

ՀՀ ֆինանսների նախարարություն

Հարկային և մաքսային մարմինների գանգատարկման հանձնաժողով

Ո Ր Ո Շ ՈՒ Մ 53/1

8 դեկտեմբերի 2015 թ.

Քննարկվեց «Սագամար» ՓԲԸ 10.11.2015 թ-ի վարչական բողոքը ՀՀ ՖՆ Խոշոր հարկ վճարողների ՀՏ 06.10.2015 թ-ի թիվ 5011817 ակտի 1-ին և 9-րդ կետերի դեմ:

«Սագամար» ՓԲԸ բողոքում բերված փաստարկները.

Ռոյալթիի հաշվարկը իրականացվում է «Բնապահպանական և բնօգտագործման վճարների մասին» ՀՀ օրենքի 2.1 գլխին համապատասխան: Այն կարգավորում է ռոյալթիի հետ կապված հարաբերությունները, այդ թվում՝ ռոյալթիի հաշվարկման բազան: Ըստ դրա ռոյալթիի հաշվարկման բազա է համարվում հաշվետու ժամանակաշրջանում մատակարարված՝ հանքարդյունաբերության արտադրանքի իրացումից հասույթը՝ առանց ավելացված արժեքի հարկի (այսուհետ՝ իրացումից հասույթ): Օրենքի իմաստով հանքարդյունաբերության արտադրանք է համարվում մետաղի խտանյութը:

Ռոյալթիի համար սահմանվում է ռոյալթիի հաշվարկման բազայի նկատմամբ արժեքային (տոկոսային) դրույքաչափ, որի մեծությունը որոշվում է հետևյալ բանաձևով՝

$R = 4 + [C(C \times 8)1 \times 100, \text{ որտեղ՝}$

R - ռոյալթիի դրույքաչափն է տոկոսով,

C - շահույթն է նախքան հարկումը՝ դրամով: Այն որոշվում է որպես ռոյալթիի հաշվարկման բազայի և «Շահութահարկի մասին» ՀՀ օրենքով սահմանված նվազեցումների (բացառությամբ ֆինանսական գործունեության գծով ծախսերի և նախորդ տարիների հարկային վնասների) դրական տարբերություն,

C - արտադրանքի իրացումից հասույթն է՝ առանց ԱԱՀ-ի՝ դրամով:

Ռոյալթիի հաշվարկման համար հիմնական խնդրահարույց հարցադրումը վերաբերում է իրացումից հասույթի հաշվարկմանը, որի կարգը, Օրենքի 13.3 հոդվածի 4-րդ կետի համաձայն, սահմանվել է ՀՀ կառավարության 29 դեկտեմբերի 2011 թվականի N 1901-Ն որոշմամբ:

Որոշմամբ սահմանվում է իրացումից հասույթի հաշվարկման հետևյալ 4 կարգերը.

1. խտանյութի իրացումից հասույթի հաշվարկման կարգը (4-րդ կետ),

2. ձուլվածքի իրացումից հասույթի հաշվարկման կարգը (5-րդ կետ),

3. խտանյութի, ձուլվածքի վերամշակման արդյունքում ստացված ցանկացած վերջնական արտադրանքի իրացումից հասույթի հաշվարկման կարգը (6-րդ կետ),

4. առանց խտանյութի ստացման հանքաքարի վերամշակումից հետո ստացվող ցանկացած արտադրանքի իրացումից հասույթի հաշվարկման կարգը (7-րդ կետ):

Ըստ այդ որոշման 4-րդ կետի՝ ռոյալթի վճարողների կողմից խտանյութի իրացումից հասույթը հաշվարկվում է հետևյալ կարգով՝

1) մատակարարված խտանյութի ֆիզիկական ծավալ է համարվում մատակարարի և գնորդի միջև կնքված՝ մատակարարման պայմանագրին համապատասխան որոշված (պայմանագրին համապատասխան կատարվող վերջնահաշվարկի արդյունքներով) մատակարարված խտանյութում մետաղների վերջնական պարունակությունը՝ արտահայտված կշռով (գրամներով կամ տոննաներով): Եթե մատակարարման պայմանագրին համապատասխան խտանյութի մատակարարումը և վերջնահաշվարկը կատարվում են ռոյալթիի հաշվարկման տարբեր հաշվետու ժամանակաշրջաններում,

ապա խտանյութի մատակարարման հաշվետու ժամանակաշրջանում իրացումից հասույթի հաշվարկման համար որպես ֆիզիկական ծավալ հիմք է ընդունվում մատակարարման պահին պայմանագրով գործող պայմաններով (ըստ մատակարարի կողմից տրվող որակի նախնական հավաստագրերի և հաշվարկային փաստաթղթերի) մետաղների պարունակությունը՝ արտահայտված կշռով (գրամներով կամ տոննաներով)։

2) որպես մատակարարված խտանյութի ֆիզիկական ծավալի գին հիմք է ընդունվում մատակարարված խտանյութի համար մատակարարի և գնորդի միջև կնքված խտանյութի մատակարարման պայմանագրին համապատասխան ըստ գնորդման ժամանակահատվածի և գնանշումների (պայմանագրին համապատասխան կատարվող վերջնահաշվարկի արդյունքներով) որոշված պայմանագրի գինը։ Եթե խտանյութի մատակարարման պայմանագրին համապատասխան խտանյութի մատակարարումը և վերջնահաշվարկը կատարվում են ոռոգիչի հաշվարկման տարրեր հաշվետու ժամանակաշրջաններում, ապա խտանյութի մատակարարման հաշվետու ժամանակաշրջանում իրացումից հասույթի հաշվարկման համար որպես ֆիզիկական ծավալի գին հիմք է ընդունվում մատակարարման պահին պայմանագրով գործող պայմաններով որոշված պայմանագրի գինը՝ առանց ավելացված արժեքի հարկի։

3) ոռոգիչի հաշվարկման հաշվետու ժամանակաշրջանում մատակարարված (անկախ մատակարարման պայմաններից) խտանյութի իրացումից հասույթ է համարվում հաշվետու ժամանակաշրջանում մատակարարված ֆիզիկական ծավալի համար մատակարարի և գնորդի միջև կնքված արտադրանքի մատակարարման պայմանագրով որոշված (պայմանագրին համապատասխան կատարվող վերջնահաշվարկի արդյունքներով) պայմանագրի գինը, հաշվի առնելով, որ՝

ա. ոռոգիչի հաշվարկման իմաստով խտանյութի մատակարարման պայմանագրի վերջնահաշվարկի արդյունքներով որոշված ֆիզիկական ծավալից մատակարարման պահին որոշված ծավալի բացասական շեղման առավելագույն չափ է համարվում մատակարարման պահին որոշված ծավալի երկու տոկոսը,

բ. ոռոգիչի հաշվարկման իմաստով խտանյութի մատակարարման պահին կամ դրանից հետո արձանագրված՝ պայմանագրով նախատեսված ցուցանիշներից ավելի շեղումներով պայմանավորված իրացումից հասույթի նվազեցումները (այդ թվում մատակարարված խտանյութում տեխնոլոգիական բարդություններ առաջացնող քիմիական տարրերի (տուգանային տարրերի) համար պայմանագրով նախատեսված չափից ավելի գների նվազեցումները, խոնավության համար պայմանագրով նախատեսված թույլատրելի ցուցանիշի խախտման դեպքում պայմանագրի գնի նվազեցումները) հաշվի չեն առնվում,

4) խտանյութի մատակարարման պայմանագրերով նախատեսված՝ ոռոգիչի հաշվարկման բազայի վերջնահաշվարկների արդյունքում ճշտումները կատարվում են և դրանց արդյունքներն արտացոլվում են վերջնահաշվարկն ընդգրկող հաշվետու ժամանակաշրջանում (արտացոլվում են այդ հաշվետու ժամանակաշրջանի ոռոգիչների հաշվարկ-հաշվետվություններում)։

Ընկերությունը չի խախտել ոռոգիչի հաշվարկման համար վերը բերված ՀՀ օրենսդրությամբ սահմանված որևէ պահանջ։ Ընկերության դիրքորոշումն է.

