

ՀՀ ԿԱ պետական եկամուտների կոմիտե

Հարկային և մաքսային մարմինների գանգատարկման հանձնաժողով

Ո Ր Ո Շ ՈՒ Մ 4/2

27 հունվարի 2017թ.

Քննարկվեց «Կամրջային երկաթբետոնե կոնստրուկցիաների գործարան» ՓԲԸ գանգատը ՀՀ ԿԱ ՊԵԿ Մաշտոցի ՀՏ 26.12.2016թ. թիվ 1011368 ակտի դեմ:

«Կամրջային երկաթբետոնե կոնստրուկցիաների գործարան» ՓԲԸ գանգատում բերված փաստարկները.

ՀՀ ԿԱ ՊԵԿ-ի կողմից «Կամրջային երկաթբետոնե կոնստրուկցիաների գործարան» ՓԲԸ-ում կատարվել է բյուջեի հետ փոխհարաբերությունների և հարկային մարմնի կողմից վերահսկվող ՀՀ օրենսդրության առանձին պահանջների կատարման ճշտության ստուգում և կազմվել է 26.12.2016թ. ԱԿՏ 1011368 (այսուհետ նաև՝ Ակտ), որի դեմ ներկայացվում է առարկություն.

1. Ակտի շահութահարկի 1-ին մասի ա) ենթակետում արձանագրվել է, որ համախառն եկամտից նվազեցվել է օգտագործված նյութերի (խիճ, ավազ, ցեմենտ) տեղափոխման և պահպանման ընթացքում տեղի ունեցած բնական կորուստներն ըստ ՀՀ կառավարության սահմանված կարգի:

Բարձրացված հարցի շուրջ «Կամրջային երկաթբետոնե կոնստրուկցիաների գործարան» ՓԲԸ-ն գրավոր հարցում էր կատարել համապատասխան պետական այն մարմին, որը լիազոր է նման որոշում կայացնելու հարցում: Կատարված հարցման վերաբերյալ ստացված պատասխան գրության համաձայն, երկաթբետոնե կոնստրուկցիաների արտադրության ընթացքում բնական կորուստների նորմերը սահմանվում են ՀՀ տարածքային կառավարման և քաղաքաշինության գործունեությունը համակարգող նախարարության 2000 թվականի օգոստոսի 10-ի թիվ 36 հրամանով հաստատված և ՀՀ արդարադատության նախարարության կողմից պետական գրանցում ստացած (11700082) «Շինարարությունում հարկման նպատակով համախառն եկամտից նվազեցվող գույքի փաստացի կորստի (բնական կորստի) նորմեր» փաստաթղթով: Ինչպես նաև հարկ է շեշտել, որ կազմակերպությունը չի զբաղվում խճի, ավազի, ցեմենտի արտադրությամբ, այլ զբաղվում է երկաթբետոնե կոնստրուկցիաների արտադրությամբ: Եվ շինարարության, և երկաթբետոնե կոնստրուկցիաների արտադրության ընթացքում խիճը, ավազը, ցեմենտը տեղափոխվում են նույն մեքենայով և պահվում են նույն պայմաններում:

2. Ակտի շահութահարկի 1-ին մասի բ) ենտաթակետում նշված խախտման վերաբերյալ հարկ է նշել, որ «Շահութահարկի մասին» ՀՀ օրենքի 10-րդ հոդվածում հստակ սահմանվում է, թե ինչ է ծախսը, իսկ նույն հոդվածի 2-րդ կետով, թե ինչն է դասվում ծախսերի թվին: Կազմակերպության համար դիզեյային վառելիքի և յուղի ծախսն այդ թվում ներառվում են նյութական ծախսերի մեջ: Փաստորեն հարկային մարմինը խախտել է վարչարարության սկզբունքները և չի կիրառել այն օրենքը կամ իրավական այլ ակտը, որը պետք է կիրառել, կիրառել է այն օրենքը կամ իրավական այլ ակտը, որը չպետք է կիրառվեր և սխալ է մեկնաբանել օրենքը կամ իրավական այլ ակտը: Ակտում արձանագրված 1594-Ն որոշման մեջ հստակ նշված է, որ այն վերաբերվում է «Շահութահարկի մասին» ՀՀ օրենքի 21-րդ հոդվածի 1-ին մասին՝ բնական և այլ կորուստներին, այն է. «Հարկվող շահույթը որոշելիս համախառն եկամուտը նվազեցվում է գույքի՝ ՀՀ կառավարության սահմանած կարգով որոշված չափը չգերազանցող՝ փաստաթղթերով հիմնավորված բնական կամ փաստացի այլ կորուստների չափով՝ դրանց տեղի ունենալու կամ հայտնաբերվելու տարվա ընթացքում, եթե ՀՀ կառավարության կողմից սահմանված է այդպիսի չափ»: Ըստ էության այս որոշումը ոչ մի կապ չունի ընկերության ինքնարժեքի հաշվարկի և դրանում ներառված ծախսումների արտացոլման հետ:

Բացի այդ, եթե առաջնորդվենք ՀՀՄՍ 2-ով, ապա՝

Պաշարների ինքնարժեքը պետք է ներառի ձեռքբերման, վերամշակման բոլոր ծախսումները պաշարները ներկայիս վայր և առկա վիճակի բերելու հետ կապված ծախսումները:

Պաշարների ձեռքբերման ծախսումները ներառում են ձեռքբերման գինը, ներկրման տուրքերը և հարկերը, ինչպես նաև տրանսպորտային, բեռնման-բեռնաթափման և այլ ծախսումները, որոնք ուղղակիորեն կապված են ապրանքների, նյութերի և ծառայությունների ձեռքբերման հետ:

Անդրադառնանք նաև մասնագիտական գրականությանը: Ըստ արտադրանքի ինքնարժեքի մեջ ներառման հատկանիշի՝ բոլոր ծախսումները բաժանվում են ուղղակի և անուղղակի խմբերի: Ուղղակի ծախսումները կատարման պահին ներառվում են արտադրվող արտադրանքի ինքնարժեքի մեջ, քանի որ հայտնի է, թե որ արտադրատեսակներին են դրանք վերաբերվում:

Անուղղակի ծախսումները միաժամանակ կապված են ծախսումների մի քանի օբյեկտների հետ և հնարավոր չէ անմիջականորեն մտցնել արտադրանքի ինքնարժեքի կազմի մեջ:

Անուղղակի ծախսումներն արտադրատեսակների միջև բաշխվում են համամասնորեն: Այդ համամասնության բաշխման համար հիմք կարող են հանդիսանալ ծախսումների տվյալ կենտրոնի գծով հաշվետու ժամանակաշրջանի ընթացքում կատարված անուղղակի ծախսումների հանրագումարը՝ հարաբերելով ընտրված բաշխման հիմքին: Այս պարագայում Կազմակերպության բաշխման հիմքը հանդիսանում է տվյալ ամսվա ընթացքում արտադրված արտադրանքի ծավալը: Օրինակ՝ վառելանյութի բաշխման հաշվետվությանը նայելիս երևում է, թե փաստացի տվյալ ամսվա ընթացքում ինչքան դիզելային վառելիք է օգտագործվել, և հնարավոր չէ հստակ իմանալ, թե բեռնաբարձիչի աշխատանքի համար օգտագործված դիզելային վառելիքը, կոնկրետ որ արտադրատեսակին, ինչ չափով է վերաբերվում, հետևաբար, այդ ծախսումը անուղղակի է, ինչպես մաշվածության, էլեկտրաէներգիայի և այլ ծախսումները, որոնց համար ևս նորմատիվներ չեն սահմանվում, այլ կիրառվում է անուղղակի մեթոդով ծախսերի բաշխման սկզբունքը:

Այսպիսով, հիմք ընդունելով ամբողջ վերոնշյալը՝ դիզելային վառելիքը և յուղը ծախսումներ են և ենթակա են համախառն եկամտից ամբողջովին նվազեցման:

3. Ակտի 1-ին մասի գ) ենթակետին անդրադառնալով, հարկ է նշել, որ համախառն եկամտից չեն նվազեցվել պետական և համայնքների բյուջեների, պարտադիր սոցիալական ապահովության վճարները, և պարզ չէ, թե 503280 ինչ թիվ է, և որտեղից է առաջացել: Համաձայն «Վարչարարության հիմունքների և վարչական վարույթի մասին» ՀՀ օրենքի 42-րդ հոդվածի. «վարչական մարմինը վարչական վարույթում որպես ապացույց գնահատում է գործում առկա բացատրությունները, ցուցմունքները, փորձագիտական եզրակացությունները, փաստաթղթերը, նյութերը, իրերը...»: Հետևաբար, ցանկացած պնդում, որի համար հիմք չեն հանդիսացել ընկերության կողմից ներկայացված ապացույցները հիմնավոր չէ:

2014թ. ծախսերը ունեն հետևյալ կառուցվածքը.

- իրացված արտադրանքի արտադրության հետ անմիջականորեն կապված ծախսեր՝ 90526772,

- իրացված ապրանքների ձեռքբերման հետ անմիջականորեն կապված ծախսեր 458000,

- վարչական նպատակներով օգտագործված հիմնական միջոցների մաշվածության հետ կապված ծախսեր՝ 99883246,

- վարչական, պահակային ծառայության և պատճառված վնասի վարձատրության հետ կապված ծախսեր՝ 18534923,

- բանկային վարկերի տոկոսների և ընթացիկ սպասարկման ծախսեր 7621364,

- վարչական նպատակներով օգտագործված վառելանյութի ծախսեր 7216812,

- կազմակերպության աշխատակիցների հեռախոսավճարների, ինչպես նաև վարչական նպատակների օգտագործված էլեկտրաէներգիայի, ջրի և այլ ծառայությունների գծով ծախսեր 5186153,

