

ՀՀ ֆինանսների նախարարություն

Հարկային և մաքսային մարմինների գանգատարկման հանձնաժողով

Ո Ր Ո Շ ՈՒ Մ 8/10

15 հուլիսի 2014 թ.

Քննարկվեց «Բարսիս» ՍՊԸ 19.06.2014 թ-ի բողոքը ՀՀ ՖՆ ՕՀ և ՆԱԳՎ ՕՀՎ 13.06.2014 թ-ի թիվ 1425515 վարչական ակտի դեմ:

«Բարսիս» ՍՊԸ բողոքում բերված փաստարկները.

1. 2014 թ-ի մայիս - 13.06.2014 թ-ը ժամանակահատվածում օպերատիվ հետախուզական միջոցառումների շրջանակում ՀՀ ՖՆ ՕՀ և ՆԱ ԳՎ ՕՀ վարչության աշխատակիցների կողմից «Բարսիս» ՍՊԸ-ում կատարվել են օպերատիվ-հետախուզական միջոցառումներ՝ արտաքին դիտման, իրերի և փաստաթղթերի հետազոտման, շենքերի, կառույցների, տեղանքի և տրանսպորտային միջոցների հետազոտում, որոնց արդյունքում 13.06.2014 թ-ին կազմվել է թիվ 145515 արձանագրությունը: Արձանագրության հիման վրա նույն օրը կազմվել է թիվ 145515 վարչական ակտը՝ «Հարկային պարտավորությունների առաջադրման և պատասխանատվության միջոցների կիրառման վերաբերյալ», որի համաձայն «Հարկերի մասին» ՀՀ օրենքի 28-րդ հոդվածի առաջին պարբերության՝ հարկ վճարողի կողմից «Հարկերի մասին» ՀՀ օրենքի բաղկացուցիչ մասը հանդիսացող Հավելված 4-ով սահմանված կարգի խախտման՝ անփաստաթուղթ արտադրանքների 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 ապրանքի գնի (արժեքի) 50 տոկոսի չափով 168294 դրամ (33657*50%):

2. «Բարսիս» ՍՊԸ-ն շինանյութերի առուվաճառքի գործարք է կնքել քաղաքացի Սիփան Մկրտչյանի հետ, ով այցելել է «Բարսիս» ՍՊԸ ք.Երևան, Անդրանիկի 143/1 հասցեում գտնվող խանութ, որտեղ ցուցադրված են ընկերության կողմից վաճառվող ապրանքների նմուշները: Ընտրելով իր կողմից գնվող ապրանքների տեսականին և քանակությունը, գնորդ Ս.Մկրտչյանը վճարել է 1950 դրամ, որպես կանխավճար, ստացել է նույն գումարը վճարելու վերաբերյալ ՀԴՄ կտրոնը և պատվիրել է առաքել ապրանքը ք.Երևան, Անդրանիկի 144/6 հասցեով: Գնորդն իր անձնագրային տվյալները չի ներկայացրել, որի հետևանքով համաձայն «Հարկերի մասին» ՀՀ օրենքի 4-րդ հավելվածի 3-րդ կետի 2-րդ ենթակետի. «ԱԱՀ-ի մասին» ՀՀ օրենքով դուրս է գրվել հաշվարկային փաստաթուղթ, քանի որ «ԱԱՀ-ի մասին» ՀՀ օրենքի 18-րդ հոդվածի համաձայն. «Մանրածախ առևտրի և բնակչությանը ծառայությունների մատուցման ոլորտներում հարկային հաշիվ դուրս է գրվում միայն գնորդ կազմակերպության կամ ֆիզիկական անձի պահանջով» և «ԱԱՀ վճարող համարվող անձինք անհատ ձեռնարկատեր չհանդիսացող ֆիզիկական անձանց ապրանքներ մատակարարելիս կամ ծառայություններ մատուցելիս պարտավոր են դուրս գրել հարկային հաշիվ չհանդիսացող հաշվարկային փաստաթղթեր կամ օրենքով սահմանված դեպքերում տրամադրել ՀԴՄ կտրոններ»:

Պատվերն ընդունելուց հետո կատարվել են «Հարկերի մասին» ՀՀ օրենքի 28-րդ հոդվածով և Հավելված 4-ով նախատեսված գործողությունները՝

1) ապրանքների տեղափոխություն Արին-Բերդի 3/9 հասցեի պահեստից Անդրանիկի 143/1 հասցեի «Նոր տուն» խանութ: Տեղափոխությունը կատարվել է թիվ 5856 հաշիվ-ապրանքագրով՝ մեծածախ վաճառքի գներով, որի ընդհանուր արժեքը կազմել է 318510 դրամ,

