

ՀՀ ԿԱ պետական եկամուտների կոմիտե

Հարկային և մաքսային մարմինների գանգատարկման հանձնաժողով

Ո Ր Ո Շ ՈՒ Մ 6/5

3 մայիսի 2016 թ.

Քննարկվեց «Արծվագետ» ՍՊԸ 02.04.2016թ-ի գանգատը ՀՀ ՖՆ Վանաձորի ՏՀՏ 02.02.2016թ-ի թիվ 5013394 ակտի դեմ:

«Արծվագետ» ԴՊԸ գանգատում բերված փաստարկները.

21.12.2015թ-ից մինչև 18.01.2016թ-ը Վանաձորի ՏՀՏ-ի կողմից «Արծվագետ» ՍՊԸ-ում կատարվել է բյուջեի հետ փոխհարաբերությունների և հարկային մարմնի կողմից վերահսկվող ՀՀ օրենսդրության առանձին պահանջների կատարման ճշտության ստուգում, որի արդյունքներով 02.02.2016թ. կազմվել է թիվ 5013394 ստուգման ակտը:

Այդ ստուգման ակտն անօրինական է՝ հետևյալ պատճառաբանությամբ:

Ակտում արձանագրված խախտումները կայանում են նրանում, որ «Արծվագետ» ՍՊԸ-ն խախտելով «Շրջանառության հարկի մասին» ՀՀ օրենքի 4-րդ հոդվածի 3-րդ մասի 4-րդ կետի «ա» ենթակետի պահանջները՝ իրեն համարել է շրջանառության հարկ վճարող և ՀՀ օրենսդրությամբ սահմանված կարգով չի ներկայացրել շահութահարկի և ԱԱՀ-ի հաշվարկներ: Մինչդեռ ստուգման ակտում արձանագրված այդ խախտումներն անհիմն են՝ հետևյալ հիմնավորումներով:

2013թ-ի հունվարի 1-ից ուժի մեջ մտած «Շրջանառության հարկի մասին» ՀՀ օրենքի 4-րդ հոդվածի 1-ին մասը սահմանում էր հետևյալը.

«1. Հայաստանի Հանրապետությունում շրջանառության հարկ վճարող են համարվում սույն հոդվածի 2-րդ մասով սահմանված պայմանները բավարարող Հայաստանի Հանրապետության ռեզիդենտ համարվող առևտրային կազմակերպությունները, անհատ ձեռնարկատերերը և նոտարները, այդ թվամ՝ նոր ստեղծված (պետական գրանցում ստացած կամ հաշվառված) հարկ վճարողները (այսպիսով՝ անձինք)»:

Նույն հոդվածի 2-րդ մասով սահմանված էր, որ «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 (այսուհետ՝ իրացման շրջանառություն), չի գերազանցել 58,35 մլն դրամը»:

Այսինքն՝ «Շրջանառության հարկի մասին» ՀՀ օրենքի 4-րդ հոդվածի 1-ին մասի հիմքով առևտրային կազմակերպությունը համարվում էր շրջանառության հարկ վճարող, եթե նախորդ օրացուցային տարվա ընթացքում գործունեության բոլոր տեսակների մասով իրացման շրջանառությունը առանց ԱԱՀ-ի չի գերազանցել 58,35 մլն դրամը:

«Շրջանառության հարկի մասին» ՀՀ օրենքի 4-րդ հոդվածի 1-ին մասը դրանից բացի որևէ այլ բացառություն չէր նախատեսում:

Իսկ «Շրջանառության հարկի մասին» ՀՀ օրենքի 4-րդ հոդվածի 3-րդ մասը սահմանում էր, թե ովքեր չէին կարող համարվել շրջանառության հարկ վճարողներ:

Փաստորեն «Շրջանառության հարկի մասին» ՀՀ օրենքի 4-րդ հոդվածի 1-ին մասով սահմանված հիմքով շրջանառության հարկ վճարողը նույն հոդվածի 3-րդ մասի որևէ հիմքով չպետք է համարվեր շրջանառության հարկ վճարող:

Ակնհայտ է, որ տվյալ դեպքում առկա էր հակասություն «Շրջանառության հարկի մասին» ՀՀ օրենքի 4-րդ հոդվածի 1-ին և 3-րդ մասերի միջև:

Այդ հակասությունը վերացվեց 01.10.2014թ-ից ուժի մեջ մտած՝ ««Շրջանառության հարկի մասին» ՀՀ օրենքում փոփոխություններ և լրացումներ կատարելու մասին» 2014 թվականի

հունիսի 21-ի ՀՕ-128-Ն օրենքով, որով «Շրջանառության հարկի մասին» ՀՀ օրենքի 4-րդ հոդվածում կատարվել է փոփոխություն՝ «(այսուհետ՝ անձինք)» բառերը փոխարինվել են «(այսուհետ՝ անձինք), բացառությամբ սույն հոդվածի 3-րդ մասում նշված դեպքերի» բառերով:

Հետևաբար, «Շրջանառության հարկի մասին» ՀՀ օրենքի 4-րդ հոդվածի 1-ին և 3-րդ մասերի միջև հակասության պայմաններում մինչև 01.10.2014թվականն ընդգրկող ժամանակաշրջանում «Հարկերի մասին» ՀՀ օրենքի 2-րդ հոդվածի 2-րդ պարբերության իմպերատիվ նորմի ուժով պետք է կիրառվեն հարկ վճարողի օգտին մեկնաբանվող «Շրջանառության հարկի մասին» ՀՀ օրենքի 4-րդ հոդվածի 1-ին մասի դրույթները:

Վերոգրյալը հաշվի առնելով՝ ընկերությունը խնդրում է անվավեր ճանաչել ՀՀ ՖՆ Վանաձորի ՏՀՏ 02.02.2016թ-ի թիվ 5013394 ակտը:

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:

Քննարկման ընթացքում նշվեց, որ ՀՀ ֆինանսների նախարարի 02.12.2015թ-ի թիվ 5013394 հանձնարարագրի համաձայն «Արժվագետ» ՍՊԸ-ում կատարվել է բյուջեի հետ փոխհարաբերությունների և հարկային մարմնի կողմից վերահսկվող ՀՀ օրենսդրության առանձին պահանջների կատարման ճշտության ստուգում: Արդյունքում կազմվել է ՀՀ ՖՆ Վանաձորի ՏՀՏ 02.02.2016թ-ի թիվ 5013394 ակտը (այսուհետ նաև Ակտ):

Ակտի 1-իվ և 4-րդ կետերով մասնավորապես արձանագրվել է, որ Ընկերությունը խախտելով «Շրջանառության հարկի մասին» ՀՀ օրենքի 4-րդ հոդվածի 3-րդ կետի 4-րդ ենթակետի ա) կետի պահանջները 2013թ-ին իրեն համարել է շրջանառության հարկ վճարող և ՀՀ օրենսդրությամբ սահմանված կարգով չի ներկայացրել շահութահարկի և ԱԱՀ-ի հաշվարկներ: Այսպես, 14.04.2011թ-ից «Արժվագետ» ՍՊԸ-ի կանոնադրական կապիտալի 100 տոկոսը մինչև 01.08.2014թ-ը պատկանել է Ա/Ձ Կարեն Ղազարյանին (ՀՎՀՀ 66883218), սակայն Ա/Ձ Կարեն Ղազարյանը 30.09.2013թ-ին Վանաձորի ՏՀՏ է ներկայացրել ժամանակավոր դադարեցման վերաբերյալ դիմում:

Ելնելով վերոգրյալից՝ Ակտով շահութահարկի և ԱԱՀ-ի գծով լրացուցիչ վճարման է առաջադրվել ընդամենը 4.320.867 դրամ:

Վերոգրյալի կապակցությամբ հարկ է նշել հետևյալը.

«Շրջանառության հարկի մասին» ՀՀ օրենքի (2013թ. գործող խմբագրությամբ) 4-րդ հոդվածի 1-ին մասով սահմանված է եղել, որ Հայաստանի Հանրապետությունում շրջանառության հարկ վճարող են համարվում նույն հոդվածի 2-րդ մասով սահմանված պայմանները բավարարող Հայաստանի Հանրապետության ռեզիդենտ համարվող առևտրային կազմակերպությունները, անհատ ձեռնարկատերերը և նոտարները, այդ թվում՝ նոր ստեղծված (պետական գրանցում ստացած կամ հաշվառված) հարկ վճարողները: Նույն 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 (այսուհետ՝ իրացման շրջանառություն), չի գերազանցել 58,35 մլն դրամը: Վերոնշյալ հոդվածի 3-րդ մասի համաձայն՝ շրջանառության հարկ վճարողներ չեն կարող համարվել նույն մասի 1-ից 6-րդ կետերում անձինք:

«Ավելացված արժեքի հարկի մասին» ՀՀ օրենքի (2013թ. գործող խմբագրությամբ) 3-րդ հոդվածի 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՝

1) 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, բացառությամբ ձեռնարկատիրական գործունեություն վարելու իրավունք ունեցող ոչ առևտրային կազմակերպությունների և գյուղատնտեսական արտադրանք արտադրողների, որոնք ԱԱՀ վճարող են համարվում նույն հոդվածի 2-րդ կետով սահմանված դեպքում և կարգով.

2) 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 գերազանցելու դեպքում ԱԱՀ վճարվում է ԱԱՀ-ի շեմը գերազանցող գումարից.

3) օրացուցային տարվա այն պահից մինչև տվյալ օրացուցային տարվա ավարտը, որ պահից անձը օրենքի համաձայն տվյալ օրացուցային տարում դադարում է համարվել շրջանառության հարկ վճարող.

4) 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:

«Շրջանառության հարկի մասին» Հայաստանի Հանրապետության օրենքում փոփոխություններ և լրացումներ կատարելու մասին» 21.06.2014թ. ՀՕ-128-Ն օրենքով կատարված փոփոխությունների արդյունքում ն 2015թ. հունվարի 1-ից համապատասխան «Շրջանառության հարկի մասին» ՀՀ օրենքի 4-րդ հոդվածի 1-ին մասի համաձայն՝ Հայաստանի Հանրապետությունում շրջանառության հարկ վճարող կարող են համարվել սույն հոդվածի 2-րդ մասով սահմանված պայմանները բավարարող Հայաստանի Հանրապետության ռեզիդենտ համարվող առևտրային կազմակերպությունները, անհատ ձեռնարկատերերը և նոտարները, այդ թվում՝ նոր ստեղծված (պետական գրանցում ստացած կամ հաշվառված) հարկ վճարողները, բացառությամբ նույն հոդվածի 3-րդ մասում նշված դեպքերի՝

1) յուրաքանչյուր տարվա հունվարի 1-ից մինչև այդ տարվա ավարտը (բացառությամբ օրենքով նախատեսված՝ տարվա ընթացքում ԱԱՀ վճարող համարվելու դեպքի), եթե մինչև այդ տարվա փետրվարի 20-ը իրենց հաշվառման վայրի հարկային մարմին են ներկայացրել վերադաս հարկային մարմնի ղեկավարի հաստատած ձևով շրջանառության հարկ վճարող համարվելու վերաբերյալ հայտարարություն.

2) պետական գրանցման կամ որպես անհատ ձեռնարկատեր հաշվառման կամ որպես նոտար նշանակման օրվանից մինչև տվյալ տարվա ավարտը (բացառությամբ օրենքով նախատեսված՝ տարվա ընթացքում ԱԱՀ վճարող համարվելու դեպքի), եթե նոր ստեղծված (պետական գրանցում ստացած կամ որպես անհատ ձեռնարկատեր հաշվառված կամ որպես նոտար նշանակում ստացած) անձինք պետական գրանցման կամ որպես անհատ ձեռնարկատեր հաշվառման կամ որպես նոտար նշանակման օրվանից մինչև այդ օրվան հաջորդող 20-րդ օրն իրենց հաշվառման վայրի հարկային մարմին են ներկայացրել վերադաս հարկային մարմնի ղեկավարի հաստատած ձևով շրջանառության հարկ վճարող համարվելու վերաբերյալ հայտարարություն.