- ընթացիկ վերանորոգման և սպասարկման, ինչպես նաև արագամաշ առարկաների գծով ծախսեր՝ 2830778,

- աղբահանության, գույքահարկի, հողահարկի, բնօգտագործման վճարներ 1229792,

- բնական և փաստացի կորուստներ 738408,

- վարձակալության գծով ծախսեր 2560000:

Այս ամբողջի հանրագումարը կազմում է 2014 թվականի շահութահարկի հաշվարկում ներկայացված 146786249 ընդամենը համախառն եկամտից նվազեցումների թիվը և պարզ չէ, թե 590670 թիվը որտեղից է առաջացել:

4. Ակտի 1-ին մասի դ) ենթակետի վերաբերյալ հարկ է նշել, որ ընկերությունը կանխավճարներ է ունեցել 138.400 դրամի չափով «Էքսպորտ Օյլ» ՍՊԸ-ում դեռևս 2009 թվականից, որը ետ է վերադարձվել 02.03.2015թ., այսինքն՝ այն դեբիտորական պարտքերի անհուսալի ճանաչման հետ որևէ առնչություն չունի:

5. Անդրադառնալով ԱԱՀ-ին հարկ է ավելացնել, որ Ակտի 4-րդ կետի 1) ենթակետը ամբողջովին հերքվում է, հիմք ընդունելով սույն առարկության 2-րդ կետը:

Մնացած հարցերի շուրջ առարկություններ առկա չեն:

Ելնելով վերոգրյալից՝ գանգատաբերը խնդրում է անվավեր ճանաչել 26.12.2016թ. ԱԿՏ թիվ 11011368-ի Շահութահարկի 1-ին մասի ա), բ), գ), դ) մասերը և ԱԱՀ-ի 1-ին մասը:

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 26.12.2016թ. N1011368 հանձնարարագրի համաձայն «Կամրջային երկաթբետոնե կոնստրուկցիաների գործարան» ՓԲԸ-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 Մաշտոցի ՀՏ 26.12.2016թ. թիվ 1011368 ակտը (այսուհետ նաև՝ Ակտ), որով լրացուցիչ վճարման է առաջադրվել ընդամենը 7.634.239 դրամ, ինչպես նաև 1.937.452 դրամ ԱԱՀ-ի պակասեցվող գումար:

Ընկերության գանգատը վերաբերվում է Ակտով արձանագրված հետևյալ խախտումներին.

Ակտի 1-ին կետով մասնավորապես արձանագրվել է, որ ընկերության կողմից ստուգվող ժամանակաշրջանի համար ներկայացված սկզբնական հաշվառման փաստաթղթերի, տվյալների և 2012, 2013, 2014, 2015թթ. համար ՀՏ ներկայացված շահութահարկի հաշվարկում արտացոլված տվյալների համադրումից պարզվեց, որ ընկերությունը.

1) Համախառն եկամտից նվազեցրել է.

ա) երկաթբետոնյա կոնստրուկցիաների արտադրության համար օգտագործված նյութերի (ցեմենտ, ավազ, խիճ) տեղափոխման և պահպանման ընթացքում տեղի ունեցած բնական կորուստները 2012թ. 608893 դրամ, 2013թ. 284789 դրամ, 2014թ. 270515 դրամ, 2015թ. 172125 դրամ գումարների չափով, կիրառելով շինարարության ՀՀ կառավարության սահմանված կարգով որոշված բնական կորստի չափերը:

բ) երկաթբետոնյա կոնստրուկցիաների արտադրության համար օգտագործված և արտադրական ինքնարժեքում հաշվառված դիզվառելիքի և յուղի արժեքները՝ 2013թ. 12988965 դրամ, 2014թ. 10326614 դրամ, 2015թ. 6194773 դրամ, համախառն եկամտի 1 տոկոսի չափը՝ 2013թ. 1297180 դրամը, 2014թ. 1109458 դրամը, 2015թ. 1048792 դրամը,

գերազանցող 2013թ. 11691785 դրամ, 2014թ. 9217156 դրամ, 2015թ. 5145981 դրամ գումարների չափով, չունենալով դիզվառելիքի և յուղի մասով տեխնոլոգիական պրոցեսների նկարագրությամբ իր իսկ կողմից հաստատված նյութաձախսի արտադրական նորմաներ: Խախտվել է «Շահութահարկի մասին» ՀՀ օրենքի 21-րդ հոդվածի 1-ին կետի պահանջները, այն է՝ հարկվող շահույթը որոշելիս համախառն եկամուտը նվազեցվում է գույքի՝ ՀՀ կառավարության սահմանած կարգով որոշված չափը չգերազանցող՝ փաստաթղթերով հիմնավորված բնական կամ փաստացի այլ կորուստների չափով՝ դրանց տեղի ունենալու կամ հայտնաբերվելու տարվա ընթացքում, եթե ՀՀ կառավարության կողմից սահմանված է այդպիսի չափ: Տվյալ դեպքում:

- երկաթբետոնյա կոնստրուկցիաների արտադրությունը շինարարություն չէ և երկաթբետոնյա կոնստրուկցիաների կամ ընդհանրապես շինանյութերի արտադրության ՀՀ կառավարության սահմանված կարգով բնական կորստի չափ չկա որոշված,

- «Շահութահարկի մասին» ՀՀ օրենքի 21-րդ հոդվածի 1-ին կետին համապատասխան 20.12.2012թ. ընդունված ՀՀ կառավարության «Հարկման նպատակով համախառն եկամտից նվազեցվող գույքի փաստացի այլ կորուստների չափերը սահմանելու մասին» N1594-Ն որոշման 3-րդ կետի 1-ին ենթակետի համաձայն, եթե ընկերության կողմից երկաթբետոնյա կոնստրուկցիաների արտադրության համար անմիջականորեն օգտագործված և արտադրական ինքնարժեքում հաշվառված դիզվառելիքի և յուղի գծով ծախսումների մասով հաստատված չեն նյութաձախսի կորուստների նորմաները, ապա նյութաձախսի փաստացի կորուստները վերագրվում են փաստացի այլ կորուստներին և 6-րդ կետի համաձայն հարկվող շահույթը որոշելիս համախառն եկամուտը նվազեցվում է սույն կարգի 3-րդ կետի 1-ին ենթակետում նշված փաստացի այլ կորուստների չափով, բայց ոչ ավելի, քան համախառն եկամտի 1 տոկոսը (տարեկան):

գ) հարկային տուգանքի գումարը հաշվառվել է օվերդրաֆտի տոկոսների հետ (10.09.2014թ. դեբետ 7139, կրեդիտ 25211) 2014թ. 503280 դրամի չափով: Խախտվել է «Շահութահարկի մասին» ՀՀ օրենքի 16-րդ հոդվածի 1-ին կետի «է» ենթակետի պահանջները, այն է՝ հարկվող շահույթը որոշելիս համախառն եկամտից չեն նվազեցվում պետական կամ համայնքների բյուջեներ, պարտադիր սոցիալական ապահովության վճարների, ինչպես նաև կուտակային կենսաթոշակային համակարգին կատարվող վճարումների դիմաց գանձվող տույժերը, տուգանքները և այլ գույքային սանկցիաները:

դ) հաշվանցված դեբիտորական կանխավճարի գումարը 2015թ. 138.400 դրամի չափով (հաշվառվել է 31.12.2015թ. դեբետ 7148, կրեդիտ 2241), առանց դեբիտորական պարտքի գումարը բռնագանձելու վերաբերյալ դատարանի համապատասխան վճռի առկայության: Խախտվել է «Շահութահարկի մասին» ՀՀ օրենքի 18-րդ հոդվածի 1-ին կետի պահանջները, այն է՝ հարկվող շահույթը որոշելիս համախառն եկամուտը նվազեցվում է անհուսալի դեբիտորական պարտքերի դուրսգրման համար ՀՀ կառավարության 19.12.2002թ. թիվ 2052-Ն որոշմամբ սահմանված կարգի 14-րդ կետի համաձայն՝ միայն դեբիտորական պարտքի գումարը բռնագանձելու վերաբերյալ դատարանի համապատասխան վճռի առկայության դեպքում, եթե տվյալ դեբիտորի պարտքի ընդհանուր գումարը կազմակերպությանը գերազանցում է 100 հազ. դրամը:

Ընկերությունը գանգատարկում է նաև Ակտի 1-ին կետի 1-ին ենթակետի «բ» մասով արձանագրված խախտումից բխող Ակտի 4-րդ կետի 1-ին ենթակետով՝ ԱԱՀ-ի գծով առաջադրված պարտավորությունը:

Գանգատի 1-ին կետում բերված փաստարկների վերաբերյալ հարկ է նշել հետևյալը.

«Շահութահարկի մասին» ՀՀ օրենքի 21-րդ հոդվածի 1-ին կետի համաձայն՝ հարկվող շահույթը որոշելիս համախառն եկամուտը նվազեցվում է գույքի՝ Հայաստանի Հանրապետության կառավարության սահմանած կարգով որոշված չափը չգերազանցող՝ փաստաթղթերով հիմնավորված բնական կամ փաստացի այլ կորուստների չափով՝ դրանց տեղի ունենալու կամ հայտնաբերվելու տարվա ընթացքում, եթե Հայաստանի Հանրապետության կառավարության կողմից սահմանված է այդպիսի չափ: ՀՀ

