

## **ՀՀ ԿԱ պետական եկամուտների կոմիտե**

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

**Ո Ր Ո Շ ՈՒ Մ 37/3**

**29 նոյեմբերի 2016թ.**

Քննարկվեց «Մադալիվա» ՍՊԸ գանգատը ՀՀ ԿԱ ՊԵԿ Նոր Նորքի ՀՏ 27.09.2016թ. թիվ 1010913 ակտի դեմ:

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

ՀՀ ԿԱ ՊԵԿ նախագահի 26.07.2016թ. թիվ 1010913 հանձնարարագրի համաձայն «Մադալիվա» ՍՊԸ-ում կատարվել է բյուջեի հետ փոխհարաբերությունների ճշտության ստուգում և արդյունքում կազմվել է 27.09.2016թ. թիվ 1010913 ստուգման ակտը: Ստուգման ակտի 1-ին կետով արձանագրվել է շահութահարկի սխալ հաշվարկ և ընկերությանն առաջադրվել է 7.097.112 դրամ վճարման ենթակա լրացուցիչ գումար, որի հետ ընկերությանը մասնակիորեն համաձայն չէ՝ ներքոշարադրյալ հիմնավորումներով:

Ստուգման ակտի 1-ին կետի առաջին մասով արձանագրվել է, որ ընկերությունը 2014 թվականին վարձակալված տարածքների վրա իրականացրել է կապիտալ բնույթի, ընդամենը 6981989 դրամի ծախսեր, որը տվյալ տարվա համար ներկայացրած շահութահարկի հաշվարկով դասել է ընթացիկ ծախսերին, խախտելով «Շահութահարկի մասին» ՀՀ օրենքի 13.1 հոդվածի առաջին մասի երկրորդ կետի և երկրորդ մասի պահանջները:

Ընկերությունը 2014թ-ին վարձակալված տարածքների վրա իրականացրել է ընթացիկ շինվերանորոգման աշխատանքներ, որոնք ստուգողների կողմից պարզապես բնութագրվել են կապիտալ բնույթի՝ առանց փաստական և իրավական հիմնավորման:

«Վարչարարության հիմունքների և վարչական վարույթի մասին» ՀՀ օրենքի 56-րդ, 57-րդ հոդվածների համաձայն վարչական ակտը պետք է ձևակերպվի հստակ և հասկանալի, գրավոր կամ գրավոր հաստատված վարչական ակտը պետք է պարունակի հիմնավորում, որում պետք է նշվեն համապատասխան որոշում ընդունելու բոլոր էական փաստական և իրավական հիմքերը:

Ստուգման ակտի 1-ին կետի առաջին մասով արձանագրելով «կապիտալ բնույթի ծախսեր» չի նշվել այն փաստական հիմքերը, որոնք իրենց կողմից դիտարկվել են կապիտալ բնույթի, ինչպես նաև չեն նշվել այն իրավական նորմերը, որոնք սահմանում են «կապիտալ բնույթ» եզրույթի հասկացությունը և դրա հիմանական բնորոշ հատկանիշները: Մինչդեռ, կատարված շինվերանորոգման աշխատանքների բնույթը կարգավորվում է քաղաքաշինական նորմերով, որը չի առնչվում հարկային մարմնի իրավասությանը:

Այսպիսով ստուգող տեսուչները դուրս են եկել իրենց վերապահված իրավասության սահմաններից, առանց փաստական և իրավական հիմնավորման տվել են կատարված ծախսերի բնորոշումներ, դրանով ծանրաբեռնելով ընկերությանը լրացուցիչ պարտավորություններով:

Ստուգման ակտի 1-ին կետի երրորդ մասով արձանագրվել է, որ ընկերությունը 2015թ. շահութահարկի հաշվարկով հարկվող շահույթը որոշելիս, խախտելով «Շահութահարկի մասին» ՀՀ օրենքի 10-րդ հոդվածի առաջին մասի պահանջները ... վարձակալված տարածքների համար վճարված վարձավճարները կապ չեն ունեցել ընկերության համախառն եկամուտների ստացման հետ:

Ստուգող տեսուչները թերի են մեկնաբանել «Շահութահարկի մասին» ՀՀ օրենքի 10-րդ հոդվածի 1-ին մասի պահանջները, չեն կիրառել «Շահութահարկի մասին» ՀՀ օրենքի 32-րդ հոդվածի 4-րդ կետի պահանջները: Նույն հոդվածի 6-րդ կետը սահմանում է, որ «սույն հոդվածի 4-րդ և 5-րդ կետերում նշված ծախսերի գծով նվազեցումները կատարվում են նաև համախառն եկամտի բացակայության դեպքում»:

Այսպիսով օրենսդիրը սահմանում է վարչական նշանակության հիմնական միջոցների պահպանման ծախսերի նվազեցում այն կատարած տարվա ընթացքում նաև համախառն եկամտի բացակայության պայմաններում:

ՀՀ ԿԱ ՊԵԿ 15 հոկտեմբերի 2008թ. թիվ 10 պաշտոնական պարզաբանմամբ պարզաբանել է շահութահարկով հարկման նպատակով համախառն եկամուտի ստացման հետ կապված անհրաժեշտ ծախսերը, ըստ որի՝

«Շահութահարկի մասին» ՀՀ օրենքի (այսուհետ՝ Օրենք) 10-րդ հոդվածի 1-ին մասի համաձայն հարկվող շահույթը որոշելիս համախառն եկամուտը նվազեցվում է դրա ստացման հետ կապված անհրաժեշտ և փաստաթղթերով հիմնավորված ծախսերի չափով: 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 ծախսերը, ինչպես նաև եկամտի ստացման հետ կապված և դրա համար անհրաժեշտ այլ ծախսերը: Օրենքի 32-րդ հոդվածի 4-րդ և 5-րդ մասերի համաձայն հետևյալ ծախսերը համախառն եկամտից նվազեցվում են այն տարվա ընթացքում, որին դրանք վերաբերում են՝

- հարկատուի գործունեության հետ կապված վարչական ծախսեր (կառավարման ապարատի աշխատավարձ, սոցիալական ապահովագրություն, գործուղումներ, նյութական և տրանսպորտային սպասարկում, կառավարման տեխնիկական միջոցների և վարչական նշանակության հիմնական միջոցների պահպանում և շահագործում, ներկայացուցչական, դատական, աուդիտորական, խորհրդատվական և տեղեկատվական ծառայություններ, կադրերի պատրաստում և վերապատրաստում ն այլն),....

Խնդիրը կայանում է նրանում, որ Օրենքի 10-րդ հոդվածի 1-ին մասով սահմանված՝ համախառն եկամտի ստացման հետ կապված ծախսերի անհրաժեշտությունը տարաբնույթ, երկիմաստ և յուրովի է մեկնաբանվում՝ կապված, մասնավորապես, Օրենքի 32-րդ հոդվածի 4-րդ, 5-րդ և 6-րդ մասերով սահմանված ծախսերի ճանաչման հետ, այն դեպքերում, երբ դրանց մեծությունը զգալիորեն գերազանցում է համախառն եկամտին, կամ երբ դրանց կատարման որոշ ամիսներին հարկ վճարողը եկամուտ չի ստացել:

Վերոգրյալ պաշտոնական պարզաբանմամբ պարզաբանվել է, որ հաշվետու տարվա ընթացքում համախառն եկամուտ ունենալու դեպքում (անկախ դրա մեծությունից և անկախ հաշվետու տարվա որոշ ամիսների եկամուտներ ստացած չլինելու հանգամանքից) Օրենքի 32-րդ հոդվածի 4-րդ և 5-րդ մասերով սահմանված ծախսերը (անկախ դրանց մեծությունից) ենթակա են ամբողջությամբ նվազեցման հաշվետու տարվա համախառն եկամտից:

Այսպիսով ստուգող տեսուչների կողմից, սխալ է մեկնաբանվել 10-րդ հոդվածի 1-ին մասը, անտեսվել է «Շահութահարկի մասին» ՀՀ օրենքի 32-րդ հոդվածը, այն դեպքում, երբ դրա վերաբերյալ առկա է ՀՀ ԿԱ ՊԵԿ պաշտոնական պարզաբանումը:

Ելնելով վերոգրյալից և ղեկավարվելով «Վարչարարության հիմունքների և վարչական վարույթի մասին» ՀՀ օրենքի 63-րդ հոդվածի 1-ին մասով ընկերությունը

խնդրում է թիվ 1010913 ստուգման ակտի առաջին կետի առաջին և երրորդ մասերը ճանաչել անվավեր:

**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 26.07.2016թ-ի թիվ 1010913 հանձնարարագրի համաձայն «Մադալիվա» 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 Նոր Նորքի ՀՏ 27.09.2016թ. թիվ 1010913 ակտը (այսուհետ նաև՝ Ակտ), որով լրացուցիչ վճարման է առաջադրվել ընդամենը 8.256.838 դրամ, ինչպես նաև 724.829 դրամ ԱԱՀ-ի պակասեցվող գումար:

Ընկերության գանգատը վերաբերվում է շահութահարկի գծով արձանագրված հետևյալ խախտումներին:

1. Ակտի 1-ին կետով մասնավորապես արձանագրվել է, որ ընկերությունը 2014 թվականին վարձակալված տարածքների վրա իրականացրել է կապիտալ բնույթի, ընդամենը 6981989 դրամի ծախսեր, որը տվյալ տարվա համար ներկայացրած շահութահարկի հաշվարկով դասել է ընթացիկ ծախսերին, խախտելով «Շահութահարկի մասին» ՀՀ օրենքի 13.1 հոդվածի 1-ին մասի 2-րդ կետի և 2-րդ մասի պահանջները, որոնց համաձայն՝ վարձակալությամբ (այդ թվամ՝ լիզինգով) կամ անհատույց օգտագործմամբ վերցված հիմնական միջոցի վրա կատարված կապիտալ բնույթի ծախսերն ավելացվում են այն հիմնական միջոցի խմբի հաշվեկշռային (մնացորդային) արժեքին, որի վրա այդ ծախսերը կատարվել են, և՛ եթե այդ ծախսերը չեն գերազանցում հիմնական միջոցի տվյալ խմբի՝ ընթացիկ տարվա հունվարի 1-ի դրությամբ հաշվեկշռային (մնացորդային) արժեքի և ընթացիկ տարվա հունվարի 1-ի դրությամբ տվյալ խմբում ներառված հիմնական միջոցների թվի հարաբերությանը, ապա ամորտիզացվում են «Շահութահարկի մասին» ՀՀ օրենքի 12.1-րդ հոդվածով սահմանված կարգով:

Վերոգրյալի կապակցությամբ հարկ է նշել, որ «Մադալիվա» ՍՊԸ-ի և Գայանե Գարեգինի Ավետիսյանի միջև 2013 թվականի դեկտեմբերի 21-ին կնքվել է ք.Երևան, Մաշտոցի 45 շենք 31/1 հասցեում գտնվող 122,2 քմ մակերեսով տարածքի վարձակալության պայմանագիր:

«Մադալիվա» ՍՊԸ-ի և քաղաքացի Մարինա Հովհաննեսի Պողոսյանի (հանդիսանում է ընկերության գլխավոր տնօրենը) միջև 2014 թվականի փետրվարի 12-ին կնքվել է ք.Երևան, Մաշտոցի 45 շենք 31/2 հասցեի 86,3 քմ մակերեսով տարացքի վարձակալության պայմանագիր: Այնուհետև, 2015 թվականի մարտի 27-ին նշված ֆիզիկական անձանց հետ կնքվել են համաձայնագրեր, որոնցով վարձավճարների ամսեկան չափը սահմանվել է 800.000 դրամ:

2014 թվականի ապրիլի 9-ին և օգոստոսի մեկին կնքված շինարարական կապալի պայմանագրերի համաձայն վերը նշված հասցեներում «ՀԱՆՔՈՆ» ՍՊԸ-ի կողմից իրականացվել են շինվերանորոգման աշխատանքներ (առկա են պայմանագրերի անբաժանելի մասը հանդիսացող նախահաշիվները):

Հարկ է նշել, որ «Շահութահարկի մասին» ՀՀ օրենքի 13-րդ հոդվածի 4-րդ մասի համաձայն՝ նույն օրենքի իմաստով՝ սեփականության իրավունքով հարկատուին պատկանող կամ վարձակալությամբ (այդ թվում՝ լիզինգով) կամ

անհատույց օգտագործմամբ վերցված հիմնական միջոցների վրա կատարված ծախսերի տարբերակումն ըստ ընթացիկ, կապիտալ և սպասարկման ծախսերի կատարվում է ՀՀ կառավարության սահմանած հայտանիշների և (կամ) չափերի հիման վրա: ՀՀ կառավարության 11.04.2000թ. «Հիմնական միջոցների (այդ թվում՝ վարձակալված) վրա կատարված ծախսերն ըստ ընթացիկ և կապիտալ բնույթի տարբերակելու հայտանիշները և չափերը սահմանելու մասին» N161 որոշմամբ սահմանված է, որ շահութահարկը որոշելիս՝

