

ՀՀ ԿԱ պետական եկամուտների կոմիտե

Հարկային և մաքսային մարմինների գանգատարկման հանձնաժողով

Ո Ր Ո Շ ՈՒ Մ 25/1

20 սեպտեմբերի 2016թ.

Քննարկվեց «Պլենիում» ՍՊԸ գանգատը ՀՀ ԿԱ ՊԵԿ Խոշոր հարկ վճարողների ՀՏ 05.08.2016թ. թիվ 1003466 ակտի 4-րդ կետի դեմ:

«Պլենիում» ՍՊԸ գանգատում բերված փաստարկները.

Նախ, «4. Ավելացված արժեքի հարկ» բաժնի երկրորդ պարբերության շարադրանքից պարզ չէ, թե ինչ խախտում է թույլ տվել Ընկերությունը: Իսկ «սակայն ... ներմուծման հարկային հայտարարագրերը ներկայացվել են հաշվանցման ամսվան հաջորդող ամսվա ընթացքում մինչև այդ ամսվա 20-ը» արտահայտության հետ կապված, նկատենք, որ ոչ մի սխալ բան տեղի չի ունեցել, քանի որ համապատասխան հայտարարագրերի ներկայացման օրենքով նախատեսված ժամկետը մինչև ներմուծման հաջորդ ամսվա 20-ն է:

Հարկ է ներկայացնել ստուգողների կողմից մեջբերված նորմատիվ իրավական ակտերի նույն դրույթները, դրանց էական մասերի վերաբերյալ ընգծումներով: Այսպես.

«ՀՀ և ԵՏՄ անդամ պետությունների միջև անուղղակի հարկերի հաշվարկման և վճարման առանձնահատկությունների մասին» ՀՀ 9-րդ հոդվածի 2-րդ մասի համաձայն. «Ապրանքների ներմուծման գործարքների մասով սույն օրենքով սահմանված կարգով հաշվարկված և վճարված ԱԱՀ-ի ու ակցիզային հարկի գումարները, այդ թվում սույն օրենքի 6-րդ հոդվածի 3-րդ մասով նախատեսված դեպքերում հարկի լրացուցիչ գումարները, «Ավելացված արժեքի հարկի մասին» և «Ակցիզային հարկի մասին» ՀՀ օրենքներով նախատեսված դեպքերում և չափերով ենթակա են համապատասխան հարկատեսակի գծով հարկային պարտավորությունից հաշվանցման (պակասեցման) դրանց վճարման օրն ընդգրկող հաշվետու ժամանակաշրջանի համար ներկայացվող ԱԱՀ-ի կամ ակցիզային հարկի հաշվարկով»: Նկատենք, որ այս պահանջներին Ընկերության իրականացրած համապատասխան գործարքը և դեբետագրումը բավարարում են:

«Ավելացված արժեքի հարկի մասին» ՀՀ օրենքի 23-րդ հոդվածի համաձայն. «Սույն օրենքի համաձայն ԱԱՀ վճարող անձինք հաշվետու ժամանակաշրջանում պետական բյուջե են վճարում այդ ժամանակաշրջանում իրականացված հարկվող գործարքների (գործառնությունների) հարկվող շրջանառության նկատմամբ հաշվարկված ԱԱՀ-ի գումարը, որից հաշվանցվում (պակասեցվում) են՝

2) հանրապետության տարածք ներմուծված ապրանքների համար, օրենքով սահմանված կարգով և չափերով, ՀՀ մաքսային մարմինների կողմից գանձված (գանձման ենթակա) ԱԱՀ-ի գումարների չափով, եթե սույն օրենքով նախատեսված է ԱԱՀ-ի գանձում ապրանքների ներմուծման պահին, ինչպես նաև ԵՏՄ անդամ պետություններից ՀՀ տարածք ներմուծված ապրանքների համար սահմանված կարգով և չափերով ՀՀ հարկային մարմիններին վճարված ԱԱՀ-ի գումարների չափով դրանց վճարման, իսկ ճշտված ներմուծման հարկային հայտարարագրի ներկայացման դեպքում՝ հայտարարագրի ներկայացման և վճարման օրն ընդգրկող հաշվետու ժամանակաշրջանի համար ներկայացվող ԱԱՀ-ի հաշվարկով»: Նկատենք, որ այս պահանջներին ևս Ընկերության իրականացրած համապատասխան գործարքը և դեբետագրումը բավարարում է:

Փաստորեն, Ակտի 4-րդ բաժնի երկրորդ պարբերությունում նշված փաստը չի հակասում երրորդ և չորրորդ պարբերություններում մեջբերված իրավական ակտերի դրույթներին, ուստի անհասկանալի է, թե այս պարբերություններում շարադրվածով հանդերձ ինչ են փորձել հիմնավորել ստուգում իրականացնող պաշտոնատար անձինք: Հետևաբար անհիմն է նույն բաժնի հինգերորդ պարբերության եզրակացությունը, որ Ընկերության կողմից

խախտվել են «ՀՀ ԵՎ ԵՏՄ անդամ պետությունների միջև անուղղակի հարկերի հաշվարկման և վճարման առանձնահատկությունների մասին» ՀՀ օրենքի 9-րդ հոդվածի 2-րդ կետի և «ԱԱՀ-ի մասին» ՀՀ օրենքի 23-րդ հոդվածի 2-րդ կետի պահանջները:

Ակտի կազմման պահին գործող Ստուգումների մասին օրենքի 6-րդ հոդվածի 2-րդ մասով մասնավորապես, սահմանված է. «...Ակտում նշվում են՝

9) ստուգմամբ բացահայտված խախտումները, խախտումների նկարագրությունը, խախտման ժամկետը (եթե հնարավոր է որոշել) և այն իրավական նորմերը, որոնց պահանջները չեն կատարվել:

10) պատասխանատվության կիրառման համապատասխան իրավական հիմքերը:

...»:

«Իրավական ակտերի մասին» ՀՀ օրենքի 2-րդ հոդվածի 4-րդ մաս, 41-րդ հոդվածի դրույթներից հետևում է, որ օրենքի հոդվածը կարող է բովանդակել բազմաթիվ իրավական նորմեր: Տվյալ դեպքում, որպես ստուգման ակտի քննարկվող մասի իրավական հիմք նշվել է Անուղղակի հարկերի հաշվարկման և վճարման առանձնահատկությունների մասին օրենքի 9-րդ հոդվածի 2-րդ կետը և ԱԱՀ մասին օրենքի 23-րդ հոդվածի 2-րդ կետը:

Վերոգրյալից ակնհայտ է դառնում, որ քննարկվող մասով ստուգման ակտն ընդունված է Ստուգումների մասին օրենքի 6-րդ հոդվածի 2-րդ մասի 9-րդ կետի այն դրույթի խախտմամբ, որ ստուգման ակտում պետք է նշվեն այն իրավական նորմերը, որոնց պահանջները չեն կատարվել: Այսինքն, նշվել են օրենքների հոդվածները, սակայն չի նշվել թե ստուգման ակտի տվյալ մասի հիմքում դրանց հատկապես որ նորմն է դրվում: Այդ խախտման արդյունքում իրավական տեսակետից անհիմն է դառնում ստուգման ակտի տվյալ հատվածը: Հստակ չէ, թե ըստ ստուգող մարմնի ինչ պետք է աներ Ընկերությունը, որ չի արել և դրա համար ինչ պատասխանատվություն (հետևանք) է նախատեսված:

Մյուս կողմից, եթե համարենք, որ Ակտում մեջբերված իրավական ակտերի համապատասխան հոդվածներ հստակ չեն կամ դրանք կարող են ոչ միանշանակ ընկալվել գործարար շրջանակների, հաշվապահական հաշվառում իրականացնող մասնագետների կողմից, ապա որքան հայտնի է այս մասով առկա չէ ՊԵԿ կողմից որևէ պաշտոնական պարզաբանում կամ հարկ վճարողներին ուղղորդող որևէ նորմատիվ իրավական ակտ: Փոխարենը այս հարցին անդրադարձ է եղել նախորդ տարվա ընթացքում ՀՀ ֆինանսների նախարարության կողմից կազմակերպված Եվրասիական տնտեսական միությանը ՀՀ անդամակցությամբ պայմանավորված հարկային հարաբերություններին նվիրված սեմինարների և քննարկումների առնվազն երկուսի ժամանակ պարզաբանում է ստացվել նաև ՀՀ ֆինանսների նախարարության հարկային մարմնի թեժ գիծը սպասարկող հարկային ծառայողներից:

Այս դեպքում ստացվում է, որ վիճարկվող Ակտն ընդունելով հարկային մարմնի կողմից խախտվել է նաև իրավական որոշակիության սկզբունքը կամ ի սկզբանե հանձին Անուղղակի հարկերի հաշվարկման և վճարման առանձնահատկությունների մասին օրենքի 9-րդ հոդվածի 2-րդ մասի և ԱԱՀ մասին օրենքի 23-րդ հոդվածի 2-րդ մասի դրույթների գործ ունենք իրավական որոշակիության սկզբունքի խախտման հետ:

Այդուհանդերձ, եթե Ակտի այս մոտեցումը ոչ թե թյուրիմացության արդյունք է, այլ հարկային մարմնի հստակ դիրքորոշումն է առ այն, որ ԵՏՄ տարածքից ՀՀ ներմուծում իրականացնողների մոտ հաշվանցման իրավունքը ծագում է ոչ թե վճարման ամսում, այլ (վճարված լինելու դեպքում) հայտարարգրի ներկայացման ամսում և այս սկզբունքը հետևողականորեն կիրառվի ԵՏՄ տարածքից ՀՀ ներմուծում իրականացնողների նկատմամբ, ապա այս սուբյեկտները կհայտնվեն նույնանման հանգամանքներում երրորդ երկրներից ներմուծում իրականացրած կամ հայաստանյան ծագում ունեցող (մասնավորապես՝ Հայաստանում ձեռք բերված) նույնանման ապրանքներ իրացնող սուբյեկտների համեմատ պակաս բարենպաստ պայմաններում, քանի որ վերջիններս, համաձայն «Ավելացված արժեքի հարկի մասին» ՀՀ օրենքի, մաքսային մարմինների կողմից գանձման ենթակա կամ

մատակարարների հարկային հաշիվներում առանձնացված ԱԱՀ գումարների մասով հաշվանցման իրավունք են ձեռք բերում մաքսային ձևակերպումից կամ հարկային հաշվի ստացումից անմիջապես հետո՝ անկախ վճարումը կատարված լինելու հանգամանքից: Սա կարող է որակվել որպես Եվրասիական տնտեսական միության մասին պայմանագրի դրույթների և ՀՀ կողմից վավերացված մի շարք միջազգային փաստաթղթերում ամրագրված սկզբունքների խախտում, հիմք՝ Եվրասիական տնտեսական միության մասին 29.05.2014թ. պայմանագրի 71-րդ հոդվածի 2-րդ մասով սահմանված դրույթները:

Ամփոփելով վերոնշյալը հայտնվում է, որ՝

- ստուգվող ժամանակահատվածում Ընկերությունն առաջնորդվել է ՀՀ գործող օրենսդրությամբ, մասնավորապես՝ Անուղղակի հարկերի հաշվարկման և վճարման առանձնահատկությունների մասին և ԱԱՀ մասին օրենքների դրույթներով.

- Ընկերությունը պահպանել է ԵՏՄ տարածքից ներմուծված ապրանքների մասով հայտարարագիրը հարկային մարմին ներկայացնելու ժամկետը՝ ներմուծման ամսվան հաջորդող ամսվա 20-ը.

- վիճարկվող ակտում մատնացույց չի արվել այն նորմատիվ իրավական ակտը, որով նախատեսվում է, որ ԵՏՄ տարածքից ներմուծված ապրանքների դիմաց հարկային մարմիններին ավելացված արժեքի հարկի վճարումը չի կարող արվել ներմուծման ամսում (մինչև հայտարարագիրը ներկայացնելու ամիսը) և թե այդ դեպքում ինչ հետևանքներ դա կարող է ունենալ Ընկերության համար.

- ակտում հղում չի տրվել նաև այնպիսի նորմատիվ իրավական ակտի համապատասխան նորմի, ըստ որի ներմուծման ամսում վճարում կատարելու դեպքում հաշվանցում չի կարելի կատարել վճարման օրն ընդգրկող հաշվետու ժամանակաշրջանի համար ներկայացվող ԱԱՀ-ի հաշվարկով և, որ այդ դեպքում նախատեսվում են համապատասխան տուգանքներ.