այդ հաշիվ-ապրանքագիրը գրանցվել է թիվ 349-9 «առաքվող, տեղափոխվող ապրանքների գրանցման (հաշվառման)» Արին-Բերդի 3/9 գրքում՝ էջ 21, տող 396 (պատճենը կցվում է):

2) միաժամանակ, Անդրանիկի 143/1 հասցեում գտնվող «Նոր տուն» խանութից դուրս է գրվել հաջորդ ապրանքի ուղեկցող (առաքման) փաստաթուղթը՝ հանձման-ընդունման թիվ 501 ակտը, որտեղ նշվել են հաշվարկային փաստաթղթի համարը (501), դուրսգրման ամսաթիվը, ապրանքը, առաքման ամսաթիվը, առաքողի անվանումը և առաքման վայրը («Նոր Տուն», Անդրանիկի 143/1), ֆիզիկական անձի անունը, ազգանունը, հասցեն և հեռախոսահամարը, ապրանքների անվանումը, քանակը, գինը, ընդհանուր գումարը, ՀԴՄ-ով վճարման վերաբերյալ տեղեկություն, պարտքի չափը, տրանսպորտային միջոցի տվյալները, առաքման գրքի տվյալները (թիվ 2533, էջ 144, տող 4311) :

3) մինչ այդ, 12.05.2014 թ-ին Անդրանիկի 143/1 խանութում Ա.Մկրտչյանը վճարել է 1950 դրամ կանխավճար, վերցրել է 360 դրամ արժողությամբ ժապավենը (պակյի), մնացածը թողնելով որպես կանխավճար և պայմանավորվելով, որ պարտքի գումարը կվճարի ապրանքը ստանալուց հետո: Ապրանքն առաքվելու է խանութի անմիջապես դիմացի մայթը, որը և կատարվել է: Հանձնման-ընդունման ակտին կցվում է 1950 դրամի ՀԴՄ կտրոնի պատճենը, 335000 դրամ ՀԴՄ կտրոնի պատճենը: Այս ամենի՝ գործարքի արժեքի ՀԴՄ կտրոնների, առաքման և ուղեկցող փաստաթղթերի վերաբերյալ, նշված է նաև Ա.Մկրտչյանի 13.05.2014 թ-ի հայտարարության մեջ, տրված ՕՀՎ աշխատակիցներին: Սակայն, վերը նշված փաստաթղթերը ՕՀՎ աշխատակիցներն անտեսել են և 13.05.2014 թ-ին նրանց կողմից կազմվել է ակնհայտ սխալ, իրականությանը չհամապատասխանող արձանագրություն, որն ընկերության ներկայացուցիչները չեն ստորագրել:

Բողոքի իրավական հիմնավորումները և պահանջը.

Բողոքում մեջբերվել են ՀՀ Սահմանադրության 5-րդ հոդվածի, «իրավական ակտերի մասին» ՀՀ օրենքի 86-րդ հոդվածի 1-ին մասի, «Վարչարարության հիմունքների և վարչական վարույթի մասին» ՀՀ օրենքի 55-րդ հոդվածի 4-րդ մասի (ե) ենթակետի, 56-րդ հոդվածի և 57-րդ հոդվածի 1-ին մասի դրույթները:

Թիվ 1425515 վարչական ակտի եզրափակիչ մասը, ըստ էության, որոշ փոփոխություններով, մեջբերում է «Հարկերի մասին» ՀՀ օրենքի 28-րդ հոդվածի առաջին պարբերությունից, որի դիսպոզիցիան, պատասխանատվություն սահմանելու համար, երկու տարբեր իրավիճակներ է սահմանում՝

- հարկ վճարողի կողմից սույն օրենքի բաղկացուցիչ մասը կազմող հավելված 4-ով սահմանված կարգի խախտման՝ անփաստաթուղթ արտադրանքի ապրանքների (այսուհետ՝ ապրանքների) տեղափոխման կամ առաքման մասով,

- առաքվող կամ տեղափոխվող ապրանքն ուղեկցող փաստաթուղթը սահմանված կարգով չգրանցելու դեպքում խախտման հիմք հանդիսացող գործարքի կամ գործողության մասով:

Վիճարկվող որոշման եզրափակիչ մասից պարզ չէ, թե տուգանք նշանակելու որոշումը վերոնշյալ իրավիճակներից որի համար է նշանակվել:

Վիճարկվող որոշման պատճառաբանական մասի մեջ (երրորդ էջ) նշված է «Հարկերի մասին» ՀՀ օրենքի Հավելված 4-ի 5-րդ կետի 4-րդ ենթակետի սահմանումը, որից պարզ է դառնում, որ «իրավախախտումը», ըստ որոշման հեղինակների, կապված է անփաստաթուղթ ապրանք առաքելու կամ տեղափոխելու հետ: Նշված գործողություններից (առաքում և տեղափոխում) կիրառելի է առաքումը, քանի որ տվյալ դեպքում խոսքն ապրանքների կանխիկ դրամական հաշվարկով առուվաճառքի գործարքի մասին է:

Վիճարկվող որոշման մեջ նշվում է, որ ապրանքն առաքվել է թիվ 501 հանձնման-ընդունման փաստաթղթով, որի մեջ նշված է, որ գործարքի հետ կապված վճարման համար տպվել է ՀԴՄ կտրոն: 1950 դրամ վճարելու փաստով, հենց խանութում, գնորդին տրվել է ՀԴՄ կտրոն, ինչի մասին նա նշել է իր բացատրության մեջ: Մնացած վճարման համար գնորդին տրվել է 335.000 դրամի ՀԴՄ կտրոնը, որի մասին նա նույնպես նշել է իր բացատրության մեջ:

Տվյալ դեպքում գնորդ Ս.Մկրտչյանը կանխավճարը վճարել է կանխիկ, պարտքը նույնպես վճարելու է կանխիկ, որի համար առաջին դեպքում տպվել է, իսկ պարտքի համար՝ տպվելու է համապատասխան ՀԴՄ կտրոններ: Նշվածից հետևում է, որ գործարքը կատարվել է կանխիկ վճարման միջոցով: Վիճարկվող որոշման հեղինակները որևէ նշում չեն կատարել ՀԴՄ կտրոնների առկայության մասին՝ ոչ արձանագրության, ոչ էլ որոշման մեջ, այսինքն՝ վարչական վարույթն իրականացրել են կանխակալ և ապօրինի կերպով:

Հավելված 4-ի 5-րդ կետի 4-րդ ենթակետը սահմանում է, որ անփաստաթուղթ ապրանքի մասով սույն կարգի դրույթները չեն տարածվում հարկ վճարողի կողմից օրենքով սահմանված դեպքերում կանխիկ դրամական հաշվարկներով վաճառված ապրանքների վրա, երբ պարտադիր է հսկիչ-դրամարկղային մեքենաների կիրառումը:

Վերոգրյալից հետևում է, որ վաճառող «Բարսիս» ՍՊԸ-ն գնորդ Ս.Մկրտչյանին կանխիկ դրամ վճարելու փաստի վերաբերյալ տպել և տվել է ՀԴՄ կտրոն, ուստի ապրանքի առաքման գործողությունը, անկախ ուղեկցող փաստաթղթի ձևից և բովանդակությունից, անփաստաթուղթ չի կարող համարվել:

Վիճարկվող որոշման հեղինակները սխալ են մեկնաբանել «Հարկերի մասին» ՀՀ օրենքի և դրա հավելված 4-ի դրույթները, դրա հետևանքով ընդունել են սխալ և անհիմն վարչական ակտ, որով էլ հանիրավի պարտավորություն է առաջադրվել «Բարսիս» ՍՊԸ-ին:

Բացի վերոգրյալից, վիճարկվող որոշումն ակնհայտորեն չի համապատասխանում վարչարարության հիմնարար սկզբունքներին՝ զուտ ձևական պահանջներից ելնելով անձանց պարտականություններով ծանրաբեռնելու անթույլատրության պահանջին: Ապրանքի վաճառքի հետ կապված բոլոր հարկային պարտավորությունները հաշվարկելու և վճարելու նախապայմաններն ապահովված են, հետևաբար հարկային մարմնի կողմից իրականացրած վարչական վարույթը հանգում է ձևական պահանջների պատրվակով տնտեսվարողին պարտականություններով ծանրաբեռնելուն, ինչն էլ իրականացվել է օրենքի սխալ մեկնաբանման և կիրառման միջոցով:

Հիմք ընդունելով «Վարչարարության հիմունքների և վարչական վարույթի մասին» ՀՀ օրենքի 63-րդ հոդվածի 1-ին մասը բողոքաբերը խնդրում է անվավեր ճանաչել և վերացնել 13.06.2014 թ-ի թիվ 1425515 վարչական ակտը:

ՀՀ ֆինանսների նախարարության հարկային և մաքսային մարմինների գանգատարկման հանձնաժողովի եզրակացությունը.

