

ՀՀ ֆինանսների նախարարություն
Հարկային և մաքսային մարմինների գանգատարկման հանձնաժողով

Ո Ր Ո Շ ՈՒ Մ 7/1

8 հուլիսի 2014 թ.

Քննարկվեց Ա/Ձ Արմեն Ռաֆայելյանի 12.06.2014 թ-ի գանգատը ՀՀ ՖՆ ՕՀՎ 03.06.2014 թ-ի թիվ 1004665 ստուգման ակտի դեմ:

Ա/Ձ Արմեն Ռաֆայելյանի գանգատում բերված փաստարկները.

Սույնով հայտնվում է, որ չի ընդունվում վիճարկվող ակտով վերագրվող ենթադրյալ խախտումները ներքոշարադրված հիմնավորումներով.

1. ԱԿՏ-ում որպես ենթադրյալ խախտում մասնավորապես նշվել է. «ԱՁ-ն խախտելով «ԱԱՀ-ի մասին» ՀՀ օրենքի 3-րդ հոդվածի դրույթները 2012 թ-ին առանց վերադաս հարկային մարմնի հաստատած ձևով գրավոր հայտարարություն ներկայացնելու (Ա/Ձ-ն ներկայացրել է հայտարարություն որպես ԱԱՀ վճարող համարվելու և ԱԱՀ վճարողի հաշվառման համար կիրառելու մասին) իրեն համարել է ԱԱՀ վճարող և չհանդիսանալով ԱԱՀ վճարող 2012 թ-ին դուրս է գրել հարկային հաշիվներ խախտելով «ԱԱՀ-ի մասին» ՀՀ օրենքի 19-րդ հոդվածի դրույթները: «ԱԱՀ-ի մասին» ՀՀ օրենքի 29-րդ հոդվածի համաձայն դուրս գրված հարկային հաշիվներում առանձնացված ԱԱՀ-ի գումարները ենթակա են վճարման բյուջե, համապատասխանաբար՝ առաջին եռամսյակի համար 579030 ՀՀ դրամ, երկրորդ եռամսյակի համար 236228 ՀՀ դրամ, երրորդ եռամսյակի համար 1422184 ՀՀ դրամ, չորրորդ եռամսյակի համար 2375029 ՀՀ դրամ: Ընդամենը 4612471 ՀՀ դրամ:

Նշված գումարները ժամանակին բյուջե չվճարելու համար «Հարկերի մասին» ՀՀ օրենքի 23-րդ հոդվածի համաձայն հաշվարկվում է տույժ ժամկետանց օրերի համար, (հաշվի առած փաստացի վճարումները) ընդամենը 2217129 դրամ: Միաժամանակ ենթակա է պակասեցման ԱԱՀ վճարող չհամարվող ժամանակաշրջանում (2012 թ.) ԱԱՀ-ի հաշվարկներով ցույց արված ԱԱՀ-ի հաշվանցումները (դեբետները) ընդամենը 14860688 ՀՀ դրամ, նույն թվում 2012 թվականի առաջին եռամսյակում 657145 ՀՀ դրամ, երկրորդ եռամսյակում 3789582 ՀՀ դրամ, երրորդ եռամսյակում 5909577 ՀՀ դրամ, չորրորդ եռամսյակում 4504384 ՀՀ դրամ:

«ԱԱՀ-ի մասին» ՀՀ օրենքի 43-րդ հոդվածի համաձայն նշված գումարի նկատմամբ հաշվարկվում է տուգանք 50 տոկոսի չափով՝ գումարով 7430344 ՀՀ դրամ: Քանի որ Ա/Ձ-ն 2012 թվականի ընթացքում ձեռք բերված ապրանքների մի մասը գումարով 59049174 ՀՀ դրամ (առանց ԱԱՀ-ի) 2012 թ-ի ընթացքում չի իրացրել, ապա դրան համապատասխան, մատակարարներին վճարված ԱԱՀ-ն գումարով 11809835 ՀՀ դրամ ենթակա է լրացուցիչ հաշվանցման (դեբետագրման) 2013 թ-ի 1-ին եռամսյակում»:

Սույն կետով Ա/Ձ Արմեն Ռաֆայելյանին վերագրվող խախտումը, այն մասին, իբև Արմեն Ռաֆայելյանը 2012 թ-ի ընթացքում ԱԱՀ վճարող չի հանդիսացել սխալ է, քանի որ վերջինիս կողմից 2012 թ-ի համար ՀՀ ԿԱ ՊԵԿ Արմավիրի հարկային տեսչություն է ներկայացվել ԱԱՀ վճարող հաշվառվելու և ԱԱՀ վճարողի հաշվառման համար կիրառելու մասին հայտարարություն և հայտ՝ ԱԱՀ-ի թղթային հաշիվներ ստանալու վերաբերյալ (որի մասին նշված է նաև ԱԿՏ-ում), ինչը ՀՀ օրենսդրության համաձայն նախատեսվում էր ներկայացնել, սակայն այդ հանգամանքը բավարար չի դիտվել ստուգում իրականացնող մարմնի կողմից:

Ստուգում իրականացնող հարկային մարմինը վերը նշված հայտարարության առկայությունը բավարար չի համարել Ա/Ձ Արմեն Ռաֆայելյանին ԱԱՀ վճարող համարելու համար, պատճառաբանելով, որ Ա/Ձ Արմեն Ռաֆայելյանը ոչ ճիշտ հայտարարություն է ներկայացրել, այն է՝ «ԱԱՀ վճարող համարվելու վերաբերյալ» հայտարարության փոխարեն ներկայացրել է «ԱԱՀ վճարող հաշվառվելու և ԱԱՀ վճարողի հաշվառման համար կիրառելու մասին հայտարարություն»:

Այն, որ ստուգում իրականացնող մարմնի վերաբերմունքը ոչ իրավաչափ է եղել վերը նկարագրված իրավիճակում, հաստատվում է նաև ՀՀ ԿԱ ՊԵԿ նախագահի տեղակալ Ա.Ալավերդյանի կողմից կատարված պարզաբանմամբ, որը կատարվել է հատուկ նման իրավիճակներում հայտնված անձանց համար:

Պարզաբանմամբ մասնավորապես ասվում է. «...Համաձայն ՀՀ վարչապետի մոտ կայացած ՀՀ փոքր և միջին ձեռնարկատիրության զարգացման խորհրդի նիստի թիվ 23.6(18612)-14 արձանագրության 4-րդ կետի, երբ տնտեսվարող սուբյեկտն իր տնտեսական գործունեությանը տեղափոխել է ընդհանուր հարկման դաշտ և ցուցաբերել բարեխիղճ հարկատուի վարքագիծ, չեն կիրառվի օրենսդրորեն նախատեսված (ընթացակարգերի խախտմամբ ԱԱՀ վճարող համարվելու համար) պատժամիջոցները և հարկ վճարողն իր որպես ԱԱՀ վճարող հաշվառվելու և ԱԱՀ վճարողի հաշվառման համար կիրառելու մասին հայտարարությանը համապատասխան կշարունակի համարվել ԱԱՀ վճարող»:

«Իրավական ակտերի մասին» ՀՀ օրենքի 87-րդ հոդվածի 2-րդ մասի ա/ կետի համաձայն՝ իրավական ակտերի պաշտոնական պարզաբանումներ կարող են տալ՝ Հայաստանի Հանրապետության կառավարության լիազորած իրավական ակտը կիրառող գործադիր իշխանության մարմինը՝ ընդ որում, մեկ բնագավառի վերաբերյալ պարզաբանումներ տալու իրավունք ունի միայն մեկ մարմին:

Սույն դեպքում, նկատի ունենալով վերը նշված պարզաբանմամբ հայտնված դիրքորոշումը, ինչպես նաև հաշվի առնելով, որ Ա/Ձ Արմեն Ռաֆայելյանը տվյալ ժամանակահատվածում հանդիսացել է բարեխիղճ հարկատու՝ վճարելով իր կողմից իրականացվող ձեռնարկատիրությունից առաջացած հարկային պարտավորություններն, ապա ցանկացած դեպքում պետք հանդիսանար ԱԱՀ վճարող, թեկուզ և ձևական առումով ճիշտ չի ներկայացրել պահանջվող հայտարարությունը:

Բացի այդ հարկ է նշել, որ Ա/Ձ Արմեն Ռաֆայելյանը 2013 թվականի դեկտեմբերի 31-ի դրությամբ ունեցել է 3168407 ՀՀ դրամի չափով ԱԱՀ-ի գերավճար (հաստատվում է 30.09.2013 թ. Տեղեկանքով և 2013 թ-ի 3-րդ, 4-րդ եռամսյակների ԱԱՀ հաշվետվություններով), ինչը ստուգող մարմինը հաշվի չի առել, ավելին, այդ մասով ևս հաշվարկվել են տույժեր և տուգանքներ:

2. Նախագծում նշվել է. «...Ա/Ձ-ն 01.01.2012 թ-ի դրությամբ ապրանքների մնացորդ չի ունեցել 01.01.2012 թ-ից մինչև 31.12.2013 թ-ն ընկած ժամանակաշրջանում ձեռք է բերել 232588543 դրամի (առանց ԱԱՀ-ի) ապրանքներ, որից ըստ հաշվետվությունների իրացրել է 195865645 դրամի ապրանքները (առանց ԱԱՀ-ի), այսինքն ապրանքային մնացորդը 31.12.2013 թ-ի դրությամբ պետք է կազմեր 36722898 դրամ, սակայն Ա/Ձ-ն ներկայացրել է գրավոր հայտարարություն առ այն, որ նշված օրվա դրությամբ ապրանքային մնացորդ չունի և բոլոր ապրանքներն այդ պահի դրությամբ եղել են իրացված: Այսինքն, նշված ապրանքները իրացվել են, սակայն դրանք չեն արտացոլվել հարկային մարմին ներկայացված հաշվարկ-հաշվետվություններում: ՀՀ ԿԱ ՊԵԿ ՕՀՎ պետի 22.04.2014 թ-ի թիվ 65-21 որոշման համաձայն կիրառելով «Հարկերի մասին» ՀՀ օրենքի 22-րդ հոդվածի և ՀՀ կառավարության 18.09.1998 թ-ի թիվ 580 որոշման 6-րդ կետի բ/ ենթակետի դրույթները, մասնավորապես՝ հիմնվելով համախառն եկամտի մեջ 25 տոկոս հաշվարկային հարկվող եկամտի վրա կստացվի, որ 36722898 դրամի ձեռք բերված ապրանքներն իրացվել են 45903622 դրամով, որից 2013 թ-ի չորրորդ եռամսյակի համար հաշվարկվում է բյուջե վճարման ենթակա ԱԱՀ 9180724 դրամ: «ԱԱՀ-ի մասին» ՀՀ օրենքի 43-րդ հոդվածի համաձայն հաշվարկվում է 50 տոկոս տուգանք պակաս հաշվարկված ԱԱՀ-ի նկատմամբ գումարով 4590362 դրամ: «Հարկերի մասին» ՀՀ օրենքի 25-րդ հոդվածի համաձայն հաշվարկվում է տուգանք 10 տոկոսի չափով գումարով 918072 դրամ, իսկ 23-րդ հոդվածի համաձայն հաշվարկվում է տույժ ժամկետանց օրերի համար գումարով 1583675 դրամ»:

Սույն կետով Ա/Ձ Արմեն Ռաֆայելյանի նկատմամբ ոչ իրավաչափորեն կիրառվել է «Հարկերի մասին» ՀՀ օրենքի 22-րդ հոդվածի դրույթները:

Տվյալ դեպքում ստուգում իրականացնող մարմնի տիրապետության տակ առկա փաստաթղթերն ամբողջությամբ պարզ են դարձնում Ա/Ձ Արմեն Ռաֆայելյանի կողմից թե ձեռք բերված, թե իրացված ապրանքների իրական գները, իսկ «Հարկերի մասին» ՀՀ օրենքի 22-րդ հոդվածի կիրառումը և 25 տոկոս շահույթի կիրառումն անհիմն է և չարդարացված, քանի որ դրանով խեղաթյուրվում են ապրանքների վաճառքի իրական գները:

Եթե ստուգում իրականացնող մարմինը բավարար չափով ուսումնասիրեր «Ջերմուկ Գրուպ» ՓԲԸ-ի և Ա/Ձ Արմեն Ռաֆայելյանի միջև 25.02.2013 թ-ին կնքված թիվ 31/13 «Ապրանքների մատակարարման պայմանագիրը», որի 2.3 կետում նշված է, որ գնորդը /Արմեն Ռաֆայելյանը/ ստանում է մատակարարից /«Ջերմուկ-Գրուպ» ՓԲԸ/ ապրանքը, մատակարարի կողմից սահմանված գնից 8 տոկոս զեղջով, և պարտավորվում է այն վաճառել ոչ թանկ, քան մատակարարի կողմից սահմանված գինն է, ինչպես նաև ձեռքբերումները և իրացումը հիմնավորող փաստաթղթերը, ապա Ա/Ձ Արմեն Ռաֆայելյանի կողմից իրականացրած գործունեությունից ստացվող եկամուտների վերաբերյալ կունենային իրական պատկեր և չէր կիրառվի «Հարկերի մասին» ՀՀ օրենքի 22-րդ հոդվածի դրույթները, որը հանգեցրել է 2013 թ-ի համար եկամտային հարկի լրացուցիչ պարտավորությունների առաջացմանը:

Ելնելով վերոգրյալից՝ Ա/Ձ Արմեն Ռաֆայելյանը խնդրում է վերանայել և ամբողջությամբ վերացնել ՀՀ ՖՆ ՕԿՎ 03.06.2014 թ-ի թիվ 1004665 ստուգման ակտը:

ՀՀ ֆինանսների նախարարության հարկային և մաքսային մարմինների գանգատարկման հանձնաժողովի եզրակացությունը.

ՀՀ ֆինանսների նախարարության հարկային և մաքսային մարմինների գանգատարկման հանձնաժողովը (այսուհետ նաև Հանձնաժողով), ուսումնասիրելով սույն գործին առնչվող նյութերն ու ապացույցները եկավ հետևյալ եզրակացության:

Քննարկման ընթացքում նշվեց, որ համաձայն ՀՀ ԿԱ ՊԵԿ նախագահի 11.02.2014 թ-ի թիվ 1004665 հանձնարարագրի Ա/Ձ Արմեն Ռաֆայելյանի մոտ կատարվել է բյուջեի հետ փոխհարաբերությունների և հարկային մարմնի կողմից վերահսկվող ՀՀ օրենսդրության առանձին պահանջների կատարման ճշտության ստուգում: Արդյունքում կազմվել է ՀՀ ՖՆ ՕԿՎ 03.06.2014 թ-ի թիվ 1004665 ստուգման ակտը (այսուհետ նաև ստուգման ակտ), որով լրացուցիչ պարտավորություններ են առաջադրվել եկամտահարկի և ԱԱՀ-ի գծով:

Գանգատի 1-ին կետում բերված պնդումների վերաբերյալ, որ Ա/Ձ Արմեն Ռաֆայելյանը 2012 թ-ի ընթացքում համարվել է ԱԱՀ վճարող, նշվեց հետևյալը:

Քննարկվող դեպքում Ա/Ձ Արմեն Ռաֆայելյանի կողմից «ԱԱՀ վճարող համարվելու վերաբերյալ» հայտարարության փոխարեն ներկայացրել է «ԱԱՀ վճարող հաշվառվելու և ԱԱՀ վճարողի հաշվառման համար կիրառելու մասին հայտարարություն»:

Խնդրո առարկա հարցի վերաբերյալ Հանձնաժողովն բազմիցս արտահայտել է իր դիրքորոշումը, որը կայանում է հետևյալում:

«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 04.08.2011 թ-ի «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 04.08.2011 թ-ի «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:

Ելնելով վերոգրյալից, որպես ԱԱՀ վճարող հաշվառվելու և ԱԱՀ վճարողի հաշվառման համար կիրառելու մասին հայտարարության ներկայացումը հիմք չէ անձին ԱԱՀ վճարող համարելու համար: Հաշվի առնելով, որ հայտարարություն ներկայացրած անձի՝ ԱԱՀ վճարող համարվելու օրենսդրական հիմքերը հայտարարությունը ներկայացնելու պահին հարկային մարմին հայտնի չեն, հարկային մարմինն 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:

Միևնույն ժամանակ, Հանձնաժողովը հաշվի է առնում 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 հանձնարարվել է 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:

Հիմք ընդունելով ՀՀ վարչապետի մոտ 27.11.2013 թ-ին կայացած քննարկման N 23.6/[177920]-13 արձանագրության 2-րդ կետի 2-րդ ենթակետով տրված հանձնարարականը, Հանձնաժողովը գտնում է, որ Ա/Ձ Արմեն Ռաֆայելյանը 2012 թ-ի ընթացքում պետք է համարվի ԱԱՀ վճարող:

Միևնույն ժամանակ, Հանձնաժողովն արձանագրեց այն փաստը, որ Ա/Ձ Արմեն Ռաֆայելյանին 2012 թ-ի ընթացքում ԱԱՀ վճարող համարելու հանգամանքը առաջացնում է ստուգման ակտով լրացուցիչ հավարկված պարտավորությունների վերահաշվարկման, ինչպես նաև ԱԱՀ վճարող համարելու պայմաններում հարկային պարտավորությունները ՀՀ օրենսդրության պահանջներին համապատասխան կատարված լինելու հանգամանքը ճշտելու անհրաժեշտություն:

Ելնելով վերոգրյալից՝ Հանձնաժողովը գտնում է, որ խնդրո առարկա հարցերը կարող են պարզաբանվել միայն Ա/Ձ Արմեն Ռաֆայելյանի մոտ բյուջեի հետ փոխհարաբերությունների ճշտության վերստուգում կատարելու միջոցով:

«ՀՀ-ում ստուգումների կազմակերպման և անցկացման մասին» ՀՀ օրենքի 5-րդ հոդվածի համաձայն. «Վերստուգումներ կարող են անցկացվել հետևյալ հիմքերից որևէ մեկի առկայության դեպքում.

...

ը) սույն օրենքի 11-րդ հոդվածի երրորդ կետով սահմանված դեպքում.»:

«ՀՀ-ում ստուգումների կազմակերպման և անցկացման մասին» ՀՀ օրենքի 11-րդ հոդվածի երրորդ կետի համաձայն. «Բողոքները վերադասության կարգով քննության են առնվում, և դրանց վերաբերյալ որոշումներն ընդունվում են ոչ ուշ, քան բողոքն ստացվելու

օրվանից 30 օրացուցային օրվա ընթացքում: Նշված ժամկետում բողոքի վերաբերյալ պատասխան չտրվելու դեպքում բողոքում բերված փաստարկները համարվում են ընդունված: Սույն կետով սահմանված ժամկետի հաշվարկն սկսվում է գրավոր բողոքը համապատասխան մարմնում մուտքագրվելու օրվան հաջորդող առաջին աշխատանքային օրվանից»:

Իր հերթին, ՀՀ ԿԱ ՊԵԿ նախագահի 2013 թ-ի սեպտեմբերի 30-ի թիվ 424-Ն հրամանով հաստատված «Հարկային և մաքսային մարմինների գանգատարկման հանձնաժողովի աշխատակարգ»-ի 26-րդ կետի համաձայն. «Գանգատարկման հանձնաժողովը, դիմում-գանգատների քննարկման արդյունքում, իրավասու է միջնորդություն ներկայացնել կոմիտեի նախագահին՝

1) վերստուգման կամ հետբացթողութային (այդ թվում՝ կրկնակի) հսկողության գործընթաց սկսելու համար.»:

Քննարկվող դեպքում վերոգրյալ իրավանորմերը Հանձնաժողովին իրավունք են վերապահում Ա/Ձ Արմեն Ռաֆայելյանի մոտ բյուջեի հետ փոխհարաբերությունների ճշտության վերստուգում կատարելու համար:

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 Չ Ո Ւ Մ Է՝

1. 2012 թ-ի ընթացքում Ա/Ձ Արմեն Ռաֆայելյանին համարել ԱԱՀ վճարող:
2. Միջնորդություն ներկայացնել ՀՀ ֆինանսների նախարարին Ա/Ձ Արմեն Ռաֆայելյանի մոտ բյուջեի հետ փոխհարաբերությունների ճշտության վերստուգում կատարելու համար:

Որոշմանը չհամաձայնվելու դեպքում տնտեսավարող սուբյեկտի ղեկավարը կամ նրան փոխարինող պաշտոնատար անձն իրավունք ունի բողոքարկել դատարան:

Հանձնաժողովի նախագահ՝



Վ Մ Ի Ր ՈՒ Մ Յ Ա Ն