- ակտի «4. Ավելացված արժեքի հարկ» բաժինը ձևակերպված չէ հստակ և հասկանալի, դրա բովանդակությունը շարադրված չէ այնպես, որպեսզի հասցեատիրոջ համար ակնառու լինի, թե իր որ իրավունքն է սահմանափակվում, իրեն ինչ իրավունքից են զրկում, կամ իր վրա ինչ պարտականություն է դրվում.

- ակտը չի պարունակում հիմնավորում, թե ինչու է համապատասխան ժամանակահատվածում Ընկերության իրականացված հաշվանցումները դիտվում «ավել ցույց տրված».

Գանգատում բերված են նաև «Իրավական ակտերի մասին» ՀՀ օրենքի 9-րդ հոդվածի 4-րդ մասի, ՀՀ Սահմանադրության 60-րդ հոդվածի 8-րդ մասի, 42-րդ հոդվածի 2-րդ մասի, 83.5-րդ հոդվածի 2-րդ կետի, «Վարչարարության հիմունքների և վարչական վարույթի մասին» ՀՀ օրենքի 63-րդ հոդվածի 1-ին մասի դրույթները:

Ելնելով վերոնշյալից՝ ընկերությունը խնդրում է անվավեր ճանաչել ՀՀ ԿԱ ՊԵԿ Խոշոր հարկ վճարողների հարկային տեսչության 05.08.16թ. թիվ 1003466 ակտի «4. Ավելացված արժեքի հարկ» բաժինը:

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 համաձայն ՀՀ ԿԱ ՊԵԿ նախագահի 13.05.2016թ. թիվ 1003466 հանձնարարագրի «Պլենիում» ՍՊԸ իրականացվել է բյուջեի հետ փոխհարաբերությունների և հարկային մարմնի կողմից վերահսկվող ՀՀ օրենսդրության առանձին պահանջների կատարման ճշտության ստուգում: Արդյունքում կազմվել է ՀՀ ԿԱ ՊԵԿ Խոշոր հարկ վճարողների ՀՏ 05.08.2016թ. թիվ 1003466 ակտը (այսուհետ նաև՝ Ակտ),

որով լրացուցիչ վճարման է առաջադրվել ընդամենը 121.056.242 դրամ: Ընկերության գանգատը վերաբերվում է Ակտի 4-րդ կետով արձանագրված խախտմանը:

Ակտի 4-րդ կետով մասնավորապես արձանագրվել է, որ ընկերության կողմից 2015թ. հունվարից 2016թ. մարտ ամիսներն ընդգրկող ժամանակաշրջանում ԵՏՄ անդամ պետություններից ՀՀ տարածք ներմուծված ապրանքների համար յուրաքանչյուր ամսվա ընթացքում վճարված ԱԱՀ-ի գումարները հաշվանցվել (պակասեցվել) են վճարումն ընդգրկող հաշվետու ժամանակաշրջանի ԱԱՀ-ի հաշվարկներում, սակայն ԵՏՄ անդամ պետություններից ՀՀ տարածք ներմուծված ապրանքների ներմուծման հարկային հայտարարագրերը ներկայացվել են հաշվանցման ամսվան հաջորդող ամսվա ընթացքում մինչև այդ ամսվա 20-ը: Համաձայն «ՀՀ և ԵՏՄ անդամ պետությունների միջև անուղղակի հարկերի հաշվարկման և վճարման առանձնահատկությունների մասին» ՀՀ օրենքի 9-րդ հոդվածի 2-րդ կետի ապրանքների ներմուծման գործարքների մասով նույն օրենքով սահմանված կարգով հաշվարկված և վճարված ԱԱՀ-ի ու ակցիզային հարկի գումարները, այդ թվում՝ նույն օրենքի 6-րդ հոդվածի 3-րդ մասով նախատեսված դեպքերում հարկի լրացուցիչ գումարները, «Ավելացված արժեքի հարկի մասին» և «Ակցիզային հարկի մասին» ՀՀ օրենքներով նախատեսված դեպքերում և չափերով ենթակա են համապատասխան հարկատեսակի գծով հարկային պարտավորություններից հաշվանցման (պակասեցման) դրանց վճարման օրն ընդգրկող հաշվետու ժամանակաշրջանի համար ներկայացվող ԱԱՀ-ի կամ ակցիզային հարկի հաշվարկով:

«ԱԱՀ-ի մասին» ՀՀ օրենքի 23-րդ հոդվածի 2-րդ կետի համաձայն, ԱԱՀ վճարող անձինք հաշվետու ժամանակաշրջանում պետական բյուջե են վճարում այդ ժամանակաշրջանում իրականացված հարկվող գործարքների (գործառնությունների) հարկվող շրջանառության նկատմամբ հաշվարկված ԱԱՀ-ի գումարը, որից հաշվանցվում (պակասեցվում) են ԵՏՄ անդամ պետություններից ՀՀ տարածք ներմուծված ապրանքների համար սահմանված կարգով և չափերով ՀՀ հարկային մարմիններին վճարված ԱԱՀ-ի գումարների չափով դրանց վճարման, իսկ ճշտված ներմուծման հարկային հայտարարագրի ներկայացման դեպքում՝ հայտարարագրի ներկայացման և վճարման օրն ընդգրկող հաշվետու ժամանակաշրջանի համար ներկայացվող ԱԱՀ-ի հաշվարկով:

Ընկերության կողմից խախտվել են «ՀՀ ԵՎ ԵՏՄ անդամ պետությունների միջև անուղղակի հարկերի հաշվարկման և վճարման առանձնահատկությունների մասին» ՀՀ օրենքի 9-րդ հոդվածի 2-րդ կետի և «ԱԱՀ-ի մասին» ՀՀ օրենքի 23-րդ հոդվածի 2-րդ կետի պահանջները: Խախտման հետևանքով ԱԱՀ-ի հաշվարկներում հաշվանցված (պակասեցված) հարկային մարմիններին վճարված ԱԱՀ-ի գումարներն ավել են ցույց տրվել:

Վերոգրյալի կապակցությամբ հարկ է նշել հետևյալը.

1. Ընկերության գանգատով վիճարկվում են հետևյալ իրավական կարգավորումների ճիշտ կիրառման հարցերը.

«Ավելացված արժեքի հարկի մասին» ՀՀ օրենքի 23-րդ հոդվածի 2-րդ կետի համաձայն՝ օրենքի համաձայն ԱԱՀ վճարող անձինք հաշվետու ժամանակաշրջանում պետական բյուջե են վճարում այդ ժամանակաշրջանում իրականացված հարկվող գործարքների (գործառնությունների) հարկվող շրջանառության նկատմամբ հաշվարկված ԱԱՀ-ի գումարը, որից հաշվանցվում (պակասեցվում) են ԵՏՄ անդամ պետություններից Հայաստանի Հանրապետության տարածք ներմուծված ապրանքների համար սահմանված կարգով և չափերով ՀՀ հարկային մարմիններին վճարված ԱԱՀ-ի գումարների չափով՝ դրանց վճարման, իսկ ճշտված ներմուծման հարկային հայտարարագրի ներկայացման դեպքում՝ հայտարարագրի ներկայացման և վճարման օրն ընդգրկող հաշվետու ժամանակաշրջանի համար ներկայացվող ԱԱՀ-ի հաշվարկով:

«ՀՀ և ԵՏՄ անդամ պետությունների միջև անուղղակի հարկերի հաշվարկման և վճարման առանձնահատկությունների մասին» ՀՀ օրենքի 9-րդ հոդվածի 2-րդ մասի համաձայն՝ ապրանքների ներմուծման գործարքների մասով նույն օրենքով սահմանված

կարգով հաշվարկված և վճարված ԱԱՀ-ի ու ակցիզային հարկի գումարները, այդ թվում՝ նույն օրենքի 6-րդ հոդվածի 3-րդ մասով նախատեսված դեպքերում՝ հարկի լրացուցիչ գումարները, «Ավելացված արժեքի հարկի մասին» և «Ակցիզային հարկի մասին» Հայաստանի Հանրապետության օրենքներով նախատեսված դեպքերում և չափերով ենթակա են համապատասխան հարկատեսակի գծով հարկային պարտավորությունից հաշվանցման (պակասեցման)՝ դրանց վճարման օրն ընդգրկող հաշվետու ժամանակաշրջանի համար ներկայացվող ԱԱՀ-ի կամ ակցիզային հարկի հաշվարկով:

2. «Իրավական ակտերի մասին» ՀՀ օրենքի 86-րդ հոդվածի համաձայն՝ իրավական ակտը մեկնաբանվում է դրանում պարունակվող բառերի և արտահայտությունների տառացի նշանակությամբ՝ հաշվի առնելով օրենքի պահանջները: Իրավական ակտի մեկնաբանությամբ չպետք է փոփոխվի դրա իմաստը: Հաշվի առնելով «Իրավական ակտերի մասին» ՀՀ օրենքի պահանջները, «Ավելացված արժեքի հարկի մասին» և «ՀՀ և ԵՏՄ անդամ պետությունների միջև անուղղակի հարկերի հաշվարկման և վճարման առանձնահատկությունների մասին» ՀՀ օրենքների խնդրո առարկա դրույթների կիրառման առումով Հանձնաժողովը նշում է հետևյալը.

1) «Ավելացված արժեքի հարկի մասին» ՀՀ օրենքի 23-րդ հոդվածի 2-րդ կետով հստակ սահմանված է, որ ԱԱՀ վճարող անձինք հաշվետու ժամանակաշրջանում պետական բյուջե վճարման ենթակա հաշվարկված ԱԱՀ-ի գումարից կարող են հաշվանցել (պակասեցնել) ԵՏՄ անդամ պետություններից ՀՀ տարածք ներմուծված ապրանքների համար սահմանված կարգով և չափերով ՀՀ հարկային մարմիններին վճարված ԱԱՀ-ի գումարները՝ դրանց վճարման օրն ընդգրկող հաշվետու ժամանակաշրջանի համար ներկայացվող ԱԱՀ-ի հաշվարկով: Այսինքն, օրենքի պահանջը վերաբերում է ԱԱՀ-ի գումարներին, որոնք հարկային մարմիններին վճարվել են ԵՏՄ անդամ պետություններից ՀՀ տարածք ներմուծված ապրանքների համար սահմանված կարգով և չափերով:

2) ԵՏՄ անդամ պետություններից ՀՀ տարածք ներմուծված ապրանքների համար ԱԱՀ-ի հաշվարկման և վճարման կարգը և չափերը սահմանված են «ՀՀ և ԵՏՄ անդամ պետությունների միջև անուղղակի հարկերի հաշվարկման և վճարման առանձնահատկությունների մասին» ՀՀ օրենքով, որի 1-ին հոդվածի 1-ին մասի համաձայն՝ նույն օրենքով են կարգավորվում ԵՏՄ անդամ պետություններ ապրանքների արտահանման, այդ պետություններից ՀՀ տարածք ապրանքների ներմուծման, ինչպես նաև ՀՀ-ում գրանցված (հաշվառված) անձանց կողմից ԵՏՄ տարածքում այլ՝ ՀՀ-ում չգրանցված (չհաշվառված) անձանց (կամ հակառակը) ծառայությունների մատուցման դեպքերում անուղղակի հարկերի (ԱԱՀ-ի և ակցիզային հարկի) հաշվարկման և վճարման կարգի առանձնահատկությունները՝ որպես 2014 թվականի մայիսի 29-ի «Եվրասիական տնտեսական միության մասին» պայմանագրի անբաժանելի մաս համարվող՝ «Ապրանքների արտահանման ու ներմուծման, աշխատանքների կատարման և ծառայությունների մատուցման ժամանակ անուղղակի հարկերի գանձման և դրանց վճարման նկատմամբ վերահսկողության կարգի մասին» 18-րդ հավելվածով ներկայացված արձանագրությամբ («Անուղղակի հարկերի մասին» արձանագրություն) ամրագրված կարգավորումների բացառություններ:

Ընդ որում, «Անուղղակի հարկերի մասին» արձանագրության 20-րդ կետով սահմանված է, որ հարկ վճարողը պարտավոր է հարկային մարմին ներկայացնել համապատասխան հարկային հայտարարագիր՝ ըստ այն անդամ պետության օրենսդրությամբ սահմանված ձևի կամ ըստ այն անդամ պետության իրավասու մարմնի կողմից հաստատված ձևի, որի տարածք են ներմուծվել ապրանքները:

«ՀՀ և ԵՏՄ անդամ պետությունների միջև անուղղակի հարկերի հաշվարկման և վճարման առանձնահատկությունների մասին» ՀՀ օրենքի 8-րդ հոդվածի 1-ին մասի համաձայն՝ «Անուղղակի հարկերի մասին» արձանագրության 20-րդ կետի կիրառության իմաստով ապրանքների ներմուծման դեպքում հարկ վճարողը պարտավոր է նույն օրենքի 7-րդ հոդվածի 2-րդ մասով սահմանված ժամկետներում իր հաշվառման վայրի հարկային

