանության արդյունքում ընկերությանը հանգում է այն եզրակացության, որ նշված նորմի կիրառման համար Վարչական մարմինը պետք է ուսումնասիրության առարկա դարձնե գործարքը, որով կարգավորվում են ծառայությունների մատուցման, դրանց ավարտման և հանձնման-ընդունման հետ կապված հարաբերությունները: Վարչական մարմինն ընդհանրապես քննարկման առարկա չի դարձրել ընկերության դիրքորոշումն առ այն, որ 2011 թ-ի դեկտեմբերի 29-ով թողարկված հանձնման-ընդունման ակտում նշված ծառայությունների (աշխատանքների) մատուցումն ավարտված է համարվում դրանք պատվիրատուի կողմից ընդունվելու դեպքում, իսկ պատվիրատուի կողմից դրանք ընդունելուց հետո նոր միայն ծառայության մատուցումը ընկերության կողմից համարվել է ավարտված, և դրա դիմաց ստանալիք գումարները հաշվեգրման կարգավորման հաշվառմամբ ներառել է համախառն եկամտում:

3. Ընկերության հավաստմամբ՝ իր պարագայում բացակայում են Ակտի 1-ին կետի 3-րդ ենթակետով իրեն պատասխանատվության ենթարկելու և «Շահութահարկի մասին» օրենքի 47.1-րդ հոդվածի (ուժը կորցրած է ճանաչվել 19.12.12թ. ՀՕ-238-Ն օրենքով) դրույթների կիրառման հիմքերը:

«Իրավական ակտերի մասին» ՀՀ օրենքի 2-րդ հոդվածի 5-րդ մասի, 8-րդ հոդվածի, 23-րդ հոդվածի 2-րդ մասի դրույթները անհատական իրավական ակտ ընդունող մարմնին ուղղակիորեն պարտավորեցնում են ընդունել միայն այնպիսի անհատական իրավական ակտեր, որոնք ընդունվում են նորմատիվ իրավական ակտի համաձայն, այսինքն՝ ի կատարումն այդ ակտի և դրա հիման վրա: Ավելին՝ անհատական ակտերը պետք է համապատասխանեն ՀՀ Սահմանադրությանը և օրենքներին:

Տվյալ պարագայում Վարչական մարմինը կիրառել է նորմ և վարձում է Դիմողին պատասխանատվության ենթարկել մի նորմատիվ իրավական ակտով նախատեսված կարգավորումը («Շահութահարկի մասին» ՀՀ օրենք 47.1-րդ հոդված) խախտելու համար, որը Ակտի կազմման պահին չի գործել: Այլ կերպ ասած՝ Վարչական մարմինը ենթարկում է հարկային պատասխանատվության գոյություն չունեցող նորմի խախտման համար:

Հարկ է նշել, որ եթե նույնիսկ Վարչական մարմնի կողմից շահութահարկի մասով արձանագրված խախտումներն իրականում առկա են, ապա Վարչական մարմինն անտեսել է այն հանգամանքը, որ 2011 թ-ի դեկտեմբերի 29-ի հանձնման-ընդունման ակտով կատարված էլեկտրաէներգիայի հաշվիչների վերանորոգման աշխատանքների գումարը՝ առանց ԱԱՀ-ի 1.641.795 դրամ, հաշվառվել է 2012 թ-ի համախառն եկամտում, որից ՀՀ օրենսդրությամբ սահմանված կարգով 2013 թ-ին վճարվել է շահութահարկը: Վարչական մարմինը թույլ է տվել «Հարկերի մասին» ՀՀ օրենքով 9-րդ հոդվածով սահմանված կրկնակի հարկման անթույլատրելիության սկզբունքի խախտում: Ավելին՝ Վարչական մարմինը տուգանքը կիրառել է հարկի ամբողջ գումարի չափով՝ հիմքում դնելով այն հանգամանքը, որ խախտումը տեղի է ունեցել հարկային մարմնի կողմից նույն հարկատեսակի գծով խախտում արձանագրելուց հետո՝ մեկ տարվա ընթացքում: Իրականում մեկ տարվա ընթացքում նույն

