



**ՀԱՅԱՍՏԱՆԻ ՀԱՆՐԱՊԵՏՈՒԹՅԱՆ
ՏԵՍՉԱԿԱՆ ՄԱՐՄԻՆՆԵՐԻ ՄԻԱՍՆԱԿԱՆ ԲՈՂՈՔԱՐԿՄԱՆ ՀԱՆՁՆԱԺՈՂՈՎ**

Երևան, Կառավարական փողոց 1

Ո Ր Ո Շ ՈՒ Մ 01/09

(«Հակոբջանյանի և Գալստյանի ՀԷԿ» սահմանափակ պատասխանատվությամբ ընկերության 17.07.2017թ. վարչական բողոքը մերժելու մասին)

Ք. ԵՐԵՎԱՆ

«02» սեպտեմբերի 2017թ.

ՀՀ տեսչական մարմինների միասնական բողոքարկման հանձնաժողովը՝ նախագահությամբ ՀՀ վարչապետ Կարեն Կարապետյանի, ուսումնասիրելով ՀՀ կառավարությանն առընթեր պետական եկամուտների կոմիտեի հարկային և մաքսային մարմինների գանգատարկման հանձնաժողովի 12.05.2017թ.-ի թիվ 27/2 որոշման վերաբերյալ «Հակոբջանյանի և Գալստյանի ՀԷԿ» սահմանափակ պատասխանատվությամբ ընկերության 17.07.2017թ.-ի բողոքը՝

Պ Ա Ր Զ Ե Ց

1. Բողոքի էությունը և ներկայացված պահանջը.

«Հակոբջանյանի և Գալստյանի ՀԷԿ» ՍՊ ընկերությունը (այսուհետ՝ նաև Ընկերություն կամ Բողոք բերած անձ) 17.07.2017թ.-ին բողոք է ներկայացրել ՀՀ տեսչական մարմինների միասնական բողոքարկման հանձնաժողով (այսուհետ՝ նաև Հանձնաժողով)՝ ՀՀ ԿԱ ՊԵԿ հարկային և մաքսային մարմինների գանգատարկման հանձնաժողովի (այսուհետ՝ նաև Գանգատարկման հանձնաժողով) 12.05.2017թ.-ի թիվ 27/2 որոշման վերաբերյալ:

Բողոքը մուտքագրվել է Հանձնաժողովի քարտուղարություն 17.07.2017թ.-ին:

Բողոք բերած անձը հայտնել է, որ 14.04.2017թ. թիվ 19031-17 գրությամբ Գանգատարկման հանձնաժողովին բողոքարկել է ՀՀ ԿԱ ՊԵԿ Գորիսի տարածքային հարկային տեսչության (այսուհետ՝ նաև Գորիսի ՏՀՏ) 20.02.2017թ.-ի թիվ 1011680

ստուգման ակտի (այսուհետ՝ նաև Ստուգման ակտ) «Շահութահարկ» բաժնով Ընկերությանը վերագրված խախտումների, ինչպես նաև հիշյալ խախտումների հիմքով լրացուցիչ հաշվարկված հարկային պարտավորությունների առաջադրման իրավաչափությունը:

Գանգատարկման հանձնաժողովի 12.05.2017թ.-ի թիվ 27/2 որոշմամբ գանգատը բավարարվել է մասնակի՝ Գորիսի ՏՀՏ 20.02.2017թ.-ի թիվ 1011680 ստուգման ակտի 1-ին կետից 2015թ. համար արձանագրված շահութահարկի պարտավորությունները նվազեցվել են 81.600 դրամով, այդ թվում՝ շահութահարկ՝ 40.000 դրամ, տույժեր՝ 17.600 դրամ և տուգանք՝ 24.000 դրամ:

Բողոք բերած անձը որպես բողոքի փաստական և իրավական հիմքեր նշել է, որ՝

- «Հակոբջանյանի և Գալստյանի ՀԷԿ» ընկերությանը սեփականության իրավունքով պատկանող «Շաքի» ՀԷԿ-ի (այսուհետ՝ նաև ՀԷԿ) գործունեությունն ապահովելու համար Ընկերությունն օգտագործում է Սիսիան-Երևան ճանապարհից դեպի ՀԷԿ-ի արտադրական հանգույց տանող միակ ճանապարհը (ճանապարհ N 1) և Շաքի գյուղից դեպի ՀԷԿ-ի գլխամասային հանգույց տանող միակ ճանապարհը (ճանապարհ N 2): Հաշվի առնելով ՀԷԿ կենսագործունեությունն ապահովելու տեսանկյունից նշված ճանապարհների անհրաժեշտությունը՝ սկսած 1997թ.-ից դրանք վերանորոգվել են ընկերության միջոցներով:

Հետևաբար, N 1 և N 2 ճանապարհների անցանելիությունն ապահովելու նպատակով Ընկերության կողմից իրականացված վերանորոգումների ընթացքում կատարված ծախսերը հանդիսանում են «Շահութահարկի մասին» ՀՀ օրենքի (այսուհետ՝ նաև Օրենք) 10-րդ հոդվածով նախատեսված ծախսեր, քանի որ ճանապարհների անցանելիությունն ապահովող վերանորոգումները չիրականացվելու պարագայում նշված ճանապարհները չեն լինի շահագործման համար պիտանի և Ընկերությունը չի կարողանա իրականացնել ՀԷԿ-ի կենսագործունեությունն ապահովող հանգույցների աշխատանքը՝ արդյունքում չկարողանալով արտադրել էլեկտրաէներգիա: Այսինքն, շահագործման համար պիտանի ճանապարհների առկայությունը և էլեկտրաէներգիայի արտադրությունը փոխկապակցված են ու Ստուգման ակտի 1-ին բաժնի՝ ճանապարհների վերանորոգման ծախսերին վերաբերող դրույթներն անհիմն են և ենթակա են վերանայման:

- Օրենքի 10-րդ հոդվածից հետևում է, որ փաստաթղթերով հիմնավորված բոլոր այն նյութական ծախսերը, ամորտիզացիոն մասհանումները, հիմնական միջոցների վրա

կատարված ընթացիկ ծախսերը և հիմնական միջոցների սպասարկման ծախսերը, որոնք միտված են համախառն եկամտի ստացմանը և անհրաժեշտ են արտադրության, շուկայում առաջխաղացման և եկամտի ստացման համար, հարկվող շահույթը որոշելիս այդ գումարների չափով համախառն եկամուտը նվազեցվում է: Ընդ որում, նշված դրույթը գործում է նույն օրենքի այլ դրույթներից անկախ՝ հաշվի առնելով այն հանգամանքը, որ այն որևէ հղում չի պարունակում նույն օրենքի այլ հոդվածներին և հակառակը:

- Օրենքի 12-րդ և 13-րդ հոդվածների համապատասխան դրույթները վկայակոչելով՝ Գանգատարկման հանձնաժողովն անտեսել է այն հանգամանքը, որ նշված հոդվածները չեն պարունակում պահանջ առ այն, որ հարկվող շահույթը որոշելիս նվազեցումները կարելի է կատարել բացառապես դրանցում թվարկված դեպքերում, կամ որ Օրենքի 10-րդ հոդվածը գործում է բացառապես 12-րդ և 13-րդ հոդվածների շրջանակներում:

- Եթե նույնիսկ ընդունենք, որ Օրենքի 10-րդ և 12-13-րդ հոդվածների միջև առկա են հակասություններ, ապա պետք է առաջնորդվել «Իրավական ակտերի մասին» ՀՀ օրենքի 24-րդ հոդվածի 7-րդ մասի և «Հարկերի մասին» ՀՀ օրենքի 2-րդ հոդվածի պահանջներով:

- Գանգատարկման հանձնաժողովի կողմից վկայակոչված՝ Օրենքի 16-րդ հոդվածի 1-ին մասի «ժա» ենթակետը խոսում է բողոքաբերի դիրքորոշման օգտին՝ արդյունքում հերքելով Գանգատարկման հանձնաժողովի դիրքորոշումը, քանի որ դրանում շեշտվել է, որ համախառն եկամտից չեն նվազեցվում հարկատուի կողմից արտադրության հետ չառնչվող ծառայությունների (բնակավայրերի բարեկարգման աշխատանքներ և այլն) մատուցման կամ դրանց դիմաց կատարվող ծախսերը, ինչից հետևում է, որ նմանօրինակ այն ծախսերը, որոնք արտադրության հետ առնչվում են, կարող են և պետք է դիտարկվեն որպես համախառն եկամտից նվազեցվող ծախսեր: Ընդ որում հատկանշական է, որ քննարկվող դրույթի բովանդակությունից ոչ թե հետևում է, որ բնակավայրերի բարեկարգման աշխատանքները չեն դասվում համախառն եկամտից նվազեցվող տարրերի շարքին, այլ այն, որ բնակավայրերի բարեկարգման այն աշխատանքները, որոնք կապ չունեն հարկատուի արտադրության հետ, չպետք է դիտարկվեն որպես համախառն եկամտից նվազեցման աղբյուր:

- Օրենքի 12-րդ և 13-րդ հոդվածներով թվարկվում են այն դեպքերը, երբ համախառն եկամտից կատարվում են նվազեցումներ, իսկ 16-րդ հոդվածով սահմանվում են այն դեպքերը, երբ նման նվազեցումներ չեն կատարվում: Եթե Օրենքի 12-րդ և 13-րդ հոդվածները լինեին սպառիչ, նույն օրենքի 16-րդ հոդվածի սահմանման

անհրաժեշտություն չէր առաջանա և հակառակը: Ուստի, համախառն եկամտից նվազեցումներ կատարելիս կողմնորոշիչ նշանակություն ունի Օրենքի 10-րդ հոդվածը, որը վիճելի հարցում հիմնավորում է Ընկերության դիրքորոշումը:

- Գանգատարկման հանձնաժողովի կողմից անտեսվել է այն հանգամանքը, որ նախկինում Ընկերության կողմից նույն ճանապարհների վերանորոգմանն ուղղված համանման ծախսերը հարկային մարմնի նախորդ ստուգումների ընթացքում իրավացիորեն դիտարկվել են որպես Օրենքի 10-րդ հոդվածով նախատեսված ծախսեր: Արդյունքում խախտվել է «Վարչարարության հիմունքների և վարչական վարույթի մասին» ՀՀ օրենքի 7-րդ հոդվածը, որի համաձայն՝ վարչական մարմնին արգելվում է անհավասար մոտեցում ցուցաբերել միատեսակ փաստական հանգամանքների նկատմամբ, եթե առկա չէ դրանց տարբերակման որևէ հիմք:

- Ընկերության կողմից ճանապարհների վերանորոգման աշխատանքներ իրականացնելու հանգամանքն անվիճելի է: Դա ընդունել է նաև Գանգատարկման հանձնաժողովը: Արդյունքում, այդ ուղղությամբ Ընկերության կատարած ծախսերը ենթակա են դասման Օրենքի 10-րդ հոդվածով նախատեսված նյութական ծախսերին, որոնց արդյունքում տեղի է ունեցել հարկատուի ակտիվների արտահոսք, հետևաբար՝ նաև սեփական կապիտալի նվազեցում: Անկախ նրանից, թե կատարված ծախսերի առնչությամբ Ընկերության հաշվապահական ձևակերպումները որ եղանակով են իրականացվել, քննարկվող իրավահարաբերության էությունը չի կարող փոխվել և ճանապարհների վերանորոգմանն ուղղված ծախսերն իրենց էությամբ հանդիսանում են Օրենքի 10-րդ հոդվածով նախատեսված՝ հարկվող շահույթը նվազեցնող նյութական ծախսեր: Եթե նույնիսկ ընդունենք, որ Ընկերության կողմից հաշվապահական այս կամ այն ձևակերպումը ոչ պատշաճ է կատարվել, ապա դա կարող է առաջացնել այլ հիմքով՝ այլ պատասխանատվություն, որը որևէ ընդհանուր բան չունի Ստուգման ակտի վիճարկվող բաժնում նշված փաստերի և հետևությունների հետ:

- Ընկերությունը 06.07.2017թ. թիվ 129 և 130 վճարային փաստաթղթերով հարկադրված է վճարել Ստուգման ակտով իրեն առաջադրված հարկային պարտավորությունը (2.888.444 ՀՀ դրամ)՝ նախապես նշելով դրա հիմնավորվածությունը վիճարկելու իր պահանջի մասին, հետևաբար գումարի վճարման հանգամանքը չի կարող դիտարկվել որպես վիճարկվող վարչական ակտերի հետ համաձայն լինելու իրողություն:

Ելնելով վերոգրյալից՝ Բողոք բերած անձը խնդրել է վերանայել ՀՀ ԿԱ ՊԵԿ հարկային և մաքսային մարմինների գանգատարկման հանձնաժողովի 12.05.2017թ. թիվ

27/2 որոշումը՝ բողոքի չբավարարված մասով և չեղարկել ՀՀ ԿԱ ՊԵԿ Գործիսի տարածքային հարկային տեսչության 20.02.2017թ. թիվ 1011680 ստուգման ակտի 1-ին կետը՝ ճանապարհների վերանորոգման ծախսերի մասով:

2. Մասնակցի դիրքորոշումը.

Բողոք բերած անձի դիրքորոշումը հստակեցնելու նպատակով Հանձնաժողովը 2017թ.-ի սեպտեմբերի 2-ին անցկացրել է լուսմներ, որին ներկայացել էին Ընկերության տնօրեն Արսեն Գալստյանը և Ընկերության ներկայացուցիչ Գևորգ Մինասյանը:

Ներկայացուցիչ Գևորգ Մինասյանը լուսմների ընթացքում պնդեց բողոքի հիմքերն ու հիմնավորումները:

3. Բողոքի քննության համար էական նշանակություն ունեցող փաստերը.

Բողոք բերած անձի և ՀՀ ԿԱ պետական եկամուտների կոմիտեի կողմից Հանձնաժողովին ներկայացված փաստաթղթերի ուսումնասիրության արդյունքում գտնում ենք, որ սույն դիմումի քննության համար էական նշանակություն ունեն հետևյալ փաստական հանգամանքները.

- ՀՀ ԿԱ ՊԵԿ նախագահի 16.12.2016թ. թիվ 1011680 հանձնարարագրի հիման վրա 26.12.2016 - 03.02.2017թթ. ընկած ժամանակահատվածում Ընկերությունում իրականացվել է բյուջեի հետ փոխհարաբերությունների և հարկային մարմնի կողմից վերահսկվող ՀՀ օրենսդրության առանձին պահանջների կատարման ճշտության ստուգում:

- ՀՀ ԿԱ ՊԵԿ նախագահի 19.01.2017թ. հրամանի հիման վրա Ընկերությունում ՀՀ ԿԱ ՊԵԿ նախագահի 16.12.2016թ. թիվ 1011680 հանձնարարագրով իրականացվող՝ բյուջեի հետ փոխհարաբերությունների և հարկային մարմնի կողմից վերահսկվող ՀՀ օրենսդրության առանձին պահանջների կատարման ճշտության ստուգման ժամկետը երկարաձգվել է 10 անընդմեջ աշխատանքային օրով:

- Ստուգման արդյունքում 08.02.2017թ.-ին կազմվել է Ստուգման ակտի նախագիծ, որը ներկայացվել է Ընկերությանը:

- Ընկերությունը 14.02.2017թ.-ի թիվ 05/12 գրությամբ Ստուգման ակտի նախագծի վերաբերյալ ներկայացրել է առարկություններ:

- Ստուգման արդյունքում 20.02.2017թ.-ին կազմվել է թիվ 1011680 ստուգման ակտը, որի «Շահութահարկ» բաժնով շահութահարկի գծով խախտումներ են

