

## ՀՀ ֆինանսների նախարարություն

### Հարկային և մաքսային մարմինների գանգատարկման հանձնաժողով

Ո Ր Ո Շ ՈՒ Մ 3/4

26 հունվարի 2016 թ.

Քննարկվեց Ա/Ձ Ներսես Ներսիսյանի 21.12.2015 թ-ի գանգատը ՀՀ ՖՆ իրավաբանական վարչության պետի 31.08.2015 թ-ի թիվ 238 որոշման դեմ:

#### Ա/Ձ Ներսես Ներսիսյանի գանգատում բերված փաստարկները.

Ա/Ձ Ներսես Ներսիսյանը փոստային առաքման միջոցով 30.11.2015 թ-ին ՀՀ ֆինանսների նախարարությունից ստացել է 31.08.2015 թ-ով թվագրված «Հարկ վճարողից ժամանակին չվճարված հարկային պարտավորությունների գծով վճարման ենթակա գումարը գանձելու մասին» թիվ 238 որոշումը /այսուհետ՝ Ուրոշում/:

Ա/Ձ Ներսես Ներսիսյանը (այսուհետ նաև գանգատաբեր) գտնում է, որ Որոշումն անհիմն է, կայացվել է օրենքի խախտմամբ, ներքոշարադրված հիմնավորումներով.

Ա/Ձ Ներսես Ներսիսյանը 2001 թ-ից սկսած, արդեն շուրջ 15 տարի ձեռնարկատիրական գործունեություն չի իրականացնում, ինչի վերաբերյալ համապատասխան դիմում է ներկայացրել ՀՀ ՊԵԿ Շահումյանի ՏՀՏ:

Այն որ, նշված փաստական իրավիճակում Ներսես Ներսիսյանի նկատմամբ չէր կարող հաշվարկվել հարկային պարտավորություններ, իսկ հաշվարկված հարկերն անհիմն և անօրինական են, հիմնավորվում է նաև «Հարկերի մասին» ՀՀ օրենքի կիրառության վերաբերյալ ՀՀ ԿԱ ՊԵԿ նախագահի 30.09.2008 թ-ի թիվ 9 պարզաբանումով, որի 1-ին կետի համաձայն՝ ««Հարկերի մասին» ՀՀ օրենքի 27-րդ հոդվածի համաձայն՝ գործունեություն չիրականացնելու, ինչպես նաև հարկվող օբյեկտ հանդիսացող գույք չունենալու մասին հայտարարությունը հարկային մարմին ներկայացվող հաշվարկի (հայտարարագրի) ամփոփ ձևն է:

Միաժամանակ՝ առանձին հարկատեսակների մասին օրենքներով սահմանված են հաշվետու ժամանակաշրջաններ, որոնց համար հարկ վճարողները հարկային մարմին պարտավոր են ներկայացնել տվյալ հարկատեսակի հաշվարկներ, հայտարարագրեր, հաշվետվություններ (այսուհետ՝ հաշվետվություններ):

Գործունեություն չիրականացրած հարկ վճարողների կողմից հաշվետվությունների հարկային մարմին ներկայացման առումով նշված իրավական ակտերի դրույթները տարբեր կերպ են մեկնաբանվում:

Ղեկավարվելով «Իրավական ակտերի մասին» ՀՀ օրենքով սահմանված իրավական ակտի մեկնաբանման և դրա վերաբերյալ պաշտոնական պարզաբանումներ տալու համար սահմանված դրույթներով, պաշտոնապես պարզաբանում եմ.

1. Եթե կազմակերպությունը գրավոր հայտարարություն է ներկայացնում իր հաշվառման վայրի հարկային տեսչություն՝ որևէ պահից անորոշ ժամկետով գործունեություն չիրականացնելու մասին, ապա՝ այդ պահից սկսած մինչև գործունեության փաստացի վերսկսելը կամ գործունեություն վերսկսելու մասին գրավոր հայտարարության մեջ նշված՝ գործունեության վերսկսման պահը (բայց ոչ շուտ, քան այդ հայտարարության ներկայացման օրը) ընկած ժամանակահատվածում ներառվող՝ հարկատեսակների համար օրենքով սահմանված լրիվ հաշվետու ժամանակաշրջանների համար կազմակերպությունը իր հաշվառման վայրի հարկային տեսչություն հաշվետվություններ (այդ թվում՝ «գրոյական») չի ներկայացնում:

Սույնը չի տարածվում գույքահարկով կամ հողի հարկով հարկվող օբյեկտ հանդիսացող անշարժ գույք և փոխադրամիջոցներ ունենալու դեպքերի վրա, երբ կազմակերպության

կողմից պետք է ներկայացվեն այդ հարկատեսակների համար նախատեսված հաշվետվությունները, ինչպես նաև շահութահարկի տարեկան հաշվետվությունը, հաշվապահական հաշվեկշիռը և ֆինանսական արդյունքների մասին հաշվետվությունը:

Պարզաբանման 3-րդ, 4-րդ, 5-րդ, 6-րդ և 7-րդ կետերը սահմանում են՝ «3. Սույն պաշտոնական պարզաբանման 1-ին և 2-րդ կետերում նախատեսված դեպքերում գործունեություն չիրականացնելու մասին գրավոր հայտարարությունը նշանակում է նաև, որ կազմակերպությունը նշված ժամկետում չի հանդիսանալու գործատու (այսինքն՝ չի ունենալու ՀՀ օրենսդրությամբ սահմանված կարգով ձևակերպված /գրավոր/ աշխատող /վարձու աշխատող/ և փաստացի չի օգտագործելու ֆիզիկական անձանց աշխատանքը, ծառայությունները) և հարկային գործակալ (այսինքն՝ ֆիզիկական անձանց կամ ոչ ռեզիդենտ կազմակերպություններին փաստացի չի վճարելու եկամուտներ):

4. Եթե հարկ վճարողը (կազմակերպություն, անհատ ձեռնարկատեր, նոտար) փաստացի չի իրականացնում գործունեություն (այդ թվում նաև՝ չի հանդիսանում գործատու կամ հարկային գործակալ), ապա այդ ժամանակահատվածում ներառվող՝ հարկատեսակների համար օրենքով սահմանված լրիվ հաշվետու ժամանակաշրջանների համար հարկ վճարողն իր հաշվառման վայրի հարկային տեսչություն հաշվետվություններ (այդ թվում՝ «գրոյական») չի ներկայացնում:

Սույնը չի տարածվում գույքահարկով կամ հողի հարկով հարկվող օբյեկտ հանդիսացող անշարժ գույք և փոխադրամիջոցներ ունենալու դեպքերի վրա, երբ հարկ վճարողի կողմից պետք է ներկայացվեն այդ հարկատեսակների համար նախատեսված հաշվարկները, իսկ կազմակերպությունը նաև՝ շահութահարկի տարեկան հաշվետվությունը, հաշվապահական հաշվեկշիռը և ֆինանսական արդյունքների մասին հաշվետվությունը:

5. Սույն պաշտոնական պարզաբանման 1-ին, 2-րդ և 4-րդ կետերում նախատեսված դեպքերում հարկ վճարողի կողմից գործունեություն չիրականացնելու լրիվ հաշվետու ժամանակաշրջանների համար առանձին հարկատեսակների մասին օրենքներով (բացառությամբ «Գույքահարկի մասին» և «Հողի հարկի մասին» Հայաստանի Հանրապետության օրենքներով) նախատեսված հաշվետվությունները համարվում են ներկայացված, իսկ այդ ժամանակաշրջաններից որևէ մեկի համար՝

ա) հաշվետվություններ ներկայացնելու դեպքում վերջիններս համարվում են ներկայացված առաջին անգամ.

բ) ոչ «գրոյական» հաշվետվություններ ներկայացնելու դեպքում այդ հաշվետու ժամանակաշրջանից սկսած հարկ վճարողի գործունեությունը համարվում է վերսկսած:

