

**ՀՀ կառավարությանն առընթեր պետական եկամուտների կոմիտե**  
**Հարկային և մաքսային մարմինների գանգատարկման հանձնաժողով**

**Ո Ր Ո Շ ՈՒ Մ 1/2**

**14 հունվարի 2014 թ.**

Քննարկվեց «ՓԱՎ ԳՐՈՒՊ» ՍՊԸ 25.12.2013 թ-ի դիմում-գանգատը ՀՀ ԿԱ ՊԵԿ Մաշտոցի ՀՏ կամերալ ուսումնասիրության արդյունքներով հայտնաբերված անհամապատասխանությունների, անճշտությունների, խախտումների վերաբերյալ 17.12.2013 թ-ի արձանագրության դեմ:

**«ՓԱՎ ԳՐՈՒՊ» ՍՊԸ գանգատում բերված փաստարկները.**

ՀՀ ԿԱ ՊԵԿ Մաշտոցի ՀՏ-ն (այսուհետ Ուսումնասիրող մարմին) 2013 թ-ի դեկտեմբերի 17-ին կազմել է Կամերալ ուսումնասիրության արդյունքներով հայտնաբերված անհամապատասխանությունների, անճշտությունների, խախտումների վերաբերյալ արձանագրություն (այսուհետ Արձանագրություն), որով «ՓԱՎ ԳՐՈՒՊ» ՍՊԸ-ին համարել է շրջանառության հարկ վճարող և առաջադրել 1770546 ՀՀ դրամի լրացուցիչ ԱԱՀ պարտավորություն, ինչպես նաև 371813 ՀՀ դրամի շրջանառության հարկի պարտավորություն:

Ստորև ներկայացնում ենք մեր առարկությունները վերոհիշյալ արձանագրության վերաբերյալ:

1. ՀՀ ԿԱ ՊԵԿ պաշտոնական կայքի հաշվետվությունների ներկայացման էլեկտրոնային համակարգում առկա է նույնանման հայտարարության երկու ձև՝ «ձև 71. ՀԱՅՏԱՐԱՐՈՒԹՅՈՒՆՆԵՐԻ ՈՐԱՅԵՍ ԱՎԵԼԱԳՎԱԾ ԱՐԺԵՔԻ ԿԱՐԿ ՎՃԱՐՈՂ ԿԱԶՎԱՌՎԵԼՈՒ և ԱՎԵԼԱԳՎԱԾ ԱՐԺԵՔԻ ԿԱՐԿ ՎՃԱՐՈՂԻ ԿԱԶՎԱՌՄԱՆ ԿԱՄԱՐ ԿԻՐԱՌԵԼՈՒ ՄԱՍԻՆ» և «ձև 84. ՀԱՅՏԱՐԱՐՈՒԹՅՈՒՆՆԵՐԻ ԱՎԵԼԱԳՎԱԾ ԱՐԺԵՔԻ ԿԱՐԿ ՎՃԱՐՈՂ ԿԱՄԱՐՎԵԼՈՒ ՎԵՐԱԲԵՐՅԱԼ»: Երկու ձևերն էլ կրում են հայտարարություն անվանումը: Եթե դիտարկենք երկու ձևերի սկզբնական բովանդակությունը, դրանք ըստ էության նույնն են՝

- ձև 71-ի բովանդակություն. «Կազմակերպությունը հանդիսանում է ավելացված արժեքի հարկ վճարող»,

- ձև 84-ի բովանդակություն. «Կազմակերպությունը իրեն համարում է ավելացված արժեքի հարկ վճարող»:

«Իրավական ակտերի մասին» ՀՀ օրենքի 86-րդ հոդվածի համաձայն ակտը մեկնաբանվում է դրանում պարունակվող բառերի և արտահայտությունների տառացի նշանակությամբ՝ հաշվի առնելով օրենքի պահանջները:

Տվյալ դեպքում, «Ավելացված արժեքի հարկի մասին» ՀՀ օրենքի 3-րդ հոդվածով սահմանվել է հարկ վճարողի կողմից հարկային մարմին ավելացված արժեքի հարկ վճարող համարվելու (հանդիսանալու, հաշվառվելու) վերաբերյալ հայտարարություն ներկայացնելու պահանջ, որը «ՓԱՎ ԳՐՈՒՊ» ՍՊԸ-ն հարկային մարմին 2013 թ-ի փետրվարի 17-ին ներկայացված՝ «Որայես ավելացված արժեքի հարկ վճարող կազմառվելու և ավելացված արժեքի հարկ վճարողի կազմառման համար կիրառելու մասին» հայտարարությամբ բովանդակային առումով կատարել է:

«Վարչարարության հիմունքների և վարչական վարույթի մասին» ՀՀ օրենքի 5-րդ հոդվածի համաձայն վարչարարություն իրականացնելիս վարչական մարմիններին արգելվում է միայն ձևական պահանջների պահպանման նպատակով անձանց ծանրաբեռնել պարտականություններով կամ մերժել նրանց որևէ իրավունք տրամադրելը, եթե նրանց վրա դրված պարտականությունները բովանդակային առումով կատարված են:

Ընդ որում, և՛ ձև 71. ՀԱՅՏԱՐԱՐՈՒԹՅՈՒՆԸ, և՛ ձև 84. ՀԱՅՏԱՐԱՐՈՒԹՅՈՒՆԸ ստացման արդյունքը նպատակային առումով նույնն է, այն է՝ հաշվառել, համարել կամ

ճանաչել Հայտարարություններից որևէ մեկը ներկայացրած ընկերությանն ավելացված արժեքի հարկ վճարող:

Հետևաբար, ուսումնասիրող մարմնի կողմից կազմված Արձանագրության 5-րդ կետով ներկայացված «ՓԱՎ ԳՐՈՒՊ» ՍՊԸ-ին որպես շրջանառության հարկ վճարող համարելու վերաբերյալ դիրքորոշումը տվյալ դեպքում անհիմն է:

2. Ընկերության կողմից «Որպես ավելացված արժեքի հարկ վճարող հաշվառվելու և ավելացված արժեքի հարկ վճարողի հաշվառման համար կիրառելու մասին» հայտարարությունը հարկային մարմին ներկայացվել է դեռևս 2013 թվականի փետրվարի 17-ին: Հետևաբար, ընկերությունը վարչարարություն իրականացնող մարմնի կողմից ստացել է որպես ավելացված արժեքի հարկ վճարող հաշվառված լինելու փաստը հաստատող համապատասխան էլեկտրոնային փաստաթուղթ, որը և հիմք է հանդիսացել ընկերության համար իր հետագա գործունեությունը կազմակերպելու համար, այդ թվում՝ դուրս գրել հարկային հաշիվներ և ներկայացնել ավելացված արժեքի հարկի հաշվարկներ /բացառելով շրջանառության հարկ վճարող համարվելը/: Ավելին, Ընկերությունը հարկային մարմինների կողմից /միասնական ծրագիրը շահագործվում է հարկային մարմինների կողմից/ ներառվել է ԱԱՀ վճարողների ցանկում և ՀՀ մնացած տնտեսավարող սուբյեկտները ևս կազմակերպությանը ճանաչել են /էլեկտրոնային հաշիվներ դուրս գրելու միասնական ծրագրին միանալու միջոցով/ որպես ԱԱՀ վճարող:

3. Ընկերության կողմից հայտարարությունը հարկային մարմին ներկայացվել է դեռևս 2013 թ-ի փետրվարի 17-ին: Ուսումնասիրող մարմնի կողմից Արձանագրությունը կազմվել է 2013 թ-ի դեկտեմբերի 17-ին: Եթե այնուամենայնիվ ընդունենք, որ ներկայացվել է Հայտարարության ոչ այն ձևը, որը պետք է ներկայացվեր ԱԱՀ վճարող համարվելու համար, ապա ուսումնասիրող մարմնի Արձանագրությունը հայտարարության ներկայացման հաջորդող երկու ամիսների ընթացքում կազմելու և ծանուցելու դեպքում, ընկերությունը կարող էր օգտվելով իր իրավունքից և ներկայացնել «Ավելացված արժեքի հարկ վճարող համարվելու վերաբերյալ» ճշտված ձևը, քանի որ օրենսդրությամբ տրված էր մինչև 2013 թ-ի մարտի 31-ը ներառյալ նման հայտարարություն ներկայացնելու հնարավորություն: Հաշվի առնելով, որ ՀՀ օրենսդրությամբ ԱԱՀ վճարվող համարվող հայտարարությունների տվյալների ճշտության ստուգման ժամանակային սահմանափակում չկա, ուստի Ընկերությունը համարում է, որ հայտարարությունների տվյալների ճշտության ստուգման ժամանակահատվածը մինչև հարկային մարմինների կողմից Ընկերությունը որպես ԱԱՀ վճարող հաշվառվելու մասին հավաստագրի տրամադրման ժամկետն է, քանի որ այն տնտեսավարողի համար անցում է ավելի պարզ հարկման մեխանիզմից ավելի բարդին և հանգեցնում է վճարվող հարկերի ավելացմանը:

4. ՀՀ գործող օրենսդրությամբ միայն շրջանառության հարկ վճարող համարվող տնտեսավարող սուբյեկտի կողմից ներկայացված Հայտարարության հիման վրա է կատարվում անցում շրջանառության հարկից հարկման ընդհանուր կարգի, այսինքն՝ միայն շրջանառության հարկ վճարող համարվող տնտեսավարող սուբյեկտը կարող է դառնալ, համարվել, հաշվառվել որպես ԱԱՀ վճարող: Հետևաբար, Ընկերության կողմից ներկայացված հայտարարությունը հետապնդել է միայն մի նպատակ, դառնալ, համարվել, հաշվառվել որպես ԱԱՀ վճարող և Ընկերության կողմից կատարվող գործողությունները պետք է դիտարկել միայն այս տեսանկյունից, այլապես Ընկերության կողմից Հայտարարություն ներկայացնելը պատճառաբանված չի և անտրամաբանական է:

5. Ելնելով վերոգրյալից ընկերությունը գտնում է, որ Արձանագրությունը անհիմն է ու չի բխում ՀՀ օրենսդրությունից:

**ՀՀ ԿԱ ՊԵԿ հարկային և մաքսային մարմինների գանգատարկման հանձնաժողովի եզրակացությունը.**

ՀՀ ԿԱ ՊԵԿ հարկային և մաքսային մարմինների գանգատարկման հանձնաժողովը (այսուհետ նաև Հանձնաժողով), լսելով ընկերության ներկայացուցչի և կամերալ

ուսումնասիրության արձանագրությունը կազմած պաշտոնատար անձանց ներկայացված փաստաթղթերը, ուսումնասիրելով սույն գործին առնչվող նյութերն ու ապացույցները եկավ հետևյալ եզրակացության:

«Ավելացված արժեքի հարկի մասին» ՀՀ օրենքի (այսուհետ նաև օրենք) 3-րդ հոդվածի համաձայն՝ ԱԱՀ վճարող է համարվում, մասնավորապես, որպես ձեռնարկատիրական գործունեություն իրականացնող գրանցված իրավաբանական անձը՝ ԱԱՀ վճարող համարվելու վերաբերյալ հայտարարությունում նշված օրվանից մինչև հայտարարությունում նշած տարվա ավարտը, բայց ոչ շուտ, քան հայտարարությունը ներկայացնելու հաշվետու ժամանակաշրջանի առաջին օրացուցային օրվանից, եթե անձը կարող է համարվել շրջանառության հարկ վճարող, սակայն իր հաշվառման վայրի հարկային մարմնին վերադաս հարկային մարմնի սահմանած ձևով գրավոր հայտարարություն է ներկայացրել ԱԱՀ վճարող համարվելու վերաբերյալ:

Հայտարարության ձևը հաստատված է ՀՀ ԿԱ ՊԵԿ նախագահի 11.02.2011թ. թիվ 51-Ն հրամանով (հաշվետվությունների ներկայացման էլեկտրոնային համակարգում 84-րդ ձև), որի ներկայացման դեպքում է միայն շրջանառության հարկ վճարող համարվելու պայմաններին բավարարող անձը համարվում ԱԱՀ վճարող: Նշված հայտարարությունը չներկայացնելու դեպքում անձը չի կարող համարվել ԱԱՀ վճարող:

ՀՀ կառավարության 04.08.2011թ. «Ավելացված արժեքի հարկ վճարողների հաշվառման կարգը հաստատելու մասին» թիվ 1104-Ն որոշմամբ սահմանված է հարկային մարմնում ավելացված արժեքի հարկ վճարողների հաշվառման կարգը, որի համաձայն՝ ԱԱՀ վճարող համարվող անձինք հարկային մարմին են ներկայացնում իրենց՝ որպես ԱԱՀ վճարող հաշվառելու հայտարարություն (հաշվետվությունների ներկայացման էլեկտրոնային համակարգում 71-րդ ձև): Որպես ԱԱՀ վճարող հաշվառվելու համար օրենքի պահանջ է, որ հարկ վճարողը արդեն իսկ հանդիսանա ԱԱՀ վճարող:

Ավելին, ՀՀ կառավարության 04.08.2011թ. «Ավելացված արժեքի հարկ վճարողների հաշվառման կարգը հաստատելու մասին» թիվ 1104-Ն որոշմամբ սահմանվել է, որ որպես ԱԱՀ վճարող հաշվառվելու հայտարարություն չեն ներկայացնում որպես ԱԱՀ վճարող համարվելու վերաբերյալ հայտարարություն տված անձինք:

Հաշվի առնելով վերոգրյալը, որպես ԱԱՀ վճարող հաշվառվելու և ԱԱՀ վճարողի հաշվառման համար կիրառելու մասին հայտարարության ներկայացումը հիմք չէ անձին ԱԱՀ վճարող համարելու համար: Քանի որ հայտարարություն ներկայացրած անձի՝ ԱԱՀ վճարող համարվելու օրենսդրական հիմքերը հայտարարությունը ներկայացնելու պահին հարկային մարմնին հայտնի չեն, հարկային մարմնին ընդունել է ԱԱՀ վճարող հաշվառելու հայտարարությունը, ինչը սակայն «Ավելացված արժեքի հարկի մասին» ՀՀ օրենքի համաձայն չի նշանակում, որ հաշվառման համար հայտարարություն ներկայացրած հարկ վճարողը համարվում է ԱԱՀ վճարող:

Ընկերության գանգատում բերված այն պնդման վերաբերյալ, որ բովանդակային առումով հիշատակված երկու հայտարարությունների միջև տարբերություն առկա չէ, անհրաժեշտ է նկատի ունենալ, որ նշված երկու հայտարարությունները բովանդակային առումով հստակ տարբերվում են իրարից, քանի որ օրենքի 3-րդ հոդվածի համաձայն հարկ վճարողը պետք է նշի, թե կոնկրետ որ օրվանից է իրեն համարում ԱԱՀ վճարող: Նման բովանդակային պահանջը հստակ ամրագրված է նաև օրենքով, քանի որ օրենքի 3-րդ հոդվածը հստակ պահանջում է, որ հարկ վճարողը ներկայացնի ոչ թե ԱԱՀ վճարող համարվելու վերաբերյալ օրենքով չսահմանված հայտարարություն, այլ վերադաս հարկային մարմնի սահմանած ձևի հայտարարություն:

Ելնելով վերոգրյալից՝ Հանձնաժողովը գտնում է, որ ընկերության կողմից սխալ է ընտրվել հարկման համապատասխան ռեժիմը, այն է՝ ԱԱՀ վճարող համարվելու վերաբերյալ օրենքով նախատեսված հայտարարություն չներկայացնելու պայմաններում իրեն համարել է ԱԱՀ վճարող:

Միևնույն ժամանակ Հանձնաժողովը հաշվի է առնում նաև այն հանգամանքը, որ ՀՀ վարչապետի մոտ 27.11.2013 թ-ին կայացած քննարկման արդյունքում կազմված թիվ 23.6/[177920]-13 արձանագրության 2-րդ կետի 2-րդ ենթակետով տրվել է հետևյալ հանձնարարականը.

բոլոր այն դեպքերում, երբ տնտեսավարող սուբյեկտն իր տնտեսական գործունեությունը տեղափոխել է ընդհանուր հարկման դաշտ և ցուցաբերել բարեխիղճ հարկատուի վարքագիծ (ժամանակին կատարել է իր հարկային պարտավորությունները)՝ չկիրառել օրենսդրորեն նախատեսված (ընթացակարգերի խախտմամբ ԱԱՀ վճարող համարվելու համար) պատժամիջոցները:

Սույն գործում առկա նյութերի ուսումնասիրությամբ Հանձնաժողովն արձանագրեց, որ ՀՀ վարչապետի վերոգրյալ արձանագրությամբ տրված հանձնարարականը վերաբերվում է քննարկվող դեպքին:

Հաշվի առնելով վերոգրյալը, ինչպես նաև հիմք ընդունելով խնդրո առարկա հարցի վերաբերյալ վերադաս հարկային ու մաքսային մարմինների գանգատարկման խորհուրդի կողմից այլ գործերով արտահայտած դիրքորոշումը, Հանձնաժողովը եզրակացնում է, որ ընկերության գանգատը ենթակա է բավարարման:

Ելնելով քննարկման արդյունքներից և ղեկավարվելով «Հարկային ծառայության մասին» ՀՀ օրենքի 43.1-րդ հոդվածի պահանջներով հանձնաժողովը

### ո թ ո շ ու մ է՝

Չեղյալ համարել ՀՀ ԿԱ ՊԵԿ Մաշտոցի ՀՏ կամերալ ուսումնասիրության արդյունքներով հայտնաբերված անհամապատասխանությունների, անճշտությունների, խախտումների վերաբերյալ 17.12.2013 թ-ի արձանագրությունը:

Հանձնաժողովի նախագահ՝



Վ.ՄԻՐՈՒՄՅԱՆ