

ՀՀ ֆինանսների նախարարություն

Հարկային և մաքսային մարմինների գանգատարկման հանձնաժողով

Ո Ր Ո Շ ՈՒ Մ 5/8

9 փետրվարի 2016 թ.

Քննարկվեց Ա/Ձ Ռոմեն Ահարոնյանի գանգատը ՀՀ ՖՆ իրավաբանական վարչության պետի 28.09.2015 թ-ի թիվ 959/02 որոշման դեմ:

Ա/Ձ Ռոմեն Ահարոնյանի գանգատում բերված փաստարկները.

Ա/Ձ Ռոմեն Ահարոնյանը (այսուհետ նաև գանգատաբեր) հայտնում է, որ 30.10.2015թ. ստացել է ՀՀ ՖՆ իրավաբանական վարչության պետի 28.09.2015թ. թիվ 959/02 որոշումը: Ըստ որոշման բովանդակության, ՀՀ ՖՆ իրավաբանական վարչության պետը ուսումնասիրելով վարչական վարույթի նյութերը, որոշել է Ա/Ձ Ռոմեն Ահարոնյանից գանձել 1.986.870 դրամ պարտավորության գումար (ԱԱՀ):

Նախ, եթե ուսումնասիրվել են վարչական վարույթի նյութերը, ենթադրվում է, որ իրականացվել է վարչական վարույթ, սակայն որևէ վարչական վարույթի մասին գանգատաբերը չի ծանուցվել, հետևաբար, իր բացակայությամբ վարչական վարույթ իրականացնելով, վարչական մարմինը խախտել է վարույթին մասնակցելու իր իրավունքը՝ դրանից բխող բոլոր հետևանքներով:

Վիճարկվող վարչական ակտի տեքստային հատվածում ակնհայտորեն որոշ նախադասություններ կամ բառակապակցություններ կամ դուրս են մնացել տեքստից, կամ մտքերը շարադրված են անհասկանալի, որոնց մի մասը միտք չի արտահայտում և անհասկանալի է, թե ինչ հիմքով և որ պահից է հարուցվել վարչական վարույթը:

Միակ բանը, որ ընկալելի է նշված որոշումից, դա այն է, որ Ա/Ձ Ռոմեն Ահարոնյանը շրջանառության հարկով աշխատելու փոխարեն, պետք է գործունեություն իրականացնե՞ր հարկման ընդհանուր ռեժիմով, այն է՝ վճարե՞ր նաև ԱԱՀ:

Հարկային մարմնի նման դիրքորոշման հիմքը սեփականության իրավունքով պատկանող մեկ այլ իրավաբանական անձի կանոնադրական կապիտալում 20 և ավելի տոկոս փայաբաժին ունենալն է:

Գանգատաբերը հերքում է տվյալ փաստը, քանի որ այն չի համապատասխանում իրականությանը:

Այսպես, իրականում Ա/Ձ Ռոմեն Ահարոնյանը հանդիսացել է ««Լեգալ Բրենդ» փաստաբանական գրասենյակ» ՍՊԸ-ի 50 տոկոսի սեփականատեր, որը սակայն 2013թ. օգոստոսի մեկին օրենքով սահմանված կարգով օտարել է:

Լինելով մասնագիտությամբ իրավաբան և իրականացնելով փաստաբանական գործունեություն գանգատաբերը քաջատեղյակ է եղել հիշյալ նորմերին և խնդրին, այդ իսկ պատճառով, մինչև որպես անհատ ձեռնարկատեր գրանցվելը օտարել է ՍՊԸ-ի իր բաժնեմասը:

Ընդ որում, որոշակիորեն ծանոթ լինելով այլ գործերով հարկային մարմնի նախկինում հայտնած դիրքորոշմանը պետք է նշել, որ ՀՀ-ում գործող որևէ իրավական ակտով սահմանված չէ ՍՊԸ-ի բաժնեմասի նկատմամբ սեփականության իրավունքի պետական գրանցման պահանջ:

Ընդ որում, ՀՀ դատական ատյանները, այդ թվում՝ վճռաբեկ դատարանը արդեն իսկ մի քանի դատական ակտերով իրավական դիրքորոշումներ են հայտնել այս հարցի կապակցությամբ, ինչը հանգում է նրան, որ բաժնեմասի նկատմամբ սեփականության

