



**ՀԱՅԱՍՏԱՆԻ ՀԱՆՐԱՊԵՏՈՒԹՅԱՆ
ՏԵՍՉԱԿԱՆ ՄԱՐՄԻՆՆԵՐԻ ՄԻԱՍՆԱԿԱՆ ԲՈՂՈՔԱՐԿՄԱՆ ՀԱՆՁՆԱԺՈՂՈՎ**

Երևան, Կառավարական պտուհի 1

Ո Ր Ո Շ ՈՒ Մ

(«ՄԳՏՍՄ Սերվիս» ՓԲ ընկերության 07.12.2016թ. վարչական բողոքը
բավարարելու մասին)

Ք. ԵՐԵՎԱՆ

«01» փետրվարի 2017թ.

ՀՀ տեսչական մարմինների միասնական բողոքարկման հանձնաժողովը՝ ի դեմս ՀՀ վարչապետ Կարեն Կարապետյանի, ուսումնասիրելով ՀՀ կառավարությանն առընթեր պետական եկամուտների կոմիտեի հարկային և մաքսային մարմինների գանգատարկման հանձնաժողովի 27.09.2016թ.-ի թիվ 26/1 որոշման դեմ «ՄԳՏՍՄ Սերվիս» ՓԲ ընկերության 07.12.2016թ.-ի բողոքը՝

Պ Ա Ր Զ Ե Ց

1. Բողոքի էությունը և ներկայացված պահանջը.

«ՄԳՏՍՄ Սերվիս» ՓԲ ընկերությունը (այսուհետ՝ նաև Ընկերություն կամ Բողոք բերած անձ) 07.12.2016թ.-ին բողոք է ներկայացրել ՀՀ տեսչական մարմինների միասնական բողոքարկման հանձնաժողով (այսուհետ՝ նաև Հանձնաժողով)՝ ՀՀ ԿԱ պետական եկամուտների կոմիտեի հարկային և մաքսային մարմինների գանգատարկման հանձնաժողովի (այսուհետ՝ նաև Գանգատարկման հանձնաժողով)՝ 27.09.2016թ.-ի թիվ 26/1 որոշման դեմ: Բողոքը մուտքագրվել է Հանձնաժողովի քարտուղարություն 07.12.2016թ.-ին:

Բողոք բերած անձը հայտնել է, որ 18.05.2016թ. բողոք է ներկայացրել Գանգատարկման հանձնաժողովին՝ ՀՀ ԿԱ պետական եկամուտների կոմիտեի խոշոր

հարկ վճարողների հարկային տեսչության (այսուհետ՝ Տեսչություն) 24.03.2016թ.-ի թիվ 5012041 ստուգման ակտի 23-րդ կետով Ընկերությանը խախտում վերագրելու, ինչպես նաև հիշյալ խախտման հիմքով լրացուցիչ հարկային պարտավորություններ առաջադրելու դեմ:

Գանգատարկման հանձնաժողովի 27.09.2016թ.-ի թիվ 26/1 որոշմամբ գանգատը մերժվել է և ստուգման ակտի բողոքարկված մասը թողնվել է անփոփոխ:

Բողոք բերած անձը որպես բողոքի փաստական և իրավական հիմքեր նշել է, որ՝

- Ընկերության կողմից որպես հարկային գործակալ եկամտային հարկի պահում չի իրականացվել՝ հիմք ընդունելով «Եկամտային հարկի մասին» ՀՀ օրենքի 12-րդ հոդվածի 2-րդ մասի 1-ին կետով սահմանված պահանջները, այն է՝ **վճարվող եկամուտները պետք է լինեն ձեռնարկատիրական գործունեության արդյունք և հարկային գործակալի և ֆիզիկական անձի միջև պետք է կնքված լինի քաղաքացիաիրավական գրավոր պայմանագիր**, որում պետք է նշված լինեն հարկ վճարողի հաշվառման համարը, անձնագրի տվյալները, ՀՀ-ում բնակության հասցեն և ձեռնարկատիրական գործունեության իրականացման պետական գրանցման կամ պետական հաշվառման համարը, որպիսի հանգամանքն անտեսվել է ինչպես Տեսչության, այնպես էլ Գանգատարկման հանձնաժողովի կողմից:

- Ընկերության կողմից ստուգման ակտի դեմ բերված գանգատի հիման վրա հարուցված վարչական վարույթը կասեցվել է «Վարչարարության հիմունքների և վարչական վարույթի մասին» ՀՀ օրենքի (այսուհետ՝ նաև Օրենք) 49-րդ հոդվածի 1-ին մասի «ա» կետի խախտմամբ: Մասնավորապես, որպես վարույթի կասեցման հիմք որոշման մեջ վկայակոչվել է Օրենքի 49-րդ հոդվածի 1-ին մասի «ա» կետը, մինչդեռ, ՀՀ որևէ դատական ատյանի վարույթում չի քննվել որևէ սահմանադրական, քաղաքացիական, քրեական կամ վարչական գործ, որի արդյունքում կայացվելիք որոշումով պայմանավորված կլիներ վարույթի կասեցումը: Ավելին, 01.07.2016թ.-ի թիվ 15/1 որոշման մեջ կասեցման հիմքում դրվել է ՀՀ ԿԱ ՊԵԿ իրավախախտումների հայտնաբերման ու վարչական վարույթների իրականացման վարչությունում նյութերի նախապատրաստումը և վարույթի արդյունքում ակնկալվող վարչական ակտի ընդունումը, որը որևէ կերպ չի տեղավորվում Օրենքի 49-րդ հոդվածի 1-ին մասի «ա» կետով սահմանված իրավական հիմքի տրամաբանության մեջ:

- ՀՀ ԿԱ ՊԵԿ նախագահի 12.04.2016թ. թիվ 18-Ն հրամանով հաստատված հարկային և մաքսային մարմինների գանգատարկման հանձնաժողովի աշխատակարգի 22-րդ կետով սահմանված իրավասությունների շարքում Գանգատարկման հանձնաժողովին չի վերապահվել գանգատի քննարկման վարույթը կասեցնելու որևէ իրավասություն: Նույն աշխատակարգի 19-րդ կետի տրամաբանությունից հետևում է, որ Գանգատարկման հանձնաժողովին թույլատրվում է միայն գանգատի քննության ժամկետի երկարաձգում՝ համապատասխան ընթացակարգի պահպանումով:

- Օրենքի 76-րդ հոդվածի 1-ին մասով ևս վարչական մարմինն բերված վարչական բողոքի հիման վրա հարուցված վարչական վարույթի կասեցման իրավասություն վերապահված չէ:

- Գանգատարկման հանձնաժողովի կողմից չեն պահպանվել Օրենքի 49-րդ հոդվածի 3-րդ մասով և 51-րդ հոդվածի 1-ին մասով վարչական վարույթի վերսկսմանը ներկայացվող պահանջները, մասնավորապես՝ օրենքը պահանջում է մինչև վարչական մարմնի կողմից բողոքը բավարարելու կամ մերժելու վերաբերյալ որոշման կայացումը կասեցված վարչական վարույթը վերսկսելու մասին առանձին որոշման կայացում, որպեսզի դրա հիման վրա հնարավոր լինի ապահովել նաև բողոքաբերի ծանուցումը և բողոքի քննությանը մասնակցելու՝ օրենքով երաշխավորված հնարավորության ընձեռումը:

- Ընկերության ներկայացուցիչը չի ծանուցվել Գանգատարկման հանձնաժողովի 27.09.2016թ.-ի նիստի վերաբերյալ, ուստի Ընկերությունը հնարավորություն չի ունեցել ներկայացնել առարկություններ և բացատրություններ: Արդյունքում անտեսվել է «Վարչարարության հիմունքների և վարչական վարույթի մասին» ՀՀ օրենքի 38-րդ հոդվածի 1-ին մասի պահանջը:

Արդյունքում Բողոք բերած անձը խնդրել է անվավեր ճանաչել ՀՀ ԿԱ ՊԵԿ հարկային և մաքսային մարմինների գանգատարկման հանձնաժողովի 27.09.2016թ. թիվ 26/1 որոշումը և Տեսչության 24.03.2016թ. թիվ 5012041 ստուգման ակտը՝ ակտի 23-րդ կետով արձանագրված խախտման և այդ հիմքով լրացուցիչ հաշվարկված հարկային պարտավորությունների մասով:

2. Մասնակցի դիրքորոշումը.

Բողոք բերած անձի դիրքորոշումը հստակեցնելու նպատակով Հանձնաժողովը 2017թ.-ի փետրվարի 01-ին անցկացրել է լսումներ, որին ներկայացել էր Ընկերության ներկայացուցիչ Փայլակ Թադևոսյանը:

Վերջինս լսումների ընթացքում հայտնեց, որ պնդում է բողոքի շրջանակներում ներկայացված դիրքորոշումը, ինչպես նաև Հանձնաժողովին ներկայացրեց «դիմում-բողոքի լրացում» կոչվող փաստաթուղթ՝ խնդրելով Գանգատարկման հանձնաժողովի որոշման իրավաչափությունը գնահատելիս հաշվի առնել «Վարչարարության հիմունքների և վարչական վարույթի մասին» ՀՀ օրենքի 55-րդ հոդվածի 1-ին մասի, 56-րդ հոդվածի, 57-րդ հոդվածի 1-ին մասի, 10-րդ հոդվածի, 43-րդ հոդվածի 1-ին մասի պահանջները, ինչպես նաև այն, որ Գանգատարկման հանձնաժողովն իրավասու չէր վարչական գործի նյութերից դուրս նոր փաստական հանգամանքներ ներառել՝ այդ թվում նաև փորձաքննության արդյունքները: Նույնիսկ այդ դեպքում, ըստ Բողոք բերած անձի, փորձագետի եզրակացությամբ չի հիմնավորվել պայմանագրի ժամկետի փոփոխությունը:

3. Բողոքի քննության համար էական նշանակություն ունեցող փաստերը.

Բողոք բերած անձի և ՀՀ ԿԱ պետական եկամուտների կոմիտեի կողմից ներկայացված փաստաթղթերի ուսումնասիրության արդյունքում գտնում ենք, որ սույն դիմումի քննության համար էական նշանակություն ունեն հետևյալ փաստական հանգամանքները.

- Ընկերության և անհատ ձեռնարկատեր Աշոտ Մխիթարյանի (ՀՎՀՀ 72908348) (այսուհետ՝ նաև Ա/Ձ) միջև 04.06.2007թ. կնքվել է բեռի փոխադրման թիվ 070604/ՄԱ/1 պայմանագիր (այսուհետ՝ նաև Պայմանագիր), որի համաձայն՝ Ա/Ձ-ն Ընկերությանը մատուցել է բեռնափոխադրման ծառայություններ:

- Պայմանագրի 5.2 կետի և Պայմանագրին կից հավելվածների համաձայն՝ մատուցված ծառայությունների դիմաց Ա/Ձ-ին վճարումները կատարվել են ամսական հաշվարկով՝ հաշվի առնելով նաև փոխադրողին վաճառված դիզելային վառելիքի արժեքը:

- Պայմանագրի 8.1 կետի համաձայն՝ պայմանագիրն ուժի մեջ է մտնում կողմերի ստորագրման պահից և գործում է մինչև 31.12.2015 թ.-ը:

- ՀՀ արդարադատության նախարարության պետական ռեգիստրի գործակալության պետական միասնական գրանցամատյանի 04.09.2015թ. քաղվածքի համաձայն՝ Ա/Ձ-ն 02.12.2012թ.-ից դադարեցրել է իր գործունեությունը (լուծարվել է):

- ՀՀ ֆինանսների նախարարի 17.06.2015թ. թիվ 5012041 հանձնարարագրի հիման վրա իրականացվել է Ընկերության բյուջեի հետ փոխհարաբերությունների և հարկային մարմնի կողմից վերահսկվող ՀՀ օրենսդրության առանձին պահանջների կատարման ճշտության ստուգում, որի ընթացքը ՀՀ ֆինանսների նախարարի 27.07.2015թ. թիվ 1662-Ա, 07.09.2015թ. թիվ 2037-Ա, 01.12.2015թ. թիվ 2992-Ա, 13.01.2016թ. թիվ 13-Ա, 29.02.2016թ. թիվ 396-Ա հրամաններով կասեցվել է և երկարաձգվել են ստուգման ժամկետները:

- Ստուգման արդյունքում 24.03.2016թ.-ին կազմվել է թիվ 5012041 ստուգման ակտը, որի 23-րդ կետի համաձայն՝ Ա/Ձ-ն իր գործունեության դադարեցումից հետո շարունակել է Ընկերությանը մատուցել բեռնափոխադրման ծառայություններ, որոնց ընդհանուր արժեքը 01.01.2013 - 31.03.2015թթ. ընթացքում կազմել է 28.627.104 ՀՀ դրամ (11.417.704 ՀՀ դրամը բեռնափոխադրումների, իսկ 17.209.400 ՀՀ դրամը՝ դիզելային վառելիքի համար ունեցած պարտավորության դիմաց), որից որպես հարկային գործակալ Ընկերության կողմից եկամտային հարկի պահում չի կատարվել: Արդյունքում, 2013թ. հուլիսից մինչև 2015թ. մարտ ամիսը ներառյալ ընկած ժամանակահատվածի համար (բացառությամբ 2015թ. հունվար ամսվա) ներկայացված եկամտային հարկի և պարտադիր կուտակային վճարի կամ եկամտային հարկի և սոցիալական վճարի ամսական ամփոփ հաշվարկներում հարկվող եկամուտը պակաս ցույց տալու հետևանքով՝ որպես հարկային գործակալ ընկերության կողմից պակաս եկամտային հարկ է հաշվարկվել:

- Ստուգման ակտի 23-րդ կետի համաձայն՝ հիմք ընդունելով «Եկամտային հարկի մասին» ՀՀ օրենքի 12-րդ հոդվածի 1-ին մասի պահանջների խախտումը և «Հարկերի մասին» ՀՀ օրենքի 23-րդ հոդվածի 1-ին պարբերության, 25-րդ հոդվածի 1-ին պարբերության և 27-րդ հոդվածի 1-ին պարբերության պահանջները՝ Ընկերությանը եկամտահարկի գծով գանձման է առաջադրվել 15.935.616 ՀՀ դրամի չափով գումար: Մասնավորապես, 15.935.616 ՀՀ դրամի պարտավորությունն առաջացել է հետևյալ հաշվարկներից՝

ա) եկամտային հարկով հարկվող օբյեկտը պակաս ցույց տալու համար՝ պակաս ցույց տրված օբյեկտի համար նախատեսված հարկի գումարը՝ 7.439.816 ՀՀ դրամի չափով, ինչպես նաև դրա 50 տոկոսը որպես տուգանք՝ 3.719.908 ՀՀ դրամի չափով **(հիմք՝ «Հարկերի մասին» ՀՀ օրենքի 27-րդ հոդվածի 1-ին պարբերություն),**

բ) տուգանք՝ եկամտային հարկի հաշվարկը սխալ կազմելու համար, որը կազմում է խախտման հետևանքով պակաս հաշվարկված հարկի գումարի 10 տոկոսը՝ 743.982 ՀՀ դրամի չափով **(«Հարկերի մասին» ՀՀ օրենքի 25-րդ հոդվածի 1-ին պարբերություն),**

գ) տույժ՝ եկամտային հարկի վճարումը սահմանված ժամկետներից ուշացնելու համար՝ յուրաքանչյուր օրվա համար ժամանակին չմուծված հարկի գումարի 0.15 տոկոսի չափով՝ 4.031.910 ՀՀ դրամ **(«Հարկերի մասին» ՀՀ օրենքի 23-րդ հոդվածի 1-ին պարբերություն):**

- «ՄԳՏՍՍ Սերվիս» ՓԲ ընկերությունը 18.05.2016թ.-ին ՀՀ ԿԱ ՊԵԿ հարկային և մաքսային մարմինների գանգատարկման հանձնաժողովին բողոք է ներկայացրել՝ պահանջելով անվավեր ճանաչել ՀՀ ԿԱ պետական եկամուտների կոմիտեի խոշոր հարկ վճարողների հարկային տեսչության 24.03.2016թ.-ի թիվ 5012041 ստուգման ակտը՝ դրա 23-րդ կետում արձանագրված խախտման, ինչպես նաև հիշյալ խախտման հիմքով լրացուցիչ հաշվարկված հարկային պարտավորությունների գումարի մասով:

- ՀՀ ԿԱ ՊԵԿ-ի կողմից տրամադրված նյութերում առկա են 2013 և 2014թթ. թիվ 2/13, 3/13, 4/13, 6/13, 1/13, 1/14, 2/14, 3/14, 4/14, 5/14, 6/14, 7/14, 8/14, 9/14, 10/14, 11/14 հաշիվ ֆակտուրաները, որոնց համաձայն, ծառայություն մատուցող է հանդիսանում Ա/Ձ Աշոտ Մխիթարյանը, իսկ ստացող՝ «ՄԳՏՍՍ Սերվիս» ՓԲ ընկերությունը:

- ՀՀ ԿԱ ՊԵԿ-ի կողմից տրամադրված նյութերում առկա Ընկերության գրանցման գրքից 2013 և 2014թթ. համար դուրս գրված թիվ 076, 091, 107, 123, 140, 170, 210, 015, 055, 098, 150, 203, 255, 272, 323, 375, 429, 480 հաշիվների համաձայն, կողմեր են հանդես եկել Ա/Ձ Աշոտ Մխիթարյանը, իսկ ստացող՝ «ՄԳՏՍՍ Սերվիս» ՓԲ ընկերությունը:

- Ակտի դեմ բերված գանգատի քննության արդյունքում Գանգատարկման հանձնաժողովի 01.07.2016թ.-ի թիվ 15/1 որոշմամբ գանգատի հիման վրա հարուցված վարչական վարույթը կասեցվել է: Վարույթի կասեցման հիմքում դրվել է այն հանգամանքը, որ Պայմանագրի 1-ին և 2-րդ էջերում արտացոլված բառերի

կառուցվածքը, չափը, լուսանցքների չափը տարբեր են, ուստի հնարավոր է, որ պայմանագրի 2-րդ էջը հետագայում փոխվել է:

- Գանգատարկման հանձնաժողովի կողմից միջնորդություն է ներկայացվել ՀՀ ԿԱ ՊԵԿ համապատասխան ստորաբաժանմանը՝ խնդրո առարկա հարցի պարզաբանման նպատակով միջոցներ ձեռնարկելու ուղղությամբ՝ հաշվի առնելով, որ Պայմանագիրն անմիջականորեն առնչվում է Ընկերությանը եկամտային հարկի գծով առաջադրված պարտավորությանը: Արդյունքում, միջնորդություն է ներկայացվել ՀՀ «Փորձագիտական կենտրոն» ՊՈԱԿ-ին:

- Փորձագետի 22.08.2016թ. թիվ 33631601 եզրակացության համաձայն՝ Պայմանագրի 2-րդ թերթն ի սկզբանե չի հանդիսացել նշված պայմանագրի մասը, այն փոխվել է:

- Գանգատարկման հանձնաժողովի 27.09.2016թ.-ի թիվ 26/1 որոշմամբ նույն հանձնաժողովի 01.07.2016թ.-ի թիվ 15/1 որոշմամբ կասեցված վարույթը վերսկսել է, իսկ Ընկերության գանգատը մերժվել է՝ Խոշոր հարկ վճարողների ՀՏ 24.03.2016թ.-ի թիվ 5012041 ստուգման ակտը թողնելով անփոփոխ:

- Բողոքարկման հանձնաժողովի անդամ Փայլակ Թադևոսյանը Բողոքարկման հանձնաժողովին 06.12.2016թ.-ին Օրենքի 26-րդ հոդվածի 1-ին պարբերության հիմքով ինքնաբացարկի միջնորդություն է ներկայացրել՝ հաշվի առնելով այն հանգամանքը, որ 01.07.2016թ.-ին կայացած նիստի ընթացքում Ընկերության տնօրեն Տիգրան Աղինյանի կողմից 13.07.2016թ. թիվ 2 լիազորագրի հիման վրա, իսկ Բողոքարկման հանձնաժողովի առաջիկա նիստին Ընկերության կողմից ներկայացված բողոքի քննության համար 06.12.2016թ. թիվ 3 լիազորագրի հիման վրա լիազորվել է հանդես գալու Ընկերության անունից և ի շահ Ընկերության՝ որպես լիազորված անձ:

4. Պատճառաբանություններ և եզրահանգումներ.

Բողոքի և դրա քննարկման համար էական նշանակություն ունեցող փաստական հանգամանքների ուսումնասիրության արդյունքում Հանձնաժողովը գտնում է, որ **բողոքը հիմնավոր է և ենթակա է բավարարման**՝ հետևյալ հիմնավորմամբ.

Սույն գործի շրջանակներում Հանձնաժողովը անհրաժեշտ է համարում անդրադառնալ Ընկերության հետ կնքված պայմանագրի կողմ հանդիսացող Ա/Ձ Աշոտ Մխիթարյանի կարգավիճակի փոփոխման մասին Ընկերության տեղեկացված լինելու

կամ դրա պարտավորության առկայությանը և արդյունքում Ընկերության նկատմամբ «Եկամտային հարկի մասին» ՀՀ օրենքի 12-րդ հոդվածով սահմանված հիմքերի կիրառելիությանը:

Մասնավորապես, գործի փաստական հանգամանքներից հետևում է, որ Տեսչության կողմից Ընկերությանը առաջադրված հարկային պարտավորության հիմքում դրված է Օրենքի 12-րդ հոդվածի 1-ին մասի կիրառումը, մինչդեռ Ընկերության կողմից ներկայացված բողոքի էությունը պայմանավորված է նրանով, որ իր նկատմամբ Օրենքի 12-րդ հոդվածի 2-րդ մասի 1-ին կետի ուժով վերոհիշյալ օրենքը կիրառելի չպետք է համարվեր:

Անդրադառնալով Բողոք բերած անձի կողմից նշված իրավական հիմքին, Հանձնաժողովը գտնում է, որ Օրենքի 12-րդ հոդվածի 2-րդ մասի 1-ին կետով սահմանվել է երկու պայմանների միաժամանակյա առկայություն, որոնց ուժով հարկային գործակալն ազատվում է եկամտային հարկի պահման (գանձման) պարտականությունից, այն է՝

1) Ընկերության կողմից վճարված եկամուտները ձեռնարկատիրական գործունեության (ապրանքների մատակարարման, աշխատանքների կատարման, ծառայությունների մատուցման) արդյունք են.

