

ՀՀ ԿԱ պետական եկամուտների կոմիտե

Հարկային և մաքսային մարմինների գանգատարկման հանձնաժողով

Ո Ր Ո Շ ՈՒ Մ 39/4

9 դեկտեմբերի 2016թ.

Քննարկվեց «Արաս Ֆուդ» ՍՊԸ գանգատը ՀՀ ԿԱ ՊԵԿ Խոշոր հարկ վճարողների ՀՏ 19.10.2016թ. թիվ 1010992 ակտի դեմ:

«Արաս Ֆուդ» ՍՊԸ գանգատում բերված փաստարկները.

Ակտում նշված 3-րդ կետի հետ «Արաս Ֆուդ» ՍՊԸ-ն (այսուհետ նաև՝ ընկերություն) համաձայն չէ, քանի որ հասկանալի չէ, թե կոնկրետ, որ օրենքն է խախտվել: Ավելին, լրացուցիչ հարկային պարտավորություններ են առաջադրվել այնպիսի գործողությունների համար, որոնք իրականացվել են բացառապես գործող օրենքների համաձայն: Մասնավորապես, թիվ 1010992 առ 19.10.2016թ. ակտի 3-րդ կետում՝ ավելացված արժեքի հարկի բաժնում նշված է. «Ընկերության կողմից 2015թ. օգոստոսից 2016թ. հունիս ամիսներն ընդգրկող ժամանակաշրջանում ԵՏՄ անդամ պետություններից Հայաստանի Հանրապետության տարածք ներմուծված ապրանքների համար յուրաքանչյուր ամսվա ընթացքում վճարված ԱԱՀ-ի գումարները հաշվանցվել են վճարումն ընդգրկող հաշվետու ժամանակաշրջանի ԱԱՀ-ի հաշվարկներում, սակայն ԵՏՄ անդամ պետություններից Հայաստանի Հանրապետության տարածք ներմուծված ապրանքների ներմուծման հարկային հայտարարագրերը ներկայացվել են հաշվանցման ամսվան հաջորդող ամսվա ընթացքում, մինչև այդ ամսվա 20-ը»:

Ակտում նշված է, որ խախտվել են «ՀՀ և 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: Այսինքն, ըստ հարկային մարմնի ԱԱՀ-ի գումարները հաշվանցելու համար ընկերությունը պարտավոր է հարկային հայտարարագրերը հարկային մարմնին ներկայացնել հաշվանցման ամսում: Այս առումով հասկանալի չէ հարկային մարմնի դիրքորոշումը, քանի որ ինչպես վերը նշված օրենքների հիշյալ հոդվածների կետերը, այնպես էլ «Եվրասիական տնտեսական միության մասին» պայմանագրի հավելված 18-ի 20-րդ կետը հստակ պահանջում է, որ հարկային հայտարարագրեր պետք է հարկային մարմին ներկայացվեն ոչ թե հաշվանցման ամսում, ինչպես պահանջում է հարկային մարմինը, այլ մինչև հաշվանցման ամսվան հաջորդող ամսվա 20-ը, ինչը և կատարվել է: Որևէ օրենք չի պարտադրում տնտեսվարող սուբյեկտին հարկային ներմուծման հայտարարագրերը ներկայացնել հաշվանցման ամսում, ուստի ակտում նշված խախտումը չի բխում որևէ օրենքի պահանջներից:

Ինչ վերաբերվում է ստուգման ակտի 3-րդ կետում նշված 2-րդ խախտմանը, ապա ցանկանում ենք նշել, որ ստուգման ակտին կցված չեն ինչպես առաջին այնպես էլ երկրորդ խախտումն հիմնավորող փաստաթղթեր, որոնց բացակայությունը ակտը դարձնում են ինչպես հիմնազուրկ, այնպես էլ զրկում են տնտեսվարող սուբյեկտին օգտվելու իր պաշտպանության իրավունքից: Մասնավորապես, «Հարկերի մասին» ՀՀ օրենքի 19-րդ հոդվածում նշված է. «Որևէ տեղեկություն հիմք չի հանդիսանում հարկ

վճարողի հարկային պարտավորության հաշվարկման և գանձման համար, քանի դեռ նա հնարավորություն չի ունեցել ծանոթանալ դրան և տալ համապատասխան բացատրություններ»:

Ստուգման ակտին որևէ փաստաթուղթ չի կցվել, տնտեսվարող սարքեկտը չէր կարող տեղեկանալ, թե ինչպես է հիմնավորվում իր ակտում նշված խախտումը և հետևաբար չի կարող պաշտպանվել: Անկախ նրանից, այդպիսի փաստաթղթեր կան, թե ոչ միևնույն է դրանք պետք է կցված լինեն ակտին, որպեսզի տնտեսվարող սուբյեկտը ծանոթանա դրանց և հնարավորություն ունենա պաշտպանվելու:

«Վարչարարության հիմունքների և վարչական վարույթի մասին» ՀՀ օրենքի 55 հոդվածի 4-րդ կետի ե) ենթակերտի, 42-րդ հոդվածի, «ՀՀ-ում ստուգումների կազմակերպման և անցկացման մասին» ՀՀ օրենքի 6-րդ հոդվածի 3-րդ կետի դրույթներից հետևում է, որ ստուգման ակտը որպես այդպիսին, ապացույց չի կարող հանդիսանալ, վարչական մարմինը որպես ապացույց գնահատում է հոդվածում նշվածը, իսկ, եթե ստուգման ակտի հոդվածում նշված ապացույցի տեսակներից ոչինչ կցված չէ, հետևաբար ապացույցներ չկան և ակտն անհիմն է:

«Վարչարարության հիմունքների և վարչական վարույթի մասին» ՀՀ օրենքի 55 հոդված 3-րդ կետը սահմանում է. «վարչական ակտը կարող է ունենալ ներդիրներ, հավելվածներ կամ լրացուցիչ այլ փաստաթղթեր, որոնց գործողությունը չի կարող գերազանցել վարչական ակտի գործողության ժամկետը»:

Ներդիրները, հավելվածները և լրացուցիչ այլ փաստաթղթերը ինքնուրույն վարչական ակտեր չեն, դրանք վարչական ակտի բաղկացուցիչ մասն են և գործում են այնքանով, որքանով գործում է բուն վարչական ակտը»:

Ստուգման ակտում նշվածը խախտման բնութագրումն ապացուցում է, որ հարկային մարմինը գտնում է, որ տվյալ տեսակի խախտում կա, կամ որ հարկային մարմինն այդ դիրքորոշմանն է, սակայն դա չի ապացուցում, որ տվյալ խախտումն առկա է:

Այսպիսով, վարչական ակտը պետք է ունենար ապացույցներ, հիմնավորումներ, եթե այդպիսիք կան, ապա պետք է կցվեին ակտին և ներկայացվեին տնտեսվարող սուբյեկտին, եթե այդպիսիք չկան, ապա ակտը հիմնադուրկ է, առանց որևէ ապացույցի, որն ակտն անվավեր ճանաչելու բավարար հիմք է:

Բացի այդ, եթե փաստաթղթերը չեն կցվում ակտին և տնտեսվարող սուբյեկտը չի կարողանում տեղեկանալ, թե կոնկրետ ինչ փաստաթղթերով է հիմնավորվում իր խախտումը, ապա զրկվում է պաշտպանության արդյունավետ միջոց ունենալու և օգտվելու հնարավորությունից, ինչի իրավունքն ունի սահմանադրորեն:

Ելնելով վերոգրյալից և ղեկավարվելով «Վարչարարության հիմունքների և վարչական վարույթի մասին» ՀՀ օրենքի 69-72 հոդվածներով ընկերությունը խնդրում է անվավեր ճանաչել թիվ 1010992 առ 19.10.2016թ. ստուգման ակտը:

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 17.08.2016թ. թիվ 1010992 հանձնարարագրի «Արաս Ֆուդ» 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 Խոշոր հարկ վճարողների ՀՏ 19.10.2016թ. թիվ 1010992 ակտը, որով ԱԱՀ-ի գծով լրացուցիչ վճարման է առաջադրվել ընդամենը 54.390.727 դրամ, ինչպես նաև՝ 2.843.233 դրամ ԱԱՀ-ի պակասեցվող գումար:

Ակտի 3-րդ կետով մասնավորապես արձանագրվել է, որ ընկերության կողմից 2015թ. օգոստոսից մինչև 2016թ. հունիս ամիսներն ընդգրկող ժամանակաշրջանում ԵՏՄ անդամ պետություններից ՀՀ տարածք ներմուծված ապրանքների համար յուրաքանչյուր ամսվա ընթացքում վճարված ԱԱՀ-ի գումարները հաշվանցվել 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: Ակտով արձանագրվել է, որ Ընկերության կողմից խախտվել են «ՀՀ և ԵՏՄ անդամ պետությունների միջև անուղղակի հարկերի հաշվարկման և վճարման առանձնահատկությունների մասին» ՀՀ օրենքի 9-րդ հոդվածի 2-րդ կետի և «Ավելացված արժեքի հարկի մասին» ՀՀ օրենքի 23-րդ հոդվածի 2-րդ կետի պահանջները: Ղեկավարվելով «Ավելացված արժեքի հարկի մասին» ՀՀ օրենքի 43-րդ հոդվածի և «Հարկերի մասին» ՀՀ օրենքի 23-րդ և 25-րդ հոդվածների դրույթներով, Ակտով ԱԱՀ-ի գծով վճարման է առաջադրվել ընդամենը 54.390.727 դրամ, ինչպես նաև պակասեցման՝ 2.843.233 դրամ:

Վերոգրյալի կապակցությամբ հարկ է նշել հետևյալը.

1. «Հայաստանի Հանրապետության և Եվրասիական տնտեսական միության անդամ պետությունների միջև անուղղակի հարկերի հաշվարկման և վճարման առանձնահատկությունների մասին» ՀՀ օրենքի՝

1) 1-ին հոդվածի 1-ին մասի համաձայն՝ նույն օրենքով են կարգավորվում ԵՏՄ անդամ պետություններ ապրանքների արտահանման, այդ պետություններից ՀՀ տարածք ապրանքների ներմուծման, ինչպես նաև Հայաստանի Հանրապետությունում 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 (այսուհետ՝ «Անուղղակի հարկերի մասին» արձանագրություն) ամրագրված կարգավորումների բացառություններ,

2) 6-րդ հոդվածի 1-ին մասի համաձայն՝ «Անուղղակի հարկերի մասին» արձանագրության 14-16-րդ կետերի կիրառության իմաստով ապրանքների ներմուծման դեպքում ԱԱՀ-ի և ակցիզային հարկի հարկման բազաները որոշվում են այդ ապրանքները ՀՀ տարածք փաստացի ներմուծելու (ՀՀ պետական սահմանը հատելու) օրվա դրությամբ,

3) 7-րդ հոդվածի 2-րդ մասի համաձայն՝ ներմուծվող ապրանքների համար հաշվարկված ԱԱՀ-ի և ակցիզային հարկի գումարները (բացառությամբ ակցիզային դրոշմանիշներով պարտադիր դրոշմավորման ենթակա ապրանքների համար

հաշվարկված ակցիզային հարկի գումարների) 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, բացառությամբ կազմակերպությունների և անհատ ձեռնարկատերերի կողմից ներմուծվող՝ օրենքով հաստատված ցանկում ընդգրկված՝ ակցիզային հարկով հարկման ոչ ենթակա այն ապրանքների, որոնց ներմուծումն ազատված է ավելացված արժեքի հարկից,

4) 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 միայն ներմուծողի լրացրած՝ ներմուծման հարկային հայտարարագիրը, ապրանքների ներմուծման և անուղղակի հարկերի վճարման (կամ անուղղակի հարկերից ազատման, անուղղակի հարկերն այլ կարգով վճարելու) մասին ներմուծողի լրացրած հայտարարությունը՝ թղթային կրիչով (չորս օրինակից) և էլեկտրոնային տարբերակով կամ ապրանքների ներմուծման և անուղղակի հարկերի վճարման (կամ անուղղակի հարկերից ազատման, անուղղակի հարկերն այլ կարգով վճարելու) մասին ներմուծողի լրացրած հայտարարությունը՝ էլեկտրոնային տարբերակով՝ հարկ վճարողի էլեկտրոնային (թվային) ստորագրությամբ,

5) 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» ՀՀ օրենքներով նախատեսված դեպքերում և չափերով ենթակա են համապատասխան հարկադրեցակի գծով հարկային պարտավորությունից հաշվանցման (պակասեցման)՝ դրանց վճարման օրն ընդգրկող հաշվետու ժամանակաշրջանի համար ներկայացվող ԱԱՀ-ի կամ ակցիզային հարկի հաշվարկով:

2. «Ավելացված արժեքի հարկի մասին» Հայաստանի Հանրապետության օրենքի՝

1) 8-րդ հոդվածի 2-րդ կետի համաձայն՝ ԵՏՄ անդամ պետություններից ՀՀ ներմուծվող ապրանքների մասով ԱԱՀ-ով հարկման բազան որոշվում է «Անուղղակի հարկերի հաշվարկման և վճարման առանձնահատկությունների մասին» ՀՀ օրենքով սահմանված կարգով,

2) 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 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:

3. «Իրավական ակտերի մասին» Հայաստանի Հանրապետության 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: Նույն 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:

Վերոնշյալ իրավական կարգավորումների վերլուծությունը ցույց է տալիս, 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 հստակ սահմանված են երկու պայմաններ՝ նույն օրենքով սահմանված կարգով հաշվարկված լինելը և նույն օրենքով սահմանված կարգով վճարված լինելը: Իրավական ակտում նշված՝ հաշվանցման (պակասեցման) նորմի կիրառման համար ԱԱՀ-ի գումարների հաշվարկված և վճարված լինելու երկու պայմանների միաժամանակյա առկայությունը պարտադիր է, ինչը նշանակում է, որ.

- ԵՏՄ անդամ պետություններից ՀՀ տարածք ներմուծված ապրանքների մասով ԱԱՀ-ի գումարներն 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 ՀՀ տարածք ներմուծված ապրանքների համար հաշվարկված ԱԱՀ-ի գումարները վճարվել են կամ ներմուծման հարկային հայտարարագիրը հարկային մարմին է ներկայացվել 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 ապահովվել են (կապահովվեն) ներմուծման հարկային հայտարարագիրը հարկային մարմին ներկայացնելու և, միաժամանակ, ԱԱՀ-ի գումարները հարկային մարմինն վճարելու պահանջները:

Ամփոփելով վերոգրյալը, Հանձնաժողովը գտնում է, որ քննարկվող դեպքում ԱԱՀ գումարների հաշվանցման (պակասեցման) համար օրենքով սահմանված երկու միաժամանակյա պայմանները չեն պահպանվել: Սակայն Հանձնաժողովը հաշվի է առնում նաև այն հանգամանքը, որ վերոնշյալ իրավական կարգավորումների վերլուծությունը չի բացառում հարկ վճարողի մոտ իրավական ակտերի դրույթների տարաբնույթ և երկիմաստ ընկալումները, և որպես հետևանք, հաշվանցման համար հաշվետու ժամանակաշրջանի ընտրությունը հարկ վճարողի համար առաջացնում է ոչ բարենպաստ հետևանքներ և պատասխանատվության միջոցներ: Հիմք ընդունելով վերոնշյալը և ՀՀ տեսչական մարմինների միասնական բողոքարկման հանձնաժողովի 08.11.2016թ. որոշումը, Հանձնաժողովը գտնում է, որ գանգատը ենթակա է բավարարման:

Ինչ վերաբերվում է գանգատում բերված այն պնդումներին, որ Ակտին կցված չեն 3-րդ կետով արձանագրված խախտումները հիմնավորող փաստաթղթերը, որոնց

բացակայությունն ակտը դարձնում է հիմնագուրկ, ապա այդ կապակցությամբ հարկ է նշել, որ «Վարչարարության հիմունքների և վարչական վարույթի մասին» ՀՀ օրենքի 59-րդ հոդվածի 2-րդ մասի համաձայն. «Վարչական մարմինը գրավոր վարչական ակտը հասցեատիրոջը հանձնելիս պարտավոր է դրա հետ միասին հանձնել նաև այդ ակտի բաղկացուցիչ մաս համարվող փաստաթղթերը: Նշված փաստաթղթերը վարչական ակտի հետ միաժամանակ չհանձնելը կամ ուշ հանձնելը չի կարող ազդել վարչական ակտի գործողության վրա և այդ պատճառով ակտի իրավաչափությունը վիճարկելու հիմք դառնալ»:

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 ու մ է՝

ՀՀ ԿԱ ՊԵԿ Խոշոր հարկ վճարողների ՀՏ 19.10.2016թ. թիվ 1010992 ակտի 3-րդ կետից նվազեցնել լրացուցիչ վճարման առաջադրված տուգանքները՝ գումարով 22.430.078 դրամ:

Հանձնաժողովի նախագահ՝



Վ.ՄԻՐՈՒՄՅԱՆ