մարմին ներկայացնել մասնավորապես՝ ներմուծողի լրացրած՝ ներմուծման հարկային հայտարարագիրը:

Հարկ է նկատի ունենալ նաև, որ «Ավելացված արժեքի հարկի մասին» ՀՀ օրենքի 8-րդ հոդվածի 2-րդ կետով, որպես ԱԱՀ-ով հարկման բազայի որոշման առանձնահատկություն, սահմանված է, որ ԵՏՄ անդամ պետություններից ՀՀ ներմուծվող ապրանքների մասով ԱԱՀ-ով հարկման բազան որոշվում է «Անուղղակի հարկերի հաշվարկման և վճարման առանձնահատկությունների մասին» ՀՀ օրենքով (օրենքի 6-րդ հոդվածով) սահմանված կարգով: Ներմուծման հարկային հայտարարագրի ձևը սահմանված է ՀՀ ֆինանսների նախարարի 29.12.2014թ. N965-Ն հրամանի N2 հավելվածով, որտեղ լրացվում է ներմուծվող ապրանքների ավելացված արժեքի հարկի գծով հարկման բազան և տվյալ բազայի նկատմամբ ԱԱՀ-ի 20 տոկոս դրույքաչափի կիրառմամբ հաշվարկված հարկի գումարը:

Վերոնշյալ իրավական կարգավորումներից ակնհայտ է, որ ԵՏՄ անդամ պետություններից ՀՀ տարածք ներմուծված ապրանքների համար հաշվարկված ԱԱՀ-ն՝ օրենքով սահմանված վերոնշյալ կարգով՝ հարկման բազայի հիման վրա հաշվարկված ԱԱՀ-ի՝ ներմուծման հարկային հայտարարագրում արտացոլված մեծությունն է:

3) «ՀՀ և ԵՏՄ անդամ պետությունների միջև անուղղակի հարկերի հաշվարկման և վճարման առանձնահատկությունների մասին» ՀՀ օրենքի 7-րդ հոդվածի 2-րդ մասի համաձայն՝ տվյալ դեպքում ներմուծվող ապրանքների համար հաշվարկված ԱԱՀ-ի և ակցիզային հարկի գումարները ՀՀ պետական բյուջե են վճարվում մինչև ապրանքները ՀՀ տարածք փաստացի ներմուծելու (ՀՀ պետական սահմանը հատելու) օրը ընդգրկող ամսվան հաջորդող ամսվա 20-ը ներառյալ՝ որպես հարկային մարմինն վճարվող գումարներ:

«ՀՀ և ԵՏՄ անդամ պետությունների միջև անուղղակի հարկերի հաշվարկման և վճարման առանձնահատկությունների մասին» ՀՀ օրենքի 9-րդ հոդվածի 2-րդ մասով հստակ սահմանված է, որ ապրանքների ներմուծման գործարքների մասով նույն օրենքով սահմանված կարգով հաշվարկված և վճարված ԱԱՀ-ի գումարներն են, որ «Ավելացված արժեքի հարկի մասին» ՀՀ օրենքով նախատեսված դեպքերում և չափերով ենթակա են հարկային պարտավորությունից հաշվանցման (պակասեցման)՝ դրանց վճարման օրն ընդգրկող հաշվետու ժամանակաշրջանի համար ներկայացվող ԱԱՀ-ի կամ ակցիզային հարկի հաշվարկով:

Իր հերթին, «Իրավական ակտերի մասին» ՀՀ օրենքի 45-րդ հոդվածի 10-րդ մասի համաձայն, եթե իրավական ակտում նշված նորմի կիրառումը պայմանավորված է «և» կամ «ու» շաղկապով բաժանված պայմաններով, ապա այդ նորմի կիրառման համար թվարկված բոլոր պայմանների առկայությունը պարտադիր է: Անհրաժեշտ է նկատի ունենալ, որ «ՀՀ և ԵՏՄ անդամ պետությունների միջև անուղղակի հարկերի հաշվարկման և վճարման առանձնահատկությունների մասին» ՀՀ օրենքի 9-րդ հոդվածի 2-րդ մասով հաշվանցման (պակասեցման) ենթակա ԱԱՀ-ի գումարի մասով սահմանված են երկու պայմաններ՝ նույն օրենքով սահմանված կարգով հաշվարկված լինելը և նույն օրենքով սահմանված կարգով վճարված լինելը: Այսպիսով իրավական ակտում նշված նորմի՝ հաշվանցման (պակասեցման) համար նշված երկու պայմանների առկայությունը պարտադիր է:

Բացի վերոնշյալը, հարկ է նկատի ունենալ, որ ԵՏՄ անդամ պետություններից ապրանքների ներմուծման մասով հարկման բազայի և ԱԱՀ-ի գումարների ԱԱՀ-ի հաշվարկում արտացոլման հետ կապված հարցերը պարզաբանված են նաև ՀՀ ֆինանսների նախարարի 30.04.2015թ. «Ավելացված արժեքի հարկի հաշվարկի ձևի լրացման որոշ հարցերի վերաբերյալ» N5 պաշտոնական պարզաբանումով: Մասնավորապես՝ պաշտոնական պարզաբանման 4-րդ կետի համաձայն՝ ԵՏՄ անդամ պետություններից ՀՀ ներմուծված ապրանքների մասով ներմուծման հարկային հայտարարագրերում առանձնացված և տվյալ հաշվետու ժամանակաշրջանում հարկային մարմիններին վճարման ենթակա, ինչպես նաև «Անուղղակի հարկերի հաշվարկման և վճարման առանձնահատկությունների մասին» ՀՀ օրենքի 6-րդ հոդվածի 3-րդ մասին

համապատասխան հարկման բազաների տարբերությունից հաշվարկված ԱԱՀ-ի գումարները, որոնք չեն վճարվել տվյալ հաշվետու ժամանակաշրջանում և որոնց մասով հաշվանցում կատարելու իրավունքի ձեռքբերման պահը Օրենքի 23-րդ հոդվածի համաձայն հետաձգվում է մինչև վճարման պահը, լրացվում են ԱԱՀ-ի հաշվարկի 16.1-րդ կետում (ձեռքբերված ապրանքների մասով դեբետի հետաձգում):

Հաշվի առնելով վերոնշյալ ակտերով նախատեսված կարգավորումները՝ Հանձնաժողովը գտնում է, որ ԵՏՄ անդամ պետություններից ՀՀ տարածք ներմուծված ապրանքների մասով ԱԱՀ-ի գումարները ԱԱՀ վճարողների կողմից ենթակա են հաշվանցման այդ ապրանքների ներմուծման օրը ներառող հաշվետու ժամանակաշրջանի համար ներկայացվող ԱԱՀ-ի հաշվարկով, եթե ներմուծման հարկային հայտարարագիրը հարկային մարմին է ներկայացվել և ներմուծման համար հաշվարկված ԱԱՀ-ի գումարը հարկային մարմնին վճարվել է այդ ապրանքների ՀՀ տարածք փաստացի ներմուծման օրը ներառող հաշվետու ժամանակաշրջանի ընթացքում: Եթե ԵՏՄ անդամ պետություններից ապրանքների ներմուծման համար հաշվարկված ԱԱՀ-ի գումարները վճարվել կամ ներմուծման հարկային հայտարարագիրը ներկայացվել է ապրանքների ՀՀ տարածք փաստացի ներմուծման օրը ներառող հաշվետու ժամանակաշրջանին հաջորդող որևէ հաշվետու ժամանակաշրջանի ընթացքում, ապա այդ ապրանքների ներմուծման մասով ԱԱՀ-ի գումարները ենթակա են հաշվանցման այն հաշվետու ժամանակաշրջանի համար ներկայացվող ԱԱՀ-ի հաշվարկով, որում կապահովվեն ներմուծման հարկային հայտարարագիրը հարկային մարմին ներկայացնելու և միաժամանակ, ԱԱՀ-ի գումարները հարկային մարմիններին վճարելու պահանջները:

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 ԿԱ ՊԵԿ Խոշոր հարկ վճարողների ՀՏ 05.08.2016թ. թիվ 1003466 ակտը թողնել անփոփոխ, իսկ գանգատը՝ 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.ՄԻՐՈՒՄՅԱՆ