

«Հ կառավարությանն առընթեր պետական եկամուտների կոմիտե
Հարկային և մաքսային մարմինների գանգատարկման հանձնաժողով

Ո Ր Ո Շ ՈՒ Մ 13/3

18 մարտի 2014 թ.

Քննարկվեց «Գրանդ Մարկետ» ՍՊԸ 27.02.2014 թ-ի բողոքը ՀՀ ԿԱ ՊԵԿ Օպերատիվ հետախուզության վարչության 21.01.2014 թ-ի թիվ 1424394 վարչական ակտի դեմ:

<Գրանդ Մարկետ> ՍՊԸ բողոքում բերված փաստարկները.

ՀՀ ԿԱ ՊԵԿ օպերատիվ հետախուզության վարչության 8-րդ բաժնի պետի կողմից 2014 թ-ի հունվարի 21-ին ընդունվել է թիվ 1424394 վարչական ակտը, որով «Գրանդ Մարկետ» ՍՊ ընկերության նկատմամբ նշանակվել է տուգանք 80.259.800 դրամի չափով՝ «Հարկերի մասին» ՀՀ օրենքի 28-րդ հոդվածի կիրառմամբ:

Ընկերությունը գտնում է, որ վարչական ակտն ընդունվել է օրենքի խախտմամբ, ուստի սույնով ներկայացվում է վարչական բողոք՝ հետևյալ հիմքերով ու հիմնավորումներով.

Վարչական ակտի եզրափակիչ մասում նշվում է. «Համաձայն «Հարկերի մասին» ՀՀ օրենքի 28-րդ հոդվածի 1-ին պարբերության և 2-րդ պարբերության 2-րդ կետի, հարկ վճարողի կողմից նույն օրենքի բաղկացուցիչ մասը կազմող հավելված 4-ով սահմանված կարգի խախտման՝ մեկ տարվա ընթացքում անփաստաթուղթ ապրանքների տեղափոխման կամ ուղեկցող փաստաթուղթը սահմանված կարգով չգրանցելու երրորդ և ավելի փաստ արձանագրվելու դեպքում գանձվում է տուգանք՝ անփաստաթուղթ ապրանքների կամ չգրանցված ուղեկցող փաստաթղթով ապրանքների գնի 200 տոկոսի չափով՝ գումարով 80.259.800 դրամ»:

«Հարկերի մասին» ՀՀ օրենքի 28-րդ հոդվածի 1-3-րդ մասերով սահմանված է. «Հարկ վճարողի կողմից սույն օրենքի բաղկացուցիչ մասը կազմող «Հավելված 4»-ով սահմանված կարգի խախտման՝ անփաստաթուղթ արտադրանքի, ապրանքների (այսուհետ՝ ապրանքների) տեղափոխման կամ առաքման կամ առաքվող կամ տեղափոխվող ապրանքն ուղեկցող փաստաթուղթը սահմանված կարգով չգրանցելու դեպքում խախտման հիմք հանդիսացող գործարքի կամ գործողության մասով գանձվում է տուգանք անփաստաթուղթ ապրանքների կամ չգրանցված ուղեկցող փաստաթղթով ապրանքների գնի (արժեքի) 50 տոկոսի չափով:

Սույն մասի առաջին պարբերությունում նշված խախտումը արձանագրվելուց հետո մեկ տարվա ընթացքում խախտման՝

1) երկրորդ փաստ արձանագրվելու դեպքում գանձվում է տուգանք՝ անփաստաթուղթ ապրանքների կամ չգրանցված ուղեկցող փաստաթղթով ապրանքների գնի (արժեքի) 100 տոկոսի չափով.

