

ՀՀ ֆինանսների նախարարություն

Հարկային և մաքսային մարմինների գանգատարկման հանձնաժողով

Ո Ր Ո Շ ՈՒ Մ 29/4

18 նոյեմբերի 2014 թ.

Քննարկվեց Ա/Ձ Մնացական Գրիգորյանի 10.10.2014 թ-ի վարչական բողոքը ՀՀ ԿԱ ՊԵԿ Կոտայքի ՏՀՏ պետի 28.04.2014 թ-ի թիվ 360 որոշման դեմ:

Ա/Ձ Մնացական Գրիգորյանի բողոքում բերված փաստարկները.

Ա/Ձ Մնացական Գրիգորյանը գրանցվել է 19.02.2001 թ-ին: Գրանցման օրվանից մինչ օրս Ա/Ձ Մնացական Գրիգորյանը ոչ մի գործունեություն չի իրականացրել, վերջինիս կողմից հարկային մարմին հաշվետվություններ չեն ներկայացվել: Որոշման համաձայն Ա/Ձ Մնացական Գրիգորյանի չկատարված հարկային պարտավորությունները կազմում են 371.402 դրամ, որից սոց. վճար՝ 3741402 դրամ, այդ թվում ապառք՝ 240.000 դրամ, տույժ՝ 131402 դրամ, որն առաջացել է 2009-2012 թ.թ. հունվար-դեկտեմբեր ամիսների նվազագույն վճարների հիման վրա:

2005 թ-ի դեկտեմբերի 15-ին ուժի մեջ էր մտել «Անհատ ձեռնարկատերերի համար եկամտահարկի և պարտադիր սոցիալական ապահովագրության վճարների արտոնություններ սահմանելու մասին» ՀՀ օրենքը:

2008 թ-ի հոկտեմբերի 4-ին ուժի մեջ է մտել «Անհատ ձեռնարկատերերի համար եկամտահարկի և պարտադիր սոցիալական ապահովագրության վճարների արտոնություններ սահմանելու մասին» ՀՀ օրենքով սահմանված արտոնությունների կիրառման մասին» ՀՀ օրենքը:

Վերը նշված օրենքները ուժը կորցրած են ճանաչվել միայն 2013 թ-ի հունվարի 1-ին, երբ ուժի մեջ մտավ «Հարկային և պարտադիր սոցիալական ապահովության վճարների արտոնություններ սահմանելու մասին» ՀՀ օրենքի 2-րդ հոդվածի 1-ին մասի և 3-րդ մասի դրույթները:

Բողոքում մեջբերվել են ՀՀ Սահմանադրության 22-րդ հոդվածի 6-րդ մասի, 42-րդ հոդվածի 3-րդ մասի, «Իրավական ակտերի մասին» ՀՀ օրենքի 73-րդ հոդվածի 1-ին մասի և 3-րդ մասի դրույթները:

Որոշման համաձայն Ա/Ձ Մնացական Գրիգորյանի նկատմամբ առաջադրված հարկային պարտավորություններն առաջացել են 2009-2012 թթ-ի հունվար-դեկտեմբեր ամիսների համար, ուստի նշված հարաբերությունների համար կիրառվել են տվյալ պահին ուժը կորցրած, սակայն 2009-2012 թթ-ին դեռևս գործող իրավական ակտերը: Այսպես, 15.12.2005 թ-ին ուժի մեջ մտած «Անհատ ձեռնարկատերերի համար եկամտահարկի և պարտադիր սոցիալական ապահովագրության վճարների արտոնություններ սահմանելու մասին» ՀՀ օրենքի /այսուհետ՝ Օրենք/ 2-4-րդ հոդվածներով արտոնություններ են սահմանվել եկամտահարկի և պարտադիր սոցիալական ապահովագրության վճարների գծով չկատարված պարտավորություններ ունեցող անհատ ձեռնարկատերերի համար:

Օրենքի 4-րդ հոդվածի համաձայն սույն օրենքի 2-րդ և 3-րդ հոդվածներում չնշված անհատ ձեռնարկատերերն ազատվում են 2003-2005 թ-ի համար հաշվարկված և չվճարված եկամտահարկի և պարտադիր սոցիալական ապահովագրության վճարների նվազագույն գումարների, ինչպես նաև դրանց նկատմամբ հաշվարկված և չվճարված տույժերի վճարումից (բացառությամբ սույն օրենքի 5-րդ հոդվածով սահմանված դեպքի):