արձանագրվել 2013թ., 2014թ. և 2015թ. հաշվետու ժամանակաշրջանների համար և Ընկերությանը շահութահարկի գծով լրացուցիչ գանձման է առաջադրվել 2.981.344 ՀՀ դրամի չափով գումար:

- **Ստուգման ակտի «Շահութահարկ» բաժնի համաձայն.** «Ընկերության կողմից հիմնական միջոցների ցանկում ընդգրկվել է ավտոճանապարհ 20.863.765 դրամ սկզբնական արժեքով, որի սեփականության կամ վարձակալությամբ օգտագործելու փաստաթղթային իրավունքը հաստատող փաստաթուղթ չի ներկայացրել: Նշված ավտոճանապարհի համար հաշվարկվել է մաշվածություն 2013թ.-ի համար՝ 932.245 դրամ, 2014թ.-ի համար՝ 1.864.489 դրամ և 2015թ.-ի համար՝ 1.864.489 դրամ: Հաշվարկված մաշվածությունը ներառվել է ծախսերի կազմում և նույն գումարի չափով պակասել է հարկվող շահույթը:

Միաժամանակ, ավտոճանապարհի վրա 2013թ.-ին կատարվել է նորոգման և սպասարկման ծախսեր՝ 2.255.478 դրամ գումարի չափով, որը ներառվել է ծախսերի կազմում և նույն գումարի չափով պակասել է հարկվող շահույթը:

Խախտվել են «Շահութահարկի մասին» ՀՀ օրենքի 12-րդ հոդվածի և 16-րդ հոդվածի «ժա» ենթակետի պահանջները:

Ընկերությունը խախտվելով ՀՀ կառավարության 19.12.2002թ.-ի 2052-Ն որոշման 4-րդ կետի և «Շահութահարկի մասին» ՀՀ օրենքի 7-րդ հոդվածի «ժե» ենթակետի պահանջները, 2014թ.-ի համար 200.000 դրամի չափով «էլսարք» ՍՊԸ ժամկետանց կրեդիտորական պարտքը պակաս է ներկայացրել համախառն եկամտի կազմում:

Արդյունքում հարկվող շահույթը պակաս է հաշվարկվել 2013թ.-ի համար 3.187.723 դրամով, 2014թ.-ի համար՝ 2.064.489 դրամով և 2015թ.-ի համար 1.864.489 դրամով, որից «Շահութահարկի մասին» ՀՀ օրենքի 33-րդ հոդվածի համաձայն՝ 20 տոկոս դրույքաչափով հաշվարկվում է համապատասխանաբար 637.544 դրամ, 412.898 դրամ և 372.898 դրամ շահութահարկ:

Համաձայն «Հարկերի մասին» ՀՀ օրենքի 27-րդ հոդվածի՝ հարկվող օբյեկտը թաքցնելու կամ պակաս ցույց տալու դեպքում հարկ վճարողից գանձվում է թաքցված կամ պակաս ցույց տրված հարկվող օբյեկտի համար նախատեսված հարկի գումարը՝ 1.423.340 դրամ, ինչպես նաև կիրառվում է տուգանք՝ հարկի գումարի 50 տոկոսի չափով, որը կազմում է 711.670 դրամ:

Համաձայն «Հարկերի մասին» ՀՀ օրենքի 25-րդ հոդվածի՝ հաշվապահական հաշվառում չվարելու կամ սահմանված կարգի խախտումներով այն վարելու, հաշվապահական հաշվետվությունները, հաշվարկները, հայտարարագրերը և հարկային օրենսդրությամբ նախատեսված այլ փաստաթղթերն ու տեղեկությունները սխալ կազմելու համար հարկ վճարողից գանձվում է տուգանք՝ այդ խախտումների հետևանքով պակաս հաշվարկված հարկերի գումարի 10 տոկոսի չափով, որը կազմում է 142.334 դրամ:

Համաձայն «Հարկերի մասին» ՀՀ օրենքի 23-րդ հոդվածի՝ հարկի վճարումը սահմանված ժամկետներից ուշացնելու դեպքում ժամկետանց յուրաքանչյուր օրվա համար հարկ վճարողը վճարում է տույժ՝ ժամանակին չմուծված հարկի գումարի 0.15 տոկոսի չափով, որը կազմում է 704.000 դրամ: Տույժերը հաշվարկելիս հաշվի է առնվել շահութահարկի անձնական հաշվի քարտում առկա գերավճարը:

Ընդամենը ենթակա է բյուջե վճարման 2.981.344 դրամ շահութահարկ:»:

- Ակտի վերջնամասում առկա է Ընկերության գլխավոր հաշվապահ Հ. Դանիելյանի գրառումը հետևյալ բովանդակությամբ. «Ակտի հետ համաձայն չենք, կվիճարկենք օրենքով սահմանված կարգով»:

- Ընկերությունը 14.04.2017թ.-ին ՀՀ ԿԱ ՊԵԿ հարկային և մաքսային մարմինների գանգատարկման հանձնաժողովին բողոք է ներկայացրել՝ պահանջելով վերանայել Ստուգման ակտի 1-ին «Շահութահարկ» բաժինը և համապատասխանաբար այն չեղարկել՝ ճանապարհների վերանորոգման ծախսերի մասով՝ ամբողջությամբ, որի գումարը կազմում է 2.888.444 դրամ և կրեդիտորական պարտքի մասով՝ մասնակի, համապատասխանաբար՝ 40.000 դրամով նվազեցնելով այդ հիմքով վճարային պարտավորությունը:

- Ստուգման ակտի դեմ բերված գանգատի քննության արդյունքում Գանգատարկման հանձնաժողովի 12.05.2017թ.-ի թիվ 27/2 որոշմամբ Ընկերության գանգատը բավարարվել է մասնակի. ՀՀ ԿԱ ՊԵԿ Գործիսի ՏՀՏ 20.02.2017թ. թիվ 1011680 ակտի 1-ին կետից 2015թ. համար արձանագրված շահութահարկի պարտավորությունները նվազեցնել 81.600 դրամով, այդ թվում՝ շահութահարկ 40.000 դրամ, տույժեր՝ 17.600 դրամ, և տուգանք՝ 24.000 դրամ:

- ՀՀ ԿԱ ՊԵԿ-ի կողմից Հանձնաժողովին տրամադրված՝ քննարկվող վարչական գործի նյութերում առկա է ՀՀ կառավարությանն առընթեր պետական ունեցվածքի հաշվառման և ապապետականացման վարչության՝ ի դեմս վարչության պետ Պավել Դալթախյանի (վաճառող) և «Մամիկ» անհատ ձեռնարկության՝ ի դեմս Աղասի

Հակոբջանյանի (գնորդ) միջև 16.10.1997թ. կնքված թիվ 37-Մ սեփականաշնորհման պայմանագիրը, որի 2-րդ գլխի 1-ին կետի համաձայն՝ վարչությունը վաճառում է, իսկ գնորդը ձեռք է բերում Սիսիանի հիդրոէլեկտրակայան, որը գտնվում է Սյունիքի մարզ, Սիսիան, գ. Շաքի հասցեում:

- Վերոնշյալ թիվ 37-Մ սեփականաշնորհման պայմանագրի 2-րդ գլխի 3-րդ կետի համաձայն՝ զբաղեցված հողատարածքը կազմում է 0.8 հա՝ առանց սեփականության իրավունքի:

- ՀՀ ԿԱ ՊԵԿ-ի կողմից Հանձնաժողովին տրամադրված՝ քննարկվող վարչական գործի նյութերում առկա է Ընկերության (այսուհետ՝ նաև Պատվիրատու) և «Սիսիանի ճանշին» ՍՊ ընկերության (այսուհետ՝ նաև Կապալառու) միջև 01.07.2013թ. կնքված շինարարական կապալի թիվ Շ-Ա/04 պայմանագիրը (այսուհետ՝ Պայմանագիր 1), որի 1-ին կետի համաձայն՝ Կապալառուն պարտավորվել է Պատվիրատուի հանձնարարությամբ, պայմանագրի կնքման օրվանից մինչև նույն թվականի հուլիսի 31-ն ընկած ժամանակահատվածում իրականացնել «Հ-45-Շաքիի ջրվեժ (Հատված կմ 0+000 - կմ 1+580)» ավտոճանապարհի ավազակոպճային ծածկի կառուցման աշխատանքներ, իսկ Պատվիրատուն պարտավորվել է ընդունել աշխատանքի արդյունքը և վարձատրել դրա համար:

- Պայմանագիր 1-ի 3-րդ կետի 1-ին ենթակետի համաձայն՝ աշխատանքի գինը որոշվում է կողմերի համաձայնությամբ հաստատված նախահաշվով և կազմում է 9.333.295 ՀՀ դրամ՝ ներառյալ ԱԱՀ, որից 1.555.049 ՀՀ դրամը կազմում է ԱԱՀ-ն:

- ՀՀ ԿԱ ՊԵԿ-ի կողմից Հանձնաժողովին տրամադրված՝ քննարկվող վարչական գործի նյութերում առկա է նաև Ընկերության (այսուհետ՝ նաև Պատվիրատու) և «Սիսիանի ճանշին» ՍՊ ընկերության (այսուհետ՝ նաև Կապալառու) միջև 01.07.2013թ. կնքված շինարարական կապալի թիվ Շ-Ա/05 պայմանագիրը (այսուհետ՝ Պայմանագիր 2), որի 1-ին կետի համաձայն՝ Կապալառուն պարտավորվել է Պատվիրատուի հանձնարարությամբ, պայմանագրի կնքման օրվանից մինչև նույն թվականի հուլիսի 31-ն ընկած ժամանակահատվածում իրականացնել «Հ-45-Շաքիի - «Շաքիի ՀԷԿ»-ի պատվար տանող ավտոճանապարհի ավազակոպճային ծածկի կառուցման աշխատանքներ, իսկ Պատվիրատուն պարտավորվել է ընդունել աշխատանքի արդյունքը և վարձատրել դրա համար:

- Պայմանագիր 2-ի 3-րդ կետի 1-ին ենթակետի համաձայն՝ աշխատանքի գինը որոշվում է կողմերի համաձայնությամբ հաստատված նախահաշվով և կազմում է 2.706.573 ՀՀ դրամ՝ ներառյալ ԱԱՀ, որից 451.095 ՀՀ դրամը կազմում է ԱԱՀ-ն:

- Քննարկվող վարչական գործի նյութերում առկա է նաև Ընկերության և «Նարեկ ՍԷԱ» ՍՊԸ-ի միջև 01.07.2013թ. կնքված վճարովի ծառայությունների մատուցման պայմանագիր, որի 1-ին կետի համաձայն՝ կատարողը պարտավորվել է պատվիրատուի համաձայնությամբ իրեն վարձակալական իրավունքով պատկանող S-170 բուլդոզեր տրակտորով մատուցել հողաշինարարական, հողահարթեցման ծառայություններ:

- Վճարովի ծառայությունների մատուցման պայմանագրի 4-րդ կետի համաձայն՝ ծառայության արժեքը կազմում է յուրաքանչյուր 8 ժամ աշխատանքային օրվա համար՝ 30.000 ՀՀ դրամ:

- ՀՀ ԿԱ ՊԵԿ-ի կողմից Հանձնաժողովին տրամադրված՝ քննարկվող վարչական գործի նյութերում առկա է նաև ՀՀ Սյունիքի մարզի Շաքի համայնքի ղեկավարի 13.03.2017թ. տրված թիվ 84 գրությունը՝ ի պատասխան Ընկերության տնօրենի կողմից համայնքի ղեկավարին ուղղված 11.03.2017թ. թիվ 04/17 գրության, համաձայն որի. «Շաքի ՀԷԿ-ի շենք տանող ճանապարհը սկսվում է Երևան-Գորիս մայրուղուց դեպի Սիսիան քաղաք տանող հանրապետական ճանապարհի 3.5-րդ կիլոմետրից, այն գրունտային է՝ 1.4 կմ երկարությամբ (Շաքի ՀԷԿ շենք տանող ճանապարհը միակն է):

Դեպի ՀԷԿ-ի գլխամաս տանող ճանապարհն անցնում է Շաքի գյուղով, ծայրամասից գրունտային է՝ 1200մ երկարությամբ:

Դեպի Շաքի ՀԷԿ և ՀԷԿ-ի գլխամաս տանող ճանապարհները միակն են, այլ մոտեցման ճանապարհներ չկան:»:

4. Պատճառաբանություններ և եզրահանգումներ.

Բողոքի և դրա քննարկման համար էական նշանակություն ունեցող փաստական հանգամանքների ուսումնասիրության արդյունքում Հանձնաժողովը գտնում է, որ **բողոքն անհիմն է և ենթակա է մերժման** հետևյալ հիմնավորմամբ.

Ադրադառնալով Բողոքում ներկայացված պահանջին և հաշվի առնելով այն հանգամանքը, որ «Վարչարարության հիմունքների և վարչական վարույթի մասին» ՀՀ օրենքը չի սահմանում վարչական ակտը «վերանայելու» կամ այն «չեղարկելու» հասկացություն, Հանձնաժողովը բողոքի ընդհանուր տրամաբանությունը և Բողոք բերած

անձի կողմից վկայակոչված իրավական հիմքերը հաշվի առնելով՝ նշված պահանջը գնահատում է որպես վարչական ակտն անվավեր ճանաչելու պահանջ:

Բողոքը բավարարման կամ մերժման ենթակա լինելը որոշելու տեսանկյունից Հանձնաժողովի համար կարևոր է հետևյալ հարցադրումների պարզումը.

1. «Շահութահարկի մասին» ՀՀ օրենքի 10-րդ հոդվածն արդյո՞ք գործում է նույն օրենքի 12-րդ և 13-րդ հոդվածներից անկախ, թե՛ դրանք փոխկապակցված են:

2. Քաղաքների կամ այլ բնակավայրերի բարեկարգման աշխատանքները հանդիսանում են արդյո՞ք նվազեցման ենթակա ծախսեր՝ «Շահութահարկի մասին» ՀՀ օրենքի 16-րդ հոդվածի 1-ին մասի «ժա» կետի իմաստով, թե՛ ոչ:

1-ին հարցադրման կապակցությամբ Հանձնաժողովը գտնում է, որ Բողոք բերած անձի դիրքորոշումը՝ Օրենքի 10-րդ հոդվածի սույն գործով ինքնուրույն կիրառման մասով, անհիմն է՝ հետևյալ հիմնավորմամբ. Ստուգման ակտով արձանագրվել է, որ Ընկերության կողմից հիմնական միջոցների ցանկում ներառված ավտոճանապարհի համար **հաշվարկվել է մաշվածություն, որը ներառվել է ծախսերի կազմում** և նույն գումարի չափով պակասել է հարկվող շահույթը:

Միաժամանակ, ավտոճանապարհի վրա 2013թ.-ին կատարվել են **նորոգման և սպասարկման ծախսեր, որոնք ներառվել են ծախսերի կազմում** և նույն գումարի չափով պակասել է հարկվող շահույթը:

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:

Սույն օրենքի իմաստով՝

ա) ծախս է համարվում հաշվետու տարվա ընթացքում ակտիվների արտահոսքը, նվազումը կամ պարտավորությունների աճը, որոնք հանգեցնում են հարկատուի սեփական կապիտալի նվազեցման.

բ) 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:

Նույն հոդվածի 2-րդ մասի համաձայն՝ ծախսերի թվին են դասվում, մասնավորապես՝

ա) նյութական ծախսերը.

