

**ՀՀ ֆինանսների նախարարություն**

**Հարկային և մաքսային մարմինների գանգատարկման հանձնաժողով**

**Ո Ր Ո Շ ՈՒ Մ 33/3**

**16 դեկտեմբերի 2014 թ.**

Քննարկվեց «Ինտրաքոմ Հայաստան» ՍՊԸ 26.11.2014 թ-ի գանգատը ՀՀ ՖՆ Արաբկիրի ՀՏ 19.11.2014 թ-ի թիվ 5010603 ակտի դեմ:

**«Ինտրաքոմ Հայաստան» ՍՊԸ գանգատում բերված փաստարկները.**

Սույնով «Ինտրաքոմ Հայաստան» ՍՊԸ-ն (այսուհետ նաև Ընկերություն) ներկայացնում է իր գանգատը ՀՀ ֆինանսների նախարարի 01.09.2014 թ-ի թիվ 5010603 հանձնարարագրի հիման վրա կատարված բյուջեի հետ փոխհարաբերությունների և հարկային մարմնի կողմից վերահսկվող ՀՀ օրենսդրության առանձին պահանջների կատարման ճշտության ստուգման արդյունքների հիման վրա կազմված թիվ 5010603 ստուգման ակտի (այսուհետ նաև ԱԿՏ) վերաբերյալ, որով լրացուցիչ գանձման է առաջադրվել ընդամենը 62,734,985 դրամ:

Ընկերությունը հաշվառված է Արաբկիրի ՀՏ-ում և հանդիսանում է ԱԱՀ վճարող: Ընկերությունը ստուգվող ժամանակահատվածում ծառայություններ է ստացել ոչ ռեզիդենտ կազմակերպություններից: «Ավելացված արժեքի հարկի մասին» ՀՀ օրենքի համաձայն ծառայությունների մատուցման վայրը համարվել է Հայաստանի Հանրապետությունը: Ընկերությունը, ղեկավարվելով «Ավելացված արժեքի հարկի մասին» ՀՀ օրենքի 8-րդ հոդվածի 4-րդ կետի և 20-րդ հոդվածի, ինչպես նաև ՀՀ կառավարության 2010թ. նոյեմբերի 11-ի թիվ 1504-Ն «Էլեկտրոնային եղանակով հարկային հաշիվների դուրսգրման, հարկային հաշիվների ձևերի տպագրության, հարկային մարմնից հարկային հաշիվների ձեռքբերման, հարկային հաշիվների սերիայի և համարի գեներացման կարգերը և հարկային հաշիվների ձևերի գինը սահմանելու մասին» որոշմամբ հաստատված կարգի պահանջներով, հաշվեգրել է ոչ ռեզիդենտի ԱԱՀ-ի համապատասխան գումարները՝ դրանք արտացոլելով ԱԱՀ-ի համապատասխան հաշվարկներում և ՀՀ-ում չգրանցված օտարերկրյա անձանց անունից էլեկտրոնային եղանակով դուրս է գրել հարկային հաշիվներ:

Կարևոր է նշել, որ Ընկերությունում առկա են ոչ ռեզիդենտ կազմակերպությունների հետ ծառայությունների գծով բոլոր պայմանագրերը, որոնցում մանրամասն նկարագրված են ձեռքբերվող ակտիվների և մատուցվող ծառայությունների բնույթը և տեխնիկական չափանիշները, դուրս գրված հարկային հաշիվներում որպես ապրանք առաքող կամ ծառայություն մատուցող անձի ավելացված արժեքի հարկ վճարողի հաշվառման համար և հարկ վճարողի հաշվառման համար նշել է իր համապատասխան հաշվառման համարը և ծառայությունների դիմաց վճարումները կատարվել են բանկային փոխանցումներով:

Ստուգում իրականացնող խումբը առաջնորդվելով «Ավելացված արժեքի հարկի մասին» ՀՀ օրենքի 20-րդ հոդվածի 1-ին կետով, համաձայն որի, հարկային հաշվում պարտադիր նշվում են, մասնավորապես՝ ՀՀ կառավարության սահմանած ծախսերը հիմնավորող փաստաթղթերի նկատմամբ ներկայացվող պահանջներով նախատեսված տվյալները և ՀՀ կառավարության 5 օգոստոսի 1998 թվականի թիվ 525-Ն որոշմամբ հաստատված կարգի 2-րդ կետի «բ» ենթակետով, համաձայն որի՝ հաշվարկային փաստաթղթում արտացոլվում է ծառայություն մատուցող իրավաբանական անձի լրիվ անվանումը, չի ընդունել Ընկերության կողմից հաշվարկված ոչ ռեզիդենտի ԱԱՀ-ի գումարների հաշվանցումները:

Կարելի է ենթադրել, որ Ընկերության կողմից հաշվարկված ոչ ռեզիդենտի ԱԱՀ-ի գումարների հաշվանցումները չընդունելով՝ հարկային մարմինը եկել է այն եզրահանգման, որ Ընկերության կողմից Հայաստանի Հանրապետությունում չգրանցված օտարերկրյա անձի անունից դուրս գրված հարկային հաշիվները դուրս են գրվել օրենքով սահմանված կարգի խախտումով և չեն կարող համարվել մատակարարի կողմից դուրսգրված: Մինչդեռ,

Ընկերությունը Հայաստանի Հանրապետությունում չգրանցված օտարերկրյա անձի անունից էլեկտրոնային եղանակով հարկային հաշիվներ դուրսգրելիս ղեկավարվել է «Ավելացված արժեքի հարկի մասին» ՀՀ օրենքի 20-րդ հոդվածի այն պարբերությամբ, որով սահմանվում է ինքնահաշիվների դուրսգրման կարգը, այն է՝ «սույն օրենքի 8-րդ հոդվածի 4-րդ կետում նշված դեպքերում հարկային պարտավորություն կրելիս ավելացված արժեքի հարկ վճարող անձինք Հայաստանի Հանրապետությունում չգրանցված օտարերկրյա անձի անունից կարող են օրենքով սահմանված կարգով դուրս գրել հարկային հաշիվներ, որոնցում որպես ապրանք առաքող կամ ծառայություն մատուցող անձի ավելացված արժեքի հարկ վճարողի հաշվառման համար (Հայաստանի Հանրապետության կառավարության կողմից այդպիսի կարգ սահմանված լինելու դեպքում) և հարկ վճարողի հաշվառման համար նշում են իրենց համապատասխան հաշվառման համարները: Նշված կարգով դուրս գրված հարկային հաշիվները համարվում են մատակարարի կողմից դուրս գրված և ՀՀ կառավարության 2010թ. նոյեմբերի 11-ի թիվ 1504-Ն որոշմամբ հաստատված կարգի (Հավելված 1) 23-րդ կետով, այն է՝ «հարկ վճարողը հարկային հաշիվ դուրս գրելու համար ծրագրում ընտրում է ծրագրով նախատեսված՝ հարկային հաշվի տեսակը (ապրանքի մատակարարման, ակցիզային հարկով հարկվող ապրանքների մատակարարման, ծառայությունների մատուցման) և ձևը (հարկ վճարողի անունից, հատուկ, մատակարարի անունից, հանձնարարողի (պրինցիպալի) անունից, համատեղ գործերը վարողի անունից) և լրացնում այն: Հարկային հաշիվների ձևերը սահմանվում են վերադաս հարկային մարմնի կողմից հաստատված ծրագրի մշակման տեխնիկական ստաջադրանքով»: Ավելորդ չէ մեջբերման կարգով նշել, որ (տեխնիկական առաջադրանք) հրապարակված և ուժի մեջ մտած իրավական ակտ, որը կսահմաներ հարկային հաշիվների ձևերը, ներառյալ մատակարարի անունից դուրս գրված, գոյություն չունի:

Հարկ է նշել, որ «Իրավական ակտերի մասին» ՀՀ օրենքի 46 հոդվածի 3-րդ կետի համաձայն. «... սահմանված կարգով չիրապարակված կամ ուժի մեջ չմտած նորմատիվ իրավական ակտերն իրավաբանական ուժ չունեն (իրավական հետևանքներ չեն առաջացնում և իրավահարաբերությունների կարգավորման համար իրավական հիմք չեն), իսկ եթե նույնիսկ առկա է նման «իրավական ակտ» ապա նշված օրենքի 55 հոդվածի առաջին կետի համաձայն «Գերատեսչական նորմատիվ իրավական ակտերը ենթակա են պարտադիր պաշտոնական հրապարակման»: Ավելին, նույն Օրենքի 68 հոդվածի 4-րդ կետի համաձայն՝ «Եթե իրավական ակտում նախատեսված նորմի պահանջի կատարում կարող է միայն իրականացվել այդ իրավական ակտով նախատեսված իրավական այլ ակտի ընդունմամբ, կամ դրա կատարումն ուղղակիորեն պայմանավորված է իրավական այլ ակտի ընդունմամբ, ապա իրավական ակտն այդ նորմի մասով գործում է համապատասխան իրավական այլ ակտն ուժի մեջ մտնելու պահից»: Տվյալ դեպքում Ընկերությունը չունի իրավաբանորեն ապահովված հնարավորություն գոյություն չունեցող իրավանորմ կիրառելու համար: Այսպիսով, համադրելով վերը նշված իրավական ակտերի դրույթները գտնում ենք, որ Ընկերության կողմից օտարերկրյա անձանց անունից դուրսգրված հարկային հաշիվները դուրս են գրվել օրենքով սահմանված կարգին համապատասխան և կարող են համարվել մատակարարի կողմից դուրսգրված: Հավելենք նաև, որ «ՀՀ-ում ստուգումների կազմակերպման և անցկացման մասին» ՀՀ օրենքի 6-րդ հոդվածի 9) ենթակետի համաձայն՝ ԱԿՏ-ում պարտադիր պետք է նշվեն, «ստուգմամբ բացահայտված խախտումները, խախտումների նկարագրությունը, խախտման ժամկետը (եթե հնարավոր է որոշել) և այն իրավական նորմերը, որոնց պահանջները չեն կատարվել: Տվյալ դեպքում ԱԿՏ-ում իսպառ բացակայում է այն իրավանորմը, որի պահանջների չկատարմանն են անդրադարձել ստուգումն իրականացնող անձինք: Մինչդեռ նույն օրենքի 8-րդ հոդվածի գ) ենթակետի համաձայն՝ ստուգում իրականացնող անձը պարտավոր է ստուգման ընթացքում բացառապես հիմնվել Հայաստանի Հանրապետության պաշտոնական տեղեկագրում և Հայաստանի Հանրապետության գերատեսչական նորմատիվ ակտերի պաշտոնական տեղեկագրում հրապարակված օրենքների և այլ իրավական ակտերի վրա, եթե դրանց ուժի

մեջ մտնելու պահին սահմանված է նման հրապարակման պահանջ: Նշված հրավանորմի պահանջները չեն կատարվել ստուգումն իրականացնող անձանց կողմից, մասնավորապես՝ ԱԿՏ-ում չի նշվում այն հրավանորմը, որը պետք է կիրառվեր օտարերկրյա անձանց անունից հարկային հաշիվները դուրս գրելիս:

Մեր կարծիքով պետական մարմինը կարող էր իր կողմից ներկայացված ԱԿՏ-ում ոչ հրավաչափ ճանաչել Ընկերության գործողությունը բացառապես ՀՀ պետ. բյուջեի հանդեպ առաջացած դրամական պարտավորությունները չկատարելու դեպքում, ինչը հիմնովին բացակայում է:

Ելնելով վերը նշվածից և ղեկավարվելով «Վարչարարության հիմունքների և վարչական վարույթի մասին» ՀՀ օրենքի 63 հոդվածի 1-ին կետի դրույթներով ընկերությունը խնդրում է թիվ 5010603 ԱԿՏ-ը ճանաչել անվավեր:

**ՀՀ ֆինանսների նախարարության հարկային և մաքսային մարմինների գանգատարկման հանձնաժողովի եզրակացությունը.**

ՀՀ ՖՆ 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 ֆինանսների նախարարի 01.09.2014 թ-ի թիվ 5010603 հանձնարարագրի «Ինտրաքոմ Հայաստան» ՍՊԸ-ում (այսուհետ նաև Ընկերություն) իրականացվել է բյուջեի հետ փոխհարաբերությունների և հարկային մարմնի կողմից վերահսկվող ՀՀ օրենսդրության առանձին պահանջների կատարման ճշտության ստուգում: Արդյունքում, կազմվել է ՀՀ ՖՆ Արաբկիրի ՀՏ 19.11.2014 թ-ի թիվ 5010603 ակտը (այսուհետ նաև Ակտ), որով ավելացված արժեքի հարկի գծով լրացուցիչ գանձման է առաջադրվել ընդամենը 62.734.985 դրամ:

Ակտի 4-րդ կետով մասնավորապես արձանագրվել է, որ ընկերությունը Հայաստանի Հանրապետությունում չգրանցված օտարերկրյա անձանց անունից դուրս է գրել հարկային հաշիվներ, որոնցում որպես ծառայություն մատուցող անձ ԱԱՀ վճարողի անվան փոխարեն նշվել է ծառայություն ստացող Հայաստանի Հանրապետությունում գրանցված անձի անունը:

Ընկերության կողմից նշված հարկային հաշիվներում արտացոլված ԱԱՀ-ի գումարները դեբետագրվել են, ինչը, սակայն, հիմք ընդունելով «Ավելացված արժեքի հարկի մասին» ՀՀ օրենքի 20-րդ հոդվածի դրույթները, ստուգումն իրականացնող անձանց կողմից չի ընդունվել: Արդյունքում, ղեկավարվելով «Ավելացված արժեքի հարկի մասին» ՀՀ օրենքի 43-րդ հոդվածի և «Հարկերի մասին» ՀՀ օրենքի 25-րդ հոդվածի դրույթներով ավելացված արժեքի հարկի գծով առաջադրվել են լրացուցիչ պարտավորություններ:

Վերոգրյալի կապակցությամբ հարկ է նշել, որ «Ավելացված արժեքի հարկի մասին» ՀՀ օրենքի 20-րդ հոդվածով հստակ սահմանված են հարկային հաշվին ներկայացվող պարտադիր պահանջները: Մասնավորապես, թղթային կամ էլեկտրոնային հարկային հաշվի համար սահմանված է պարտադիր պահանջ, որ հարկային հաշվում պետք է նշվի Հայաստանի Հանրապետության կառավարության սահմանած՝ ծախսերը հիմնավորող փաստաթղթերի նկատմամբ ներկայացվող պահանջներով նախատեսված տվյալները:

ՀՀ կառավարության 25.08.1998թ. «Ծախսերը հիմնավորող փաստաթղթերի նկատմամբ ներկայացվող պահանջները սահմանելու և այդ փաստաթղթերի կազմման կարգը հաստատելու մասին» N525-Ն որոշմամբ հաստատված է նյութական և ոչ նյութական ակտիվների, ծառայությունների (աշխատանքների) ձեռքբերման ծախսերը հիմնավորող փաստաթղթերի նկատմամբ ներկայացվող պահանջների սահմանման և այդ փաստաթղթերի կազմման կարգը: Կարգի 2-րդ կետով հստակ սահմանված է, որ հաշվարկային փաստաթուղթը հարկ վճարողի իրականացրած գործարքը հաստատող՝ հարկման հիմք հանդիսացող (ծախսերը հիմնավորող) հաշվարկային փաստաթուղթ է, որում արտացոլված է

