

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

Ո Ր Ո Շ ՈՒ Մ 23/2

29 ապրիլի 2014 թ.

Քննարկվեց «Հյուսիս-հարավ ճանապարհային միջանցքի ներդրումային ծրագրերի իրականացման կազմակերպություն» ՊՈԱԿ 11.04.2014 թ-ի թիվ 323 գանգատը:

«Հյուսիս-հարավ ճանապարհային միջանցքի ներդրումային ծրագրերի իրականացման կազմակերպություն» ՊՈԱԿ գանգատում բերված փաստարկները.

Կոնկրետ դեպքում ՀՀ ԿԱ ՊԵԿ Կենտրոնի ՀՏ պետի 07.04.2014 թ-ի թիվ 269 որոշմամբ (այսուհետ՝ Վարչական ակտ) առաջադրված հարկային պարտավորությունների հիմնավորվածությունը պարզելու նպատակով հարկ է վերլուծել «ԱԱՀ-ի մասին» ՀՀ օրենքի (այսուհետ՝ Օրենք)՝ ԱԱՀ-ի հաշվարկների ներկայացումը կանոնակարգող հոդվածների դրույթները: Այս հարաբերությունների կարգավորմանն են նպատակաուղղված Օրենքի 33-րդ հոդվածի դրույթները, որոնք էլ իրենց հերթին հաշվարկների ներկայացման ժամկետները նույնացնում են Օրենքի 32-րդ հոդվածով սահմանված վճարման ժամկետների հետ: Մասնավորապես՝ Օրենքի 33-րդ հոդվածը սահմանում է ԱԱՀ-ի հաշվարկների ներկայացման 2 ընդհանուր կանոն. 1-ին պարբերության համաձայն՝ ԱԱՀ վճարողներն իրենց գրանցման վայրի հարկային տեսչության մարմին հաշվարկները ներկայացնում են Օրենքի 32-րդ հոդվածով սահմանված ժամկետներում, իսկ վերջին պարբերության համաձայն՝ ԱԱՀ վճարող չհամարվող անձինք ԱԱՀ վճարելու պարտավորություն կրելու դեպքում հաշվարկները ներկայացնում են այդ հոդվածով սահմանված ժամկետում: Իր հերթին Օրենքի 32-րդ հոդվածը, նվիրված լինելով ԱԱՀ-ի վճարման ժամկետների կանոնակարգմանը, սահմանում է, որ ԱԱՀ-ի վճարման հաշվետու ժամանակաշրջան է համարվում յուրաքանչյուր եռամսյակը, իսկ այն անձանց համար, ում ԱԱՀ-ով հարկվող գործարքներից հասույթը նախորդ օրացուցային տարվա ընթացքում գերազանցել է 100,000,000 ՀՀ դրամը՝ յուրաքանչյուր ամիսը՝ բացառությամբ ԱԱՀ վճարող չհամարվող անձանց, ովքեր պարտավոր են ԱԱՀ-ի գումարները վճարել մինչև գործարքի իրականացմանը հաջորդող ամսվա 20-ը ներառյալ:

Վերոնշյալ հոդվածների վերլուծությունից պարզ է դառնում, որ.

ԱԱՀ-ի հաշվարկների ներկայացման ժամկետները նույնական են ԱԱՀ-ի գումարների վճարման ժամկետների հետ (նման դիրքորոշում է հայտնել նաև ՀՀ ԿԱ ՊԵԿ նախագահի տեղակալը Պարզաբանման մեջ):

ԱԱՀ-ի վճարման ժամկետները պայմանավորված են հետևյալ հանգամանքներով.