1. <Բնապահպանական և բնօգտագործման վճարների մասին> ՀՀ օրենքի 13.3 (Ռոյալթի հաշվարկման բազան) հոդվածի 4-րդ կետը սահմանում է, որ իրացումից հասույթի հաշվարկման կարգը սահմանում է ՀՀ կառավարությունը, որը և սահմանվել է 29 դեկտեմբերի 2011 թվականի N1901-Ն որոշմամբ։ Միաժամանակ, «Բնապահպանական և բնօգտագործման վճարների մասին» ՀՀ օրենքի 18-րդ (Սույն օրենքը խախտելու համար պատասխանատվությունը) և սահմանում է հաշվարկի մեխանիզմ։ Ստացվում է, որ գոյություն ունի հակասություն օրենքի 13.3 և 18 հոդվածների միջև, քանի որ առաջինը

կարգավորման տեսակետից հղում է անում կառավարության որոշմանը հստակ սահմանելով, որ դրանով է կարգավորվում հասույթի հաշվարկը: Միաժամանակ երկրորդն իր հերթին ևս անդրադառնում է հասույթի հաշվարկին, սակայն գործելով ամբողջությամբ առանձին: Այսպիսով առնվազն առկա է երկու հոդվածների միջև հակասություն: Ըստ «Իրավական ակտերի մասին» ՀՀ օրենքի 24-րդ հոդվածի 7-րդ կետի հավասար իրավաբանական ուժ ունեցող նորմատիվ իրավական ակտերի կամ նույն իրավական ակտի տարբեր մասերի միջև հակասության դեպքում պետական և տեղական ինքնակառավարման մարմինները ֆիզիկական ու իրավաբանական անձանց հետ հարաբերություններում պետք է կիրառեն ֆիզիկական և իրավաբանական անձանց համար նախընտրելի նորմատիվ իրավական ակտը կամ դրա մասը: Ակնհայտ է, որ հասույթի հաշվարկը չի կարող կարգավորվել երկու իրար մեջ հակասություն պարունակող դրույթներով, և ներկայացված իրավական հիմնավորմամբ, այն կարգավորում է «Բնապահպանական և բնօգտագործման վճարների մասին» ՀՀ օրենքի 13.3 (Ռոյալթիի հաշվարկման բազան) հոդվածի 4-րդ կետով: Ընկերության դիրքորոշումն է, որ քանի որ.

- հարկի կամ այլ պարտադիր վճարի հաշվարկման կարգը սահմանվում է օրենքով, իսկ «Բնապահպանական և բնօգտագործման վճարների մասին» ՀՀ օրենքի 13.3 հոդվածին համապատասխան ռոյալթիի հաշվարկման կարգը սահմանված է ՀՀ կառավարության 29 դեկտեմբերի 2011 թ-ի N 1901-Ն որոշմամբ,

- Ընկերությունն ամբողջովին պահպանել է նշված հաշվարկման կարգը, ապա այլ հաշվարկման կարգ կիրառելու հիմք հարկային մարմինը չունի:

2. «Բնապահպանական և բնօգտագործման վճարների մասին» ՀՀ օրենքի 18-րդ (Սույն օրենքը խախտելու համար պատասխանատվությունը) հոդվածը սահմանում է պատասխանատվություն: Նշվում է, որ եթե հարկային մարմինների կողմից իրականացվող ստուգումների ընթացքում պարզվում է, որ ռոյալթի վճարողների կողմից հաշվետու տարին ներառող յուրաքանչյուր ամսվա արդյունքներով արտադրանքի իրացումից հասույթը 10 տոկոս և ավելի չափով ցածր է նույն ամսվա արդյունքներով խտանյութի միջազգային միջին գների հիման վրա հաշվարկված հասույթի մեծությունից, ապա հարկային մարմինները վերահաշվարկում են իրացումից հասույթի մեծությունը՝ այդ ամսվա համար կիրառելով խտանյութի միջազգային միջին գների 90 տոկոսը՝ հիմք ընդունելով ֆինանսների բնագավառում ՀՀ կառավարության լիազորած մարմնի կողմից Լոնդոնի մետաղների բորսայի տվյալների հիման վրա տվյալ ամսվա համար հայտարարված գինը: Անհասկանալի է, թե ինչ խախտման համար և որ իրավական ակտի պահանջները չեն կատարվել, որը և առաջացրել է պատասխանատվություն: Ակնհայտ է, որ չի կարելի կրել պարտականություններ, որոնք սահմանված չեն օրենքով, ինչ հաստատվում է նաև ՀՀ Սահմանադրության 42-րդ հոդվածով:

Այսպիսով, ընկերության դիրքորոշումն է, որ չի կարող լինել պատասխանատվություն առանց պարտականությունների խախտման, ինչպիսին որ ամրագրել է այս հոդվածը:

3. Եթե նույնիսկ ենթադրենք, որ «Բնապահպանական և բնօգտագործման վճարների մասին» ՀՀ օրենքի 18-րդ հոդվածը կիրառելի է, ապա տառացիորեն այն սահմանում է, որ եթե հարկային մարմինների կողմից իրականացվող ստուգումների ընթացքում պարզվում է, որ ռոյալթի վճարողների կողմից հաշվետու տարին ներառող յուրաքանչյուր ամսվա արդյունքներով արտադրանքի իրացումից հասույթը 10 տոկոս և ավելի չափով ցածր է նույն ամսվա արդյունքներով խտանյութի միջազգային միջին գների հիման վրա հաշվարկված հասույթի մեծությունից, ապա հարկային մարմինները վերահաշվարկում են իրացումից հասույթի մեծությունը՝ այդ ամսվա համար կիրառելով խտանյութի միջազգային միջին գների 90 տոկոսը՝ հիմք ընդունելով ֆինանսների բնագավառում ՀՀ կառավարության լիազորած մարմնի կողմից Լոնդոնի մետաղների բորսայի տվյալների հիման վրա տվյալ ամսվա համար հայտարարված գինը:

Դա ակնհայտորեն նշանակում է, որ ոռոյաթի նպատակով հասույթի հաշվարկման ժամանակ չեն կարող անտեսվել "նվազեցվող ծախսերը" (մշակման, զտման ծախսեր և տուգանային տարրեր ըստ պայմանագրի), ինչպես որ իրականացրել է հարկային մարմինը: Այլ կերպ ասած, հասույթի չափը 90 տոկոսի չափով վերահաշվարկելիս այն պետք իրականացվի համադրելի մեծության նկատմամբ, նույն մեթոդով, այսինքն հաշվի առած օրենքով թույլատրելի չափով նվազեցվող ծախսերը: Նվազեցվող ծախսերը հաշվի չառնելու դեպքում կստացվի, որ համարյա միշտ 10% շեղում կառաջանա տնտեսվարող սուբյեկտի հաշվարկած հասույթում և հարկային մարմնի հաշվարկած հասույթում համեմատվող մեծությունների մեթոդապես տարբերվող հաշվարկային հիմքի պատճառով: Պետք է նշել, որ օրենքի 13.3. հոդվածը և դրա կիրառման նպատակով ընդունված ՀՀ կառավարության 29 դեկտեմբերի 2011 թ-ի N 1901-Ն որոշումը հենց այդ մեթոդաբանությունն ու կարգն են սահմանել: Հարկային մարմինը սխալ է կիրառել օրենքում նշված "արտադրանքի իրացումից հասույթ" ցուցանիշը, այն նույնացնելով "խտանյութի միջազգային գին" ցուցանիշի ու հասկացության հետ:

Վերը նշվածը առավել մանրամասնեցված ներկայացվում է ստորև.

