

## ՀՀ ֆինանսների նախարարություն

### Հարկային և մաքսային մարմինների գանգատարկման հանձնաժողով

Ո Ր Ո Շ ՈՒ Մ 3/2

27 հունվարի 2015 թ.

Քննարկվեց «Նյուվենդ» ՍՊԸ 29.12.2014 թ-ի բողոքը և 27.01.2015 թ-ի միջնորդությունը ՀՀ ՖՆ Կենտրոնի ՀՏ 18.12.2014 թ-ի թիվ 6106120 ակտի դեմ:

#### **«Նյուվենդ» ՍՊԸ բողոքում բերված փաստարկները.**

ՀՀ ՖՆ Կենտրոնի ՀՏ 18.12.2014 թ-ի թիվ 6106120 ակտը կազմվել է օրենքի խախտմամբ և ենթակա է անվավեր ճանաչվելու հետևյալ պատճառաբանությամբ:

Ստուգումն իրականացնող անձինք ընկերության կողմից արտոնագրային վճարը չորս օր ուշացնելու փաստի վերաբերյալ պետք է կիրառեին «Արտոնագրային վճարների մասին» ՀՀ օրենքի (այսուհետ նաև Օրենք) ոչ թե 9-րդ հոդվածի 7-րդ մասի պահանջները, այլ նույն հոդվածի 9-րդ մասի պահանջները, որը պատասխանատվություն է սահմանում Օրենքի թիվ 7 հավելվածում նշված գործունեության տեսակով զբաղվելու դեպքում Օրենքի թիվ 8 հավելվածով սահմանված ժամկետում չվճարելու դեպքում, որի պայմաններում կիրառվում է «Հարկերի մասին» ՀՀ օրենքի 23-րդ հոդվածով սահմանված պատասխանատվությունը: Ի դեպ ստուգողների կողմից թիվ 6106120 ակտում ճիշտ է նշվել, թե ընկերության կողմից Օրենքի որ պահանջն է խախտվել՝ «...«Արտոնագրային վճարների մասին» ՀՀ օրենքի 8-րդ հավելվածի 16-րդ կետի պահանջները», և փոխանակ բույս դնելուց հետո արձանագրվել խախտման բովանդակությունը՝ վճարման համար սահմանված ժամկետը խախտելը, նշվել է այդ դրույթի պահանջներից դուրս, խախտման հետ կապ չունեցող ինչ-որ պահանջի խախտում՝ «առանց արտոնագրի իրականացրել է մետաղադրամով շահագործվող ավտոմատների միջոցով սննդի առևտրի կազմակերպում...»:

Վերոգրյալ դիրքորոշումը նախ բխում է «Հարկերի մասին» ՀՀ օրենքի 2-րդ հոդվածի պահանջներից:

Օրենքը թեև օրենսդրական տեխնիկայով չի փայլում և նրա դրույթներում առերևույթ, առաջին հայացքից առկա են հակասություններ, սակայն մանրակրկիտ ուսումնասիրության և վերլուծության պայմաններում պետք էր հանգել այն եզրահանգման, որ պետք է կիրառվեր հենց Օրենքի 9-րդ հոդվածի 9-րդ մասի պահանջները: Այսպես, համաձայն Օրենքի 4-րդ հոդվածի 1 և 1.1 մասերի վերլուծությունը ցույց է տալիս, որ օրենսդիրը կապված գործունեության տեսակի և դրանք իրականացնողների կարգավիճակի (ֆիզիկական անձ, կամ անհատ ձեռնարկատեր, իրավաբանական անձ) հետ արտոնագրային վճար վճարող համարվելու տարբեր պայմաններ է առաջադրում: Օրենքի հավելված էթիվ 1-ում ընդգրկված գործունեության տեսակներ իրականացնող ֆիզիկական անձինք, այդ թվում՝ անհատ ձեռնարկատերերը արտոնագրային վճար վճարող համարվելու համար պարտավոր են իրենց հաշվառման (բնակության, գործունեության իրականացման) վայրի հարկային մարմիններին Օրենքով սահմանված ժամկետներում ու կարգով դիմում-հայտաբարություն ներկայացնել և բավաբարել Օրենքի 4-րդ հոդվածի 2-րդ և 3-րդ մասերով սահմանված պայմանները: Օրենքի հավելված թիվ 7-ում ընդգրկված

