

ՀՀ ԿԱ պետական եկամուտների կոմիտե

Հարկային և մաքսային մարմինների գանգատարկման հանձնաժողով

Ո Ր Ո Շ ՈՒ Մ 29/7

18 հոկտեմբերի 2016թ.

Քննարկվեց «Ցեմենտ Փլանթ Քոնսալթինգ» ՍՊԸ հայաստանյան մասնաճյուղի գանգատը ՀՀ ԿԱ ՊԵԿ Կենտրոնի ՀՏ 09.09.2016թ. թիվ 1003437 ակտի դեմ:

«Ցեմենտ Փլանթ Քոնսալթինգ» ՍՊԸ գանգատում բերված փաստարկները.

Ակտի 1-ին և 3-րդ կետերը ոչ ռեզիդենտի շահութահարկի և ավելացված արժեքի հարկի մասով, ընդունվել են ՀՀ օրենսդրության խախտումներով, այդ թվում՝ օրենքի սխալ կիրառմամբ, ստորև բերվող հիմքերով ու հիմնավորումներով.

1. Ակտի 1-ին կետով արձանագրվել է, որ ՄԱՍՆԱԾՅՈՒՂԸ 2015թ. շահութահարկը որոշելիս համախառն եկամտից նվազեցրել է ինժեներական խորհրդատվական ծառայություններ և խորհրդատու մասնագետի ծառայությունների մասով 325,094,080 դրամ գումարով ծախսեր, որոնց գծով կատարողական ակտերը ստորագրվել են 2016թ.:

Ստուգողների կողմից հետևություն է արվել «Շահութահարկի մասին» ՀՀ օրենքի 42-րդ հոդվածի և «Ոչ ռեզիդենտների շահութահարկի հաշվարկման և վճարման կարգի մասին հրահանգը հաստատելու մասին» հրահանգի 7.1.1 և 7.1.2 կետերի խախտման մասին:

Վերոնշյալ իրավանորմերի հետազոտման և վերլուծման արդյունքում, ստուգողների կողմից հետևություն է արվել, որ նշված ծառայությունների գծով կատարողական ակտերի կազմման և հաստատման պահը հիմք է հանդիսանում այդ ծախսերը ճանաչելու համար, հետևաբար դրանք ենթակա են նվազեցման ՄԱՍՆԱԾՅՈՒՂԻ 2016թ. հաշվետու տարվա հարկվող շահույթը որոշելիս:

Որպես խախտում է որակվել ՄԱՍՆԱԾՅՈՒՂԻ կողմից նշված գումարով 2015թ. հարկվող շահույթը պակաս ցույց տալը:

Գանգատաբերը գտնում է, որ Ակտի 1-ին կետն ընդունվել է ՀՀ օրենսդրության խախտումներով, այդ թվում՝ սխալ կիրառմամբ, հետևյալ պատճառաբանությամբ.

1.1 Այն եզրահանգումն, որ «կատարողական ակտերի կազմման և հաստատման պահը հիմք է հանդիսանում այդ ծախսերը ճանաչելու համար» որևէ կերպ չի բխում «Շահութահարկի մասին» ՀՀ օրենքի 42-րդ հոդվածի և «Ոչ ռեզիդենտների շահութահարկի հաշվարկման և վճարման կարգի մասին հրահանգը հաստատելու մասին» հրամանի հրահանգի (այսուհետ՝ ՀՐԱՀԱՆԳ) 7.1.1 և 7.1.2 կետերի պահանջներից:

Այսպես, համաձայն «Շահութահարկի մասին» ՀՀ օրենքի 42-րդ հոդվածի և ՀՐԱՀԱՆԳԻ 7.1.1. և 7.1.2. կետերի, մեջբերում. «Հարկվող օբյեկտը որոշելիս եկամուտների և ծախսերի հաշվառումն իրականացվում է հաշվեգրման եղանակով: Հաշվեգրման եղանակով հաշվառման դեպքում հարկատուն եկամուտների և ծախսերի հաշվառումն իրականացնում է համապատասխանաբար ելնելով հարկատուի կողմից այդ եկամուտների ստացման իրավունքը ձեռք բերելու կամ դրա համար այդ ծախսերը ճանաչելու պահից, անկախ եկամտի փաստացի ստացման կամ վճարումների իրականացման ժամկետից:»

Անհասկանալի է, թե որ օրենքի իրավական նորմի վերլուծությունից է կատարվել այն եզրահանգումը, որ «կատարողական ակտերի կազմման և հաստատման պահը հիմք է հանդիսանում այդ ծախսերը ճանաչելու համար»:

Բացի այդ, ԱԿՏ-ում նշված ծախսերը ճանաչելը կատարողական ակտերի հաստատման ամսաթվի հիման վրա ուղղակիորեն հակասում է «Հաշվապահական հաշվառման մասին» ՀՀ օրենքի 3-րդ հոդվածով սահմանված ՀՀ տարածքում գործող հաշվապահական հաշվառման միջազգային ստանդարտներին, որոնք պետք է կիրառվեն շահութահարկը որոշելիս հաշվառումն իրականացնելու համար «Շահութահարկի մասին» ՀՀ օրենքի 3-րդ հոդվածի 1-ին կետի համաձայն (մանրամասն բողոքի 1.3 կետ):

1.2 Խախտվել է վարչական ակտի հիմնավորվածության պահանջը

Ակտում փաստացի նշված չեն այն իրավական հիմքերը՝ օրենքի կամ այլ իրավական ակտի դրույթները, նորմերը, այն բոլոր փաստական և իրավաբանական հանգամանքները, որոնց ուժով վերոնշյալ ծախսերը չէին կարող ճանաչվել 2015թ. ՄԱՍՆԱԾՅՈՒՂԻ շահութահարկը հաշվարկելիս: Ինչպես վերը նշվեց, ԱԿՏ-ի 1-ին կետում կատարված եզրահանգումը որևէ օրենսդրական նորմով սահմանված չէ: Հետևաբար, ստուգումն իրականացրած անձանց կողմից խախտվել են «ՀՀ-ում ստուգումների կազմակերպման և անցկացման մասին» ՀՀ օրենքի 6-րդ, հոդվածի 2-րդ կետի պահանջները, «Վարչարարության հիմունքների և վարչական վարույթի մասին» ՀՀ օրենքի 55-րդ հոդվածի 1-ի կետի, 57-րդ հոդվածի 1-ի կետի պահանջները:

1.3 Հաշվի չեն առնվել ու չեն հերքվել փաստական հանգամանքների վերաբերյալ ներկայացված տվյալները և տեղեկությունները