2) կնքվել է քաղաքացիաիրավական գրավոր պայմանագիր՝ նշելով հարկ վճարողի հաշվառման համարը (<ՎՀՀ), անձնագրի տվյալները, Հայաստանի Հանրապետությունում բնակության հասցեն և ձեռնարկատիրական գործունեության իրականացման պետական գրանցման կամ պետական հաշվառման համարը:

Առաջին պայմանի առկայության մասով վարչական մարմինը էական է համարել պայմանագրի կողմի՝ անհատ ձեռնարկատեր հանդիսանալու և ապա այն դադարեցնելու փաստը, որից ելնելով էլ հարկային պարտավորությունը հաշվարկվել է 2013-2015թթ. ժամանակահատվածի համար:

Մասնավորապես, Տեսչությունը 24.03.2016թ.-ի թիվ 5012041 ստուգման ակտի 23-րդ կետով հաստատված է համարել, որ սկսած այն պահից, երբ դադարեցվել է անհատ ձեռնարկատիրոջ հաշվառումը, «Անհատ ձեռնարկատիրոջ մասին» ՀՀ օրենքի 3-րդ հոդվածի ուժով դադարել է նաև նրա իրավունակությունը և գործունակությունը, որից բխում է, որ Ընկերությունը խախտել է «Եկամտային հարկի մասին» ՀՀ օրենքի 12-րդ հոդվածի 1-ին մասի պահանջը, համաձայն որի՝ բացառությամբ նույն հոդվածի 2-րդ մասում նշված դեպքերի, հարկ վճարողներին եկամուտներ հաշվարկելիս եկամտային

հարկը պահում է հարկային գործակալը: Հարկ է նշել, որ հարկային մարմինը ի հիմնավորումն իր կողմից կայացվող ակտի 23-րդ կետով ամրագրված խախտման որևէ այլ փաստական հանգամանք չի նշել՝ ներառյալ Ընկերության կողմից անհատ ձեռնարկատիրոջ գործունեության դադարեցման փաստի մասին տեղեկացված լինելու վերաբերյալ:

Վերոգրյալի առնչությամբ, Գանգատարկման հանձնաժողովին ուղղված գանգատի շրջանակներում Ընկերությունը հայտնել է, որ մատուցված ծառայությունների դիմաց վճարումները կատարվել են բացառապես բանկային փոխանցմամբ անհատ ձեռնարկատիրոջ՝ որպես անհատ ձեռնարկատեր բացված բանկային հաշվին, որը երբևէ փակված կամ սառեցված չի եղել՝ ներառյալ որպես անհատ ձեռնարկատեր գործունեությունը դադարեցնելու պահից, ինչպես նաև հավաստել է, որ տեղեկացված չի եղել անհատ ձեռնարկատիրոջ գործունեության դադարեցման փաստի մասին:

Բողոքի այդ փաստարկի առնչությամբ, հղում կատարելով ՀՀ քաղաքացիական օրենսգրքի 2-րդ հոդվածով սահմանված ձեռնարկատիրական գործունեության հասկացությանը՝ մասնավորապես նշված գործունեությունը սեփական ռիսկով իրականացնելու հատկանիշին, Գանգատարկման հանձնաժողովը եզրահանգել է, որ այդ ռիսկերից խուսափելու նպատակով Ընկերության կողմից պետք է ձեռնարկվեին համապատասխան միջոցներ՝ Աշոտ Մխիթարյանի կարգավիճակը, ինչպես նաև նրան վճարվող եկամուտներից եկամտային հարկը հաշվարկելու և բյուջե փոխանցելու հանգամանքը պարզելու ուղղությամբ: Ինչ վերաբերում է նշված հանգամանքները ճշտելու ռեժիմը որոշելուն, ըստ Գանգատարկման հանձնաժողովի, Ընկերությունը պետք է ղեկավարվեր «Եկամտային հարկի մասին» ՀՀ օրենքի 13-րդ հոդվածի 2-րդ մասով, համաձայն որի՝ հարկային գործակալները պարտավոր են յուրաքանչյուր ամսվա համար այդ ամսվան հաջորդող ամսվա 20-ից ոչ ուշ, բացառապես էլեկտրոնային եղանակով, հարկային մարմին ներկայացնել եկամտային հարկի ամփոփ հաշվարկ: Հետևաբար, յուրաքանչյուր հաշվետու ժամանակահատվածի համար եկամտային հարկի ամփոփ հաշվարկ ներկայացվելուց առաջ, Ընկերության կողմից **կարող էր** ճշտվել Աշոտ Մխիթարյանի կարգավիճակը, ինչը հնարավորություն կտար խուսափել ՀՀ օրենսդրությամբ հարկային գործակալին վերապահված պարտականությունները չկատարելու համար պատասխանատվությունից:

Հանձնաժողովն էական է համարում այն հանգամանքը, որ Տեսչությունը ստուգման ակտում ամբողջ շեշտադրումը կատարելով միայն անհատ ձեռնարկատիրոջ հաշվառման դադարեցման փաստի վրա և չհիմնավորելով այն հանգամանքը՝ տեղեկացված եղել է արդյոք Ընկերությունն անհատ ձեռնարկատիրոջ գործունեության դադարեցման մասին կամ պարտավոր էր արդյոք տեղեկացված լինել, չէր կարող օբյեկտիվ եզրահանգում ունենալ Ընկերության կողմից վճարվող եկամուտները որպես ոչ ձեռնարկատիրական գործունեության արդյունք չդիտարկելու և արդյունքում Ընկերության համար որպես հարկային գործակալի՝ օրենքով սահմանված եկամտային հարկի գանձման և վճարման պարտականություն առաջադրելու համար: Նշվածից հետևում է, որ հարկային մարմնի կողմից չի իրականացվել գործի փաստական հանգամանքների բազմակողմանի և լրիվ քննություն:

Ի հիմնավորումն այն դիրքորոշման, որ Ընկերությունը պարտավոր էր տեղյակ լինել, Գանգատարկման հանձնաժողովն իր որոշմամբ Ընկերության համար սահմանել է օրենքով չնախատեսված պարտականություն՝ պարբերաբար ճշտելու իր հետ պայմանագրային հարաբերությունների մեջ գտնվող անձանց կարգավիճակը և դրա իրականացման ռեժիմ է սահմանել «Եկամտային հարկի մասին» ՀՀ օրենքի 13-րդ հոդվածի 2-րդ մասով սահմանված ժամկետը, որը սակայն քննարկվող հարաբերության նկատմամբ կիրառելի չէ: Մասնավորապես, «Եկամտային հարկի մասին» ՀՀ օրենքի 13-րդ հոդվածի 2-րդ մասի 2-րդ կետի համաձայն, հարկային գործակալները պարտավոր են յուրաքանչյուր ամսվա համար այդ ամսվան հաջորդող ամսվա 20-ից ոչ ուշ բացառապես էլեկտրոնային եղանակով հարկային մարմին ներկայացնել՝

2) եկամտային հարկի ամփոփ հաշվարկ, որտեղ ներառվում են տվյալ հարկային գործակալից եկամուտներ ստացող (.....) ֆիզիկական անձանց համար հաշվարկված (քաղաքացիաիրավական պայմանագրերի շրջանակներում աշխատանքների կատարման (ծառայությունների մատուցման) դիմաց վճարված) եկամուտների, այդ եկամուտներից պահված եկամտային հարկի, իսկ սոցիալական վճարներ կատարող անձանց մասով՝ նաև հաշվարկված և պահված սոցիալական վճարների վերաբերյալ անհատական տեղեկություններ, բացառությամբ սույն հոդվածի 2.1-ին մասով սահմանված դեպքերի:

Այսինքն, նշված դրույթից հետևում է, որ խոսքը վերաբերում է այն ֆիզիկական անձանց եկամուտների մասին տեղեկատվության տրամադրմանը, որոնց առնչությամբ իրավաբանական անձը հանդես է գալիս որպես հարկային գործակալ և կրում է նրանց

եկամուտներից հարկերը (այդ թվում՝ անուղղակի) հաշվարկելու, պահելու (գանձելու) և բյուջե վճարելու պարտավորությունը: Այսինքն, նշված նորմը, որպես կիրառման ելակետային հանգամանք սահմանելով եկամուտներ ստացողի ֆիզիկական անձ հանդիսանալը՝ որևէ պարտավորություն չի նախատեսում պարզելու տվյալ հանգամանքի ի հայտ գալը:

Սույն գործի փաստական հանգամանքներից ելնելով Հանձնաժողովը հիմնավորված է համարում, որ պայմանագիրը կնքվել է անհատ ձեռնարկատիրոջ հետ, իսկ որևէ փաստական հանգամանք առ այն, որ Ընկերությունը տեղեկացված է եղել Աշոտ Մխիթարյանի ձեռնարկատիրական գործունեության դադարեցման մասին, վարչական գործի նյութերում առկա չէ, հետևաբար Ընկերությունը վերջինիս մասով հարկային գործակալ հանդես գալու և նրա վերաբերյալ տեղեկություններ պարզելու որևէ պարտականություն՝ «Եկամտային հարկի մասին» ՀՀ օրենքի 13-րդ հոդվածի 2-րդ մասի 2-րդ կետի ուժով, չի ունեցել:

ՀՀ Սահմանադրության 39-րդ հոդվածի համաձայն, ոչ ոք չի կարող կրել պարտականություններ, որոնք սահմանված չեն օրենքով:

Նշվածով հիմնավորվում է նաև այն հանգամանքը, որ Գանգատարկման հանձնաժողովի որոշմամբ չի պահպանվել «Վարչարարության հիմունքների և վարչական վարույթի մասին» ՀՀ օրենքի 37-րդ հոդվածի 1-ին մասի պահանջը, համաձայն որի՝ վարչական մարմինը պարտավոր է ապահովել փաստական հանգամանքների բազմակողմանի, լրիվ և օբյեկտիվ քննարկումը՝ բացահայտելով գործի բոլոր, այդ թվում՝ վարույթի մասնակիցների օգտին առկա հանգամանքները:

Մասնավորապես, ՀՀ ԿԱ ՊԵԿ-ի կողմից Հանձնաժողովին տրամադրված քննարկվող վարչական գործի նյութերում առկա են 2013 և 2014թթ. թիվ 2/13, 3/13, 4/13, 6/13, 1/13, 1/14, 2/14, 3/14, 4/14, 5/14, 6/14, 7/14, 8/14, 9/14, 10/14, 11/14 հաշիվ ֆակտուրաները, Ընկերության գրանցման գրքից 2013 և 2014թթ. համար դուրս գրված թիվ 076, 091, 107, 123, 140, 170, 210, 015, 055, 098, 150, 203, 255, 272, 323, 375, 429, 480 հաշիվները, որոնց համաձայն մշտապես կողմեր են հանդես եկել Ա/Ձ Աշոտ Մխիթարյանը, իսկ ստացող՝ «ՄԳՏՍՄ Սերվիս» ՓԲ ընկերությունը: Այսինքն, դրանց պատշաճ գնահատումը հնարավորություն է տալիս եզրահանգելու, որ նույնիսկ ձեռնարկատիրական գործունեությունը դադարեցնելուց հետո Աշոտ Մխիթարյանը շարունակել է հանդես գալ և հաշիվներ ներկայացնել որպես անհատ ձեռնարկատեր:

Գանգատարկման հանձնաժողովի կողմից որևէ անդրադարձ չի կատարվել նաև Ընկերության կողմից գանգատում բերված այն փաստին, որ վերջինս վճարումները կատարել է անհատ ձեռնարկատիրոջ անունով բացված և գործող բանկային հաշվին՝ ներառյալ նաև այն ժամանակահատվածում, երբ Աշոտ Մխիթարյանը դադարեցրել է իր անհատ ձեռնարկատիրոջ կարգավիճակը:

Ամփոփելով վերոշարադրյալը, Հանձնաժողովը գտնում է, որ Ընկերությունն ունեցել է պատշաճ հիմք՝ իր կողմից վճարվող եկամուտը որպես ձեռնարկատիրական գործունեության արդյունք գնահատելու համար, որպիսի պարագայում առկա է որպես բողոքի իրավական հիմք նշված «Եկամտային հարկի մասին» ՀՀ օրենքի 12-րդ հոդվածի 2-րդ մասի 1-ին կետով սահմանված առաջին պայմանն առ այն, որ հարկային գործակալը հարկի պահում (գանձում) չի իրականացնում, եթե վճարվող եկամուտները ձեռնարկատիրական գործունեության (ապրանքների մատակարարման, աշխատանքների կատարման, ծառայությունների մատուցման) արդյունք են :

Անդրադառնալով երկրորդ անհրաժեշտ պայմանի, այն է՝ համապատասխան տեղեկություններ բովանդակող քաղաքացիաիրավական գրավոր պայմանագրի առկայությանը, Գանգատարկման հանձնաժողովը նշել է, որ պայմանագրի 8.1. կետում նշված դրույթը, համաձայն որի պայմանագիրը գործել է մինչև 31.12.2015 թվականը, չի կարող հիմնավոր համարվել, քանի որ այդ դրույթը նախատեսված է եղել պայմանագրի 2-րդ թերթում, որը փորձագետի 22.08.2016թ. թիվ 33631601 եզրակացության համաձայն, ի սկզբանե չի հանդիսացել պայմանագրի մասը և փոխվել է: Դրանից ելնելով էլ Գանգատարկման հանձնաժողովը եզրահանգել է, որ Ընկերության պնդումները՝ «Եկամտային հարկի մասին» ՀՀ օրենքի 12-րդ հոդվածի 2-րդ մասով սահմանված բոլոր վավերապայմանների պահպանման վերաբերյալ, անհիմն է:

Անդրադառնալով նշված եզրահանգմանը Հանձնաժողովը գտնում է, որ այն անհիմն է, քանի որ Գանգատարկման հանձնաժողովի կողմից հաստատվել է միայն փաստ, որ կատարվել է թղթի փոփոխություն, որը պայմանագրի՝ որպես քաղաքացիական իրավունքներ և պարտականություններ առաջացնող իրավաբանական փաստի տեսանկյունից, որևէ իրավական հետևանք չի առաջացնում: Մասնավորապես, ՀՀ քաղ.օր.-ի 436-րդ հոդվածի 1-ին մասի համաձայն, պայմանագիր է համարվում երկու կամ մի քանի անձանց համաձայնությունը, որն ուղղված է քաղաքացիական իրավունքներ և պարտականություններ սահմանելուն, փոփոխելուն կամ դադարելուն: Այսինքն,

վարչական մարմինը պետք է հաստատեր այն փաստը, որ կողմերի համաձայնությունն ուղղված չի եղել մինչև 31.12.2015թ. համապատասխան պայմանագրային հարաբերություններ առաջացնելուն, որպիսի հիմնավորում գործի նյութերում առկա չէ:

Ավելին, գործի փաստական հանգամանքներից հետևում է, որ կողմերի միջև նշված պայմանագրային հարաբերությունները փաստացի գործել են պայմանագրում նշված ժամանակահատվածում, ինչը հաստատված է նաև վիճարկված ստուգման ակտով և դրանում նշված համապատասխան վճարումներով:

«Վարչարարության հիմունքների և վարչական վարույթի մասին» ՀՀ օրենքի 10-րդ հոդվածի 1-ին մասի 3-րդ պարբերության համաձայն, եթե վարչական մարմինը հիմնավոր կասկածներ ունի անձանց ներկայացրած տվյալների, տեղեկությունների իսկության վերաբերյալ, ապա ինքը պարտավոր է ինքնուրույն և իր հաշվին ձեռնարկել միջոցներ՝ դրանց իսկության մեջ հավաստիանալու համար: Ինչպես նշվեց, քննարկված գործի շրջանակներում ո՛չ Տեսչության, ո՛չ Գանգատարկման հանձնաժողովի կողմից չի հիմնավորվել համապատասխան ժամանակահատվածի համար պայմանագրի բացակայության փաստը, որպիսի պարագայում Հանձնաժողովը գտնում է, որ Բողոք բերած անձի պնդումը «Եկամտային հարկի մասին» ՀՀ օրենքի 12-րդ հոդվածի 2-րդ մասի 1-ին կետով սահմանված երկրորդ պայմանի, այն է՝ համապատասխան պայմաններ բովանդակող քաղաքացիաիրավական պայմանագրի առկայության վերաբերյալ, ևս հիմնավոր է:

«Վարչարարության հիմունքների և վարչական վարույթի մասին» ՀՀ օրենքի 63-րդ հոդվածի 1-ին մասի «ա» և «բ» կետերի համաձայն, անվավեր է առ ոչինչ չհանդիսացող այն ոչ իրավաչափ վարչական ակտը, որն ընդունվել է՝

ա) օրենքի խախտմամբ, այդ թվում՝ **օրենքի սխալ կիրառման** կամ սխալ մեկնաբանման հետևանքով.