իրավունքի ծագման պահը որևէ առնչություն չունի պետական ռեգիստրում մասնակցի փոփոխության գրանցման հետ, քանզի գնորդի սեփականության իրավունքը ծագում, իսկ վաճառողի սեփականության իրավունքը դադարում է բաժնեմասի օտարման պայմանագրի կնքման պահից:

Չնայած դրան, հասկանալի է հարկային մարմնի մտահոգությունն այն առումով, որ նմանատիպ իրավիճակներում անձինք գուցե պատասխանատվությունից խուսափելու նպատակով փորձեն հետին ամսաթվով պայմանագիր կազմել և ներկայացնել հարկային մարմնին, սակայն սույն դեպքում, իրավիճակը լիովին այլ է:

Բանն այն է, որ 09.10.2015թ. պետական ռեգիստրում համապատասխան փոփոխությունները գրանցվել են (վկայականի պատճենը կցվում է), և եթե հարկային մարմինը ցանկանա ձեռք բերել այդ փոփոխությունների գրանցման համար ներկայացված փաստաթղթերի փաթեթը, կտեսնի, որ այդ փոփոխությունների գրանցման համար ներկայացված է բաժնեմասի առուվաճառքի պայմանագրի կնքման ժամանակահատվածում վճարված պետական տուրքի անդորրագրեր: Այսինքն, դրանով հիմնավորվում է, որ նույնիսկ փոփոխությունների գրանցման համար անհրաժեշտ քայլեր կատարված են եղել, ինչը նշանակում է, որ պայմանագրերն իրականում կնքվել են և նույնիսկ փոփոխությունների գրանցման պետական տուրքն է վճարվել: Սրանով կոնկրետ այս դեպքում առարկայազուրկ է դառնում նաև պայմանագրերը հետին ամսաթվով կազմված լինելու հարկային մարմնի իրավաչափ մտահոգությունը:

Եթե նույնիսկ համարենք, որ հարկային մարմնի տեսակետը իրավաչափ է և գանգատաբերը միաժամանակ հանդիսացել է այլ իրավաբանական անձի 20 և ավելի տոկոս բաժնեմասի սեփականատեր (որպիսի փաստն իրականում անընդունելի է), ապա այդ դեպքում նույնպես վիճարկվող որոշումն իրավաչափ համարվել չի կարող հետևյալ պատճառաբանությամբ.

«ՀՀ ՖՆ հարկային և մաքսային մարմինների գանգատարկման հանձնաժողովը 14.07.2015թ. թիվ 28/4 որոշմամբ արտահայտել է հետևյալ դիրքորոշումը.

«Հայաստանի Հանրապետությունում ստուգումների կազմակերպման և անցկացման մասին» ՀՀ օրենքի 1-ին հոդվածի 3-րդ մասի 4-րդ ենթակետի համաձայն. «Սույն հոդվածով նախատեսված ուսումնասիրությունների ընթացքում լրացուցիչ հարկերի և հարկային մարմնի կողմից վերահսկվող եկամուտների մասով պարտավորություններ չեն առաջանում, բացառությամբ՝

1) սույն կետի հինգերորդ պարբերությանը համապատասխան կամերալ (գրասենյակային) ուսումնասիրությունների արդյունքում հարկային մարմնի հայտնաբերած խախտումները տնտեսավարող սուբյեկտի կողմից ընդունվելու 7 ճշգրտված հաշվետվություններ ներկայացվելու, ինչպես նաև սույն կետի վեցերորդ պարբերությանը համապատասխան կամերալ (գրասենյակային) ուսումնասիրության արդյունքում խախտումներ հայտնաբերելու ու ստուգման ակտով հարկային պարտավորությունների վերահաշվարկման դեպքերի...»

