

ՀՀ ֆինանսների նախարարություն

Հարկային և մաքսային մարմինների գանգատարկման հանձնաժողով

Ո Ր Ո Շ ՈՒ Մ 10/5

15 մարտի 2016 թ.

Քննարկվեց «Մեղրիի գինու գործարան» ԲԲԸ 18.02.2016 թ-ի գանգատը ՀՀ ՖՆ Կապանի ՏՀՏ 23.12.2015թ-ի թիվ 5013494 ակտի դեմ:

«Մեղրիի գինու գործարան» ԲԲԸ գանգատում բերված փաստարկները.

20.11.2015թ-ից մինչև 07.12.2015թ-ն «Մեղրիի գինու գործարան» ԲԲԸ-ում (այսուհետ նաև Ընկերություն) իրականացվել է բյուջեի հետ փոխհարաբերությունների ճշտության ստուգում, որի արդյունքում 23.12.2015թ-ին կազմվել է թիվ 5013494 ակտը:

Ընկերությունը գանում է, որ նշված ակտը կազմվել է օրենքի խախտմամբ, ուստի այն պետք է ճանաչվի անվավեր, հետևյալ պատճառաբանությամբ:

Նախ ստուգումները կատարվել են թերի, ստուգումները անցկացնելու ընթացքում պատշաճ չեն ուսումնասիրվել ու պատշաճ գնահատման չեն արժանացել Ընկերության կողմից ներկայացված փաստաթղթերը, ապացույցները, իսկ երկրորդ, հերթին անտեսվել է այն հանգամանքը, որ Ընկերությունը զբաղվում է գինեգործությամբ, որն իր կողմից ձեռք բերված հումքը չի իրացնում անմիջապես, այլև պատրաստի արտադրանքը ստանում է մի քանի տարի անց:

Մյուս կողմից ստուգումները կատարվել են այնպիսի խախտումներով, որպիսիք դրսևորվում են հիշյալ ակտում ներկայացված թվերի արհեստական ուժեղացմամբ: Մասնավորապես՝ Ընկերության կողմից 2011թ-ի և 2012թ-ի համար հարկային մարմինն ներկայացված շահութահարկի տարեկան հաշվարկների 0202 տողերով որպես իրացված արտադրանքի արտադրության հետ անմիջականորեն կապված ծախսեր, ներկայացվել են համապատասխանաբար 2.163.874 դրամ և -1.986.666: Մինչդեռ՝ հարկային մարմնի կողմից նշված ակտի 1-ին կետում արտացոլվել են համապատասխանաբար՝ 2.633.398 ՀՀ դրամ (2011թ.) և 2.465.934 ՀՀ դրամ (2012թ.): ու վերագրվել է տնտեսվարող սուբյեկտին, իբրև այդ թվերն են արտացոլված եղել 2011թ-ի և 2012թ-ի համար հարկային մարմնին ներկայացված շահութահարկի տարեկան հաշվարկներում: Տվյալ դեպքում ստացվում է, որ Կապանի հարկային տեսչությունը անտեսելով Ընկերության կողմից ներկայացված հաշվետվությունները, ինքնուրույն է որոշել Ընկերության կողմից արտադրանքի արտադրության հետ անմիջականորեն կապված ծախսերի չափով համախառն եկամտից նվազեցումներ կատարելու չափը՝ առանց պատճառաբանված հիմնավորումների, թե ինչի արդյունքում է հանգել այդ եզրահանգմանը, որ հաշվետվություններում արտացոլված գումարները 2.633.398 դրամ (2011թ.) և 2.465.934 դրամ (2012թ.) է: Ավելին՝ նշված ակտով այդ թվերի հիման վրա արձանագրվել է, որ Ընկերությունը հաշվարկել է վնասներ, այդ թվում՝ համապատասխանաբար, նախորդող տարիներից փոխանցված վնասները և եզրահանգել, որ Ընկերությունը հաշվետվություններում ցույց է տվել ավել վնաս, ինչի պարագայում հարկ վճարողից գանձվում է տուգանք ավել ցույց տրված վնասի 20 տոկոսի չափով: Ավելին, ստուգման ակտի 1-ին կետով ներկայացված 2010թ-ի արդյունքներով 1.403.000 դրամ ավել հարկային վնաս հաշվարկելու վերաբերյալ գնահատականը չի համապատասխանում 2010թ-ի համար ներկայացված շահութահարկի հաշվարկին, քանի որ այդ հաշվարկի համաձայն ընկերությունը հարկային վնաս չի ունեցել և հետևաբար նշված հարկային վնասը չէր կարող փոխանցվել հաջորդող տարիներ: Եթե հարկային տեսչությունը առաջնորդվում է «Շահութահարկի մասին» ՀՀ օրենքի 32-րդ հոդվածի 1-ին կետի կարգորոշումներով և 1.403.000 դրամը դիտարկում է որպես արտադրանքի արտադրության հետ անմիջականորեն կապված ծախս, ապա 2010թ-ին ձեռք բերված հումքի արդյունքում իրացված արտադրանքը