Առավել մանրամասն ներկայացումը կունենա երկու հատված բուն ոռոյաթի հաշվարկման սահմանված կարգի հատված և Օրենքի 18-րդ հոդվածի 2-րդ կետի 3-րդ պարբերության կիրառման նպատակով ստուգում իրականացնող անձանց կիրառած հաշվարկման կարգի անճշտության վերաբերյալ հատվածը:

Առաջին հատված.

որոշման 4-րդ կետի 1), 2), 3) ենթակետերում սահմանված է ոչ միայն խտանյութի իրացումից հասույթի հաշվարկման կարգը, այլև 3) ենթակետի ա. և բ. ենթակետերում նշված են այլ սահմանափակումները, որոնք անհրաժեշտ են հաշվի առնել իրացումից հասույթի հաշվարկման ժամանակ:

Փաստորեն, որոշման 4-րդ կետը ամբողջովին կարգավորում է իրացումից հասույթի հաշվարկման հարցը:

Հատկանշական է, որ ծուլվածքի (5-րդ կետ), խտանյութի, ծուլվածքի վերամշակման արդյունքում ստացված ցանկացած վերջնական արտադրանքի (6-րդ կետ) և առանց խտանյութի ստացման հանքաքարի վերամշակումից հետո ստացվող ցանկացած արտադրանքի (7-րդ կետ) իրացումից հասույթը հաշվարկվում է ելնելով ֆիզիկական ծավալից, կիրառելով խտանյութի միջազգային միջին գները, իսկ խտանյութի իրացումից հասույթ համարվում է մատակարարված ֆիզիկական ծավալի համար մատակարարի և գնորդի միջև կնքված արտադրանքի մատակարարման պայմանագրով որոշված պայմանագրի գինը:

Փաստորեն, որոշմամբ խտանյութի իրացումից հասույթի հաշվարկման համար հիմք է հանդիսանում մատակարարի և գնորդի միջև կնքված արտադրանքի մատակարարման պայմանագրով որոշված պայմանագրի գինը, այլ ոչ թե խտանյութի միջազգային միջին գները: Այդ հանգամանքը պայմանավորված է խտանյութի վաճառքի միջազգային շուկայում ընդունված կանոններով և խտանյութի վաճառքի առանձնահատկություններով:

Վաճառքի պայմանները ուղղակիորեն կապված են խտանյութի որակի հետ, որը պայմանավորված է մեծ մասամբ հանքաքարի առանձնահատկություններով և կորզման տեխնոլոգիական պրոցեսով: Բազմամետաղային հանքից ստացված խտանյութներում կողմնակի մետաղների հայտնվելը անխուսափելի է /օրինակ, կապարը ցինկի և պղնձի խտանյութերում/: Ինդուստրիայում ձևավորված մոտեցումն այն է, որ քանի որ ծուլարանը կրելու է դրանք հեռացնելու լրացուցիչ ծախսեր, ապա դա սովորաբար առաջացնում է տուգանքներ մատակարարի համար: Արտադրական պրոցեսը կարող է միայն նվազագույնի հասցնել կողմնակի մետաղների առկայությունը, սակայն չի կարող ամբողջապես չեզոքացնել այն:

Վճարվող մետաղների հաշվարկը վաճառքի պայմանների անհրաժեշտ բաղադրիչ է, քանի որ ծուլարանները չեն կարող 100%-ով վերականգնել պարունակվող մետաղը խտանյութից: Օրինակ, թանկարժեք մետաղները ցինկի խտանյութից շատ դժվար է կորզել, դրա համար վճարվող արծաթը, օրինակ, նվազեցվում է 3 ունցիայով: Մշակման և զտման ծախսերը ծուլարանների պարտադիր ծախսերի կատեգորիաներ են, որոնք հանքարդյունաբերության ճյուղի վաճառքի ընդունված ստանդարտներով ներառվում են խտանյութ արտադրողի կողմից, քանի որ խտանյութ արտադրողը հաշվարկը սկսում է մաքուր մետաղի գներից:

Այսպիսով, Ընկերությունը չի խախտել ռոյալթիի հաշվարկման համար ՀՀ օրենսդրությամբ սահմանված որևէ պահանջ, ինչը հաստատվում է նաև ՀՀ ԿԱ ՊԵԿ 06.10.2015 թ-ի թիվ 5011817 ակտով, քանի որ ակտում չկա որևէ նշում, որ ռոյալթիի հաշվարկման ժամանակ ընկերությունը խախտել է ՀՀ օրենսդրության որևէ պահանջ, այլ ընդհակառակը, ակտի 9-րդ կետում նշված է, որ 2012, 2013 և 2014 թթ-ի համար Ընկերությունը ռոյալթիի հաշվարկման բազան (արտադրանքի իրացումից հասույթը) հաշվարկել է «Բնապահպանական և բնօգտագործման վճարների մասին» ՀՀ օրենքի 13.3 և ՀՀ կառավարության 29.11.2012թ-ի N 1901 որոշմամբ հաստատված կարգի համաձայն:

Երկրորդ հատված.

Այժմ անդրադառնանք «Բնապահպանական և բնօգտագործման վճարների մասին» ՀՀ օրենքի 18-րդ հոդվածի 2-րդ կետի 3-րդ պարբերությանը:

«Եթե հարկային մարմինների կողմից իրականացվող ստացումների ընթացքում պարզվում է, որ ռոյալթի վճարողների կողմից հաշվետու տարին ներառող յուրաքանչյուր ամսվա արդյունքներով արտադրանքի իրացումից հասույթը 10 տոկոս և ավելի չափով ցածր է նույն ամսվա արդյունքներով խտանյութի միջազգային միջին գների հիման վրա հաշվարկված հասույթի մեծությունից, ապա հարկային մարմինները վերահաշվարկում են իրացումից հասույթի մեծությունը՝ այդ ամսվա համար կիրառելով խտանյութի միջազգային միջին գների 90 տոկոսը՝ հիմք ընդունելով ֆինանսների բնագավառում Հայաստանի Հանրապետության կառավարության լիազորած մարմնի կողմից Լոնդոնի մետաղների բորսայի տվյալների հիման վրա տվյալ ամսվա համար հայտարարված գինը»:

Ինչպես երևում է Օրենքի 18-րդ հոդվածի 2-րդ կետի 3-րդ պարբերությունը սահմանում է իրացումից հասույթի հաշվարկման համար ևս մեկ սահմանափակում (յուրաքանչյուր ամսվա արդյունքներով արտադրանքի իրացումից հասույթը չպետք է 10 տոկոս և ավելի չափով ցածր լինի նույն ամսվա արդյունքներով խտանյութի միջազգային միջին գների հիման վրա հաշվարկված հասույթի մեծությունից), որը հակասում է նույն օրենքի 13.3 հոդվածի 4-րդ կետին: Սակայն, եթե նույնիսկ տեսականորեն ընդունենք, որ հարկային մարմինն իրավունք ունի կամ պարտավոր է կիրառել այս սահմանափակումը, ապա հարկային մարմինը սխալ է մեկնաբանել և կիրառել այս հոդվածի պահանջները:

Այսպես, համաձայն Օրենքի 18-րդ հոդվածի 2-րդ կետի 3-րդ պարբերության հարկային մարմինը պետք է կատարեր 3 հաշվարկ՝

1. հաշվետու տարին ներառող յուրաքանչյուր ամսվա պետք է խտանյութի միջազգային միջին գների հիման վրա հաշվարկեր հասույթի մեծությունը,

2. հաշվարկված հասույթի մեծությունը պետք է համադրեր Ընկերության կողմից հաշվետու տարին ներառող յուրաքանչյուր ամսվա արդյունքներով հաշվարկված արտադրանքի իրացումից հասույթի հետ, պարզելու համար արդյոք շեղումը կազմել է 10 տոկոս և ավելի,

3. վերահաշվարկեր իրացումից հասույթի մեծությունը՝ այդ ամսվա համար կիրառելով խտանյութի միջազգային միջին գների 90 տոկոսը, եթե շեղումը կազմել է 10 տոկոս և ավելի:

Հարց է առաջանում, թե հարկային մարմինը «խտանյութի միջազգային միջին գների հիման վրա հաշվարկված հասույթի մեծությունը» հաշվարկելիս ինչ իրավական ակտով է առաջնորդվել, ինչպես է հաշվարկել և ինչպես է ստացել ակտում նշված ոռոյալթի հաշվարկման բազան 2012, 2012 և 2013 թ.թ.-ի համար:

Նշենք, որ այդ հարցի պատասխանն ունենալու նպատակով հարկային մարմնին ուղղված Ընկերության 26.10.2015 թ-ի գրությունը, ըստ էության, մնացել է անպատասխան, քանի որ ստուգող պաշտոնատար անձանց կողմից կատարված և Ակտի համար հիմք ընդունված հաշվարկները չեն ներկայացվել: Դրա փոխարեն ՀՀ ֆինանսների նախարարության Խոշոր հարկ վճարողների հարկային տեսչության 28.10.2015 թ-ի թիվ 3351/39-1 պատասխան գրության մեջ նշված է, որ հաշվարկները իրականացվել են Օրենքի 18-րդ հոդվածի 2-րդ կետի 3-րդ պարբերությանը համապատասխան:

Օրենքի 18-րդ հոդվածի 2-րդ կետը «հասույթի» հաշվարկման կարգ չի սահմանում և տեսականորեն չի էլ կարող սահմանել, քանի որ Օրենքի 13.3-րդ հոդվածի 4-րդ կետի համաձայն իրացումից հասույթի հաշվարկման կարգը սահմանում է ՀՀ կառավարությունը:

Հարկային մարմինը «խտանյութի միջազգային միջին գների հիման վրա հաշվարկված հասույթի մեծությունը» հաշվարկելիս պետք է առաջնորդվեր ՀՀ կառավարության որոշմամբ, ուղղակի ֆիզիկական ծավալի գինը որոշելու ժամանակ պետք կիրառեր ոչ թե պայմանագրի համաձայն մետաղի գնանշված գինը, այլ խտանյութի միջազգային միջին գները, այսինքն, խտանյութում պարունակվող մետաղների համար ֆինանսների բնագավառում ՀՀ կառավարության լիազորած մարմնի կողմից Լոնդոնի մետաղների բորսայի տվյալների հիման վրա մատակարարման ամսվա համար հայտարարված՝ գները:

Ինչպես պայմանագրի համաձայն մետաղի գնանշված գինը, այնպես էլ խտանյութի միջազգային միջին գները, համաձայն ՀՀ կառավարության որոշման 4-րդ կետի 2-րդ ենթակետի, դրանք խտանյութի ֆիզիկական ծավալի գինը որոշելու ելակետային տվյալներից են:

Հարկային մարմինը «խտանյութի միջազգային միջին գների հիման վրա հաշվարկված հասույթի մեծությունը» հաշվարկելիս առաջնորդվել է Կարգի 4-րդ կետի 3) ենթակետի ա) ենթակետով և 9-րդ կետով, հաշվի չառնելով նույն Կարգի 4-րդ կետի 2) ենթակետը և 3) ենթակետի բ) ենթակետը:

Արդյունքում հարկային մարմինը խախտել է Կարգի պահանջները և սխալ հաշվարկված հասույթի մեծությունն է համադրել ընկերության կողմից հաշվարկված իրացումից հասույթի մեծության:

Մյուս նկատառումն այն է, որ եթե նույնիսկ տեսականորեն ընդունենք, որ հարկային մարմինը ճիշտ է հաշվարկել հասույթի մեծությունը, ապա հարց է առաջանում, արդյոք հարկային մարմինը ճիշտ է վերահաշվարկել իրացումից հասույթի մեծությունը՝ այդ ամսվա համար կիրառելով խտանյութի միջազգային միջին գների 90 տոկոսը, հիմք ընդունելով ֆինանսների բնագավառում ՀՀ կառավարության լիազորած մարմնի կողմից Լոնդոնի մետաղների բորսայի տվյալների հիման վրա տվյալ ամսվա համար հայտարարված գինը:

Ինչպես նախորդ դեպքում, այս դեպքում ևս հարկային մարմինը ակտը կազմելիս սխալ է վերահաշվարկել իրացումից հասույթի մեծությունը, նորից առաջնորդվելով Կարգի

4-րդ կետի 3) ենթակետի ա) ենթակետով և 9-րդ կետով, հաշվի չառնելով նույն Կարգի 4-րդ կետի 2) ենթակետը և 3) ենթակետի բ) ենթակետը:

Փաստորեն, հարկային մարմինը խտանյութի իրացումից հասույթի մեծությունը վերահաշվարկելու ժամանակ խտանյութի ֆիզիկական ծավալը որոշելու համար կիրառել է հնարավոր թույլատրելի շեղումը մինչև 2 տոկոս (Կարգի 4-րդ կետի 3) ենթակետի ա) ենթակետ), կիրառելով խտանյութի միջազգային միջին գները, որը Կարգի 5, 6 և 7 կետերի համաձայն պետք է կիրառվեր ծուլվածքի (5-րդ կետ), խտանյութի, ծուլվածքի վերամշակման արդյունքում ստացված ցանկացած վերջնական արտադրանքի (6-րդ կետ) և առանց խտանյութի ստացման հանքաքարի վերամշակումից հետո ստացվող ցանկացած արտադրանքի (7-րդ կետ) իրացումից հասույթը հաշվարկելու ժամանակ:

Ստացվում է, որ հարկային մարմինը չպահպանելով Օրենքի և կարգի պահանջները, սխալ է վերահաշվարկել խտանյութի իրացումից ռոյալթիի մեծությունը:

Այսպիսով, հարկային մարմինը ռոյալթիի համար սխալ է հաշվարկել արտադրանքի իրացումից հասույթ ցուցանիշը, ինչպես նաև Օրենքի 18-րդ հոդվածի 2-րդ կետի 3-րդ պարբերության կիրառման իմաստով սխալ է վերահաշվարկել խտանյութի իրացումից ռոյալթիի մեծությունը:

Հետևաբար ընկերության պահանջն է ոչ իրավաչափ և անվավեր համարել ՀՀ ՖՆ 06.10.2015 թ-ի թիվ 5011817 ակտի 9-րդ «այդ թվում ռոյալթի» կետը՝ վերահաշվարկելով նույն ակտի 1-ին կետը:

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 24.09.2015 թ-ի թիվ 5010704 հանձնարարագրի համաձայն «Սազամար» ՓԲԸ-ում իրականացվել է բյուջեի հետ փոխհարաբերությունների և հարկային մարմնի կողմից վերահսկվող ՀՀ օրենսդրության առանձին պահանջների կատարման ճշտության վերստուգում: Արդյունքում կազմվել է ՀՀ ՖՆ հաշիվ հարկ վճարողների ՀՏ 06.10.2015 թ-ի թիվ 5011817 ակտը (այսուհետ նաև Ակտ), որով լրացուցիչ գանձման է առաջադրվել ընդամենը 1.211.999.294 դրամ:

«Սազամար» ՓԲԸ բողոքը վերաբերվում է Ակտի 9-րդ կետին, որն իր հերթին (ըստ ընկերության) հանգեցրել է 1-ին կետով առաջադրված պարտավորությունների ոչ ճիշտ հաշվարկմանը:

Ակտի 9-րդ կետով մասնավորապես արձանագրվել է, որ Ընկերությունը, «Բնապահպանական և բնօգտագործման վճարների մասին» ՀՀ օրենքի 13.3 հոդվածի և ՀՀ կառավարության 29.12.2011 թ-ի թիվ 1901-Ն որոշմամբ հաստատված «Ռոյալթիի հաշվարկման համար իրացումից հասույթի հաշվարկման» կարգի համաձայն 2012, 2013 և 2014 թ.թ. համար հաշվարկել է ռոյալթիի հաշվարկման բազա (մատակարարված արտադրանքի իրացումից հասույթ) 3.805.228.930 դրամ, 3.817.101.922 դրամ և 3.866.433.351 դրամ: Ներկայացված փաստաթղթերի վերստուգման արդյունքներով սկզբնական ստուգման 04.04.2014 թ-ի թիվ 1004559 ակտի «Բնապահպանական և բնօգտագործման վճարներ» հարցի ռոյալթիի մասը շարադրել հետևյալ կերպ.

Վերստուգման ընթացքում պարզվել է, որ ռոյալթի վճարող ընկերության կողմից 2012 թ. ներառող յուրաքանչյուր ամսվա արդյունքներով արտադրանքի իրացումից հասույթը 10% և ավելի չափով ցածր է նույն ամսվա արդյունքներով խտանյութի միջազգային միջին գների հիման վրա (Լոնդոնի Մետաղների Բորսայի (LME) տվյալների հիման վրա

լիազորված մարմնի կողմից հայտարարված գին) հաշվարկված հասույթի մեծությունից: Համաձայն «Բնապահպանական և բնօգտագործման վճարների մասին» ՀՀ օրենքի 18-րդ հոդվածի 2-րդ կետի 3-րդ պարբերության հարկային մարմնի կողմից վերահաշվարկվել է իրացումից հասույթի մեծությունը այդ ամիսների համար կիրառելով խտանյութի միջազգային միջին գների 90%-ը: Ռոյալթի վճարողի կողմից վերահաշվարկի (գնի որոշման) ժամանակ հաշվի է առնվել պայմանագրով նախատեսված վերամշակման, կորզման, բեռնաթափման և այլ նվազեցումները: Վերստուգմամբ կատարված վերահաշվարկի արդյունքում ստացվում է, որ արտադրանքի իրացումից հասույթը պետք է ավելացվի 1.386.820.849 դրամով և ռոյալթի հաշվարկման բազան կկազմի 5.192.049.778 դրամ: Հաշվի առնելով վերահաշվարկի արդյունքները և ընկերության կողմից հարկային մարմին ներկայացված 2012 թ-ի ռոյալթի հաշվարկ-հաշվետվությամբ ցույց տրված «Շահութահարկի մասին» ՀՀ օրենքով սահմանված նվազեցումների մեծությունը, ստացվում է, որ «Բնապահպանական և բնօգտագործման վճարների մասին» ՀՀ օրենքի 13.4 հոդվածի համաձայն ռոյալթի հաշվարկման բազայի նկատմամբ արժեքային (տոկոսային) դրույքաչափը կկազմի 8.3506, ցույց տրված 5.3806-ի փոխարեն: Այդ խախտման հետևանքով «Բնապահպանական և բնօգտագործման վճարների մասին» ՀՀ օրենքի 13.5-րդ հոդվածի համաձայն հաշվարկվում է ռոյալթի, որը կկազմի 433.569.018 դրամ կամ պակաս հաշվարկված ռոյալթի գումարը կազմում է 228.824.870 դրամ:

Ներկայացված փաստաթղթերի ստուգմամբ պարզվել է նաև, որ ռոյալթի վճարող ընկերության կողմից 2013 և 2014 թ.թ. ներառող յուրաքանչյուր ամսվա արդյունքներով արտադրանքի իրացումից հասույթը 10% և ավելի չափով ցածր է նույն ամսվա արդյունքներով խտանյութի միջազգային միջին գների հիման վրա (Լոնդոնի Մետաղների Բորսայի (LUF) տվյալների հիման վրա լիազորված մարմնի կողմից հայտարարված գին) հաշվարկված հասույթի մեծությունից: Համաձայն «Բնապահպանական և բնօգտագործման վճարների մասին» ՀՀ օրենքի 18-րդ հոդվածի 2-րդ կետի 3-րդ պարբերության հարկային մարմնի կողմից վերահաշվարկվել է իրացումից հասույթի մեծությունը այդ ամիսների համար կիրառելով խտանյութի միջազգային միջին գների 90%-ը: Ռոյալթի վճարողի կողմից վերահաշվարկի (գնի որոշման) ժամանակ հաշվի է առնվել պայմանագրով նախատեսված վերամշակման, կորզման, բեռնաթափման և այլ նվազեցումները: Կատարված վերահաշվարկի արդյունքում ստացվում է, որ ռոյալթի հաշվարկման բազան 2013 և 2014 թ.թ.-ին պետք է ավելացվի համապատասխանաբար 1.672.475.257 դրամով և 1.543.054.439 դրամով ու կկազմի համապատասխանաբար 5.489.577.178 դրամ և 5.409.487.791 դրամ:

Ընկերությունը հարկային տեսչություն ներկայացրած 2013 և 2014 թ.թ. ռոյալթի հաշվարկ-հաշվետվություններում ռոյալթի բազայի նկատմամբ արժեքային դրույքաչափի մեծության որոշման ժամանակ շահույթի մեծությունը հաշվարկելիս 2013 թ-ի ռոյալթի հաշվարկման բազայից կատարված նվազեցումների գումարն ավել է ցույց տվել 20.285.518 դրամի չափով, իսկ 2014 թ-ին այն պակաս է ցույց տվել 747.884.160 դրամի չափով: Արդյունքում նվազեցումների գումարը 2013 թ-ին կկազմի 3.787.227.511 դրամ, իսկ 2014 թ-ին՝ 4.545.973.544 դրամ: Երկու դեպքում էլ խախտվել է «Բնապահպանական և բնօգտագործման վճարների մասին» ՀՀ օրենքի 13.4 հոդվածի պահանջը, համաձայն որի շահույթը նախքան հարկումը որոշվում է որպես ռոյալթի հաշվարկման բազայի և «Շահութահարկի մասին» ՀՀ օրենքով սահմանված նվազեցումների (բացառությամբ ֆինանսական գործունեության գծով ծախսերի և նախորդ տարիների հարկային վնասների) դրական տարբերություն:

Վերը նշված խախտումները հաշվի առնելով «Բնապահպանական և բնօգտագործման վճարների մասին» ՀՀ օրենքի 13.4 հոդվածի համաձայն 2013 և 2014

թ.թ.-ի ռոյալթիի արժեքային (տոկոսային) դրույքաչափը կկազմի համապատասխանաբար 7.8763 և 5.9954, ցույց տրված 4.0 և 4.2210-ի փոխարեն: Այդ խախտումների հետևանքով «Բնապահպանական և բնօգտագործման վճարների մասին» ՀՀ օրենքի 13.5 հոդվածի համաձայն, պակաս հաշվարկված ռոյալթիի գումարները 2013 և 2014 թ.թ. կազմում են համապատասխանաբար 279.692.719 դրամ և 161.116.641 դրամ, ընդամենը 440.809.360 դրամ:

Հիմք ընդունելով «Բնապահպանական և բնօգտագործման վճարների մասին» ՀՀ օրենքի 18-րդ հոդվածի 3-րդ և 6-րդ կետերի դրույթները ռոյալթիի գծով ենթակա է լրացուցիչ գանձման ընդամենը 1.209.540.574 դրամ:

Հանձնաժողովը, քննարկելով ակտով արձանագրված խախտումները և ուսումնասիրելով բողոքով բերված փաստարկները, եկավ այն եզրակացության, որ բողոքով բերված փաստարկները հիմնավոր չեն հետևյալ պատճառաբանությամբ.