գործունեության տեսակներ իրականացնողներին համար օրենսդիրը որևէ նման պայմաններ չի առաջադրում, այլ ուղղակի հայտարարում է, որ նշված գործունեության իրականացնողները հենց այդ փաստով համարվում են արտոնագրային վճար վճարողներ և, որ գործունեության նշված տեսակների համար արտոնագրային վճարի հարկման օբյեկտները, արտոնագրային վճարի հաշվարկման ու վճարման կարգը և ժամկետները սահմանվում են Օրենքի անբաժանելի մասը կազմող թիվ 8 հավելվածով: Ինչպես նկատում ենք, օրենսդիրը հատուկ չի անդրադառնում արտոնագիր տրամադրելու կարգին, ինչը կատարում է ասենք լիցենզիա տալու համար «Լիցենզավորման մասին» ՀՀ օրենքով: Այդ իսկ պատճառով Օրենքի թիվ 8 հավելվածը հենց այդպես էլ վերնագրվել է օրենսդրի կողմից՝ «Գործունեության որոշ տեսակների համար արտոնագրային վճարի հաշվարկման ու վճարման կարգը, պատասխանատվությունը», որի 5-րդ կետով արձանագրված է՝ «Արտոնագրային վճար վճարողները մինչև գործունեություն իրականացնելը, իսկ գործունեության տվյալ տեսակի համար համապատասխան արտոնագիր ունեցող անձինք՝ մինչև, նախկին արտոնագրով նախատեսված ժամանակահատվածից հետո գործունեության տվյալ տեսակը շարունակելը որևէ ժամանակահատվածի (օրացուցային տարվա ընթացքում ընտրված ցանկացած ամիս կամ հաջորդական ամիսների հանրագումար, բայց ոչ ավելի, քան մինչև տվյալ օրացուցային տարվա ավարտը) համար իրենց հաշվառման վայրի հարկային մարմին են ներկայացնում սույն հավելվածի թիվ 1 ձևով սահմանված հայտարարություն:

Այնուհետև օրենսդիրը Օրենքի թիվ 8 հավելվածի 6-րդ կետով անդրադառնում է արտոնագիր ստանալու, այն տրամադրված համարելու պայմաններին՝ «հայտարարություն ներկայացնելու օրն անհատ ձեռնարկատերը կամ իրավաբանական անձը ստանում է արտոնագիր սույն հավելվածի թիվ 2 ձևին համապատասխան: Ընդ որում, հայտարարությունը ներկայացնելու օրվա ընթացքում սույն հավելվածի թիվ 2 ձևով արտոնագիր չտրամադրելու դեպքում արտոնագիրը համարվում է տրամադրված հայտարարությունը ներկայացնելու օրը, եթե անհատ ձեռնարկատերը կամ իրավաբանական անձը, սույն հավելվածի 16-րդ կետին համապատասխան, կատարել է արտոնագրային վճարի վճարում»: Նշված մասի վերլուծությունից բխում է, որ օրենսդիրը արտոնագիր ստանալու համար պարտադիր պայման չի դնում արտոնագրային վճարը վճարած լինելու հանգամանքը, ուղղակի նշում է, որ հայտարարություն ներկայացնելու օրն անհատ ձեռնարկատերը կամ իրավաբանական անձը ստանում է արտոնագիր սույն հավելվածի թիվ 2 ձևին համապատասխան, այնուհետև հաջորդ նախադասությամբ շեշտում, որ ներկայացման օրը արտոնագիր չտրամադրելու դեպքում արտոնագիրը համարվում է տրամադրված հայտարարությունը ներկայացնելու օրը, եթե անհատ ձեռնարկատերը կամ իրավաբանական անձը կատարել է արտոնագրային վճարի վճարում: Նույն հավելվածի 16-րդ կետի համաձայն օրենսդիրը սահմանում է արտոնագրային վճար վճարելու ժամկետը՝ մինչև արտոնագիր ստանալը, իսկ վերջինս ինչպես նկատեցինք օրենսդիրը կապում է հայտարարություն տալու հետ (Հավելված թիվ 8, 6-րդ կետ), այսինքն՝ մինչև գործունեություն իրականացնելը (Հավելված թիվ 8, 5-րդ կետ): Այսինքն, վճարումը կատարվում է մինչև գործունեության իրականացնելը, մինչև արտոնագիր ստանալը՝ վճարման ժամկետի խախտում առկա չէ, սահմանված ժամկետից հետո վճարումը՝ ժամկետի խախտում է, որի վերաբերյալ պատասխանատվությունը օրենսդիրը հստակ արձանագրել է Օրենքի 9-րդ հոդվածի

