

## ՀՀ ֆինանսների նախարարություն

### Հարկային և մաքսային մարմինների գանգատարկման հանձնաժողով

Ո Ր Ո Շ ՈՒ Մ 28/3

11 նոյեմբերի 2014 թ.

Քննարկվեց «Պետրոս-94» ՍՊԸ 15.10.2014 թ-ի գանգատը ՀՀ ՖՆ Էրեբունու ՀՏ հարկային պարտավորությունների նախնական հաշվարկի արդյունքում 27.08.2014 թ-ին կազմված տեղեկանքի դեմ:

#### **«Պետրոս-94» ՍՊԸ գանգատում բերված փաստարկները.**

«Պետրոս-94» ՍՊԸ-ն իր առևտրային (մանրածախ) գործունեությունը դադարեցրել է 2014 թ-ի մայիսից: Ամիսներ անց Էրեբունու հարկային տեսչությունը հայտնաբերել է հարկման կարգի խախտում, որը սահմանված է 2013 թ-ի հունվարի 1-ից ուժի մեջ մտած «Շրջանառության հարկի մասին» օրենքում (4-րդ հոդվածի 3-րդ մասի 4-րդ կետ), ինչի հետևանքով ժամանակի ընթացքը 3 տարով ետ է շրջել, ընկերությանը երևակայորեն տեղափոխել է 2011 թ., ընկերությունը շրջանառության հարկ վճարողից (մինչև 2013թ. շահութահարկ) դարձրել է ԱԱՀ վճարող՝ իր բոլոր հետևանքներով, նյութերը ներկայացրել ՖՆ:

Նշված «օպերացիայի» հիմք է ծառայել այն փաստը, որ իբր ընկերության մասնակիցներից մեկը դարձել է անհատ ձեռնարկատեր, ինչը գրկում է այդ օրվանից (2011 թ. հունիս) ընկերությանը շրջանառության հարկ վճարող լինելուց, երբ գոյություն չունեի «Շրջանառության հարկի մասին» օրենքը, և ընկերությունը շահութահարկ վճարող էր:

Այստեղից հետևում է, թե այդ խախտումը ինչի պիտի հանգեցնեի, ինչը հայտնի չէ (անցած-գնացած էտապ է), և ինչ պիտի աներ ընկերության տնօրենը, որը տեղյակ չի եղել հիշյալ փաստից:

1. Գանգատաբերը տեղյակ չի եղել, որովհետև անհատ ձեռնարկատեր դարձած մասնակիցը այդ մասին տեղյակ չի պահել: Այդ ինֆորմացիան ունենալու այլ աղբյուր չի եղել: Դա պիտի անեին հարկային մարմինները, որոնք տիրապետում էին ինֆորմացիային, և անգործություն են ցուցաբերել, կամ գուցե այդ փաստը չէր կարող դեր խաղալ շահութահարկ վճարող չհամարվելու հարցում: Ընկերության մասնակիցը անհատ ձեռնարկատեր է դարձել օրենքի պահանջով, սնանկության գործերով կառավարիչ է:

2. Կամ 2013 թ-ի սկզբից, երբ ուժի մեջ մտավ շրջանառության հարկը և ընկերությունը, ըստ նախորդ տարվա շրջանառության (ԱԱՀ-ի շեմ) համարվեց շրջանառության հարկ վճարող, որտեղ էր հարկային տեսչությունը, որ ասեր՝ շրջանառության հարկ վճարող չես կարող համարվել օրենքի համապատասխան դրույքի համաձայն:

Չեն ասել և համարել են շրջանառության հարկ վճարող՝ իրենց անգործության (անտեղյակության) պատճառով, թե դիտավորությամբ:

Գանգատաբերը խնդրում է պարզել, թե ինչու հարկային մարմինը երկու անգամ (2011թ. և 2013թ.) չի զգուշացրել, առաջարկել ընկերությանն անցնել հարկման այլ կարգի (ԱԱՀ-ի), երբ այդ ժամանակ շրջանում իրենց կողմից մի քանի տարբեր ստուգումներ են կատարվել, չեն կիրառել օրենքով սահմանված ազելքը շրջանառության հարկ վճարող համարվելու համար և ժամանակին չի տեղափոխել ընկերությանն այլ կարգի:

Երեք տարի անց հայտնաբերվել են ինչ-որ արգելող փաստ, ինչը չէր կարող ազդել ընկերության ձեռնարկատիրական գործունեության արդյունքների վրա, քանի որ անհատ ձեռնարկատեր դարձած անձը ոչ մի գործունեություն չի ծավալել, ինչը կարող էր համարվել շահերի փոխկապակցվածություն:

Այնպես որ մասնակցի անհատ ձեռնարկատեր դառնալն առ ոչինչ հանգամանք է, որը հայտնաբերվել է երեք տարի անց և հիմք է համարվել ընկերությունը ԱԱՀ վճարող դարձնելու համար:

Օրենքի դրույթի մասին գանգատաբերը նշում է, որ դա ընդամենը պայման է և առանց նյութական էությունն արձարծելու, հնարավոր ազդեցությունը նշելու՝ ինչ-որ բանի արգելք դառնալու համար: Նյութական իրավունքի նորմ է առանց նյութական բովանդակության, պայման, որի էությունը պարզ չէ իրավական նորմ լինելու համար, այսինքն՝ դրա տակ ով ինչ կհասկանա կամ չարտահայտված ինչ միտք կկռահի:

Պայմանական նախադրությամբ ենթադրել ստատիկ (կատեգորիկ) վիճակ առանց խելամիտ և իրավական հիմնավորման չի կարելի, չի կարելի թույլ տալ իրավական ակտում, որը կոչվում է օրենք և մարդկային ճակատագրեր է որոշում:

Չի կարելի նման նորմին ետադարձ ուժ հաղորդել, հորինել մի ենթադրական իրավիճակ, կիրառել որոշակի իմաստից զարկ նորմը, առանց ռեալ փաստական (նյութական արտահայտությամբ) տվյալների արձանագրել հարկային պարտավորությունների չկատարում, որոնք գոյություն չեն ունեցել անցած իրականության մեջ, հաշվարկել լրացուցիչ հարկային պարտավորություններ իռացիոնալ, հորինված հանգամանքների վրա:

Տվյալ նորմը կիրառելի չէ անցյալ իրողությունների վրա, քանի որ այն սահմանում է ստատիկ վիճակ (դերերի համատեղման փաստ), երբ դա հայտնի չի եղել ոչ ընկերությանը, ոչ հսկողներին:

Նույնն է նաև հայտնաբերումից հետո, քանի որ փաստը ոչ մի իրավական հետևանք չի ունեցել իր գոյության ընթացքում, մինչև հայտնաբերվելը, և հետո, որովհետև անհատ ձեռնարկատերը (2-րդ դերում) գործունեություն չի ծավալել, իսկ կազմակերպությունը, որի մասնակիցն է եղել (1-ին դեր) դադարեցրել է իր գործունեությունը:

Նշված նորմով նախատեսված փաստը բացարձակապես ոչ մի ազդեցություն չի ունեցել ընկերության գործունեության և նրա՝ հարկման ենթակա արդյունքի (շրջանառության) քանակի ու բնույթի վրա: Հարկի շեմը եղել է նույնը, հարկման կարգը փոխելուն հանգեցնող ոչ մի հնարավոր առնչություն (փոխկապակցվածություն) գոյություն չի ունեցել, և չէր կարող ունենալ:

Վերոշարադրյալից հետևում է, որ էրեբունու հարկային տեսչության գործողությունները՝ 3 տարի անց ընկերությանը ետին թվով համարել ԱԱՀ վճարող, ԱԱՀ հաշվարկ կատարել և ընկերության վրա բարդել խելքից դուրս լրացուցիչ հարկային պարտավորություններ՝ 67,7 մլն դրամ, ինչն ընկերության երեք տարվա հասույթի կեսից ավելին է, ակնհայտ հակաօրինական է:

2013 թ-ի մոտ 41 մլն հասույթից «հանել են» 20 մլն ԱԱՀ (տույժ-տուգանքներով): Ավելին, նույն 41 մլն տարվա ողջ հասույթը համարել են մաքուր շահույթ և հարկել 13 մլն հասնող շահութահարկով: Արդյունքում ստացվել է, որ 41 մլն հասույթի մեջ 33 մլն (83%) հարկ պիտի լիներ:

Ելնելով վերոգրյալից՝ ընկերությունը խնդրում է առ ոչինչ համարել էրեբունու հարկային տեսչության նախնական հաշվարկը:

### **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 էրեբունու ՀՏ կողմից 06.08.2014 թ-ին կատարված կամերալ (գրասենյակային) ուսումնասիրության արդյունքում պարզվել է, որ «Պետրոս-94» ՍՊԸ-ն (այսուհետ նաև ընկերություն) 2011-2014 թ.թ. համար պետք է ներկայացներ ԱԱՀ-ի և շահութահարկի հաշվարկներ, որոնք, սակայն, ընկերության կողմից չեն ներկայացվել: Այնուհետև՝ 16.08.2014 թ-ին, ընկերությունն անորոշ ժամանակով դադարեցրել է գործունեությունը:

Հիմք ընդունելով ՀՀ ՖՆ տեղեկատվական բազայում ընկերության վերաբերյալ առկա տվյալները, 2011 թ-ի 3-րդ, 4-րդ, 2012-2013 թ.թ-ի և 2014 թ-ի 1-ին և 2-րդ եռամսյակների

համար կատարվել է ԱԱՀ-ի և շահութահարկի գծով հարկային պարտավորությունների նախնական հաշվարկ, որի արդյունքներն արտացոլվել են 27.08.2014 թ-ին կազմված տեղեկանքում (այսուհետ նաև Տեղեկանք):

Տեղեկանքում մասնավորապես նշվել է, որ «Պետրոս-94» ՍՊԸ կողմից 2011 թ-ի 3-րդ եռամսյակից մինչև 2014 թ-ի 2-րդ եռամսյակն ընդգրկված հաշվետու ժամանակաշրջանների համար չեն ներկայացվել ԱԱՀ-ի հաշվարկներ, ինչպես նաև՝ 2013 թ-ի շահութահարկի հաշվարկը: Արդյունքում, հիմք ընդունելով ընկերության կողմից վերոգրյալ ժամանակաշրջանների համար հայտարարագրված իրացումից հասույթները ԱԱՀ-ի գծով հաշվարկվել է ընդամենը 54.765.3 հազ. դրամի, իսկ շահութահարկի գծով՝ 12.946.8 հազ. դրամի պարտավորություններ:

Քննարկվող դեպքում, 2011 և 2012 թ.թ.-ին «Պետրոս-94» ՍՊԸ-ն հանդիսացել է ԱԱՀ վճարող հետևյալ պատճառաբանությամբ:

«Ավելացված արժեքի հարկի մասին» ՀՀ 3-րդ հոդվածի համաձայն. «Սույն հոդվածով սահմանված ԱԱՀ-ի շեմը չի կիրառվում՝

...

դ) այն կազմակերպության նկատմամբ, որի կանոնադրական կամ բաժնեհավաք կապիտալի 20 տոկոսը կամ ավելի մասը (բաժնետոմս, բաժնեմաս, փայաբաժին) պատկանում է այլ առևտրային կազմակերպությունների կամ անհատ ձեռնարկատերերի, »:

Տվյալ դեպքում «Պետրոս-94» ՍՊԸ կանոնադրական (բաժնեհավաք) կապիտալի 20 տոկոս և ավելի փայաբաժինը պատկանում է Հայաստանի Հանրապետության այլ ռեզիդենտ՝ անհատ ձեռնարկատեր հանդիսացող ֆիզիկական անձ՝ Արտակ Ոսկանյանին (պետական գրանցում է ստացել 2011 թ-ի հունիսին):

2013 թ-ից սկսած «Պետրոս-94» ՍՊԸ-ն նույնպես հանդիսացել է ԱԱՀ վճարող, քանի որ չէր կարող համարվել շրջանառության հարկ վճարող: Մասնավորապես, «Շրջանառության հարկի մասին» ՀՀ օրենքի 4-րդ հոդվածի 1-ին մասով հստակ սահմանված է շրջանառության հարկ վճարողների շրջանակը: Այսպես, Հայաստանի Հանրապետությունում շրջանառության հարկ վճարող են համարվում նույն հոդվածի 2-րդ մասով սահմանված պայմանները բավարարող ՀՀ ռեզիդենտ համարվող առևտրային կազմակերպությունները, անհատ ձեռնարկատերերը և նոտարները, այդ թվում՝ նոր ստեղծված (պետական գրանցում ստացած կամ հաշվառված) հարկ վճարողները (այսուհետք՝ անձինք):