իրացվել է հաջորդ տարվա ընթացքում և հարկային տեսչության կողմից չպետք է դիտարկվի որպես հաջորդ տարի ավել ցույց տրված հարկային վնաս, այլ այն պետք է դիտարկվի որպես հաջորդ տարվա համախառն եկամտից նվազեցում: Նույնը վերաբերում է 2011 և 2012 թվականների համար ներկայացված շահութահարկի հաշվարկներին: Բացի այդ, հարկային տեսչության կողմից 2010թ-ի համար 1.080.000 դրամ, 2011թ-ի համար 1.170.000 և 2012թ-ի համար 1.170.000 դրամ գործարանի պահակների աշխատավարձը դիտարկվել է որպես արտադրանքի արտադրության հետ անմիջականորեն կապված ծախս և ներառվել ստուգման ակտով ներկայացված հարկային վնասի ցուցանիշներում, այնինչ ՀՀ ԿԱ ՀՊԾ 2004թ-ի ապրիլի 2-ի թիվ 1-05/7-Ն հրամանի 1-ին կետով հաստատված «Ռեզիդենտների կողմից շահութահարկի հաշվարկման և վճարման կարգի մասին» հրահանգի 5.12 կետի դ) ենթակետի համաձայն ռեզիդենտի գործունեության հետ կապված վարչական ծախսերի, արտադրանքի և ծառայությունների իրացման հետ կապված ծախսերի, ոչ արտադրական բնույթի այլ ծախսերի, գործառնական այլ ծախսերի և ինվեստիցիոն ծախսերի, ֆինանսական գործունեության հետ կապված ծախսերի (այսուհետ՝ ժամանակաշրջանի ծախսեր) չափով համախառն եկամտից նվազեցումները կատարվում են այն տարվա ընթացքում, որին դրանք վերաբերում են (որի ընթացքում դրանք կատարվել են): Հրահանգի 5.12 կետով սահմանվել է, որ գործառնական այլ ծախսերն են, մասնավորապես կոնսերվացված արտադրական հզորությունների և օբյեկտների պահպանման, կարճաժամկետ արժեթղթերի իրացման, հումքի, նյութերի իրացման հետ կապված ծախսերը, ինչպես նաև 5.12 կետով սահմանվել է, որ սույն կետի «դ» և «ե» ենթակետերում նշված ծախսերի գծով նվազեցումները կատարվում են նաև համախառն եկամտի բացակայության դեպքում:

Այստեղ հարկ է նշել այն հանգամանքը, որ բացի փաստաթղթերը ոչ պատշաճ ուսումնասիրելուց, դրանք ոչ պատշաճ գնահատելուց, իրավական ակտերի պահանջների սխալ կիրառելուց, ինչպես նաև թվաբանական հաշվարկները սխալ կատարելուց հարկային տեսչության գործողությունները նաև հակասում են ՀՀ Սահմանադրական դատարանի 2015թ-ի ապրիլի 28-ի որոշմամբ արտահայտած դիրքորոշմանը, համաձայն որի շահութահարկի հաշվարկում հաշվարկված վնասն ավել ցույց տալը ոչ բոլոր իրավիճակներում է հանգեցնում հարկի եվազեցմանը: Հետևաբար՝ ոչ բոլոր դեպքերում է այդ իրավախախտմամբ պետությանը գույքային վնաս պատճառվում: «Շահութահարկի մասին» ՀՀ օրենքի՝ 25-րդ հոդվածի 1-ին և 2-րդ մասերի դրույթներից հետևում է, որ տվյալ հաշվետու տարվա ընթացքում շահութահարկի հաշվարկում վնասն ավել ցույց տալը հարկ վճարողի հարկային պարտավորությունների պատշաճ կատարման վրա կարող է չանդրադառնալ, քանի որ հարկվող շահույթը որոշելիս համախառն եկամուտը նվազեցվում է հարկատուի նախորդ տարիներին առաջացած վնասների չափով: Հետագայում շահութահարկի հաշվարկում սխալը շտկելու և պատճառված վնասն օբյեկտիվորեն ճիշտ ցույց տալու դեպքում հարկատուի հարկային պարտավորությունը չի նվազեցվում:

Բացի դրանից, «Շահութահարկի մասին» և «Հարկերի մասին» ՀՀ օրենքների ուսումնասիրությունը վկայում է այն մասին, որ դրանց կարգավորման ոլորտում պատասխանատվություն նախատեսող նորմերը սանկցիա են նախատեսում միայն այն պարագայում, երբ իրավախախտման օբյեկտիվ կողմ հանդիսացող արարքի (գործողության կամ անգործության) արդյունքում պետությանը, հասարակությանը գույքային վնաս է պատճառվել, այսինքն՝ իրավախախտման կազմը նյութական է, այլ ոչ թե ձևական:

ՀՀ սահմանադրական դատարանը միաժամանակ գտել է, որ «Շահութահարկի մասին» ՀՀ օրենքի 69-րդ հոդվածի 3-րդ պարբերության 1-ին նախադասությամբ ամրագրված՝ վեճի առարկա դրույթը կիրառելի է միայն այն դեպքերում, երբ վնասի ոչ ճիշտ հաշվարկը հանգեցնում է շահութահարկի գծով պարտավորությունների ոչ բարեխիղճ կատարման: Իրավակիրառ պրակտիկայում տվյալ դրույթը չի կարող մեկնաբանվել և կիրառվել այնպես, որ.

ա/ նույն արարքի համար առաջանա կրկնակի պատասխանատվություն,

բ/ տուգանք նշանակվի և գանձվի այն պարագայում, երբ տարբեր պատճառներով ավելի մեծ ցույց տրված վնասը չի հանգեցրել հարկային պարտավորությունների չկատարման:

Այս մոտեցումը պետք է որդեգրվի նաև հինգ տարվա ընթացքում փոխանցվող վնասի հաշվարկման դեպքում: Իրավունքի գերակայության սկզբունքի պահանջներից չի բխում այն մոտեցումը, երբ նախապես տուգանքը կարող է սահմանվել և հաշվարկվել ենթադրյալ /հնարավոր/ խախտումների համար:

Տվյալ դեպքում Ընկերության կողմից ներկայացված հաշվետվություններում շահույթը եղել է զերո, ավելին, տարեց-տարի վնասը փոխանցվելով յուրաքանչյուր հաջորդող տարի, ավելի է մեծացել, ինչը թույլ է տալիս ենթադրելու, որ վնասի ենթադրյալ ավել ցույց տալը չի հանգեցրել հարկային պարտավորությունների կրճատման, քանի որ ըստ էության Ընկերությունն աշխատել է վնասով: Արդյունքում ավել ցույց տրված վնասի 20 տոկոսի չափով տուգանքի կիրառումը ևս ոչ իրավաչափ գործողություն է:

Գանգատում բերված են «Հարկերի մասին» ՀՀ օրենքի 18-րդ հոդվածի, «ՀՀ-ում ստուգումների կազմակերպման և անցկացման մասին» ՀՀ օրենքի 1-ին հոդվածի 2-րդ մասի, 3-րդ հոդվածի 1-ին մասի, «Վարչարարության հիմունքների և վարչական վարույթի մասին» ՀՀ օրենքի 55-րդ հոդվածի 1-ին մասի «ա» կետի, 10-րդ հոդվածի, 37-րդ հոդվածի 1-ին մասի դրույթները:

Հիմք ընդունելով վերոգրյալը և ղեկավարվելով և «Վարչարարության հիմունքների և վարչական վարույթի մասին» ՀՀ օրենքի 63-րդ հոդվածով ընկերությունը խնդրում է անվավեր ճանաչել ՀՀ ՖՆ Կապանի տարածքային հարկային տեսչության 23.12.2015թ-ի թիվ 5013494 վարչական ակտն ու ՀՀ ՖՆ իրավաբանական վարչության պետի 29.01.2016թ-ի թիվ 63-11 որոշումը:

ՀՀ ֆինանսների նախարարության հարկային և մաքսային մարմինների գանգատարկման հանձնաժողովի եզրակացությունը.

ՀՀ ՖՆ հարկային և մաքսային մարմինների գանգատարկման հանձնաժողովը (այսուհետ նաև Հանձնաժողով), ուսումնասիրելով սույն գործին առնչվող նյութերն ու ապացույցները եկավ հետևյալ եզրակացության:

Քննարկման ընթացքում նշվեց, որ ՀՀ ֆինանսների նախարարի 28.10.2015թ-ի թիվ 5013494 հանձնարարագրի համաձայն «Մեղրիի գինու գործարան» ԲԲԸ-ում կատարվել է բյուջեի հետ փոխհարաբերությունների և հարկային մարմնի կողմից վերահսկվող ՀՀ օրենսդրության առանձին պահանջների կատարման ճշտության ստուգում: Արդյունքում կազմվել է ՀՀ ՖՆ Կապանի ՏՀՏ 23.12.2015թ-ի թիվ 5013494 ակտը (այսուհետ նաև Ակտ), որով լրացուցիչ գանձման է առաջադրվել ընդամենը 1.629.575 դրամ:

Ակտի 1-ին կետով մասնավորապես արձանագրվել է, որ ընկերությունը 2010թ-ի, 2011թ-ի և 2012թ-ի համար հարկային մարմին ներկայացված շահութահարկի տարեկան հաշվարկներում համախառն եկամտից նվազեցվող ծախսերի և նվազեցումների գծով ըստ տարիների ավել նվազեցումներ է կատարել 2010թ-ին՝ 1.403.000 դրամի չափով, 2011թ-ին՝ 2.633.398 դրամի չափով և 2012թ-ին՝ 2.465.934 դրամի չափով՝ խախտելով «Շահութահարկի մասին» ՀՀ օրենքի 32-րդ հոդվածի 1-ին կետի պահանջները, մասնավորապես՝ արտադրանքի արտադրության հետ անմիջականորեն կապված ծախսերի չափով համախառն եկամտից նվազեցումները կատարվում են տվյալ արտադրանքի իրացմանը համապատասխան: Արդյունքում 2010թ-ի արդյունքներով ավել հարկային վնաս է հաշվարկվել 1.403.000 դրամի չափով, 2011թ-ին՝ 3.711.966 դրամի չափով (որից 1.403.000 դրամ փոխանցված նախորդ տարվա վնաս) և պակաս հարկվող շահույթ է հաշվարկվել 324.432 դրամի չափով, 2012թ-ին ավել հարկային վնաս է հաշվարկվել 3.711.966 դրամի չափով (որից 3.711.966 դրամ փոխանցված նախորդ տարվա վնաս) և պակաս հարկվող շահույթ է հաշվարկվել 2.465.934 դրամի չափով: 2013թ-ին ավել հարկային վնաս է հաշվարկվել 3.711.966 դրամի չափով (որից 3.711.966 դրամ փոխանցված նախորդ տարվա վնաս):

Արդյունքում, հիմք ընդունելով «Շահութահարկի մասին» ՀՀ օրենքի 69-րդ հոդվածի, «Հարկերի մասին» ՀՀ օրենքի 23-րդ, 25-րդ, 27-րդ և 30.1-րդ հոդվածների դրույթները շահութահարկի գծով գանձման է առաջադրվել ընդամենը 1.629.575 դրամ:

Վերոգրյալի կապակցությամբ հարկ է նշել հետևյալը.

