

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

Ո Ր Ո Շ ՈՒ Մ 20/2

18 ապրիլի 2014 թ.

Քննարկվեց «Տրանսպորտի ԾԻԳ» ՊՀ 11.04.2014 թ-ի դիմում-գանգատը ՀՀ ԿԱ ՊԵԿ Կենտրոնի ՀՏ պետի 04.04.2014 թ-ի վարչական իրավախախտման գործի վերաբերյալ թիվ 248079 որոշման դեմ:

«Տրանսպորտի ԾԻԳ» ՊՀ գանգատում բերված փաստարկները.

Կենտրոն հարկային տեսչությունը վարչական իրավախախտման վերաբերյալ գործ է հարուցել «Տրանսպորտի ԾԻԳ» պետական հիմնարկի դեմ՝ «Տրանսպորտի ԾԻԳ» պետական հիմնարկի կողմից սահմանված ժամկետում ԱԱՀ հաշվարկներ չներկայացնելու հիմքով: Արդյունքում, Կենտրոն հարկային տեսչության պետը 04.04.2014 թ-ին կայացրել է թիվ 248079 որոշումը, որի համաձայն «Տրանսպորտի ԾԻԳ» պետական հիմնարկը (այսուհետ նաև ԾԻԳ) չի ներկայացրել 2013 թ-ի հունվար, հունիս, հուլիս, օգոստոս, սեպտեմբեր, հոկտեմբեր, նոյեմբեր ամիսներին ԱԱՀ հաշվետվություններ և տուգանվում է 20.000 դրամի չափով՝ ՀՀ վարչական իրավախախտումների վերաբերյալ օրենսգրքի 169.1 հոդվածի 2-րդ մասի համաձայն:

Ընդունված որոշման հետ ԾԻԳ-ը համաձայն չէ, քանի որ սահմանված կարգով և ժամկետներում ներկայացվել են հաշվետվությունները, հետևապես ներկայացվում է սույն դիմում-գանգատը հետևյալ պատճառաբանությամբ.

Չհանդիսանալով ԱԱՀ վճարող, «Ավելացված արժեքի հարկի մասին» ՀՀ օրենքի (այսուհետ՝ Օրենք) 8-րդ հոդվածի համաձայն, ԾԻԳ-ը իր հետ պայմանագիր կնքած՝ ՀՀ-ում որպես ձեռնարկատիրական գործունեություն իրականացնող չգրանցված (չհաշվառված) օտարերկրյա անձի փոխարեն որպես հարկային գործակալ կրում է ավելացված արժեքի հարկ հաշվարկելու ու վճարելու պարտավորություն և համապատասխանաբար Օրենքով սահմանված հաշվետու ժամանակաշրջանում ու ժամկետներում կատարել է վճարումներ: Օրենքի 32-րդ հոդվածի 2-րդ մասի համաձայն, օրենքի իմաստով ԱԱՀ-ի վճարման հաշվետու ժամանակաշրջան է համարվում յուրաքանչյուր եռամսյակը՝ բացառությամբ տվյալ հոդվածի երրորդ մասով սահմանված դեպքի: Ընդհանուր կանոնից շեղումը՝ բացառությունը, վերաբերվում է այն անձանց, որոնց Օրենքով սահմանված գործարքներից հասույթը (առանց ԱԱՀ-ի) նախորդող օրացուցային տարում գերազանցել է 100 միլիոն դրամը: Չնայած նույն հոդվածով վկայակոչված է, որ ընդհանուր կանոնից շեղումը՝ բացառությունը, վերաբերվում է Օրենքի նույն հոդվածի երրորդ մասով սահմանված դեպքին, սակայն նույն հոդվածի 5-րդ մասը պարունակում է դրույթ, որը ևս ընդհանուր կանոնից շեղում է, սակայն այդ մասին որպես բացառություն վկայակոչված չէ Օրենքում: Այդ իսկ պատճառով Օրենքի 32-րդ հոդվածի 2-րդ և 5-րդ մասերի միջև հակասություններ կան, որոնք թյուրիմացություններ և երկիմաստություններ են առաջացնում նաև հաշվարկների ներկայացման ժամկետների համար, քանի որ Օրենքի 33-րդ հոդվածը ԱԱՀ-ի վճարման համար համապատասխան հաշվարկների ներկայացման ժամկետը կապում է օրենքի 32-րդ հոդվածով սահմանված ժամկետների հետ, իսկ 32-րդ հոդվածի երկու մասերը հակասություններ ունեն:

Հաշվի առնելով, որ Օրենքով հաշվետու ժամանակաշրջանը սահմանված է եռամսյակը և մինչև օրենքի 32-րդ հոդվածի 5-րդ մասի 19.12.2012 թ-ի ՀՕ-240-Ն օրենքով կատարված լրացումը, ԾԻԳ-ը հաշվարկները ներկայացնում էր եռամսյակային պարբերականությամբ: ԾԻԳ-ը նույն պարբերականությամբ էլ ներկայացրել է 2013 թ-ի հաշվարկները, որոնցում արտացոլված են ԾԻԳ-ի կողմից ոչ ռեցիդենտին կատարված վճարումներն ու դրանց համապատասխան ՀՀ պետական բյուջե վճարված ԱԱՀ-ի գումարները:

Օրենքի 32-րդ հոդվածի 5-րդ մասի լրացումը կատարվել է 19.12.2012 թ-ին ընդունված ՀՕ-240-Ն օրենքով, որը ուժի մեջ է մտել 2013 թ-ի հունվարի 1-ից: Ամբողջ 2013 թ-ի ընթացքում ԾԻԳ-ի կողմից ԱԱՀ-ն վճարվել է մինչև գործարքի իրականացմանը հաջորդող ամսվա 20-ը ներառյալ,