- հարկ վճարողի՝ Օրենքի իմաստով կարգավիճակով (ԱԱՀ վճարող կամ ԱԱՀ-ի պարտավորություն կրող անձ),

- նախորդ օրացուցային տարում հարկ վճարողի՝ ԱԱՀ-ով հարկվող գործարքներից ստացած հասույթի մեծությամբ:

Կոնկրետ դեպքում, հաշվի առնելով Դիմողի՝ 2012 թ-ի ԱԱՀ-ով հարկվող գործարքներից ստացած հասույթի բացակայությունը, վերոնշյալ վերլուծության լույսի ներքո վերջինիս կողմից 2013 թ-ի ընթացքում ԱԱՀ-ի հաշվարկների ներկայացման կիրառելի ժամկետների բացահայտման նպատակով անհրաժեշտ է պարզել Դիմողի՝ Օրենքի իմաստով կարգավիճակը 2013 թ-ի ընթացքում, այսինքն՝ անհրաժեշտ է հստակեցնել այն հարցը, թե Դիմողը 2013 թ-ի ընթացքում հանդիսացել է ԱԱՀ վճարող, թե ԱԱՀ վճարող չհամարվող՝ ԱԱՀ-ի պարտավորություն կրող, անձ:

Օրենքի լույսի ներքո ԱԱՀ-ի գծով հարկ վճարողների կարգավիճակները բացահայտված են Օրենքի 3-րդ և 3.1-րդ հոդվածներում:

Դիմողի ձեռնարկատիրական գործունեություն վարելու իրավունքի բացահայտման նպատակով անհրաժեշտ է հետազոտել վերջինիս հիմնադրման մասին հիմնադրի որոշումը և կանոնադրությունը:

Դիմողի վերոհիշյալ փաստաթղթերը հաստատվել են ՀՀ կառավարության 11.03.2010 թ-ի թիվ 446-Ն որոշմամբ, որի 3-րդ կետի համաձայն՝ Դիմողին թույլատրվել է իրականացնել ձեռնարկատիրական գործունեության «Ուրիշ խմբերում չներառված այլ ֆինանսական միջնորդություն (65.23.9)» տեսակը: Այս հանգամանքը ներառվել է նաև Դիմողի կանոնադրության 13-րդ կետում:

Վերոշարադրյալից ակնհայտ է դառնում, որ Դիմողը հանդիսանում է իրավաբանական անձի կարգավիճակ ունեցող պետական ոչ առևտրային կազմակերպություն, որը հիմնադրի՝ ՀՀ-ի կողմից օժտված է ձեռնարկատիրական գործունեությամբ զբաղվելու իրավագրությամբ: Հետևաբար Դիմողը ձեռնարկատիրական գործունեությամբ զբաղվելու իրավունք ունենալու հիմքով չի կարող ընդգրկվել Օրենքի 3.1-րդ հոդվածով սահմանված ԱԱՀ վճարելու պարտավորություն կրող անձանց շրջանակում, այսինքն՝ չի կարող ունենալ այդ կարգավիճակն Օրենքի՝ կիրառման առումով:

ԱԱՀ-ի գծով հարկ վճարողների վերոնշյալ խմբում Դիմողի չընդգրկվելու պարագայում պարզ է դառնում, որ Դիմողը ներառված է մյուս ԱԱՀ վճարողների խմբում, ինչը բխում է Օրենքի 3-րդ հոդվածի 1-ին և 2-րդ կետերի դրույթներից: Ընդ որում, նման դիրքորոշում է հայտնել նաև ՀՀ ԿԱ ՊԵԿ նախագահի տեղակալը Պարզաբանման 2-րդ էջի 2-րդ կետում: Բացի այդ, վերոհիշյալ դիրքորոշումը հաստատվում է նաև այն հանգամանքով, որ Դիմողը հաշվառված է Վարչական մարմնում որպես ԱԱՀ վճարող, և վերջինիս տրամադրվել է ԱԱՀ վճարողի հաշվառման համար:

Հարկ է նաև անդրադառնալ Դիմողի մոտ ԱԱՀ վճարելու պարտավորության ծագման հիմքին: Մասնավորապես՝ ինչպես արդեն նշվել է, Դիմողը, Ծառայություններ ստանալով իր օտարերկրյա խորհրդատուից, վերջինիս փոխարեն որպես հարկային գործակալ, Օրենքի 8-րդ հոդվածի 4-րդ կետի դրույթների համաձայն, կրում է ԱԱՀ հաշվարկելու և վճարելու պարտավորություն: Նշված օրենսդրական դրույթների վերլուծությունից ակնհայտ է դառնում, որ նման դեպքերում օտարերկրյա անձանց փոխարեն ԱԱՀ հաշվարկելու և վճարելու պարտավորություն կարող է ունենալ կամ ԱԱՀ վճարող համարվող, կամ ԱԱՀ-ի վճարման պարտավորություն կրող անձը: Տվյալ դեպքում Դիմողն, ունենալով ԱԱՀ վճարողի կարգավիճակ, Օրենքով սահմանված կարգով հանդես է եկել որպես խորհրդատուի հարկային գործակալ:

Վերոգրյալից պարզ է դառնում, որ 2013 թ-ի ընթացքում Դիմողն ունեցել է ԱԱՀ վճարողի կարգավիճակ և ԱԱՀ-ի համապատասխան հաշվարկներ ներկայացնելիս և վճարումներ կատարելիս պետք է առաջնորդվեր Օրենքի 32-րդ հոդվածի 2-րդ պարբերության և 33-րդ հոդվածի 1-ին պարբերության դրույթներով՝ ԱԱՀ վճարողների համար սահմանված կանոններով, այսինքն՝ պետք է ԱԱՀ-ի հաշվարկները ներկայացներ և ԱԱՀ-ի վճարումները կատարեր եռամսյակային կտրվածքով:

Մինչդեռ կոնկրետ դեպքում Վարչական մարմինը, Դիմողին դիտելով որպես ԱԱՀ վճարող չհամարվող անձ, վերջինիս նկատմամբ կիրառել է Օրենքի 32-րդ և 33-րդ հոդվածների վերջին պարբերության դրույթները և անհիմն կերպով հաշվարկել է տուգանքներ՝ անգամ անտեսելով իր վերադասի դիրքորոշումն այս հարցի կապակցությամբ:

Հաշվի առնելով, որ Վարչական ակտը, որպես միջամտող վարչական ակտ, հանդիսանում է ոչ իրավաչափ, քանի որ ընդունվել է Օրենքի 3-րդ հոդվածի 1-ին և 2-րդ կետերի, 3.1-րդ հոդվածի 1-ին կետի, 32-րդ և 33-րդ հոդվածների սխալ կիրառման հետևանքով, և հիմք ընդունելով ՀՀ ԿԱ ՊԵԿ թիվ 424-Ն հրամանի հավելվածի 6-րդ կետի դրույթները, զանգատաբերը խնդրում է բավարարել սույն բողոքն ամբողջությամբ՝ անվավեր ճանաչելով Վարչական ակտը և, որպես հետևանքների վերացում, պարտավորեցնել Վարչական մարմինն վերահաշվարկել Դիմողի անձնական հաշվի քարտում հաշվառված հարկային պարտավորությունները՝ վերջինիս ԱԱՀ վճարող հանդիսանալու հանգամանքի հաշվառմամբ:

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:

Պետական ոչ առևտրային կազմակերպություններին ԱԱՀ վճարող համարելու հարցի վերաբերյալ հարկ է նշել, որ «Պետական ոչ առևտրային կազմակերպությունների մասին» ՀՀ օրենքից բխում է, որ այդ կազմակերպությունները կարող են զբաղվել կանոնադրությամբ նախատեսված գործունեության տեսակներով, ինչի հետ կապված կազմակերպության կանոնադրությամբ ձեռնարկատիրական գործունեության որևէ տեսակ նախատեսված լինելու դեպքում այն կդիտվի որպես ձեռնարկատիրական գործունեություն իրականացնելու իրավունք ունեցող կազմակերպություն: Միաժամանակ, 11.03.2010 թ-ի «Հյուսիս-հարավ ճանապարհային միջանցքի ներդրումային ծրագրի իրականացման կազմակերպություն» պետական ոչ առևտրային կազմակերպություն ստեղծելու և «Հյուսիս-հարավ ճանապարհային միջանցքի ներդրումային ծրագրի իրականացման կազմակերպություն» պետական ոչ առևտրային կազմակերպության կանոնադրությունը հաստատելու մասին» N 446-Ն որոշմամբ հաստատված հավելվածի 13-րդ կետի համաձայն՝ կազմակերպությունն իրականացնում է ձեռնարկատիրական գործունեության «Ուրիշ խմբերում չներառված այլ ֆինանսական միջնորդություն (65.23.9)» տեսակը:

«Ավելացված արժեքի հարկի մասին» ՀՀ օրենքի (2013 թ-ին գործող խմբագրությամբ) 3-րդ հոդվածի 1-ին կետի համաձայն՝ ԱԱՀ վճարող է համարվում, մասնավորապես, ձեռնարկատիրական գործունեություն վարելու իրավունք ունեցող իրավաբանական անձը՝ տվյալ օրացուցային տարվա հունվարի 1-ից մինչև տվյալ օրացուցային տարվա ավարտը, եթե անձը տվյալ տարվա հունվարի 1-ի դրությամբ օրենքի համաձայն չի կարող համարվել շրջանառության հարկ վճարող, բացառությամբ ձեռնարկատիրական գործունեություն վարելու իրավունք ունեցող ոչ առևտրային կազմակերպությունների և գյուղատնտեսական արտադրանք արտադրողների, որոնք ԱԱՀ վճարող են համարվում նույն հոդվածի 2-րդ կետով սահմանված դեպքում և կարգով: Նույն հոդվածի 2-րդ կետի համաձայն՝ ձեռնարկատիրական գործունեություն վարելու իրավունք ունեցող ոչ առևտրային կազմակերպությունները ԱԱՀ վճարող են համարվում օրացուցային տարվա ընթացքում գործունեության բոլոր տեսակների մասով մատակարարված ապրանքների և մատուցված ծառայությունների (կատարված աշխատանքների) իրացման շրջանառությունը ԱԱՀ-ի շեմը գերազանցելու պահից մինչև օրացուցային տարվա ավարտը:

Հետևաբար, ձեռնարկատիրական գործունեություն վարելու իրավունք ունենալու հիմքով «Հյուսիս-հարավ ճանապարհային միջանցքի ներդրումային ծրագրերի իրականացման կազմակերպություն» ՊՈԱԿ-ը նույնպես համարվում է ԱԱՀ վճարող:

Ինչ վերաբերում է հաշվարկների ներկայացմանը, ապա անհրաժեշտ է ղեկավարվել Օրենքի 32-րդ հոդվածի դրույթներով, համաձայն՝ որի նույն օրենքի իմաստով ԱԱՀ-ի վճարման հաշվետու ժամանակաշրջան է համարվում յուրաքանչյուր եռամսյակը՝ բացառությամբ նույն հոդվածի երրորդ մասով սահմանված դեպքի, այն է՝ այն անձանց համար, որոնց՝ նույն 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:

Քննարկվող դեպքում, հաշվի առնելով «Հյուսիս-հարավ ճանապարհային միջանցքի ներդրումային ծրագրերի իրականացման կազմակերպություն» ՊՈԱԿ-ի 2012 թ-ի ընթացքում ԱԱՀ-ով հարկվող գործարքներից ստացված հասույթի բացակայությունը, վերջինիս համար, համաձայն Օրենքի 32-րդ հոդվածի 2-րդ պարբերության, 2013 թ-ի ընթացքում ԱԱՀ-ի վճարման հաշվետու ժամանակաշրջան է համարվել յուրաքանչյուր եռամսյակը:

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՝

«Հյուսիս-հարավ ճանապարհային միջանցքի ներդրումային ծրագրերի իրականացման կազմակերպություն» ՊՈԱԿ 11.04.2014 թ-ի թիվ 323 գանգատը բավարարել:

Հանձնաժողովի նախագահ



Վ.ՄԻՐՈՒՄՅԱՆ