կառավարության 29.04.1999թ. «Հարկման նպատակով համախառն եկամտից նվազեցվող գույքի փաստացի կորստի (բնական կորստի) չափերը սահմանելու կարգի մասին» N 272 որոշման համաձայն՝ հարկման նպատակով համախառն եկամտից նվազեցվող գույքի փաստացի կորստի (բնական կորստի) չափերը հաստատում են համապատասխան նախարարությունները կամ գերատեսչությունները՝ համաձայնեցնելով ՀՀ պետական եկամուտների նախարարության հետ:

Քննարկվող դեպքում ընկերությունը երկաթբետոնյա կոնստրուկցիաների արտադրության համար օգտագործված նյութերի (ցեմենտ, ավազ, խիճ) տեղափոխման և պահպանման ընթացքում բնական կորստի մասով շահութահարկով հարկման առումով կատարել է համախառն եկամտից նվազեցումներ՝ հիմք ընդունելով ՀՀ տարածքային կառավարման և քաղաքաշինության գործունեությունը համակարգող նախարարի 10.08.2000թ. «Շինարարությունում հարկման նպատակով համախառն եկամտից նվազեցվող գույքի փաստացի կորստի (բնական կորստի) նորմաները հաստատելու մասին» N36 հրամանով հաստատված բնական կորստի նորմաները: Նշված հրամանով հաստատված նորմաների 1-ին կետի համաձայն՝ նույն նորմաները մշակված են կիրառվելու Հայաստանի Հանրապետության շինարարության բնագավառում: Միաժամանակ, նորմաների 2.1-րդ կետի համաձայն՝ նյութերի և պատրաստվածքների բնական կորուստները հետևանք են արտադրանքի ֆիզիկա-քիմիական հատկությունների, օդերևութաբանական գործոնների ազդեցության, ոչ կատարյալ տրանսպորտային միջոցների օգտագործման, ինչպես նաև նյութերի ընդունման, պահպանման և շինարարության համար բացթողման ժամանակ: Նույն նորմաների 2.2-րդ կետի համաձայն՝ բնական կորուստներին չեն վերաբերում շինարարությունում ստանդարտների, տեխնիկական պայմանների, տեխնիկական շահագործման և պահպանման կանոնների պահանջների խախտման հետևանքով առաջացած կորուստները:

ՀՀ էկոնոմիկայի նախարարի 19.09.2013թ. «Հայաստանի Հանրապետության տեխնիկատնտեսական և սոցիալական տեղեկատվության «Տնտեսական գործունեության տեսակների դասակարգիչ» հաստատելու և Հայաստանի Հանրապետության էկոնոմիկայի նախարարի 2009 թվականի հունիսի 3-ի N 372-Ն հրամանն ուժը կորցրած ճանաչելու մասին» N 874-Ն հրամանով հաստատված տնտեսական գործունեության դասակարգչի առաջին աստիճանում առանձնացված են ամփոփիչ խմբավորումները, որոնք նշված են լատինական տառերով՝ A-U և ներկայացնում են տնտեսության հիմնարար ճյուղերը (հիմք՝ Դասակարգչի նախաբանի 4-րդ կետ): Շինարարությունում օգտագործման համար բետոնից, ցեմենտից կամ արհեստական քարից պատրաստի կոնստրուկցիաների, որմնաբլոկների և այլ պատրաստի շինվածքների արտադրությունը ներառված է Դասակարգչի 23.6՝ «Բետոնից, ցեմենտից և գիպսից շինվածքների արտադրություն» դասում, որը ընդգրկված է «C (ՍԻ) մշակող արդյունաբերություն» ամփոփիչ խմբավորման մեջ: Իսկ շինարարության համար, որպես տնտեսության առանձին ճյուղ, սահմանված է առանձին ամփոփիչ խմբավորում, այն է՝ «F (ԷՖ) շինարարություն» խումբը:

Սույն գործով եզրակացության հանգելու համար Հանձնաժողովը հիմք է ընդունում վերոնշյալ իրավական այն կարգավորումները, որ երկաթբետոնյա կոնստրուկցիաների արտադրությունը ներառվում է ոչ թե շինարարության, այլ մշակող արդյունաբերության ճյուղում: ՀՀ տարածքային կառավարման և քաղաքաշինության գործունեությունը համակարգող նախարարի 10.08.2000թ. N36 հրամանով ցեմենտի, ավազի և խճի համար բնական կորստի նորմաները սահմանված են շինարարության բնագավառի համար, որոնք կիրառելի չեն մշակող արդյունաբերության, տվյալ դեպքում՝ երկաթբետոնյա կոնստրուկցիաների արտադրության համար: Քննարկվող դեպքում «Շահութահարկի մասին» ՀՀ օրենքի 21-րդ հոդվածի 1-ին կետի կիրառման իմաստով ՀՀ կառավարության կողմից գույքի բնական կորստի չափ սահմանված չէ:

Ինչ վերաբերում է գանգատով բերված այն փաստարկին, որ ընկերության հարցմանն ի պատասխան ՀՀ քաղաքաշինության նախարարությունը հայտնել է, որ երկաթբետոնե

