

ՀՀ ֆինանսների նախարարություն

Հարկային և մաքսային մարմինների գանգատարկման հանձնաժողով

Ո Ր Ո Շ ՈՒ Մ 19/9

30 սեպտեմբերի 2014 թ.

Քննարկվեց «ԳՈԼԴԵՆ ԼԵՆՍ» ՍՊԸ 01.09.2014 թ-ի գանգատը ՀՀ ՖՆ Գավառի ՏՀՏ 07.07.2014 թ-ի թիվ 1010435 ստուգման ակտի դեմ:

«ԳՈԼԴԵՆ ԼԵՆՍ» ՍՊԸ գանգատում բերված փաստարկները.

ՀՀ ՖՆ Գավառի ՏՀՏ կողմից կատարվել է «ԳՈԼԴԵՆ ԼԵՆՍ» ՍՊԸ բյուջեի հետ փոխհարաբերությունների և հարկային մարմնի կողմից վերահսկվող ՀՀ օրենսդրության առանձին պահանջների կատարման ճշտության ստուգում, որի արդյունքում 07.07.2014 թ-ին կազմվել է թիվ 1010435 ակտը (այսահետև՝ Ակտ):

Ակտի 1-ին և 4-րդ կետերով լրացուցիչ հարկային պարտավորությաններ են առաջադրվել շահութահարկի և ավելացված արժեքի հարկի գծով:

Գանգատաբերը գտնում է, որ Ակտի 1-ին և 4-րդ կետերը մասնակի ընդունվել են օրենքի խախտմամբ, ուստի սույնով վարչական կարգով գանգատարկում է ակտի 1-ին և 4-րդ կետերը՝ ստորև շարադրված փաստական և իրավական հիմքերով ու հիմնավորումներով:

Ակտի 1-ին կետի 1-ին պարբերությամբ արձանագրվել է. «Շահութահարկի ստուգումից պարզվեց, որ ընկերությունը չունենալով ՀՀ կառավարության կողմից սահմանված կարգով որոշված, ինչպես նաև սեփական արտադրական պրոցեսի վերաբերող ընկերության կողմից հաստատված նյութաձախսի կորուստների նորմաներ, ապա նյութաձախսի փաստացի կորուստները վերագրվում են փաստացի այլ կորուստներին, որոնք հարկվող շահույթը որոշելիս համախառն եկամտից նվազեցվում են փաստացի այլ կորուստների չափով, բայց ոչ ավելի քան համախառն եկամտի մեկ տոկոսը (1% տարեկան), որը 2013թ. համար կկազմի 17165190 դրամ»:

Նշվածը որակվել է որպես «Շահութահարկի մասին» ՀՀ օրենքի 21-րդ հոդվածի 2-րդ կետի և ՀՀ կառավարության 20.12.2012թ. թիվ 1594-Ն որոշման պահանջների խախտում:

Ակտի 4-րդ կետի առաջին պարբերությամբ արձանագրվել է. «Խախտելով «ԱԱՀ-ի մասին» ՀՀ օրենքի 23-րդ հոդվածի 3-րդ կետի պահանջներն ընկերությունը արտադրական նպատակներով ձեռք բերված ապրանքների կորստի դեպքում մատակարարներին վճարված ԱԱՀ-ի գումարներն ընդգրկել է ԱԱՀ-ի հաշվարկներում հաշվանցման ենթակա գումարների կազմում այն պարագայում, երբ կորուստները շահութահարկով հարկման նպատակով չեն դիտվում որպես համախառն եկամտից նվազեցում»:

Ընկերությունն իրականացնում է աղացած սուրճի արտադրության գործունեություն: Ներմուծված սուրճը վառարաններում բովման պրոցես է անցնում, որի արդյունքում սուրճի քաշը զգալի պակասում է: Ներմուծված սուրճի քաշի և արտադրության արդյունքում ստացված սուրճի քաշի տարբերությունը ստուգողները համարել են շահութահարկի հաշվարկման համար չնվազեցվող կորուստ:

«Շահութահարկի մասին» ՀՀ օրենքի 21-րդ հոդվածով սահմանված է.

