

Հարկատուների Իրավունքները Հարկային Ստուգման Ընթացքում

1. Ի՞նչ է հարկային ստուգումը (այսուհետ՝ ստուգում) և ի՞նչ նպատակով է այն իրականացվում:

Ստուգումն օրենքի հիման վրա իրականացվող ընթացակարգ է, որի նպատակն է՝

- պարզել տնտեսավարող սուբյեկտի ներկայացրած հաշվետվությունների, Հայաստանի օրենսդրությամբ նախատեսված հայտարարագրերի, հարկերի եւ պարտադիր այլ վճարների գծով նախատեսված հաշվարկների, ելակետային տվյալների, այլ փաստաթղթերի արժանահավատությունը,
- պարզել տնտեսավարող սուբյեկտի ծավալած փաստացի գործունեության համապատասխանությունն օրենքների և այլ իրավական ակտերի պահանջներին,
- պաշտպանել տնտեսավարող սուբյեկտի գույքային իրավունքները:¹

2. Ո՞վ է իրավասու որոշում կայացնել ստուգում անցկացնելու մասին և ի՞նչ տեղեկություններ պետք է պարունակի այդ որոշումը:

2.1. Ստուգումն սկսելուց առաջ հարկային պետական ծառայության ղեկավարը (փոխարինող պաշտոնատար անձը) ստուգում իրականացնելու մասին հրապարակում է հրաման կամ հանձնարարագիր, որտեղ նշվում են՝

- ստուգում իրականացնող մարմնի անվանումը,
- ստուգվող տնտեսավարող սուբյեկտի լրիվ անվանումը,
- ստուգումն իրականացնող պաշտոնատար անձի (անձանց) պաշտոնը, անունը, ազգանունը,
- ստուգման հարցերը, այսինքն՝ կոնկրետ ինչ է ցանկանում պարզել ստուգող մարմինը ստուգման արդյունքում,
- ստուգմամբ ընդգրկվող ժամանակաշրջանը,
- ստուգման նպատակը (նախորդ հարցի պատասխանում նշված նպատակներից մեկը կամ մի քանիսը),
- ստուգման ժամկետը,
- ստուգման իրավական հիմքերը, այսինքն՝ հղումներ Հայաստանի օրենսդրության այն դրույթներին, որոնք թույլ են տալիս իրականացնել նման ստուգում:²

2.2. Եթե ստուգման նպատակը առանց պետական գրանցման կամ առանց համապատասխան լիցենզիայի գործունեություն իրականացնող տնտեսավարող սուբյեկտների հայտնաբերումն է, ապա ստուգման մասին հրամանում կամ հանձնարարագրում չեն նշվում

- ստուգվող տնտեսավարող սուբյեկտի լրիվ անվանումը,
- ստուգման հարցերը,
- ստուգման ժամկետը:³

2.3. Օրենքով սահմանված որոշ դեպքերում ստուգման հրաման կամ հանձնարագիր կարող է տալ նաև հարկային (տարածքային) տեսչության պետը, եթե այդպիսի հրաման կամ հանձնարարագիր տալու լիազորությունը փոխանցվել է նրան: Օրենքով սահմանված այդ դեպքերն են՝

- ակցիզային դրոշմանիշների եւ հսկիչ-դրամարկղային մեքենաների կիրառման ստուգումը,

¹ Հայաստանի Հանրապետությունում ստուգումների կազմակերպման և անցկացման մասին Հայաստանի Հանրապետության 2000 թվականի մայիսի 17-ի օրենք (այսուհետ՝ Ստուգումների մասին օրենք), հոդված 1(2) և 3(1)

² Ստուգումների մասին օրենք, հոդված 3(2)

³ Ստուգումների մասին օրենք, հոդված 3(2)

- հաստատագրված վճարների մասին օրենքով սահմանված ելակետային տվյալների եւ դրանց ուղղիչ գործակիցների ստուգումը,
- տարադրամի փոխանակման կետերի կամ արժութային դիլերների-բրոքերների մոտ ստուգումները,
- առանց պետական գրանցման կամ առանց համապատասխան լիցենզիայի (թույլտվության) ձեռնարկատիրական գործունեության իրականացման ստուգումները,
- չձեռակերպված աշխատողների բացահայտմանն ուղղված ստուգումները:⁴