9-րդ մասում: Ավելի հստակ, քան օրենսդիրն է ձևակերպել Օրենքի 9-րդ հոդվածի 9-րդ մասը, հնարավոր չէ պատկերացնել: Բացի այդ, եթե ընդունենք ստուգողների դիրքորոշումը, որ արտոնագրային վճարի ուշացումը հավասարազոր է առանց արտոնագրի գործունեության, ապա Օրենքի 9-րդ հոդվածի 7-րդ մասի առկայության պայմաններում ստացվում է, թր Օրենքի 9-րդ հոդվածի 9-րդ մասը լրիվ անիմաստ և ավելորդ է, իսկ նման բան չի կարող լինել:

Շփոթվելու իմաստով, մի գուցե, ձևակերպման առումով փոքր ինչ այլ է իրավիճակը Օրենքի 9-րդ հոդվածի 7-րդ մասում, համաձայն որի՝ «Իրավաբանական անձի կամ անհատ ձեռնարկատիրոջ կողմից առանց արտոնագրի գործունեության իրականացման տվյալ վայրում սույն օրենքի թիվ 7 հավելվածում նշված գործունեության տեսակով (տեսակներով) զբաղվելու դեպքում իրավաբանական անձից կամ անհատ ձեռնարկատիրոջից գանձվում է տուգանք՝ առանց արտոնագրի գործունեությունը փաստացի իրականացնելու ժամանակահատվածի (բայց ոչ պակաս երեք ամսվա) համար սույն օրենքի թիվ 8 հավելվածով սահմանված կարգով հաշվարկված՝ վճարման ենթակա արտոնագրային վճարի կրկնակի չափով: Ընդ որում, սույն մասով սահմանված տուգանքի հաշվարկման համար սույն օրենքի թիվ 8 հավելվածի 14-րդ կետի 7-րդ ենթակետով սահմանված գործակիցները հաշվի չեն առնվում»: Օրենքի 9-րդ հոդվածի 7-րդ մասն իսկապես մեկնաբանողից պահանջում է իրավաբանի պրոֆեսիոնալ բարձր որակ, հիմք՝ «Իրավական ակտերի մասին» ՀՀ օրենքի 86-րդ հոդվածի 1-ին մասը, որի պահանջների պահպանմամբ մեկնաբանելով Օրենքի 9-րդ հոդվածի 7-րդ մասի բովանդակությունը, օրենսդիրը տվյալ դեպքում նկատի ունի այն իրավիճակը, երբ գործունեության իրականացման տվյալ վայրը նշված չէ Օրենքի թիվ 8 հավելվածի թիվ 2 ձևի հայտարարության մեջ, այսինքն՝ տվյալ վայրում գործունեություն իրականացնելը թաքցվել է հարկային մարմնից, այլապես օրենսդիրն ուղղակի կօգտագործեր ոչ թե «առանց արտոնագրի գործունեության իրականացման տվյալ վայրում սույն օրենքի թիվ 7 հավելվածում նշված գործունեության տեսակով զբաղվելու դեպքում» եզրույթը, այլ ուղղակի կնշեր՝ «Առանց արտոնագրի սույն օրենքի թիվ 7 հավելվածում նշված գործունեության տեսակով զբաղվելու դեպքում» եզրույթը, որպեսիք օգտագործում է համապատասխան օրենքներում «ապօրինի ձեռնարկատիրությամբ զբաղվել» և «առանց համապատասխան լիցենզիայի լիցենզավորման ենթակա գործունեությամբ զբաղվել» դեպքերում: Այսինքն, Օրենքի պահանջն է, որ հարկատուն չթաքցնի որևէ վայրում գործունեություն իրականացնելու փաստը: Ընդունելով հարցի բարդությանը, որևէ մեղք չեմ տեսնում ստուգող տեսուչների գործողություններում, քանի որ համոզված եմ, որ նրանց կողմից օրենքի ոչ ճիշտ կիրառումը պայմանավորված է Օրենքը զուտ ոչ հստակ կամ տարաբնույթ ընկալումով:

Այսպիսով, ստուգումն իրականացնողների կողմից 18.12.2014թ. կազմված թիվ 6106120 ակտն ընդունվել է օրենքի խախտմամբ, չի կիրառվել Օրենքի 9-րդ հոդվածի 9-րդ մասը, որը պետք է կիրառվեր, այլ կիրառվել է Օրենքի 9-րդ հոդվածի 7-րդ մասը, որը չպետք է կիրառվեր:

Ելնելով վերոգրյալից և ղեկավարվելով «Վարչարարության հիմունքների և վարչական վարույթի մասին» ՀՀ օրենքի 63-րդ հոդվածի 1-ին մասի դրույթներով ընկերությունը խնդրում է ամբողջությամբ անվավեր ճանաչել ՀՀ ՖՆ Կենտրոնի հարկային տեսչության 18.12.2014թ. թիվ 6106120 ակտը:

**«Ֆինանսների նախարարության հարկային և մաքսային մարմինների գանգատարկման հանձնաժողովի եզրակացությունը»**

«ՖՆ հարկային և մաքսային մարմինների գանգատարկման հանձնաժողովը (այսուհետ նաև Հանձնաժողով), ուսումնասիրելով սույն գործին առնչվող նյութերն ու ապացույցները եկավ հետևյալ եզրակացության:

Քննարկման ընթացքում նշվեց, որ «ՖՆ Կենտրոնի ՀՏ պետի 05.12.2014 թ-ի թիվ 6106120 հանձնարարագրի համաձայն «Նյուվենդ» ՍՊԸ-ում իրականացվել է օրենքով սահմանված ելակետային տվյալների և գործակիցների ճշտության ստուգում: Արդյունքում կազմվել է ՀՀ ՖՆ Կենտրոնի ՀՏ 18.12.2014 թ-ի թիվ 6106120 ակտը (այսուհետ նաև Ակտ), որով լրացուցիչ գանձման է առաջադրվել ընդամենը 1.701.000 դրամ արտոնագրային վճար:

Ակտի 1-ին կետով մասնավորապես արձանագրվել է, որ համադրելով ՀՀ ՖՆ Կենտրոնի ՀՏ տեղեկատվական բազայում առկա տվյալները և «Նյուվենդ» ՍՊԸ տնօրեն Աշոտ Մանասերյանի կողմից 05.12.2014 թ-ին տրված հայտարարությունը պարզվել է, որ «Նյուվենդ» ՍՊԸ-ն 29.11.2014 թ-ին Կենտրոնի ՀՏ է ներկայացրել արտոնագրային վճար վճարող համարվելու մասին հայտարարություն 2014 թ-ի դեկտեմբերի 1-ից մինչև 31-ը թվով 43 ավտոմատների միջոցով Երևան քաղաքում մետաղադրամով շահագործվող ավտոմատների միջոցով սննդի առևտրի կազմակերպում իրականացնելու համար, սակայն մինչև արտոնագիր ստանալը չի վճարվել արտոնագրային վճարը: Արդյունքում, խախտելով «Արտոնագրային վճարների մասին» ՀՀ օրենքի 8-րդ հավելվածի 16-րդ կետի պահանջները՝ առանց արտոնագրի իրականացրել է մետաղադրամով շահագործվող ավտոմատների միջոցով սննդի առևտրի կազմակերպում թվով 43 ավտոմատների միջոցով: «Արտոնագրային վճարների մասին» ՀՀ օրենքի 9-րդ հոդվածի 7-րդ մասի համաձայն իրավաբանական անձի կամ անհատ ձեռնարկատիրոջ կողմից առանց արտոնագրի գործունեության իրականացման տվյալ վայրում սույն օրենքի թիվ 7 հավելվածում նշված գործունեության տեսակով զբաղվելու դեպքում իրավաբանական անձից կամ անհատ ձեռնարկատիրոջից գանձվում է տուգանք՝ առանց արտոնագրի գործունեությունը փաստացի իրականացնելու ժամանակահատվածի (թայց ոչ պակաս երեք ամսվա) համար սույն օրենքի թիվ 8 հավելվածով սահմանված կարգով՝ հաշվարկված վճարման ենթակա արտոնագրային վճարի կրկնակի չափով: Արդյունքում լրացուցիչ գանձման է առաջադրվել ընդամենը 1.701.000 դրամ արտոնագրային վճար:

Քննարկվող դեպքում «Նյուվենդ» ՍՊԸ-ն 29.11.2014 թ-ին Կենտրոնի ՀՏ է ներկայացրել արտոնագրային վճար վճարող համարվելու մասին հայտարարություն 2014 թ-ի դեկտեմբերի 1-ից մինչև 31-ը թվով 43 ավտոմատների միջոցով Երևան քաղաքում մետաղադրամով շահագործվող ավտոմատների միջոցով սննդի առևտրի կազմակերպում իրականացնելու համար, սակայն մինչև արտոնագիր ստանալը չի վճարվել արտոնագրային վճարը: Արդյունքում, «Արտոնագրային վճարների մասին» ՀՀ օրենքի 8-րդ հավելվածի 16-րդ կետի պահանջները խախտելու համար, Ակտով կիրառվել է «Արտոնագրային վճարների մասին» ՀՀ օրենքի 9-րդ հոդվածի 7-րդ կետով նախատեսված պատասխանատվության միջոցը: Այսինքն, արտոնագրային վճարը մինչև արտոնագիր ստանալը չվճարելու և այդ պայմաններում գործունեություն իրականացնելու հանգամանքը ստուգմամբ դիտվել է որպես առանց արտոնագրի մետաղադրամով շահագործվող ավտոմատների միջոցով սննդի առևտրի

կազմակերպման իրականացում: Նշված գործունեության տեսակը, համաձայն «Արտոնագրային վճարների մասին» ՀՀ օրենքի Հավելված 7-ի 1-ին մասի 9-րդ կետի, համարվում է արտոնագրային վճարով հարկվող գործունեության տեսակ, հետևապես այդ գործունեությամբ զբաղվելու համար ընկերությունը պետք է նույն օրենքով սահմանված կարգով ստանար արտոնագիր:

Տվյալ դեպքում հարկ է նշել, որ «Արտոնագրային վճարների մասին» ՀՀ օրենքի 5-րդ հոդվածի 5-րդ մասով հստակ սահմանված է, որ. «Դիմում-հայտարարություն ներկայացնելու օրն անհատ ձեռնարկատերը հաշվառվում է հարկային մարմնում որպես արտոնագրային վճար վճարող և ստանում է սույն օրենքի անբաժանելի մաս համարվող հավելված N 5-ում սահմանված ձևի արտոնագիրը: Ընդ որում, դիմում-հայտարարությունը ներկայացնելու օրվա ընթացքում սույն օրենքի անբաժանելի մաս համարվող հավելված N 5-ով սահմանված ձևով արտոնագիր չտրամադրելու դեպքում արտոնագիրը համարվում է տրամադրված դիմում-հայտարարությունը ներկայացնելու օրը, եթե անհատ ձեռնարկատերը, սույն օրենքի 8-րդ հոդվածին համապատասխան, կատարել է արտոնագրային վճարի վճարում, բացառությամբ սույն մասի երկրորդ պարբերությամբ սահմանված դեպքերի»:

Քննարկվող դեպքում արտոնագրային վճար վճարող համարվելու մասին հայտարարությունը «Նյուվենդ» ՍՊԸ-ի կողմից ներկայացվել է 29.11.2014 թ-ին՝ 2014 թ-ի դեկտեմբերի 1-ից մինչև 31-ը գործունեություն իրականացնելու համար, սակայն արտոնագրային վճարի վճարումը կատարվել է միայն 2014 թ-ի դեկտեմբերի 4-ին: Այսինքն, 2014 թ-ի դեկտեմբերի 1-ից մինչև դեկտեմբերի 4-ն ընկած ժամանակահատվածում ընկերության կողմից իրականացվել է արտոնագրային վճարով հարկվող գործունեություն առանց համապատասխան արտոնագրի: Իսկ 2014 թ-ի դեկտեմբերի 1-ից մինչև դեկտեմբերի 4-ն ընկած ժամանակահատվածում գործունեություն իրականացնելու հանգամանքն ապացուցվում է «Նյուվենդ» ՍՊԸ տնօրեն Աշոտ Մանասերյանի կողմից 05.12.2014 թ-ին տրված հայտարարությամբ: Արդյունքում, առանց արտոնագրի գործունեություն իրականացնելու համար Ակտով կիրառվել է «Արտոնագրային վճարների մասին» ՀՀ օրենքի 9-րդ հոդվածի 7-րդ կետով նախատեսված պատասխանատվության միջոցը:

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 ՖՆ Կենտրոնի ՀՏ 18.12.2014 թ-ի թիվ 6106120 ակտը 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՝



Վ.ՄԻՐՈՒՄՅԱՆ