Ակտի 1-ին կետով արձանագրվել է, որ ընկերությունը 2010թ-ի, 2011թ-ի և 2012թ-ի համար հարկային մարմին ներկայացված շահութահարկի տարեկան հաշվարկներում համախառն եկամտից նվազեցվող ծախսերի և նվազեցումների գծով ըստ տարիների ավել նվազեցումներ է կատարել 2010թ-ին՝ 1.403.000 դրամի չափով, 2011թ-ին՝ 2.633.398 դրամի չափով և 2012թ-ին՝ 2.465.934 դրամի չափով: Գանգատով բերվում է այն փաստարկը, որ Ընկերության կողմից 2011թ-ի և 2012թ-ի համար հարկային մարմին ներկայացված շահութահարկի տարեկան հաշվարկների 0202 տողերով իրացված արտադրանքի արտադրության հետ անմիջականորեն կապված ծախսերը ներկայացվել են համապատասխանաբար 2.163.874 դրամ և 1.986.666 դրամ, իսկ ստուգող խումբը, անտեսելով Ընկերության կողմից հարկային մարմին ներկայացված հաշվարկների տվյալները, ստուգման ակտում արտացոլել է այլ ցուցանիշներ:

Սույն հարցով եզրակացության հանգելու համար Հանձնաժողովը հինք է ընդունում այն հանգամանքը, որ Ակտի 1-ին կետում ստուգող խմբի կողմից նշվել են ոչ թե ընկերության շահութահարկի հաշվարկներում արտացոլված ցուցանիշները, այլ՝ ստուգման արդյունքներով արձանագրվել է համախառն եկամտից նվազեցվող ծախսերի ու նվազեցումների գծով ըստ տարիների ավել նվազեցումներ կատարված լինելը: Միաժամանակ, համախառն եկամտից նվազեցվող ծախսերի ու նվազեցումների գծով ավել նվազեցումներ կատարած լինելու պարագայում ստուգման արդյունքները համեմատվել են համապատասխան տարիների շահութահարկի հաշվարկների 0200 (ընդամենը համախառն եկամտից նվազեցումներ) տողի ցուցանիշների (Ընկերության կողմից 2011թ. համար ներկայացված 8565779 դրամ և 2012թ. համար ներկայացված 7748069 դրամ) հետ, այլ ոչ թե շահութահարկի հաշվարկների 0202 տողերում արտացոլված՝ 0200 տողերի բաղկացուցիչը հանդիսացող ցուցանիշների հետ:

Հաշվի առնելով վերոնշյալը, Հանձնաժողովը գտնում է, որ գանգատում բերված պնդումները՝ Ակտում տեղ գտած հաշվարկներում թվաբանական սխալների առկայության վերաբերյալ, հիմնավոր չեն:

Գանգատում բերվում է նաև այն փաստարկը, որ Ակտի 1-ին կետով ներկայացված 2010թ-ի արդյունքներով 1.403.000 դրամ ավել հարկային վնաս հաշվարկելու վերաբերյալ գնահատականը չի համապատասխանում 2010թ-ի համար ներկայացված շահութահարկի հաշվարկին, քանի որ այդ հաշվարկի համաձայն ընկերությունը հարկային վնաս չի ունեցել և հետևաբար նշված հարկային վնասը չէր կարող փոխանցվել հաջորդող տարիներ: Նույնը վերաբերում է 2011թ. և 2012թ. համար ներկայացված շահութահարկի հաշվարկներին:

Սույն հարցով եզրակացության հանգելու համար Հանձնաժողովը հիմք է ընդունում այն հանգամանքը, որ Ընկերության կողմից հարկային մարմին ներկայացված 2010թ. շահութահարկի հաշվարկով հարկային վնասը կազմել է 1582130 դրամ, որը տեղափոխվել է 2011թ. և 2011թ. հարկային վնասը կազմել է 3711966 դրամ, որը տեղափոխվել է 2012թ.:

Տվյալ դեպքում անհրաժեշտ է հաշվի առնել նաև, որ 2010թ. արդյունքներով ավել հարկային վնաս է հաշվարկվել 1.403.000 դրամի չափով, 2011թ-ին՝ 3711966 դրամի չափով (որից 1.403.000 դրամ փոխանցած նախորդ տարվա վնաս) և պակաս հարկվող շահույթ է հաշվարկվել 324.432 դրամի չափով, 2012թ-ին ավել հարկային վնաս է հաշվարկվել 3.711.966 դրամի չափով (որից 3.711.966 դրամ փոխանցած նախորդ տարվա վնաս) և պակաս հարկվող շահույթ է հաշվարկվել 2.465.934 դրամի չափով: 2013թ-ին ավել հարկային վնաս է հաշվարկվել 3.711.966 դրամի չափով (որից 3.711.966 դրամ փոխանցած նախորդ տարվա վնաս): Ստուգող խմբի կողմից «Շահութահարկի մասին» ՀՀ օրենքի 69-րդ հոդվածի դրույթները՝ շահութահարկի հաշվարկով հարկային վնասն ավել ցույց տալու համար ստուգանքը կիրառվել է միայն 2011թ. համար, միաժամանակ ստուգման արդյունքներով 2011թ.

համար հայտնաբերվել է նաև շահութահարկով հարկվող օբյեկտ և կիրառվել է «Հարկերի մասին» ՀՀ օրենքի 27-րդ հոդվածով նախատեսված տուգանքը:

Ելնելով վերոգրյալից, ինչպես նաև ՀՀ Սահմանադրական դատարանի «ՀՀ մարդու իրավունքների պաշտպանի դիմումի հիման վրա՝ «Շահութահարկի մասին» ՀՀ օրենքի 69-րդ հոդվածի 3-րդ պարբերության 1-ին նախադասությամբ ամրագրված դրույթի՝ Հայաստանի Հանրապետության Սահմանադրությանը համապատասխանության հարցը որոշելու վերաբերյալ» 2015 թվականի ապրիլի 28-ի թիվ ՍԴՈ-1203 որոշման դրույթներից, Հանձնաժողովը գտնում է, որ Ակտի 1-ին կետով արձանագրված՝ «Շահութահարկի մասին» ՀՀ օրենքի 69-րդ հոդվածով նախատեսված տուգանքը չպետք է կիրառվեր:

Միևնույն ժամանակ հարկ է նշել, որ Ակտով առաջադրված գումարը՝ ընդամենը 1.629.575 դրամ, ՀՀ օրենսդրությամբ սահմանված ժամկետում չվճարելու հետևանքով ՀՀ ՖՆ իրավաբանական վարչության պետի կողմից 29.01.2016թ-ին կայացվել է թիվ 63-11 որոշումը, նշված գումարը գանձման առաջադրելու մասին: Հետևապես, «Շահութահարկի մասին» ՀՀ օրենքի 69-րդ հոդվածով նախատեսված տուգանքն Ակտից նվազեցվելու պայմաններում ՀՀ ՖՆ իրավաբանական վարչության պետի 29.01.2016թ-ի թիվ 63-11 որոշումը ևս ենթակա է վերանայման:

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. ՀՀ ՖՆ Կապանի ՏՀՏ 23.12.2015թ-ի թիվ 5013494 ակտի 1-ին կետից նվազեցնել «Շահութահարկի մասին» ՀՀ օրենքի 69-րդ հոդվածին համապատասխան կիրառված տուգանքը՝ գումարով 461.793 դրամ:

2. ՀՀ ՖՆ իրավաբանական վարչության պետի 29.01.2016թ-ի թիվ 63-11 որոշմամբ գանձման առաջադրված պարտավորությունները նվազեցնել 461.793 դրամի չափով:

Սույն որոշմանը չհամաձայնվելու 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