

ՀՀ ԿԱ պետական եկամուտների կոմիտե

Հարկային և մաքսային մարմինների գանգատարկման հանձնաժողով

Ո Ր Ո Շ ՈՒ Մ 6/2

7 փետրվարի 2017թ.

Քննարկվեց «Ֆարմ Սիսար» ՍՊԸ գանգատը ՀՀ ԿԱ ՊԵԿ ԽՀՎ ՀՏ 29.12.2016թ. թիվ 1011481 ակտի դեմ:

«Ֆարմ Սիսար» ՍՊԸ գանգատում բերված փաստարկները.

Գանգատում բերված են «Վարչարարության հիմունքների և վարչական վարույթի մասին» ՀՀ օրենքի 63-րդ հոդվածի 1-ին մասի, 5-րդ և 6-րդ հոդվածների դրույթները:

Ձևական պահանջներով անձանց չձանրաբեռնելը վարչարարության հիմնարար սկզբունքներից է, որի նպատակն է նաև անհարկի չձանրաբեռնել տնտեսվարողներին: Այս, ինչպես նաև հայեցողական լիազորությունների սահմանափակման սկզբունքից հետևում է, որ հարկային վարչարարություն իրականացնելիս, հարկային մարմինը չի կարող պահանջել կատարել այնպիսի գործողություններ, որոնք բովանդակային առումով կատարված են (էլեկտրոնային եղանակով հարկային հաշիվների հաստատման և դրա վերաբերյալ տեղեկանքի ներկայացման նպատակը պատշաճ հարկային վարչարարություն իրականացնելն է և եթե այդ հաշիվները դուրս են գրված էլեկտրոնային եղանակով, դրանք արդեն իսկ հասանելի են հարկային մարմին) և դրանով պայմանավորված առաջադրել լրացուցիչ հարկային պարտավորություններ, տույժեր և տուգանքներ:

Գանգատում բերված են նաև իրավահարաբերության պահին գործող «Ավելացված արժեքի հարկի մասին» ՀՀ օրենքի 23-րդ հոդվածի դրույթները: Նշված հոդվածի վերլուծությունից բխում է, որ հաշվանցման իրավունքը ծագում է հետևյալ պայմանների միաժամանակյա առկայության դեպքում.

- Ստացել են ապրանքներ կամ ծառայություններ և այդ մասով առկա է մատակարարի (ծառայություն մատուցողի) դուրս գրված հարկային հաշիվը:

- Դուրս գրված հարկային հաշիվն համապատասխան կատարվել է վճարում:

Այս երկու պայմանն էլ ապահովված են եղել «Ֆարմ Սիսար» ՍՊԸ-ի կողմից (ստուգման ակտում նշված պնդումը, որ խախտվել է 23-րդ հոդվածը, չի համապատասխանում իրականությանը):

Հարկ է նկատել, որ «Ավելացված արժեքի հարկի մասին» ՀՀ օրենքի կարգավորման համաձայն ծառայությունների մատուցման պահով է պայմանավորված ԱԱՀ-ի գծով պարտավորությունների առաջացումը: Նկատի ունենալով, որ հարկային հաշիվները դուրս են գրվել 2012թ. դեկտեմբերին, բողոքաբերի կոնտրագենտների մոտ հարկային պարտավորությունների կատարման ժամկետ է համարվել 2013թ. հունվար ամիսը, անկախ այն հանգամանքից, թե բողոքաբերը հարկային հաշիվները հաստատել է, թե ոչ:

Այդ նույն տրամաբանությամբ, բողոքաբերի մոտ է առաջացել իրավունք նույն ժամկետում կատարել հաշվանցում, քանի որ վերջինս կատարել էր դուրս գրված հաշիվների մասով վճարումը:

Ինչ վերաբերում է էլեկտրոնային եղանակով հաշիվները չհաստատելու հիմքով հաշվանցման իրավունքի սահմանափակմանը, ապա նման սահմանափակումը չի բխում վարչարարության սկզբունքներից, ՀՀ Սահմանադրական դատարանի իրավական դիրքորոշումից, ինչպես նաև հակասում է ՀՀ վարչական դատարանի կողմից նույն փաստական հանգամանքներով կայացրած վճռին:

ՀՀ Սահմանադրական դատարանը, 28.04.2015թ. թիվ ՍԴՈ-1203 որոշմամբ անդրադարձել է հարկային օրենսդրությամբ սահմանված պատասխանատվության

միջոցների և վարչական պատասխանատվության միջոցների տարբերակման անհրաժեշտությանը, նշելով, որ.