Ստուգում իրականացնող տեսուչների կողմից համակողմանի վերլուծված և պատշաճ գնահատված չէ ՄԱՍՆԱԾՅՈՒՂԻ կողմից ստացված ծառայությունների բնույթը: ԱԿՏ-ում ծախսերի բնույթի վերաբերյալ որևէ նշում բացակայում է, այնինչ առանց այդպիսի մանրամասն վերլուծության անհնար է պարզել, թե որ ժամանակաշրջանում պետք է հաշվեգրվեին ծախսերը:

ա) Ծառայությունների գծով կատարողական ակտերը հաստատվել են 2016թ. մարտ ամսին, սակայն հարկ է նշել, որ ծառայությունների վերաբերյալ ոչ ռեզիդենտ կազմակերպությունից ստացված հաշիվները թվագրված են 2015թ. և աշխատանքները փաստացի կատարվել են 2015թ. ընթացքում:

բ) Ստացված ծառայությունների գծով ծախսերն անմիջականորեն կապված են 2015թ. ՄԱՍՆԱԾՅՈՒՂԻ կողմից մատուցված ծառայությունների հետ (վարչական կամ այլ ժամանակաշրջանի ծախսեր չեն), և հանդիսանում են այդ ծառայությունների ինքնարժեքի տարր:

գ) Ձեռքբերված ծառայությունների մասով ՄԱՍՆԱԾՅՈՒՂՆ իր հաճախորդին դուրս է գրել հարկային հաշիվներ և ճանաչել է համապատասխան իրացումը (եկամուտը) 2015թ. հարկային տարում: Ընդ որում, հաճախորդի և ՄԱՍՆԱԾՅՈՒՂԻ միջև ծառայությունների ընդունման-հանձման ակտերը ևս կնքվել են 2016թ.-ին, սակայն ՄԱՍՆԱԾՅՈՒՂԻ կողմից դուրսգրված հարկային հաշիվներում որպես մատակարարման ամսաթիվ է նշվել 2015 թվականը:

Միաժամանակ, ՄԱՍՆԱԾՅՈՒՂԸ ամբողջությամբ հիմնավորել է այն փաստը, որ նշված ծառայությունների արժեքը ներառված է ՄԱՍՆԱԾՅՈՒՂԻ կողմից 2015թ.-ին իրացված ծառայությունների ինքնարժեքում համապատասխան հաշվարկներ ներկայացնելով ստուգող անձնակազմին, սակայն դրանք պատշաճ կերպով չեն ուսումնասիրվել և հաշվի առնվել վերջիններիս կողմից: Ընդ որում, ծառայություններին վերաբերող ոչ ռեզիդենտ ընկերության կողմից դուրսգրված սկզբնական հաշվառման փաստաթղթերը (հաշիվները) թվագրված են 2015 թվականով, և ՄԱՍՆԱԾՅՈՒՂԻ կողմից ծառայություններին վերաբերող դուրսգրված հարկային ինքնահաշիվներում մատակարարման ամսաթիվը ևս նշված է 2015 թվականի դեկտեմբերի 16-ը:

Համաձայն «Շահութահարկի մասին» ՀՀ օրենքի 32 հոդվածի և ՀՐԱՀԱՆԳԻ 4.8.1 կետի՝ արտադրանքի արտադրության և ծառայությունների մատուցման հետ անմիջականորեն կապված ծախսերի չափով համախառն եկամտից նվազեցումները կատարվում են տվյալ արտադրանքի և ծառայությունների իրացմանը համապատասխան:

ՀՀ կառավարության 25.08.1998թ. թիվ 525 որոշման 2-րդ կետի «ա» ենթակետի համաձայն ծախսերը հիմնավորող փաստաթղթերի նկատմամբ ներկայացվող պահանջները համարվում են բավարարված, եթե դրանք որպես ծախս հաշվեգրելու համար ակտիվների ձեռքբերման գծով իրականացված տնտեսական գործառնությունները հարկ վճարողի մոտ ձևակերպված են սկզբնական հաշվառման (հաշվապահական) փաստաթղթերով (հաշվարկային ու այլ փաստաթղթերով), և եթե ծախս ձևակերպող հարկ վճարողների մոտ փաստացի կատարված գործառնություններին վերաբերող առկա սկզբնական հաշվառման (հաշվապահական) փաստաթղթերն ունեն հաշվապահական հաշվառումը կարգավորող օրենքներով ու իրավական այլ ակտերով ծախսերի (ծախսումների) հավաստիության (հիմնավորվածության) նկատմամբ ներկայացվող պահանջներն ապահովելու համար անհրաժեշտ տվյալները և տարրերը, իսկ սույն որոշմամբ հաստատված կարգով նախատեսված՝ նյութական ու ոչ նյութական ակտիվների, ապրանքանյութական պաշարների, այլ ակտիվների ձեռքբերման դեպքում՝ նաև այլ անհրաժեշտ տվյալներ ու տարրեր:

Տվյալ դեպքում ՄԱՍՆԱԾՅՈՒՂԻ կողմից ծառայություններին վերաբերող ստացված սկզբնական հաշվառման փաստաթղթերը (հաշիվները) թվագրված են 2015 թվականին, ինչպես նաև դուրս գրված հարկային հաշիվներում որպես մատակարարման ամսաթիվ է նշվել 2015 թվականը: Հետևաբար, ՄԱՍՆԱԾՅՈՒՂԻ կողմից ծառայությունների մատուցման հետ անմիջականորեն կապված ծախսերի չափով համախառն եկամտից նվազեցումները կատարվել են օրենսդրությամբ նախատեսված տարրին համապատասխան, այն է՝ 2015 թվականին, հիմք ընդունելով սկզբնական հաշվառման փաստաթղթերը:

Ավելին, նույն դիրքորոշումն է հայտնել նաև ՀՀ ՖՆ հարկային և մաքսային մարմինների գանգատարկման հանձնաժողովն իր 24.07.2015թ. թիվ 30/3 որոշմամբ:

Վերագրյալից ակնհայտ է, որ ստուգման ակտում կատարողական ակտերի կազմման և հաստատման պահը որպես ծախսերը ճանաչելու հիմք ընդունելով խախտվել է «Վարչարարության հիմունքների և վարչական վարույթի մասին» ՀՀ օրենքի 7-րդ հոդվածը:

Բացի այդ, «Շահութահարկի մասին» ՀՀ օրենքի 3-րդ հոդվածի 1-ին կետի, «Հաշվապահական հաշվառման մասին» ՀՀ օրենքի 3-րդ հոդվածի 2-րդ պարբերության, ՀՀ կառավարության 11 մարտի 2010թ. թիվ 235-Ն որոշման 4 գլխի 4.50 կետի վերլուծությունից ակնհայտ է դառնում, որ «Շահութահարկի մասին» ՀՀ օրենքի 42-րդ հոդվածի պահանջը եկամուտները և ծախսերը հաշվառել հաշվեգրման եղանակով նշանակում է, որ ծախսերը չեն կարող հաշվառվել եկամտի ճանաչումից անկախ և ստուգող տեսուչների հայեցողությամբ ճանաչվեն այն տարում, երբ կնքվել են ծառայությունների մատուցման կատարողական ակտերը:

Համաձայն «Շահութահարկի մասին» ՀՀ օրենքի 43-րդ հոդվածի բ) կետի, հարկատուի կողմից ծառայություններ մատուցելու դեպքում եկամտի ստացման իրավունքը համարվում է ձեռք բերված գործարքից բխող ծառայությունների մատուցումն ավարտելու (այդ թվում նաև՝ ըստ փուլերի) պահից:

Ծառայությունների մատուցումը ավարտվել է 2015թ.-ին (ամրագրված է նաև ԱԿՏ-ի 3-րդ կետով), իսկ ծախսագրման համար հիմք է հանդիսացել ոչ ռեզիդենտ ընկերությունների կողմից տրամադրված հաշիվները:

Համաձայն «Շահութահարկի մասին» ՀՀ օրենքի 10-րդ հոդվածի 1-ին կետի՝ հարկվող շահույթը որոշելիս համախառն եկամուտը նվազեցվում է դրա ստացման հետ կապված անհրաժեշտ և փաստաթղթերով հիմնավորված ծախսերի չափով:

Այսպիսով, նշված ծառայությունները 2015թ. ծախս ճանաչելու համար օրենքի 10-րդ հոդվածի երկու պայմաններն էլ փաստացի եղել են բավարարված:

«Վարչարարության հիմունքների և վարչական վարույթի մասին» ՀՀ օրենքի 37-րդ հոդվածի 1-ին մասի, 42-րդ հոդվածի 1-ին մասի, 43-րդ հոդվածի 1-ին մասի վերլուծությունից ակնհայտ է, որ վարչական մարմինը ստուգման ընթացքում խախտումների հայտնաբերման դեպքում օրենքի ուժով և օրենքով սահմանված վավերապայմանների մատնանշմամբ պարտավոր է դրանք արձանագրել ստուգման ակտում: Սակայն նշված իրավանորմերի դրույթները խախտվել են:

ԱԿՏ-ի բովանդակությունից հետևում է, որ 2015թ. եկամուտների ստացման համար անհրաժեշտ ծախսերը պետք է այդպիսին ճանաչվեին 2016թ. համար: Սակայն 2016թ. ցանկացած այլ եկամուտ լինելու դեպքում անգամ այդ ծախսերը չեն կարող այդպիսին ձևակերպվել, քանի որ ակնհայտորեն դրանք չեն վերաբերելու 2016թ. որևէ եկամտի, քանի որ դրանք վերաբերում են 2015թ. ճանաչված եկամտին: Այսինքն, ստացվում է, որ Մասնաճյուղի ծախսը, որը հիմնավորված է փաստաթղթերով, անհրաժեշտ է եկամտի ստացման համար որևէ տարում ծախս ձևակերպվել չի կարող: Օրենքի այսպիսի մեկնաբանությունը և կիրառումը ակնհայտորեն հակասում է օրենքին, քանի որ վերացնում է ծախս ձևակերպելու հարկ վճարողի իրավունքն ընդհանրապես:

2. ԱԿՏ-ի 3-րդ կետով արձանագրվել է, որ Մասնաճյուղին 2015թ. օտարերկրյա (ոչ ռեզիդենտ) կազմակերպության կողմից մատուցվել են ինժեներական խորհրդատվական ծառայություններ և խորհրդատու մասնագետի ծառայություններ 325,094,080 դրամ գումարով:

ԱԿՏ-ի 3-րդ կետում նշված է, որ ծառայությունները մատուցվել են 2015թ. և ամբողջությամբ ընդունվել են կազմակերպության կողմից 2016թ. մարտ ամսվա ընթացքում կատարողական ակտի հիման վրա:

Մասնաճյուղը դուրս է գրել «Ավելացված արժեքի հարկի մասին» ՀՀ օրենքի 8-րդ հոդվածի 4-րդ կետի համաձայն հարկային հաշիվներ 2016թ. ապրիլի 20-ին, որպես մատակարարման

ամսաթիվ նշելով 2015 դեկտեմբերի 16-ը: Մասնաճյուղը ԱԱՀ գծով պարտավորությունը 65,018,816 դրամ գումարով արտացոլել է 2016թ. մարտ ամսվա համար ՀՏ ներկայացված ԱԱՀ-ի հաշվարկում և 2016թ. ապրիլի 25-ին ամբողջությամբ վճարել պետական բյուջե:

Ստուգողների կողմից հետևություն է արվել «Ավելացված արժեքի հարկի մասին» ՀՀ օրենքի 31 և 23 հոդվածների պահանջի խախտման վերաբերյալ: Իրենց կարծիքով ԱԱՀ պարտավորությունը պետք է արտացոլվեր 2015թ. դեկտեմբերին: Արդյունքում Մասնաճյուղին առաջադրվել է ԱԱՀ-ի հաշվարկներով պետական բյուջե վճարման ենթակա ԱԱՀ-ի գումարը պակաս ցույց տալու դեպքում պակաս հաշվարկված՝ պետական բյուջե վճարման ենթակա ԱԱՀ-ի գումարը 65,018,816 ՀՀ դրամ, ինչպես նաև տուգանք 50 տոկոսի չափով 32,509,408 ՀՀ դրամ: Միաժամանակ, «Հարկերի մասին» ՀՀ օրենքի 25 հոդվածի համաձայն, տուգանք 10%-ի չափով՝ 6,501,882 ՀՀ դրամ:

Վերոնշյալ ծառայությունների մասով ՄԱՍՆԱԾՅՈՒՂԸ ԱԱՀ-ն հաշվանցել է միայն այդ հաշիվների գծով պարտավորությունները վճարելուց հետո՝ 2016թ. մայիսին և օգոստոսին:

Գանգատաբերը գտնում է, որ ԱԿՏ-ի 3-րդ կետը ընդունվել է ՀՀ օրենսդրության խախտումներով, այդ թվում՝ սխալ կիրառմամբ հետևյալ պատճառաբանությամբ.