Սույն հոդվածում նշված անհատ ձեռնարկատերերի կողմից 2006 թ-ի հունվարի 1-ից հետո մինչև պետական գրանցամատյանում գործունեության դադարեցման (լուծարման) մասին գրառման պահը պարտադիր սոցիալական ապահովագրության վճարների նվազագույն գումարներ չեն հաշվարկվում (չեն վճարվում):

Սույն հոդվածում նշված անհատ ձեռնարկատերերի ցանկերը (2003-2005 թվականների համար հաշվարկված և չվճարված պարտադիր սոցիալական ապահովագրության վճարների

նվազագույն գումարների պարտադիր նշումով) հարկային տեսչությունները մինչև 2006 թ-ի սեպտեմբերի 1-ը ներկայացնում են պետական ռեգիստրի գործակալության համապատասխան տարածքային ստորաբաժանումներ՝ մինչև 2006 թ-ի նոյեմբերի 1-ը պետական գրանցամատյանում գործունեության դադարեցման (լուծարման) մասին գրառում կատարելու, նրանց վկայականներն անվավեր ճանաչելու և պարտավորությունները հրապարակելու համար:

Վերը նշված օրենքի վերլուծության արդյունքում ակնհայտ է դառնում, որ այն անհատ ձեռնարկատերերը, ովքեր մինչև 01.05.2006 թ-ը հարկային մարմին գործունեությունը դադարեցնելու /լուծարվելու/ մասին գրավոր դիմում չեն ներկայացրել /հոդված 2/ կամ 2006 թ-ի հունվարի 1-ից մինչև 2006 թ-ի մայիսի 1-ը չեն վճարել 2003-2005 թ.թ.-ի համար հաշվարկված և չվճարված պարտադիր սոցիալական ապահովագրության վճարների նվազագույն գումարների 30 տոկոսը /հոդված 3/, ազատվում են 2003-2005 թ.թ. համար հաշվարկված և չվճարված եկամտահարկի և պարտադիր սոցիալական ապահովագրության վճարների նվազագույն գումարների և դրանց նկատմամբ հաշվարկված տույժերի վճարումից: Հետևաբար, ՀՀ ԿԱ ՊԵԿ Կոտայքի տարածքային հարկային տեսչությունը, որտեղ Ա/Ձ Մնացական Գրիգորյանը գրանցված է եղել որպես հարկատու, վերը նշված հոդվածով սահմանված կարգով անհատ ձեռնարկատերերի ցանկերը /այդ թվում նաև Ա/Ձ Մնացական Գրիգորյանի անունը ներառված/ մինչև 2006 թ-ի սեպտեմբերի 1-ը պետական ռեգիստրի գործակալության համապատասխան տարածքային ստորաբաժանում ներկայացնելու պարտականությունը կրելով հանդերձ, անգործություն է ցուցաբերել: Արդյունքում Ա/Ձ Մնացական Գրիգորյանի նկատմամբ անհիմն կերպով հաշվարկվել է պարտադիր սոցիալական ապահովագրության նվազագույն գումար: Աինչդեռ, Ա/Ձ Մնացական Գրիգորյանը գործունեություն չիրականացնելու և հաշվետվություններ չներկայացնելու պայմաններում ակնկալել է իր նկատմամբ նշված օրենքի ուժով արտոնությունների կիրառումը, այսինքն՝ ՀՀ ԿԱ ՊԵԿ Կոտայքի տարածքային հարկային տեսչությունը վերը նշված օրենքի ուժով Ա/Ձ Մնացական Գրիգորյանի նկատմամբ 2006 թ-ի հունվարի 1-ից հետո պարտադիր սոցիալական ապահովագրության վճարների նվազագույն գումար չպետք է հաշվարկեր: Բացի այդ, հարկ է անդրադառնալ այն հարցին, թե Ա/Ձ Մնացական Գրիգորյանը գրանցման օրվանից, մասնավորապես՝ 01.01.2006 թ-ից մինչ այժմ փաստացի գործունեություն իրականացրել է, թե ոչ: Այս հարցի առնչությամբ հարկ է նշել, որ վարչական մարմինը չի կարող ներկայացնել որևէ վերաբերելի ապացույց, նշված ժամանակաշրջանում Ա/Ձ Մնացական Գրիգորյանի կողմից փաստացի գործունեություն ծավալելու մասին, մինչդեռ «Վարչարարության հիմունքների և վարչական վարույթի մասին» ՀՀ օրենքի 43-րդ հոդվածի 1-ին մասի համաձայն անձի և վարչական մարմնի փոխհարաբերություններում ապացուցման պարտականությունը կրում է՝ վարչական մարմինը՝ անձի համար ոչ բարենպաստ փաստական հանգամանքների առկայության դեպքում: Փաստորեն, վերը նշված օրենքի ուժով Ա/Ձ Մնացական Գրիգորյանն ազատվել է պարտադիր սոցիալական ապահովագրության վճարի և դրա դիմաց հաշվարկված տույժերի գծով պարտավորությունից:

Բացի այդ, եթե նույնիսկ վերը նշված օրենքի որևէ դրույթ առաջացնում է երկիմաստություններ կամ տարրնթերցումներ, ապա հարկման նպատակով օրենքի նշված դրույթի կիրառման ժամանակ հարկային մարմինները, «Հարկերի մասին» ՀՀ օրենքի 2-րդ հոդվածի ուժով, պարտավոր են այն կիրառել հարկ վճարողի, տվյալ դեպքում Ա/Ձ Մնացական Գրիգորյանի օգտին:

Եթե նույնիսկ պայմանականորեն ընդունենք, որ անհատ ձեռնարկատիրոջ ձեռնարկատիրական գործունեությունը դեռ համարվում է չդադարեցված և շարունակվում են հաշվարկվել նվազագույն վճարներ, ապա 2008 թ-ի հոկտեմբերի 4-ին ընդունված «Անհատ ձեռնարկատերերի համար եկամտահարկի և պարտադիր սոցիալական ապահովագրության վճարների արտոնություններ սահմանելու մասին» ՀՀ օրենքով սահմանված արտոնությունների կիրառման մասին» ՀՕ-151-Ն ՀՀ օրենքի 1-ին հոդվածի համաձայն.

«Անհատ ձեռնարկատերերի համար եկամտահարկի և պարտադիր սոցիալական ապահովագրության վճարների արտոնություններ սահմանելու մասին» ՀՀ 2005 թ-ի նոյեմբերի 11-ի ՀՕ-215-Ն օրենքով սահմանված արտոնություններից օգտվելու իրավունք ունեցող անհատ ձեռնարկատերերը, որոնք մինչև սույն օրենքն ուժի մեջ մտնելը դեռևս չեն օգտվել այդ արտոնություններից, կարող են օգտվել Օրենքով իրենց վերապահված արտոնություններից՝ առանց ժամկետային սահմանափակման: Ատացվում է, որ այս պահին բողոքաբերը կարող է օգտվել 15.12.2005 թ-ին ուժի մեջ մտած օրենքով սահմանված արտոնություններից:

Հարկ է նկատել, որ բարձրացված հարցերի իրավական մեկնաբանությանը ՀՀ վարչական դատարանը մանրամասն անդրադարձել է իր օրինական ուժի մեջ մտած վճռով՝ վարչական գործ ՎԴ/5052/05/12:

Ելնելով վերոգրյալից հայտնվում է, որ Օրենքի ուժով հարկային մարմինը պարտավոր էր դադարեցնել Ա/Ձ Մնացական Գրիգորյանի գործունեությունը, որի արդյունքում վերջինիս նկատմամբ հարկային պարտավորություններ չէին առաջանա: Ավելին, հարկային մարմինն իր Որոշմամբ Ա/Ձ Մնացական Գրիգորյանին առաջադրելով հարկային պարտավորություններ սկսած 2009 թ-ից /որոշումը կայացվել է 28.04.2014 թ-ին/, անտեսել է «Պարտադիր սոցիալական ապահովության վճարների մասին» ՀՀ օրենքի 6-րդ հոդվածի 5-րդ մասի պահանջը, համաձայն որի սույն օրենքի խախտումներ հայտնաբերելու դեպքում սոցիալական վճարների գծով պարտավորություններ չեն կարող առաջանալ, եթե տվյալ խախտումը հայտնաբերվել է այն կատարելու տարվան հաջորդող երեք տարի հետո:

Ելնելով վերոգրյալից և ղեկավարվելով «Վարչարարության հիմունքների և վարչական վարույթի մասին» ՀՀ օրենքի 63-րդ հոդվածի պահանջներով բողոքաբերը խնդրում է ՀՀ ԿԱ ՊԵԿ Կոտայքի տարածքային հարկային տեսչության 28.04.2014թ-ի թիվ 360 որոշումը ճանաչել անվավեր:

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 ԿԱ ՊԵԿ Կոտայքի ՏՏՏ պետը, քննարկելով Ա/Ձ Մնացական Գրիգորյանի վերաբերյալ վարչական վարույթի նյութերը 2014 թ-ի ապրիլի 28-ին ընդունել է թիվ 360 որոշումը (այսուհետ նաև Որոշում), համաձայն որի 18.04.2014 թ-ի դրությամբ Ա/Ձ Մնացական Գրիգորյանի չկատարված հարկային պարտավորությունները կազմում են 371.402 դրամ (2009 թ-ի հունվարից մինչև 2012 թ-ի դեկտեմբեր ամիսների նվազագույն սոցիալական վճար), որը ենթակա է գանձման:

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 ձեռնարկատերը 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 Մնացական Գրիգորյանի կողմից պետական գրանցման վկայականը ժամանակավորապես հարկային մարմին չի հանձնվել, ինչը և հիմք է հանդիսացել նվազագույն սոցիալական վճարի գծով պարտավորությունների հաշվարկման համար:

Բողոքում հիշատակված «Անհատ ձեռնարկատերերի համար եկամտահարկի և պարտադիր սոցիալական ապահովագրության վճարների արտոնություններ սահմանելու մասին» ՀՀ օրենքների դրույթները Ա/Ձ Մնացական Գրիգորյանի նկատմամբ չկիրառելու կապակցությամբ հարկ է նշել, որ նշված օրենքների դրույթները, ըստ էության, չէին կարող կիրառվել հիմք ընդունելով այն հանգամանքը, որ Ա/Ձ Մնացական Գրիգորյանը հանդիսացել է «Անահիտ Գրիգորյան և ընկերներ» լիակատար ընկերակցության մասնակից: Իսկ ՀՀ քաղաքացիական օրենսգրքի 72-րդ հոդվածի 4-րդ մասի համաձայն. «Լիակատար ընկերակցությունների մասնակիցներ ու վստահության վրա հիմնված ընկերակցությունների լիակատար ընկերներ կարող են լինել միայն անհաղ ձեռնարկատերերը և (կամ) առևտրային կազմակերպությունները»:

Ինչ վերաբերվում է բողոքում բերված այն պնդումներին, որ «Պարտադիր սոցիալական ապահովության վճարների մասին» ՀՀ օրենքի 6-րդ հոդվածի 5-րդ մասի համաձայն օրենքի խախտումներ հայտնաբերելու դեպքում սոցիալական վճարների գծով պարտավորություններ չեն կարող առաջանալ, եթե տվյալ խախտումը հայտնաբերվել է այն կատարելու տարվան հաջորդող երեք տարի հետո, ապա այդ կապակցությամբ հարկ է նշել, որ սոցիալական վճարների գծով պարտավորություններն օրենքի ուժով 2009 թ-ի հունվարի 1-ից հաշվարկվել են անհատ ձեռնարկատիրոջ անձնական հաշվի քարտում, այսինքն՝ նշված պարտավորությունները ոչ թե նոր են հայտնաբերվել, այլ դրանք հարկային մարմին հայտնի են եղել առաջացման իսկ օրվանից: Հետևապես, «Պարտադիր սոցիալական ապահովության վճարների մասին» ՀՀ օրենքի 6-րդ հոդվածի 5-րդ մասի դրույթները քննարկվող դեպքում կիրառելի 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 Չ Ո Ւ Մ Է՝

ՀՀ ԿԱ ՊԵԿ Կոտայքի ՏՏՏ պետի 28.04.2014 թ-ի թիվ 360 որոշումը թողնել անփոփոխ, իսկ բողոքը՝ մերժել:

Սույն որոշմանը չհամաձայնվելու դեպքում այն ուժի մեջ մտնելու օրվանից երկու ամսվա ընթացքում կարող է բողոքարկվել ՀՀ վարչական դատարան:

Հանձնաժողովի նախագահ՝