«Բացի դրանից, «Շահութահարկի մասին» և «Հարկերի մասին» ՀՀ օրենքների ուսումնասիրությունը վկայում է այն մասին, որ դրանց կարգավորման ոլորտում պարասխանավորություն նախատեսող նորմերը սանկցիա են նախատեսում միայն այն պարագայում, երբ իրավախախտման օբյեկտիվ կողմ հանդիսացող արարքի /գործողության կամ անգործության/ արդյունքում պետությանը, հասարակությանը գույքային վնաս է պատճառվել, այսինքն՝ իրավախախտման կազմը նյութական է, այլ ոչ թե ծնական:

Սահմանադրական դատարանն արձանագրում է, որ վիճարկվող դրույթով նախատեսված իրավակարգավորման կիրառման ժամանակ պետք է հաշվի առնել այն հանգամանքը, թե արդյոք շահույթի հաշվարկում վնասի պակաս ցույց տալը հանգեցրել է հարկի նվազեցման, թե՛ ոչ, այսինքն՝ արդյոք պետությանը հասցվել է գույքային վնաս, թե՛ ոչ: Հակառակ պարագայում վիճարկվող դրույթը հանդես կգա որպես վարչական պարասխանավորությանը բնորոշ կանխարգելիչ, դաստիարակչական իրավակարգավորիչ գործառնություն թխող պարասխանավորության ինստիտուտ նախատեսող դրույթ»:

Գանգատում բերված են «ԱԱՀ-ի մասին» ՀՀ օրենքի 43-րդ հոդվածի և «Հարկերի մասին» ՀՀ օրենքի 25-րդ հոդվածի դրույթները:

ՀՀ Սահմանադրական դատարանի իրավական դիրքորոշման շրջանակներում, քննարկենք, թե արդյոք հնարավոր է տվյալ դեպքում խոսել պետությանը պատճառված գույքային վնասի մասին: Ծառայություն կամ ապրանք ստացողի գործողություններով պայմանավորված պետական բյուջե վճարման ենթակա ԱԱՀ-ն չի կարող նվազել (եթե խոսք չի գնում անապրանք հարկային հաշիվների մասին, կամ հաշվարկում ներառված չեն խեղաթյուրված տվյալներ, կամ չեն հաշվանցվել հաշվանցման ոչ ենթակա գումարներ (Օրենքի 26-րդ հոդված)): Հարկային հաշվով ծառայություններ կամ ապրանք ստացողը կարող է ընդամենը նպաստել ԱԱՀ վճարման պարտականություն կրող անձանց /ծառայություններ մատուցող, ապրանքներ մատակարարող/ կողմից իրենց հարկային պարտավորությունների կատարմանը (կատարում է վճարում, ինչը թույլ է տալիս հարկ վճարողին կատարել ԱԱՀ-ի գծով իր պարտականությունները): Տվյալ դեպքում, բողոքաբերը կատարել է վճարումը դուրս գրված հարկային հաշիվներով:

Պատասխանատվություն սահմանող նորմերի վերլուծությունը ցույց է տալիս, որ վճարման ենթակա հարկի գումարը ավել կամ պակաս ցույց տալը դիտավորյալ վարքագիծ է, որը դրսևորվում է իրականությանը չհամապատասխանող տվյալներ հաշվարկ-հաշվետվություններում ներառելու ձևով: Տվյալ դեպքում, հարկային հաշիվներում նշված գործարքն իրականում կատարվել է նշված պայմաններով և «Ֆարմ Սիսար» ՍՊԸ-ն վճարելով գումարը, բավարար իրավական ակնկալիք է ունեցել ԱԱՀ գումարները հաշվանցելու համար, վերջինս չի ներառել հաշվարկում այնպիսի տեղեկություններ, որոնք իրականությանը չեն համապատասխանում:

ՀՀ վարչական դատարանը, թիվ ՎԴ2/0073/05/16 վարչական գործով 10.11.2016թ. կայացրած վճռով անդրադարձել է միևնույն փաստական հանգամանքներ ունեցող գործին:

ՀՀ վարչական դատարանի իրավական դիրքորոշման համաձայն՝

- էլեկտրոնային եղանակով հարկային հաշիվ դուրս գրելը նպատակ ունի արդյունավետ իրականացնելու հարկային վարչարարությունը,

- Այն պարագայում, երբ հարկային հաշիվները դուրս են գրվել էլեկտրոնային եղանակով, ստացողի կողմից դրանք էլեկտրոնային ստորագրությամբ հաստատելը էական չէ հաշվանցման իրավունքի սահմանափակման տեսանկյունից, քանի որ

բովանդակային առումով օրենքի պահանջը կատարված է հարկային մարմինը ունի արդյունավետ վարչարարական միջոց,

