

« Կառավարությանն առընթեր պետական եկամուտների կոմիտե

Հարկային մարմնի գանգատարկման հանձնաժողով

Ո Ր Ո Շ ՈՒ Մ 29/3

10 հունիսի 2013թ.

Քննարկվեց Ա/Ձ Արսեն Կարապետյանի 29.04.2013 թ-ի դիմումում-բողոքը « ԿԱ ՊԵԿ ՕՀՎ.15.04.2013 թ-ի թիվ 1004021 ստուգման ակտի դեմ:

Համաձայն « ԿԱ ՊԵԿ նախագահի 06.02.2013 թ-ի թիվ 1004021 հանձնարարագրի, « օրենսդրությամբ հարկային մարմնին վերապահված իրավասության սահմաններում Ա/Ձ Արսեն Կարապետյանի մոտ կատարվել է բյուջեի հետ փոխհարաբերությունների և հարկային մարմնի կողմից վերահսկվող « օրենսդրության առանձին պահանջների կատարման ճշտության ստուգում: Արդյունքում կազմվել է « ԿԱ ՊԵԿ ՕՀՎ.15.04.2013 թ-ի թիվ 1004021 ստուգման ակտը (այսուհետ նաև ստուգման ակտ), որով լրացուցիչ գանձման է առաջադրվել ընդամենը 7.532.508 դրամ:

Ա/Ձ Արսեն Կարապետյանի բողոքում մասնավորապես նշված է.

Ստուգման ակտի 3-րդ կետով արձանագրվել է հետևյալը, մեջբերում՝ «Համաձայն « ԿԱ ՊԵԿ հետաքննության վարչության 1-ին բաժնի հետաքննիչ Վ.Չարխիֆալակյանի «Նյութերով ստուգում նշանակելու մասին» 27.12.2012թ. որոշման և ըստ ներկայացված սկզբնական հաշվապահական փաստաթղթերի ստուգմամբ պարզվեց, որ Ա/Ձ-ն 2012 թ-ի 3-րդ եռամսյակում հարկային մարմնին ներկայացված ԱԱՀ-ի հաշվարկի 15 տողում արտացոլել է « տարածք ներմուծված ապրանքների արժեքը 20.188.980 դրամ և դրա ԱԱՀ-ն, որը կազմում է 4.037.796 դրամ, դեբետագրել և հաշվանցել է: Սակայն պարզվել է, որ վերը նշված ապրանքները /բիտումը/ ներմուծել է ֆիզ. անձ Արսեն Կարապետյանը 11.09.2012 թ-ին, իսկ Արսեն Կարապետյանը որպես անհատ ձեռնարկատեր գրանցվել է 25.09.2012թ-ին և «Տ ներկայացրել է հայտարարություն ԱԱՀ վճարող համարվելու համար: «ԱԱՀ-ի մասին» « օրենքի 23 հոդվածի 2-րդ կետի համաձայն, հաշվետու ժամանակաշրջանում պետական բյուջե են վճարվում այդ ժամանակաշրջանում իրականացված հարկային գործարքի հարկվող շրջանառության նկատմամբ հաշվարկված ԱԱՀ-ի գումարը, որից հաշվանցվում են /պակասեցվում են/ հանրապետության տարածք ներմուծված ապրանքների համար օրենքով սահմանված կարգով և չափերով « մաքսային մարմինների կողմից գանձված ԱԱՀ-ի գումարների չափով: « ԿԱ ՊԵԿ նախագահի 22.09.2011թ. «ԱԱՀ-ի մասին» « օրենքի 23 հոդվածի որոշ հարցերի մասին թիվ 41 պաշտոնական պարզաբանման /համաձայնեցված « Ֆինանսների նախարարության հետ 18.10.2011թ./ համաձայն, հաշվանցումները կատարվում են այն անձինք, որոնք ապրանքների ներմուծման պահին գրանցված էին որպես ձեռնարկատիրական գործունեություն իրականացնող: «ետևաբար Ա/Ձ-ի կողմից խախտվել է «ԱԱՀ-ի մասին» « օրենքի 23-րդ հոդվածի 2-րդ կետի պահանջները, այսինքն՝ 2012 թ-ի 3-րդ եռամսյակում ԱԱՀ-ի գումարները ավել են դեբետագրվել և հաշվանցվել 4.037.796 դրամի չափով: ...»:

Արդյունքում, ստուգման ակտով առաջադրվել է 7.532.508 « դրամի լրացուցիչ ԱԱՀ-ի պարտավորություն:

« ԿԱ ՊԵԿ ՕՀՎ կողմից 15.04.2013թ-ի թիվ 1004021 ստուգման ակտի 3-րդ կետով արձանագրվածի հետ համաձայն չեմ, գտնում եմ այն անհիմն է և ոչ իրավաչափ, կազմվել է « գործող օրենսդրության պահանջների խախտումներով, հետևյալ հիմնավորմամբ և պատճառաբանությամբ:

Համաձայն « Սահմանադրության 33.1 հոդվածի՝ «Յուրաքանչյուր ոք ունի օրենքով չարգելված ձեռնարկատիրական գործունեությամբ զբաղվելու իրավունք», իսկ համաձայն « Բաղաբացիական օրենսգրքի 2 հոդվածի՝ «ձեռնարկատիրական է համարվում անձի

ինքնուրույն, իր ռիսկով իրականացվող գործունեությունը, որի հիմնական նպատակը գույք օգտագործելուց, ապրանքներ վաճառելուց, աշխատանքներ կատարելուց կամ ծառայություններ մատուցելուց շահույթ ստանալն է: Իսկ համաձայն նույն օրենսգրքի 3-րդ հոդվածի 2 կետի՝ «Քաղաքացիները և իրավաբանական անձինք քաղաքացիական իրավունքները ձեռք են բերում ու իրականացնում իրենց կամքով և ի շահ իրենց: Նրանք ազատ են պայմանագրի հիման վրա սահմանելու իրենց իրավունքները և պարտականությունները, որոշելու պայմանագրի՝ օրենսդրությանը չհակասող ցանկացած պայման:

Քաղաքացիական իրավունքները կարող են սահմանափակվել միայն օրենքով, եթե դա անհրաժեշտ է պետական և հասարակական անվտանգության, հասարակական կարգի, հանրության առողջության ու բարքերի, այլոց իրավունքների և ազատությունների, պատվի ու բարի համբավի պաշտպանության համար»:

Տվյալ դեպքում ստուգումն իրականացնող օպերիվազորների կողմից ակտ կազմելիս հղում չի կատարվել գործող որևէ օրենքին, այլ հիմնվելով օրենքի պարզաբանման դրույթներին առաջադրվել է ԱԱՀ-ի մասով լրացուցիչ պարտավորություններ:

Համաձայն «Իրավական ակտերի մասին» ՀՀ օրենքի 86-րդ հոդվածի 1-ին կետի՝ «Իրավական ակտը մեկնաբանվում է դրանում պարունակվող բառերի և արտահայտությունների տառացի նշանակությամբ՝ հաշվի առնելով օրենքի պահանջները: Իրավական ակտի մեկնաբանությամբ չպետք է փոփոխվի դրա իմաստը»: Համաձայն նույն հոդվածի 2-րդ կետի՝ «Եթե իրավական ակտն ընդունվել է ի կատարաման կամ համաձայն նույն կամ ավելի բարձր իրավաբանական ուժ ունեցող ակտի, ապա այդ ակտը մեկնաբանվում է՝ առաջին հերթին հիմք ընդունելով ավելի բարձր իրավական ուժ ունեցող ակտի դրույթներն ու սկզբունքները»:

Համաձայն «Իրավական ակտերի մասին» ՀՀ օրենքի 87 հոդվածի 1-ին մասի՝ «Իրավական ակտի դրույթների ոչ հստակ կամ տարաբնույթ ընկալման, իրավական ակտն ավելի բարձր կամ նույն իրավաբանական ուժ ունեցող իրավական ակտին կամ նույն իրավական ակտի տարբեր դրույթների հակասության կամ օրենքով նախատեսված այլ դեպքերում, իրավական ակտի ուժի մեջ մտնելու ժամկետի որոշման, իրավաբանական ուժ ունենալու հարցերի պարզաբանման, ինչպես նաև իրավական ակտի կիրառման բնագավառում ծագած այլ հարցերի ճշտման նպատակով տրվում է իրավական տկտի պարզաբանում»:

Իսկ նույն հոդվածի 6-րդ մասի համաձայն՝ «Սույն հոդվածի առաջինից հինգերորդ մասերով նախատեսված պաշտոնական պարզաբանումները պարտադիր բնույթ չունեն, սակայն պետական կամ տեղական ինքնակառավարման մարմինների հետ հարաբերություններում անձինք իրավունք ունեն առաջնորդվել պաշտոնական պարզաբանումներով»:

Այսինքն, օրենսդիրը սահմանել է պարզաբանումներով առաջնորդվելու անձի իրավունքն այլ ոչ թե պարտականությունը, իսկ պարտականությունը սահմանված է և սահմանվում է միայն և միայն օրենքով:

Իսկ համաձայն «ԱԱՀ-ի մասին» ՀՀ օրենքի 23-րդ հոդվածի 2-րդ կետի /2012թ. խմբագրությամբ/ «Ձեռք բերված ապրանքների ու ստացված ծառայությունների գծով հարկային հաշիվներում առանձնացված ԱԱՀ-ի գումարները հաշվանցվում են հանրապետության տարածք ներմուծված ապրանքների համար, օրենքով սահմանված կարգով և չափերով ՀՀ մաքսային մարմինների կողմից գանձված (գանձման ենթակա) ԱԱՀ-ի գումարների չափով, եթե սույն օրենքով նախատեսված է ԱԱՀ-ի գանձում ապրանքների ներմուծման պահին»:

Հիմք ընդունելով «Վարչարարության հիմունքների և վարչական վարույթի մասին» ՀՀ օրենքի 4-րդ, 5-րդ, 10-րդ հոդվածների, 37 հոդվածի 1-ին կետի, 43-րդ հոդվածի 1-ին մասի «բ» կետի և 63-րդ հոդվածի 1-ին մասի «ա» ենթակետի դրույթները, Ա/Ձ Արսեն Կարապետյանը խնդրում է ակտի նախագծի 3-րդ կետով որպես խախտում արձանագրված ԱԱՀ-ի գծով հաշվանցումը չարտացոլել ստուգման ակտում:

ՀՀ ԿԱ ՊԵԿ հարկային մարմնի գանգատարկման հանձնաժողովը (այսուհետ նաև Հանձնաժողով), լսելով ընկերության ներկայացուցչի և ստուգման ակտը կազմած պաշտոնատար անձանց ներկայացված փաստարկները, ուսումնասիրելով սույն գործին առնչվող նյութերն ու ապացույցները եկավ եզրակացության, որ բողոքը հիմնավոր չէ հետևյալ պատճառաբանությամբ:

Ա/Ձ Արսեն Կարապետյանի ներկայացուցիչը նախ նշեց, որ Ա/Ձ Արսեն Կարապետյանի 29.04.2013 թ-ի դիմումում-բողոքում առկա են տեխնիկական վրիպակներ, այն է՝ դիմում-բողոքը վերաբերվում է ոչ թե ՀՀ ԿԱ ՊԵԿ ՕՀՎ. 18.04.2013 թ-ի թիվ 1004021 ստուգման ակտին, այլ՝ ՀՀ ԿԱ ՊԵԿ ՕՀՎ. 15.04.2013 թ-ի թիվ 1004021 ստուգման ակտին: Նշվածը վերաբերվում է նաև դիմումում-բողոքի եզրափակիչ մասում բերված պահանջին:

Սույն գործի քննարկման համար անհրաժեշտ է մեջբերել <Ավելացված արժեքի հարկի մասին> ՀՀ օրենքի հետևյալ դրույթները:

<Ավելացված արժեքի հարկի մասին> ՀՀ օրենքի 23-րդ հոդվածի 2-րդ մասի (2012 թ-ի խմբագրությամբ) համաձայն. <Սույն օրենքի համաձայն ԱԱՀ վճարող անձինք հաշվետու ժամանակաշրջանում պետական բյուջե են վճարում այդ ժամանակաշրջանում իրականացված հարկվող գործարքների (գործառնությունների) հարկվող շրջանառության նկատմամբ հաշվարկված ԱԱՀ-ի գումարը, որից հաշվանցվում (պակասեցվում) են՝ ...