Վերոգրյալ իրավանորմի դրույթներից հետևում է, որ տնտեսավարող սուբյեկտների նկատմամբ (անհատ ձեռնարկատեր կամ իրավաբանական անձ) հարկային պարտավորություններ կարող են առաջադրվել կամերալ ուսումնասիրությունների արդյունքում հարկային մարմնի հայտնաբերած խախտումները տնտեսավարող սուբյեկտի կողմից ընդունվելու և ճշգրտված հաշվետվություններ ներկայացվելու, ինչպես նաև իրականացված ստուգումների արդյունքում:

Քննարկվող դեպքում ... ԱԱՀ-ի մասով ճշգրտված հաշվետվություններ չեն ներկայացվել: Հետևապես, անհատ ձեռնարկատիրոջ մոտ ԱԱՀ-ի մասով

պարտավորություններ կարող էին առաջանալ բացառապես իրականացված ստուգման արդյունքում կազմված ակտով»:

«Վարչարարության հիմունքների և վարչական վարույթի մասին» ՀՀ օրենքի 7-րդ հոդվածի 1-ին մասի համաձայն՝ Վարչական մարմիններին արգելվում է անհավասար մոտեցում ցուցաբերել միատեսակ փաստական հանգամանքների նկատմամբ, եթե առկա է դրանց տարբերակման որևէ հիմք:

Գանգատաբերը գտնում է, որ Հանձնաժողովի այս իրավական դիրքորոշումը լիովին իրավաչափ է և կիրառելի նաև սույն գործով, քանզի փաստական հանգամանքները լիովին նույնական են:

Ավելին, սույն դեպքում նաև կամերալ ուսումնասիրություն չի կատարվել, ինչպես նաև ճշգրտված հաշվետվություն չի ներկայացվել և ստուգմամբ նույնպես որևէ ակտ չի կազմվել:

Բացի այդ, «Հարկերի մասին» ՀՀ օրենքի 19-րդ հոդվածի, «Շրջանառության հարկի մասին» ՀՀ օրենքի 14-րդ հոդվածի 3-րդ մասով նախատեսված նորմերի համադրման և վերլուծության արդյունքում ևս հիմնավորվում է Հանձնաժողովի թիվ 28/4 որոշմամբ արտահայտած դիրքորոշման իրավաչափությունը, այսինքն՝ այն, որ սույն դեպքում նույնպես, հարկային մարմինը չէր կարող հարկային պարտավորություններ առաջադրել, քանի դեռ հնարավորություն չի ընձեռել համապատասխան բացատրություններ ներկայացնել, առավել ևս գանձման որոշում կայացնել, քանի դեռ օրենքով սահմանված կարգով հարկային պարտավորությունների վերահաշվարկ չի կատարվել:

Ելնելով վերոգրյալից՝ գանգատաբերը խնդրում է ՀՀ ՖՆ իրավաբանական վարչության պետի 28.09.2015 թ-ի թիվ 959/02 որոշումը վերացնել:

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 ՖՆ իրավաբանական վարչության պետը, քննարկելով Ա/Ձ Ռոմեն Ահարոնյանի վերաբերյալ վարչական վարույթի նյութերը պարզել է, որ Ա/Ձ Ռոմեն Ահարոնյանը, ըստ տեղեկատվական բազայում առկա տվյալների 2013-2014թ.թ. չէր կարող համարվել շրջանառության հարկ վճարող, քանի որ անհատ ձեռնարկատերը 50 տոկոս բաժնեմաս է ունեցել «Լեգալ Բրենդ» փաստաբանական գրասենյակ ՍՊԸ-ում և համաձայն «Ավելացված արժեքի հարկի մասին» ՀՀ օրենքի 9-րդ հոդվածի հանդիսացել է ԱԱՀ վճարող: Կազմված տեղեկանքի համաձայն 25.09.2015 թ-ի դրությամբ չկատարված հարկային պարտավորությունը ԱԱՀ-ի գծով կազմում է 1.986.870 դրամ, որից ապառք 950.000 դրամ, տույժ 356.070 դրամ, տուգանք 680.800 դրամ:

Արդյունքում, ղեկավարվելով «Հարկերի մասին» ՀՀ օրենքի 29.1 հոդվածի և «Վարչարարության հիմունքների և վարչական վարույթի մասին» ՀՀ օրենքի 55-րդ, 56-րդ, 58-րդ, 88-րդ հոդվածների դրույթներով ՀՀ ՖՆ իրավաբանական վարչության պետի կողմից 28.09.2015 թ-ին ընդունվել է թիվ 959/02 որոշումը (այսուհետ նաև Որոշում) Ա/Ձ Ռոմեն Ահարոնյանից 1.986.870 դրամ պարտավորության գումար գանձելու մասին:

Քննարկման ընթացքում պարզվեց, որ Որոշմամբ գանձման առաջադրված չկատարված հարկային պարտավորությունը հաշվարկվել է ՀՀ ՖՆ Կենտրոնի ՀՏ 15.09.2015 թ-ի թիվ 7062/5 գրությամբ (այսուհետ՝ նախնական հաշվարկ), որում նշված է, որ հաշվարկը նախնական է և ենթակա է վերահաշվարկման լրացուցիչ նյութերի ու փաստաթղթերի առկայության և ներկայացման դեպքում:

Հանձնաժողովը գտնում է, որ նախնական հաշվարկով հաշվարկված պարտավորությունը, ըստ էության, չէր կարող հիմք հանդիսանալ այն տնտեսվարող սուբյեկտ հանդիսացող Ա/Ձ Ռոմեն Ահարոնյանից ՀՀ ՖՆ իրավաբանական վարչության պետի 28.09.2015 թ-ի թիվ 959/02 որոշմամբ գանձման առաջադրելու համար, հետևյալ պատճառաբանությամբ.

«ՀՀ-ում ստուգումների կազմակերպման և անցկացման մասին» ՀՀ օրենքի 1-ին հոդվածի 2-րդ մասի համաձայն. «Ստուգումն օրենքի հիման վրա իրականացվող ընթացակարգ է, որով պարզվում է տնտեսվարող սուբյեկտի ներկայացրած հաշվետվությունների, Հայաստանի Հանրապետության օրենսդրությամբ նախատեսված հայտարարագրերի, հարկերի և պարտադիր այլ վճարների գծով նախատեսված հաշվարկների, ելակետային տվյալների, այլ փաստաթղթերի (այսուհետ՝ հաշվետվություն) արժանահավատությունը և վերջինիս ծավալած փաստացի գործունեության համապատասխանությունն օրենքների և այլ իրավական ակտերի պահանջներին»:

Նույն օրենքի 3-րդ հոդվածի 1-ին մասի համաձայն ստուգման նպատակների մեջ է մտնում տնտեսվարող սուբյեկտի գործունեության ոլորտում օրենքի և այլ իրավական ակտերի հիման վրա պետական մարմիններին ներկայացված կամ հրապարակված հաշվետվությունների արժանահավատությունը պարզելը:

Վերոգրյալից հետևում է, որ տնտեսվարող սուբյեկտի ներկայացրած հաշվետվությունների արժանահավատությունը և վերջինիս ծավալած փաստացի գործունեության օրենքների և այլ իրավական ակտերի պահանջներին համապատասխանելու հարցերը, հետևապես նաև տնտեսվարող սուբյեկտի պարտավորությունների իրական չափը, կարող են պարզվել և գանձման առաջադրվել «ՀՀ-ում ստուգումների կազմակերպման և անցկացման մասին» ՀՀ օրենքով սահմանված կարգով ստուգում իրականացնելու և դրա արդյունքում համապատասխան ակտ կազմելու միջոցով:

Քննարկվող դեպքում տնտեսվարող սուբյեկտի՝ Ա/Ձ Ռոմեն Ահարոնյանի, ներկայացրած հաշվետվությունների արժանահավատությունը և նրա ծավալած փաստացի գործունեության օրենքների և այլ իրավական ակտերի պահանջներին համապատասխանելու հարցերը, ինչպես նաև պարտավորությունների չափը որոշելու միակ հիմքը հանդիսացել է նախնական հաշվարկը, ինչը, սակայն, չի բխում ՀՀ օրենսդրության պահանջներից:

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 թ ո շ ու մ է՝

Չեղյալ համարել ՀՀ ՖՆ իրավաբանական վարչության պետի 28.09.2015 թ-ի թիվ 959/02 որոշմը:

Հանձնաժողովի նախագահ՝


Վ.ՄԻՐՈՒՄՅԱՆ

