

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

**Ո Ր Ո Շ ՈՒ Մ 21/6**

**23 ապրիլի 2014 թ.**

Քննարկվեց «Արտասահմանյան ֆինանսական ծրագրերի կառավարման կենտրոն» ՊՀ 03.04.2014 թ-ի և 11.04.2014 թ-ի դիմում-գանգատները ՀՀ ԿԱ ՊԵԿ Կենտրոնի ՀՏ կողմից լրացուցիչ հաշվարկված պարտավորության՝ ընդհանուր գումարով 62.901.705 դրամ, ինչպես նաև ՀՀ ԿԱ ՊԵԿ Կենտրոնի ՀՏ պետի 04.04.2014 թ-ի վարչական իրավախախտման գործի վերաբերյալ թիվ 248080 որոշման դեմ:

**«Արտասահմանյան ֆինանսական ծրագրերի կառավարման կենտրոն» ՊՀ գանգատներում բերված փաստարկները.**

ՀՀ ԿԱ ՊԵԿ Կենտրոնի հարկային տեսչության կողմից 2014 թ-ի ապրիլի 2-ին ուղարկված թիվ 26/7 ծանուցագրի համաձայն, «Արտասահմանյան ֆինանսական ծրագրերի կառավարման կենտրոն» ՊՀ-ի (այսուհետ նաև ՀՀ ՖՆ ԱՖԾԿԿ ՊՀ) հարկային պարտավորությունը 2014 թ-ի ապրիլի 1-ի դրությամբ կազմում է 62.901.705 դրամ, որը առաջացել է ոչ ռեզիդենտի անունից վճարված ԱԱՀ-ի վերաբերյալ հաշվարկն իբր ժամկետից ուշ ներկայացնելու համար:

Վերոգրյալի կապակցությամբ հայտնվում են հետևյալ առարկայությունները:

ԱԱՀ-ի հաշվարկի ներկայացման ժամկետները կարգավորվում են «Ավելացված արժեքի հարկի մասին» ՀՀ օրենքի (այսուհետ նաև Օրենք) 32 և 33 հոդվածներով, որոնք ԱԱՀ-ի պարտավորություն կրողների համար (ինչպիսին հանդիսանում է ՀՀ ՖՆ ԱՖԾԿԿ ՊՀ-ն), թերի են, քանզի տարիներ շարունակ, այդ թվում նաև 2013 թ-ի երեք եռամսյակների համար ներկայացվել են հաշվետվություններ ոչ ռեզիդենտներին վճարված եկամուտներից հաշվարկված ԱԱՀ-ի մասին, ելնելով հոդված Օրենքի 32-ի 2-րդ մասից, այն է. «սույն օրենքի իմաստով ԱԱՀ-ի վճարման հաշվետու ժամանակաշրջան է համարվում յուրաքանչյուր եռամսյակը, բացառությամբ սույն հոդվածի երրորդ մասով սահմանված դեպքի»:

Երբ մտցվեց ԱԱՀ-ի հաշվարկների պարտադիր էլեկտրոնային եղանակով հանձնելու համակարգը, պարզվեց, որ ՀՀ ՖՆ ԱՖԾԿԿ ՊՀ-ի հաշվետվություններն էլեկտրոնային համակարգը սխալ է համարում, քանզի այլևս չենք համարվում ԱԱՀ վճարող, իսկ Օրենքի 33 հոդվածի 1-ին մասը, ըստ որի. «ԱԱՀ վճարողները սույն օրենքի 32 հոդվածով սահմանված ժամկետներում իրենց գրանցման հարկային տեսչության մարմին են ներկայացնում պետական բյուջե ԱԱՀ-ի վճարման համար համապատասխան հաշվարկներ՝ Հայաստանի Հանրապետության հարկային տեսչության կողմից սահմանված ձևով»՝ վերաբերվում է միայն ԱԱՀ վճարողներին, սակայն ՀՀ ՖՆ ԱՖԾԿԿ ՊՀ-ն ԱԱՀ վճարող չէր: Ստացվում էր, որ մի կողմից ՀՀ ՖՆ ԱՖԾԿԿ ՊՀ-ն պարտավոր էր ոչ ռեզիդենտին վճարած եկամուտներից հաշվարկել և հարկային տեսչություն փոխանցել հաշվարկված ԱԱՀ-ի գումարները, մյուս կողմից, ԱԱՀ-ի հաշվարկ չներկայացել, քանզի ԱԱՀ վճարող չէ:

Լինելով գիտակից և օրինապահ հարկատու և հասկանալով, որ այդ դեպքում փոխանցած ԱԱՀ-ի գումարները կդիտարկվեն որպես գերավճար, ՀՀ ՖՆ ԱՖԾԿԿ ՊՀ-ն օգտվելով միայն Օրենքի 32 հոդվածով ընձեռնված հնարավորությունից, մինչև 2013 թ-ի 3-րդ եռամսյակը ներկայացրել է ԱԱՀ-ի եռամսյակային հաշվետվություններ, սպասելով, որ օրենսդիրները վերջապես կշտկեն օրենքի այդ բացը:

Դրան հարկային տեսչության կողմից տրվեց ժամանակավոր լուծում՝ այն է ԱԱՀ-ի հաշվարկներն ընդունել ԱԱՀ վճարող չհամարվողներից «սխալով»: Ահա օրենքի այդ բացթողումը օրենսդիրները 2012 թ-ի դեկտեմբերին արված փոփոխությամբ փորձել են վերացնել, բայց ցավոք սրտի այն չի լուծել նախքինում առաջացած խնդիրները:

Եվ իրոք, Օրենքի 33-րդ հոդվածի վերջին պարբերությունը, այն է. «Սույն հոդվածով սահմանված ժամկետում ԱԱՀ հաշվարկներ ներկայացնում են ԱԱՀ վճարող չհամարվող անձինք ԱԱՀ վճարելու պարտավորություն կրելու դեպքում...», թվում է թե ԱԱՀ-ի պարտավորություն կրողներին ևս հնարավորություն է տվել հանձնել ԱԱՀ-ի հաշվետվություն, բայց քանի որ հաշվետվության ժամկետը սահմանվում է Օրենքի 33 հոդվածի 1-ին պարբերությամբ, որը ոչ մի փոփոխության չի ենթարկվել և գործում է միայն ԱԱՀ վճարողների համար: Ստացվում է, որ ԱԱՀ վճարելու պարտավորություն ունեցողների համար բաց է մնացել հաշվետվություն ներկայացնելու ժամկետների հստակ սահմանումը:

Հիմա անդրադառնանք Օրենքի 32 հոդվածի փոփոխությանը:

Օրենքի 32 հոդվածի 2-րդ մասը, որով որոշվում է վճարման հաշվետու ժամանակաշրջանը, և որով մինչև այս փոփոխությունն ՀՀ ՖՆ ԱՖԾԿԿ ՊՀ-ն առաջնորդվել է ԱԱՀ-հաշվարկ ներկայացնելիս, ոչ մի փոփոխության չի ենթարկվել: Արդյունքում ՀՀ ՖՆ ԱՖԾԿԿ ՊՀ-ն մնացել է եռամսյակային հաշվետվություն ներկայացնող: Միայն ըստ Օրենքի 32 հոդվածի 5-րդ մասի ՀՀ ՖՆ ԱՖԾԿԿ ՊՀ-ն ԱԱՀ-ի գումարները պետք է վճարի ոչ թե մինչև եռամսյակին հաջորդող ամսի 20-ը, այլ մինչև գործարքի իրականացման հաջորդ ամսվա 20-ը, որն ընկալվել է այնպես, ինչպես գրված էր օրենքում՝ ընդամենը որպես բյուջե ավելի արագ գումարները հավագելու միջոց: Հայտնվում է նաև, որ ՀՀ ՖՆ ԱՖԾԿԿ ՊՀ-ի գործառույթներն այնպիսին են, որ վերջինս անգամ չի սպասել մինչև հաջորդ ամսվա 20-ը, այլ վճարման պարտավորությանը զուգընթաց ԱԱՀ-ի գումարները փոխանցվել են Կենտրոնի հարկային տեսչություն:

Ամեն ինչ ըստ օրենսդիրների կարծես թե շտկվել է, սակայն 2013 թ-ի 4-րդ եռամսյակի հաշվետվությունը ներկայացնելու ժամանակ պարզվեց, որ ՀՀ ՖՆ ԱՖԾԿԿ ՊՀ-ն չի կարողանում հանձնել եռամսյակային հաշվետվություն, որովհետև էլեկտրոնային համակարգը այլևս այդ հնարավորությունը չէր ընձեռնում, քանզի համակարգը համապատասխանեցվել է օրենքի պահանջներին: Արդյունքում ԱԱՀ-ի վճարման պարտավորություն կրողները 2013 թ-ի հունվարից դարձել են իբրև ամսեկան հաշվետվություն ներկայացնողներ: Եթե Օրենքի 32 հոդվածի 5-րդ մասի փոփոխության նպատակը եղել է ԱԱՀ-ի վճարման պարտավորություն կրողներին դարձնել ամսեկան հաշվետվություն ներկայացնողներ, ապա առնվազն Օրենքի 2-րդ հոդվածում պետք է բացառվեր ոչ միայն 3-րդ մասը, այլ նաև 5-րդ մասի փոփոխությունը, հակառակ դեպքում կիրառելի էր և Օրենքի 32 հոդվածի 2-րդ մասը, որով ՀՀ ՖՆ ԱՖԾԿԿ ՊՀ-ն համարվում է եռամսյակային հաշվետվություն ներկայացնող: Իսկ 5-րդ մասը, որով իբրև ՀՀ ՖՆ ԱՖԾԿԿ ՊՀ-ն դառնում է ամսեկան հաշվետվություն ներկայացնող, անընդունելի է, քանի որ նույն հարկատեսակի նկատմամբ չի կարելի կիրառել հաշվետվության ներկայացման երկու իրարամերժ ժամանակաշրջաններ: Սա անակնկալ էր ոչ միայն օրենքը կիրառողներիս համար, այլև հենց հարկային տեսչության աշխատողների համար, այլապես իրենք այս ծանուցումը պետք է ուղարկեին դեռևս 2013 թ-ի փետրվարի վերջին, այլ ոչ 2014 թ-ի ապրիլի 2-ին:

Հարկային տեսչության կողմից ՀՀ ՖՆ ԱՖԾԿԿ ՊՀ-ին բանավոր առաջարկվել է ներկայացնել ամբողջ 2013 թ-ի համար ամսեկան հաշվետվություններ, որին չնայած համաձայն չէինք, սակայն այլընտրանք չունենալու պատճառով հանձնեցինք նաև ամսեկան հաշվետվություններ, որոնք, սակայն, Կենտրոնի հարկային տեսչության կողմից

դիտվել են որպես ուշացված հաշվետվություններ՝ ենթարկելով լրացուցիչ հարկային պարտավորությունների:

Համաձայն «Հարկերի մասին» ՀՀ օրենքի 2-րդ հոդվածի, եթե Հայաստանի Հանրապետությունում հարկային հարաբերությունները կարգավորող այլ իրավական ակտերով սահմանված դրույթները պարունակում են հակասություններ կամ տարընթերցումներ, ապա հարկման նպատակով այդ դրույթները մեկնաբանվում և կիրառվում են հարկ վճարողի օգտին:

Համաձայն «Իրավական ակտերի մասին» ՀՀ օրենքի 86-րդ հոդվածի 1-ին մասի՝ իրավական ակտը մեկնաբանվում է դրանում պարունակող բառերի և արտահայտությունների տառացի նշանակությամբ՝ հաշվի առնելով օրենքի պահանջները, և իրավական ակտի մեկնաբանությամբ չպետք է փոփոխվի դրա իմաստը:

Ելնելով վերոգրյալից «Արտասահմանյան ֆինանսական ծրագրերի կառավարման կենտրոն» ՊՀ-ն խնդրում է չեղյալ համարել ՀՀ ԿԱ ՊԵԿ Կենտրոնի ՀՏ կողմից լրացուցիչ հաշվարկված պարտավորությունը՝ ընդհանուր գումարով 62.901.705 դրամ, ինչպես նաև ՀՀ ԿԱ ՊԵԿ Կենտրոնի ՀՏ պետի 04.04.2014 թ-ի վարչական իրավախախտման գործի վերաբերյալ թիվ 248080 որոշումը:

### **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 «Արտասահմանյան ֆինանսական ծրագրերի կառավարման կենտրոն» ՊՀ-ի պնդումներն այն մասին, որ Օրենքի 32-րդ հոդվածի դրույթներից միանշանակ եզրակացության չի կարելի հանգել ԱԱՀ-ի վճարման հաշվետու ժամանակաշրջանը որոշելու վերաբերյալ: Նշված հանգամանքը հիմք է հանդիսացել «Ավելացված արժեքի հարկի մասին» ՀՀ օրենքի 32-րդ հոդվածի դրույթները կազմակերպության կողմից յուրովի ընկալման, այսինքն՝ տարընթերցման համար:

Քննարկվող դեպքում «Արտասահմանյան ֆինանսական ծրագրերի կառավարման կենտրոն» ՊՀ-ի ներկայացուցիչը նշեց, որ իրենք ի սկզբանե վստահ են եղել, որ ԱԱՀ-ի վճարման հաշվետու ժամանակաշրջանը համարվում է յուրաքանչյուր եռամսյակը:

«Արտասահմանյան ֆինանսական ծրագրերի կառավարման կենտրոն» ՊՀ-ն իր մոտեցումը հիմնավոր է համարել նաև հաշվի առնելով 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 4-րդ եռամսյակի ԱԱՀ-ի հաշվարկը ներկայացնելուց հետո է ՀՀ ԿԱ ՊԵԿ էլեկտրոնային համակարգը մերժել 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 «Արտասահմանյան ֆինանսական ծրագրերի կառավարման կենտրոն» ՊՀ-ի համար ԱԱՀ-ի վճարման հաշվետու ժամանակաշրջան է համարվում 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»:

Ելնելով վերոգրյալից և ղեկավարվելով «Հարկերի մասին» ՀՀ օրենքի 2-րդ հոդվածի և «Իրավական ակտերի մասին» ՀՀ օրենքի 24-րդ հոդվածի 7-րդ մասի, 86-րդ հոդվածի 1-ին մասի դրույթներով՝ Հանձնաժողովը գտնում է, որ «Արտասահմանյան ֆինանսական ծրագրերի կառավարման կենտրոն» ՊՀ 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 թ ո շ ու մ է՝

«Արտասահմանյան ֆինանսական ծրագրերի կառավարման կենտրոն» ՊՀ 03.04.2014 թ-ի և 11.04.2014 թ-ի դիմում-գանգատները բավարարել:

Հանձնաժողովի նախագահ՝



Վ.ՄԻՐՈՒՄՅԱՆ