

ՀՀ ԿԱ պետական եկամուտների կոմիտե
Հարկային և մաքսային մարմինների գանգատարկման հանձնաժողով

Ո Ր Ո Շ ՈՒ Մ 27/1

4 հոկտեմբերի 2016թ.

Քննարկվեց «Մեգա Շին» ՍՊԸ գանգատը ՀՀ ԿԱ ՊԵԿ Նոր Նորքի ՀՏ 24.08.2016թ. թիվ 1010721 ակտի դեմ:

«Մեգա Շին» ՍՊԸ գանգատում բերված փաստարկները.

ՀՀ ԿԱ ՊԵԿ Նոր Նորքի հարկային տեսչությունը կատարել է «Մեգա Շին» ՍՊ ընկերության բյուջեի հետ փոխհարաբերությունների և հարկային մարմնի կողմից վերահսկվող ՀՀ օրենսդրության առանձին պահանջների կատարման ճշտության ստուգում, որի արդյունքում 27.08.2016թ. կազմվել է թիվ 1010721 ակտը:

Ակտի 1-ին և 3-րդ կետերով՝ շահութահարկի և ավելացված արժեքի հարկի մասով, արձանագրվել են խախտումներ և առաջադրվել լրացուցիչ վճարային պարտավորություններ:

Գանգատաբերը գտնում է, որ Ակտը մասնակի ընդունվել է ՀՀ օրենսդրության խախտումներով, ներառյալ՝ սխալ կիրառմամբ, խախտվել է ընկերության իրավունքը, ուստի սույնով վարչական կարգով բողոքարկվում է Ակտը՝ հետևյալ փաստական և իրավական հիմքերով ու հիմնավորումներով.

1. Ակտի 1-ին կետով արձանագրվել է, որ ընկերությունը 2015թ. հարկվող շահույթը որոշելիս խախտել է «Շահութահարկի մասին» ՀՀ օրենքի 2-րդ կետի «դ» ենթակետը: Որպես այս իրավանորմի խախտման հիմնավորում, Ակտում ընդամենը նշված է. «...համախառն եկամուտը նվազեցվում է դրա ստացման հետ կապված անհրաժեշտ և փաստաթղթերով հիմնավորված ծախսերի չափով - ամորտիզացիոն մասհանումներ»: Նշվածի հիման վրա հետևություն է արվել ամորտիզացիոն մասհանումների մասով 4.805.197 դրամ ավել ծախս ցույց տալու մասին:

Թեև ակտում նշված չէ, թե որ հիմնական միջոցների ամորտիզացիոն մասհանումներին է վերաբերում արձանագրվածը, սակայն իրականում այն վերաբերում է շինարարական հարմարանքներին, որոնց ձեռք բերումը հաստատվում է համապատասխան փաստաթղթերով և փաստացի օգտագործվում են ընկերության տնաշինական գործարանում: Ստուգողների բանավոր փաստարկը կայանում է նրանում, որ այդ հարմարանքները վարձակալությամբ հանձնված չեն, ուստի, դրանց մասով ամորտիզացիոն մասհանումները նվազեցման ենթակա չեն:

«Շահութահարկի մասին» ՀՀ օրենքի 12-րդ հոդվածի 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: Նշված շինարարական հարմարանքները սեփականության իրավունքով պատկանում են ընկերությանը, մաշվածքի ենթակա են դրանց ամորտիզացիոն մասհանումների չափերը հաշվարկվել են օրենքի պահանջներին համապատասխան, այդ հիմնական միջոցները օգտագործվում են ընկերության կողմից և անհրաժեշտ են նրա գործունեության, հետևաբար՝ եկամուտ ստանալու համար:

Ակտով ապացուցված չէ, որ այս կամ այն հիմնական միջոցը անհրաժեշտ չէ ընկերության գործունեության համար կամ չի օգտագործվում, որևէ հիմնավորում չկա, թե ինչու այն անհրաժեշտ չէ եկամտի ստացման համար: Այնինչ, տվյալ դեպքում համապատասխան փաստական հանգամանքներն ապացուցելու պարտականությունը կրում է հարկային մարմինը, համաձայն «Վարչարարության հիմունքների և վարչական վարույթի մասին» ՀՀ օրենքի 43-րդ հոդվածի 1-ին մասի «բ» կետի: Հետևապես Ակտն այս մասով

