

ՀՀ ֆինանսների նախարարություն
Հարկային և մաքսային մարմինների գանգատարկման հանձնաժողով

Ո Ր Ո Շ ՈՒ Մ 7/4

8 հուլիսի 2014 թ.

Քննարկվեց ՀՀ ֆինանսների նախարարության աշխատակազմի ղեկավարի 12.06.2014 թ-ի թիվ 1.4-181 գրությամբ բերված գանգատը ՀՀ ՖՆ Կենտրոնի ՀՏ կողմից լրացուցիչ հաշվարկված պարտավորությունների դեմ:

ՀՀ ֆինանսների նախարարության աշխատակազմի գանգատում բերված փաստարկները.

ՀՀ ԿԱ ՊԵԿ Կենտրոնի հարկային տեսչության կողմից «ՀՀ ֆինանսների նախարարության աշխատակազմ» ՊԿՀ-ի և «ՀՀ ԿԱ պետական եկամուտների կոմիտեի աշխատակազմ» ՊԿՀ-ի (այսուհետ՝ Հիմնարկներ) համար հաշվարկվել են հարկային պարտավորություններ, որոնք ըստ տեսչության առաջացել են Հիմնարկների կողմից ոչ ռեզիդենտի անունից վճարված ԱԱՀ-ի վերաբերյալ հաշվարկը ժամկետից ուշ ներկայացնելու համար: Հաշվարկված պարտավորությունների կապակցությամբ հայտնում ենք հետևյալը.

«Ավելացված արժեքի հարկի մասին» ՀՀ օրենքի 3.1-րդ, 32-րդ, 33-րդ հոդվածների դրույթների համադրման արդյունքում ստացվում է, որ «Ավելացված արժեքի հարկի մասին» ՀՀ օրենքի 33-րդ հոդվածի 4-րդ մասում, սահմանելու համար ԱԱՀ վճարող չհամարվող անձանց (այդ թվում՝ հիմնարկների) կողմից օրենքի համաձայն ԱԱՀ վճարելու պարտավորություն կրելու դեպքերում ԱԱՀ-ի հաշվարկներ ներկայացնելու ժամկետները, հղում է կատարվում նույն հոդվածի 1-ին մասին: Վերջինս տառացի նշանակությամբ մեկնաբանելու արդյունքում, սակայն, ստացվում է, որ այն կիրառելի է միայն ԱԱՀ վճարող համարվողների համար (ԱԱՀ-ի վճարման պարտավորություն կրող անձանց, այդ թվում՝ հիմնարկների համար կիրառելի չէ):

1.Բացի այդ, «Ավելացված արժեքի հարկի մասին» ՀՀ օրենքի 33-րդ հոդվածի 1-ին մասում իր հերթին հղում է կատարվում նույն օրենքի 32-րդ հոդվածով սահմանված ժամկետներին: Վերջիններս սահմանված են հոդվածի 4-րդ և 5-րդ մասերով: Ընդ որում, 4-րդ մասով սահմանված ժամկետը (հաշվետու ժամանակաշրջանին հաջորդող ամսվա 20-ը) կիրառվում է նույն հոդվածի 2-րդ և 3-րդ մասերի հետ մեկտեղ, քանի որ անձանց տարբեր խմբերի (այդ թվում՝ հիմնարկների) համար հաշվետու ժամանակաշրջանները որոշվում են այդ մասերով: Ընդ որում, հոդվածի 2-րդ մասով սահմանված է ընդհանուր կանոնը, որի համաձայն, անձանց համար (այդ թվում՝ հիմնարկների համար) հաշվետու ժամանակաշրջանը եռամսյակն է, և այդ ընդհանուր կանոնից բացառություն է կատարվում միայն նույն հոդվածի 3-րդ մասով սահմանվող անձանց համար (5-րդ մասով սահմանվող անձանց համար բացառություն չի կատարվում):

Ամփոփելով վերոգրյալը՝ գտնում ենք, որ ԱԱՀ-ի վճարման պարտավորություն կրող անձանց կողմից ԱԱՀ-ի հաշվարկների ներկայացման համար ժամկետ սահմանող օրենսդրական կարգավորումները պարունակում են հակասություններ, երկիմաստություններ և տարրնթերցումներ, որոնք «Հարկերի մասին» ՀՀ օրենքի 2-րդ հոդվածով ամրագրված պահանջի ներքո պետք է հարկային մարմնի կողմից մեկնաբանվեն ու կիրառվեն հարկ վճարողի օգտին:

Միաժամանակ, հատկանշական է այն, որ Հիմնարկների կողմից 2013 թվականի առաջին, երկրորդ և երրորդ եռամսյակների համար ԱԱՀ-ի հաշվարկները ՀՀ ԿԱ ՊԵԿ Կենտրոնի հարկային տեսչություն են ներկայացվել եռամսյակային պարբերականությամբ և ձևով: Հարկային հաշվետվությունների ներկայացման էլեկտրոնային համակարգի կողմից դրանք ընդունվել են, տրամադրվել են համապատասխան ստացականներ, իսկ տեսչությունը ամբողջ մեկ տարվա ընթացքում որևէ անգամ չի տեղեկացրել այն մասին, որ ԱԱՀ-ի հաշվարկներն անհրաժեշտ է ներկայացնել ամսական պարբերականությամբ: Այս իմաստով, գտնում ենք, որ եթե հարկային մարմինն իր մեկնաբանությամբ ընդունում է, որ ԱԱՀ-ի հաշվարկները պետք է ներկայացվեին ամսական պարբերականությամբ, ապա 2013 թվականի առաջին եռամսյակի համար ներկայացվող հաշվարկը չպետք է ընդունվեր հարկային մարմնի կողմից:

Ելնելով վերոգրյալից, և կից ներկայացնելով Հիմնարկների մնացորդների վերաբերյալ տեղեկանքները, գանգատաբերը խնդրում է ՀՀ ՖՆ հարկային և մաքսային մարմինների գանգատարկման հանձնաժողովին անվավեր ճանաչել տեսչության կոմից հաշվարկված պարտավորությունները:

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:

«Ավելացված արժեքի հարկի մասին» ՀՀ օրենքի 32-րդ հոդվածի 2-րդ մասի համաձայն. «Սույն օրենքի իմաստով ԱԱՀ-ի վճարման հաշվետու ժամանակաշրջան է համարվում յուրաքանչյուր եռամսյակը՝ բացառությամբ սույն հոդվածի երրորդ մասով սահմանված դեպքի»:

«Ավելացված արժեքի հարկի մասին» ՀՀ օրենքի 32-րդ հոդվածի 3-րդ մասի համաձայն. «Այն անձանց համար, որոնց՝ սույն օրենքի 6 հոդվածի 1-ին, 2-րդ և 3-րդ կետերով սահմանված գործարքներից հասույթը (առանց ԱԱՀ-ի) նախորդող օրացուցային տարում գերազանցել է 100 միլիոն դրամը, ԱԱՀ-ի վճարման հաշվետու ժամանակաշրջան է համարվում յուրաքանչյուր ամիսը»:

Իր հերթին, «Ավելացված արժեքի հարկի մասին» ՀՀ օրենքի 32-րդ հոդվածի 5-րդ մասով սահմանված է, որ. «ԱԱՀ վճարող չհամարվող անձանց՝ Հայաստանի Հանրապետության տարածքում իրականացրած գործարքի մասով սույն օրենքի համաձայն ԱԱՀ վճարելու պարտավորություն կրելու դեպքում ԱԱՀ-ի գումարները վճարվում են մինչև գործարքի իրականացմանը հաջորդող ամսվա 20-ը ներառյալ»:

Հանձնաժողովը, ուսումնասիրելով «Ավելացված արժեքի հարկի մասին» ՀՀ օրենքի 32-րդ հոդվածի հիշատակված մասերի դրույթները գտնում է, որ ըստ էության հիմնավոր են գանգատում բերված պնդումներն այն մասին, որ նշված օրենքի 32-րդ հոդվածի դրույթներից չի կարելի միանշանակ եզրակացության հանգել ԱԱՀ-ի վճարման հաշվետու ժամանակաշրջանը ճիշտ որոշելու համար: Նշված հանգամանքը հիմք է հանդիսացել «Ավելացված արժեքի հարկի մասին» ՀՀ օրենքի 32-րդ հոդվածի դրույթները գանգատաբերի կողմից յուրովի ընկալման, այսինքն՝ տարընթերցման համար:

Քննարկման ընթացքում ՀՀ ֆինանսների նախարարության աշխատակազմի ներկայացուցիչը նշեց, որ ի սկզբանե վստահ են եղել, որ ԱԱՀ-ի վճարման հաշվետու ժամանակաշրջանը համարվում է յուրաքանչյուր եռամսյակը: Նման եզրակացության համար հիմք է հանդիսացել այն հանգամանքը, որ 2013 թ-ի 1-ին, 2-րդ և 3-րդ

եռամսյակների համար էլեկտրոնային եղանակով ներկայացված ԱԱՀ-ի հաշվարկները ՀՀ ԿԱ ՊԵԿ էլեկտրոնային համակարգը սահմանված կարգով ընդունել է և միայն 4-րդ եռամսյակի ԱԱՀ-ի հաշվարկը ներկայացնելուց հետո է ՀՀ ԿԱ ՊԵԿ էլեկտրոնային համակարգը մերժել է դրա ընդունումը՝ ԱԱՀ-ի վճարման հաշվետու ժամանակաշրջանը յուրաքանչյուր ամիսը համարվելու հիմքով: Այսինքն, պետական եկամուտների կոմիտեի կողմից ընդունվել է այն հանգամանքը, որ 2013 թ-ի 1-ին, 2-րդ և 3-րդ եռամսյակների ընթացքում գանգատաբերի համար ԱԱՀ-ի վճարման հաշվետու ժամանակաշրջանը համարվում է յուրաքանչյուր եռամսյակը:

Այս կապակցությամբ հարկ է նշել, որ «Վարչարարության հիմունքների և վարչական վարույթի մասին» ՀՀ օրենքի 7-րդ հոդվածի 2-րդ մասի համաձայն. «Եթե վարչական մարմինը որևէ հայեցողական լիազորություն իրականացրել է որոշակի ձևով, ապա միանման դեպքերում հետագայում ևս պարտավոր է իր այդ հայեցողական լիազորությունն իրականացնել նույն ձևով»:

Քննարկվող դեպքում գործ ունենք մի իրավիճակի հետ, երբ վերոգրյալ իրավանորմի դրույթները, ըստ էության, չեն պահպանվել:

Ելնելով վերոգրյալից և ղեկավարվելով «Հարկերի մասին» ՀՀ օրենքի 2-րդ հոդվածի և «Իրավական ակտերի մասին» ՀՀ օրենքի 24-րդ հոդվածի 7-րդ մասի դրույթներով՝ Հանձնաժողովը գտնում է, որ ՀՀ ֆինանսների նախարարության աշխատակազմի 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 Շ Ո Ւ Մ Է՝

ՀՀ ֆինանսների նախարարության աշխատակազմի 12.06.2014 թ-ի թիվ 1.4-181 գրությամբ բերված գանգատը բավարարել:

Հանձնաժողովի նախագահ



Վ.ՄԻՐՈՒՄՅԱՆ