բ) աշխատանքի վարձատրության և դրան հավասարեցված այլ վճարումները.

գ) (ենթակետն ուժը կորցրել է 22.12.10 ՀՕ-265-Ն)

դ) ամորտիզացիոն մասհանումները.

ե) ապահովագրական վճարները.

զ) չփոխհատուցվող (չհաշվանցվող) հարկերը, տուրքերը և այլ պարտադիր վճարները, բնօգտագործման վճարները.

է) վարկերի և այլ փոխառությունների տոկոսները, բացառությամբ սույն օրենքի 16-րդ հոդվածի 1-ին մասի «ժգ» և «ժդ» ենթակետերով սահմանված դեպքերի.

ը) երաշխիքների, երաշխավորությունների, ակրեդիտիվների և բանկային, ապահովագրական ու վարկային կազմակերպությունների այլ ծառայությունների համար վճարները.

թ) գովազդային ծախսերը.

ժ) ներկայացուցչական ծախսերը.

ժա) գործուղման ծախսերը.

ժբ) դատական ծախսերը.

ժգ) պատճառված վնասի հատուցումը.

ժդ) տույժերը, տուգանքները և գույքային այլ սանկցիաները, բացառությամբ սույն օրենքի 16 հոդվածի 1-ին կետի «է» ենթակետով սահմանված դեպքերի.

ժե) աշխատողների հավաքագրման ծախսերը.

ժզ) աուդիտորական, իրավաբանական, այլ խորհրդատվական, տեղեկատվական և կառավարման ծառայությունների ծախսերը.

ժէ) ֆակտորինգային, հավատարմագրային (լիազորագրային) գործառնությունների ծախսերը.

ժը) (ենթակետն ուժը կորցրել է 19.12.12 ՀՕ-238-Ն)

ժթ) հիմնական միջոցների վրա կատարված ընթացիկ ծախսերը, հիմնական միջոցների սպասարկման ծախսերը.

ի) «Ֆինանսական համակարգի հաշտարարի մասին» Հայաստանի Հանրապետության օրենքով սահմանված կազմակերպությունների կողմից Ֆինանսական համակարգի հաշտարարի գրասենյակին կատարվող պարտադիր վճարները.

իա) գործատուի կողմից վարձու աշխատողի համար Հայաստանի Հանրապետության օրենսդրությամբ սահմանված կարգով կամավոր կուտակային կենսաթոշակային ապահովագրության պայմաններով կատարված վճարումները:

Օրենքի 10-րդ հոդվածն իրենից ներկայացնում է ընդհանուր կանոն, որը սահմանում է ծախսերի հասկացությունը և թվարկում է այն ծախսերի սպառիչ ցանկը, որոնց չափով նվազեցվում է համախառն եկամուտը: Մինչդեռ, քննարկվող հոդվածը դրանք համախառն եկամտից նվազեցնելու վերաբերյալ որևէ կարգ չի նախատեսում: Նշված կարգն ու առանձին ծախսերի, տվյալ դեպքում՝ ամորտիզացիոն մասհանումների, նորոգման և սպասարկման ծախսերի մասով հաշվարկման առանձնահատկությունները սահմանվում են քննարկվող օրենքի 12-րդ, 13-րդ հոդվածներով: Հետևաբար, «Շահութահարկի մասին» ՀՀ Օրենքի 10-րդ հոդվածը բավարար չէ դրանք հաշվարկելու և համախառն եկամտից նվազեցումներ կատարելու համար և պետք է կիրառվի նույն օրենքի 12-րդ, 13-րդ հոդվածների հետ համադրված կերպով:

Օրենքի 12-րդ հոդվածի 1-ին մասի համաձայն՝ հարկվող շահույթը որոշելիս համախառն եկամուտը նվազեցվում է մաշվածքի ենթակա սեփականության իրավունքով հարկատուին պատկանող կամ երկարաժամկետ ֆինանսական վարձակալությամբ (լիզինգով) վերցված հիմնական միջոցների և ոչ նյութական ակտիվների ամորտիզացիոն մասհանումների գումարի չափով՝ սույն հոդվածի 2-րդ, 3-րդ կամ 4-րդ կետերով սահմանված ժամկետներում:

Օրենքի 13-րդ հոդվածի 1-ին մասի համաձայն՝ հարկվող շահույթը որոշելիս համախառն եկամուտը նվազեցվում է՝

1) սեփականության իրավունքով հարկատուին պատկանող կամ վարձակալությամբ (այդ թվում՝ լիզինգով) կամ անհատույց օգտագործմամբ վերցված հիմնական միջոցների վրա կատարված **ընթացիկ ծախսերի չափով**՝ դրանց կատարման տարվա ընթացքում.

2) սեփականության իրավունքով հարկատուին պատկանող կամ վարձակալությամբ (այդ թվում՝ լիզինգով) կամ անհատույց օգտագործմամբ վերցված հիմնական միջոցների վրա կատարված կապիտալ բնույթի ծախսերի չափով՝ սույն հոդվածի 2-րդ և 3-րդ մասերով սահմանված կարգով.