բ) կեղծ փաստաթղթերի կամ տեղեկությունների հիման վրա, կամ **եթե ներկայացված փաստաթղթերից ակնհայտ է**, որ ըստ էության պետք է ընդունվեր այլ որոշում:

Անդրադառնալով Բողոք բերած անձի՝ Գանգատարկման հանձնաժողովի կողմից վարչական վարույթի կասեցման ոչ իրավաչափության և դրա արդյունքում Ընկերության իրավունքների խախտման վերաբերյալ պնդմանը Հանձնաժողովը գտնում է, որ Գանգատարկման հանձնաժողովի կողմից վարույթի կասեցման իրավաչափությունը որևէ

կերպ չի ազդել Բողոք բերած անձի իրավունքների և օրինական շահերի վրա, քանի որ խոսքն ըստ էության վերաբերում է ժամկետների վերաբերյալ ձևական պահանջի պահպանմանը, որն իր հերթին պայմանավորված է եղել քննարկվող վարչական վարույթի շրջանակներում փորձագետի ներգրավման անհրաժեշտությամբ:

Ինչ վերաբերում է Բողոք բերած անձի կողմից վկայակոչված «Վարչարարության հիմունքների և վարչական վարույթի մասին» ՀՀ օրենքի 51-րդ հոդվածի 1-ին մասի 2-րդ պարբերության կիրառմանը, որով փորձ է արվում ներկայացնել վարույթն ընդհանուր կանոններով չիրականացնելու և արդյունքում լսված չլինելու իրավունքի խախտումը, Հանձնաժողովը գտնում է այն անհիմն՝ հետևյալ հիմնավորմամբ. Օրենքի վերոհիշյալ դրույթը կիրառելի է միայն այն դեպքում, երբ խոսքը վերաբերում է բողոքարկման ոչ ենթակա վարչական ակտը փոփոխելու, անվավեր կամ ուժը կորցրած ճանաչելու վերաբերյալ որոշման կայացմանը՝ նույն հոդվածում սահմանված հիմքերով պայմանավորված, որպիսի փաստական հանգամանք քննարկվող գործի շրջանակներում առկա չէ:

«Վարչարարության հիմունքների և վարչական վարույթի մասին» ՀՀ օրենքի 77-րդ հոդվածի 1-ին մասի «ա» կետի համաձայն, վարչական ակտի փոփոխման կամ բեկանման հիմքերն են՝ ա) սույն օրենքի 63-64-րդ հոդվածներով սահմանված հիմքերը ...:

Վերոգրյալի արդյունքում՝ ղեկավարվելով «Վարչարարության հիմունքների և վարչական վարույթի մասին» ՀՀ օրենքի 76-րդ հոդվածի 4-րդ մասի, 1-ին մասի «ա» կետի պահանջներով՝

Ո Ր Ո Շ Ե Ց

1. «ՄԳՏՍՄ Սերվիս» ՓԲ ընկերության 07.12.2016թ.-ի բողոքը՝ ՀՀ կառավարությանն առընթեր պետական եկամուտների կոմիտեի հարկային և մաքսային մարմինների գանգատարկման հանձնաժողովի 27.09.2016թ.-ի թիվ 26/1 որոշումն անվավեր ճանաչելու վերաբերյալ՝ ուղղված ՀՀ ԿԱ պետական եկամուտների կոմիտեի խոշոր հարկ վճարողների հարկային տեսչության 24.03.2016թ.-ի թիվ 5012041 ստուգման ակտը՝ ակտի 23-րդ կետով արձանագրված խախտման և այդ հիմքով լրացուցիչ հաշվարկված հարկային պարտավորություններն անփոփոխ թողնելուն, բավարարել. անվավեր ճանաչել ՀՀ կառավարությանն առընթեր պետական եկամուտների կոմիտեի հարկային և մաքսային մարմինների գանգատարկման հանձնաժողովի 27.09.2016թ.-ի թիվ 26/1

որոշումը և կայացնել նոր վարչական ակտ հետևյալ բովանդակությամբ. «ՀՀ ԿԱ պետական եկամուտների կոմիտեի խոշոր հարկ վճարողների հարկային տեսչության 24.03.2016թ.-ի թիվ 5012041 ստուգման ակտը՝ ակտի 23-րդ կետով արձանագրված խախտման և այդ հիմքով լրացուցիչ հաշվարկված հարկային պարտավորությունների մասով, անվավեր ճանաչել»:

2. Սույն որոշումն ուժի մեջ է մտնում ակտի ընդունման մասին վարչական վարույթի մասնակցին իրազեկելուն հաջորդող օրվանից և կարող է բողոքարկվել դատական կարգով:

ՀԱՆՁՆԱԺՈՂՈՎԻ ՆԱԽԱԳԱՀ՝

ԿԱՐԵՆ ԿԱՐԱՊԵՏՅԱՆ