«1. 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 անենալու կամ հայտնաբերվելու տարվա ընթացքում, եթե Հայաստանի Հանրապետության կառավարության կողմից սահմանված է այդպիսի չափ:

2. Հայաստանի Հանրապետության կառավարության սահմանած կարգով որոշված բնական կամ փաստացի այլ կորուստների չափեր սահմանված չլինելու կամ դրանք գերազանցող կորստի դեպքում համախառն եկամուտը նվազեցվում է այդ կորստի չափով՝

ա) վնաս պատճառողի կողմից կորուստն ամբողջությամբ կամ մաս-մաս կամովին հատուցելու դեպքում՝ կորստի ամբողջական կամ մաս-մաս հատուցման տարում, կամ՝

բ) վնաս պատճառած անձին չպարզելու հետևանքով նախաքննության մարմնի կողմից քրեական գործը կասեցնելու կամ կարճելու մասին որոշում ընդունելու դեպքում՝ վերջինիս ընդունման տարում, կամ՝

գ) անձին մեղավոր կամ անմեղ ճանաչելու դատավճիռ կայացնելու դեպքում՝ վերջինիս ուժի մեջ մտնելու տարում»:

«Ավելացված արժեքի հարկի մասին» ՀՀ օրենքի 23-րդ հոդվածի 3-րդ կետը Ակտում հիշատակված պահանջներ չունի, իսկ նույն հոդվածի 2-րդ կետի 4-րդ պարբերությամբ սահմանված է. «ԱԱՀ վճարող անձանց կողմից արտադրական և այլ առևտրային նպատակներով ձեռք բերված ապրանքների կորստի դեպքում մատակարարներին (օրենքով սահմանված դեպքում՝ մաքսային սահմանին) վճարված (հարկային հաշիվներում կամ մաքսային փաստաթղթերում առանձնացված) ԱԱՀ-ի գումարները ենթակա չեն հաշվանցման կամ վերադարձման, եթե այդ կորուստները շահութահարկով հարկման նպատակով չեն դիտվում որպես համախառն եկամտից նվազեցում»:

ՀՀ կառավարության 20.12.2012թ. թիվ 1594-Ն որոշմամբ հաստատված «Հարկման նպատակով համախառն եկամտից նվազեցվող գույքի փաստացի այլ կորուստների չափերը սահմանելու» կարգի (այսուհետ՝ կարգ) 3-րդ կետով սահմանված է.

«Սույն կարգի դրույթները չեն վերաբերվում նաև օրենսդրությամբ կամ հարկ վճարողի կողմից հաստատված նորմաների սահմաններում նյութական ծախսերին վերագրվող տեխնոլոգիական կորուստներին, խոտանից կորուստներին և թափոններին (այսուհետ՝ նյութածախսի կորուստներ)՝ բացառությամբ սույն 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»:

Ակտի 1-ին կետի շարադրանքից հասկացվում է, որ ստուգողներն ընդունելով, որ տվյալ դեպքում առկա են արտադրական պրոցեսում առաջացող տեխնոլոգիական կորուստներ, կարգի դրույթները կիրառելի են համարել կարգի 3-րդ կետով նախատեսված բացառության ներքո՝ համարելով, որ ընկերությունը չունի սեփական արտադրական պրոցեսին վերաբերող ընկերության կողմից հաստատված նյութածախսի կորուստների նորմաներ:

Կարգի 7-րդ կետով սահմանված է. «Նյութածախսի կորուստները համախառն եկամտից նվազեցվում են, եթե՝

1) սկզբնական, հաշվառման փաստաթղթերով և (կամ) սահմանված կարգով իրականացված գույքագրման արդյունքներով հիմնավորվում է, որ փաստաթղթերով հաշվառված նյութական արժեքների մնացորդները գերազանցում են փաստացի դրանց մնացորդները, և այդ նյութածախսի կորուստները պայմանավորված են տեխնոլոգիական պրոցեսներով: Սույն ենթակետում նշված նյութածախսի կորուստները՝

ա. վերաբերվում են տեխնոլոգիական կորուստներին և նյութական արժեքների կոնկրետ տեսակների (հումք, նյութեր, կիսապատրաստուկներ, պատրաստի արտադրանք, ապրանքներ և այլն) համար որոշվում են առանձին-առանձին,

բ. հիմնավորվում են հարկ վճարողի և (կամ) այլ կազմակերպությունների (անհատ ձեռնարկատերերի), և (կամ) պետական մարմինների կողմից կազմված տեխնոլոգիական



պրոցեսը բնութագրող փաստաթղթով և փաստացի կորստի չափն արձանագրող ակտով կամ արձանագրությամբ»:

Ընկերությունը սուրճի արտադրությունն իրականացնում է ոչ միայն ՀՀ տարածքում իրացման նպատակով, այլև՝ վերաարտահանման նպատակով: Սուրճի մի մասը ներմուծվում է «Ժամանակավոր ներմուծում՝ վերամշակման համար» մաքսային ռեժիմով, որի մաքսային ձևակերպման համար ՀՀ մաքսային օրենսդրությամբ պարտադիր է ՀՀ էկոնոմիկայի նախարարության համապատասխան եզրակացությունը, որով և սահմանվում են վերամշակման համար ներմուծված տվյալ ապրանքի վերամշակման արդյունքում առաջացող արտադրական, տեխնոլոգիական կորուստների, թափոնների չափերը: Մեր դեպքում կանաչ հատիկավոր սուրճի «Ժամանակավոր ներմուծում՝ վերամշակման համար» մաքսային ռեժիմով ներմուծման ժամանակ մաքսային մարմին են ներկայացվել ՀՀ էկոնոմիկայի նախարարության կողմից տրված եզրակացությունները, որոնցով սահմանվել են արտադրական կորուստների և թափոնների չափերը՝ համապատասխանաբար 23,06% և 0,04%: Խնդրո առարկա փաստացի կորուստները չեն գերազանցում նշված չափերը:

Ընկերությանը հանձնաժողովային կարգով պարբերաբար կազմել է ակտեր, որոնցով արձանագրել են համապատասխան արտադրական պրոցես անցած սուրճի արտադրական և բնական կորուստները, որոնք և դուրս են գրվել: Նշված հանգամանքներում կարգի կիրառման իմաստով առկա է արտադրական տեխնոլոգիական պրոցեսում առաջացող փաստացի կորուստ, և ոչ թե փաստացի այլ կորուստ, ինչպես որակվել է Ակտով: Այս կորուստներն ամբողջությամբ ենթակա են նվազեցման համախառն եկամտից, համաձայն կարգի 7-րդ կետի, «Շահութահարկի մասին» ՀՀ օրենքի 21-րդ հոդվածի 2-րդ մասի՝ Ակտում նշված խախտումը բացակայում է:

Փաստացի արտադրական նշված կորուստները շահութահարկի հաշվարկման համար համախառն եկամտից նվազեցում դիտվելու վերը նշված հիմքերով կիրառելի չէ նաև «Ավելացված արժեքի հարկի մասին» ՀՀ օրենքի 23-րդ հոդվածով սահմանված ԱԱՀ-ի հաշվանցման սահմանափակումը:

Այսպիսով, գտնում եմ, որ Ակտի 1-ին կետով սխալ են կիրառվել «Շահութահարկի մասին» ՀՀ օրենքի 21-րդ հոդվածը, ՀՀ կառավարության 20.12.2012թ. թիվ 1594-Ն որոշմամբ հաստատված «Հարկման նպատակով համախառն եկամտից նվազեցվող գույքի փաստացի այլ կորուստների չափերը սահմանելու» կարգը, ինչը հանգեցրել է նաև Ակտի 4-րդ կետով «Ավելացված արժեքի հարկի մասին» ՀՀ օրենքի 23-րդ հոդվածի սխալ կիրառմանը: Արդյունքում օրենքից չբխող լրացուցիչ հարկային պարտավորություններ են առաջադրվել՝ խախտելով ընկերության իրավունքները:

Օրենքի նշված խախտումները հանգեցնում են Ակտի համապատասխան մասերի անվավերության՝ համաձայն «Վարչարարության հիմունքների և վարչական վարույթի մասին» ՀՀ օրենքի 63-րդ հոդվածի 1-ին մասի:

Ելնելով վերոգրյալից՝ ընկերությունը խնդրում է անվավեր ճանաչել ՀՀ ՖՆ Գավառի ՏՀՏ 07.07.2014թ. թիվ 1010435 ակտի 1-ին կետը՝ փաստացի արտադրական կորուստները համախառն եկամտից նվազումը չընդունելու հետևանքով լրացուցիչ հարկային պարտավորություններ առաջադրելու մասով, և 4-րդ կետը՝ «Ավելացված արժեքի հարկի մասին» ՀՀ օրենքի 23-րդ հոդվածի խախտում որակելու հիմքով լրացուցիչ հարկային պարտավորություններ առաջադրելու մասով:

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 ՊԵԿ նախագահի 29.04.2014 թ-ի թիվ 1010435 հանձնարարագրի համաձայն «ԳՈԼԴԵՆ ԼԵՆՍ» ՍՊԸ-ում (այսուհետ նաև ընկերություն) կատարվել է բյուջեի հետ փոխհարաբերությունների և հարկային մարմնի կողմից վերահսկվող ՀՀ օրենսդրության առանձին պահանջների կատարման ճշտության ստուգում, որի արդյունքում 07.07.2014 թ-ին կազմվել է թիվ 1010435 ակտը:

Ընկերության գանգատը վերաբերվում է ստուգման ակտով շահութահարկի և ավելացված արժեքի հարկի գծով արձանագրված հետևյալ խախտումներին:

Ստուգման ակտի կետի 1-ին կետով մասնավորապես արձանագրվել է, որ ընկերությունը չի ունեցել ՀՀ կառավարության կողմից սահմանված կարգով որոշված, ինչպես նաև սեփական արտադրական պրոցեսին վերաբերող ընկերության կողմից հաստատված նյութաձախսի կորուստների նորմաներ, հետևապես նյութաձախսի փաստացի կորուստները վերագրվել են փաստացի այլ կորուստներին, որոնք հարկվող շահույթը որոշելիս համախառն եկամտից նվազեցվում են փաստացի այլ կորուստների չափով, բայց ոչ ավելի քան համախառն եկամտի մեկ տոկոսը (1% տարեկան): Արդյունքում, հիմք ընդունելով «Շահութահարկի մասին» ՀՀ օրենքի 21-րդ հոդվածի 2-րդ կետի, ՀՀ կառավարության 20.12.2012թ. թիվ 1594-Ն որոշման և «ԱԱՀ-ի մասին» ՀՀ օրենքի 23-րդ հոդվածի 3-րդ կետի պահանջներն ստուգման ակտով շահութահարկի և ավելացված արժեքի հարկի գծով առաջադրվել են լրացուցիչ պարտավորություններ:

Քննարկման ընթացքում նշվեց նաև, որ Ընկերության կողմից կանաչ հատիկավոր սուրճի «Ժամանակավոր ներմուծում՝ վերանշակման համար» մաքսային ռեժիմով ներմուծման ժամանակ մաքսային մարմին են ներկայացվել ՀՀ Էկոնոմիկայի նախարարության կողմից տրված եզրակացությունները, որոնցով սահմանվել են արտադրական կորուստների և թափոնների չափերը, համապատասխանաբար՝ 23,06% և 0,04%: Ընկերությունում սուրճի բովանդակի ընթացքում առաջացած փաստացի կորուստները չեն գերազանցում նշված չափերը: Բացի այդ, Ընկերության կողմից պարբերաբար կազմվել են ակտեր, որոնցով արձանագրվել են համապատասխան արտադրական պրոցես անցած սուրճի արտադրական և բնական կորուստները:

Վերոգրյալի կապակցությամբ հարկ է նշել, որ «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 անենալու կամ հայտնաբերվելու տարվա ընթացքում, եթե Հայաստանի Հանրապետության կառավարության կողմից սահմանված է այդպիսի չափ»:

Հարկման նպատակով համախառն եկամտից նվազեցվող գույքի փաստացի այլ կորուստների չափերը սահմանելու կարգը (այսուհետ նաև Կարգ) հաստատված է ՀՀ կառավարության 20.12.2012 թ-ի թիվ 1594-Ն որոշմամբ:

Կարգի 3-րդ կետի համաձայն. «Սույն կարգի դրույթները չեն վերաբերվում նաև օրենսդրությամբ կամ հարկ վճարողի կողմից հաստատված նորմաների սահմաններում նյութական ծախսերին վերագրվող տեխնոլոգիական կորուստներին, խոտանից կորուստներին և թափոններին (այսուհետ՝ նյութաձախսի կորուստներ)՝ բացառությամբ սույն կետի 1-ին ենթակետի: Ընդ որում, այն դեպքերում, երբ օրենսդրությամբ կամ հարկ վճարողի կողմից՝

1) հաստատված չեն նյութաձախսի կորուստների նորմաները, ապա նյութաձախսի փաստացի կորուստները վերագրվում են փաստացի այլ կորուստներին.»:

Ելնելով վերոգրյալից և հաշվի առնելով այն հանգամանքը, որ ընկերության կողմից սահմանվել են նորմաներ, որոնք հաստատված են նաև ՀՀ Էկոնոմիկայի նախարարության կողմից տրված եզրակացություններով, ուստի համաձայն Կարգի վերոգրյալ դրույթների քննարկվող դեպքում խոսքը վերաբերվում է ոչ թե փաստացի այլ կորուստների նվազեցմանը, այլ նյութաձախսին վերագրվող կորուստներին, որոնք ենթակա են նվազեցման ընկերության



կողմից սահմանված նորմաների սահմաններում, ինչը և ընկերության կողմից կատարվել է: Նման պայմաններում «Շահութահարկի մասին» ՀՀ օրենքի 21-րդ հոդվածի 2-րդ կետի և «Ավելացված արժեքի հարկի մասին» ՀՀ օրենքի 23-րդ հոդվածի 3-րդ կետի պահանջները խախտվելու հիմքով շահութահարկի և ավելացված արժեքի հարկի գծով լրացուցիչ առաջադրված պարտավորությունները ենթակա են նվազեցման:

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 Ղ Ո Մ Է՝

1. ՀՀ ՖՆ Գավառի ՏՀՏ 07.07.2014 թ-ի թիվ 1010435 ստուգման ակտի 1-ին կետից ենթակա է նվազեցման ընդամենը 5.763.106 դրամ, այդ թվում՝ շահութահարկ 3.433.038 դրամ, տույժեր 270.245 դրամ, տուգանքներ 2.059.823 դրամ:

2. Չեղյալ համարել ստուգման ակտի 4-րդ կետը:

Հանձնաժողովի նախագահ՝



ԿՄԻՐՈՄՅԱՆ