հարկատեսակի գծով կրկին խախտում Դիմողը չի կատարել, ինչը նույնպես Վարչական մարմնի կողմից անտեսվել է:

4. Հիմնավորումներ եկամտահարկի վերաբերյալ արձանագրված խախտումների մասով:

Ակտի 3-ին կետով արձանագրվել է հետևյալը. «Ընկերությանը ստուգվող ժամանակաշրջանում արտերկրի գործուղման մեկնած թվով ութ աշխատակիցների փաստաթղթերով չհիմնավորված գիշերավարձի գումարները հատուցել է (վճարել է) ՀՀ կառավարության 29.12.2005 թ-ի թիվ 2335 որոշմամբ սահմանված կարգի հավելված 1-ի 11-րդ կետի սահմանված նորմայից ... ավելի 2.448.663 դրամի չափով...»:

Եկամտահարկի վերաբերյալ արձանագրված խախտումների վերաբերյալ բողոքը, ըստ էության, բովանդակային առումով կրկնում է Ակտի 1-ին կետի 1-ին ենթակետի վերաբերյալ ներկայացված բողոքին:

5. Հիմնավորումներ ԱԱՀ-ի վերաբերյալ արձանագրված խախտումների մասով:

Ակտի 5-րդ կետի 1-ին ենթակետով արձանագրվել է հետևյալը. «Ընկերությունը վարձակալության իրավունքը պետական գրանցում չստացած անշարժ գույքի վարձակալության գծով մատակարարի կողմից դուրս գրված հարկային հաշիվներում առանձնացված ԱԱՀ-ի գումարներից կատարել է հաշվանցամյան... ընդհանուր գումարով 1.318.973 դրամի չափով: Խախտվել են «ԱԱՀ-ի մասին» ՀՀ օրենքի 44.1-րդ հոդվածի պահանջները...»:

Նախկինում միատեսակ փաստական հանգամանքների առկայության պարագայում Վարչական մարմինն ընդունել է Դիմողի՝ որպես ավելացված արժեքի հարկ (այսուհետ նաև ԱԱՀ) վճարողի կողմից ԱԱՀ-ի մասով խախտումներ թույլ չտալու հանգամանքը, սակայն Ակտում դա դիտարկում է որպես խախտում՝ թույլ տալով կամայականության արգելքի սկզբունքի խախտում, հիմք՝ «Վարչարարության հիմունքների և վարչական վարույթի մասին» ՀՀ օրենքի 7-րդ հոդվածի 1-ին մասով սահմանված նորմը:

2011 թ-ի նոյեմբերի 22-ի թիվ 1001260 ստուգման ակտով միատեսակ փաստական հանգամանքների առկայության պարագայում ԱԱՀ-ի մասով ՀՀ ԿԱ ՊԵԿ-ը խախտումներ չի արձանագրել՝ գտնելով, որ Դիմողի կողմից «ՆԻԻՊ ԱԼՖԱ» ՓԲ ընկերությանը դուրս գրված հարկային հաշիվներում նշված ԱԱՀ-ի գումարների հաշվանցումն իրավաչափ է: Ավելին՝ Վարչական մարմինը որևէ կերպ գնահատման առարկա չի դարձրել նաև Դիմողի և «ՆԻԻՊ ԱԼՖԱ» ՓԲ ընկերության միջև կնքված 2013 թ-ի փետրվարի 1-ին կնքված վարձակալության պայմանագիրը, անշարժ գույքի նկատմամբ իրավունքների պետական գրանցման թիվ 07022013-01-1884 վկայականը, ՀՀ ԱՆ Շենգավիթ նոտարական տարածքի նոտար Ա.Ղուշյանի 2013 թ-ի դեկտեմբերի 13-ի գրությունը:

Եթե Վարչական մարմինը «Վարչարարության հիմունքների և վարչական վարույթի մասին» ՀՀ օրենքի 37-րդ հոդվածի 1-ին մասով սահմանված նորմի պահանջներին համապատասխան ուսումնասիրել պայմանագիրը, վկայականը և նոտարի գրությունը, ապա կտեսներ, որ պայմանագրի դրույթները կիրառվում են կողմերի հարաբերությունների նկատմամբ 2011 թվականի հունվարի 1-ից սկսած:

ՀՀ քաղաքացիական օրենսգրքի 441-րդ հոդվածի 2-րդ մասով սահմանված նորմի համաձայն՝ կողմերն իրավունք ունեն սահմանելու, որ իրենց կնքած պայմանագրի պայմանները կիրառվում են մինչև պայմանագիր կնքելն իրենց միջև ծագած հարաբերությունների նկատմամբ:

2013 թ-ի փետրվարի 1-ին կնքված վարձակալության պայմանագրի 3.1 կետի համաձայն՝ ՀՀ քաղաքացիական օրենսգրքի 441-րդ հոդվածի համաձայն կողմերի միջև պայմանագրային հարաբերությունները սկսվել են երկու հազար տասնմեկ թվականի հունվարի 1-ից...: Նշված պայմանագիրը ստացել է նոտարական վավերացում, իսկ դրանից բխող իրավունքը՝ ՀՀ ԿԱ ԱԳԿՊԿ-ի կողմից գրանցում, ինչը հավաստվում է անշարժ գույքի նկատմամբ իրավունքների պետական գրանցման թիվ 07022013-01-1884 վկայականով:

6. Ակտի 5-րդ կետի 3-րդ ենթակետով արձանագրվել է հետևյալը. «Ընկերությանը որոշ գործարքների ԱԱՀ-ով հարկվող շրջանառության համապատասխան ԱԱՀ-ի գումարները

կրեդիտագրել է իր կողմից դուրս գրված հարկային հաշիվների դուրս գրման ամսաթվին համապատասխան հաշվետու ժամանակաշրջանում, այնինչ նշված գործարքները պատվիրատուների կողմից հանձնման-ընդունման ակտերով ընդունվել են դրանց նախորդող ժամանակաշրջաններում: Խախտվել են «ԱԱՀ-ի մասին» ՀՀ օրենքի 31-րդ հոդվածի պահանջները...»:

«Ավելացված արժեքի հարկի մասին» ՀՀ օրենքի 31-րդ հոդվածի 1-ին մասի 1-ին ենթակետի համաձայն ԱԱՀ վճարողների կողմից հարկվող գործարքների (գործառնությունների) իրականացման դեպքում ապրանքների մատակարարման և ծառայությունների մատուցման անհատույց (մասնակի հատուցմամբ) սպառման, ինչպես նաև դրա հետ կապված հարկային պարտավորության (ԱԱՀ-ի հաշվարկման) ծագման պահ է համարվում այն պահը, երբ տեղի է ունեցել ներքոհիշյալ դեպքերից որևէ մեկը՝ ապրանքները առաքվել կամ հանձնվել են գնորդներին կամ ծառայությունները մատուցվել են պատվիրատուներին:

Նշված նորմի տառացի մեկնաբանության, համակարգային վերլուծության և սույն գործի փաստերի համադրման արդյունքում հանգում ենք այն եզրակացության, որ նշված նորմի կիրառման համար պետք է ուսումնասիրության առարկա դարձվեր գործարքները, որոնցով կարգավորվում են ծառայությունների մատուցման, դրանց ավարտման և հանձնման-ընդունման հետ կապված հարաբերությունները: Ակտում հիշատակված հանձնման-ընդունման ակտերում նշված ծառայությունների (աշխատանքների) մատուցումն ավարտված է համարվում (հանձնված են համարվում) դրանք պատվիրատուի կողմից ընդունվելու դեպքում, որից հետո նոր միայն ծագում է ԱԱՀ-ի մասով պարտավորությունը: Վարչական մարմինը գնահատման առարկա չի դարձրել Ընկերության և «ԿՈՆՑԵՌՆ-ԷՆԵՐԳԻԱ» ՓԲԸ միջև կնքված պայմանագիրը, որով կարգավորվում է աշխատանքների հանձնման-ընդունման հետ կապված հարցերը, Ընկերության 2014 թ-ի փետրվարի 10-ի գրությունը և ի պատասխան դրա՝ «ԿՈՆՑԵՌՆ-ԷՆԵՐԳԻԱ» ՓԲԸ գրությունը:

Ելնելով վերոգրյալից ընկերությունը խնդրում է մասնակիորեն՝ 1-ին (շահութահարկ), 3-րդ (հարկային գործակալի կողմից պահվող եկամտահարկ), 5-րդ (ավելացված արժեքի հարկ) կետերի մասով անվավեր ճանաչել վերստուգման ակտը կամ այդ մասով հաստատել վերստուգման ակտի առոչինչ լինելը:

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:

1. Վերստուգման ակտի 1-ին կետի 1-ին ենթակետով և 3-րդ կետով արձանագրված խախտումների վերաբերյալ ընկերության բողոքում բերված հիմնական փաստարկի վերաբերյալ, որ խախտվել են «Վարչարարության հիմունքների և վարչական վարույթի մասին» ՀՀ օրենքի 7-րդ հոդվածի 1-ին մասի պահանջները, այն է՝ 2011 թ-ի նոյեմբերի 22-ին կազմված թիվ 1001260 ստուգման ակտով միատեսակ փաստական հանգամանքների առկայության պարագայում շահութահարկի և եկամտահարկի գծով խախտումներ չեն արձանագրվել, սակայն վերստուգման ակտով արձանագրվել են, նշվեց հետևյալը:

Հանձնաժողովը համոզմամբ, որ բողոքում բերված այն փաստարկը, որ 2011 թ-ի նոյեմբերի 22-ին կազմված թիվ 1001260 ստուգման ակտով և վերստուգման ակտի 1-ին կետի 1-ին ենթակետով և 3-ին կետով արձանագրված խախտումների գծով առկա են եղել միատեսակ փաստական հանգամանքներ, հիմնավոր չեն: Մասնավորապես, Ընկերության պնդումներն այն մասին, որ 2011 թ-ի նոյեմբերի 22-ին կազմված թիվ 1001260 ստուգման ակտով առկա են եղել միատեսակ փաստական հանգամանքներ, դեռևս բավարար չեն փաստական հանգամանքները միատեսակ որակելու համար, քանի դեռ ընկերության կողմից չեն ներկայացվել նշված պնդումները հիմնավորող ապացույցներ:

Հանձնաժողովը գտնում է, որ 2011 թ-ի նոյեմբերի 22-ին կազմված թիվ 1001260 ստուգման ակտով և վիճարկվող վերստուգման ակտով ՀՀ կառավարության 1998 թ-ի նոյեմբերի 27-ի թիվ 753 որոշման 3-րդ կետի «ը» ենթակետի և ՀՀ կառավարության 29.12.2005 թ-ի թիվ 2335 որոշմամբ սահմանված կարգի հավելված 1-ի 11-րդ կետի պահանջները խախտված լինելու վերաբերյալ գնահատական տալու փաստական հանգամանքները միատեսակ լինելու ապացուցման պարտականությունը տվյալ դեպքում կրում է ընկերությունը: Սակայն որևէ ապացույց, որը կհիմնավորեր փաստական հանգամանքները միատեսակ լինելու վերաբերյալ, ընկերության կողմից չի ներկայացվել: Մինչդեռ, ընկերությունում իրականացված նախորդ ստուգմամբ խնդրո առարկա հարցի վերաբերյալ խախտումներ չեն հայտնաբերվել:

2. Վերստուգման ակտի 1-ին կետի 2-րդ ենթակետով արձանագրված խախտման վերաբերյալ ընկերության բողոքում բերված այն պնդման վերաբերյալ, որ վերստուգման ակտը կազմելիս քննարկման առարկա չի դարձվել ընկերության դիրքորոշումն այն մասին, որ 2011 թ-ի դեկտեմբերի 29-ով թողարկված հանձնման-ընդունման ակտում նշված ծառայությունների (աշխատանքների) մատուցումն ավարտված է համարվում դրանք պատվիրատուի կողմից ընդունվելու դեպքում, նշվեց հետևյալը:

Վերստուգման ակտի 1-ին կետի 2-րդ ենթակետով արձանագրվել է, որ Ընկերությանը, համաձայն 2011 թ-ի դեկտեմբերի 29-ի հանձնման-ընդունման ակտի, «ՀԷՑ» ՓԲԸ-ի համար 2011 թ-ի դեկտեմբերի ընթացքում կատարված էլեկտրաէներգիայի հաշվիչների վերանորոգման աշխատանքների գումարը՝ առանց ԱԱՀ-ի 1641795 դրամի չափով, չի հաշվառել 2011 թ-ի համախառն եկամտի գումարների մեջ, այլ հաշվառել է դրա գծով 11.01.2012 թ-ին դուրս գրված թիվ Ա7679734386 հարկային հաշվի դուրս գրման համապատասխան ժամանակաշրջանում: Նշված փաստը վերստուգման ակտով դիտվել է որպես «Շահութահարկի մասին» ՀՀ օրենքի 43-րդ հոդվածի «բ» կետի պահանջների խախտում:

Հարկ է նշել, որ «Շահութահարկի մասին» օրենքի 43-րդ հոդվածի 1-ին մասի «բ» կետի համաձայն, հաշվեգրման եղանակով եկամուտները հաշվառելիս հարկատուն հաշվի է առնում հետևյալ առանձնահատկությունները՝ հարկատուի կողմից ծառայություններ մատուցելու դեպքում նշված իրավանքը համարվում է ձեռք բերված գործարքից բխող ծառայությունների մատուցումն ավարտելու (այդ թվամ նաև՝ ըստ փուլերի) պահից:

Տվյալ դեպքում ընկերության կողմից «ՀԷՑ» ՓԲԸ-ին 2011 թ-ի դեկտեմբեր ամսին մատուցված ծառայությունները (էլեկտրաէներգիայի հաշվիչների վերանորոգման աշխատանքներ) վերջինիս կողմից ընդունվել են 2011 թ-ի դեկտեմբերի 29-ին, այն է՝ ծառայությունը մատուցված լինելու փաստը հաստատվել է կողմերի միջև 2011 թ-ի դեկտեմբերի 29-ին կազմված հանձնման-ընդունման ակտով:

Բողոքում բերված այն պնդումները, որ վերստուգման ակտը կազմելիս հաշվի չի առնվել թե վերոգրյալ ծառայությունների մատուցումը «ՀԷՑ» ՓԲԸ կողմից փաստացի երբ է ընդունվել, նշվեց, որ դրանք չեն համապատասխանում իրականությանը: Մասնավորապես, ընկերության կողմից «ՀԷՑ» ՓԲԸ-ին (ինչպես նաև «Կոնցեռն-Էներգիա» ՓՆԸ-ին) մատուցված ծառայությունները վերջինիս կողմից փաստացի ընդունվելու հանգամանքը պարզելու նպատակով կատարվել է հանդիպակաց ստուգում, սակայն այլ ապացույց, որը կհիմնավորեր մատուցված ծառայությունները «ՀԷՑ» ՓԲԸ-ի կողմից 2011 թ-ի դեկտեմբերի 29-ից ավելի ուշ ընդունվելու մասին, ձեռք բերել չի հաջողվել:

3. Ընկերության պնդումներն այն մասին, որ բացակայում է վերստուգման ակտի 1-ին կետի 3-րդ ենթակետով պատասխանատվության ենթարկելու հիմքը, քանի որ «Շահութահարկի մասին» օրենքի 47.1-րդ հոդվածը վերստուգման ակտի կազմման ընթացքում ուժը կորցրած է համարվել, նշվեց հետևյալը:

Հանձնաժողովը գտնում է, որ ընկերության բողոքում բերված վերոգրյալ պնդումները հիմնավոր չեն, քանի որ վերստուգման ակտի 1-ին կետի 3-րդ ենթակետով լրացուցիչ պարտավորություններն առաջադրվել են այն ժամանակաշրջանում կատարված

խախտումների համար, երբ «Շահութահարկի մասին» օրենքի 47.1-րդ հոդվածի դրույթները դեռևս եղել են ուժի մեջ:

Ինչ վերաբերվում է բողոքում նշված այն պնդմանը, որ թույլ է տվել «Հարկերի մասին» ՀՀ օրենքով 9-րդ հոդվածով սահմանված կրկնակի հարկման անթույլատրելիության սկզբունքի խախտում, այն է՝ եթե նույնիսկ շահութահարկի մասով արձանագրված խախտումներն իրականում առկա են, ապա վերստուգման ակտը կազմելիս անտեսվել է այն հանգամանքը, որ 2011 թ-ի դեկտեմբերի 29-ի հանձնման-ընդունման ակտով կատարված էլեկտրաէներգիայի հաշվիչների վերանորոգման աշխատանքների գումարը հաշվառվել է 2012 թ-ի համախառն եկամտում, որից ՀՀ օրենսդրությամբ սահմանված կարգով 2013 թ-ին վճարվել է շահութահարկը, ապա այդ կապակցությամբ նշվեց հետևյալը:

ՀՀ ԿԱ ՊԵԿ նախագահի 16.10.2013 թ-ի թիվ 1008337/1 հանձնարարագրի համաձայն շահութահարկի գծով ստուգվող ժամանակաշրջանն ընդգրկել է 01.01.2011 թ-ից մինչև 31.12.2011 թ.թ. ընկած ժամանակաշրջանը: Այսինքն, էլեկտրաէներգիայի հաշվիչների վերանորոգման աշխատանքների գումարն ընկերության կողմից 2012 թ-ի համախառն եկամտում արտացոլվելու և 2013 թ-ին շահութահարկը վճարվելու հարցին անդրադառնալու իրավունք ստուգումն իրականացնող անձանց վերապահված չի եղել: Հետևաբար, դրանք կարող են կամ ինքնուրույն ճշգրտվել հարկ վճարողի կողմից կամ այդ հարցին անդրաձարծ կկատարվի հետազայում իրականացվող ստուգման ժամանակ:

4. Վերստուգման ակտի 3-ին կետով եկամտահարկի գծով արձանագրված խախտումների վերաբերյալ բողոքում բերված փաստարկների կապակցությամբ Հանձնաժողովն ունի նույն դիրքորոշումը, ինչը որ հայտնվել է սույն որոշման ՀՀ ԿԱ ՊԵԿ հարկային և մաքսային մարմինների գանգատարկման հանձնաժողովի եզրակացությունը բաժնի 1-ին կետով:

5. Ավելացված արժեքի հարկի գծով արձանագրված խախտումների առնչությամբ ընկերության կողմից բերված փաստարկների վերաբերյալ նշվեց հետևյալը:

ՀՀ քաղաքացիական օրենսգրքի 10-րդ հոդվածի 2-րդ մասի համաձայն՝ գույքի նկատմամբ պետական գրանցման ենթակա իրավունքները ծագում են դրանց գրանցման պահից: Օրենսգրքի 135-րդ հոդվածի համաձայն՝ անշարժ գույքի նկատմամբ սեփականության իրավունքը և այլ գույքային իրավունքները, այդ իրավունքների սահմանափակումները, դրանց ծագումը, փոխանցումն ու դադարումը ենթակա են պետական գրանցման: Գրանցման ենթակա են՝ անշարժ գույքի նկատմամբ սեփականության իրավունքը, օգտագործման իրավունքը, հիփոթեքը, սերվիտուտները, ինչպես նաև նույն օրենսգրքով և այլ օրենքներով նախատեսված դեպքերում՝ այլ իրավունքները: Օրենսգրքի 302-րդ հոդվածի համաձայն՝ գործարքներից ծագող իրավունքների պետական գրանցման պահանջը չպահպանելը հանգեցնում է դրա անվավերության: Նման գործարքն առջիկն է:

«Ավելացված արժեքի հարկի մասին» ՀՀ օրենքի 44.1-րդ հոդվածի 1-ին մասի համաձայն՝ օրենսդրությամբ սահմանված կարգով առջին և անվավեր ճանաչվող գործարքների, ԱԱՀ-ից ազատված կամ հարկման օբյեկտ չհանդիսացող գործարքների, շրջանառության հարկով, արտոնագրային կամ հաստատագրված վճարով հարկվող գործունեությանը վերաբերող գործարքների գծով մատակարարների կողմից դուրս գրված կամ նույն օրենքի 43.2 հոդվածում կամ անապրանք փաստաթղթում նշված, հարկային հաշիվներում առանձնացված ԱԱՀ-ի գումարները ենթակա չեն հաշվանցման:

ՀՀ ԿԱ ՊԵԿ 20.05.2011թ. N24 պաշտոնական պարզաբանման 1-ին կետի համաձայն՝ «Ավելացված արժեքի հարկի մասին» ՀՀ օրենքի 44.1-րդ հոդվածի 1-ին մասի դրույթը կիրառվում է անշարժ գույքի հետ կապված միայն այն գործարքի մասով, որի կատարման արդյունքում ծագող իրավունքները (մասնավորապես՝ վարձակալության իրավունքը, անհատույց օգտագործման իրավունքը) պետական գրանցում չեն ստացել:

Հաշվի առնելով վերոգրյալը և այն, որ պետական գրանցման ենթակա վարձակալության իրավունքը ծագում է դրա գրանցման պահից, ապա տեղեկացնում են, որ գրության մեջ նշված դեպքում միայն վարձակալության իրավունքի գրանցումից հետո ընկած

ժամանակաշրջաններին վերաբերող վարձակալված գույքի մասով դուրս գրված հարկային հաշիվներում առանձնացված ԱԱՀ-ի գումարները ենթակա կլինեն հաշվանցման՝ անկախ վարձակալական պայմանագրով պայմանագրային հարաբերությունների սկսման համար ավելի վաղ ժամկետ սահմանած լինելու հանգամանքից:

6. Վերստուգման ակտի 5-րդ կետի 3-րդ ենթակետով արձանագրված խախտումների գծով բողոքում բերված փաստարկների վերաբերյալ Հանձնաժողովն ունի նույն դիրքորոշումը, ինչը որ հայտնվել է սույն որոշման ՀՀ ԿԱ ՊԵԿ հարկային և մաքսային մարմինների գանգատարկման հանձնաժողովի եզրակացությունը բաժնի 2-րդ կետով:

Սույն գործի վերաբերյալ Հանձնաժողովի կողմից ընդունված որոշման նախագիծը և դրան առնչվող նյութերը (գանգատի փաթեթը) ներկայացվել են քննարկման Հայաստանի Հանրապետության կառավարության 2010 թվականի հոկտեմբերի 21-ի «Գանգատարկման խորհուրդ ստեղծելու և վերադաս հարկային ու մաքսային մարմինների գանգատարկման հանձնաժողովների որոշումների քննարկման կարգը հաստատելու մասին» N 1361-Ն որոշմամբ հաստատված կարգով:

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՝

Վերստուգման ակտը թողնել անփոփոխ:

Որոշմանը չհամաձայնվելու դեպքում տնտեսավարող սուբյեկտի ղեկավարը կամ նրան փոխարինող պաշտոնատար անձն իրավունք ունի բողոքարկել դատարան:

Հանձնաժողովի նախագահ



Վ.ՄԻՐՈՒՄՅԱՆ