2.1 Խախտվել է վարչական ակտի հիմնավորվածության պահանջը

Ակտում փաստացի նշված չեն այն իրավական հիմքերը՝ օրենքի կամ այլ իրավական ակտի դրույթները, նորմերը, այն բոլոր փաստական և իրավաբանական հանգամանքները, որոնց ուժով վերոնշյալ ԱԱՀ պարտավորությունը պետք է ճանաչվեր 2015թ.:

Ըստ ԱԿՏ-ի 3-րդ կետի. «Ավելացված արժեքի հարկի մասին» ՀՀ օրենքի 31-րդ հոդվածով, ինչպես նաև ՀՀ ԿԱ ՀՊԾ 13.08.2008թ.-ի «Ծառայությունների մատուցման որոշ դեպքերում ԱԱՀ-ի հաշվարկման և վճարման պարտավորության ծագման պահի և հաշվանցման ժամկետի որոշման մասին N8 պաշտոնական պարզաբանմամբ» պարզ է դառնում վերոգրյալ ծառայությունների մասով ԱԱՀ-ի պարտավորության ծագման պահ կհամարվի 2015թ. դեկտեմբեր ամիսն անկախ տվյալ ժամանակաշրջանում մատուցվող ծառայությունների արդյունքում կազմվող կատարողական ակտերը 2016թ.-ի մարտ ամսում ակցեպտավորելու հանգամանքից»:

ԱԿՏ-ում չեն վերլուծվել ոչ «Ավելացված արժեքի հարկի մասին» ՀՀ օրենքի 31-րդ հոդվածը, և ոչ պաշտոնական պարզաբանումը: Եթե ստուգում իրականացնող տեսուչների համար պարզաբանմամբ կամ որևէ օրենքի հոդվածին պարզապես հղում անելով պարզ է դառնում կատարված խախտումը, ապա ստուգման ակտում պետք է ներառվեն այդ օրենսդրական նորմերի վերլուծությունը, որպեսզի վերագրվող խախտումը պարզ լինի նաև հարկ վճարողին: Հետևաբար, գանգատաբերը գտնում է, որ ստուգումն իրականացրած անձանց կողմից խախտվել են «ՀՀ-ում ստուգումների կազմակերպման և անցկացման մասին» ՀՀ օրենքի 6-րդ հոդվածի 2-րդ մասի և «Վարչարարության հիմունքների և վարչական վարույթի մասին» ՀՀ օրենքի 55-րդ հոդվածի 1-ի մասի պահանջները:

2.2 Սխալ է մեկնաբանվել և սխալ է կիրառվել օրենքը

«Ավելացված արժեքի հարկի մասին» ՀՀ օրենքի 31-րդ հոդվածի 1-ին մասի 1-ին կետի համաձայն՝ ԱԱՀ վճարողների կողմից հարկվող գործարքների (գործառնությունների) իրականացման դեպքում ապրանքների մատակարարման և ծառայությունների մատուցման, անհատույց (մասնակի հատուցմամբ) սպառման, ինչպես նաև դրա հետ կապված հարկային պարտավորության (ԱԱՀ-ի հաշվարկման) ծագման պահ է համարվում այն պահը, երբ ապրանքները առաքվել կամ հանձնվել են գնորդներին, կամ ծառայությունները մատուցվել են պատվիրատուներին:

Վերոնշյալ հոդվածի դրույթների կիրառման մասով ՀՀ Վճռաբեկ դատարանն իր 10.10.2007թ. N3-1459(ՏԴ) որոշմամբ կատարել է հետևյալ եզրահանգումը, որ «Ավելացված արժեքի հարկի մասին» ՀՀ օրենքի 31-րդ հոդվածի 1-ին մասի 1-ին կետից հետևում է, որ ավելացված արժեքի հարկի հետ կապված հարկային պարտավորության ծագման պահը հանդիսանում է աշխատանքների արդյունքները հանձնելու և դրանք պատվիրատուի կողմից պատշաճ ընդունելու պահը»:

ՀՀ Վճռաբեկ դատարանն այնուհետև եկել է այն եզրահանգման, որ ծառայությունների մատուցման պահ է հանձնման-ընդունման արձանագրության ամսաթիվը: Ուստի գանգատաբերը գտնում է, որ ՄԱՍՆԱԾՅՈՒՂ-ին մատուցված ոչ ռեզիդենտ ընկերությունների մասով ԱԱՀ-ի

պարտավորության ծագման պահ պետք է լիներ 2016թ. մարտ ամիսը, հետևապես առաջադրված խախտումն անհիմն է:

Բացի այդ, ՄԱՍՆԱԾՅՈՒՂԸ ստացված ծառայությունների գծով կրեդիտային ԱԱՀ-ի գումարը ներառել է 2016թ. մարտ ամսվա ԱԱՀ-ի հաշվարկում, քանի որ ծառայությունների վերաբերյալ հաշվարկային փաստաթղթերը ոչ ռեզիդենտի կողմից տրամադրվել են/ստացվել են այդ ժամանակաշրջանում և ընդունվել են ՄԱՍՆԱԾՅՈՒՂԻ կողմից 2016թ. կատարողական ակտերով:

Հաշվի առնելով «Ավելացված արժեքի հարկի մասին» ՀՀ օրենքի 18-րդ հոդվածի 3-րդ պարբերության դրույթը գանգատաբերը գտնում է, որ ՄԱՍՆԱԾՅՈՒՂ-ին մատուցված ոչ ռեզիդենտ ընկերությունների մասով ԱԱՀ-ի պարտավորության ծագման պահ պետք է լիներ 2016թ. մարտ ամիսը:

Հարկ է նշել նաև, որ ստուգում իրականացնող տեսուչների մոտ առաջացել է թյուրըմբռնում, ԱԱՀ և շահութահարկի գծով ծախսի ճանաչման պահերի վերաբերյալ: Այնինչ «Ավելացված արժեքի հարկի մասին» ՀՀ օրենքի 18-րդ հոդվածի 3-րդ պարբերությունը կիրառելի է միայն ԱԱՀ մասով, վերջինս չի ազդում տվյալ ծառայությունների գծով ծախսերի ճանաչման հանգամանքին, քանի որ շահութահարկի հաշվարկման նպատակով արդեն հաշվի է առնվում այն հանգամանքը, թե որ ժամանակաշրջանին են վերաբերվում ծախսերը և երբ պետք է հաշվեգրվեն:

2.3 Առաջադրվել են օրենքին չհամապատասխանող և արարքին անհամաչափ տուգանքներ Այսպես, «Ավելացված արժեքի հարկի մասին» ՀՀ օրենքի 43 հոդվածով սահմանված ԱԱՀ-ի գանձումը վերաբերում է ոչ թե կոնկրետ որևէ ժամանակաշրջանի ԱԱՀ-ի հաշվարկով ներկայացված, այլ ԱԱՀ-ի հաշվարկներով պետական բյուջե վճարման ենթակա պակաս հաշվարկված ԱԱՀ-ի գումարին:

Տվյալ դեպքում ակնհայտ է, որ ՄԱՍՆԱԾՅՈՒՂԸ պակաս հարկ ցույց չի տվել և պետական բյուջե է վճարել ԱԱՀ պարտավորությունն ամբողջությամբ, քանի որ տվյալ ԱԱՀ պարտավորությունն արտացոլված է 2016թ. մարտ ամսվա ժամանակաշրջանի ԱԱՀ հաշվարկի մեջ և ամբողջությամբ վճարված է: Սակայն ԱԿՏ-ում տվյալ փաստի մասին որևէ նշում արված չէ: Ուստի ԱԿՏ-ով առաջադրված «Ավելացված արժեքի հարկի մասին» ՀՀ օրենքի 43 հոդվածի 1-ին կետով սահմանված ԱԱՀ (հարկի գումարի) գանձումը (65,018,616 ՀՀ դրամ) կիրառելի չէ: Հետևաբար, համաձայն «Ավելացված արժեքի հարկի մասին» ՀՀ օրենքի 43 հոդվածի 3-րդ կետի 2-րդ պարբերության նշված տուգանքը (50%) հաշվարկվում և գանձվում է նույն հոդվածի 1-ին, 2-րդ և 3-րդ կետերում նշված ԱԱՀ-ի համապատասխան գումարի նկատմամբ, քանի որ ՄԱՍՆԱԾՅՈՒՂԸ, ինչպես արդեն վերը հիմնավորվել է, ԱԱՀ հաշվետվություններում չի կատարել պակաս հարկի հաշվարկման խախտում և հարկի պակաս վճարում պետական բյուջե համաձայն «Ավելացված արժեքի հարկի մասին» ՀՀ օրենքի 43 հոդվածի 1-ին, 2-րդ և 3-րդ կետերի, ապա նույն օրենքի 43 հոդվածի 2-րդ մասի բ) ենթակետով նախատեսված պետական բյուջե վճարման ենթակա հարկի գծով 50% տուգանքը (32,509,408 ՀՀ դրամ) կիրառելի չէ:

ԱԿՏ-ի 3-րդ կետում ՄԱՍՆԱԾՅՈՒՂԻՆ առաջադրվում է 10 տոկոսի չափով տուգանք հաշվապահական հաշվարկները սխալ կազմելու համար: ԱԿՏ-ից պարզ չէ, թե ինչ հաշվապահական հաշվարկների մասին է խոսքը: ԱԱՀ հաշվետվությունը հաշվապահական հաշվարկ չի հանդիսանում: Հետևաբար, «Հարկերի մասին» ՀՀ օրենքի 25 հոդվածի համաձայն պակաս հաշվարկված հարկի գումարի 10%-ի (6,501,882 ՀՀ դրամ) տուգանքը կիրառելի չէ:

Եթե անգամ ենթադրենք, որ ՄԱՍՆԱԾՅՈՒՂԸ պետք է ԱԱՀ պարտավորությունն արտացոլեր 2015թ. դեկտեմբերի հաշվարկներով, կիրառված տուգանքը չէր լինի համաչափ կատարված խախտմանը, քանի որ ԱԱՀ պարտավորությունն արտացոլված էր ԱԱՀ հաշվարկներում և վճարված էր: Ուստի հավասարեցնել մեկ կամ ուրիշ ժամանակաշրջանում հարկի փաստացի արտացոլելը հարկը թաքցնելու կամ պակաս ցույց տալու հետ, չի բխում օրենքի պահանջներից:

Գանգատում բերված է ՀՀ Սահմանադրական դատարանի թիվ ՍԴՈ-1203 (28 ապրիլի 2015թ.) որոշմամբ արտահայտված դիրքորոշումը և հետևություն է արվել, որ ՄԱՍՆԱԾՅՈՒՂԸ չի կարող պատասխանատվության ենթարկվել պետությանը փաստացի վնաս չպատճառելու հիմքով, քանի որ փաստացի կատարել է ծառայությունների ստացման գործարքներից առաջացող հարկային պարտավորությունները: Բացի այդ, «Ավելացված արժեքի հարկի» ՀՀ օրենքի 8-րդ

հողվածի 4-րդ կետով սահմանված օտարերկրյա անձանց փոխարեն ԱԱՀ հաշվարկելու և վճարելու պարտավորության հետ մեկտեղ, ՄԱՍՆԱՃՅՈՒՂԸ դուրս գրված ինքնահաշիվների հիման վրա իրավունք ունի կատարել ԱԱՀ-ի հաշվանցում նույն գումարի չափով, ուստի պետությանը հասցված վնասի բացակայությունը առերևույթ է:

Ելնելով վերոգրյալից և ղեկավարվելով «Վարչարարության հիմունքների և վարչական վարույթի մասին» ՀՀ օրենքի 63-րդ հոդվածի 1-ին մասի, 69-72-րդ հոդվածների դրույթներով գանգատաբերը խնդրում է անվավեր ճանաչել ՀՀ ԿԱ ՊԵԿ Կենտրոնի ՀՏ 09.09.2016թ. թիվ 1003437 ակտի 1-ին և 3-րդ կետերը:

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 13.05.2016թ-ի թիվ 1003437 հանձնարարագրի համաձայն «Յեմենտ Փլանթ Քոնսալյենթս» ՍՊԸ-ում կատարվել է բյուջեի հետ փոխհարաբերությունների և հարկային մարմնի կողմից վերահսկվող ՀՀ օրենսդրության առանձին պահանջների կատարման ճշտության ստուգում: Արդյունքում կազմվել է ՀՀ ԿԱ ՊԵԿ Կենտրոնի ՀՏ 09.09.2016թ. թիվ 1003437 ակտը (այսուհետ նաև՝ Ակտ), որով լրացուցիչ վճարման է առաջադրվել ընդամենը 220.027.215 դրամ, ինչպես նաև 65.018.816 դրամ հարկի պակասեցվող գումար:

1. Ակտի 1-ին կետով մասնավորապես արձանագրվել է, որ «Շահութահարկի մասին» ՀՀ օրենքի 42-րդ հոդվածի և «Ոչ ռեզիդենտների շահութահարկի հաշվարկման և վճարման կարգի մասին» հրահանգը հաստատելու մասին» հրահանգի 7.1.1-րդ և 7.1.2-րդ կետերին համապատասխան՝ ոչ ռեզիդենտի ստորաբաժանման հարկվող օբյեկտը որոշելիս եկամուտների և ծախսերի հաշվառումն իրականացվում է հաշվեգրման եղանակով: Հաշվեգրման եղանակով հաշվառման դեպքում հարկատուն եկամուտների և ծախսերի հաշվառումն իրականացնում է համապատասխանաբար ելնելով իր կողմից այդ եկամուտների ստացման իրավունքը ձեռք բերելու կամ դրա համար այդ ծախսերը ճանաչելու պահից՝ անկախ եկամտի փաստացի ստացման կամ վճարումների իրականացման ժամկետից: Քանի որ ԱԱՀ-ի բաժնում նշված ծառայությունների գծով կատարողական ակտերը՝ 325.094.080 դրամ գումարով, հաստատվել են 2016թ-ին և կատարողական ակտերի կազմման և հաստատման պահը հիմք է հանդիսանում այդ ծախսերը ճանաչելու համար, հետևաբար դրանք ենթակա են նվազեցման «Յեմենտ Փլանթ Քոնսալյենթս» ՍՊԸ Հայաստանյան մասնաճյուղի 2016թ-ի հաշվետու տարվա հարկվող շահույթը որոշելիս: Կազմակերպությունը խախտելով վերոգրյալ հոդվածներով սահմանված կարգը նվազեցումները ներառել է 2015թ. համար ՀՏ ներկայացրած «Ոչ ռեզիդենտների տարեկան եկամուտների հաշվարկ»-ում, որի արդյունքում նույն գումարի չափով պակաս է հաշվարկվել 2015թ. հարկվող շահույթը:

Վերոգրյալի կապակցությամբ հարկ է նշել հետևյալը.

«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 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:

«Շահութահարկի մասին» ՀՀ օրենքի 42-րդ հոդվածի համաձայն՝ հարկվող օբյեկտը որոշելիս եկամուտների և ծախսերի հաշվառումն իրականացվում է հաշվեգրման եղանակով: Հաշվեգրման եղանակով հաշվառման դեպքում հարկատուն եկամուտների և ծախսերի հաշվառումն իրականացնում է, համապատասխանաբար ելնելով հարկատուի կողմից այդ եկամուտների ստացման իրավունքը ձեռք բերելու կամ դրա համար այդ ծախսերը ճանաչելու պահից, անկախ եկամտի փաստացի ստացման կամ վճարումների իրականացման ժամկետից:

«Շահութահարկի մասին» ՀՀ օրենքի 32-րդ հոդվածի համաձայն՝ արտադրության և ծառայությունների մատուցման հետ անմիջականորեն կապված ծախսերի (նյութական, աշխատանքի վարձատրության, սոցիալական ապահովության, գործատուի կողմից վարձու աշխատողի համար Հայաստանի Հանրապետության օրենսդրությամբ սահմանված կարգով կամավոր կուտակային կենսաթոշակային սխեմայի շրջանակում կատարված կուտակային վճարների և այլն) չափով համախառն եկամտից նվազեցումները կատարվում են տվյալ արտադրանքի և ծառայությունների իրացման համապատասխան:

Քննարկվող դեպքում ոչ ռեզիդենտ ՖԼՍմիդթ (Pty) ՍՊԸ կողմից «Յեմենտ Փլանթ Քոնսալթինգ» ՍՊԸ հայաստանյան մասնաճյուղին մատուցվել են ABB դրայվերի տեղադրման ինժեներական խորհրդատվական ծառայություններ և խորհրդատու մասնագետի ծառայություններ, որոնց մասով ոչ ռեզիդենտի կողմից 2015 թվականի դեկտեմբերի 16-ին մասնաճյուղին ներկայացվել են ծառայությունների մատուցման հաշվարկային փաստաթղթեր: Ծառայությունների գծով կատարողական ակտերը հաստատվել են 2016թ. մարտ ամսին, սակայն ծառայությունների վերաբերյալ ոչ ռեզիդենտից ստացված հաշիվները թվագրված են 2015թ. և աշխատանքները փաստացի կատարվել են 2015թ. ընթացքում: Նշված ծառայություններն անմիջականորեն կապված են եղել 2015թ. ընթացքում ընկերության կողմից մատուցված ծառայությունների հետ (որոնց գծով եկամուտները շահութահարկով հարկման առումով հաշվեգրվել են 2015թ. տարեկան արդյունքներով) և հանդիսանում են ընկերության կողմից մատուցվող ծառայությունների ինքնարժեքի տարր: Ընկերությունը «Ավելացված արժեքի հարկի մասին» ՀՀ օրենքի 8-րդ հոդվածի 4-րդ կետի պահանջներին համապատասխան՝ 2016թ. ապրիլին դուրս է գրել հարկային հաշիվներ, որտեղ որպես մատակարարման ամսաթիվ նշել է 2015 դեկտեմբերի 16-ը:

Հիմք ընդունելով վերոնշյալ իրավական կարգավորումները և փաստական հանգամանքները, Հանձնաժողովը եզրակացնում է, որ 2015թ. ընթացքում ընկերության կողմից մատուցված ծառայությունների հետ անմիջականորեն կապված ծախսերը՝ 2015 թվականի ընթացքում ընկերությանը ոչ ռեզիդենտի կողմից փաստացի մատուցված ծառայությունները (որոնց գծով ծառայությունների մատուցման հաշվարկային փաստաթղթերը ներկայացվել են 2015 թվականին) շահութահարկով հարկման առումով համախառն եկամտից ենթակա էին նվազեցման 2015թ.: Հանձնաժողովը եզրակացրեց, որ այս մասով ընկերության կողմից չեն խախտվել «Շահութահարկի մասին» ՀՀ օրենքի պահանջները և գանգատն այդ մասով ենթակա է բավարարման:

2. Ակտի 3-րդ կետով մասնավորապես արձանագրվել է, որ օտարերկրյա (ոչ ռեզիդենտ կազմակերպության կողմից) «Յեմենտ Փլանթ Քոնսալթինգ» ՍՊԸ Հայաստանյան մասնաճյուղին մատուցվել է ինժեներական խորհրդատվական ծառայություններ և խորհրդատու մասնագետի ծառայություններ՝ 325.094.080 դրամ գումարով: Կատարված ծառայությունների դիմաց կատարողական ակտերը հաստատվել են 2016թ. մարտ ամսին, որոնցում ուղղակի նշված են, որ ծառայությունները մատուցվել են 2015թ. ընթացքում և ծառայություններն ամբողջությամբ ընդունվել են կազմակերպության կողմից 2016թ. մարտ ամսվա ընթացքում: Նշված փաստն արտացոլված է նաև «Յեմենտ Փլանթ Քոնսալթինգ» ՍՊԸ Հայաստանյան մասնաճյուղի կողմից 2016թ. ապրիլի 20-ին «ԱԱՀ-ի մասին» ՀՀ օրենքի 8-րդ հոդվածի 4-րդ կետի համաձայն դուրս գրված հարկային հաշիվներով, որոնցում որպես մատակարարման ամսաթիվ նշված է 2015թ. դեկտեմբերի 16-ը: «ԱԱՀ-ի մասին» ՀՀ օրենքի 31-րդ հոդվածով, ինչպես նաև ՀՀ ԿԱ ՀՊԾ 13.08.2008թ. «Ծառայությունների մատուցման, որոշ դեպքերում ԱԱՀ-ի հաշվարկման և վճարման պարտավորության ծագման պահի և հաշվանցման ժամկետի որոշման մասին N8 պաշտոնական