2) երրորդ և ավելի փաստ արձանագրվելու դեպքում գանձվում է տուգանք՝ անփաստաթուղթ ապրանքների կամ չգրանցված ուղեկցող փաստաթղթով ապրանքների գնի (արժեքի) 200 տոկոսի չափով:

Սույն հոդվածի կիրառման հիմաստով օպերատիվ-հետախուզական միջոցառումների իրականացման ընթացքում կատարված գործարքը կամ գործողությունը համարվում է խախտման հիմք, եթե հարկային մարմինների կողմից իրականացվող օպերատիվ-հետախուզական միջոցառումների արդյունքում արձանագրվել է. որ՝ 1) գործարքը կամ գործողությունը օպերատիվ-հետախուզական միջոցառում իրականացնելու պահին կատարվում է առանց սույն օրենքի բաղկացուցիչ մասը կազմող «Հավելված 4»-ով սահմանված վավերապայմաններին բավարարող ուղեկցող փաստաթղթերի, կամ

2) օպերատիվ-հետախուզական միջոցառում իրականացնելու պահին առկա է գործարքի կամ գործողության գծով ուղեկցող փաստաթուղթը, որը, սակայն, սույն օրենքի բաղկացուցիչ մասը կազմող «Հավելված 4»-ով սահմանված կարգով գրանցված չէ»:

«Օպերատիվ-հետախուզական գործունեության մասին» ՀՀ օրենքի 40-րդ հոդվածի 3.1 մասի 2-րդ պարբերության համաձայն. «Առաքվող կամ տեղափոխվող արտադրանքի, ապրանքների փաստաթղթավորման և (կամ) ուղեկցող փաստաթղթերի գրանցման՝ օրենքով սահմանված

կարգի խախտումների հայտնաբերմանն ուղղված հարկային մարմինների կողմից իրականացվող օպերատիվ-հետախուզական միջոցառումների արդյունքում կազմված արձանագրությունը հիմք է օրենքով սահմանված կարգի խախտումը պարզելու և միայն խախտման հիմք հանդիսացող գործարքի կամ գործողության մասով օրենքով նախատեսված պատասխանատվության միջոցներ կիրառելու, հարկային պարտավորություններ առաջադրելու, ինչպես նաև մինչև հարկային պարտավորությունների կատարումը անփաստաթուղթ ապրանքների կամ չգրանցված ուղեկցող փաստաթղթով ապրանքների վրա արգելանք կիրառելու համար»:

Այս իրավանորմերից բխում է, որ «Հարկերի մասին» ՀՀ օրենքի 28-րդ հոդվածի կիրառման իմաստով օրենքով սահմանված կարգի խախտումը պարզելու և պատասխանատվության միջոց կիրառելու համար հիմք է հանդիսանում օպերատիվ-հետախուզական միջոցառման արդյունքում կազմված արձանագրությունը, ընդ որում՝ պատասխանատվությունն առաջանում է միայն խախտման հիմք հանդիսացող գործարքի կամ գործունեության մասով: Իսկ տնտեսավարող սուբյեկտի համապատասխան գործարքը կամ գործողությունը համարվում է խախտման հիմք, եթե օպերատիվ-հետախուզական միջոցառումների արդյունքում արձանագրվել է «Հարկերի մասին» ՀՀ օրենքի 28-րդ հոդվածի 3-րդ մասի 1-ին կամ 2-րդ կետով նախատեսված խախտումը:

Ըստ այդմ, կարևորվում է, թե «Հարկերի մասին» ՀՀ օրենքի 28-րդ հոդվածի 3-րդ մասով նախատեսված որ իրավական հիմքն է արձանագրվել օպերատիվ-հետախուզական միջոցառման արդյունքում կազմված արձանագրությամբ:

Օպերատիվ-հետախուզական միջոցառումների արդյունքում 16.01.2014 թ-ին կազմվել է արձանագրություն, որով արձանագրվել է, որ «Գազ 2705-222» մակնիշի 011 ԼՍ 68 պետհամարանիշի ավտոմեքենայի զննումից պարզվել է, որ մեքենայում առկա են թվով 64 առաքումների վերաբերյալ հաշիվ ապրանքագրեր, որոնց վրա առկա չէ մատակարարող և գնորդ կազմակերպությունների վավերացնող ստորագրությունները, ինչպես նաև գնորդ ընկերությունների և անհատ ձեռնարկատերերի կնիքները: Արձանագրությամբ նշվել է նաև, որ ապրանքներն իրացվել են կանխիկ ձևով, որից գոյացած հասույթը կազմում էր 2747200 դրամ և գտնվում էր մեքենայի բեռնախցիկում:

Նույն օրը կազմվել է նաև արձանագրություն այն մասին, որ ընկերության իրացման ծառայության թվով 9 ավտոմեքենաներ ապրանքների իրացումից հետո կայանված էին ք.Երևան, Շահամիրյանների 4/1, Արշակունյաց 61 հասցեի հարևանությամբ, և այդ ավտոմեքենաներում ապրանքների մնացորդներ առկա չեն:

Նույն օրը կազմված՝ ք.Երևան, Արշակունյաց 61 հասցեում իրերի և փաստաթղթերի հետազոտում կատարելու վերաբերյալ մեկ այլ արձանագրությամբ նշված է, որ արտաքին դիտման արդյունքում պարզվել է, որ թվով 9 ավտոմեքենաներ դուրս են եկել ք.Երևան, Արշակունյաց 61 հասցեում գտնվող պահեստից և օրվա ընթացքում կատարել են ընկերության կողմից վաճառվող ծխախոտների իրացում զանազան կրպակների, խանութների և այլ վաճառակետերի: Արձանագրվել է նաև, որ նույն հասցեում գտնվող գրասենյակում էին գտնվում ավտոմեքենաների համար գրանցված առաքման գրքերը, որոնցում գրանցված չէին ավտոմեքենաների միջոցով ապրանքների իրացման փաստաթղթերը:

Այնուհետև՝ 2014 թ-ի հունվարի 20-ին կազմվել է թիվ 1424394 արձանագրությունը, որով ամփոփվել են նշված արձանագրություններով արձանագրվածները և նշվել, որ «Իրացված, գրքերում սահմանված կարգով չգրանցված ապրանքների ընդհանուր արժեքը կազմեց 40129900 դրամ»: Նույն արձանագրությամբ նաև հետևություն է արվել «Հարկերի մասին» ՀՀ օրենքի «Հավելված 4»-ով սահմանված կարգի (այսուհետև՝ Կարգ) 7-րդ և 11-րդ կետերի խախտումների մասին:

Կարգի 7-րդ կետով սահմանված է. «Հարկ վճարողն իր յուրաքանչյուր առաքման վայրի (կետի) համար (ապրանքների առաքում կամ տեղափոխում իրականացնելու դեպքում) պարտավոր է վարել առանձին գիրք, որը սույն կարգին համապատասխան ներկայացվում է հարկային մարմին՝ հաշվառման և դրոշմակնքման: Հարկ վճարողը պարտավոր է ապրանքների առաքման կամ տեղափոխման ընթացքում գիրքը պահել համապատասխան առաքման վայրում (կետում), գրքերում գրանցումները կատարել գրիչով: Սույն կետի պահանջների խախտումը համարվում է առաքվող կամ տեղափոխվող ապրանքների գրանցման (հաշվառման) կարգի խախտում»:

Կարգի 11-րդ կետով սահմանված է. «Հարկ վճարողի (պատասխանատու անձի) կողմից մինչև ապրանքների փաստացի առաքումը կամ տեղափոխումն ուղեկցող յուրաքանչյուր փաստաթղթի համար առանձին, ըստ առաքման կամ տեղափոխման հաջորդականության, գրքում կատարվում են հետևյալ գրանցումները՝... »:

Արձանագրություններից հետևում է, և վարչական ակտի բովանդակությամբ էլ հաստատվում է, որ խախտման հիմք է հանդիսացել ոչ թե առանց ուղեկցող փաստաթղթի գործարք կամ գործողություն (ըստ էության՝ առաքում կամ տեղափոխում) կատարելը, այլ՝ ուղեկցող փաստաթղթերը «Հավելված 4»-ով սահմանված կարգով գրանցված չլինելը (այդ փաստի արձանագրումը), այսինքն, հիմք է հանդիսացել «Հարկերի մասին» ՀՀ օրենքի 28-րդ հոդվածի 3-րդ մասի 2-րդ կետը:

Այս հիմքի առկայության մասին հետևության համար կարևորվում է նաև այն հանգամանքը, թե առկա են արդյոք չգրանցված՝ տվյալ առաքման կամ տեղափոխման գծով ուղեկցող փաստաթուղթը:

Տվյալ դեպքում խախտում որակելու համար անհրաժեշտ պայման է ավտոմեքենայից համապատասխան գնորդին ապրանքի առաքման փաստաթղթի՝ ուղեկցող փաստաթղթի առկայությունը: Սակայն Ակտի հիմք հանդիսացող արձանագրություններում դրանց առկայության մասին որևէ նշում չկա, դրանք չեն հիշատակվում նաև վարչական ակտում: Գրանցման ենթակա փաստաթղթի բացակայության պայմաններում «Հարկերի մասին» ՀՀ օրենքի 28-րդ հոդվածի 3-րդ մասի 2-րդ կետով նախատեսված խախտման հիմքը բացակայում է:

Գտնում են, որ վարչական ակտի ընդունման համար օրենքով սահմանված խախտման հիմքի բացակայության պայմաններում ակտն ընդունվել է «Հարկերի մասին» ՀՀ օրենքի 28-րդ հոդվածի և «Օպերատիվ-հետախուզական գործունեության մասին» ՀՀ օրենքի 40-րդ հոդվածի 3.1 մասի 2-րդ պարբերության խախտումներով, հետևաբար, առկա են «Վարչարարության հիմունքների և վարչական վարույթի մասին» ՀՀ օրենքի 63-րդ հոդվածի 1-ին մասով սահմանված՝ վարչական ակտի անվավերության հիմքերը:

Ելնելով վերոգրյալից և ղեկավարվելով «Վարչարարության հիմունքների և վարչական վարույթի մասին» ՀՀ օրենքի 69-72-րդ հոդվածներով, «Հարկային ծառայության մասին» ՀՀ օրենքի 43.1-րդ հոդվածով, ընկերությունը խնդրում է անվավեր ճանաչել ՀՀ ԿԱ ՊԵԿ ՕՀՎ 21.01.2014 թ-ի թիվ 1424394 վարչական ակտը:

ՀՀ ԿԱ ՊԵԿ հարկային և մաքսային մարմինների գանգատարկման հանձնաժողովի եզրակացությունը.

ՀՀ ԿԱ ՊԵԿ հարկային և մաքսային մարմինների գանգատարկման հանձնաժողովը (այսուհետ նաև Հանձնաժողով), լսելով ընկերության ներկայացուցիչների և արձանագրությունները կազմած պաշտոնատար անձանց բերված փաստարկները, ուսումնասիրելով սույն գործին առնչվող նյութերն ու ապացույցները եկավ եզրակացության, որ բոլորը հիմնավոր է հետևյալ պատճառաբանությամբ:

«Վարչարարության հիմունքների և վարչական վարույթի մասին» ՀՀ օրենքի (այսուհետ նաև Օրենք) 55-րդ հոդվածի 1-ին մասի «ա» կետի համաձայն՝ գրավոր վարչական ակտին ներկայացվում են հետևյալ պահանջները՝ վարչական ակտն իր բովանդակությամբ պետք է համապատասխանի դրա ընդունման համար օրենքով սահմանված պահանջներին, նշում պարունակի այն բոլոր էական փաստական և իրավաբանական հանգամանքների վերաբերյալ, որոնք վարչական մարմինն հիմք են տվել ընդունելու համապատասխան որոշում:

«Վարչարարության հիմունքների և վարչական վարույթի մասին» ՀՀ օրենքի 56-րդ հոդվածի 1-ին մասի համաձայն. «1. Վարչական ակտը պետք է ձևակերպվի հստակ և հասկանալի»:

Օրենքի 57-րդ հոդվածի 1-ին մասի համաձայն. «Գրավոր կամ գրավոր հաստատված վարչական ակտը պետք է պարունակի հիմնավորում, որում պետք է նշվեն համապատասխան որոշում ընդունելու բոլոր էական փաստական և իրավական հիմքերը: Վարչական մարմնի հայեցողական լիազորությունների իրականացման արդյունքում ընդունված վարչական ակտի հիմնավորումից պետք է պարզ լինեն այն նկատառումները, որոնց հիման վրա վարչական մարմինն ընտրել է տվյալ լուծումը»:

Օրենքի 43-րդ հոդվածի 1-ին մասի բ) կետի համաձայն՝ անձի և վարչական մարմնի փոխհարաբերություններում ապացուցման պարտականությունը կրում է վարչական մարմինը՝ անձի համար ոչ բարենպաստ փաստական հանգամանքների առկայության դեպքում:

Վերոգրյալ իրավանորմերի վերլուծությունից հետևում է, որ վարչական մարմինը խախտումների հայտնաբերման դեպքում օրենքի ուժով և օրենքով սահմանված վավերապայմանների մատնանշմամբ պարտավոր է դրանք արձանագրել վարչական ակտում: Միայն նշված պահանջի պահպանման արդյունքում է հնարավոր խախտման համար որևէ կազմակերպության առաջադրել պարտավորություն: Այսինքն՝ պարտավորություն առաջադրելու համար անհրաժեշտ է, որ խախտումը սահմանված կարգով արձանագրվի և ապացուցվի, որի պարտավորությունը դրված է վարչական մարմնի վրա:

«ՀԱ ՊԵԿ ՕՀՎ 21.01.2014 թ-ի թիվ 1424394 վարչական ակտում (այսուհետ նաև վարչական ակտ) արձանագրվել է, որ. «Իրականում ապրանքները ընկերության կողմից իրացվել են զանազան գնորդների: Այդ իրացումների վերաբերյալ վերը նշված գրքերում որևէ գրառում առկա չի եղել: Իրացված, գրքերում սահմանված կարգով չգրանցված ապրանքների ընդհանուր արժեքը կազմել է ընդամենը 40.129.900 դրամ»:

Քննարկվող դեպքում վարչական ակտից պարզ չէ, թե վերջինումս հիշատակված առաքվող կամ տեղափոխվող արտադրանքի, ապրանքների գրանցման (հաշվառման) գրքերում սահմանված կարգով չգրանցված ապրանքների ընդհանուր արժեքը ինչպես է որոշվել, որ ապացույցներն են հիմք հանդիսացել սահմանված կարգով չգրանցված ապրանքների ընդհանուր արժեքը որոշելու համար:

Հետևաբար, հիմնավոր են ընկերության բողոքում բերված պնդումներն այն մասին, որ վարչական ակտում խախտման հիմք է հանդիսացել ուղեկցող փաստաթղթերը «Հավելված 4»-ով սահմանված կարգով գրանցված չլինելը, այսինքն՝ հիմք է հանդիսացել «Հարկերի մասին» ՀՀ օրենքի 28-րդ հոդվածի 3-րդ մասի 2-րդ կետը, և այս հիմքի առկայության մասին հետևության համար կարևորվում է, թե առկա են արդյոք չգրանցված՝ տվյալ առաքման կամ տեղափոխման գծով ուղեկցող փաստաթղթերը:

Տվյալ դեպքում խախտում որակելու համար անհրաժեշտ պայման է ավտոմեքենաներից համապատասխան գնորդներին ապրանքների առաքման փաստաթղթերի՝ ուղեկցող փաստաթղթերի առկայությունը, սակայն թե վարչական ակտում թե դրա հիմք հանդիսացող արձանագրությունում դրանց առկայության մասին որևէ նշում առկա չէ: Իսկ գրանցման ենթակա փաստաթղթերի բացակայության պայմաններում «Հարկերի մասին» ՀՀ օրենքի 28-րդ հոդվածով նախատեսված խախտման հիմքը, ըստ էության, բացակայում է:

Հանձնաժողովը գտնում է, որ վարչական ակտի ընդունման համար օրենքով սահմանված խախտման հիմքի բացակայության պայմաններում ակտն ընդունվել է «Հարկերի մասին» ՀՀ օրենքի 28-րդ հոդվածի և «Օպերատիվ-հետախուզական գործունեության մասին» ՀՀ օրենքի 40-րդ հոդվածի 3.1 մասի 2-րդ պարբերության խախտումներով, հետևապես ղեկավարվելով «Վարչարարության հիմունքների և վարչական վարույթի մասին» ՀՀ օրենքի 63-րդ հոդվածի 1-ին մասի դրույթներով վարչական ակտը ենթակա է չեղյալ համարման:

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 ու մ է՝

Չեղյալ համարել ՀՀ ԿԱ ՊԵԿ Օպերատիվ հետախուզության վարչության 21.01.2014 թ-ի թիվ 1424394 վարչական ակտը:

Հանձնաժողովի նախագահ



Վ.ՄԻՐՈՒՄՅԱՆ