մասնավորապես՝ ակտիվներ օտարող կամ ծառայություններ մատուցող (աշխատանքներ կատարող) հարկ վճարողի՝ ՀՀ օրենսդրությամբ սահմանված դեպքերում հարկ վճարողի հաշվառման համար ունենալը պարտադիր լինելու դեպքում՝ ՀՎՀՀ-ն, իրավաբանական անձի, նրա մշտական հաստատության (այդ թվում՝ հիմնարկի, մասնաճյուղի, ներկայացուցչության) լրիվ անվանումը:

Միաժամանակ, «Ավելացված արժեքի հարկի մասին» ՀՀ օրենքի 20-րդ հոդվածի համաձայն՝ նույն օրենքի 8-րդ հոդվածի 4-րդ կետում նշված դեպքերում հարկային պարտավորություն կրելիս ավելացված արժեքի հարկ վճարող անձինք Հայաստանի Հանրապետությունում չգրանցված օտարերկրյա անձի անունից կարող են օրենքով սահմանված կարգով դուրս գրել հարկային հաշիվներ, որոնցում որպես ապրանք առաքող կամ ծառայություն մատուցող անձի ավելացված արժեքի հարկ վճարողի հաշվառման համար (Հայաստանի Հանրապետության կառավարության կողմից այդպիսի կարգ սահմանված լինելու դեպքում) և հարկ վճարողի հաշվառման համար նշում են իրենց համապատասխան հաշվառման համարները: Նշված կարգով դուրս գրված հարկային հաշիվները համարվում են մատակարարի կողմից դուրս գրված:

Հաշվի առնելով վերոնշյալը, ինչպես նաև «Իրավական ակտերի մասին» ՀՀ օրենքի 86-րդ հոդվածի պահանջը (իրավական ակտը մեկնաբանվում է դրանում պարունակվող բառերի և արտահայտությունների տառացի նշանակությամբ՝ հաշվի առնելով օրենքի պահանջները: Իրավական ակտի մեկնաբանությամբ չպետք է փոփոխվի դրա իմաստը), Հանձնաժողովը եկավ այն եզրահանգման, որ «Ավելացված արժեքի հարկի մասին» ՀՀ օրենքի 20-րդ հոդվածով հստակ սահմանված են հարկային հաշիվն ներկայացվող պարտադիր պահանջները (այդ թվում՝ ակտիվներ օտարող կամ ծառայություններ մատուցող (աշխատանքներ կատարող) հարկ վճարողի լրիվ անվանումը), իսկ նույն օրենքի 8-րդ հոդվածի 4-րդ կետում նշված դեպքերում հարկային պարտավորություն կրելիս ավելացված արժեքի հարկ վճարող անձանց իրավունք է վերապահվել Հայաստանի Հանրապետությունում չգրանցված օտարերկրյա անձի անունից օրենքով սահմանված կարգով դուրս գրել հարկային հաշիվներ միայն մեկ առանձնահատկությամբ, այն է՝ որպես ապրանք առաքող կամ ծառայություն մատուցող անձի ԱԱՀ վճարողի հաշվառման համար և հարկ վճարողի հաշվառման համար կարող են նշել իրենց համապատասխան հաշվառման համարները: Օրենքի 8-րդ հոդվածի 4-րդ կետում նշված դեպքերում դուրս գրվող հարկային հաշիվների համար այլ որևէ առանձնահատկություն սահմանված չէ և օրենքով բացակայում է հարկային հաշիվների ու գանգատում նշված «ինքնահաշիվների» որևէ տարբերակում:

Հետևաբար, օրենքով սահմանված պարտադիր պահանջներին չբավարարող (տվյալ դեպքում ակտիվներ օտարող կամ ծառայություններ մատուցող (աշխատանքներ կատարող) հարկ վճարողի անվանման սխալ լրացմամբ) փաստաթղթերը չեն բավարարում օրենքի պահանջներին և դրանցում առանձնացված ԱԱՀ գումարները ենթակա չեն հաշվանցման:

Ինչ վերաբերվում է գանգատով հիշատակված՝ ՀՀ կառավարության 11.11.2010թ. «Էլեկտրոնային եղանակով հարկային հաշիվների դուրսգրման, հարկային հաշիվների ձեզերի տպագրության, հարկային մարմնից հարկային հաշիվների ձեռքբերման, հարկային հաշիվների սերիայի եվ համարի գեներացման կարգերը և հարկային հաշիվների ձևերի գինը սահմանելու մասին» N1504-Ն որոշմանը, ապա այն ընդունված է «Ավելացված արժեքի հարկի մասին» ՀՀ օրենքի 20-րդ հոդվածի վերջին պարբերությանը համապատասխան, որով ընդամենը սահմանված է ԱԱՀ վճարողների հաշվառման կարգը, հարկային հաշիվների դուրսգրման կարգը, հարկային մարմնից հարկային հաշիվների թղթային ձևերի ձեռքբերման

գինն ու կարգը, հարկային մարմնի կողմից տրամադրվող հարկային հաշիվների ձևերի տպագրության, հարկային հաշվի սերիայի և համարի գեներացման կարգը: Նշված կառավարության որոշմամբ չեն կարող սահմանվել (և չեն սահմանվում) հարկային հաշիվն ներկայացվող պարտադիր պահանջների այլ առանձնահատկություններ, քանի որ դրանք սահմանված են միայն օրենքով:

Նշված կարգի (Հավելված 1) 23-րդ կետով ընդամենը համակարգչային տեխնիկայի կիրառմամբ հարկային հաշիվների դուրսգրման ձևափոխերը սահմանելու նպատակով նախատեսվում է, որ հարկ վճարողը հարկային հաշիվ դուրս գրելու համար ծրագրում ընտրում է ծրագրով նախատեսված՝ հարկային հաշվի տեսակը (ապրանքի մատակարարման, ակցիզային հարկով հարկվող ապրանքների մատակարարման, ծառայությունների մատուցման) և ձևը (հարկ վճարողի անունից, հատուկ, մատակարարի անունից, հանձնարարողի (պրինցիպալի) անունից, համատեղ գործերը վարողի անունից) և լրացնում այն: Հարկային հաշիվների ձևերը սահմանվում են վերադաս հարկային մարմնի կողմից հաստատված՝ ծրագրի մշակման տեխնիկական առաջադրանքով: «Ավելացված արժեքի հարկի մասին» ՀՀ օրենքի 20-րդ հոդվածով նախատեսված չէ հարկային հաշիվն ներկայացվող պահանջների առանձնահատկությունների սահմանում որևէ այլ իրավական ակտով, ուստի հիմնավոր չէ գանգատով բերված այն պնդումը, որ խախտվել են «Հայաստանի Հանրապետությունում ստուգումների կազմակերպման և անցկացման մասին» ՀՀ օրենքի 6-րդ հոդվածի պահանջները: Ստուգման ակտով հստակ նշված են այն իրավական նորմերը («Ավելացված արժեքի մասին» ՀՀ օրենքի 20-րդ հոդված և ՀՀ կառավարության 25.08.1998թ. «Ծախսերը հիմնավորող փաստաթղթերի նկատմամբ ներկայացվող պահանջները սահմանելու և այդ փաստաթղթերի կազմման կարգը հաստատելու մասին» N525-Ն որոշում), որոնց պահանջները չեն կատարվել:

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՝

ՀՀ ՖՆ Արաբկիրի ՀՏ 19.11.2014 թ-ի թիվ 5010603 ակտը թողնել անփոփոխ, իսկ գանգատը՝ մերժել:

Սույն որոշմանը չհամաձայնվելու դեպքում այն ուժի վեց մտնելու օրվանից երկու ամսվա ընթացքում կարող է բողոքարկվել ՀՀ վարչակարգի կառավարման

Հանձնաժողովի նախագահ՝



Գ.ՄԻՐՈՒՄՅԱՆ