1. «Բնապահպանական և բնօգտագործման վճարների մասին» ՀՀ օրենքի (այսուհետ՝ Օրենք) 13.3-րդ և 18-րդ հոդվածների առանձին ու իրարից անջատ գործելու մասին բողոքով ներկայացված փաստարկի վերաբերյալ.

Օրենքի 1-ին հոդվածին համապատասխան՝ օրենքը սահմանում է Հայաստանի Հանրապետությունում բնապահպանական և բնօգտագործման վճարների հասկացությունները, վճարողների շրջանակը, վճարների տեսակները, հաշվարկման և վճարման կարգը, նույն օրենքի խախտման համար պատասխանատվությունը, կարգավորում է վճարների հետ կապված այլ հարաբերություններ: Օրենքի 5-րդ հոդվածի «դ» կետով սահմանված է արդյունահանված մետաղական օգտակար հանածոների և դրանց վերամշակման արդյունքում ստացված արտադրանքի իրացման համար ռոյալթին որպես բնօգտագործման վճարի տեսակ:

Օրենքի 2-րդ գլխով սահմանված է բնապահպանական և բնօգտագործման վճարների հաշվարկման և վճարման ընդհանուր կարգը, իսկ օրենքի 2.1-րդ գլուխը կարգավորում է ռոյալթիների՝ որպես բնօգտագործման վճարների տեսակի հաշվարկման և վճարման առանձնահատկությունները: Օրենքի 18-րդ հոդվածի 2-րդ մասը սահմանում է ռոյալթի վճարողների մոտ ստուգումների ընթացքում հարկային մարմնի կողմից ռոյալթիի հաշվարկման համար իրացումից հասույթի վերահաշվարկման պահանջը, եթե առկա են նույն մասով սահմանված հիմքերը: Այս առումով հիմնավոր չեն բողոքով բերված այն փաստարկները, որ օրենքի 13.3-րդ և 18-րդ հոդվածները գործում են առանձին (անջատ), քանի որ դրանք հավասարապես վերաբերվում են ռոյալթիների հաշվարկման հետ կապված հարաբերություններին:

2. Օրենքի 13.3-րդ և 18-րդ հոդվածների հակասության, 18-րդ հոդվածով պարտականություն սահմանված չլինելու, ինչպես նաև հարկային մարմնի կողմից ռոյալթիի հաշվարկման բազայի վերահաշվարկման հիմնավորվածության առումով բողոքով ներկայացված փաստարկների վերաբերյալ.

Օրենքի 13.3-րդ հոդվածի համաձայն՝ ռոյալթիի հաշվարկման բազա է համարվում հաշվետու ժամանակաշրջանում մատակարարված՝ հանքարդյունաբերության արտադրանքի իրացումից հասույթը՝ առանց ԱԱՀ (իրացումից հասույթ): Նույն օրենքի իմաստով հանքարդյունաբերության արտադրանք է համարվում մետաղի խտանյութը (խտանյութ): Նույն հոդվածի 4-րդ մասով հստակ սահմանված է, որ իրացումից հասույթի հաշվարկման կարգը սահմանում է ՀՀ կառավարությունը:

ՀՀ կառավարության 29.12.2011թ. N1901-Ն որոշմամբ հաստատված կարգին համապատասխան՝ մատակարարված խտանյութի իրացումից հասույթը հաշվարկվում է մատակարարի և գնորդի միջև կնքված՝ մատակարարման պայմանագրին համապատասխան որոշված (պայմանագրին համապատասխան կատարվող վերջնահաշվարկի արդյունքներով) ֆիզիկական ծավալի (խտանյութում մետաղների

վերջնական պարունակությունը՝ արտահայտված կշռով) և պայմանագրի գնի հիման վրա, հաշվի առնելով կարգով նախատեսված սահմանափակումները, իսկ ծուլվածքի, խտանյութի կամ ծուլվածքի վերամշակման կամ առանց խտանյութի ստացման հանքաքարի վերամշակման արդյունքում ստացված ցանկացած վերջնական արտադրանքի իրացումից հասույթը հաշվարկվում է համապատասխան ֆիզիկական ծավալի հիման վրա՝ կիրառելով խտանյութի միջազգային միջին գները՝ հիմք ընդունելով ֆինանսների բնագավառում ՀՀ կառավարության լիազորած մարմնի կողմից Լոնդոնի մետաղների բորսայի տվյալների հիման վրա մատակարարման ամսվա համար հայտարարված գինը: Օրենքի 13.5-րդ հոդվածին համապատասխան ռոյալթին յուրաքանչյուր հաշվետու ժամանակաշրջանի համար հաշվարկվում է՝ ելնելով ռոյալթի հաշվարկման բազայից և օրենքի 13.4-րդ հոդվածով սահմանված կարգով որոշվող դրույքաչափից:

Օրենքի 18-րդ հոդվածի 2-րդ մասի համաձայն՝ վճարը ճիշտ հաշվարկելու, ժամանակին վճարելու և նույն օրենքի մյուս պահանջները պահպանելու պատասխանատվությունը, օրենսդրությամբ այլ բան սահմանված չլինելու դեպքում, կրում են վճարողները, իսկ իրավաբանական անձանց դեպքում՝ դրանց օրենսդրությամբ սահմանված պաշտոնատար անձինք: Նույն մասի երկրորդ պարբերությունով սահմանված են բնապահպանական և բնօգտագործման վճարների օբյեկտների անուղղակի եղանակներով գնահատման հիմքերը, իսկ երրորդ պարբերության համաձայն՝ եթե հարկային մարմինների կողմից իրականացվող ստուգումների ընթացքում պարզվում է, որ ռոյալթի վճարողների կողմից հաշվետու տարին ներառող յուրաքանչյուր ամսվա արդյունքներով արտադրանքի իրացումից հասույթը 10 տոկոս և ավելի չափով ցածր է նույն ամսվա արդյունքներով խտանյութի միջազգային միջին գների հիման վրա հաշվարկված հասույթի մեծությունից, ապա հարկային մարմինները վերահաշվարկում են իրացումից հասույթի մեծությունը՝ այդ ամսվա համար կիրառելով խտանյութի միջազգային միջին գների 90 տոկոսը՝ հիմք ընդունելով ֆինանսների բնագավառում ՀՀ կառավարության լիազորած մարմնի կողմից Լոնդոնի մետաղների բորսայի տվյալների հիման վրա տվյալ ամսվա համար հայտարարված գինը:

Այսպիսով, օրենքի 13.5-րդ հոդվածով սահմանված է ռոյալթի վճարողի կողմից ռոյալթի հաշվարկման կարգը՝ յուրաքանչյուր հաշվետու ժամանակաշրջանի համար ռոյալթին հաշվարկել ռոյալթի հաշվարկման բազայի և օրենքի 13.4-րդ հոդվածով սահմանված կարգով որոշվող դրույքաչափի հիման վրա, իսկ օրենքի 18-րդ հոդվածի 2-րդ մասով սահմանված է հարկային մարմնի կողմից ստուգման ժամանակ իրացումից հասույթի վերահաշվարկման պահանջը, եթե ստուգման ընթացքում հայտնաբերում են ստուգվող հաշվետու ժամանակաշրջանի որևէ ամսվա արդյունքներով խտանյութի միջազգային միջին գների հիման վրա հաշվարկված հասույթի մեծությունից ռոյալթի վճարողի կողմից հաշվարկված իրացումից հասույթի մեծության 10 տոկոս և ավելի չափով տարբերություն: Դա նշանակում է, որ ռոյալթի վճարողը ռոյալթի հաշվարկման բազան հաշվարկում է ՀՀ կառավարության սահմանած՝ իրացումից հասույթի հաշվարկման կարգին համապատասխան (հիմք ընդունելով նաև նույն կարգով նախատեսված նվազեցումները), հաշվի առնելով սակայն օրենքի 18-րդ հոդվածի 2-րդ մասի դրույթները, այն է՝ հաշվետու տարվա որևէ ամսվա արդյունքներով հաշվարկված հասույթի մեծությունը չպետք 10 տոկոս և ավելի չափով ցածր լինի խտանյութի միջազգային միջին գների հիման վրա հաշվարկված իրացումից հասույթի մեծությունից: Օրենքի 18-րդ հոդվածի 2-րդ մասով հստակ սահմանված է, որ ռոյալթի հաշվարկման բազան՝ իրացումից հասույթը ենթակա է հարկային մարմնի կողմից վերահաշվարկման՝ կիրառելով խտանյութի միջազգային միջին գների 90 տոկոսը՝ հիմք ընդունելով

ֆինանսների բնագավառում ՀՀ կառավարության լիազորած մարմնի կողմից Լոնդոնի մետաղների բորսայի տվյալների հիման վրա տվյալ ամսվա համար հայտարարված գինը:

Հաշվի առնելով վերոնշյալը՝ հիմնավոր չեն բողոքով բերված փաստարկները, օրենքի 13.3-րդ և 18-րդ հոդվածներն իրար չեն հակասում, 18-րդ հոդվածի 2-րդ մասի առաջին պարբերությունը հստակ սահմանում է վճարը ճիշտ հաշվարկելու և օրենքի պահանջները հաշվի առնելու պարտականությունը, իսկ օրենքով սահմանված հիմքերի առկայության դեպքում ռոյալթիի հաշվարկման բազան՝ իրացումից հասույթը վերահաշվարկելու հարկային մարմնի պարտականությունը հստակ սահմանված է օրենքով: Ընդ որում, ի տարբերություն օրենքի 13.3-րդ հոդվածով նախատեսված իրացումից հասույթի հաշվարկման կարգի (հոդվածի 4-րդ մասը հղում է կատարում ՀՀ կառավարության սահմանած կարգին), օրենքի 18-րդ հոդվածի 2-րդ մասը հստակ սահմանում է, որ իրացումից հասույթի վերահաշվարկման համար միայն հիմք են ընդունվում խտանյութում պարունակվող մետաղների համար ֆինանսների բնագավառում ՀՀ կառավարության լիազորած մարմնի կողմից Լոնդոնի մետաղների բորսայի տվյալների հիման վրա մատակարարման համապատասխան ամսվա համար հայտարարված միջին գների 90 տոկոսը, հետևաբար ՀՀ կառավարության սահմանած իրացումից հասույթի հաշվարկման կարգը իրացումից հասույթի վերահաշվարկման ժամանակ կիրառելի չէ:

3. Հարկային մարմնի կողմից խտանյութի իրացումից հասույթի սխալ վերահաշվարկմանը, նվազեցումները հաշվի չառնելուն և ակտի համար հիմք ընդունված հաշվարկներին առնչվող՝ բողոքով ներկայացված փաստարկների վերաբերյալ.

ՀՀ կառավարության 29.12.2011թ. N1901-Ն որոշմամբ հաստատվել է ռոյալթի վճարողների կողմից հանքարդյունաբերության արտադրանքի՝ մետաղի խտանյութ, ինչպես նաև խտանյութի փոխարեն ծուլվածք կամ հանքաքարի, խտանյութի, ծուլվածքի, վերամշակման արդյունքում ստացված ցանկացած վերջնական արտադրանք իրացվելու դեպքում իրացումից հասույթի հաշվարկման կարգը: Կարգի 4-րդ կետի համաձայն՝ մատակարարված խտանյութի ֆիզիկական ծավալ է համարվում մատակարարի և գնորդի միջև կնքված՝ մատակարարման պայմանագրին համապատասխան որոշված (պայմանագրին համապատասխան կատարվող վերջնահաշվարկի արդյունքներով) մատակարարված խտանյութում մետաղների վերջնական պարունակությունը՝ արտահայտված կշռով (գրամներով կամ տոննաներով), որպես մատակարարված խտանյութի ֆիզիկական ծավալի գին հիմք է ընդունվում մատակարարված խտանյութի համար մատակարարի և գնորդի միջև կնքված խտանյութի մատակարարման պայմանագրին համապատասխան ըստ գնորդման ժամանակահատվածի և գնանշումների (պայմանագրին համապատասխան կատարվող վերջնահաշվարկի արդյունքներով) որոշված պայմանագրի գինը, հաշվետու ժամանակաշրջանում մատակարարված (անկախ մատակարարման պայմաններից) խտանյութի իրացումից հասույթ է համարվում հաշվետու ժամանակաշրջանում մատակարարված ֆիզիկական ծավալի համար մատակարարի և գնորդի միջև կնքված արտադրանքի մատակարարման պայմանագրով որոշված (պայմանագրին համապատասխան կատարվող վերջնահաշվարկի արդյունքներով) պայմանագրի գինը, հաշվի առնելով հետևյալ սահմանափակումները.

- ռոյալթիի հաշվարկման իմաստով խտանյութի մատակարարման պայմանագրի վերջնահաշվարկի արդյունքներով որոշված ֆիզիկական ծավալից մատակարարման պահին որոշված ծավալի բացասական շեղման առավելագույն չափ է համարվում մատակարարման պահին որոշված ծավալի երկու տոկոսը,

- ռոյալթիի հաշվարկման իմաստով խտանյութի մատակարարման պահին կամ դրանից հետո արձանագրված՝ պայմանագրով նախատեսված ցուցանիշներից ավելի

շեղումներով պայմանավորված իրացումից հասույթի նվազեցումները (այդ թվում՝ մատակարարված խտանյութում տեխնոլոգիական բարդություններ առաջացնող քիմիական տարրերի (տուգանային տարրերի) համար պայմանագրով նախատեսված չափից ավելի գների նվազեցումները, խոնավության համար պայմանագրով նախատեսված թույլատրելի ցուցանիշի խախտման դեպքում պայմանագրի գնի նվազեցումները) հաշվի չեն առնվում:

Կարգի 5-7-րդ կետերի համաձայն՝ ձուլվածքի, խտանյութի կամ ձուլվածքի վերամշակման կամ առանց խտանյութի ստացման հանքաքարի վերամշակման արդյունքում ստացված ցանկացած վերջնական արտադրանքի իրացումից հասույթը հաշվարկվում է ելնելով այդ կետերին համապատասխան որոշված ֆիզիկական ծավալից, կիրառելով խտանյութի միջազգային միջին գները՝ հիմք ընդունելով ֆինանսների բնագավառում ՀՀ կառավարության լիազորած մարմնի կողմից Լոնդոնի մետաղների բորսայի տվյալների հիման վրա մատակարարման ամսվա համար հայտարարված՝ գինը:

Կարգի 9-րդ կետի համաձայն՝ նույն կարգի կիրառման իմաստով խտանյութի միջազգային գին է համարվում խտանյութում պարունակվող մետաղների համար ֆինանսների բնագավառում ՀՀ կառավարության լիազորած մարմնի կողմից Լոնդոնի մետաղների բորսայի տվյալների հիման վրա մատակարարման ամսվա համար հայտարարված գները,

Օրենքի 18-րդ հոդվածի 2-րդ մասի երրորդ պարբերության համաձայն՝ եթե հարկային մարմինների կողմից իրականացվող ստուգումների ընթացքում պարզվում է, որ ռոյալթի վճարողների կողմից հաշվետու տարին ներառող յուրաքանչյուր ամսվա արդյունքներով արտադրանքի իրացումից հասույթը 10 տոկոս և ավելի չափով ցածր է նույն ամսվա արդյունքներով խտանյութի միջազգային միջին գների հիման վրա հաշվարկված հասույթի մեծությունից, ապա հարկային մարմինները վերահաշվարկում են իրացումից հասույթի մեծությունը՝ այդ ամսվա համար կիրառելով խտանյութի միջազգային միջին գների 90 տոկոսը՝ հիմք ընդունելով ֆինանսների բնագավառում ՀՀ կառավարության լիազորած մարմնի կողմից Լոնդոնի մետաղների բորսայի տվյալների հիման վրա տվյալ ամսվա համար հայտարարված գինը:

Այսպիսով, օրենքի 13.5-րդ հոդվածով սահմանված է ռոյալթի վճարողի կողմից ռոյալթի հաշվարկման կարգը՝ յուրաքանչյուր հաշվետու ժամանակաշրջանի համար ռոյալթին հաշվարկել ռոյալթի հաշվարկման բազայի և օրենքի 13.4-րդ հոդվածով սահմանված կարգով որոշվող դրույքաչափի հիման վրա, իսկ օրենքի 18-րդ հոդվածի 2-րդ մասով արդեն սահմանված է հարկային մարմնի կողմից ստուգման ժամանակ իրացումից հասույթի վերահաշվարկման պահանջը, եթե ստուգման ընթացքում հայտնաբերվում են ստուգվող հաշվետու ժամանակաշրջանի որևէ ամսվա արդյունքներով խտանյութի միջազգային միջին գների հիման վրա հաշվարկված հասույթի մեծությունից ռոյալթի վճարողի կողմից հաշվարկված իրացումից հասույթի մեծության 10 տոկոս և ավելի չափով տարբերություն: Դա նշանակում է, որ (ինչպես արդեն նշվեց 2-րդ կետում) ՀՀ կառավարության որոշմամբ հաստատված իրացումից հասույթի հաշվարկման կարգով նախատեսված՝ խտանյութի մատակարարման պայմանագրի վերջնահաշվարկի արդյունքներով որոշված ֆիզիկական ծավալի (մատակարարված խտանյութում մետաղների վերջնական պարունակության) համար պայմանագրի գնի նվազեցումները հաշվի են առնվում միայն ռոյալթի վճարողի կողմից ռոյալթի իրացումից հասույթի հաշվարկման ժամանակ, իսկ օրենքի 18-րդ հոդվածի 2-րդ մասին համապատասխան՝ բոլոր այն դեպքերում, երբ հարկային մարմնի կողմից վերահաշվարկվում է մատակարարված խտանյութի իրացումից հասույթի մեծությունը, հիմք են ընդունվում խտանյութի մատակարարման պայմանագրի վերջնահաշվարկի արդյունքներով որոշված ֆիզիկական ծավալը (մատակարարված խտանյութում մետաղների վերջնական

պարունակությունը) և խտանյութում պարունակվող մետաղների համար ֆինանսների բնագավառում ՀՀ կառավարության լիազորած մարմնի կողմից Լոնդոնի մետաղների բորսայի տվյալների հիման վրա մատակարարման ամսվա համար հայտարարված միջին գների 90 տոկոսը: Այս առումով ռոյալթի վճարողը ՀՀ կառավարության սահմանած՝ իրացումից հասույթի հաշվարկման կարգին համապատասխան իրացումից հասույթը հաշվարկելուց բացի պետք է հաշվի առնի օրենքի 18-րդ հոդվածի 2-րդ մասի դրույթները:

Բացի այն հանգամանքից, որ ՀՀ կառավարության որոշմամբ հաստատված կարգով նախատեսված՝ պայմանագրային գներից կատարվող նվազեցումները իրավական առումով կիրառելի չեն օրենքի 18-րդ հոդվածի 2-րդ մասով նախատեսված՝ խտանյութի իրացումից հասույթը նրանում պարունակվող մետաղների միջազգային միջին գների 90 տոկոսի հիման վրա հարկային մարմնի կողմից վերահաշվարկելիս, բողոքաբերի կողմից ներկայացված մեկնաբանությանը նշանակում է, որ ցանկացած դեպքում վերահաշվարկված իրացումից հասույթը պակաս է լինելու ռոյալթի վճարողի կողմից հաշվարկված իրացումից հասույթի մեծությունից, որի պարագայում անիմաստ է դառնում օրենքի 18-րդ հոդվածի 2-րդ մասի դրույթների առկայությունը:

Հաշվի առնելով վերոնշյալ՝ հիմնավոր չեն խտանյութի իրացումից հասույթի սխալ վերահաշվարկմանը և նվազեցումները հաշվի չառնելուն առնչվող բողոքով բերված փաստարկները:

Ինչ վերաբերվում է բողոքով բերված այն փաստարկին, որ անհայտ է, թե հարկային մարմինն ինչպես է վերահաշվարկել իրացումից հասույթը, ստուգման ակտով 2012-2014թթ. ռոյալթի հաշվարկման համար իրացումից հասույթի վերահաշվարկները կատարվել են օրենքի 18-րդ հոդվածի 2-րդ մասով հստակ սահմանված պահանջներին համապատասխան՝ այն ամիսների համար, որոնց արդյունքներով խտանյութի միջազգային միջին գների հիման վրա հաշվարկված հասույթի մեծությունից ռոյալթի վճարողի կողմից հաշվարկված իրացումից հասույթի մեծությունը 10 տոկոս և ավելի չափով ցածր է եղել, վերահաշվարկման համար հիմք են ընդունվել խտանյութի մատակարարման պայմանագրի վերջնահաշվարկի արդյունքներով որոշված ֆիզիկական ծավալը (մատակարարված խտանյութում մետաղների վերջնական պարունակությունը) և խտանյութում պարունակվող մետաղների համար ՀՀ ֆինանսների նախարարության կողմից Լոնդոնի մետաղների բորսայի տվյալների հիման վրա մատակարարման համապատասխան ամսվա համար հայտարարված միջին գների 90 տոկոսը:

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՝

ՀՀ ՖՆ Խոշոր հարկ վճարողների ՀՏ 06.10.2015 թ-ի թիվ 5011817 ակտը թողնել անփոփոխ, իսկ բողոքը՝ մերժել:

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.Ս.ԻՐՈՒՄՅԱՆ

