

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

Ո Ր Ո Շ ՈՒ Մ 21/7

23 ապրիլի 2014 թ.

Քննարկվեց «ՀՀ տարածքային կառավարման նախարարության ջրային տնտեսության պետական կոմիտեի աշխատակազմ» պետական կառավարչական հիմնարկի 08.04.2014 թ-ի դիմում-գանգատը ՀՀ ԿԱ ՊԵԿ Կենտրոնի ՀՏ կողմից լրացուցիչ հաշվարկված պարտավորության դեմ՝ ընդհանուր գումարով 56.317.613 դրամ:

**«ՀՀ տարածքային կառավարման նախարարության ջրային տնտեսության պետական կոմիտեի աշխատակազմ» պետական կառավարչական հիմնարկի գանգատում բերված փաստարկները.**

ՀՀ ԿԱ ՊԵԿ Կենտրոնի հարկային տեսչության կողմից 2014 թ-ի ապրիլի 4-ին ուղարկված թիվ 2673/4 գրության համաձայն, «ՀՀ տարածքային կառավարման նախարարության ջրային տնտեսության պետական կոմիտեի աշխատակազմ» պետական կառավարչական հիմնարկի (այսուհետ նաև Կոմիտե) հարկային պարտավորությունը 2014 թ-ի ապրիլի 3-ի դրությամբ կազմում է 56.317.613 դրամ, որն առաջացել է ոչ ռեզիդենտի անունից վճարված ԱԱՀ-ի վերաբերյալ հաշվարկն ժամկետից ուշ ներկայացնելու համար:

Վերոգրյալի կապակցությամբ հայտնվում են հետևյալ առարկայությունները:

ԱԱՀ-ի հաշվարկի ներկայացման ժամկետները կարգավորվում են «Ավելացված արժեքի հարկի մասին» ՀՀ օրենքի (այսուհետ նաև Օրենք) 32 և 33 հոդվածներով, որոնք ԱԱՀ-ի պարտավորություն կրողների համար (ինչպես հանդիսանում է Հիմնարկը), թերի են, քանզի տարիներ շարունակ, այդ թվում նաև 2013 թ-ի երեք եռամսյակների համար ներկայացվել են հաշվետվություններ ոչ ռեզիդենտներին վճարված եկամուտներից հաշվարկված ԱԱՀ-ի մասին, ելնելով Օրենքի հոդված 32-ի 2-րդ մասի դրույթներից, այն է. «սույն օրենքի իմաստով ԱԱՀ-ի վճարման հաշվետու ժամանակաշրջան է համարվում յուրաքանչյուր եռամսյակը, բացառությամբ սույն հոդվածի երրորդ մասով սահմանված դեպքի»:

Երբ կիրառվեց ԱԱՀ-ի հաշվարկների պարտադիր էլեկտրոնային եղանակով հանձնելու համակարգը, պարզվեց, որ Կոմիտեի կողմից ներմուծվող հաշվետվությունները էլեկտրոնային համակարգը սխալ է համարում, քանի որ Կոմիտեն ԱԱՀ վճարող չի համարվում, իսկ Օրենքի 33 հոդվածի 1-ին մասը, ըստ որի. «ԱԱՀ վճարողները սույն օրենքի 32 հոդվածով սահմանված ժամկետներում իրենց գրանցման հարկային տեսչության մարմին են ներկայացնում պետական բյուջե ԱԱՀ-ի վճարման համար համապատասխան հաշվարկներ՝ Հայաստանի Հանրապետության հարկային տեսչության կողմից սահմանված ձևով»՝ վերաբերվում է միայն ԱԱՀ վճարողներին, իսկ Կոմիտեն ԱԱՀ վճարող չէր և ստացվում էր, որ մի կողմից Կոմիտեն պարտավոր էր ոչ ռեզիդենտին վճարած եկամուտներից հաշվարկել և հարկային տեսչություն փոխանցել հաշվարկված ԱԱՀ-ի գումարները, մյուս կողմից, ԱԱՀ-ի հաշվարկ չներկայացնել, քանի որ Կոմիտեն ԱԱՀ վճարող չէ:

Լինելով գիտակից և օրինապահ հարկատու և հասկանալով, որ այդ դեպքում փոխանցած ԱԱՀ-ի գումարները կդիտարկվեր որպես գերավճար, Կոմիտեն օգտվելով միայն Օրենքի 32 հոդվածով ընձեռնված հնարավորությունից, մինչև 2013 թ-ի 3-րդ եռամսյակը ներկայացրել է ԱԱՀ-ի եռամսյակային հաշվետվություններ, նկատի ունենալով, որ օրենսդիրները վերջապես կշտկեն օրենքի այդ բացը:

Դրան հարկային տեսչության կողմից տրվեց ժամանակավոր լուծում՝ այն է ԱԱՀ-ի հաշվարկներն ընդունել ԱԱՀ վճարող չհամարվողներից «սխալով»: Ահա օրենքի այդ բացթողումը օրենսդիրները 2012 թ-ի դեկտեմբերին արված փոփոխությամբ փորձել են վերացնել, բայց ցավոք, այն չի լուծել նախքինում առաջացած խնդիրները:

Եվ իրոք, Օրենքի 33-րդ հոդվածի վերջին պարբերությունը, այն է. «Սույն հոդվածով սահմանված ժամկետում ԱԱՀ հաշվարկներ ներկայացնում են ԱԱՀ վճարող չհամարվող անձինք ԱԱՀ վճարելու պարտավորություն կրելու դեպքում...», թվում է, թե ԱԱՀ-ի պարտավորություն կրողներին ևս հնարավորություն է տվել հանձնել ԱԱՀ-ի հաշվետվություն, բայց քանի որ հաշվետվության ժամկետը սահմանվում է Օրենքի 33 հոդվածի 1-ին պարբերությամբ, որը ոչ մի փոփոխության չի ենթարկվել և գործում է միայն ԱԱՀ վճարողների համար, ստացվում է որ ԱԱՀ վճարելու պարտավորություն ունեցողների համար բաց է մնացել հաշվետվություն ներկայացնելու ժամկետների հստակ սահմանումը:

Անհրաժեշտ է անդրադառնալ նաև Օրենքի 32 հոդվածի փոփոխությանը:

Օրենքի 32 հոդվածի 2-րդ մասը, որով որոշվում է վճարման հաշվետու ժամանակաշրջանը, և որով մինչև այս փոփոխությունն առաջնորդվել է ԱԱՀ-հաշվարկ ներկայացնելու ժամանակ, ոչ մի փոփոխության չի ենթարկվել, արդյունքում Կոմիտեն մնացել է եռամսյակային հաշվետվություն ներկայացնող, միայն ըստ Օրենքի 32 հոդվածի 5-րդ մասի ԱԱՀ-ի գումարները պետք է վճարի ոչ թե մինչև եռամսյակին հաջորդող ամսի 20-ը, այլ մինչև գործարքի իրականացման հաջորդ ամսվա 20-ը, որն ընկալվել է այնպես, ինչպես գրված էր օրենքում՝ ընդամենը որպես բյուջե ավելի արագ գումարները հավաքելու միջոց: Հայտնվում է նաև, որ Կոմիտեի գործառույթներն այնպիսին են, որ անգամ չի սպասվում մինչև հաջորդ ամսվա 20-ը, այլ վճարման պարտավորությանը զուգընթաց ԱԱՀ-ի գումարները փոխանցվել են բյուջե:

Ամեն ինչ կարծես թե շտկվել է, սակայն 2013 թ-ի 4-րդ եռամսյակի հաշվետվությունը ներկայացնելու ժամանակ պարզվել է, որ Կոմիտեն չի կարողանում հանձնել եռամսյակային հաշվետվություն, որովհետև էլեկտրոնային համակարգը այլևս այդ հնարավորությունը չէր ընձեռնում, քանի որ համակարգը համապատասխանեցվել է օրենքի պահանջներին և ԱԱՀ-ի վճարման պարտավորություն կրողները 2013 թ-ի հունվարից դարձել են իբրև ամսեկան հաշվետվություն ներկայացնողներ: Եթե Օրենքի 32 հոդվածի 5-րդ մասի փոփոխության նպատակը եղել է ԱԱՀ-ի վճարման պարտավորություն կրողներին դարձնել ամսեկան հաշվետվություն ներկայացնողներ, ապա առնվազն Օրենքի 2-րդ հոդվածում պետք է բացառվեր ոչ միայն 3-րդ մասը, այլ նաև 5-րդ մասի փոփոխությունը, հակառակ դեպքում կիրառելի էր և Օրենքի 32 հոդվածի 2-րդ մասը, որով Կոմիտեն համարվում է եռամսյակային հաշվետվություն ներկայացնող, և 5-րդ մասը, որով իբրև դառնում է ամսեկան հաշվետվություն ներկայացնող, որը մեղմ ասած անընդունելի է, քանի որ նույն հարկատեսակի նկատմամբ չի կարելի կիրառել հաշվետվության ներկայացման երկու իրարամերժ ժամանակաշրջաններ: Սա անակնկալ էր ոչ միայն օրենքը կիրառողներին համար, այլև հենց հարկային տեսչության աշխատողների համար, այլապես իրենք այս ծանուցումը պետք է ուղարկեին դեռևս 2013 թ-ի առաջին եռամսյակից հետո, այլ ոչ 2014 թ-ի ապրիլի 2-ին:

Հարկային տեսչության կողմից բանավոր առաջարկվել է ներկայացնել ամբողջ 2013 թ-ի համար ամսեկան հաշվետվություններ, որին չնայած Կոմիտեն համաձայն չէր, սակայն այլընտրանք չունենալու պատճառով հանձնվել են նաև ամսեկան հաշվետվություններ, որոնք Կենտրոնի հարկային տեսչության կողմից դիտվել են որպես ուշացված հաշվետվություններ՝ ենթարկելով լրացուցիչ հարկային պարտավորությունների:

Համաձայն «Հարկերի մասին» ՀՀ օրենքի 2-րդ հոդվածի, եթե Հայաստանի Հանրապետությունում հարկային հարաբերությունները կարգավորող այլ իրավական

ակտերով սահմանված դրույթները պարունակում են հակասություններ կամ տարընթերցումներ, ապա հարկման նպատակով այդ դրույթները մեկնաբանվում և կիրառվում են հարկ վճարողի օգտին:

Համաձայն «իրավական ակտերի մասին» ՀՀ օրենքի 86-րդ հոդվածի 1-ին մասի՝ իրավական ակտը մեկնաբանվում է դրանում պարունակող բառերի և արտահայտությունների տառացի նշանակությամբ՝ հաշվի առնելով օրենքի պահանջները, և իրավական ակտի մեկնաբանությամբ չպետք է փոփոխվի դրա իմաստը:

Ելնելով վերոգրյալից Կոմիտեն խնդրում է անվավեր ճանաչել ՀՀ ԿԱ ՊԵԿ Կենտրոնի ՀՏ համապատասխան ծանուցմամբ Կոմիտեի վրա դրված հարկային պարտավորություններն ամբողջությամբ:

### **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:

«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 Կոմիտեի 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 Կոմիտեի ներկայացուցիչը նշեց, որ ի սկզբանե վստահ են եղել, որ ԱԱՀ-ի վճարման հաշվետու ժամանակաշրջանը համարվում է յուրաքանչյուր եռամսյակը: Կոմիտեն 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 Կոմիտեի 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, 86-րդ հոդվածի 1-ին մասի դրույթներով՝ Հանձնաժողովը գտնում է, որ Կոմիտեի 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՝**

«ՀՀ տարածքային կառավարման նախարարության ջրային տնտեսության պետական կոմիտեի աշխատակազմ» պետական կառավարչական հիմնարկի 08.04.2014 թ-ի դիմում-գանգատը բավարարել:

**Հանձնաժողովի նախագահ**



**Վ.ՄԻՐՈՒՄՅԱՆ**