3) ընտանեկան ձեռնարկատիրության սուբյեկտ համարվելուց դադարելու օրվանից մինչև տվյալ տարվա ավարտը (բացառությամբ օրենքով նախատեսված՝ տարվա ընթացքում ԱԱՀ վճարող համարվելու դեպքի), եթե անձինք ընտանեկան ձեռնարկատիրության սուբյեկտ համարվելուց դադարելու օրվանից մինչև այդ օրվան հաջորդող 20-րդ օրն իրենց հաշվառման վայրի հարկային մարմին են ներկայացրել վերադաս հարկային մարմնի ղեկավարի հաստատած ձևով շրջանառության հարկ վճարող համարվելու վերաբերյալ հայտարարություն:

Օրենքի 4-րդ հոդվածի 2-րդ մասի համաձայն՝ շրջանառության հարկ վճարող կարող են համարվել անձինք, որոնց կողմից նախորդ օրացուցային տարվա ընթացքում գործունեության բոլոր տեսակների մասով մատակարարված ապրանքների և մատուցված ծառայությունների (կատարված աշխատանքների) իրացումից հասույթը՝ առանց ԱԱՀ-ի (այսուհետ՝ իրացման շրջանառություն), չի գերազանցել 115.0 մլն դրամը:

Վերոնշյալ հոդվածի 3-րդ մասի համաձայն՝ շրջանառության հարկ վճարողներ չեն կարող համարվել նույն մասի 1-ից 6-րդ կետերում անձինք:

«Ավելացված արժեքի հարկի մասին» ՀՀ օրենքի (2015թ. հունվարի 1-ից գործող խմբագրությամբ) 3-րդ հոդվածի համաձայն ԱԱՀ վճարող է համարվում որպես ձեռնարկատիրական գործունեություն իրականացնող գրանցված կամ ձեռնարկատիրական գործունեություն վարելու իրավունք ունեցող իրավաբանական անձը, օտարերկրյա կազմակերպության Հայաստանի Հանրապետությունում հաշվառված մասնաճյուղը (անկախ ոչ առևտրային կազմակերպություն հանդիսանալու հանգամանքից), նոտարը կամ անհատ ձեռնարկատերը՝ մասնավորապես տվյալ օրացուցային տարվա հունվարի 1-ից մինչև տվյալ օրացուցային տարվա ավարտը, օրացուցային տարվա ընթացքում նոր ստեղծված (պետական գրանցում ստացած, որպես անհատ ձեռնարկատեր հաշվառված կամ որպես նոտար նշանակված) անձի համար՝ պետական գրանցման կամ որպես անհատ ձեռնարկատեր հաշվառման կամ որպես նոտար նշանակման օրվանից մինչև տվյալ օրացուցային տարվա ավարտը, իսկ օրացուցային տարվա ընթացքում ընտանեկան ձեռնարկատիրության սուբյեկտ համարվելուց դադարած անձի համար՝ ընտանեկան ձեռնարկատիրության սուբյեկտ համարվելուց դադարելու օրվանից մինչև տվյալ օրացուցային տարվա ավարտը, եթե անձը տվյալ տարվա հունվարի 1-ի կամ պետական գրանցման կամ որպես անհատ ձեռնարկատեր հաշվառման կամ որպես նոտար նշանակման կամ ընտանեկան ձեռնարկատիրության սուբյեկտ համարվելուց դադարելու օրվա դրությամբ, օրենքի համաձայն, չի կարող համարվել շրջանառության հարկ վճարող կամ օրենքով սահմանված ժամկետներում իր հաշվառման վայրի հարկային մարմին չի ներկայացրել վերադաս հարկային մարմնի ղեկավարի հաստատած ձևով շրջանառության հարկ վճարող համարվելու վերաբերյալ հայտարարություն, բացառությամբ ձեռնարկատիրական գործունեություն վարելու իրավունք ունեցող ոչ առևտրային կազմակերպությունների և գյուղատնտեսական արտադրանք արտադրողների, որոնք ԱԱՀ վճարող են համարվում նույն հոդվածի 1.1-ին կետով սահմանված դեպքում և կարգով:

«Իրավական ակտերի մասին» ՀՀ օրենքի 86-րդ հոդվածի համաձայն՝ իրավական ակտը մեկնաբանվում է դրանում պարունակվող բառերի և արտահայտությունների տառացի նշանակությամբ՝ հաշվի առնելով օրենքի պահանջները: Իրավական ակտի մեկնաբանությամբ չպետք է փոփոխվի դրա իմաստը:

Սույն գործով եզրակացության գալու համար Հանձնաժողովը հարկ է համարում նշել, որ մինչև 2015թ. հունվարի 1-ը վերոհիշյալ իրավական կարգավորումներին համապատասխան՝ «Շրջանառության հարկի մասին» ՀՀ օրենքի 4-րդ հոդվածի 1-ին մասով սահմանված էր պարտադիր պահանջ՝ շրջանառության հարկ վճարող են համարվում նույն հոդվածի 2-րդ մասով սահմանված պայմանները բավարարող անձինք: Միաժամանակ, նույն հոդվածի 3-րդ մասով սահմանված էին այն դեպքերը, երբ նույն հոդվածի 2-րդ մասով սահմանված պայմաններին բավարարող անձինք չէին կարող համարվել շրջանառության հարկ վճարող: Ընդ որում հարկ է նկատի ունենալ, որ «Շրջանառության հարկի մասին» ՀՀ օրենքի 5-րդ

հողվածն իր հերթին սահմանում է շրջանառության հարկ վճարող համարվելուց դադարելու հիմքերը՝ այդ թվում՝ օրենքի 4-րդ հոդվածի 3-րդ մասով սահմանված դեպքերը:

2015թ. հունվարի 1-ից «Շրջանառության հարկի մասին» ՀՀ օրենքի 4-րդ հոդվածի 1-ին մասով նախատեսվել է շրջանառության հարկ վճարող համարվելու կամավորության սկզբունքը, սահմանելով, որ նույն հոդվածի 2-րդ մասի պահանջներին բավարարելու դեպքում շրջանառության հարկ վճարող համարվելու վերաբերյալ հայտարարություն ներկայացնելով անձը կարող է համարվել շրջանառության հարկ վճարող: Իսկ նույն մասում կատարված բացառությունը թխում է այդ մասի նոր խմբագրությամբ սահմանված դրույթներից:

Ելնելով վերոգրյալից՝ Հանձնաժողովը եզրակացնում է, որ «Շրջանառության հարկի մասին» ՀՀ օրենքի 2013 և 2014թթ. գործող խմբագրությամբ 4-րդ հոդվածի 1-ին և 3-րդ մասերի միջև հակասության վերաբերյալ գանգատում բերված փաստարկները հիմնավոր չեն:

Միևնույն ժամանակ, «Շրջանառության հարկի մասին» ՀՀ օրենքի 2-րդ հոդվածի համաձայն. «1. Շրջանառության հարկը օրենքով սահմանված կարգով, չափերով ու ժամկետներում առևտրային կազմակերպությունների, անհատ ձեռնարկատերերի և նոտարների կողմից իրականացվող գործունեության համար պետական բյուջե վճարվող՝ ավելացված արժեքի հարկին (ԱԱՀ) և (կամ) շահութահարկին փոխարինող հարկ է:

2. Առևտրային կազմակերպությունների համար շրջանառության հարկը փոխարինում է ԱԱՀ-ին և (կամ) շահութահարկին: Շրջանառության հարկի մեջ շահութահարկի հաշվարկային մեծությունն ընդունվում է 40 տոկոս»:

Քննարկման ընթացքում պարզվեց, որ Ակտով շահութահարկի և ԱԱՀ-ի գծով լրացուցիչ պարտավորություններ (տույժեր) հաշվարկելիս հաշվի չեն առնվել վերոգրյալ իրավանորմի դրույթները: Հետևապես, Ակտով առաջադրված պարտավորությունները ենթակա են վերահաշվարկման՝ շահութահարկի և ԱԱՀ-ի գծով տույժերը հաշվարկելիս հիմք ընդունելով համապատասխան ժամանակահատվածներում ընկերության կողմից շրջանառության հարկ վճարած լինելու հանգամանքը: Միևնույն ժամանակ, Սկտից ենթակա է պակասեցման ընկերության կողմից 2013թ-ին վճարված շրջանառության հարկի գումարը:

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. ՀՀ ՖՆ Վանաձորի ՏՀՏ 02.02.2016թ-ի թիվ 5013394 ակտից շահութահարկի գծով հաշվարկված տույժերը նվազեցնել 81.287 դրամի չափով, իսկ ԱԱՀ-ի գծով՝ 66.541 դրամի չափով:

2. Ընկերության կողմից 2013թ-ին վճարված շրջանառության հարկը՝ գումարով 180.000 դրամ, ենթակա է Ակտից պակասեցման:

Հանձնաժողովի նախագահ՝



Վ.ՄԻՐՈՒՄՅԱՆ