3. Պարտավոր է արդյոք ստուգող մարմինը նախապես տեղեկացնել ստուգվող տնտեսավարող սուբյեկտին ստուգման մասին:

3.1. Ստուգում անցկացնելու մասին հրամանի կամ հանձնարարագրի երկու օրինակը, ստուգումն սկսելուց առնվազն երեք աշխատանքային օր առաջ, տրվում է տնտեսավարող սուբյեկտի ղեկավարին կամ նրան փոխարինող պաշտոնատար անձին, որը պարտավոր է ստորագրել 1 օրինակի վրա՝ հաստատելով, որ ծանուցված է ստուգման անցկացման մասին: Ստորագրված օրինակը վերադարձվում է ստուգող պետական մարմնի պաշտոնատար անձին:

3.2. Ստուգում անցկացնելու մասին հրամանի կամ հանձնարարագրի օրինակները տնտեսավարող սուբյեկտին նախապես չեն տրվում հետևյալ դեպքերում՝

- ակցիզային դրոշմանիշների եւ հսկիչ-դրամարկղային մեքենաների կիրառման ստուգում,
- հաստատագրված վճարների մասին օրենքով սահմանված ելակետային տվյալների եւ դրանց ուղղիչ գործակիցների ստուգում,
- տարադրամի փոխանակման կետերի կամ արժութային դիլերների-բրոքերների մոտ ստուգումներ,
- առաքվող, տրամադրվող, տեղափոխվող կամ վաճառվող արտադրանքի, ապրանքների գրանցման ստուգում,
- առանց պետական գրանցման կամ առանց համապատասխան լիցենզիայի (թույլտվության) ձեռնարկատիրական գործունեության իրականացման ստուգում,
- արժութային հարաբերությունները կարգավորող օրենքների եւ այդ օրենքների հիման վրա ընդունված իրավական այլ ակտերի կիրառման ստուգում,
- տարադրամի փոխանակման կետերի կամ արժութային դիլերների-բրոքերների կողմից արտարժույթի առքուվաճառքի գործառնությունների գրանցման ստուգում,
- պարզեցված հարկ վճարողների մոտ իրենց պատկանող ապրանքային մնացորդների ստուգում,
- պարտադիր սոցիալական ապահովության վճարների, այդ թվում՝ վարձու աշխատողների աշխատանքային պայմանագրերի գրանցամատյանի վարման, դրանց ճշտության ստուգում,
- առանց պայմանագրի կնքման աշխատող պահելու կամ աշխատանքային պայմանագրում Հայաստանի Հանրապետության աշխատանքային օրենսգրքի 84-րդ հոդվածի 1-ին մասի 1-ին, 4-րդ, 5-րդ, 6-րդ եւ 7-րդ կետերով նախատեսված պայմանները չներառելու դեպքերի բացահայտմանն ուղղված ստուգումների:⁵

4. Ո՞վ իրավունք չունի մասնակցելու ստուգմանը:

Հրամանում կամ հանձնարարագրում չնշված պաշտոնատար անձինք չեն կարող մասնակցել ստուգմանը: Եթե հրամանում կամ հանձնարարագրում նշված պաշտոնատար անձը (անձինք) ծառայողական պարտականությունները կատարելու անհնարինության պատճառով պետք է փոխարինվի այլ անձով (անձանցով), ապա այդ փոխարինումը

⁴ Ստուգումների մասին օրենք, հոդված 3(2)

⁵ Ստուգումների մասին օրենք, հոդված 3(3)

կատարվում է հրամանով, որի մասին տնտեսավարող սուբյեկտը ծանուցվում է նախորդ հարցի 1-ին պատասխանում նշված կարգով:⁶

5. Կարող է արդյոք ստուգում իրականացնող պաշտոնատար անձը փոխել ստուգման նպատակը ստուգման ընթացքում:

Ստուգումը կատարող պաշտոնատար անձը (անձինք) իրավունք չունի (չունեն) դուրս գալու ստուգումն իրականացնելու մասին հրամանում կամ հանձնարարագրում նշված նպատակի շրջանակներից, ինչը նշանակում է, որ նա չի կարող պահանջել փաստաթղթեր, այլ նյութեր, կատարել գործողություններ, որոնք կապված չեն հրամանում կամ հանձնարարագրում նշված ստուգման նպատակի հետ:⁷

Եթե, այնուամենայնիվ, ստուգման ընթացքում նոր հանգամանքների բերումով առաջ է գալիս ստուգման նպատակը և շրջանակները փոխելու անհրաժեշտություն, ապա ստուգում կատարող պետական մարմինը ստուգում կատարող պաշտոնատար անձի (անձանց) գրավոր հիմնավորմամբ կարող է փոփոխել ստուգման նպատակներն ու շրջանակները: Փոփոխման մասին գրավոր տեղեկացվում է տնտեսավարող սուբյեկտի ղեկավարին կամ նրան փոխարինող անձին՝ նրան ներկայացնելով նախկին հրամանին կամ հանձնարարագրին կից նոր հրամանը կամ հանձնարարագիրը:⁸

6. Ի՞նչ իրավունքներ և պարտականություններ ունեն ստուգումն իրականացնող անձինք:

Ստուգումն իրականացնող անձինք իրենց լիազորություններն իրականացնելիս իրավունք ունեն՝

- տնտեսավարող սուբյեկտի ներկայացուցչի մասնակցությամբ անարգել մուտք գործել տնտեսավարող սուբյեկտի ստուգվող ստորաբաժանումներ.
- պահանջել փաստաթղթեր, տվյալներ եւ այլ տեղեկություններ, բացատրություններ, տեղեկանքներ, որոնք անմիջականորեն առնչվում են ստուգման նպատակներին.
- վերցնել փաստաթղթեր, կրկնօրինակներ, լուսապատճեններ, իրեր, փորձանմուշներ եւ այլ անհրաժեշտ նյութեր, որոնք անմիջականորեն առնչվում են ստուգման նպատակներին եւ չեն խոչընդոտում տնտեսավարող սուբյեկտի բնականոն աշխատանքին:
- իրականացնել ստուգման նպատակի հետ կապված չափագրումներ, կշռող, չափող եւ մմանատիպ այլ սարքերի ու սարքավորումների շահագործման ճշտության հսկիչ ստուգումներ.
- ստուգման հրամանում նշված հարցերի շրջանակներում տնտեսավարող սուբյեկտի ղեկավարից կամ նրան փոխարինող անձից պահանջել անցկացնելու հիմնական ֆոնդերի, ապրանքանյութական արժեքների, դրամական միջոցների եւ հաշվարկների գույքագրումներ և դրանում ներգրավել տնտեսավարող սուբյեկտի համապատասխան աշխատակիցների եւ մասնագետների.
- կատարել այլ գործողություններ, որոնց համար լիազորված են օրենքով:⁹

Ստուգումն իրականացնող անձինք իրենց լիազորություններն իրականացնելիս պարտավոր են՝

- չխոչընդոտել տնտեսավարող սուբյեկտի բնականոն աշխատանքին.
- իրենց իրավունքներին եւ պարտականություններին ծանոթացնել տնտեսավարող սուբյեկտի պաշտոնատար անձանց.
- ստուգման ընթացքում գրավոր պատասխանել տնտեսավարող սուբյեկտի ղեկավարի կամ նրան փոխարինող անձին՝ ստուգման հետ առնչվող անմիջականորեն տնտեսավարող սուբյեկտի ստուգվող ժամանակաշրջանին վերաբերող ցանկացած գրավոր հարցման.