պարզաբանմամբ» պարզ է դառնում, որ վերոգրյալ ծառայությունների մասով ԱԱՀ-ի պարտավորության ծագման պահ կհամարվի 2015թ. դեկտեմբեր ամիսը, անկախ տվյալ ժամանակաշրջաններում մատուցվող ծառայությունների արդյունքում կազմվող կատարողական ակտերը 2016թ. մարտ ամսում ակցեպտավորվելու հանգամանքից, իսկ ԱԱՀ-ի պարտավորության գումարները՝ 65.018.816 դրամ գումարով, պետք է արտացոլվի 2015թ. դեկտեմբեր ամսվա համար ՀՏ ներկայացված ԱԱՀ-ի հաշվարկում: ԱԱՀ-ի գծով 65.018.816 դրամ պարտավորության գումարն արտացոլվել է 2016թ. մարտ ամսվա համար ՀՏ ներկայացված ԱԱՀ-ի հաշվարկում, խախտելով «ԱԱՀ-ի մասին» ՀՀ օրենքի 23-րդ, 31-րդ հոդվածների և վերոգրյալ պաշտոնական պարզաբանման պահանջները: Արդյունքում նույն գումարի չափով պակաս է հաշվարկվել 2015թ. դեկտեմբեր ամսվա համար բյուջե վճարման ենթակա ԱԱՀ-ի գումարը: Նշված խախտման համար կիրառվել են «ԱԱՀ-ի մասին» ՀՀ օրենքի 43-րդ հոդվածով, «Հարկերի մասին» ՀՀ օրենքի 23-րդ և 25-րդ հոդվածներով նախատեսված պատասխանատվության միջոցները:

Վերոգրյալի կապակցությամբ հարկ է նշել հետևյալը.

«Ավելացված արժեքի հարկի մասին» ՀՀ օրենքի 8-րդ հոդվածի 4-րդ կետի համաձայն՝ Հայաստանի Հանրապետությունում որպես ձեռնարկատիրական գործունեություն իրականացնող չգրանցված (չհաշվառված) օտարերկրյա անձի կողմից Հայաստանի Հանրապետությունում ԱԱՀ-ով հարկվող գործարք իրականացվելու (ներառյալ՝ այդ անձի սեփականությունը հանդիսացող ապրանքներ ներմուծվելու) դեպքերում այդ գործարքների մասով պայմանագրային հարաբերությունների կողմ հանդիսացող՝ ԱԱՀ վճարող համարվող կամ ԱԱՀ-ի վճարման պարտավորություն կրող անձինք, բացառությամբ արտոնագրային կամ հաստատագրված վճար կամ շրջանառության հարկ վճարող կամ ընտանեկան ձեռնարկատիրության սուբյեկտ հանդիսացող անձանցից և անհատ ձեռնարկատեր չհանդիսացող ֆիզիկական անձանցից, օտարերկրյա անձանց փոխարեն որպես հարկային գործակալ կրում են ավելացված արժեքի հարկ հաշվարկելու և վճարելու պարտավորություն՝ նույն օրենքով սահմանված ընդհանուր կարգով և ժամկետներում: Այդ գործարքների գծով ԱԱՀ-ով հարկվող շրջանառությունը որոշվում է նույն հոդվածով սահմանված կարգով: Նշված կետի կիրառման իմաստով գործարքը համարվում է Հայաստանի Հանրապետության տարածքում իրականացված, եթե ապրանքի մատակարարման կամ ծառայության մատուցման վայրը Հայաստանի Հանրապետությունում է:

«Ավելացված արժեքի հարկի մասին» ՀՀ օրենքի 20-րդ հոդվածի համաձայն՝ նույն օրենքի 8-րդ հոդվածի 4-րդ կետում նշված դեպքերում հարկային պարտավորություն կրելիս ավելացված արժեքի հարկ վճարող անձինք Հայաստանի Հանրապետությունում չգրանցված օտարերկրյա անձի անունից կարող են օրենքով սահմանված կարգով դուրս գրել հարկային հաշիվներ, որոնցում որպես ապրանք առաքող կամ ծառայություն մատուցող անձի ավելացված արժեքի հարկ վճարողի հաշվառման համար և հարկ վճարողի հաշվառման համար նշում են իրենց համապատասխան հաշվառման համարները: Նշված կարգով դուրս գրված հարկային հաշիվները համարվում են մատակարարի կողմից դուրս գրված:

«Ավելացված արժեքի հարկի մասին» ՀՀ օրենքի 31-րդ հոդվածի համաձայն՝ ԱԱՀ վճարողների կողմից հարկվող գործարքների (գործառնությունների) իրականացման դեպքում ապրանքների մատակարարման և ծառայությունների մատուցման անհատույց (մասնակի հատուցմամբ) սպառման, ինչպես նաև դրա հետ կապված հարկային պարտավորության (ԱԱՀ-ի հաշվարկման) ծագման պահ է համարվում այն պահը, երբ մասնավորապես՝ ապրանքները առաքվել կամ հանձնվել են գնորդներին կամ ծառայությունները մատուցվել են պատվիրատուներին:

ՀՀ ԿԱ ՀՊԾ 13.08.2008թ. «Ծառայությունների մատուցման որոշ դեպքերում ԱԱՀ-ի հաշվարկման և վճարման պարտավորության ծագման պահի և հաշվանցման ժամկետի որոշման մասին» N8 պաշտոնական պարզաբանման 1-ին կետի համաձայն՝ «Ավելացված արժեքի հարկի մասին» ՀՀ օրենքի 31-րդ հոդվածի 1-ին կետին համապատասխան ԱԱՀ-ի գծով հարկային պարտավորության ծագման պահը որոշելիս, օրենքի 6-րդ հոդվածի իմաստով ծառայությունների մատուցման դեպքերում, ԱԱՀ-ի գծով հարկային պարտավորությունը ծագած է համարվում այն պահին, որ պահին ծառայությունը կհամարվի մատուցված:

Պաշտոնական պարզաբանման 2-րդ կետի համաձայն՝ ԱԱՀ-ով հարկման առումով ծառայության մատուցված համարելու պահը որոշվում է նույն կետում նշված պահերից մեկով՝

կիրառման հաջորդականության որոշման կարգով (ծառայության մատուցման պահը նույն կետով նշված այն դրույթով որոշվողն է, որն ունի ամենափոքր հերթական համարը):

Պաշտոնական պարզաբանման 2-րդ կետի 6-րդ ենթակետի համաձայն՝ ծառայությունը մատուցված համարելու պահ (օր) է համարվում՝ ծառայություն մատուցողի կողմից հաշվարկային փաստաթղթի, կատարողական ակտի կամ ծառայություն մատուցելու վերաբերյալ այլ փաստաթղթի (հաշվարկային փաստաթղթի) վրա ակցեպտի՝ ծառայության մատուցման ընդունման օրը: Հաշվարկային փաստաթուղթը որպես ծախսը (եկամուտը) հիմնավորող փաստաթուղթ հանդիսանալու դեպքերում, ծառայություն ստացողի կողմից ծառայության ընդունումը պետք է հաստատվի հաշվարկային փաստաթղթի ստորագրությամբ, իսկ օրենքով սահմանված դեպքերում նաև կնիքով: Ընդ որում, նշված ենթակետով սահմանված ԱԱՀ-ի պարտավորության ծագման պահի կանոնը (ծառայություն մատուցողի կողմից հաշվարկային փաստաթղթի, կատարողական ակտի կամ ծառայություն մատուցելու վերաբերյալ այլ փաստաթղթի վրա ծառայության մատուցման ընդունման օրը ակցեպտը) կիրառվի միայն այն դեպքում, եթե նշված պաշտոնական պարզաբանման 2-րդ կետում թվարկված մեկից հինգերորդ դեպքերով հնարավոր չէ որոշել ծառայությունների մատուցման պահը:

Քննարկվող դեպքում ընկերությանը 2015թ. օտարերկրյա (ոչ ռեզիդենտ) կազմակերպության կողմից մատուցվել են ինժեներական խորհրդատվական ծառայություններ և խորհրդատու մասնագետի ծառայություններ: 2015 թվականի դեկտեմբեր ամսին ոչ ռեզիդենտ կազմակերպության կողմից դուրս են գրվել մատուցված ծառայությունների համար հաշվարկային փաստաթղթեր: Ընկերությունը «Ավելացված արժեքի հարկի մասին» ՀՀ օրենքի 8-րդ հոդվածի 4-րդ կետի պահանջներին համապատասխան՝ 2016թ. ապրիլին դուրս է գրել հարկային հաշիվներ, որտեղ որպես մատակարարման ամսաթիվ նշել է 2015 դեկտեմբերի 16-ը: Սակայն ընկերությունն ԱԱՀ-ի գծով պարտավորություններն արտացոլել է 2016 մարտ ամսվա ԱԱՀ-ի հաշվարկում, հիմք ընդունելով 10.03.2016թ. ծառայությունների ընդունման ակտի ամսաթիվը:

Հաշվի առնելով վերոնշյալ իրավական կարգավորումները, ինչպես նաև այն հանգամանքը, որ տվյալ դեպքում ՀՀ-ում չգրանցված կազմակերպության կողմից ծառայությունները մատուցվել են 2015թ. ընթացքում (2015թ. դեկտեմբերին դուրս են գրվել ծառայությունների մատուցման հաշվարկային փաստաթղթեր) և հարկային գործակալի կողմից մատակարարի անունից դուրս գրվող հաշվում որպես ծառայության մատուցման ամսաթիվ նշված է 2015թ. դեկտեմբեր ամիսը, այդ ծառայությունների մասով ԱԱՀ-ի պարտավորության ծագման պահ է համարվում 2015թ. դեկտեմբեր ամիսը, անկախ տվյալ ժամանակաշրջաններում մատուցվող ծառայությունների արդյունքում կազմվող կատարողական ակտերը 2016թ. մարտ ամսում ակցեպտավորվելու հանգամանքից: Ինչ վերաբերում է ԱԱՀ պարտավորության գումարներին, ապա դրանք պետք է արտացոլվեն այն հաշվետու ժամանակաշրջանի համար ներկայացվող ԱԱՀ հաշվարկում, որում որ ծառայությունների մատուցման մասով ԱԱՀ-ի պարտավորության գումարները կհամարվեն առաջացած, տվյալ դեպքում՝ 2015թ. դեկտեմբեր ամսվա ԱԱՀ-ի հաշվարկում:

Հիմնավոր չէ նաև գանգաղով բերված այն փաստարկը, որ առաջադրվել են օրենքին չհամապատասխանող և արարքին անհամաչափ տուգանքներ, քանի որ «Ավելացված արժեքի հարկի մասին» ՀՀ օրենքի 43 հոդվածով սահմանված ԱԱՀ-ի գանձումը վերաբերում է ոչ թե կոնկրետ որևէ ժամանակաշրջանի ԱԱՀ-ի հաշվարկով ներկայացված, այլ ԱԱՀ-ի հաշվարկներով պետական բյուջե վճարման ենթակա պակաս հաշվարկված ԱԱՀ-ի գումարին:

«Ավելացված արժեքի հարկի մասին» ՀՀ օրենքի 43-րդ հոդվածի համաձայն՝ նույն հոդվածով սահմանված՝ պետական բյուջե վճարման ենթակա ԱԱՀ-ի գումարը և տուգանքները կիրառվում են հարկային մարմին ներկայացված ԱԱՀ-ի հաշվարկներով պետական բյուջե վճարման ենթակա ԱԱՀ-ի գումարը պակաս ցույց տալու կամ պետական բյուջեից հաշվանցման ենթակա գումարն ավել ցույց տալու համապատասխան դեպքերի համար: Հանձնաժողովը հարկ է համարում նշել, որ վերոնշյալ հոդվածի վերջին պարբերությամբ հստակ սահմանված է, որ նույն հոդվածին համապատասխան հաշվարկվող՝ պետական բյուջե վճարման ենթակա գումարները և տուգանքները հաշվարկվում են յուրաքանչյուր հաշվետու ժամանակաշրջանի համար:

Հաշվի առնելով վերոնշյալը, Հանձնաժողովը եզրակացրեց, որ այս մասով գանգաղը ենթակա է մերժման:

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 Ղ ՈՒ Մ Է՝

Անվավեր ճանաչել ՀՀ ԿԱ ՊԵԿ Կենտրոնի ՀՏ 09.09.2016թ. թիվ 1003437 ակտի 1-ին կետը, իսկ 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