2) հանրապետության տարածք ներմուծված ապրանքների համար, օրենքով սահմանված կարգով և չափերով, Հայաստանի Հանրապետության մաքսային մարմինների կողմից գանձված (գանձման ենթակա) ԱԱՀ-ի գումարների չափով, եթե սույն օրենքով նախատեսված է ԱԱՀ-ի գանձում ապրանքների ներմուծման պահին>:

Քննարկվող դեպքում Ա/Ձ Արսեն Կարապետյանը 2012 թ-ի 3-րդ եռամսյակում հարկային մարմին ներկայացված ԱԱՀ-ի հաշվարկով ՀՀ տարածք ներմուծված ապրանքների դիմաց վճարված ԱԱՀ-ն՝ գումարով 4.037.796 դրամ, դեբետագրել և հաշվանցել է, այն դեպքում, երբ վերը նշված ապրանքները /բիտումը/ ներմուծել է ֆիզիկական անձ Արսեն Կարապետյանի կողմից: Այսինքն, ապրանքների ներմուծման ժամանակ Արսեն Կարապետյանը դեռևս պետական գրանցում ստացած և հարկային մարմիններում հաշվառված չի եղել: Ավելին, ապրանքների ներմուծման ժամանակ Արսեն Կարապետյանը <Ավելացված արժեքի հարկի մասին> ՀՀ օրենքով սահմանված կարգով ավելացված արժեքի հարկ վճարող չի հանդիսացել:

Հարկ է նշել, որ <Ավելացված արժեքի հարկի մասին> ՀՀ օրենքի 23-րդ հոդվածի 2-րդ մասի դրույթներից հետևում է, որ հանրապետության տարածք ներմուծված ապրանքների համար գանձված ԱԱՀ-ի գումարների հաշվանցման իրավունքը վերապահված է <Ավելացված արժեքի հարկի մասին> ՀՀ օրենքով սահմանված կարգով ավելացված արժեքի հարկ վճարող անձանց, որոնց կողմից հաշվետու ժամանակաշրջանում ներմուծված ապրանքների համար վճարվել է ԱԱՀ:

Հարկ է նշել նաև, որ ստուգման ակտի 3-րդ կետում հիշատակված ՀՀ ԿԱ ՊԵԿ նախագահի 22.09.2011թ. <Ավելացված արժեքի հարկի մասին> ՀՀ օրենքի 23 հոդվածի որոշ հարցերի մասին թիվ 41 պաշտոնական պարզաբանմանը, ապա այն ուղղակիորեն բխում է <Ավելացված արժեքի հարկի մասին> ՀՀ օրենքի 23 հոդվածի պահանջներից և չի կարող փոխել դրա իմաստը:

Ինչ վերաբերվում է բողոքարկող կողմի պնդումներին, որ ստուգման ակտով պարտավորությունները առաջադրվել են հիմք ընդունելով վերագրյալ պաշտոնական պարզաբանման դրույթները, ապա դրանք չեն համապատասխանում իրականությանը, քանի որ ստուգման ակտի 3-րդ կետում հստակ նշված է, որ խախտվել է <Ավելացված արժեքի հարկի մասին> ՀՀ օրենքի 23-րդ հոդվածի 2-րդ մասի պահանջները: Այսինքն, ավելացված արժեքի հարկի գծով պարտավորություններն առաջադրվել են հիշատակված օրենսդրական նորմի պահանջների խախտման համար:

Հանձնաժողովի 29.05.2013 թ-ի նիստի քննարկման արդյունքում ընդունվել է որոշման նախագիծ, որի համաձայն ստուգման ակտը թողնվել է անփոփոխ:

Ի կատարումն Հայաստանի Հանրապետության կառավարության 2010 թվականի հոկտեմբերի 10-ի «Գանգատարկման խորհուրդ ստեղծելու և վերադաս հարկային ու մաքսային մարմինների գանգատարկման հանձնաժողովների որոշումների քննարկման կարգը հաստատելու մասին» N 1361-Ն որոշմամբ հաստատված կարգի 4-րդ կետի, սույն գործի վերաբերյալ Հանձնաժողովի կողմից ընդունված որոշման նախագիծը ուղարկվել է վերադաս հարկային ու մաքսային մարմինների գանգատարկման խորհուրդ (այսուհետ՝ Գանգատարկման խորհուրդ): Որոշման նախագծի վերաբերյալ Գանգատարկման խորհուրդը տվել է դրական եզրակացություն:

Ելնելով քննարկման արդյունքներից և ղեկավարվելով «Հարկային ծառայության մասին» ՀՀ օրենքի 43.1-րդ հոդվածի պահանջներով հանձնաժողովը

ո թ ո շ ու մ է՝

Ստուգման ակտը թողնել անփոփոխ:

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

Հանձնաժողովի նախագահի



Տ.ԲԱՐՍԵՂՅԱՆ