⁶ Ստուգումների մասին օրենք, հոդված 3(2)

⁷ Ստուգումների մասին օրենք, հոդված 3(4)

⁸ Ստուգումների մասին օրենք, հոդված 3(5)

⁹ Ստուգումների մասին օրենք, հոդված 7

- պահպանել ստուգման հետ առնչվող՝ Հայաստանի օրենքների եւ այլ իրավական ակտերի այլ պահանջները:¹⁰

7. Ի՞նչ իրավունքներ ունեն տնտեսավարող սուբյեկտի պաշտոնատար անձինք ստուգման ընթացքում:

Ստուգման ընթացքում տնտեսավարող սուբյեկտի պաշտոնատար անձինք իրավունք ունեն՝

- արգելել ստուգումը (ստուգումն իրականացնող անձանց փաստաթղթեր տրամադրելը), եթե ստուգողները խախտել են ստուգում անցկացնելու մասին օրենքի պահանջները՝ այդ մասին նույն օրը գրավոր ծանուցելով ստուգում իրականացնող պետական մարմնին.
- ծանոթանալ ստուգումների ակտերին.
- ներկայացնել բացատրություններ, պարզաբանումներ, հարուցել միջնորդություններ, օրենքով սահմանված կարգով բողոքարկել ստուգումն իրականացնող անձանց գործողությունները.
- պահանջել ստուգումն իրականացնող անձանց ապօրինի գործողությունների հետեւանքով պատճառված վնասի հատուցում.
- չկատարել ստուգումն իրականացնող անձանց իրավասություններից, ինչպես նաեւ ստուգման նպատակներից եւ ծրագրերից չբխող պահանջներ.
- ստուգվող տնտեսավարող սուբյեկտի շահերի պաշտպանության նպատակով՝ ստուգման ցանկացած փուլում ստուգմանը մասնակից դարձնել մասնագետների, փորձագետների, աուդիտորների, փաստաբանների:¹¹

8. Ի՞նչ կարող է տեղի ունենալ ստուգման արդյունքում:

Ստուգման արդյունքներով կազմվում է ակտ՝ երկու օրինակից, եթե տնտեսավարող սուբյեկտն ունի պետական բաժնեմաս՝ երեք օրինակից: Խախտումներ եւ թերություններ չհայտնաբերելու դեպքում պարզապես կազմվում է տեղեկանք:

9. Ի՞նչ է ակտը:

Ակտը ստուգող մարմնի կողմից ընդունվող վարչական ակտ է, որի ընդունումը նշանակում է, որ ստուգող մարմինը ստուգման ընթացքում հայտնաբերել է խախտումներ և տնտեսավարող սուբյեկտին հարկադրելու է կատարել իր հարկային պարտավորությունները: Իսկ հարկային պարտավորությունը ներառում է հարկերի վճարումը (այդ թվում՝ թաքցված կամ պակաս ցույց տրված հարկվող օբյեկտի համար նախատեսված), ինչպես նաեւ հարկային օրենսդրությունը խախտելու համար հաշվարկված տույժերի եւ տուգանքների գումարների վճարումը:

Ստուգման ակտում պետք է նկարագրվեն արձանագրված խախտումները, այն իրավական նորմերը, որոնց պահանջները չեն կատարվել, խախտման կոնկրետ ժամանակը, հղում՝ համապատասխան փաստաթղթերին, պատասխանատվության կիրառման համապատասխան իրավական հիմքերը:¹²

10. Ո՞վ է կրում ապացուցման պարտականությունը:

Ցանկացած անձի, այդ թվում իրավաբանական անձի, և վարչական մարմնի (որը տվյալ դեպքում ստուգող մարմինն է) հարաբերություններում անձի համար անբարենպաստ որևէ հանգամանք ապացուցելու պարտականությունը միշտ կրում է վարչական մարմինը: Անձը (տնտեսավարող սուբյեկտը) պարտավոր չէ ապացուցել, որ չի խախտել հարկային

¹⁰ Ստուգումների մասին օրենք, հոդված 8

¹¹ Ստուգումների մասին օրենք, հոդված 9

¹² Հարկերի մասին Հայաստանի Հանրապետության օրենքը

օրենսդրության պահանջները: Ստուգող մարմինն է կրում տնտեսավարող սուբյեկտի կողմից որևէ խախտում թույլ տալու փաստն ապացուցելու պարտականությունը: Միայն այն հանգամանքը, որ տնտեսավարող սուբյեկտը չի ապացուցել իր կողմից օրենսդրությանը համապատասխան գործելու փաստը, երբեք չի կարող տնտեսավարող սուբյեկտին պատասխանատվության ենթարկելու հիմք հանդիսանալ:¹³