3) սեփականության իրավունքով հարկատուին պատկանող կամ վարձակալությամբ (այդ թվում՝ լիզինգով) կամ անհատույց օգտագործմամբ վերցված հիմնական միջոցների **սպասարկման ծախսերի չափով**՝ դրանց կատարման տարվա ընթացքում:

Ակնհայտ է, որ երկու դեպքում էլ՝ թե՛ ամորտիզացիոն մասհանումների, և թե՛ նորոգման ու սպասարկման ծախսերի մասով համախառն եկամուտը նվազեցնելու համար պարտադիր պայման է հանդիսանում հիմնական միջոցը սեփականության իրավունքով հարկատուին պատկանելը կամ այն երկարաժամկետ ֆինանսական վարձակալությամբ (լիզինգով) վերցված լինելը (երկրորդ դեպքում թույլատրելի է նաև անհատույց օգտագործումը):

Բացի այդ, ՀՀ կառավարության 13.02.2014թ. թիվ 265-Ն որոշմամբ հաստատված՝ ՀՀ ընդհանուր օգտագործման պետական ավտոմոբիլային ճանապարհների անվանացանկի 3-րդ՝ «ՀՀ ընդհանուր օգտագործման մարզային (տեղական) նշանակության ավտոմոբիլային ճանապարհներ» բաժնի 3.8-րդ ենթաբաժնում ներառված են «S-8-1 Հ45 Շաքի» և «S-8-2 Հ45-Շաքի ջրվեժ» ճանապարհները: Այսինքն, նշված ճանապարհները հանդիսանում են ՀՀ ընդհանուր օգտագործման մարզային (տեղական) նշանակության ավտոմոբիլային ճանապարհներ, և ո՛չ սեփականության իրավունքով, ո՛չ էլ երկարաժամկետ ֆինանսական վարձակալության իրավունքով Ընկերությանը չեն պատկանում:

Փաստորեն, քննարկվող դեպքում Օրենքի նշված պայմանը բացակայում է: Ընդ որում, Գանգատարկման հանձնաժողովի կողմից Ընկերության գանգատի քննության արդյունքում ընկերության ներկայացուցիչները և՛ս ընդունել են ավտոճանապարհների նկատմամբ օրենքով սահմանված կարգով պետական գրանցում ստացած սեփականության կամ այլ գույքային իրավունքի բացակայությունը:

2-րդ հարցադրման կապակցությամբ Հանձնաժողովը ևս գտնում է, որ Բողոք բերած անձի դիրքորոշումը՝ Օրենքի 16-րդ հոդվածի 1-ին մասի «ժա» կետի դրույթն իր օգտին մեկնաբանելու վերաբերյալ, անհիմն է, քանի որ նշված նորմի տառացի մեկնաբանությունից հետևում է, որ հարկվող շահույթը որոշելիս, բացառությամբ նույն հոդվածով սահմանված դեպքերի, համախառն եկամտից չեն նվազեցվում՝ **հարկատուի կողմից արտադրանքի արտադրության հետ չառնչվող ծառայությունների** (քաղաքների կամ այլ բնակավայրերի բարեկարգման աշխատանքներ, գյուղատնտեսական աշխատանքներին օժանդակություն և այլն) **մատուցման** կամ դրանց դիմաց կատարվող ծախսերը:

«Իրավական ակտերի մասին» ՀՀ օրենքի 86-րդ հոդվածի 1-ին մասի համաձայն՝ իրավական ակտը մեկնաբանվում է դրանում պարունակվող **բառերի և արտահայտությունների տառացի նշանակությամբ**՝ հաշվի առնելով օրենքի պահանջները: Իրավական ակտի մեկնաբանությամբ **չպետք է փոփոխվի դրա իմաստը**:

Քննարկվող հոդվածի 1-ին մասի «ժա» կետի վերլուծությունից ակնհայտ է, որ **ի հակադրություն Բողոք բերած անձի վերոնշյալ դիրքորոշման**, քաղաքների կամ այլ բնակավայրերի բարեկարգման աշխատանքները՝ ի թիվս այլ աշխատանքների (ենթադրվում է, որ ավտոճանապարհների վերանորոգումը ևս պետք է ներառվի նշված բարեկարգման աշխատանքների մեջ), հանդիսանում են հարկատուի կողմից արտադրանքի արտադրության հետ չառնչվող ծառայություններ, իսկ նման ծառայությունների մատուցումը կամ դրանց դիմաց կատարվող ծախսերը համախառն եկամտից նվազեցման ենթակա չեն:

Վերոգրյալի արդյունքում՝ ղեկավարվելով «Վարչարարության հիմունքների և վարչական վարույթի մասին» ՀՀ օրենքի 76-րդ հոդվածի 4-րդ մասի, 1-ին մասի «բ» կետի պահանջներով՝

Ո Ր Ո Շ Ե Ց

1. «Հակորջանյանի և Գալստյանի ՀԷԿ» ՍՊ ընկերության 17.07.2017թ.-ի բողոքը մերժել. Գանգատարկման հանձնաժողովի 12.05.2017թ.-ի թիվ 27/2 որոշումը թողնել անփոփոխ:

2. Սույն որոշումն ուժի մեջ է մտնում ակտի ընդունման մասին վարչական վարույթի մասնակցին իրազեկելուն հաջորդող օրվանից և կարող է բողոքարկվել դատական կարգով:

ՀԱՆՁՆԱԺՈՂՈՎԻ ՆԱԽԱԳԱՀ՝

ԿԱՐԵՆ ԿԱՐԱՊԵՏՅԱՆ