6. Եթե հարկային մարմինների կողմից իրականացրած ստուգումների ժամանակ պարզվում է, որ կազմակերպությունը սույն պաշտոնական պարզաբանման 1-ին, 2-րդ և 4-րդ կետերում, իսկ անհատ ձեռնարկատերը և նոտարը՝ սույն պաշտոնական պարզաբանման 4-րդ կետում նշված՝ գործունեություն չիրականացնելու ժամանակահատվածում փաստացի իրականացրել (իրականացնում) է գործունեություն և (կամ) հաշվեգրել է (պետք է հաշվեգրեր) հարկվող եկամուտներ (իրացման շրջանառություններ, հարկվող շրջանառություններ, իրացումից հասույթներ, պասիվ և այլ եկամուտներ), նվազեցումներ (ծախսեր, կորուստներ և այլ նվազեցումներ, հաշվանցումներ), պարտադիր սոցիալական ապահովության վճարների հաշվարկման օբյեկտներ կամ վճարել է ապահովագրական նպաստներ, ապա այդ հաշվետու ժամանակաշրջանների համար հարկ վճարողի գործունեությունը համարվում է վերսկսած և հարկ վճարողի նկատմամբ կիրառելի են «Հարկերի մասին» Հայաստանի Հանրապետության օրենքի 24-րդ հոդվածով նախատեսված պատասխանատվության նորմը, ինչպես նաև հաշվետվությունները օրենքով սահմանված կարգով և ժամկետներում չներկայացնելու համար վարչական պատասխանատվության նորմերը:

7. Անկախ գործունեություն չիրականացնելու մասին գրավոր հայտարարություն հարկային մարմին ներկայացնելուց, հարկ վճարողները (կազմակերպություն, անհատ

ծեռնարկատեր, նոտար) հաշվետու ժամանակաշրջանի համար իրենց հաշվառման վայրի հարկային տեսչություն չեն ներկայացնում՝

ա) գործատուի պարտադիր սոցիալական ապահովության վճարների հաշվետվությունները, եթե այդ հաշվետու ժամանակաշրջանում չեն հանդիսացել գործատու.

բ) ֆիզիկական անձանց վճարված եկամուտների, պահված եկամտահարկի հաշվարկները, եթե այդ հաշվետու ժամանակաշրջանում ֆիզիկական անձանց նկատմամբ չեն հանդիսացել հարկային գործակալ.

գ) ոչ ռեզիդենտին վճարված եկամուտների, պահված շահութահարկի ամփոփ հաշվարկները, եթե այդ հաշվետու ժամանակաշրջանում ոչ ռեզիդենտ կազմակերպությունների նկատմամբ չեն հանդիսացել հարկային գործակալ:

Կազմակերպության տնօրենի որպես այդպիսին պետական մարմիններում գրանցված չլինելու (գրանցելուց չհանվելու) փաստը դեռևս հիմք չի հանդիսանում, որ կազմակերպությունը հանդիսանում է գործատու, քանի դեռ կազմակերպության և այդ քաղաքացու միջև բացակայում է կամ լուծվել է աշխատանքային կամ ծառայությունների մատուցման (աշխատանքների կատարման) քաղաքացիաիրավական պայմանագիրը»:

Գանգատաբերը գտնում է, որ վերը նշված պարզաբանմամբ պարզ է դառնում, որ Ա/Ձ Ներսես Ներսիսյանը փաստացի ծեռնարկատիրական գործունեություն չիրականացնելու պայմաններում, հարկային հաշվետվություններ ներկայացնելու և հարկեր, սոցիալական ապահովության վճարներ հաշվարկելու ու վճարելու որևէ պարտավորություն չի ունեցել, ինչը սակայն Որոշմամբ հաշվի չի առնվել:

Հարկ է նշել նաև, որ Որոշման կայացման հիմքում պատշաճ վարչարարություն չի իրականացվել, մասնավորապես՝ Որոշումը կայացվել է առանց Ա/Ձ Ներսես Ներսիսյանին իրականացվող վարույթի մասին իրազեկելու և վերջինիս դիրքորոշումը քննարկվող հարցի վերաբերյալ հաշվի առնելու:

«Վարչարարության հիմունքների և վարչական վարույթի մասին» ՀՀ օրենքի 38-րդ հոդվածի 1-ին մասի համաձայն՝ վարչական մարմինը վարչական վարույթի ընթացքում պարտավոր է վարույթի մասնակիցներին և նրանց ներկայացուցիչներին հնարավորություն տալ արտահայտվելու վարչական վարույթում քննարկվող փաստական հանգամանքների վերաբերյալ:

Ելնելով վերոգրյալից և ղեկավարվելով «Վարչարարության հիմունքների և վարչական վարույթի մասին» ՀՀ օրենքի 63-րդ հոդվածի 1-ին մասի ա/ կետի դրույթներով գանգատաբերը խնդրում է ամբողջությամբ վերացնել ՀՀ ՖՆ իրավաբանական վարչության պետի 31.08.2015 թ-ի թիվ 238 որոշումը:

**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 Ներսես Ներսիսյանի վերաբերյալ վարչական վարույթի նյութերը պարզել է, որ 28.08.2015 թ-ի դրությամբ Ա/Ձ Ներսես Ներսիսյանի չկատարած հարկային պարտավորությունների գանձման ենթակա գումարը կազմում է 375.855 դրամ, հաստատագրված վճարի գծով՝ 4491 դրամ, որից ապառք՝ 2902 դրամ, տույժ՝ 1589 դրամ, սոցիալական ապահովության վճար՝ 371.364 դրամ, որից ապառք՝ 240.000 դրամ, տույժ՝ 131.364 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

31.08.2015 թ-ին ընդունվել է թիվ 238 որոշումը (այսուհետ նաև Որոշում) Ա/Ձ Ներսես Ներսիսյանից 375.855 դրամ պարտավորության գումար գանձելու մասին:

Գանգատում բերված պնդումների վերաբերյալ, որ գանգատաբերը չի ծանուցվել վարչական վարույթի հարուցման մասին, նրան հնարավորություն չի տրվել արտահայտվելու վարչական վարույթում քննարկվող փաստական հանգամանքների վերաբերյալ, հարկ է նշել հետևյալը.

«Վարչարարության հիմունքների և վարչական վարույթի մասին» ՀՀ օրենքի (այսուհետ նաև Օրենք) 33-րդ հոդվածի համաձայն՝ վարչական մարմնի նախաձեռնությամբ վարչական վարույթը հարուցվում է այն գործողության (գործողությունների) սկսման օրվանից, որը նպատակաճշված է վարչական մարմնի նախաձեռնությամբ վարչական ակտի ընդունմանը:

Օրենքի 35-րդ հոդվածի համաձայն՝ վարչական մարմինն իր նախաձեռնությամբ վարչական վարույթ հարուցելիս վարույթի մասնակիցներին կամ նրանց ներկայացուցիչներին պատշաճ ձևով ծանուցում է վարչական վարույթ հարուցելու մասին, եթե վարչական վարույթի հարուցումից մինչև վարչական ակտն ընդունելու միջև ընկած ժամանակահատվածը երեք օրից ավելի է:

Իր հերթին, «Հարկերի մասին» ՀՀ օրենքի 29.1 հոդվածի համաձայն՝ հարկային պարտավորությունների գծով գումարների վճարումը սահմանված ժամկետից ուշացնելու դեպքում հարկային մարմինը կամ տեղական ինքնակառավարման մարմինը որոշում է կայացնում հարկ վճարողից ժամանակին չվճարված գումարը գանձելու վերաբերյալ և այդ մասին պատշաճ ծանուցում վերջինիս:

Քննարկվող դեպքում հարկ վճարողից ժամանակին չվճարված պարտավորությունների գումարները գանձելու նպատակով հարուցված վարչական վարույթի մասին գանգատաբերին ծանուցելու պարտականություն չի առաջացել, քանի որ Որոշումն ընդունվել է հարկային մարմնում առկա ապացույցների հիման վրա, երբ վարչական վարույթի հարուցումից մինչև վարչական ակտն ընդունելու միջև ընկած ժամանակահատվածը չի գերազանցել երեք օրը:

Ինչ վերաբերվում է գանգատում բերված պնդումներին, որ ՀՀ ԿԱ ՊԵԿ նախագահի 30.09.2008 թ-ի թիվ 9 պարզաբանման դրույթների համաձայն Ա/Ձ Ներսես Ներսիսյանի կողմից փաստացի ձեռնարկատիրական գործունեություն չիրականացնելու պայմաններում նրա կողմից հարկային հաշվետվություններ ներկայացնելու, հարկեր, սոցիալական ապահովության վճարներ հաշվարկելու ու վճարելու պարտավորություն չի ունեցել, ապա դրանք հիմնավոր չեն, հետևյալ պատճառաբանությամբ.