- Հարկային հաշվին համապատասխան կատարված վճարումը ենթադրում է դրա հաստատում:

Ամփոփելով, ստացվում է, որ ակտի նախագիծն ընդունվել է օրենքի խախտմամբ և սխալ մեկնաբանությամբ, պետությանը գույքային վնաս չի պատճառվել, բացի այդ բովանդակային առումով օրենքի պահանջը կատարված է եղել, հարկ վճարողը խեղաթյուրված տվյալներ մտցնելու միջոցով ավել ցույց չի տվել հաշվանցման ենթակա գումարը, որի արդյունքում պակասել է վճարման ենթակա ԱԱՀ-ն:

Եթե մի պահ հաշվի չառնենք, որ վերը նշված հիմքով ակտն անվավեր է, ապա միևնույն է օրենքը սխալ է մեկնաբանվել և կիրառվել:

Ինչպես արդեն նշվել է, հաշվանցման հիմնական կանոնը սահմանված է «ԱԱՀ մասին» ՀՀ օրենքի 23-րդ հոդվածում, որի պայմանները պահպանվել են հարկ վճարողի կողմից: Միաժամանակ, իրավահարաբերության պահին գործող Օրենքի 20-րդ հոդվածի համաձայն՝ «Սույն օրենքի համաձայն ԱԱՀ վճարող համարվող անձինք եռամսյակի ավարտից հետո՝ մինչև դրան հաջորդող ամսվա 20-ը (ներառյալ), ՀՀ կառավարության սահմանած կարգով ներկայացնում են տեղեկանք եռամսյակի ընթացքում իրենց ձեռք բերած ապրանքների և ստացված ծառայությունների դիմաց մատակարարների դուրս գրած հարկային հաշիվների և իրենց մատակարարած ապրանքների և մատուցված ծառայությունների գծով դուրս գրված (գնորդներին տրված) հարկային հաշիվների վերաբերյալ»:

(...)

«Էլեկտրոնային եղանակով դուրս գրված հարկային հաշիվների վերաբերյալ տեղեկությունները չեն ներառվում այդ հարկային հաշիվները ստացողի կողմից ներկայացման ենթակա՝ սույն հոդվածով սահմանված տեղեկանքում, եթե այդ հաշիվների ստացումը էլեկտրոնային կարգով մինչև տեղեկանքի ներկայացման ժամկետի ավարտը հավաստել է ստացողը»:

Արդեն իսկ նշվել է, որ նախ էլեկտրոնային եղանակով չհաստատելու, սակայն վճարումը կատարելու դեպքում, համաձայն ՀՀ վարչական դատարանի իրավական դիրքորոշման, դրանք հարկ վճարողի կողմից համարվում են հավաստված, բացի այդ էլեկտրոնային եղանակով հաշվի չհաստատումը պետությանը գույքային վնաս չի պատճառում:

Այնուամենայնիվ, եթե պատկերացնենք, որ նշված զանցանքի համար առաջանում է պատասխանատվություն, հարկ է նկատել, որ հարկային մարմինը չպետք է կիրառեր «ԱԱՀ մասին» ՀՀ օրենքի 43-րդ և «Հարկերի մասին» ՀՀ օրենքի 25-րդ հոդվածները, փոխարենը պետք է կիրառեր «ԱԱՀ մասին» ՀՀ օրենքի 43.1 հոդվածը:

Հիմք ընդունելով ՀՀ Սահմանադրության 79-րդ հոդվածի, «Իրավական ակտերի մասին» ՀՀ օրենքի 68-րդ հոդվածի 2-րդ մասի 2-րդ պարբերության դրույթները, օրենքը պետք է սահմանի սահմանափակման հիմքը (չի կատարվել օրենքով նախատեսված այս կամ այն վարքագծի կանոնը) և սահմանափակման ծավալը (կոնկրետ ինչ պատասխանատվություն է վրա հասնում վարքագծի կանոնը չպահպանելու համար):

Ըստ հարկային մարմնի, բողոքաբերը խախտել է իրավահարաբերության պահին գործող «ԱԱՀ մասին» ՀՀ օրենքի 20-րդ հոդվածով սահմանված վարքագծի կանոնը՝ էլեկտրոնային եղանակով չհաստատված հարկային հաշիվները չի ներառել հարկային մարմին ներկայացվող տեղեկանքում:

Այսպիսով, «ԱԱՀ մասին» ՀՀ օրենքի 20-րդ հոդվածով սահմանված է եղել վարքագծի կանոնը՝ ներկայացնել տեղեկություններ, իսկ 43.1 հոդվածով սանկցիան՝ տեղեկություններում չներառված հարկային հաշիվներում առանձնացված ԱԱՀ