11. Օրենքի պահանջների խախտմամբ ձեռք բերված ապացույց:

Հարկերի հաշվարկման հսկողության եւ գանձման ընթացքում հարկ վճարողների վերաբերյալ օրենքի խախտմամբ ձեռք բերված տեղեկությունները չեն կարող հիմք հանդիսանալ հարկային պարտավորությունների հաշվարկման եւ գանձման համար:¹⁴ Փաստաթղթերը վերցնելիս ստուգում իրականացնող պաշտոնատար անձինք կնքում են դրանց կրկնօրինակները եւ հանձնում տնտեսավարող սուբյեկտի ներկայացուցիչներին: Վերցված փաստաթղթերի մասին պետք է կազմվի արձանագրություն, որի մեկ օրինակը պետք է տրվի տնտեսավարող սուբյեկտին:¹⁵ Վերը նշված պահանջները չպահպանելով, ինչպես նաև օրենսդրության այլ պահանջների խախտմամբ ձեռք բերված ապացույցները չեն կարող տնտեսավարող սուբյեկտին պատասխանատվության ենթարկելու հիմք հանդիսանալ:

12. Կարող են արդյոք տնտեսավարող սուբյեկտի պաշտոնատար անձինք հրաժարվել ստուգող մարմնին բացատրություններ տալուց:

Ստուգման ընթացքում տնտեսավարող սուբյեկտների պաշտոնատար անձանց տված բացատրությունները հաճախ տնտեսավարող սուբյեկտին պատասխանատվության ենթարկելու հիմք են հանդիսանում, թեև ստուգումն իրականացնող անձինք չեն նախագուշակում այդպիսի հնարավորության մասին: Թեև օրենքով ստուգող մարմինը իրավունք ունի պահանջելու բացատրություններ, իսկ տնտեսավարող սուբյեկտի պաշտոնատար անձինք պետք է կատարեն ստուգողների օրինական պահանջները, օրենքը, սակայն, չի նախատեսում որևէ պատժամիջոց այդ պահանջը չկատարելու համար: Ավելին, Մարդու իրավունքների եվրոպական դատարանը (այսուհետ՝ Դատարան), որի վճիռները և որոշումները պարտադիր են Հայաստանի դատարանների համար նմանատիպ հանգամանքներով գործեր քննելիս, բազմիցս վճռել է, որ վարչական հարկային վարույթները համարվում են քրեական, եթե դրանք կարող են հանգեցնել պատասխանատվության, որն իր բնույթով նպատակ ունի պատժելու և կանխելու հետագա իրավախախտումները: Դատարանը վճռել է նաև, որ «լռելու իրավունքը» հավասարապես կիրառելի է նաև այդպիսի վարույթների նկատմամբ, և լռելու համար պատժամիջոցների կիրառումը Մարդու իրավունքների և հիմնարար ազատությունների պաշտպանության մասին կոնվենցիայի խախտում կլինի:¹⁶

13. Ու՞մ կամ որտե՞ղ կարող են բողոքարկվել ստուգողի գործողությունները:

Ստուգումն իրականացնող անձանց գործողություններն օրենքով սահմանված ժամկետներում կարող են բողոքարկվել այն պետական մարմնին, որին անմիջականորեն ենթարկվում է (են) ստուգող անձը (անձինք), կամ դատարան: Տնտեսավարող սուբյեկտի ղեկավարը կամ նրան փոխարինող պաշտոնատար անձը մինչև բողոքի նկատմամբ պատասխան ստանալը կարող է թույլ չտալ շարունակելու ստուգումը, բացառությամբ օրենքով սահմանված այն դեպքերի, երբ ստուգման մասին հրամանը կամ հանձնարարագիրը նախապես չի հանձնվում տնտեսավարող սուբյեկտին:

¹³ Վարչարարության հիմունքների և վարչական վարույթի մասին ՀՀ օրենք

¹⁴ Հարկերի մասին օրենք, հոդված 18

¹⁵ Ստուգումների մասին օրենք, հոդված 7(գ)

¹⁶ Տես, օրինակ, J. B. v. Switzerland գործով Դատարանի վճիռը

