

---

# ԻՐԱՎԱԳԻՏՈՒԹՅՈՒՆ

## ՀԱՐԿ ՎՃԱՐՈՂ ԿԱԶՄԱԿԵՐՊՈՒԹՅՈՒՆՆԵՐԻ ԿԱՐԳԱՎԻՃԱԿԸ

### ԹԱՄԱՐԱ ԳՐԻԳՈՐՅԱՆ

Գիտական հոդվածում վերլուծության է ենթարկվել հարկ վճարող կազմակերպությունների իրավական վիճակը (կարգավիճակը), դասակարգվել են նրանց իրավունքները և պարտականությունները, առանձնացվել են դրանց բնութագրող որոշակի տարրեր, թվարկվել են նման կազմակերպությունների դադարեցման դեպքերը, բացահայտվել են դրանց իրավական պատասխանատվության հիմքերը և տեսակները, պատասխանատվությունից ազատելու հիմքերը:

**Քանայի քառեր** – հարկ վճարող կազմակերպություն, իրավական կարգավիճակ, իրավունքներ և պարտականություններ, հարկային մարմին, հարկային գաղտնիք, հաշվառման վայր, գտնվելու վայր, բարդ կազմակերպություններ, պարզ կազմակերպություններ, իրավախախտում, իրավաբանական պատասխանատվություն:

Հարկ վճարող կազմակերպության իրավական կարգավիճակը դրսևորվում է նրա՝ որպես հարկային իրավունքի սուբյեկտի իրավունքներում, պարտականություններում, ինչպես նաև պատասխանատվության մեջ: Նման իրավունքների և պարտականությունների բովանդակությունը պայմանավորված է նրանով, թե կազմակերպությունն ինչպիսի դեր է կատարում հարկային-իրավական հարաբերություններում:

Հարկ վճարող կազմակերպությունը հարկային իրավահարաբերություններում կարող է հանդես գալ տարբեր իրավական կարգավիճակներով: Հարկ վճարող կազմակերպության իրավական կարգավիճակի ընդհանուր տեսակային հատկանիշներից ելնելով՝ առանձնացվում են հարկ վճարող կազմակերպությունների այն հիմնական իրավունքները և պարտականությունները, որոնք նաև հարկ վճարող ֆիզիկական անձանց իրավական կարգավիճակի տարրեր են: Այսպես, հարկային օրենսդրությամբ նախատեսված և կազմակերպության հարկային-իրավական կարգավիճակի բովանդակությունը կազմող հիմնական իրավունքներից և պարտականություններից պետք է առանձնացնել.

1. գործող հարկերի և տուրքերի մասին հարկային մարմնից տեղեկատվություն ստանալու իրավունքը,
2. օրենքով սահմանված հարկային արտոնությունից օգտվելու իրավունքը,
3. ավելի վճարված կամ այլ հարկի հաշվին վճարված գումարը հետ ստանալու իրավունքը,
4. ստուգման գործընթացում հարկային մարմնին և (կամ) նրա լիազոր անձին հարկային օրենսդրության պահանջներին հետևելու պահանջ ներկայացնելու իրավունքը,
5. հարկային մարմնի ակտը, գործողությունը կամ անգործությունը դատական կամ վարչական կարգով բողոքարկելու իրավունքը,
6. հարկային գաղտնիքին հետևելու պահանջի իրավունքը,
7. հարկային մարմնի կամ նրա լիազոր անձի ոչ օրինական որոշման, գործողության կամ անգործության արդյունքում պատճառված վնասի հատուցում պահանջելու իրավունքը,
8. օրենքով սահմանված հարկերը վճարելու պարտականությունը,
9. հարկային մարմնում հաշվառման կանգնելու պարտականությունը,
10. մուտքերի և ելքերի հաշվառում իրականացնելու պարտականությունը,
11. հարկային մարմնին անհրաժեշտ փաստաթղթեր և տեղեկատվություն ներկայացնելու պարտականությունը,
12. հարկը հաշվելու, այն դրամային շրջանառությունից պահելու և համապատասխան բյուջետային (ներբյուջետային) հաշվին փոխանցելու պարտականությունը:

Վերոշարադրյալների հետ մեկտեղ հարկ վճարող կազմակերպության հարկային-իրավական կարգավիճակում հնարավոր է առանձնացնել նաև այնպիսի տարրեր, որոնք բնորոշ են բացառապես իրավական կարգավիճակի այդ տեսակին: Դրանց շարքում կարելի է դասել հարկ վճարող կազմակերպության հարկային-իրավական կարգավիճակի հետևյալ հատուկ տեսակները: Այն է.

1. հարկ վճարող կազմակերպությունների հարկային ռեզիդենտությունից ելնելով՝ դրանք բաժանվում են.

1. կազմակերպությունների, որոնք, կախված իրենց **հաշվառման վայրից**, ռեզիդենտ են,
2. կազմակերպությունների, որոնք, կախված իրենց **գործունեության իրականացման վայրից**, ռեզիդենտ են,

3. կազմակերպությունների, որոնք, կախված իրենց **գույքի գտնվելու վայրից**, ռեզիդենտ են,
4. կազմակերպությունների, որոնք, կախված իրենց **եկամտի ստացման վայրից**, ռեզիդենտ են:

II. Հարկ վճարող կազմակերպությունների սեփականության ձևից ելնելով՝ դրանց իրավական կարգավիճակները լինում են՝ **պետական և մասնավոր**:

III. Հարկ վճարող կազմակերպությունների տնօրինչական գործունեության տեսակից ելնելով՝ **առևտրային և ոչ առևտրային** գործունեություն իրականացնող կազմակերպություններ:

IV. Հարկ վճարող կազմակերպությունների հարկ վճարելու ձևից ելնելով՝ առանձնացվում են նրանց հետևյալ իրավական կարգավիճակները.

1. կազմակերպություններ, որոնք **հարկը վճարում են ավելացված արժեքից**,
2. կազմակերպություններ, որոնք **հարկը վճարում են ստացված շահույթից**:

V. Հարկ վճարող կազմակերպությունների կառուցվածքից ելնելով՝ առանձնացվում են նրանց հետևյալ կարգավիճակները.

1. **բարդ կազմակերպություններ**, որոնք ունեն մասնաճյուղեր և ներկայացուցչություններ,
2. **պարզ կազմակերպություններ**, որոնք չունեն առանձնացված ստորաբաժանումներ,
3. **կազմակերպություններ**, որոնք արտասահմանյան կազմակերպության առանձնացված ստորաբաժանումներ են<sup>1</sup>:

Յուրաքանչյուր հարկ վճարող կազմակերպություն հարկային իրավունքի սուբյեկտ է, ուստի և ունի հարկ վճարողի յուրահատուկ իրավական կարգավիճակ:

Արդյունքում կարելի է եզրահանգել, որ **հարկ վճարող կազմակերպության հարկային-իրավական կարգավիճակի առանձնահատկությունը պայմանավորված է տվյալ սուբյեկտի առանձնահատկությամբ և հանդես է գալիս նրա հարկային իրավունքներում, պարտականություններում և իրավաբանական պատասխանատվության մեջ**:

---

<sup>1</sup> См. **Щербакова О. Е.** Правовой статус налогоплательщиков-организаций. Москва, 2002, стр. 56-58:

Հարկ վճարող կազմակերպության հարկային-իրավական կարգավիճակը կարող է դադարել հետևյալ երեք դեպքում.