գումարները տվյալ ամսում հաշվանցման ենթակա չեն, կհաշվանցվեն տեղեկությունների ներկայացման ժամանակաշրջանի համար ներկայացվող ԱԱՀ-ի հաշվարկում:

Հարկային մարմինը, սակայն, կիրառել է «ԱԱՀ մասին» ՀՀ օրենքի 43-րդ և «Հարկերի մասին» ՀՀ օրենքի 25-րդ հոդվածները, որոնք պատասխանատվություն են սահմանում հաշվանցման ենթակա գումարը ավել ցույց տալու արդյունքում ԱԱՀ-ի պարտավորության նվազեցման և հաշվառումը խախտմամբ վարելու արդյունքում պակաս հաշվարկված հարկի գումարի համար: Նշված հոդվածները կիրառման ենթակա չեն, քանի որ օբյեկտիվորեն հնարավոր չէ խախտել սանկցիան, այսինքն՝ 43.1 հոդվածը սահմանում է վարքագծի կանոնը խախտելու հետևանքը, իսկ օրենքի ուժով վրա հասնող հետևանքը հնարավոր չէ խախտել: Մինչդեռ, հարկային մարմինը, թեև ակտում չի նշել, սակայն հիմք է ընդունել, որ հարկ վճարողը խախտել է 43.1 հոդվածը (սանկցիան), որի հետևանքով կիրառել է նոր սանկցիա (43-րդ և 25-րդ հոդվածները):

Ելնելով վերոգրյալից՝ գանգատաբերը խնդրում է անվավեր ճանաչել 29.12.2016թ. կազմված թիվ 1011481 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 ՀՀ ԿԱ ՊԵԿ նախագահի 31.10.2016թ. N1011481 հանձնարարագրի համաձայն «Ֆարմ Սիսար» 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 ԻՀՎ ՀՏ 29.12.2016թ. թիվ 1011481 ակտը (այսուհետ նաև՝ Ակտ), որով ԱԱՀ-ի գծով լրացուցիչ վճարման է առաջադրվել ընդամենը 15.104.168 դրամ, ինչպես նաև արձանագրվել է 7.900.542 դրամ ԱԱՀ-ի պակասեցվող գումար:

Ակտի 4-րդ կետով, մասնավորապես արձանագրվել է, որ ընկերությունը խախտելով «ԱԱՀ-ի մասին» ՀՀ օրենքի 20 հոդվածի և 23 հոդվածի 1-ին կետի պահանջները որպես գնորդ էլեկտրոնային եղանակով 2012թ. դեկտեմբեր ամսին ստացված թվով 58 հարկային հաշիվները էլեկտրոնային ստորագրությամբ հաստատել է 2013թ. մարտ ամսին, սակայն վերը նշված հաշիվներում առանձնացված ԱԱՀ-ի գումարը՝ 7.960.270 դրամի չափով, ներառել է 2012թ. դեկտեմբեր ամսվա ԱԱՀ-ի հաշվարկում ցույց տրված հաշվանցման ենթակա գումարների մեջ: Միաժամանակ թվով 9 հարկային հաշիվները չի հաստատել էլեկտրոնային ստորագրությամբ, որոնցում առանձնացված ԱԱՀ-ի գումարները ներառվել են հետևյալ հաշվետու ժամանակաշրջանների ԱԱՀ-ի հաշվարկներում ցույց տրված հաշվանցման ենթակա գումարների մեջ, համապատասխանաբար՝ 2013թ. հունվար ամսին 143330 դրամի, փետրվար ամսին 306612 դրամի, մարտ ամսին 59728 դրամի և 2014թ. նոյեմբեր ամսին 21005 դրամի չափով: Վերը նշված խախտումների հետևանքով ՀՏ ներկայացված ԱԱՀ-ի հաշվարկներում ցույց տրված հաշվանցման ենթակա ԱԱՀ-ի գումարներն ավել են ցույց տրվել, համապատասխանաբար 2012թ. դեկտեմբեր ամսին 7960270 դրամի, 2013թ. հունվար ամսին 143330 դրամի, փետրվար ամսին 306612 դրամի և 2014թ. նոյեմբեր ամսին 21005 դրամի չափով: Միաժամանակ 2013թ. մարտ ամսին հաշվանցման ենթակա գումարը պակաս է ցույց տրվել 7900542 (7960270-59728) դրամի չափով: «ԱԱՀ-ի մասին» ՀՀ օրենքի 43 հոդվածի համաձայն օրենքով նախատեսված կարգի խախտումով ապրանքների և ծառայությունների դիմաց վճարված ԱԱՀ-ի գումարները պակասեցնելու (հաշվանցելու) հետևանքով բյուջե վճարման ենթակա ԱԱՀ-ի