Քննարկվող դեպքում Ա/Ձ Ներսես Ներսիսյանը գործունեություն է իրականացրել հաստատագրված վճարի դաշտում (հանրային սնունդ): Իր դիմումի համաձայն 09.04.2002 թ-ից գանգատաբերի գործունեությունը դադարեցվել է:

Հաշվի առնելով, որ գործունեությունը դադարեցվել է 2002 թ-ի ապրիլի 9-ից, ուստի նշված 9 օրվա համար հաշվարկվել է հաստատագրված վճար՝ գումարով 2902 դրամ, որը սահմանված ժամկետում չվճարելու համար հաշվարկվել է տույժ 1589 դրամի չափով և ընդհանուր պարտավորությունը կազմել է 4491 դրամ: Նշված պարտավորության առկայության պատճառով Ա/Ձ Ներսես Ներսիսյանը «Անհատ ձեռնարկատերերի համար եկամտահարկի և պարտադիր սոցիալական ապահովության վճարների արտոնություններ սահմանելու մասին» 11.11.2005 թ-ի ՀՕ 215-Ն օրենքի համաձայն չի լուծարվել:

Միևնույն ժամանակ, Ա/Ձ Ներսես Ներսիսյանի նկատմամբ կիրառվել են 19.12.2012թ-ի «Հարկային և պարտադիր սոցիալական ապահովության վճարների արտոնություններ սահմանելու մասին» թիվ ՀՕ 258-Ն օրենքով սահմանված արտոնությունը, որի արդյունքում մինչև 2008թ-ի դեկտեմբեր ամիսն հաշվարկված նվազագույն սոցիալական վճարների գծով հաշվարկված պարտավորությունները պակասեցվել են Ա/Ձ Ներսես Ներսիսյանի անձնական հաշվի քարտից:

Ինչ վերաբերվում է Որոշման մեջ նշված սոցիալական ապահովության վճարի գծով 371.364 դրամի պարտավորությանը, ապա այն հաշվարկվել է 2009-2012 թ.թ. ընթացքում նվազագույն սոցիալական վճարների գումարները սահմանված ժամկետում չվճարելու համար:

Վերոգրյալի կապակցությամբ հարկ է նշել, որ մինչև 31.12.2012 թ-ը գործող «Պարտադիր սոցիալական ապահովության վճարների մասին» ՀՀ օրենքի 5-րդ հոդվածի 5-րդ մասի համաձայն, անհատ ձեռնարկատերերը պարտավոր են յուրաքանչյուր ամսվա համար վճարել նվազագույն սոցիալական վճար՝ 5000 դրամի չափով, մինչև հաջորդ ամսվա 15-ը: Ընդ որում՝ պետական գրանցման վկայականը ժամանակավոր հարկային մարմին հանձնած (մինչև 25.07.2012 թ-ը) և այդ ժամանակահատվածում ձեռնարկատիրական գործունեություն չիրականացրած անհատ ձեռնարկատերերը նվազագույն սոցիալական վճարներ չի կատարում՝ վկայականը հանձնելուն հաջորդող ամսվանից մինչև վկայականը հետ ստանալու ամիսն ընկած ժամանակահատվածի համար:

Դա նշանակում է, որ անհատ ձեռնարկատիրոջ կողմից պետական գրանցման վկայականը ժամանակավորապես հարկային մարմին հանձնած չլինելու դեպքում անհատ ձեռնարկատերը պարտավոր էր վճարել 5000 դրամ նվազագույն սոցիալական վճար՝ անկախ ձեռնարկատիրական գործունեություն իրականացնելու կամ չիրականացնելու հանգամանքից:

Քննարկվող դեպքում Ա/Ձ Ներսես Ներսիսյանի կողմից պետական գրանցման վկայականը ժամանակավորապես հարկային մարմին չի հանձնվել, ինչը և հիմք է հանդիսացել նվազագույն սոցիալական վճարի գծով պարտավորությունների հաշվարկման համար:

Միևնույն ժամանակ, Որոշմամբ նվազագույն սոցիալական վճարի գծով գանձման առաջադրված պարտավորությունների վերանայման հարցին լուծում տալու նպատակով սույն գանգատի շրջանակներում ՀՀ ՖՆ Մաշտոցի ՀՏ կողմից 20.01.2016 թ-ի գրությամբ հարցում է կատարվել ՀՀ ԱՆ իրավաբանական անձանց պետական ռեգիստրի գործակալություն՝ Ա/Ձ Ներսես Ներսիսյանի պետական գրանցման վկայականի գործողության ժամկետի հարցը պարզաբանելու նպատակով: Ստացված պատասխանի համաձայն Ա/Ձ Ներսես Ներսիսյանի պետական հաշվառումը կատարվել է անժամկետ:

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՝

ՀՀ ՖՆ իրավաբանական վարչության պետի 31.08.2015 թ-ի թիվ 238 որոշումը թողնել անփոփոխ, իսկ գանգատը՝ մերժել:

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՝