կոնսստրուկցիաների արտադրության ընթացքում բնական կորուստների նորմերը սահմանվում են ՀՀ տարածքային կառավարման և քաղաքաշինության գործունեությունը համակարգող նախարարի 10.08.2000թ. N36 հրամանով հրամանով, հարկ է նշել, որ «Իրավական ակտերի մասին» ՀՀ օրենքի 87-րդ հոդվածի 2-րդ մասի համաձայն՝ իրավական ակտերի պաշտոնական պարզաբանումներ կարող են տալ ՀՀ կառավարության լիազորած իրավական ակտը կիրառող գործադիր իշխանության մարմինը՝ ընդ որում, մեկ բնագավառի վերաբերյալ պարզաբանումներ տալու իրավունք ունի միայն մեկ մարմին: Տվյալ դեպքում ՀՀ տարածքային կառավարման և քաղաքաշինության գործունեությունը համակարգող նախարարի 10.08.2000թ. N36 հրամանն ընդունված է ի կատարումն ՀՀ կառավարության 29.04.1999թ. «Հարկման նպատակով համախառն եկամտից նվազեցվող գույքի փաստացի կորստի (բնական կորստի) չափերը սահմանելու կարգի մասին» N272 որոշման և «Շահութահարկի մասին» ՀՀ օրենքի 21-րդ հոդվածի 1-ին կետի, որոնցով կարգավորվում են հարկային հարաբերություններ (մասնավորապես՝ հարկվող շահույթը որոշելիս համախառն եկամտից նվազեցումների կատարման հարցերը): Հետևապես այդ իրավական ակտերի վերաբերյալ պաշտոնական պարզաբանումներ տալու իրավասությունը վերապահված է հարկային մարմնին:

Հաշվի առնելով վերոնշյալ իրավական կարգավորումները և փաստական հանգամանքները՝ Հանձնաժողովը գտնում է, որ քննարկվող դեպքում գանգատով բերված փաստարկները հիմնավոր չեն:

Գանգատի 2-րդ և 5-րդ կետերի վերաբերյալ.

«Շահութահարկի մասին» ՀՀ օրենքի 9-րդ հոդվածի համաձայն՝ հարկվող շահույթը որոշելիս համախառն եկամտից թույլատրվում է կատարել 4-րդ գլխով նախատեսված նվազեցումները (ծախսեր, կորուստներ և այլ նվազեցումներ): Ծախսերը սահմանված են «Շահութահարկի մասին» ՀՀ օրենքի 10-րդ հոդվածով, իսկ կորուստները՝ 21-րդ և 22-րդ հոդվածներով:

«Շահութահարկի մասին» ՀՀ օրենքի 10-րդ հոդվածի 1-ին մասի համաձայն՝ հարկվող շահույթը որոշելիս համախառն եկամուտը նվազեցվում է դրա ստացման հետ կապված անհրաժեշտ և փաստաթղթերով հիմնավորված ծախսերի չափով: Նույն հոդվածի 2-րդ մասի «ա» կետի, ինչպես նաև «Ռեզիդենտների կողմից շահութահարկի հաշվարկման և վճարման կարգի մասին» հրահանգի 5.2-րդ կետի «ա» ենթակետի համաձայն՝ ծախսերի թվին են դասվում, մասնավորապես՝ նյութական ծախսերը, որտեղ ներառվում են նյութական ռեսուրսների (ապրանք, հումք, նյութեր, վառելիք, էներգիայի բոլոր տեսակները ... և այլն) արժեքը, որոնք հարկ վճարողի գործունեության ընթացքում անմիջականորեն սպառվում են կամ իրենց արժեքն անմողջությամբ փոխանցում են արտադրվող արտադրանքին, մատուցվող ծառայությանը (կապիտալացվում են):

«Շահութահարկի մասին» ՀՀ օրենքի 16-րդ հոդվածի 1-ին կետի «ա» ենթակետի համաձայն՝ հարկվող շահույթը որոշելիս համախառն եկամտից չեն նվազեցվում ձեռք բերված վառելիքի (բենզին, դիզելային վառելիք, հեղուկ և բնական գազ) համար ՀՀ կառավարության սահմանած կարգով որոշված չափերը գերազանցող ծախսերը: Նույն հոդվածի 2-րդ մասի համաձայն՝ եթե ՀՀ կառավարության կողմից հոդվածի 1-ին կետի «ա»-«զ» ենթակետերով նախատեսված ծախսերի համար նվազեցման թույլատրելի չափը չի սահմանվում, ապա համախառն եկամուտը նվազեցվում է փաստացի կատարված ծախսերի ողջ գումարի չափով:

«Շահութահարկի մասին» ՀՀ օրենքի 21-րդ հոդվածի 1-ին մասի համաձայն՝ հարկվող շահույթը որոշելիս համախառն եկամուտը նվազեցվում է գույքի՝ ՀՀ կառավարության սահմանած կարգով որոշված չափը չգերազանցող՝ փաստաթղթերով հիմնավորված բնական կամ փաստացի այլ կորուստների չափով՝ դրանց տեղի ունենալու կամ հայտնաբերվելու տարվա ընթացքում, եթե ՀՀ կառավարության կողմից սահմանված է այդպիսի չափ: Հարկման նպատակով համախառն եկամտից նվազեցվող գույքի փաստացի այլ կորուստների չափերի հետ կապված հարաբերությունները կարգավորվում են ՀՀ կառավարության 20.12.2012թ. N 1594-Ն որոշմամբ: Որոշմամբ հաստատված կարգի 3-րդ կետին

համապատասխան՝ նշված կարգի դրույթները չեն վերաբերվում օրենսդրությամբ կամ հարկ վճարողի կողմից հաստատված նորմաների սահմաններում նյութական ծախսերին վերագրվող տեխնոլոգիական կորուստներին, խոտանից կորուստներին և թափոններին (նյութածախսի կորուստներ)՝ բացառությամբ նույն կետի 1-ին ենթակետի: Ընդ որում, այն դեպքերում, երբ օրենսդրությամբ կամ հարկ վճարողի կողմից՝

1) հաստատված չեն նյութածախսի կորուստների նորմաները, ապա նյութածախսի փաստացի կորուստները վերագրվում են փաստացի այլ կորուստներին:

2) հաստատված են նյութածախսի կորուստների նորմաները, ապա այդ նորմաներից ավելի կրած փաստացի կորուստները չեն վերագրվում փաստացի այլ կորուստներին և համախառն եկամտից նվազեցման ենթակա չեն:

Որոշմամբ հաստատված կարգի 6-րդ կետի համաձայն հարկվող շահույթը որոշելիս համախառն եկամուտը նվազեցվում է նույն կարգի 3-րդ կետի 1-ին ենթակետում և 5-րդ կետում նշված փաստացի այլ կորուստների չափով, բայց ոչ ավելի, քան համախառն եկամտի 1 տոկոսը (տարեկան):

Հաշվի առնելով վերոնշյալ իրավական կարգավորումները և փաստական հանգամանքները՝ Հանձնաժողովը գտնում է, որ քննարկվող դեպքում դիզելային վառելիքի և յուղի գծով նվազեցումների իրականացման համար «Շահութահարկի մասին» ՀՀ օրենքի 21-րդ հոդվածի և ՀՀ կառավարության «Հարկման նպատակով համախառն եկամտից նվազեցվող գույքի փաստացի այլ կորուստների չափերը սահմանելու մասին» N1594-Ն որոշմամբ հաստատված կարգի դրույթները կիրառելի չեն, քանի որ դրանք հանդիսանում են փաստացի կատարված նյութական ծախսեր, այլ ոչ թե որոշման իմաստով նյութածախսի կորուստներ:

Քննարկվող դեպքում «Շահութահարկի մասին» ՀՀ օրենքի 10-րդ հոդվածի 2-րդ կետի «ա» ենթակետին համապատասխան՝ դիզելային վառելիքի և յուղի գծով կատարված փաստացի ծախսերը ենթակա են նվազեցման համախառն եկամտից, և այս մասով գանգատը ենթակա է բավարարման: Միաժամանակ, դիզելային վառելիքի և յուղի գծով կատարված փաստացի ծախսերը համախառն եկամտից նվազեցվելու պայմաններում ենթակա են վերանայման նաև Ակտի 4-րդ կետի 1-ին ենթակետով (ԱԱՀ-ի գծով) առաջադրված պարտավորությունները:

Գանգատի 3-րդ կետի վերաբերյալ.

«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 հոդվածի 2-րդ կետի «Ժ» ենթակետի համաձայն՝ ծախսերի թվին են դասվում տրույթերը, տուգանքները և գույքային այլ սանկցիաները, բացառությամբ նույն օրենքի 16 հոդվածի 1-ին կետի «է» ենթակետով սահմանված դեպքերի:

«Շահութահարկի մասին» ՀՀ օրենքի 16-րդ հոդվածի 1-ին կետի «է» ենթակետի համաձայն՝ հարկվող շահույթը որոշելիս համախառն եկամտից չեն նվազեցվում պեղական կամ համայնքների բյուջեներ, պարտադիր սոցիալական ապահովության վճարների, ինչպես նաև կուտակային կենսաթոշակային համակարգին կատարվող վճարումների դիմաց գանձվող տրույթերը, տուգանքները և այլ գույքային սանկցիաները, բացի քաղաքացիաիրավական պարտավորությունները չկատարելու կամ ոչ պատշաճ կատարելու համար գանձվողներից:

Քննարկվող դեպքում Ակտով արձանագրվել է, որ հարկային տուգանքի գումարը 2014թ. հաշվառվել է օվերդրաֆտի տոկոսների հետ (10.09.2014թ. դեբետ 7139, կրեդիտ 25211) 503.280 դրամի չափով: Գանգատով Ընկերությունը բերում է 2014 թվականի ծախսերի կառուցվածքը, հայտնելով, որ պարզ չէ ստուգման արդյունքներով 503.280 դրամի չափով տուգանքի գումարը շահութահարկով հարկման առումով համախառն եկամտից որպես նվազեցում չընդունելու հանգամանքը:

Քննարկվող դեպքում Հանձնաժողովը հարկ է համարում նշել, որ օպերատիվ-հետախուզական միջոցառումների արդյունքում Ընկերության մոտ հայտնաբերվել են

«Հարկերի մասին» ՀՀ օրենքի N4 հավելվածով սահմանված կարգի խախտումներ, որոնց համար 12.06.2014թ. N1425599 վարչական ակտով արձանագրվել է «Հարկերի մասին» ՀՀ օրենքի 28-րդ հոդվածով սահմանված տուգանք՝ 559.200 դրամի չափով (որից՝ ՀՀ պետական բյուջե վճարման ենթակա գումարը կազմել է 503.200 դրամ): Ընկերության կողմից նշված գումարը ներառվել է Ընկերության 2014թ. վարչական այլ ծախսերում և նվազեցվել է համախառն եկամտից:

Հաշվի առնելով վերոնշյալ իրավական կարգավորումները և փաստական հանգամանքները՝ Հանձնաժողովը գտնում է, որ քննարկվող դեպքում գանգատով բերված փաստարկները հիմնավոր չեն, «Հարկերի մասին» ՀՀ օրենքի 28 հոդվածով սահմանված տուգանքների գումարները «Շահութահարկի մասին» ՀՀ օրենքի 10-րդ հոդվածի 2-րդ կետի «ժ» ենթակետին և 16-րդ հոդվածի 1-ին կետի «է» ենթակետին համապատասխան շահութահարկով հարկման առումով ենթակա չեն նվազեցման համախառն եկամտից: Հետևապես այս մասով գանգատը ենթակա է մերժման:

Գանգատի 4-րդ կետի վերաբերյալ.

Ակտով արձանագրվել է, որ խախտվել է «Շահութահարկի մասին» ՀՀ օրենքի 18-րդ հոդվածի 1-ին կետի և ՀՀ կառավարության 19.12.2002թ. N2052-Ն որոշմամբ սահմանված կարգի 14-րդ կետի պահանջները, ինչի արդյունքում առանց դեբիտորական պարտքի գումարը բռնագանձելու վերաբերյալ դատարանի համապատասխան վճռի առկայության 138.400 դրամի չափով հաշվանցված դեբիտորական պարտքի (կանխավճարի) գումարը նվազեցվել է համախառն եկամտից: Գանգատով Ընկերությունը բերում է այն փաստարկը, որ ընկերությունը 138.400 դրամի չափով կանխավճարներ է ունեցել «Էքսպորտ Օյլ» ՍՊԸ-ում դեռևս 2009 թվականից, որը ետ է վերադարձվել 02.03.15թ., այսինքն՝ այն դեբիտորական պարտքերի անհուսալի ճանաչման հետ որևէ առնչություն չունի:

Ստուգող խմբի և Ընկերության ներկայացուցիչների կողմից սույն հարցի լրացուցիչ ուսումնասիրության արդյունքում պարզվեց, որ շահութահարկով հարկման առումով 2015թ. նույն գումարի չափով Ընկերությունը ճանաչել է նաև եկամուտ՝ ներառելով համախառն եկամտի կազմում:

Հաշվի առնելով վերոնշյալ իրավական կարգավորումները և փաստական հանգամանքները՝ Հանձնաժողովը գտնում է, որ քննարկվող հարցի վերաբերյալ գանգատով բերված փաստարկները հիմնավոր են:

Ելնելով քննարկման արդյունքներից և ղեկավարվելով «Հարկային ծառայության մասին» ՀՀ օրենքի 43.1-րդ հոդվածի, «Մաքսային ծառայության մասին» ՀՀ օրենքի 37-րդ հոդվածի պահանջներով Հանձնաժողովը

ո Ր Ո Շ Ո Ւ Մ Է՝

1. ՀՀ ԿԱ ՊԵԿ Մաշտոցի ՀՏ 26.12.2016թ. թիվ 1011368 ակտի 1-ին կետից նվազեցնել ընդամենը 1.468.765 դրամ, այդ թվում՝ հարկ 947.591 դրամ, տուգանք 521.174 դրամ:

2. Ակտի 4-րդ կետից նվազեցնել ընդամենը 3.147.543 դրամ, այդ թվում՝ հարկ 2.297.960 դրամ, տուգանք 849.583 դրամ:

Հանձնաժողովի նախագահ



Վ.ՄԻՐՈՒՄՅԱՆ