«Շրջանառության հարկի մասին» ՀՀ օրենքի 4-րդ հոդվածի 3-րդ մասի 4-րդ կետի ա) ենթակետի համաձայն. «Շրջանառության հարկ վճարողներ չեն կարող համարվել՝

4) առևտրային կազմակերպությունները, անհատ ձեռնարկատերերը, նոտարները, եթե՝

...

ա. առևտրային կազմակերպության կանոնադրական (բաժնեհավաք) կապիտալի 20 տոկոս և ավելի փայաբաժինը (բաժնետոմսը, բաժնեմասը) պատկանում է Հայաստանի Հանրապետության այլ ռեզիդենտ հանդիսացող առևտրային կազմակերպությանը կամ անհատ ձեռնարկատեր կամ նոտար հանդիսացող ֆիզիկական անձին, ... »:

Տվյալ դեպքում «Պետրոս-94» ՍՊԸ կանոնադրական (բաժնեհավաք) կապիտալի 20 տոկոս և ավելի փայաբաժինը պատկանում է Հայաստանի Հանրապետության այլ ռեզիդենտ՝ անհատ ձեռնարկատեր հանդիսացող ֆիզիկական անձ՝ Արտակ Ոսկանյանին: Ընդ որում, անհատ ձեռնարկատերի կողմից փաստացի գործունեություն իրականացնելու (եկամուտ ստանալու) պայման օրենքը չի նախատեսել:

Ինչ վերաբերվում է գանգատում բերված այն պնդումներին, որ հարկային մարմինը պետք է ընկերությանը տեղեկացներ ԱԱՀ-ի դաշտում աշխատելու վերաբերյալ, ապա այդ կապակցությամբ հարկ է նշել, որ «Հարկերի մասին» ՀՀ օրենքի 22-րդ հոդվածի 1-ին պարբերության համաձայն. «Հարկերը ճիշտ հաշվարկելու, ժամանակին վճարելու և հարկային օրենսդրության մյուս պահանջները պահպանելու պատասխանատվությունը, հարկային օրենսդրությամբ այլ բան սահմանված չլինելու դեպքում, կրում են հարկ

վճարողները և դրանց (ծեռնարկությունների, հիմնարկների և կազմակերպությունների) Հայաստանի Հանրապետության օրենսդրությամբ սահմանված պաշտոնատար անձինք»:

«Պետրոս-94» ՍՊԸ-ի ավելացված արժեքի հարկի դաշտում գործունեություն իրականացնելու հանգամանքը կարող էր պարզվել Ընկերությունում բյուջեի հետ փոխհարաբերությունների ճշտության ստուգում կատարելու պարագայում, սակայն նշված ժամանակահատվածում նման տեսակի ստուգում չի կատարվել:

Մինևույն ժամանակ հարկ է նշել, որ Տեղեկանքով ընդամենը արձանագրվել է ընկերության հարկային պարտավորությունների նախնական չափը, որը, սակայն, կարող է զգալիորեն նվազել, ընկերության կողմից ԱԱՀ-ի և շահութահարկի գծով համապատասխան հաշվարկներ ներկայացնելու դեպքում:

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՝

«Պետրոս-94» ՍՊԸ 15.10.2014 թ-ի գանգատը ՀՀ ՖՆ Էրեբունու ՀՏ հարկային պարտավորությունների նախնական հաշվարկի արդյունքում 27.08.2014 թ-ին կազմված տեղեկանքի դեմ, մերժել:

Սույն որոշմանը չհամաձայնվելու դեպքում այն ուժի մեջ մտնելու օրվանից երկու ամսվա ընթացքում կարող է բողոքարկվել ՀՀ վարչական դատարան:

Հանձնաժողովի նախագահ՝

  
 Վ.ՄԻՐՅԱՆ