1. երբ դադարում է կազմակերպության գործունեությունը,
2. երբ օրենքը տվյալ տեսակի կազմակերպությանը հանում է հարկ վճարողների շրջանակից, ազատում նրան հարկ վճարելու պարտականությունից,
3. երբ կազմակերպությունը կորցնում է իր ռեզիդենտությունը:

Հարկային-իրավական կարգավիճակի շրջանակներում կազմակերպության հիմնական առանձնահատկությունը դրսևորվում է հարկային հարաբերություններում նրա յուրօրինակ պատասխանատվություն կրելու մեջ: Հարկ վճարողները հարկային-իրավական նորմերի խախտման համար ենթարկվում են հարկային (նախատեսված է ՀՀ հարկային օրենսդրությամբ), վարչական և նյութական պատասխանատվության: Ընդ որում, կազմակերպություն-իրավախախտը փաստացի կարող է ենթարկվել միայն հարկային պատասխանատվության, մինչդեռ նման իրավախախտում կատարած ֆիզիկական անձը, բացի հարկային պատասխանատվությունից, կարող է ենթարկվել նաև քրեական պատասխանատվության:

Հարկ վճարող կազմակերպության պատասխանատվության մյուս առանձնահատկությունն այն է, որ հարկային իրավախախտում կատարելու մեջ կազմակերպության մեղքը պայմանավորված է լինում նրա լիազոր անձի կամ ներկայացուցչի մեղքով, գործողությամբ (անգործությամբ), որը հանգեցրել է տվյալ հարկային իրավախախտմանը: Ըստ որում, հարկային իրավախախտման սուբյեկտիվ կողմում հարկ վճարող ֆիզիկական անձի մեղքի աստիճանը որոշվում է տվյալ իրավախախտման մեջ նրա մասնակցության ձևով:

Մեր կարծիքով **հարկային օրենսդրությամբ նախատեսված կազմակերպության կողմից կատարվող իրավախախտումը պետք է պայմանավորել հարկ վճարող կազմակերպության մեղքով, որն այդ հարցում պետք է դիտարկել հիմնականը:** Ինչպես նշում է Ս. Ն. Բրատուսը. «Կազմակերպության գործունեությունը, որն իրականացվում է նրա մարմնի միջոցով, կազմակերպության կողմից իրականացվող գործունեություն է, ուստի կազմակերպության մարմնի մեղքը կազմակերպության և ոչ թե նրա մարմնի մեղքն է»<sup>2</sup>:

Մեր կարծիքով օրենքով պետք է հստակ նախատեսել այն դեպքերը,

<sup>2</sup> См. **Братусь С. Н.** Юридическая ответственность и законность. Москва, 1976, стр. 206, 207:

երբ հարկ վճարող կազմակերպությունը պատասխանատվություն չի կրում հարկային իրավահարաբերություններում իր լիազոր անձի և (կամ) ներկայացուցչի մեղավոր, հակաօրինական գործողության (անգործության) համար:

ՀՀ հարկային օրենսգրքի<sup>3</sup> 399-րդ հոդվածի 4-րդ մասը սահմանում է. «Հարկ վճարողին կամ հարկային գործակալին հարկային իրավախախտման համար պատասխանատվության ենթարկելը չի ազատում նրանց կամ նրանց պաշտոնատար անձանց նկատմամբ Հայաստանի Հանրապետության օրենսդրությամբ սահմանված վարչական, քրեական կամ այլ պատասխանատվության կիրառումից»:

Մեր կարծիքով ՀՀ հարկային օրենսդրությամբ պետք է նախատեսել նորմ, թե կոնկրետ որ դեպքում հարկային իրավախախտման համար պետք է պատասխանատվության ենթարկվի կազմակերպության լիազորված անձը կամ ներկայացուցիչը, իսկ կազմակերպությունը ճանաչվի անմեղ և ընդհակառակը: Մասնավորապես ՀՀ հարկային օրենսդրությամբ պետք է նախատեսել նորմեր, համաձայն որոնց կազմակերպությունները պատասխանատվություն չեն կրում հարկային իրավախախտումների համար, եթե նրանց լիազորված անձինք կամ ներկայացուցիչները, դուրս գալով իրենց իրավասությունների (լիազորությունների) շրջանակներից և (կամ) առաջնորդվելով իրենց սեփական շահերով, կատարել են գործողություններ (ցուցաբերել են անգործություն), որոնք հանգեցրել են հարկային որոշակի իրավախախտումների: Նման մոտեցումը պայմանավորված է նրանով, որ, առաջին՝ եթե կազմակերպության լիազորված անձը (մարմինը) գործում է իր իրավասությունների շրջանակներում, ապա նրա գործունեությունը դիտարկվում է որպես կազմակերպության գործունեություն, և երկրորդ՝ եթե լիազորված անձը (մարմինը) դադարում է գործել կազմակերպության շահերից, նրա գործողություններն ուղղված են միայն սեփական պահանջների բավարարմանը, ապա նման գործունեությունը վերաձվում է մասնավոր անձի գործունեության:

Այս աշխատության մեջ անհրաժեշտ ենք համարում անդրադառնալ նաև հարկ վճարող կազմակերպության հարկային-իրավական կարգավիճակի տարրեր հանդիսացող պատասխանատվության ևս մեկ խնդրի՝ իրավախախտումը պայմանավորող և հակաիրավական գործողությունը ծանրացնող և մեղմացնող հանգամանքներին:

<sup>3</sup> Ընդունվել է 04.10.2016 թ. և ուժի մեջ մտել 01.01.2018 թ.:

Տնտեսության անկայունության հետ կապված՝ կարող են ի հայտ գալ ամենատարբեր իրադրություններ, որոնք կարող են ազդել հարկային իրավախախտման իրականացման վրա: Օրինակ, Ս. Բ. Պրոնինն առանձնացնում է կազմակերպություն-իրավախախտների մի քանի խումբ: Ըստ նրա՝ իրավախախտների առաջին խմբում դասվում են այն կազմակերպությունները, որոնք չեն ցանկանում մարել իրենց հարկային պարտավորությունները, չեն ցանկանում վճարել հարկերը՝ դրա համար օգտագործելով տարբեր ֆինանսական և իրավաբանական հնարքներ: Հեղինակը կազմակերպություն-իրավախախտների երկրորդ խմբում դասում է «մեկանգամյա» իրավախախտներին, որոնք ի սկզբանե ստեղծվում են մեկ կամ մի քանի տնօրինչական գործառույթների իրականացման նպատակով և այդպես էլ չեն ցանկանում վճարել հարկերը: Կազմակերպություն-իրավախախտների այս խումբը գիտակցում է, որ կարճ ժամանակ անց լուծարվելու է, և արդյունքում հարկային իրավախախտում կատարելու համար որևէ մեկը պատասխանատվություն չի կրելու: Երրորդ խմբի մեջ մտնում են «հարկադրված» ապառքապան-կազմակերպությունները, որոնք, ծավալելով շահութաբեր գործունեություն և ստանալով շահույթ, անվճարունակ են դառնում տվյալ տարածքում ստեղծված տնտեսական ճգնաժամի, բանկերի համատարած սնանկացման և այլ պատճառներով: Եվ վերջին՝ չորրորդ խմբին պատկանում են «վնասաբեր» կազմակերպությունները, որոնք գործում են՝ պետության հանդեպ ունենալով պարտավորություններ: Հիշյալ կազմակերպությունները չեն վճարում օրենքով նախատեսված հարկերը եկամտի բացակայության պատճառով<sup>4</sup>: Կարծում ենք, որ նման դասակարգումն ունի գործնական նշանակություն: Անկասկած, առաջին և երկրորդ խումբ իրավախախտների պարագայում նրանց նկատմամբ պետք է կիրառել օրենքով նախատեսված ամենախիստ սանկցիաները, իսկ մյուս երկու խմբերի դեպքում պահանջվում է բանիմաց վարչական կառավարում, որի արդյունքում կազմակերպությունը կարող է շարունակել գործել՝ վճարելով նաև պետության հանդեպ ունեցած իր հարկային պարտավորությունները: Գտնում ենք, որ երրորդ և չորրորդ խումբ կազմակերպություն-իրավախախտներին պատասխանատվության ենթարկելիս օրենքով սահմանված հարկերը վճարելու պարտականությունը չիրականացնելը պետք է դիտարկել որպես պատիժը և պատաս-