հակասում է «Շահութահարկի մասին» ՀՀ օրենքի 10-րդ հոդվածի 2-րդ մասի «դ» կետին և 12-րդ հոդվածին:

2. Ակտի 3-րդ կետով արձանագրվել է, որ «2015թ-ի հունիս և օգոստոս ամիսների համար ՀՏ ներկայացված ԱԱՀ-ի հաշվարկներում ընկերության կողմից խախտվել է «Ավելացված արժեքի հարկի մասին» ՀՀ օրենքի 23-րդ հոդվածի 2-րդ կետի պահանջը՝ հունիս ամսվա հաշվարկում հարկվող շրջանառության նկատմամբ հաշվարկված ԱԱՀ-ի գումարից հաշվանցել է /պակասեցրել է/ ԵՏՄ անդամ պետությունից ՀՀ տարածք ներմուծված ապրանքների համար հաշվարկված և վճարված ԱԱՀ-ի գումարներն առանց հարկային մարմին ԱԱՀ-ի գումարների վճարման և ներմուծման հայտարարագրերի ներկայացման, որի վճարումը և ներմուծման հայտարարագրի ներկայացումն իրականացվել է 2015թ. սեպտեմբերին»:

Հղում կատարելով «Ավելացված արժեքի հարկի մասին» ՀՀ օրենքի 23-րդ հոդվածի 2-րդ կետին, ստուգողներն օրենքը մեկնաբանել են այնպես, որ ԵՏՄ անդամ պետություններից ՀՀ տարածք ներմուծված ապրանքների մասով հաշվարկված ԱԱՀ-ի գումարները կհաշվանցվեն ներմուծման հաշվետու ժամանակաշրջանի համար ներկայացվող ԱԱՀ-ի հաշվարկով, եթե հաշվարկված ԱԱՀ-ի գումարները հարկային մարմիններին են վճարվել և ներմուծման հայտարարագրերը հարկային մարմին են ներկայացվել ապրանքները ՀՀ տարածք փաստացի ներմուծելու ամսում: Այսպիսի մեկնաբանությունն ակնհայտ հակասում է օրենքին:

«Ավելացված արժեքի հարկի մասին» ՀՀ օրենքի 23-րդ հոդվածի 2-րդ կետի 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»:

Ինչպես հստակ երևում է իրավանորմի շարադրանքից, ԵՏՄ անդամ պետությունից ՀՀ տարածք ներմուծված ապրանքի մասով ԱԱՀ-ի հաշվանցումը տվյալ հաշվետու ժամանակաշրջանում կատարելու համար անհրաժեշտ պայման է միայն տվյալ հաշվետու ժամանակաշրջանում ԱԱՀ-ի գումարը վճարելու հանգամանքը: Իսկ ներմուծման հայտարարագրի ներկայացման և ԱԱՀ-ի գումարի վճարման երկու պայմանների միաժամանակյա առկայությունը պահանջվում է միայն ճշտված ներմուծման հայտարարագրի ներկայացման դեպքում:

Ակտում արձանագրված վերը նշված դրվագով ներմուծված ապրանքների մասով ԱԱՀ-ի գումարը վճարվել է հունիս ամսում, այսինքն՝ ներմուծման ամսում, իսկ ներմուծման հայտարարագիրը ներկայացվել է օրենքով սահմանված ժամկետում մինչև հուլիսի 20-ը: Ներմուծման հայտարարագիրը ճշտված հայտարարագիր չէ, ինչը նշանակում է, որ միայն ԱԱՀ-ի գումարը հունիս ամսում վճարված լինելու փաստական հանգամանքը բավարար է այդ ԱԱՀ-ի գումարը նույն ամսվա ԱԱՀ-ի հաշվարկով հաշվանցելու համար:

Հատկանշական է, որ Ակտի վերը նշված շարադրանքն ունի ներքին հակասություն: Նշվում է, որ հաշվանցվել են ԵՏՄ անդամ պետությունից ՀՀ տարածք ներմուծված ապրանքների համար հաշվարկված և վճարված ԱԱՀ-ի գումարներն առանց հարկային մարմին ԱԱՀ-ի գումարների վճարման և ներմուծման հայտարարագրերի ներկայացման: Այսինքն, սկզբում նշվում է վճարված ԱԱՀ-ի գումարի մասին, այնուհետև նշվում է առանց