գումարները թաքցնելու կամ պակաս ցույց տալու համար վճարողներից գանձվում է թաքցված կամ պակաս ցույց տրված գումարը 2012թ. դեկտեմբեր ամսին 7960270 դրամի չափով, ինչպես նաև տուգանք այդ գումարի 50%-ի չափով՝ 2012թ. դեկտեմբեր ամսին 3980135 դրամ (2012թ. գործող խմբագրության): «ԱԱՀ-ի մասին» ՀՀ օրենքի 43 հոդվածի 1-ին կետի համաձայն բյուջե վճարման ենթակա ԱԱՀ-ի գումարները պակաս ցույց տալու համար գանձվում է պակաս ցույց տրված ԱԱՀ-ի գումարները, իսկ նույն հոդվածի 3-րդ կետի համաձայն գանձվում է պետական բյուջե վճարման ենթակա ԱԱՀ-ի գումարի և հարկ վճարողի ներկայացրած ԱԱՀ-ի հաշվարկով պետական բյուջեից հաշվանցման ներկայացված գումարի հանրագումարը, համապատասխանաբար՝ 2013թ. հունվար ամսին 143330 դրամի չափով և փետրվար ամսին 306612 դրամի չափով, ինչպես նաև նույն հոդվածի 3-րդ կետի բ) ենթակետի համաձայն ենթակա է գանձման տուգանք՝ բյուջե վճարման ենթակա ԱԱՀ-ի գումարների 50%-ի չափով, համապատասխանաբար՝ 2013թ. հունվար ամսին 25303 դրամ, 2013թ. փետրվար ամսին 80140 դրամ և 2014թ. նոյեմբեր ամսին 10503 դրամ: Կիրառվել են նաև «Հարկերի մասին» ՀՀ օրենքի 23-րդ և 25-րդ հոդվածների դրույթները: «ԱԱՀ-ի մասին» ՀՀ օրենքի 43.1 հոդվածի համաձայն ՀՏ չներկայացված կամ սահմանված կարգի խախտումներով ներկայացրած յուրաքանչյուր տեղեկության համար գանձվել է տուգանք 5000 դրամի չափով, գումարով 335000 (67*5000) դրամ:

Գանգատում հղում է կատարված ՀՀ Սահմանադրական դատարանի 28.04.2015թ. թիվ ՍԴՈ-1203 որոշմանը, որում մասնավորապես նշված է, որ «Շահութահարկի մասին» և «Հարկերի մասին» ՀՀ օրենքների ուսումնասիրությունը վկայում է այն մասին, որ դրանց կարգավորման ոլորտում պարասխանաբարություն նախատեսող նորմերը սանկցիա են նախատեսում միայն այն պարագայում, երբ իրավախախտման օբյեկտիվ կողմ հանդիսացող արարքի /գործողության կամ անգործության/ արդյունքում պետությանը, հասարակությանը գույքային վնաս է պատճառվել, այսինքն՝ իրավախախտման կազմը նյութական է, այլ ոչ թե ձևական:

Սահմանադրական դատարանն արձանագրել է, որ վիճարկվող դրույթով նախատեսված իրավակարգավորման կիրառման ժամանակ պետք է հաշվի առնել այն հանգամանքը, թե արդյոք շահութահարկի հաշվարկում վնասի պակաս ցույց տալը հանգեցրել է հարկի նվազեցման, թե՛ ոչ, այսինքն՝ արդյոք պետությանը հասցվել է գույքային վնաս, թե՛ ոչ:

Հանձնաժողովը գտնում է, որ ՀՀ Սահմանադրական դատարանի 28.04.2015թ. թիվ ՍԴՈ-1203 որոշմամբ նախատեսված դրույթները քննարկվող դեպքի հետ որևէ առնչություն չունեն, քանի որ նշված որոշմամբ դիրքորոշում արտահայտելու համար ուսումնասիրվել է այն իրավիճակը, թե արդյոք շահութահարկի հաշվարկում վնասի պակաս ցույց տալը հանգեցրել է շահութահարկի նվազեցման, ինչպես նաև՝ «Շահութահարկի մասին» ՀՀ օրենքով նախատեսված համապատասխան կարգավորումները: Սակայն քննարկվող դեպքում խոսքը վերաբերվում է ավելացված արժեքի հարկին, որի հաշվարկման, վճարման և այլ առանձնահատկությունները նախատեսված են «Ավելացված արժեքի հարկի մասին» ՀՀ օրենքով:

Ինչ վերաբերվում է գանգատում ՀՀ վարչական դատարանի թիվ ՎԴ2/0073/05/16 վարչական գործով 10.11.2016թ. կայացրած վճիռից բերված դիրքորոշմանը, ապա հարկ է նշել, որ այն չի կարող հիմք հանդիսանալ սույն գործի վերաբերյալ եզրահանգումներ կատարելու համար, քանի որ նշված վճիռը սահմանված կարգով բողոքարկվելու հետևանքով չի ստացել օրինական ուժ:

Տվյալ դեպքում Ակտով արձանագրվել է, որ ընկերությունը խախտելով «ԱԱՀ-ի մասին» ՀՀ օրենքի 20-րդ հոդվածի և 23-րդ հոդվածի 1-ին կետի պահանջները, որպես գնորդ էլեկտրոնային եղանակով 2012թ. դեկտեմբեր ամսին ստացված թվով 58 հարկային

հաշիվներն էլեկտրոնային ստորագրությամբ հաստատել է 2013թ. մարտ ամսին, սակայն նշված հաշիվներում առանձնացված ԱԱՀ-ի գումարը՝ 7.960.270 դրամի չափով, ներառել է 2012թ. դեկտեմբեր ամսվա ԱԱՀ-ի հաշվարկում ցույց տրված հաշվանցման ենթակա գումարների մեջ: Միաժամանակ թվով 9 հարկային հաշիվները չի հաստատել էլեկտրոնային ստորագրությամբ, որոնցում առանձնացված ԱԱՀ-ի գումարները ներառվել են համապատասխան հաշվետու ժամանակաշրջանների ԱԱՀ-ի հաշվարկներում ցույց տրված հաշվանցման ենթակա գումարների մեջ:

Վերոգրյալի կապակցությամբ հարկ է նշել հետևյալը.

«Ավելացված արժեքի հարկի մասին» ՀՀ օրենքի 20-րդ հոդվածի (2012-2013թ. գործող խմբագրությամբ) համաձայն՝ հարկային հաշիվները դուրս են գրվում էլեկտրոնային եղանակով կամ հարկային մարմնից ձեռք բերված հարկային հաշիվների թղթային ձևերի լրացմամբ:

Նույն հոդվածի համաձայն՝ ԱԱՀ վճարող համարվող անձինք եռամսյակի ավարտից հետո՝ մինչև դրան հաջորդող ամսվա 20-ը (ներառյալ), ՀՀ կառավարության սահմանած կարգով ներկայացնում են տեղեկանք եռամսյակի ընթացքում իրենց ձեռք բերած ապրանքների և ստացված ծառայությունների դիմաց մատակարարների դուրս գրած հարկային հաշիվների և իրենց մատակարարած ապրանքների և մատուցված ծառայությունների գծով դուրս գրված (գնորդներին տրված) հարկային հաշիվների վերաբերյալ: Տեղեկանքում ԱԱՀ վճարող անձը ներառում է տեղեկություններ միայն այն հարկային հաշիվների վերաբերյալ, որոնցում տվյալ անձին հարկային հաշիվ տրամադրած կամ նրանից հարկային հաշիվ ստացած անձի համար տվյալ եռամսյակի ընթացքում ստացված կամ տրամադրված հաշիվներում ներառված հարկվող շրջանառության արժեքը գերազանցում է ՀՀ կառավարության սահմանած չափը: Տեղեկանքը կարող է ներկայացվել էլեկտրոնային եղանակով:

Հիշյալ հոդվածի համաձայն՝ էլեկտրոնային եղանակով դուրս գրված հարկային հաշիվների վերաբերյալ տեղեկություններն այդ հաշիվները դուրս գրողի կողմից չեն ներառվում նույն հոդվածով սահմանված տեղեկանքում այն հաշիվների մասով, որոնք դուրս են գրվել ինտերնետային կապի միջոցով կամ այն հաշիվների մասով, որոնք դուրս են գրվել առանց ինտերնետային կապի, և որոնց վերաբերյալ տեղեկատվությունը մինչև տեղեկանքի ներկայացման ժամկետի ավարտն էլեկտրոնային եղանակով ներկայացվել է հարկային մարմին: Միաժամանակ, էլեկտրոնային եղանակով դուրս գրված հարկային հաշիվների վերաբերյալ տեղեկությունները չեն ներառվում այդ հարկային հաշիվները ստացողի կողմից ներկայացման ենթակա՝ նույն հոդվածով սահմանված տեղեկանքում, եթե այդ հաշիվների ստացումն էլեկտրոնային կարգով մինչև տեղեկանքի ներկայացման ժամկետի ավարտը հավաստել է ստացողը:

ՀՀ կառավարության 07.07.2011թ. «Հարկային հաշիվների վերաբերյալ տեղեկանքը հարկային մարմիններին ներկայացնելու կարգը սահմանելու մասին» N937-Ն որոշմամբ հաստատված կարգի 2-րդ կետի համաձայն՝ հարկային հաշիվների վերաբերյալ տեղեկություններ չեն ներկայացվում այն դեպքերում, երբ՝

1) էլեկտրոնային եղանակով դուրս գրված հարկային հաշիվների (այդ թվում՝ էլեկտրոնային եղանակով դուրս գրված և ՀՀ կառավարության կողմից սահմանված կարգով և ժամկետում հարկ վճարողի կողմից անվավեր ճանաչված հարկային հաշիվների) վերաբերյալ.

2) ձեռք բերած ապրանքների, ստացած ծառայությունների գծով էլեկտրոնային եղանակով ստացած այն հարկային հաշիվների վերաբերյալ, որոնց ստացումը, մինչև տեղեկանքի ներկայացման համար օրենքով սահմանված ժամկետի ավարտը, վավերացված է հարկ վճարողի էլեկտրոնային ստորագրությամբ:

Նույն կարգի 3-րդ կետի համաձայն՝ էլեկտրոնային եղանակով ստացած հարկային հաշվի էլեկտրոնային ստորագրությամբ վավերացումը համարվում է հարկային հաշվի վերաբերյալ տեղեկության ներկայացում: Մինչև տեղեկանքի ներկայացման վերջնաժամկետի օրը (ներառյալ) էլեկտրոնային ստորագրությամբ վավերացված հարկային հաշիվներում առանձնացված ԱԱՀ-ի գումարները ներառվում են տվյալ հաշվետու ժամանակաշրջանի համար ներկայացվող ԱԱՀ-ի հաշվարկում և հաշվանցվում են օրենքով սահմանված դեպքերում, կարգով և չափերով: Տեղեկանքի ներկայացման վերջնաժամկետից հետո էլեկտրոնային եղանակով դուրս գրված հարկային հաշիվների վերաբերյալ տեղեկություններ ստացողի կողմից ներկայացվում են նույն կարգին համապատասխան:

«Ավելացված արժեքի հարկի մասին» ՀՀ օրենքի 23-րդ հոդվածի (2012-2013թ. գործող խմբագրությամբ) 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 մասնավորապես՝ արտադրական և այլ առևտրային նպատակներով հանրապետության տարածքում հաշվետու ժամանակաշրջանում ձեռք բերված այն ապրանքների և ստացված այն ծառայությունների գծով մատակարարների կողմից դուրս գրված հարկային հաշիվներում առանձնացված ԱԱՀ-ի գումարների չափով (բացառությամբ նույն օրենքով սահմանված դեպքերի), որոնց դիմաց բանկի կամ փոստի միջոցով մատակարարի բանկային հաշվին կատարվել է վճարում, բացառությամբ նույն հոդվածով սահմանված դեպքերի:

«Ավելացված արժեքի հարկի մասին» ՀՀ օրենքի 43.1-րդ հոդվածի (2012-2014թ. գործող խմբագրությամբ) համաձայն՝ ձեռք բերված ապրանքների և ստացված ծառայությունների գծով մատակարարների կողմից դուրս գրված այն հարկային հաշիվներում առանձնացված ԱԱՀ-ի գումարները, որոնց վերաբերյալ օրենքի 20-րդ հոդվածին համապատասխան, հարկային մարմին տեղեկություններ (այդ թվում՝ ճշգրտված) չեն ներկայացվել կամ որոնց վերաբերյալ ներկայացված կամ չներկայացված տեղեկությունները չեն համապատասխանում հարկային հաշվում արտացոլված տվյալներին (վավերապայմաններին)՝ հաշվանցման ենթակա չեն: Ձեռք բերված ապրանքների և ստացված ծառայությունների գծով այն հարկային հաշիվներում առանձնացված ԱԱՀ-ի գումարները, որոնք ներկայացվել են (ներառվել են տեղեկանքում) հարկային հաշվի ստացմանը հաջորդող որևէ հաշվետու ժամանակաշրջանում, հաշվանցվում են տեղեկությունների ներկայացման ժամանակաշրջանի համար ներկայացվող ԱԱՀ-ի հաշվարկով:

Հանձնաժողովը հարկ է համարում նշել, որ «Ավելացված արժեքի հարկի մասին» ՀՀ օրենքի 23-րդ հոդվածի 1-ին կետով նախատեսված պայմաններից բացի հաշվանցման իրավունքի առումով նույն հոդվածով սահմանված է բացառություն ինչպես նույն օրենքով, այնպես էլ նույն հոդվածով սահմանված առանձին դեպքերի համար: Այսինքն, հաշվանցման իրավունքի պայմաններ են հանդիսանում ինչպես օրենքի 23-րդ հոդվածով սահմանված՝ ստացված հարկային հաշվի առկայությունը և դրանց դիմաց բանկի կամ փոստի միջոցով մատակարարի բանկային հաշվին վճարման կատարումը, այնպես էլ օրենքի 43.1-րդ հոդվածով սահմանված պայմանը, այն է՝ օրենքի 20-րդ հոդվածին համապատասխան հարկային մարմին ներկայացված տեղեկանքում ստացված հաշվի վերաբերյալ տեղեկությունների ներառումը (նույն հոդվածին համապատասխան՝ մինչև տեղեկանքի ներկայացման ժամկետի ավարտը հարկային հաշվի ստացումը էլեկտրոնային եղանակով հավաստելը՝ էլեկտրոնային ստորագրությամբ վավերացնելը, ինչը համարվում է տվյալ հաշվի վերաբերյալ տեղեկության

ներկայացում): Հանձնաժողովը հարկ է համարում նշել, որ ստացված հարկային հաշվում առանձնացված ԱԱՀ-ի գումարների հաշվանցման առումով նույն օրենքով սահմանված են նաև այլ կանոններ (մասնավորապես՝ օրենքի 26-րդ և 27-րդ հոդվածներ): Այսինքն, հաշվետու ժամանակաշրջանում ստացված հարկային հաշվում առանձնացված ԱԱՀ-ի գումարների հաշվանցման համար ԱԱՀ վճարողը պետք է հիմք ընդունի «Ավելացված արժեքի հարկի մասին» ՀՀ օրենքով հաշվանցումներ կատարելու համար բոլոր (մասնավորապես՝ օրենքի 20-րդ, 23-րդ, 26-րդ, 27-րդ և 43.1-րդ հոդվածներով) սահմանված պահանջները:

Վերոնշյալ իրավական կարգավորումների համաձայն՝ օրենքի 43.1-րդ հոդվածով հաշվանցման համար սահմանված կանոնը չպահպանելը, այսինքն՝ առանց օրենքի 20-րդ հոդվածին համապատասխան տեղեկանքի ներկայացման (կամ մինչև տեղեկանքի ներկայացման ժամկետի ավարտը հարկային հաշվի ստացումը առանց էլեկտրոնային եղանակով հավաստելու՝ էլեկտրոնային ստորագրությամբ վավերացնելու) հաշվանցումներ կատարելը տեխնիկական բնույթի ձևական պահանջ չի հանդիսանում, (ինչպես բերված է գանգատում): Ինչպես «Ավելացված արժեքի հարկի մասին» ՀՀ օրենքով հաշվանցման համար սահմանված մյուս կանոնները չպահպանելու, այնպես էլ նշված կանոնը չպահպանելու դեպքում կիրառվում է «Ավելացված արժեքի հարկի մասին» ՀՀ օրենքի 43-րդ հոդվածով և «Հարկերի մասին» ՀՀ օրենքի 25-րդ հոդվածով սահմանված պատասխանատվությունը:

Հաշվի առնելով վերոնշյալ իրավական կարգավորումները, Հանձնաժողովը եզրակացրեց, որ գանգատով բերված փաստարկները հիմնավոր չեն և գանգատը ենթակա է մերժման: Տվյալ դեպքում «Ավելացված արժեքի հարկի մասին» ՀՀ օրենքի 43.1-րդ հոդվածի համաձայն՝ հաշվետու ժամանակաշրջանում ձեռք բերված ապրանքների և ստացված ծառայությունների գծով մատակարարների կողմից դուրս գրված այն հարկային հաշիվներում առանձնացված ԱԱՀ-ի գումարները, որոնք մինչև հաշվետու ժամանակաշրջանին հաջորդող ամսվա 20-ը (ներառյալ) էլեկտրոնային ստորագրությամբ չեն վավերացվել, տվյալ հաշվետու ժամանակաշրջանի համար ներկայացվող ԱԱՀ-ի հաշվարկով հաշվանցման ենթակա չեն և կարող են հաշվանցվել այդ հարկային հաշիվներն էլեկտրոնային ստորագրությամբ վավերացնելու օրն ընդգրկող հետագա հաշվետու ժամանակաշրջանի համար ներկայացվող ԱԱՀ-ի հաշվարկով:

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 Շ Ո Ւ Մ Է՝

ՀՀ ԿԱ ՊԵԿ ԽՀՎ ՀՏ 29.12.2016թ. թիվ 1011481 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