<sup>4</sup> Տե՛ս **Пронин С. Б.** Обращение недоимки по налогам на имущество юридических лиц // Финансы. Москва, 1996, стр. 31, 32:

խանատվությունը մեղմացնող հանգամանք, ինչը չի կարելի ընդունել առաջին երկու խումբ իրավախախտների պարագայում:

«Հարկերի մասին» ՀՀ օրենքի 17-րդ հոդվածի և 4-րդ գլխի համաձայն՝ հարկային իրավախախտումների համար հարկային պատասխանատվության իրականացումը վերապահված է ՀՀ կառավարության առընթեր պետական եկամուտների կոմիտեին: Վերջինս այդ գործառույթն իրականացնում է «Հարկային ծառայության մասին» ՀՀ օրենքով սահմանված կարգով, հիմքերով և գործընթացով (վարույթով): ՀՀ հարկային օրենսդրությամբ հարկ վճարող կազմակերպությունների հարկային-իրավական խախտումների համար պատասխանատվություն է սահմանված «Հարկերի մասին» ՀՀ օրենքի 23-28.5-րդ հոդվածներով, «Շահութահարկի մասին» ՀՀ օրենքի 69-րդ հոդվածով և այլ հարկային օրենքներով:

Հարկային իրավախախտումների համար կազմակերպություններին պատասխանատվության ենթարկելիս ՀՀ հարկային օրենսդրությամբ չկան կազմակերպություն-իրավախախտի պատիժը և պատասխանատվությունը մեղմացնող և ծանրացնող հանգամանքների կիրառման կառուցակարգեր (մեխանիզմներ), ինչը չի կարելի ասել ֆիզիկական անձանց պատասխանատվության դեպքերի մասին: Գտնում ենք, որ հարկային օրենսդրությամբ պետք է նախատեսել կազմակերպության պատասխանատվությունը մեղմացնող այնպիսի հանգամանքներ, ինչպիսիք են ծանր դրությունից ելնելով կատարված իրավախախտումները, դրանք սպառնալիքի կամ նյութական ուժի ազդեցության տակ կատարելը և այլն: Իսկ ծանրացնող հանգամանքների մասով ՀՀ հարկային օրենսդրությունը կարծես թե պատասխանատվությունը կարգավորող նորմերով նախատեսել է հարկադրանքի միջոցի ծանրություն՝ կապված պատճառված վնասի չափի հետ, նախկինում նման արարքներ կատարած լինելու հանգամանքի հետ և այլն<sup>5</sup>:

Մեր կարծիքով **ՀՀ հարկային օրենսդրությամբ պետք է հստակ նախատեսել հարկ վճարող կազմակերպությունների պատիժն ու պատասխանատվությունը մեղմացնող և ծանրացնող հանգամանքները, որը կարող է նպաստել հարկադրանքի կիրառման միջոցի արդարության, օրինականության, ըստ մեղքի պատասխանատվության կիրառման սկզբունքների ամրապնդմանը:**

---

<sup>5</sup> Մանրամասն տե՛ս, օրինակ, «Հարկերի մասին» ՀՀ օրենքի 4-րդ գլուխ, վարչական իրավախախտումների վերաբերյալ ՀՀ օրենսգրքի 48.1, 158, 165, 169, 169.5-րդ և այլ հոդվածներ:

Հարկային-իրավական գրականության մեջ ընդունված է այն տեսակետը, որ հարկ վճարող կազմակերպությունների իրավաբանական պատասխանատվությունն ունի երկու բնույթ՝ դրական և բացասական:

Պատասխանատվության դրական բնույթը դրսևորվում է որպես հարկի վճարման ապահովման անհրաժեշտ պայման, ընդ որում հարկ վճարողը տեղյակ լինելով, որ օրենքով սահմանված հարկային պարտականությունները չկատարելու համար կարող է ենթարկվել պատասխանատվության, ամեն կերպ փորձում է կատարել օրենքով սահմանված պարտականությունները, ջանում է ցուցաբերել օրինական վարքագիծ հարկային իրավահարաբերություններում: Պատասխանատվության նման բնույթի մասին խոսվում է միայն իրավաբանական գրականության մեջ: Ի. Գ. Դենիսովի կարծիքով հարկային իրավախախտումների հիմնական պատճառների շարքում պետության խնդիրն է իրականացնել հարկ վճարողների «դաստիարակություն», նրանց ակտիվության դրսևորում օրինապահ վարքագիծ ցուցաբերելու ուղղությամբ, ինչպես նաև հարկ վճարողների մեջ մտցնել այն գաղափարը, որ հարկերը վճարելու պարտավորությունը նպաստում է հենց իր՝ հարկատուի գործունեության ապահովմանը: Այսինքն՝ առաջ է քաշվում այսպես կոչված հարկ վճարողի պոզիտիվ պատասխանատվության կանոնակարգումը:

ՀՀ հարկային օրենսդրությամբ ամենից շատ կարգավորված է կազմակերպության հարկային-իրավական պատասխանատվության բացասական բնույթը, որի վերլուծության հիման վրա կարելի է ներկայացնել հարկային-իրավական պատասխանատվության հետևյալ սահմանումը. **հարկային իրավական պատասխանատվությունը կոնկրետ հարկային-իրավական խախտման համար պետության կողմից կիրառվող հարկադրանքի միջոց է, որը դրսևորվում է տույժի, տուգանքի կամ պատասխանատվության այլ միջոցի կիրառմամբ:**

Հարկ վճարող կազմակերպությունների ինչպես դրական, այնպես էլ բացասական պատասխանատվությունը սահմանափակվում է նրանով, որ այն կախված է կազմակերպության լիազորված անձի կամ ներկայացուցչի վարքից՝ անկախ դրդապատճառներից: Նրանց իրավագիտակցության մակարդակը պայմանավորում է կազմակերպության պարտավոր, իրավաչափ վարքի պատշաճ դրսևորումը հարկային-իրավական հարաբերություններում:

Վերոշարադրյալի հիման վրա կարելի է ներկայացնել հարկ վճարող կազմակերպությունների հարկային իրավական կարգավիճակի հետևյալ բնորոշումը. **հարկ վճարող կազմակերպության հարկային-իրավական կարգա-**

վիճակը հարկային իրավահարաբերություններում նրա իրավունքների և պարտականությունների, ինչպես նաև դրանք չկատարելու կամ ոչ պատշաճ կատարելու համար վրա հասնող պատասխանատվության միջոցների ամբողջությունն է:

## СТАТУС ПЛАТЯЩИХ НАЛОГ КОМПАНИЙ

ТАМАРА ГРИГОРЯН

В данной научной статье проанализировано правовое положение (статус) платящих налог компаний, классифицированы их права и обязанности, отделены некоторые элементы характеризующие их, перечислены случаи прекращения действия таких организаций, раскрыты основы и виды их юридической ответственности, основания для освобождения от ответственности.

**Ключевые слова** – компания платящая налог, правовой статус, права и обязанности, налоговый орган, налоговый секрет, место регистрации, место жительства, комплексные компании, простые компании, правонарушение, юридическая ответственность.

## STATUS OF TAXPAYING COMPANIES

TAMARA GRIGORYAN

This scientific article analyzes the legal status of taxpaying companies, classifies their legal liability. Some of their definite characterizing features are segregated. Closing cases of such companies are enumerated. Moreover, the theories and types of their legal liability and the grounds for exemption from liability are as well revealed.

**Key words** – taxpaying company, legal status, legal liability, tax authorities, tax secrets, tax residency, residence, complex companies, simple companies, breach of law, legal liability.