ԱԱՀ-ի գումարի վճարման հանգամանքը: Ընկերությունը պնդում է, որ հունիս ամսում ներմուծված ապրանքների մասով ԱԱՀ-ի գումարները վճարվել են նույն ամսում, այդ փաստը ապացուցվում է համապատասխան վճարային փաստաթղթերով, հստակ երևում է հարկային մարմնի տեղեկատվական բազայում, դրանում համոզվել են նաև ստուգողները:

Հետևապես Ակտի 3-րդ կետը 2015թ. հունիս ամսվա ԱԱՀ-ի հաշվարկում ավել գումար հշվանցելու խախտում արձանագրելու մասով հակասում է Ակտում իսկ հիշատակված «Ավելացված արժեքի հարկի մասին» ՀՀ օրենքի 23-րդ հոդվածի 2-րդ կետին:

Նշված իրավական ակտերի խախտումների պայմաններում առկա են «Վարչարարության հիմունքների և վարչական վարույթի մասին» ՀՀ օրենքի 63-րդ հոդվածի 1-ին մասով սահմանված՝ ակտի համապատասխան մասերի անվավերության հիմքերը, ուստի ղեկավարվելով նույն օրենքի 69-72-րդ հոդվածներով, գանգատաբերը խնդրում է անվավեր ճանաչել ՀՀ ԿԱ ՊԵԿ Նոր Նորքի հարկային տեսչության 24.08.2016թ. թիվ 1010721 ակտի 1-ին կետը՝ ամորտիզացիոն մասհանումները ծախս ձևակերպելը խախտում արձանագրելու մասով, և 3-րդ կետը՝ 2015թ. հունիս ամսվա ԱԱՀ-ի հաշվարկում ավել գումար հաշվանցելու խախտում արձանագրելու մասով:

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 29.06.2016թ-ի թիվ 1010721 հանձնարարագրի համաձայն «Մեգա Շին» ՍՊԸ-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 Նոր Նորքի 24.08.2016թ-ի թիվ 1010721 ակտը (այսուհետ նաև՝ Ակտ), որով լրացուցիչ վճարման է առաջադրվել ընդամենը 7.033.349 դրամ:

Ակտի 1-ին կետով մասնավորապես արձանագրվել է, որ ընկերությունը 2014թ. խախտել է «Շահութահարկի մասին» ՀՀ օրենքի 16-րդ հոդվածի 1-ին կետի ժե) ենթակետի պահանջը, իսկ 2015թ. «Շահութահարկի մասին» ՀՀ օրենքի 10-րդ հոդվածի 2-րդ կետի դ) և 16-րդ հոդվածի 1-ին կետի ժե) ենթակետերի պահանջները՝ հարկվող շահույթը որոշելիս համախառն եկամտից չեն նվազեցվում վարկային կազմակերպության կողմից վերցված վարկերի նկատմամբ հաշվարկված տոկոսները, եթե դրանք անտոկոս տրամադրվում են այլ անձանց և համախառն եկամուտը նվազեցվում է դրա ստացման հետ կապված անհրաժեշտ և փաստաթղթերով հիմնավորված ծախսերի չափով՝ ամորտիզացիոն մասհանումներ: Այսպիսով 2014թ-ին ընկերության կողմից ֆինանսական ծախսերն ավել են արտացոլվել 1.342.300 դրամի չափով, իսկ 2015թ-ին՝ 2.977.703 դրամի չափով, ինչպես նաև ամորտիզացիոն մասհանումներն ավել են արտացոլվել 4.805.197 դրամի չափով: Արդյունքում 2014թ. և 2015թ. շահութահարկի հաշվարկներում հարկվող շահույթը պակաս է հաշվարկվել, համապատասխանաբար՝ 1.342.300 դրամի և 7.782.900 դրամի չափով:

Ընկերության գանգատը վերաբերվում է ամորտիզացիոն մասհանումները համախառն եկամտի ստացման հետ կապված անհրաժեշտ և փաստաթղթերով հիմնավորված ծախս չդիտարկելու հետևանքով շահութահարկի գծով լրացուցիչ առաջադրված պարտավորությանը:

Վերոգրյալի կապակցությամբ հարկ է նշել հետևյալը.

