

## ՀՀ ֆինանսների նախարարություն

### Հարկային և մաքսային մարմինների գանգատարկման հանձնաժողով

Ո Ր Ո Շ ՈՒ Մ 25/5

28 հոկտեմբերի 2014 թ.

Քննարկվեց «Սպորտ թայմ» ՍՊԸ 30.09.2014 թ-ի գանգատը ՀՀ ՖՆ Կենտրոնի ՀՏ 25.09.2014 թ-ի թիվ 1010202 ստուգման ակտի դեմ:

#### **«Սպորտ թայմ» ՍՊԸ գանգատում բերված փաստարկները.**

1. Լրացուցիչ հարկային պարտավորության գումարի հաշվարկման հիմքում դրվել են հետևյալ իրավական նորմերը՝ «Ավելացված արժեքի հարկի մասին» ՀՀ օրենքի 43-րդ, 23-րդ և «Հարկերի մասին» ՀՀ օրենքի 23-րդ և 25-րդ հոդվածները:

Նախ՝ պետք է նշել, որ ստուգողները «Ավելացված արժեքի հարկի մասին» ՀՀ օրենքի 43-րդ հոդվածը կիրառել են խեղաթյուրելով դրա բովանդակությունը, այսինքն՝ կիրառել են գոյություն չունեցող նորմ: Մասնավորապես, Ակտում նշվել է, որ մեջբերում. «ԱԱՀ-ով հարկվող շրջանառությունը թաքցնելու կամ պակաս ցույց տալու, ինչպես նաև սույն 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 ԱԱՀ-ի գումարը, ինչպես նաև տուգանք՝ այդ գումարի 50 տոկոսի չափով, բացառությամբ սույն հոդվածով նախատեսված դեպքի»:

«Ավելացված արժեքի հարկի մասին» ՀՀ օրենքի 43-րդ հոդվածը մեջբերված խմբագրությամբ գործել է մինչև 19.12.2012 թ. «Ավելացված արժեքի հարկի մասին» ՀՀ օրենքում փոփոխություններ և լրացումներ կատարելը:

Վերը նշվածն ուղղակիորեն վկայում է այն մասին, որ Ակտը ընդունվել է սխալ նորմ կիրառելով, ինչն արդեն իսկ Ակտն անվավեր ճանաչելու հիմք է, հաշվի առնելով «Վարչարարության հիմունքների և վարչական վարույթի մասին» ՀՀ օրենքի 63-րդ հոդվածի պահանջները:

Անհրաժեշտ է անդրադառնել նաև այն հանգամանքին, որ փաստի նկատմամբ, որը վկայակոչվել է Ակտով, «Ավելացված արժեքի հարկի մասին» ՀՀ օրենքի 43-րդ հոդվածը գործող խմբագրությամբ նույնպես կիրառելի չէր:

Ինչպես տեսնում ենք, դրա բովանդակությունից, սահմանված սանկցիան կիրառում է ԱԱՀ-ի գումարը պակաս ցույց տալու կամ պետական բյուջեից հաշվանցման ենթակա գումարն ավել ցույց տալու դեպքերում:

Փաստը, որը նշվել է Ակտով, հետևյալն է՝ 2011 թ-ի օգոստոսին մաքսային մարմինների կողմից ընկերության կողմից ներկայացված ԲՀՄ-ները ճանաչվել են անվավեր և վերահայտարարագրվել են, որի արդյունքում ավել վճարված 14.453.430 դրամ գումարը համարվել է որպես գերավճար: 2011 թ-ի օգոստոսին ընկերության կողմից ՀՏ ներկայացված ԱԱՀ-ի հաշվարկում 14.453.430 դրամ ԱԱՀ-ի գերավճարը պետք է պակասեցվեր 16.2 (Բ), որով խախտվել է «Ավելացված արժեքի հարկի մասին» ՀՀ օրենքի 23-րդ հոդվածի 2-րդ կետի պահանջները, մասնավորապես, հաշվանցվում (պակասեցվում) են հանրապետության տարածք ներմուծված ապրանքների համար, օրենքով սահմանված կարգով և չափերով, Հայաստանի Հանրապետության մաքսային մարմինների կողմից գանձված (գանձման ենթակա) ԱԱՀ-ի գումարների չափով եթե սույն օրենքով նախատեսված է ԱԱՀ-ի գանձում ապրանքների ներմուծման պահին:



Այստեղ պետք է նշել, որ Ընկերության կողմից ներկայացված ԲԱՀ-ները անվավեր են ճանաչվել 2011 թ-ի օգոստոսից ավելի վաղ՝ ՀՀ վարչական դատարանի օրինական ուժի մեջ մտած վճիռներով: Խոսքը վերաբերվում է 30.12.2008 թ-ի և 27.08.2009 թ-ի վճիռներին, որոնց ուժով 14.453.430 դրամ գումարը ճանաչվել է գերավճար: Օրինական ուժի մեջ մտած դատական ակտերի հիման վրա Ընկերությունը սահմանված կարգով կատարել է հաշվառումները, որի արդյունքում դեռևս 2010 թ-ին գերավճարներ Ընկերությունը չի ունեցել:

Հատուկ պետք է նշել, որ այդ մասին ուղղակիորեն փաստվել է 25.08.2010 թ-ի թիվ 1705691 հանձնարարագրի հիման վրա Ընկերությունում իրականացված ուսումնասիրությունների արձանագրությամբ, որով հստակ արձանագրվել է, որ ընկերության ԱԱՀ-ի անձնական հաշվի քարտում 20.10.2010 թ-ի դրությամբ հարկային պարտավորության կամ ԱԱՀ-ի դեբետային մնացորդ հաշվառված չէ և 2007 թ-ի նոյեմբեր ամսից մինչև 2010 թ-ի հուլիս ամիսը ներմուծվող ապրանքների համար մաքսային ձևակերպումների ժամանակ վճարված և ՀՀ տարածքում ապրանքների ձեռքբերման և ծառայություններ ստանալիս վճարված դեբետագրված ԱԱՀ-ի գումարներն ամբողջովին հաշվանցվել են ընկերության ԱԱՀ-ի ցծով պարտավորությունների դիմաց ԱԱՀ-ի հաշվետու ժամանակաշրջաններին համապատասխան պարբերությամբ և չափերով:

Ստուգողների պատճառաբանություններից ստացվում է, որ գերավճարի գումարները ԱԱՀ-ի հաշվարկում, որպես հաշվանցվող գումար չնշելը հանգեցրել է «ԱԱՀ-ի մասին» ՀՀ օրենքի 23-րդ հոդվածի խախտման: Սակայն ստուգողներն անտեսել են, որ «ԱԱՀ-ի մասին» ՀՀ օրենքի 23-րդ հոդվածի խախտումը ինքնին չի նշանակում, որ առկա է ԱԱՀ-ի գումարը պակաս ցույց տալու կամ պետական բյուջեից հաշվանցման ենթակա գումարն ավել ցույց տալու առկայության մասին: Ավելին, Ակտով չի նշվել, թե այդ խախտումներն ինչ հետևանք են առաջացրել, ինչը վկայում է այն մասին, որ Ակտը, որպես վարչական ակտ ընդունվել է «Վարչարարության հիմունքների և վարչական վարույթի մասին» ՀՀ օրենքի 55-րդ հոդվածի ա) կետի պահանջների խախտմամբ:

Վերը նշվածից հետևում է, որ ԱԱՀ-ի գումարը պակաս ցույց տալու կամ հաշվանցման ենթակա գումարն ավել ցույց տալու դեպքեր առկա չեն, ավելին՝ դրանց մասին, Ակտով չեն կարող նշվել և չեն նշվել: Ուստի «ԱԱՀ-ի մասին» ՀՀ օրենքի 43-րդ հոդվածը, թե գործող, թե նախորդ՝ ստուգողների կողմից կիրառված խմբագրությամբ չէր կարող կիրառվել և Ընկերության համար լրացուցիչ հարկային պարտավորության գումար առաջադրելու համար հիմք հանդիսանալ: Որպես հետևանք չի կարող կիրառվել նաև «Հարկերի մասին» ՀՀ օրենքի 23-րդ և 25-րդ հոդվածները, քանի որ Ընկերությունը պակաս ԱԱՀ-ի գումարները պակաս չի հաշվարկել:

2. «Վարչարարության հիմունքների և վարչական վարույթի մասին» ՀՀ օրենքի 4-րդ հոդվածի 1-ին մասի համաձայն՝ վարչական մարմինները պարտավոր են հետևել օրենքների պահպանմանը:

Նույն օրենքի 8-րդ հոդվածի համաձայն՝ վարչարարությունը պետք է ուղղված լինի ՀՀ Սահմանադրությամբ և օրենքներով հետապնդվող նպատակին, և դրան հասնելու միջոցները պետք է լինեն պիտանի, անհրաժեշտ և չափավոր:

«Հարկերի մասին» ՀՀ օրենքի 30.1-րդ հոդվածի առաջին պարբերության իմաստով հարկային օրենսդրությամբ սահմանված կարգով հարկային պարտավորությունների հաշվարկման առումով խախտման կատարման տարի է համարվում համապատասխան հաշվարկի, հայտարարագրի, հաշվետվության, տեղեկության կամ այլ փաստաթղթի (անկախ դրանց ներկայացման հանգամանքից)՝ հարկային մարմին ներկայացնելու համար օրենքով սահմանված ժամկետի վերջին օրը ներառող օրացուցային տարին:

Վերը նշվել է, որ գերավճարի գումարների փաստի առկայությունը հաստատվել է 30.12.2008 թ-ի և 27.08.2009 թ-ի վճիռներով: Եթե նույնիսկ պայմանականորեն

ընդունենք, որ գերավճարի գումարը ԱԱՀ հաշվարկում Ընկերության կողմից չնշելը հանգեցնում է հարկային հետևանքների, ապա միևնույն է Ընկերությունը չի կարող կրել որևէ պարտավորություն: Օրինական ուժի մեջ մտած վճիռների համապատասխան գերավճարների գումարները ԱԱՀ հաշվարկում նշելու պարտավորություններ Ընկերության համար առաջանում էր 2009 թ-ի հունվար ամսվա և 2009 թ-ի սեպտեմբեր ամսվա մեջ, և եթե դրանք չեն ներկայացվել Ընկերության կողմից, ապա այդ խախտումներն առկա են եղել դեռևս նշված ամսեկան հաշվետվությունները ներկայացնելու վերջնաժամկետին հաջորդող օրվանից: Սույն պարագայում ակնհայտ է, որ պայմանական խախտումները հայտնաբերվել են դրան հաջորդող երեք տարին լրանալուց հետո: Հետևաբար, Ակտով առաջադրված գումարները չի կարող հաշվարկվել նաև «Հարկերի մասին» ՀՀ օրենքի 30.1 հոդվածի ուժով:

Ելնելով վերոգրյալից և ղեկավարվելով "Վարչարարության հիմունքների և վարչական վարույթի մասին" ՀՀ օրենքի 10-րդ գլխով ընկերությունը խնդրում է անվավեր ճանաչել ՀՀ ՖՆ Կենտրոնի ՀՏ 25.09.2014 թ-ի թիվ 1010202 ստուգման ակտը:

### **ՀՀ ֆինանսների նախարարության հարկային և մաքսային մարմինների գանգատարկման հանձնաժողովի եզրակացությունը.**

ՀՀ ՖՆ հարկային և մաքսային մարմինների գանգատարկման հանձնաժողովը (այսուհետ նաև Հանձնաժողով), ուսումնասիրելով սույն գործին առնչվող նյութերն ու ապացույցները եկավ հետևյալ եզրակացության:

Քննարկման ընթացքում նշվեց, որ Կենտրոն ՀՏ 25.09.2014թ. N 1010202 ստուգման ակտով, ղեկավարվելով «Ավելացված արժեքի հարկի մասին» ՀՀ օրենքի 43-րդ հոդվածի դրույթներով «Սպորտ թայմ» ՍՊԸ նկատմամբ ավելացված արժեքի հարկի գծով առաջադրվել են լրացուցիչ պարտավորություններ:

Վերոգրյալի կապակցությամբ նշվեց հետևյալը.

«Ավելացված արժեքի հարկի մասին» ՀՀ օրենքի 23-րդ հոդվածի 2-րդ կետի համաձայն՝ նույն 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՝ հանրապետության տարածք ներմուծված ապրանքների համար, օրենքով սահմանված կարգով և չափերով, Հայաստանի Հանրապետության մաքսային մարմինների կողմից գանձված (գանձման ենթակա) ԱԱՀ-ի գումարների չափով, եթե նույն օրենքով նախատեսված է ԱԱՀ-ի գանձում ապրանքների ներմուծման պահին:

ՀՀ ԿԱ ՀՊԾ 05.08.2008թ. «Ավելացված արժեքի հարկի մասին» Հայաստանի Հանրապետության օրենքի 23-րդ հոդվածի կիրառման որոշ հարցերի վերաբերյալ» N 6 պաշտոնական պարզաբանման 7-րդ կետի համաձայն՝ քանի որ օրենքով հանրապետության տարածք ներմուծված ապրանքների համար մաքսային մարմինների կողմից գանձված (գանձման ենթակա) ԱԱՀ-ի գումարների հաշվանցման ժամանակաշրջան ուղղակիորեն չի սահմանված և ապրանքների ՀՀ տարածք ներսբերման պահին դրանք օրենքի համաձայն համարվում են ներմուծված՝ ներմուծված ապրանքների մաքսային հայտարարագրերում առանձնացված և ներմուծման պահին մաքսային մարմինների կողմից գանձված (գանձման ենթակա) ԱԱՀ-ի գումարները օրենքով սահմանված դեպքերում և կարգով կարող են հաշվանցվել (անկախ մաքսային հայտարարագրերում առանձնացված ԱԱՀ-ի գումարները տվյալ պահին վճարված լինելու փաստից) ապրանքների ներմուծման, դրանց հայտարարագրման կամ հետագա հաշվետու ժամանակաշրջաններից մեկում:



ՀՀ վարչական դատարանի 30.12.2008թ.-ի թիվ ՎԴ/2540/05/08, 27.08.2009թ.-ի թիվ ՎԴ/5122/05/08 և 29.08.2009թ.-ի թիվ ՎԴ/1657/05/09 վճիռներով վերոնշյալ հայտարարագրերը ճանաչվել են անվավեր:

Հետևաբար խնդրո առարկա հաշվանցված ԱԱՀ-ի գումարները ենթակա էին վերաձևակերպման այն հաշվետու ժամանակաշրջանում, որում անվավեր էին ճանաչվել այդ ԱԱՀ-ի գումարներն արտացոլող հայտարարագրերը:

Միաժամանակ «Հարկերի մասին» ՀՀ օրենքի 30.1-րդ հոդվածի համաձայն՝ Հարկային օրենսդրության խախտումներ հայտնաբերելու դեպքում հարկային պարտավորություններ չեն կարող առաջանալ, եթե տվյալ խախտումը հայտնաբերվել է այն կատարելու տարվան անմիջապես հաջորդող երեք տարին լրանալուց հետո, բացառությամբ «Գույքահարկի մասին» և «Հողի հարկի մասին» Հայաստանի Հանրապետության օրենքներով սահմանված դեպքերի:

Նույն հոդվածի առաջին պարբերության իմաստով հարկային օրենսդրությամբ սահմանված կարգով հարկային պարտավորությունների հաշվարկման առումով խախտման կատարման տարի է համարվում համապատասխան հաշվարկի, հայտարարագրի, հաշվետվության, տեղեկության կամ այլ փաստաթղթի (անկախ դրանց ներկայացման հանգամանքից)՝ հարկային մարմին ներկայացնելու համար օրենքով սահմանված ժամկետի վերջին օրը ներառող օրացուցային տարին:

Քննարկվող դեպքում ԱԱՀ-ի գումարների չվերաձևակերպման խախտումը հայտնաբերվել է այն կատարելու տարվան անմիջապես հաջորդող երեք տարին լրանալուց հետո:

Ելնելով վերոգրյալից հանձնաժողովը եզրակացնում է.

Հաշվի առնելով այն հանգամանքը, որ «Սպորտ թայմ» ՍՊԸ-ի կողմից հաշվանցված ԱԱՀ-ի գումարները ենթակա էին վերաձևակերպման (պակասեցման) ՀՀ վարչական դատարանի կողմից մաքսային հայտարարագրերի անվավեր ճանաչման հաշվետու ժամանակաշրջանների համար ներկայացվող ԱԱՀ-ի հաշվարկներով, ինչն ընկերությունը չի կատարել և սույն խախտումը հայտնաբերվել է այն կատարելու տարվան անմիջապես հաջորդող երեք տարին լրանալուց հետո, ընկերության գանգատը ենթակա է բավարարման:

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 Չ Ու մ է՝

Չեղյալ համարել ՀՀ ՖՆ Կենտրոնի ՀՏ 25.09.2014 թ-ի թիվ 1010202 ստուգման ակտի 4-րդ կետը:

Հանձնաժողովի նախագահ՝

  
  
Վ.ՄԻՐՈՒՄՅԱՆ