ընդ որում առանց ժամկետների ուշացման, իսկ հաշվարկները ներկայացվել են եռամսյակային պարբերականությամբ: Յուրաքանչյուր եռամսյակի հաշվարկից հետո հարկային տեսչության կողմից հաշվանցվել են վճարված և հաշվարկներով ներկայացված հարկի գումարները, ինչի մասին վկայում են մնացորդների վերաբերյալ հարկային մարմնի տված տեղեկանքները (կցվում են): Հաշվարկները հարկային մարմնին ներկայացվել են էլեկտրոնային եղանակով Պետական եկամուտների կոմիտեի պաշտոնական ինտերնետային կայքի էլեկտրոնային հաշվետվությունների բաժին:

Եթե վերոնշյալ լրացումը ուժի մեջ մտնելուց՝ 2013 թ-ի հունվարի 1-ից հետո ԾԻԳ-ի կողմից հաշվարկները այլևս եռամսյակային պարբերականությամբ չպետք է ընդունվեին, ապա ինչու համակարգը գրեթե մեկ տարի ընդունել է հաշվարկները եռամսյակային պարբերականությամբ և միայն 2014 թ-ին՝ 2013 թ-ի չորրորդ եռամսյակի հաշվարկը ներկայացնելիս այն չի ընդունվել՝ «Պետական հիմնարկ հարկ վճարողին արգելվում է ներկայացնել տվյալ հաշվետվությունը» ծանուցմամբ: Ավելին, հարկային մարմնի կողմից ոչ մի ծանուցում կամ պահանջ ամբողջ տարվա ընթացքում չի ներկայացվել ԾԻԳ-ի հարկային պարտավորության՝ ԱԱՀ-ի գծով ապառքի և դրա նկատմամբ հաշվարկված տույժերի ու տուգանքների մասին: Եթե «հաշվետվություններ չեն ներկայացվել», ինչպես նշված է որոշման մեջ, ԾԻԳ-ի կողմից վճարված հարկի գերավճարների մասին, այն դեպքում, երբ «Հարկային ծառայության մասին» ՀՀ օրենքի 10-րդ հոդվածի համաձայն հարկային մարմնի պարտականությունն է հարկային օրենսդրության և դրան համապատասխան ընդունված իրավական ակտերի դրույթների կիրառման վերաբերյալ իրականացնել բացատրական աշխատանքներ, տեղեկացնել հարկ վճարողներին գործող հարկերի և պարտադիր այլ վճարների մասին, ինչպես նաև իրականացնել օրենսդրությամբ սահմանված չափից ավելի վճարված հարկերի և պարտադիր այլ վճարների հաշվանցումը:

Հաշվարկների ներկայացման ժամկետների մասին հարկային տեսչության մասնագետների կողմից ԾԻԳ-ին տեղեկացվել է միայն 2014 թ-ի հունվարին և հենց այդ ժամանակ էլ հարկային տեսչությունը կատարել է 2013 թ-ի ընթացքում ԾԻԳ-ի վճարած ԱԱՀ-ի վերահաշվարկ, համարելով, որ հաշվարկներ չեն ներկայացվել հունվար, հունիս, հուլիս, օգոստոս, սեպտեմբեր, հոկտեմբեր, նոյեմբեր ամիսների համար: Վերահաշվարկի արդյունքում ձևավորվել է ԱԱՀ-ի գծով ապառք, հաշվարկվել է տուգանք և տույժ:

Հարկային տեսչության մասնագետների ցուցումից հետո ԾԻԳ-ը՝ Օրենքի 33-րդ հոդվածի համաձայն, ճշգրտել է ներկայացված 2013 թ-ի եռամսյակային հաշվարկները և այն ներկայացրել ըստ եռամսյակի ամիսների:

Ելնելով վերոնշյալից և ղեկավարվելով «Հարկերի մասին» ՀՀ օրենքի 2-րդ հոդվածի, «Իրավական ակտերի մասին» ՀՀ օրենքի 24-րդ հոդվածի 7-րդ մասի, «Վարչական իրավախախտումների վերաբերյալ» ՀՀ օրենսգրքի 247-րդ հոդվածի 1-ին կետի և 293-րդ հոդվածի պահանջներով՝ ԾԻԳ-ը խնդրում է բեկանել Կենտրոնի հարկային տեսչության պետի 04.04.2014 թ-ի թիվ 248079 որոշումը և վարչական իրավախախտման դեպքի կամ կազմի բացակայության հիմքով կարճել գործը:

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 եզրակացության, որ գանգատը հիմնավոր է հետևյալ պատճառաբանությամբ:

«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 «Տրանսպորտի ԾԻԳ» 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:

Քննարկման ընթացքում «Տրանսպորտի ԾԻԳ» ՊՀ-ի ներկայացուցիչը նշեց, որ իրենք ի սկզբանե վստահ են եղել, որ ԾԻԳ-ի համար ԱԱՀ-ի վճարման հաշվետու ժամանակաշրջանը համարվում է յուրաքանչյուր եռամսյակը: «Տրանսպորտի ԾԻԳ» 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 «Տրանսպորտի ԾԻԳ» 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 դրույթներով՝ Հանձնաժողովը գտնում է, որ «Տրանսպորտի ԾԻԳ» ՊՀ-ի 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՝

Բեկանել ՀՀ ԿԱ ՊԵԿ Կենտրոնի ՀՏ պետի 04.04.2014 թ-ի վարչական իրավախախտման գործի վերաբերյալ թիվ 248079 որոշումը և գործը կարճել:

Հանձնաժողովի նախագահ



Վ.ՄԻՐՈՒՄՅԱՆ