«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: Մասնավորապես, 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, ամորտիզացիոն մասհանումները:

«Շահութահարկի մասին» ՀՀ 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: Հարկ է նկատի ունենալ, «Շահութահարկի մասին» ՀՀ օրենքի (մինչև 01.01.2013թ. գործող խմբագրության) 12-րդ հոդվածի 1-ին մասի համաձայն հարկվող շահույթը որոշելիս համախառն եկամուտը նվազեցվում էր գործունեության մեջ օգտագործվող և մաշվածքի ենթակա հիմնական միջոցների և ոչ նյութական ակտիվների ամորտիզացիոն մասհանումների գումարի չափով, իսկ 01.01.2013թ.-ից՝ մաշվածքի ենթակա սեփականության իրավունքով պատկանող կամ երկարաժամկետ ֆինանսական վարձակալությամբ (լիզինգով) վերցված հիմնական միջոցների և ոչ նյութական ակտիվների ամորտիզացիոն մասհանումների գումարի չափով (անկախ գործունեության մեջ օգտագործվելու հանգամանքից): Ընդ որում, օրենքի իմաստով համախառն եկամտից նվազեցման առումով պարտադիր է, որ հիմնական միջոցը սեփականության իրավունքով պատկանի հարկ վճարողին և միաժամանակ հանդիսանա մաշվածքի ենթակա:

«Շահութահարկի մասին» ՀՀ օրենքի 3-րդ հոդվածի 1-ին մասի համաձայն՝ շահութահարկը որոշելիս հաշվառումն իրականացվում է հաշվապահական հաշվառումը և ֆինանսական հաշվետվությունները կարգավորող օրենքներով և այլ իրավական ակտերով սահմանված սկզբունքների և կանոնների հիման վրա, եթե օրենքով չեն նախատեսվում դրանց կիրառման առանձնահատկությունները: ՀՀ կառավարության 11.03.2010թ. N 235-Ն որոշմամբ հաստատված 16՝ «Հիմնական միջոցներ» հաշվապահական հաշվառման միջազգային ստանդարտի՝

- 7-րդ կետի «ա» և «բ» կետերի համաձայն՝ հիմնական միջոցի սկզբնական արժեքը պետք է ճանաչվի որպես ակտիվ այն և միայն այն դեպքում, երբ հավանական է, որ այդ միավորի հետ կապված ապագա տնտեսական օգուտները կհոսեն դեպի կազմակերպություն և միավորի սկզբնական արժեքը կարող է արժանահավատորեն չափվել.

- 55-րդ կետի համաձայն՝ ակտիվի մաշվածությունը սկսում է հաշվարկվել, երբ այն մատչելի է օգտագործման համար, այսինքն՝ երբ այն գտնվում է այնպիսի վայրում և վիճակում, որն անհրաժեշտ է ղեկավարության նախանշած նպատակով այն օգտագործելու համար:

Հաշվի առնելով «Շահութահարկի մասին» ՀՀ օրենքի 3-րդ հոդվածի 1-ին մասի դրույթները, «Շահութահարկի մասին» ՀՀ օրենքի իմաստով ամորտիզացիոն մասհանումների գումարները հաշվարկվում են հարկ վճարողին սեփականության իրավունքով պատկանող այն հիմնական միջոցների համար, որոնք ճանաչվել են օգտագործման համար մատչելի ակտիվ:

Քննարկվող դեպքում շինարարական հարմարանքները փաստացի օգտագործվում են ընկերության տնաշինական գործարանում, այսինքն՝ դրանք ընկերության կողմից ճանաչվել են որպես օգտագործման համար մատչելի ակտիվ: Ակտով չի հիմնավորվել այն հանգամանքը, որ հիմնական միջոցները չեն գտնվում այնպիսի վայրում և վիճակում, որն անհրաժեշտ է ղեկավարության նախանշած նպատակով օգտագործելու համար: Հարմարանքները վարձակալությամբ հանձնված չլինելու հանգամանքը ևս չի հիմնավորում հիմնական միջոցների օգտագործման համար մատչելի ակտիվ չհանդիսանալը:

Հաշվի առնելով վերոնշյալը, Հանձնաժողովը գտնում է, որ քննարկվող դեպքում օգտագործման համար մատչելի ակտիվ ճանաչված հիմնական միջոցների ամորտիզացիոն

մասնահումների գծով նվազեցումները կատարվել են «Շահութահարկի մասին» ՀՀ օրենքի պահանջներին համապատասխան, ուստի այս մասով գանգատը ենթակա է բավարարման:

Ակտի 3-րդ կետում հղում է կատարված «ՀՀ և Եվրասիական տնտեսական միության անդամ պետությունների միջև անուղղակի հարկերի հաշվառման և վճարման առանձնահատկությունների մասին» ՀՀ օրենքի 7-րդ հոդվածի 2-րդ կետի, 8-րդ հոդվածի, 9-րդ հոդվածի 2-րդ կետի, «ԱԱՀ-ի մասին» ՀՀ օրենքի 23-րդ հոդվածի 2-րդ կետի դրույթներին և հետևություն է արվել այն մասին, որ ԵՏՄ անդամ պետություններից ՀՀ տարածք ներմուծված ապրանքների մասով հաշվարկված ԱԱՀ-ի գումարները ենթակա են հաշվանցման ներմուծման հաշվետու ժամանակաշրջանի համար ներկայացվող ԱԱՀ-ի հաշվարկով, եթե հաշվարկված ԱԱՀ-ի գումարները հարկային մարմիններին են վճարվել և ներմուծման հարկային հայտարարագրերը հարկային մարմին են ներկայացվել ապրանքները ՀՀ տարածք փաստացի ներմուծելու ամսում:

2015թ. հունիս ամսվա համար ՀՏ ներկայացված ԱԱՀ-ի հաշվարկներում ընկերության կողմից հունիս ամսվա հաշվարկում հարկվող շրջանառության նկատմամբ հաշվարկված ԱԱՀ-ի գումարից հաշվանցվել (պակասեցվել) է ԵՏՄ անդամ պետությունից ՀՀ տարածք ներմուծված ապրանքների համար հաշվարկված և վճարված ԱԱՀ-ի գումարներն առանց ներմուծման հայտարարագրի ներկայացման, որը ներկայացվել է 2015թ. հուլիս ամսին: 2015թ. օգոստոս ամսվա հաշվարկում հարկվող շրջանառության նկատմամբ հաշվարկված ԱԱՀ-ի գումարից հաշվանցվել (պակասեցվել) է ԵՏՄ անդամ պետությունից ՀՀ տարածք ներմուծված ապրանքների համար հաշվարկված և վճարված ԱԱՀ-ի գումարներն առանց հարկային մարմին ԱԱՀ-ի գումարների վճարման և ներմուծման հայտարարագրերի ներկայացման, որի վճարումը և ներմուծման հայտարարագրի ներկայացումն իրականացվել է 2015թ. սեպտեմբեր ամսին: Արդյունքում հունիս ամսվա հաշվարկով ավել ԱԱՀ է հաշվանցվել 778.865 դրամ, իսկ օգոստոս ամսվա հաշվարկում՝ 1.699.191 դրամ, ընդամենը՝ 2.478.056 դրամ: Վերոգրյալ խախտումների համար ԱԱՀ-ի գծով լրացուցիչ վճարման է առաջադրվել ընդամենը 3.964.890 դրամ, ինչպես նաև պակասեցման՝ 2.478.056 դրամ:

Վերոգրյալի կապակցությամբ հարկ է նշել հետևյալը.

1. «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. N 965-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-ր ներառյալ՝ որպես հարկային մարմնին 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 օրը 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 այդ, 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 մարմինն 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՝

1. ՀՀ ԿԱ ՊԵԿ Նոր Նորքի ՀՏ 24.08.2016թ. թիվ 1010721 ակտի 1-ին կետից նվազեցնել ընդամենը 1.582.292 դրամ, այդ թվում՝ հարկ 961.039 դրամ, տույժ 44.629 դրամ, տուգանքներ 576.624 դրամ:

2. Ակտի 3-րդ կետը թողնել անփոփոխ:

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