

**ՀՀ ֆինանսների նախարարություն**  
**Հարկային և մաքսային մարմինների գանգատարկման հանձնաժողով**

**Ո Ր Ո Շ ՈՒ Մ 7/3**

**23 փետրվարի 2016 թ.**

Քննարկվեց «Վահե Գևորգյան» ՍՊԸ գանգատը ՀՀ ՖՆ Կենտրոնի ՀՏ 29.12.2015 թ-ի թիվ 5011685 ակտի դեմ:

**«Վահե Գևորգյան» ՍՊԸ գանգատում բերված փաստարկները.**

ՀՀ ՖՆ Կենտրոնի հարկային տեսչության կողմից կատարվել է «Վահե Գևորգյան» ՍՊԸ բյուջեի հետ փոխհարաբերությունների և հարկային մարմնի կողմից վերահսկվող ՀՀ օրենսդրության առանձին պահանջների կատարման ճշտության ստուգում, որի արդյունքում 29.12.2015թ. կազմվել է թիվ 5011685 ակտը (այսպիսով՝ Ակտ):

Ակտի 1-ին և 3-րդ կետերով արձանագրվել են խախտումներ և լրացուցիչ հարկային պարտավորություններ են հաշվարկվել ավելացված արժեքի հարկի գծով: Ընկերությունը չի ընդունում Ակտով արձանագրվածը և սույնով վարչական կարգով բողոքարկում է Ակտի համապատասխան մասերը՝ ստորև ներկայացվող հիմքերով ու հիմնավորումներով.

Ակտի 3-րդ կետում նշվում է, որ Ընկերության՝ 2013թ. հունվարի 1-ի դրությամբ առկա ԱԱՀ-ի դեբետային մնացորդը 280.941.499 դրամի չափով հարկային տեսչությունը հանել է հաշվառումից՝ Ընկերությունը շրջանառության հարկ վճարող հանդիսանալու հիմքով: Այնուհետև, իրացման շրջանառությունը 2013թ. մարտ ամսին 58,35 մլն դրամը գերազանցելու պայմաններում 2013թ. 1-ին եռամսյակի ԱԱՀ-ի հաշվարկով Ընկերությունը վերականգնել է ԱԱՀ-ի դեբետային մնացորդից 269.151.999 դրամի չափով, ինչը Ակտով որակվել է որպես «Ավելացված արժեքի հարկի մասին» ՀՀ օրենքի 23-րդ հոդվածի 3-րդ մասի պահանջի խախտում:

Ըստ էության, խնդիրը հանգում է հետևյալ երկու հարցերին.

արդյոք Ընկերությունը 2013թ. հունվարի 1-ից հանդիսացել է շրջանառության հարկ վճարող, թե՛ շարունակել է համարվել ԱԱՀ վճարող: Եթե անգամ Ընկերությունը հանդիսացել է շրջանառության հարկ վճարող, ապա ԱԱՀ վճարող դառնալու պահից կարող էր արդյոք վերականգնել նախկինում եղած դեբետային մնացորդը:

1. Ընկերությունը գտնում է, որ 2013թ. հունվարի 1-ից շրջանառության հարկ վճարող հանդիսանալ չէր կարող, Ընկերությունը շարունակել է համարվել ԱԱՀ վճարող՝ հետևյալ հիմնավորմամբ:

«Վահե Գևորգյան» ՍՊԸ միակ մասնակիցն է հանդիսանում Վերսանդիկ Հակոբյանը: Նույն անձին է պատկանում նաև «Ռուբաս» ՍՊԸ կանոնադրական կապիտալում 100 տոկոս բաժնեմասը:

Հարկային մարմնի դիրքորոշումը կայանում է նրանում, որ «Շրջանառության հարկի մասին» ՀՀ օրենքի 4-րդ հոդվածի 3-րդ մասի 4-րդ կետի «ա» և «բ» կետերում օգտագործվող «անձ» հասկացության տակ ներառվում են բացառապես ՀՀ ռեզիդենտ առևտրային կազմակերպությունը, անհատ ձեռնարկատերը կամ նոտարը, անհատ ձեռնարկատեր չհանդիսացող ֆիզիկական անձը այդ հասկացության մեջ չի ներառվում: Հետևաբար, օրենքի 4-րդ հոդվածի 3-րդ մասի 4-րդ կետի «բ» ենթակետը կիրառելի չէ, եթե ընկերության բաժնեմասի սեփականատերը հանդիսանում է ֆիզիկական անձ: Սրանից հետևություն է արվել այն մասին, որ Ընկերությունը 01.01.2013-ից հանդիսացել է շրջանառության հարկ վճարող:

Այդպիսի մեկնաբանության համար հարկային մարմինը հղում է կատարում «Շրջանառության հարկի մասին» ՀՀ օրենքի 4-րդ հոդվածի 1-ին մասին:

Օրենքի այդպիսի մեկնաբանությունը համարում եմ սխալ՝ հետևյալ պատճառաբանությամբ.