ա) հիմնական միջոցների վրա կատարված ծախսերը համարվում են կապիտալ ծախսեր, եթե դրանց արդյունքում վերակառուցման, վերազինման, արդիականացման, հիմնանորոգման կամ ընդլայնման միջոցով վերափոխվում է հիմնական միջոցների վիճակը և (կամ) տվյալ հիմնական միջոցի վրա հաշվետու տարվա ընթացքում կատարված ծախսերի (բացառությամբ նույն որոշման «գ» կետում նշված սպասարկման ծախսերի) մեծությունը գերազանցում է այդ հիմնական միջոցի սկզբնական արժեքի (օրենքով սահմանված կարգով իրականացված վերագնահատման դեպքում՝ վերագնահատված արժեքի) 10 տոկոսը՝ այդ չափը գերազանցող մասով:

Հաշվի առնելով վերոնշյալ իրավական կարգավորումները և ուսումնասիրելով կատարված շինարարական աշխատանքների վերաբերյալ կազմված կատարողական ակտերում նշված աշխատանքները (դրանց բնույթը), Հանձնաժողովը եզրակացնում է, որ դրանք համարվում են հիմնական միջոցի վրա կատարված կապիտալ բնույթի ծախսեր՝ հիմնական միջոցի սկզբնական արժեքի 10% գերազանցող չափով:

2. Ակտի 1-ին կետով արձանագրվել է նաև, որ Ընկերությունը 2015 թվականի շահութահարկի հաշվարկով հարկվող շահույթը որոշելիս, խախտելով «Շահութահարկի մասին» ՀՀ օրենքի 10-րդ հոդվածի առաջին մասի պահանջները, համաձայն որի հարկվող շահույթը որոշելիս համախառն եկամուտը նվազեցվում է դրա ստացման հետ կապված անհրաժեշտ և փաստաթղթերով հիմնավորված ծախսերի չափով, ծախսագրել է, թվով երկու ֆիզիկական անձանցից ք.Երևան, Մաշտոցի 45 շենք 31/1 և 31/2 հասցեներում վարձակալված տարածքների վարձավճարները՝ գումարով 12800000 դրամ, այն դեպքում, երբ այդ վարձակալված տարածքներում 2015 թվականի մայիս ամսից գործունեություն չի ծավալվել, այլ գործունեությունը տեղափոխվել է ք.Երևան, Շենգավիթ Մանանդյան 31/6 հասցե, և վարձակալված տարածքների համար վճարված վարձավճարները կապ չեն ունեցել ընկերության համախառն եկամտի ստացման հետ:

Վերոգրյալի կապակցությամբ հարկ է նշել, որ.

«Շահութահարկի մասին» ՀՀ օրենքի 10-րդ հոդվածի 1-ին կետի համաձայն՝ հարկվող շահույթը որոշելիս համախառն եկամուտը նվազեցվում է դրա ստացման հետ կապված անհրաժեշտ և փաստաթղթերով հիմնավորված ծախսերի չափով: 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:

«Շահութահարկի մասին» ՀՀ օրենքի 32-րդ հոդվածի 1-ին և 2-րդ կետերի 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, իսկ առևտրական գործունեություն իրականացնող հարկատուների մոտ ապրանքների ձեռքբերման արժեքի չափով համախառն եկամտից նվազեցումները կատարվում են այդ ապրանքների իրացման համապատասխան:

Նույն հոդվածի 4-րդ կետի համաձայն՝ հարկատուի գործունեության հետ կապված վարչական ծախսերի (կառավարման ապարատի աշխատավարձ, սոցիալական ապահովություն, գործատուի կողմից վարձու աշխատողի համար ՀՀ օրենսդրությամբ սահմանված կարգով կամավոր կուտակային կենսաթոշակային սխեմայի շրջանակում կատարված կուտակային վճարներ, գործուղումներ, նյութական և տրանսպորտային սպասարկում, կառավարման տեխնիկական միջոցների և վարչական նշանակության հիմնական միջոցների պահպանում և շահագործում, ներկայացուցչական, դատական, աուդիտորական, խորհրդատվական և տեղեկատվական ծառայություններ, կադրերի պատրաստում և վերապատրաստում և այլն), արտադրանքի և ծառայությունների իրացման հետ կապված ծախսերի (փաթեթավորում, պահպանում, բեռնում, տեղափոխում, ուղեկցում, գովազդ, մարքեթինգ և այլն) և ոչ արտադրական այլ ծախսերի (գյուտարարական և ռացիոնալիզատորական, գիտահետազոտական, նախագծային և փորձակոնստրուկտորական աշխատանքներ և այլն) չափով համախառն եկամտից նվազեցումները կատարվում են այն տարվա ընթացքում, որին դրանք վերաբերում են:

Վերոնշյալ հոդվածի 6-րդ կետի համաձայն՝ նույն հոդվածի 4-րդ կետում (հարկ վճարողի գործունեության հետ կապված վարչական ծախսեր, արտադրանքի և ծառայությունների իրացման հետ կապված ծախսեր, ոչ արտադրական այլ ծախսեր) և 5-րդ կետում (ֆինանսական գործունեության հետ կապված ծախսեր) նշված ծախսերի գծով նվազեցումները կատարվում են նաև համախառն եկամտի բազակայության դեպքում: Ընդ որում, նշված դրույթը մինչև «Շահութահարկի մասին» ՀՀ օրենքի 32-րդ հոդվածով սահմանվելը պարզաբանված է եղել ՀՀ ԿԱ ՊԵԿ նախագահի 15.10.2008թ. N10 պաշտոնական պարզաբանմամբ:

Քննարկվող դեպքում ընկերության կողմից վարձակալված են եղել տարածքներ ք.Երևան, Մաշտոցի 45 շենք 31/1 և 31/2 հասցեներում: 2015թ. մայիս ամսից ընկերությունն իր հիմնական գործունեությունը սկսել է իրականացնել ք.Երևան, Մանանդյան փ. 31/6 հասցեում: ք.Երևան, Մաշտոցի 45 շենք 31/1 և 31/2 հասցեներում գտնվող տարածքների վարձակալական պայմանագրերը չեն լուծվել: Ընկերությունը պնդում է, որ իր կողմից շարունակվել են օգտագործվել վերոնշյալ տարածքները: Մասնավորապես, քննարկման ընթացքում ընկերության կողմից բերվեց նաև այն փաստարկը, որ նշված տարածքներում սկսել է իրականացնել նախապատրաստական աշխատանքներ՝ նոր գործունեություն սկսելու նպատակով: Ընդ որում, ֆրանսիական DEVERNOIS և MAX&MOI բրենդային հագուստ և պարագաներ արտադրող ընկերությունների հետ պայմանագրի կնքման համար պարտադիր պայման է հանդիսացել, որպեսզի ընկերությունը ունենար ոչ պակաս 150 քմ սեփական կամ վարձակալված տարածք: Նշված ընկերությունների պաշտոնական ներկայացուցիչ դառնալու և խանութ սրահի բացման նպատակով պայմանագիրը կնքվել և ուժի մեջ է մտել 2016 թվականի մարտի մեկից:

Հաշվի առնելով վերոնշյալ իրավական կարգավորումները և փաստական հանգամանքները, Հանձնաժողովը եզրակացնում է, որ քննարկվող դեպքում ստուգմամբ չի հիմնավորվել տարածքների վարձավճարներն ընկերության համախառն եկամտի ստացման հետ կապված չլինելու և դրա ստացման համար ոչ անհրաժեշտ ծախս հանդիսանալու հանգամանքը:

Տվյալ դեպքում նշված վարձավճարների գծով ծախսերը համախառն եկամտից նվազեցվել են «Շահութահարկի մասին» ՀՀ օրենքի 32-րդ հոդվածով նախատեսված կարգով և հանդիսացել են համախառն եկամտի ստացման հետ կապված անհրաժեշտ և փաստաթղթերով հիմնավորված:

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 ՈՒ Մ Է՝**

ՀՀ ԿԱ ՊԵԿ Նոր Նորքի ՀՏ 27.09.2016թ. թիվ 1010913 ակտի 1-ին կետից նվազեցնել ընդամենը 4.645.119 դրամ, այդ թվում՝ հարկ 2.560.000 դրամ, տույժ 549.119 դրամ, տուգանքներ 1.536.000 դրամ:

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**