Ելնելով «Իրավական ակտերի մասին» ՀՀ օրենքի 42-րդ հոդվածի պահանջներից, ընկերությունը գտնում է, որ «Շրջանառության հարկի մասին» ՀՀ օրենքի 4-րդ հոդվածի 1-ին մասը չի կարող դիտվել հանրահայտ «անձ» հասկացությունը սահմանող նորմ: Այս նորմն ընդամենը սահմանում է շրջանառության հարկ վճարող սուբյեկտների շրջանակը, իսկ նախադասության վերջում «այսուհետ՝ անձինք» բառերը փակագծում ներառելը չի նշանակում, որ օրենսդիրը սահմանել է «անձ» հասկացությունը:

Դա են վկայում հենց նույն օրենքի տարբեր դրույթների շարադրանքները: Օրինակ, նշված իսկ 4-րդ հոդվածի 3-րդ մասի 4-րդ կետի «ա» ենթակետում նշվում է. «ռեզիդենտ հանդիսացող առևտրային կազմակերպության կամ անհատ ձեռնարկատեր կամ նոտար հանդիսացող ֆիզիկական անձ», այնինչ, կնշվեր ընդամենը «անձինք», եթե «անձ» հասկացության տակ ներառվեին բացառապես նշված սուբյեկտները: Իսկ այդ անձանց առանձին նշելը հաստատում է, որ Օրենսդիրը «անձ» հասկացության ներքո չի ներառել բացառապես առևտրային կազմակերպություն, անհատ ձեռնարկատեր և նոտար:

Նույն հոդվածի 3-րդ մասի 5-րդ կետը վերաբերում է «երրորդ անձանցից (այդ թվում՝ պետական մարմիններից) ստացված» տեղեկություններին, որից ակնհայտ է, որ «անձ» հասկացությունը ներառում է ոչ միայն նշված սուբյեկտները:

Եթե «Շրջանառության հարկի մասին» ՀՀ օրենքի 4-րդ հոդվածի 3-րդ մասի 4-րդ կետի «բ» ենթակետում նշված «անձ» հասկացության տակ ներառվեն բացառապես առևտրային կազմակերպությունները, անհատ ձեռնարկատերերը և նոտարները, ապա այդպիսի մեկնաբանման դեպքում առևտրային կազմակերպությունը չի կարող հանդիսանալ շրջանառության հարկ վճարող՝ անկախ նրա մասնակցի, բաժնետիրոջ՝ այլ ընկերությունում մասնակցության հանգամանքից, քանի որ նշված պայմանն արդեն իսկ բավարար է «ա» ենթակետի ուժով շրջանառության հարկ վճարող չհամարվելու համար: Այսինքն, ստացվում է, որ «ա» և «բ» ենթակետերը վերաբերում են նույն սուբյեկտներին և կարգավորում են միևնույն հարաբերությունը: Այլ կերպ ասած, այդպիսի մեկնաբանմամբ ոչ միայն փոփոխվում է օրենքի իմաստը, այլև «բ» ենթակետն իմաստազրկվում է ընդհանրապես, քանի որ այն դառնում է «ա» ենթակետի կրկնությունը:

Օրենսդիրը «բ» ենթակետը սահմանելիս նկատի չի ունեցել կրկնել նույն դրույթը, Օրենսդրի կողմից դրված իմաստն ընդամենը կայանում է նրանում, որ եթե նույն իրավաբանական կամ ֆիզիկական անձը տարբեր առևտրային կազմակերպություններում միաժամանակ ունի 20 տոկոսից ավել մասնակցություն, ապա այդ կազմակերպությունները չեն կարող համարվել շրջանառության հարկ վճարող:

Օրենսդրի սահմանած նշված իմաստը խեղաթուրվում է, եթե տարբերակում մտցվի իրավաբանական անձ հարկ վճարողների միջև՝ ըստ նրանց մասնակից հանդիսացող սուբյեկտների (ֆիզիկական անձ, ոչ առևտրային կազմակերպություն, թե՛ առևտրային կազմակերպություն): Իսկ իրավական ակտի իմաստի փոփոխության հանգեցնող մեկնաբանությունն արգելվում է, ինչը նշանակում է, որ «Շրջանառության հարկի մասին» ՀՀ օրենքի 4-րդ հոդվածի 3-րդ մասի 4-րդ կետի «բ» ենթակետում նշված «անձ» հասկացության տակ պետք է ներառվեն նաև անհատ ձեռնարկատեր չհանդիսացող ֆիզիկական անձինք:

Ներկայացված հիմքերից ելնելով Ընկերությունը 2013թ. հունվարի 1-ից շարունակել է հանդիսանալ ԱԱՀ վճարող, որպիսի հանգամանքը բացառում է Ակտում նկարագրված «խախտումը»:

2. «Ավելացված արժեքի հարկի մասին» ՀՀ օրենքի 23-րդ հոդվածի (2013թ. գործող խմբագրությամբ) 3-րդ կետի 3-րդ պարբերության համաձայն. «Սույն օրենքի 3 հոդվածի համաձայն՝ ԱԱՀ վճարող համարվող անձինք այդպիսին համարվելու հաշվետու ժամանակաշրջանում սույն օրենքով սահմանված ընդհանուր կարգով կարող են հաշվանցեք ԱԱՀ վճարող դառնալու պահին առկա վաճառքի նպատակով ձեռք բերված ապրանքների

ապրանքային մնացորդի մասով մատակարարների կողմից տրամադրված հաշվարկային փաստաթղթերում (ներմուծման դեպքում՝ մաքսային հայտարարագրերում) առանձնացված և նախկինում չհաշվանցված ԱԱՀ-ի գումարները»:

Ակտում օրենքի այս դրույթի խախտման մասին հետևության հիմքում դրված է ստուգողների այն «հիմնավորումը», որ «01.01.2013թ. դրությամբ ընկերությունում առկա ԱԱՀ-ի դեբետային մնացորդը /առանց գերավճարի և գերավճարից տարբերվող գումարների/ վերաբերում է ընկերության կողմից կիսակառույց շենքի, հողատարածքների ձեռքբերման և դրանց հետագա կառուցապատման ընթացքում ձեռքբերումների գծով ԱԱՀ-ի գումարներին»: Այսինքն, ստուգողները կիսակառույց շենքի, հողամասի և այլ գույքի ձեռքբերումը չեն համարում վաճառքի նպատակով ապրանքի ձեռքբերում:

«Ավելացված արժեքի հարկի մասին» ՀՀ օրենքի 6-րդ հոդվածի 1-ին կետի համաձայն. «ԱԱՀ-ով հարկվող գործարքներ (գործառնություններ) են համարվում՝

1) ապրանքների մատակարարումը՝ գործարք, որն իրականացվում է ապրանքների (այդ թվում՝ արտադրանքի և անշարժ գույքի) սեփականության իրավունքը որևէ ձևով կատարվող հատուցման դիմաց այլ անձի փոխանցելու միջոցով»:

Եթե «Ավելացված արժեքի հարկի մասին» ՀՀ օրենքի կիրառման իմաստով «ապրանք» հասկացության տակ ներառենք միայն հաշվապահական հաշվառման կանոններով «ապրանք» համարվող գույքը, ապա դժվար է պատկերացնել դրա հետևանքները: Այս օրենքի կիրառման իմաստով ապրանք է համարվում ցանկացած գույք, անկախ նրանից, թե ընկերության հաշվապահական հաշվառմամբ այդ գույքը հանդիսանում է հումք, հիմնական միջոց, կիսակառույց շինություն, հողամաս, ապրանք, թե՛ այլ գույք: Ցանկացած գույքի մատակարարում՝ սեփականության իրավունքի փոփոխություն, համարվել և համարվում է ապրանքի մատակարարում, այս օրենքի կիրառման իմաստով ապրանք է հանդիսանում ցանկացած գույք:

Օրենքի 23-րդ հոդվածի 1-ին կետի 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՝

1) արտադրական և այլ առևտրային նպատակներով հանրապետության տարածքում հաշվետու ժամանակաշրջանում ձեռք բերված այն ապրանքների և ստացված այն ծառայությունների գծով մատակարարների կողմից դուրս գրված հարկային հաշիվներում առանձնացված ԱԱՀ-ի գումարների չափով (բացառությամբ սույն օրենքով սահմանված դեպքերի), որոնց դիմաց բանկի կամ փոստի միջոցով մատակարարի բանկային հաշվին կատարվել է վճարում»:

Ընկերությունը ձեռք բերված կիսակառույց շինության, հողամասի և այլ ապրանքների մասով օրենքի նշված պահանջին համապատասխան, մինչև 2013թ. հունվարի 1-ը դեբետագրվել է համապատասխան հարկային հաշիվներում առանձնացված ԱԱՀ-ի գումարները, ինչի իրավաչափությունը չի վիճարկվել և չի վիճարկվում: Այդ ձեռքբերումներին վերաբերող ԱԱՀ-ի դեբետագրման ընդունելով իրավաչափ, հարկային մարմինը դրանով իսկ հատատվում է, որ առկա է ապրանքի ձեռքբերում:

Այսինքն, թե մատակարարման, և թե ձեռքբերումների հարկային հետևանքները կարգավորող՝ օրենքի դրույթների կիրառման իմաստով «ապրանք» հասկացության տակ ներառվում է ցանկացած գույք:

Ակտում հիշատակված կիսակառույց շինությունը ընկերությունը ձեռք է բերել Ա/Ձ Վահե Գևորգյանից, որի համար դուրս է գրվել 24.06.2011թ. թիվ Ա3502010982 հարկային հաշիվը: Հողամասը ձեռք է բերվել նույնպես Ա/Ձ Վահե Գևորգյանից՝ 24.06.2011թ. թիվ Ա9808047742 հարկային հաշիվով: Նշված հարկային հաշիվները հանդիսանում են «Ապրանքի մատակարարման հարկային հաշիվներ», ինչը նշված է հենց հարկային հաշիվների վրա: Այս

հարկային հաշիվները պատշաճ լինելու հանգամանքը, դրանցով ԱԱՀ-ի գումարների դեբետագրման Ընկերության իրավունքն անառարկելի են, նույնպես անառարկելի է, որ դրանք ապրանքի մատակարարման հարկային հաշիվներ են: Այս հանգամանքը ևս մեկ անգամ հաստատում է, որ օրենքի կիրառման իմաստով կիսակառույց շինությունը, հողամասը, ինչպես նաև ցանկացած այլ գույք հանդիսանում է ապրանք:

Անհերքելի փաստ է նաև, որ Ընկերությանը 2013թ. 1-ին եռամսյակում 58,35 մլն դրամ իրացման շրջանառության չափը լրանալու պահին ք.Երևան, Փ.Բուզանդի 45 շենքի բնակարանների սեփականատերն է եղել, իսկ այդ շենքը դեռևս 2011թ. ձեռք բերված վերը նշված կիսակառույց շենքի կառուցապատման արդյունքում գոյացած գույքն է, որը գտնվում է վերը նշված հարկային հաշվով ձեռք բերված հողամասի վրա: Այսինքն, ակնհայտ է, որ ընկերության՝ 2015թ. 1-ին եռամսյակում առկա ապրանքի՝ գույքի մնացորդին ուղղակիորեն վերագրվում են Ակտում հիշատակված վերականգնված ԱԱՀ-ի դեբետային մնացորդի գումարները, որոնց վերականգնումն իրավաչափ է, սակայն ստուգողների կողմից չի ընդունվում՝ առանց իրավական հիմքի:

Ինչ վերաբերում է Ընկերության հաշվապահական հաշվառման տվյալներին, ապա 2011թ. հաշվապահական հաշվեկշռով ցույց է տրված 886.141.000 դրամի անավարտ ոչ ընթացիկ նյութական ակտիվ, որը վաճառքի նպատակով ձեռք բերված կիսակառույց շենքն է, ինչպես նաև հաշվեկշռում առկա է այլ ոչ ընթացիկ ակտիվ 691.322.000 դրամ արժեքով, որը հողամասն է: Իսկ 2013թ. շահութահարկի հաշվարկում, որտեղ «ոչ ընթացիկ նյութական ակտիվ» կամ «պաշար» տողեր չկան, ընկերությունն այդ ակտիվները սխալմամբ ներառել է ոչ նյութական ակտիվների տողում, ինչն իրականում այդպես չէ: Սակայն չի կարող շահութահարկի հաշվարկում տեղ գտած այդ սխալը հիմք հանդիսանալ հարկային օրենսդրության խախտում արձանագրելու համար, հաշվարկում տեղ գտած սխալն ընդամենը պետք է ուղղվի՝ հիմք ընդունելով սկզբնական հաշվառման փաստաթղթերը:

ԱԱՀ-ի դեբետային մնացորդը վերականգնելու իրավաչափության վերաբերյալ սույնով ներկայացվող փաստարկները չեն նշանակում, որ ընկերությունն ընդունում է դեբետային մնացորդը հաշվառումից հանելու հարկային մարմնի գործողությունների, շրջանառության հարկ վճարող հանդիսանալու հարկային մարմնի հետևությունների իրավաչափությունը: Պարզապես, սույն փաստարկները ներկայացնելով, հարկ է նշել, որ Ակտով արված հետևություններն ամեն դեպքում հակասում են օրենքին՝ անգամ եթե իրավաչափ համարվեր շրջանառության հարկ վճարող հանդիսանալու հետևությունը:

Ակնհայտ սխալ է կիրառվել նաև «Ավելացված արժեքի հարկի մասին» ՀՀ օրենքի 23-րդ հոդվածի 3-րդ կետի 3-րդ պարբերությունը:

Ելնելով վերագրյալից և ղեկավարվելով «Վարչարարության հիմունքների և վարչական վարույթի մասին» ՀՀ օրենքի 69-73-րդ հոդվածներով ընկերությունը խնդրում է անվավեր ճանաչել ՀՀ ՖՆ Կենտրոնի հարկային տեսչության 29.12.2015թ. թիվ 5011685 ակտի 1-ին և 3-րդ կետերը, ինչպես նաև ձեռնպահ մնալ Ակտով վճարման առաջադրված գումարների չափով գույքի և դրամական միջոցների գանձման մասին որոշում կայացնելուց և արգելադրման գործողություններից:

**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 ՀՀ ֆինանսների նախարարի 21.04.2015 թ-ի թիվ 5011685 հանձնարարագրի համաձայն «Վահե Գևորգյան» ՍՊԸ-ում իրականացվել է բյուջեի հետ փոխհարաբերությունների և հարկային մարմնի կողմից վերահսկվող ՀՀ օրենսդրության առանձին պահանջների կատարման ճշտության ստուգում: Արդյունքում կազմվել է ՀՀ ՖՆ

Կենտրոնի ՀՏ 29.12.2015 թ-ի թիվ 5011685 ակտը (այսուհետ նաև Ակտ), որով լրացուցիչ գանձման է առաջադրվել ընդամենը 315.642.380 դրամ:

Ակտի 3-րդ կետով մասնավորապես արձանագրվել է, որ Ընկերության կողմից կառուցապատվող բազմաբնակարան բնակելի շենքի և հողամասի արժեքն ըստ ներկայացված հաշվապահական հաշվառման տվյալների և սկզբնական հաշվառման փաստաթղթերի 01.01.2013թ.-ի դրությամբ ցույց է տրվել, որպես անավարտ ոչ ընթացիկ նյութական ակտիվներ 1.900.833.483 դրամ արժեքով, որից 981.101.685 դրամը հիմնական միջոցների վրա կապիտալացվող հետագա ծախսումներ, 919.731.798 դրամը կապալառուի կողմից կառուցվող հիմնական միջոցներ: 31.12.2013թ.-ի դրությամբ այն ցույց է տրվել, որպես հիմնական միջոցներ 554.173.319 դրամի չափով, որից 2014թ.-ի ընթացքում կատարվել է ամփոփված ցուցանիշներ, որպես ոչ նյութական ակտիվներ 427.342.090 դրամի չափով: Ընկերությունը, համաձայն «Շրջանառության հարկի մասին» ՀՀ օրենքի 4-րդ հոդվածի 1-ին և 2-րդ կետերի դրույթների, 01.01.2013թ.-ից պետք է հանդիսանար շրջանառության հարկ վճարող, սակայն առանց «ԱԱՀ-ի մասին» ՀՀ օրենքի 3-րդ հոդվածով սահմանված դրույթների պահանջների բավարարման, ընկերությունը 01.01.2013թ.-ից իրեն համարել է ԱԱՀ վճարող: «ԱԱՀ-ի մասին» ՀՀ օրենքի 23-րդ հոդվածի 3-րդ մասի համաձայն ԱԱՀ վճարող համարվելուց դադարած անձանց մոտ ԱԱՀ վճարող համարվելուց դադարելու օրվա դրությամբ առկա կամ ԱԱՀ վճարող չհամարվելու ժամանակաշրջանում առաջացած ԱԱՀ-ի դեբետային մնացորդը /առանց գերավճարի և գերավճարից տարբերվող գումարների/, ենթակա չէ հարկ վճարողի այլ հարկային պարտավորությունների դիմաց հաշվանցման և/կամ/ վերադարձման և վերագրվում է արտադրության և շրջանառության ծախսերին: Արտադրության և շրջանառության ծախսերին վերագրված գումարի մեծության վերաբերյալ հարկ վճարողը ԱԱՀ վճարող չհամարվելու օրվան, իսկ ԱԱՀ վճարող չհամարվելու ժամանակաշրջանում ԱԱՀ-ի դեբետային մնացորդ առաջանալու դեպքերում՝ դրա առաջացման օրվան հաջորդող մեկամսյա ժամկետում գրավոր տեղեկացնում է հարկային մարմնին: Նշված ժամկետում գրավոր տեղեկացում չստանալու դեպքում ԱԱՀ-ի դեբետային մնացորդը հարկային մարմնի կողմից հանվում է հաշվառումից: 01.01.2013թ.-ի դրությամբ ընկերությունում առկա ԱԱՀ-ի դեբետային մնացորդը /առանց գերավճարի և գերավճարից տարբերվող գումարների/ գումարով 280.941.499 դրամ հանվել է հաշվառումից: Հետագայում 58.35 մլն դրամ ԱԱՀ-ի շեմը գերազանցելուց հետո ընկերությունը հանդիսացել է ԱԱՀ վճարող և 2013թ.-ի 1-ին եռամսյակի համար ներկայացված ԱԱՀ-ի հաշվարկում կատարել հաշվանցման ենթակա ԱԱՀ-ի գումարի ավելացում, հաշվառումից հանված 280.941.499 դրամ ԱԱՀ-ի դեբետային մնացորդից 269.151.999 դրամի չափով: Խախտվել է «ԱԱՀ-ի մասին» ՀՀ օրենքի 23 հոդվածի 3-րդ մասի դրույթի պահանջները, քանի որ 01.01.2013թ. դրությամբ ընկերությունում առկա ԱԱՀ-ի դեբետային մնացորդը վերաբերվում է ընկերության կողմից կիսակառույց շենքի, հողատարածքների ձեռքբերման և դրանց հետագա կառուցապատման ընթացքում ձեռքբերումների գծով ԱԱՀ-ի գումարներին: Վերը նշված խախտման հետևանքով ընկերության կողմից 2013թ.-ի 1-ին եռամսյակի համար ՀՏ ներկայացված ԱԱՀ-ի հաշվարկով ԱԱՀ-ով հարկվող գործարքների հարկվող շրջանառության նկատմամբ հաշվարկված ԱԱՀ-ի գումարներից կատարվել է ավել հաշվանցում 269.151.999 դրամի չափով:

Գանգատում «Շրջանառության հարկի մասին» ՀՀ օրենքի 4-րդ հոդվածի 3-րդ մասի 4-րդ կետի «ա» և «բ» կետերի վերաբերյալ բերված փաստարկների կապակցությամբ հարկ է նշել հետևյալը:

Այսպես, «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 (այսուհետ՝ անձինք):

«Իրավական ակտերի մասին» ՀՀ օրենքի 86-րդ հոդվածի 1-ին մասի համաձայն՝ իրավական ակտը մեկնաբանվում է դրանում պարունակվող բառերի և արտահայտությունների տառացի նշանակությամբ՝ հաշվի առնելով օրենքի պահանջները և իրավական ակտի մեկնաբանությամբ չպետք է փոփոխվի դրա իմաստը: Օրենքի 4-րդ հոդվածում օգտագործվող «անձ» հասկացությունը իրավական առումով ներառում է բացառապես առևտրային կազմակերպություններին, անհատ ձեռնարկատերերին և նոտարներին: Այս առումով առավել, քան հստակ է, որ անհատ ձեռնարկատեր չհանդիսացող ֆիզիկական անձինք չեն ներառվում «անձ» հասկացության մեջ և հոդվածի հետագա շարադրանքում չեն կարող դիտարկվել այդ հասկացության շրջանակներում:

Նշվածը հաստատում է նաև այն հանգամանքը, որ «Շրջանառության հարկի մասին» ՀՀ օրենքում կատարվեց փոփոխություն, որի համաձայն 2015 թ-ի հունվարի 1-ից Օրենքի 4-րդ հոդվածի 3-րդ մասի 4-րդ կետի բ) ենթակետով նախատեսված դրույթը վերաբերում է նաև ֆիզիկական անձանց:

Քննարկվող դեպքում «Վահե Գևորգյան» ՍՊԸ միակ մասնակցին (ֆիզիկական անձ) է պատկանում նաև «Ռուբաս» ՍՊԸ կանոնադրական կապիտալում 100 տոկոս բաժնեմասը:

Հանձնաժողովը գտնում է, որ «Շրջանառության հարկի մասին» ՀՀ օրենքի 4-րդ հոդվածի 3-րդ մասի 4-րդ կետի «բ» ենթակետի դրույթը տվյալ դեպքում կիրառելի չէ, քանի որ ընկերության բաժնեմասի սեփականատերը հանդիսանում է ֆիզիկական անձ: Այսինքն, Ակտում արձանագրված, որ 01.01.2013թ.-ից ընկերությունը պետք է հանդիսանար շրջանառության հարկ վճարող, իրավաչափ է և թիւմ է ՀՀ օրենսդրության պահանջներից:

Ինչ վերաբերվում է գանգատում բերված այն պնդումներին, որ ընկերությունը 58.35 մլն դրամ ԱԱՀ-ի շեմը գերազանցելուց հետո հանդիսացել է ԱԱՀ վճարող և այդ պահից իրավասու է եղել հաշվանցել համապատասխան ԱԱՀ-ի գումարները, ապա այդ կապակցությամբ հարկ է նշել հետևյալը.

«Շրջանառության հարկի մասին» ՀՀ օրենքի (2013թ. գործող խմբագրությամբ) 4-րդ հոդվածի 2-րդ մասի համաձայն՝ շրջանառության հարկ վճարողներ են համարվում անձինք, որոնց կողմից նախորդ օրացուցային տարվա ընթացքում գործունեության բոլոր տեսակների մասով մատակարարված ապրանքների և մատուցված ծառայությունների (կատարված աշխատանքների) իրացումից հասույթը՝ առանց ԱԱՀ-ի (իրացման շրջանառություն), չի գերազանցել 58,35 մլն դրամը: Օրենքի 5-րդ հոդվածի 2-րդ կետի համաձայն՝ շրջանառության հարկ վճարողը դադարում է այդպիսին համարվելուց, եթե՝ ընթացիկ տարում գործունեության բոլոր տեսակների մասով մատակարարված ապրանքների և մատուցված ծառայությունների (կատարված աշխատանքների) իրացման շրջանառությունը գերազանցել է 58,35 մլն դրամը, իսկ 13-րդ հոդվածի 2-րդ մասի համաձայն՝ շրջանառության հարկի վճարման դադարեցման պահից տվյալ տարվա մնացած ժամանակահատվածում առևտրային կազմակերպությունները շահութահարկը (այդ թվում՝ կանխավճարները, նվազագույն շահութահարկի վճարումները) և ԱԱՀ-ն հաշվարկում և վճարում են օրենսդրությամբ սահմանված ընդհանուր կարգով:

«Ավելացված արժեքի հարկի մասին» ՀՀ օրենքի (2013թ. գործող խմբագրությամբ) 3-րդ հոդվածի 1-ին կետի համաձայն՝ ԱԱՀ վճարող է համարվում որպես ձեռնարկատիրական գործունեություն իրականացնող գրանցված կամ ձեռնարկատիրական գործունեություն վարելու իրավունք ունեցող իրավաբանական անձը, օտարերկրյա կազմակերպության Հայաստանի Հանրապետությունում հաշվառված մասնաճյուղը կամ անհատ ձեռնարկատերը տվյալ օրացուցային տարվա հունվարի 1-ից մինչև տվյալ օրացուցային տարվա ավարտը, եթե անձը տվյալ տարվա հունվարի 1-ի դրությամբ օրենքի համաձայն չի կարող համարվել շրջանառության հարկ վճարող: Նույն հոդվածի 4-րդ կետի համաձայն՝ անձը կարող էր ԱԱՀ վճարող համարվել 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: Ընդ որում, նույն հոդվածի 2-րդ կետի համաձայն՝ անձը համարվում է ԱԱՀ վճարող օրացուցային տարվա ընթացքում գործունեության բոլոր տեսակների մասով մատակարարված ապրանքների և մատուցված ծառայությունների (կատարված աշխատանքների) իրացման շրջանառությունը ԱԱՀ-ի շեմը գերազանցելու պահից մինչև օրացուցային տարվա ավարտը: Օրացուցային տարվա ընթացքում ԱԱՀ-ի շեմը գերազանցվելու դեպքում ԱԱՀ վճարվում է ԱԱՀ-ի շեմը գերազանցող գումարից:

«Ավելացված արժեքի հարկի մասին» ՀՀ օրենքի (2013թ. գործող խմբագրությամբ) 23-րդ հոդվածի 4-րդ մասի համաձայն՝ նույն օրենքին համապատասխան ԱԱՀ վճարող համարվելուց դադարած անձանց մոտ ԱԱՀ վճարող համարվելուց դադարելու օրվա դրությամբ առկա կամ ԱԱՀ վճարող չհամարվելու ժամանակաշրջանում առաջացած ԱԱՀ-ի դեբետային մնացորդը (առանց գերավճարի և գերավճարից տարբերվող գումարների) ենթակա չէ հարկ վճարողի այլ հարկային պարտավորությունների դիմաց հաշվանցման և (կամ) վերադարձման և վերագրվում է արտադրության և շրջանառության ծախսերին: Արտադրության և շրջանառության ծախսերին վերագրված գումարի մեծության վերաբերյալ հարկ վճարողը ԱԱՀ վճարող չհամարվելու օրվան, իսկ ԱԱՀ վճարող չհամարվելու ժամանակաշրջանում ԱԱՀ-ի դեբետային մնացորդ առաջանալու դեպքերում՝ դրա առաջացման օրվան հաջորդող մեկամսյա ժամկետում գրավոր տեղեկացնում է հարկային մարմնին: Նշված ժամկետում գրավոր տեղեկացում չստանալու դեպքում ԱԱՀ-ի դեբետային մնացորդը հարկային մարմնի կողմից հանվում է հաշվառումից և կարող է գերավճարի կամ գերավճարից տարբերվող գումարի չափով վերականգնվել, եթե այդ չափը հիմնավորվում է հարկ վճարողի կողմից ներկայացված համապատասխան գրությամբ կամ ստուգման արդյունքներով: Նույն հոդվածի 3-րդ մասի համաձայն՝ նույն օրենքի 3 հոդվածի համաձայն՝ ԱԱՀ վճարող համարվող անձինք այդպիսին համարվելու հաշվետու ժամանակաշրջանում նույն օրենքով սահմանված ընդհանուր կարգով կարող են հաշվանցել ԱԱՀ վճարող դառնալու պահին առկա վաճառքի նպատակով ձեռք բերված ապրանքների ապրանքային մնացորդի մասով մատակարարների կողմից տրամադրված հաշվարկային փաստաթղթերում (ներմուծման դեպքում՝ մաքսային հայտարարագրերում) առանձնացված և նախկինում չհաշվանցված ԱԱՀ-ի գումարները:

Հարկ է նկատի ունենալ, որ «Ավելացված արժեքի հարկի մասին» ՀՀ օրենքի 6-րդ հոդվածի 1-ին կետի համաձայն՝ որպես ԱԱՀ-ով հարկվող գործարք ապրանքների մատակարարում է համարվում այն գործարքը, որն իրականացվում է ապրանքների (այդ թվում՝ արտադրանքի և անշարժ գույքի) սեփականության իրավունքը որևէ ձևով կատարվող հատուցման դիմաց այլ անձի փոխանցելու միջոցով: Միաժամանակ, ՀՀ ԿԱ ՊԵԿ 02.03.2009թ. «2009 թվականից ավելացված արժեքի հարկի կիրառման որոշ հարցերի վերաբերյալ» պաշտոնական պարզաբանման 1.6-րդ կետի համաձայն՝ առևտրական գործունեության (վաճառքի) նպատակով ձեռք բերված ապրանք է դիտվում այն գույքը, որը առանց օգտագործվելու (շահագործվելու) օտարվել է կամ նախատեսվում է օտարել:

Քննարկվող դեպքում 2013թ. հունվարի 1-ի դրությամբ ընկերությունը համարվել է շրջանառության հարկ վճարող, ուստի 01.01.2013թ. դրությամբ «Ավելացված արժեքի հարկի մասին» ՀՀ օրենքի 23-րդ հոդվածի պահանջներին համապատասխան՝ 01.01.2013թ. դրությամբ ընկերության ԱԱՀ-ի դեբետային մնացորդը (առանց գերավճարի և գերավճարից տարբերվող գումարների) գումարով 280.941.499 դրամ, հարկային մարմնի կողմից հանվել է հաշվառումից:

2013թ. իրացման շրջանառության 58.35 մլն դրամը գերազանցելու պահից ընկերությունը համարվել է ԱԱՀ վճարող և «Ավելացված արժեքի հարկի մասին» ՀՀ օրենքի 23-րդ հոդվածի (2013թ. գործող խմբագրությամբ) պահանջներին համապատասխան՝ նույն

օրենքով սահմանված ընդհանուր կարգով կարող էր հաշվանցել ԱԱՀ վճարող դառնալու պահին առկա վաճառքի նպատակով ձեռք բերված ապրանքների ապրանքային մնացորդի մասով մատակարարների կողմից տրամադրված հաշվարկային փաստաթղթերում (ներմուծման դեպքում՝ մաքսային հայտարարագրերում) առանձնացված և նախկինում չհաշվանցված ԱԱՀ-ի գումարները:

Սույն գործով եզրակացության հանգելու համար Հանձնաժողովը հիմք է ընդունում այն փաստական հանգամանքը, որ բազմաբնակարան բնակելի շենքի և հողամասի արժեքն 01.01.2013թ. դրությամբ ընկերության հաշվապահական հաշվառման մեջ արտացոլվել են որպես անավարտ ոչ ընթացիկ նյութական ակտիվներ, իսկ 31.12.2013թ. դրությամբ արդեն որպես հիմնական միջոցներ, որոնց համար 2014թ. ընթացքում հաշվարկվել են ամորտիզացիոն մասհանումներ: Հանձնաժողովը գտնում է, որ «Ավելացված արժեքի հարկի մասին» ՀՀ օրենքի 23-րդ հոդվածի (2013թ. գործող խմբագրությամբ) պահանջներին համապատասխան՝ նույն օրենքով սահմանված ընդհանուր կարգով կարող էին հաշվանցվել միայն վաճառքի նպատակով ձեռք բերված ապրանքների ապրանքային մնացորդի մասով նախկինում չհաշվանցված ԱԱՀ-ի գումարները, իսկ որպես հիմնական միջոց հաշվառված ակտիվների մասով նախկինում չհաշվանցված ԱԱՀ-ի գումարները հաշվանցման ենթակա չեն:

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՝

1. Չեղյալ համարել ՀՀ ՖՆ Կենտրոնի ՀՏ 29.12.2015 թ-ի թիվ 5011685 ակտի 1-ին կետը:
2. ՀՀ ՖՆ Կենտրոնի ՀՏ 29.12.2015 թ-ի թիվ 5011685 ակտի 3-րդ կետից նվազեցնել ընդամենը 219.195.572 դրամ, այդ թվում՝ հարկ 173.872.191 դրամ, տույժ 21.624.881 դրամ, տուգանք 23.698.500 դրամ:

Սույն որոշմանը չհամաձայնվելու դեպքում այն ուժի մեջ մտնելու օրվանից երկու ամսվա ընթացքում կարող է բողոքարկվել տեսչական մարմինների միասնական բողոքարկման հանձնաժողով կամ ՀՀ վարչական դատարան:

Հանձնաժողովի նախագահ՝



Վ.ՄԻՐՈՒՄՅԱՆ