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

Քննարկման ընթացքում նշվեց, որ օպերատիվ հետախուզական միջոցառումների շրջանակում ՀՀ ՖՆ ՕԿ և ՆԱ ԳՎ ՕԿՎ աշխատակիցների կողմից «Բարսիս» ՍՊԸ-ում կատարվել են օպերատիվ-հետախուզական միջոցառումներ՝ արտաքին դիտում, իրերի և փաստաթղթերի հետազոտում, շենքերի, կառույցների, տեղանքի և տրանսպորտային միջոցների հետազոտում: Արտաքին դիտման արդյունքում պարզվել է, որ ս.թ. մայիսի 13-ին ժամը 9:20-ի սահմաններում «Բարսիս» ՍՊԸ-ին պատկանող ք.Երևան, Արին-Բերդի 3/9 հասցեում գտնվող պահեստային տարածքից դուրս է եկել «Ֆորդ տրանզիտ» մակնիշի

711SL65 պետ. համարանիշի մեքենան: Մեքենան մոտեցել է ք.Երևան, Անդրանիկի 144/6 հասցեին, որից հետո մեքայում առկա ապրանքները սկսել են բեռնաթափել: Ժամը 10:00-ի սահմաններում ՕՀՎ աշխատակիցները մոտեցել են նշված ավտոմեքենային և պարզել, որ ավտոմեքենան շահագործվում է «Բարսիս» ՍՊԸ-ի կողմից, իսկ վարորդը հանդիսանում է Գևորգ Ադյանը:

Իրերի և փաստաթղթերի հետազոտումից պարզվել է, որ Գևորգ Ադյանի մոտ որպես բեռը ուղեկցող փաստաթուղթ առկա է 12.05.2014 թ-ին կազմված թիվ 501 հանձնման-ընդունման ակտը, որում նշված ապրանքների ընդհանուր արժեքը կազմել է 336.587 դրամ:

ՕՀՎ աշխատակիցներին Հանձնաժողովի անդամների ուղղված հարցին, թե 12.05.2014 թ-ի թիվ 501 հանձնման-ընդունման ակտում նշված ապրանքները փաստացի համապատասխանել են ավտոմեքենայում առկա ապրանքներին, հնչեց պատասխան, որ թե ավտոմեքենայում, թե թիվ 501 հանձնման-ընդունման ակտում նշված ապրանքները քանակագումարային առումով եղել են նույնը:

Քննարկման ընթացքում պարզվեց, որ քաղաքացի Սիփան Մկրտչյանը 12.05.2014 թ-ին այցելել է «Բարսիս» ՍՊԸ ք.Երևան, Անդրանիկի 143/1 հասցեում գտնվող խանութ, որտեղ ցուցադրված են ընկերության կողմից վաճառվող ապրանքների նմուշները: Ընտրելով իր կողմից գնվող ապրանքների տեսականին և քանակությունը, Ս.Մկրտչյանը վճարել է 1950 դրամ, որպես կանխավճար, որի դիմաց նույն գումարի չափով տպվել է ՀԴՄ կտրոն: Այնուհետև գնորդը պատվիրել է ընտրված ապրանքն առաքել ք.Երևան, Անդրանիկի 144/6 հասցե: Ընդ որում հարկ է նշել, որ «Բարսիս» ՍՊԸ ք.Երևան, Անդրանիկի 143/1 հասցեում գտնվող խանութ-սրահը և գնորդի ք.Երևան, Անդրանիկի 144/6 հասցեն, որտեղ առաքվել են ապրանքները, գտնվում են իրարից մի քանի մետր հեռավորության վրա:

Տվյալ դեպքում հարկ է հաշվի առնել նաև այն հանգամանքը, որ «Բարսիս» ՍՊԸ կողմից կատարվել է «Հարկերի մասին» ՀՀ օրենքի Հավելված 4-ի 6-րդ կետի 1-ին ենթակետով սահմանված պահանջը, համաձայն որի հարկ վճարողն իր առաքման վայրից կամ կետից ապրանքի առաքում կամ տեղափոխում իրականացնելու դեպքում պարտավոր է սույն կարգին համապատասխան՝ վարել առաքվող կամ տեղափոխվող ապրանքների փաստաթղթավորում և ուղեկցող փաստաթղթերի հաշվառում՝ կատարելով գրանցումներ սույն կարգին կից սահմանված ձևով էջերից կազմված, համարակալված, թելակարված և իր հաշվառման հարկային մարմնի կողմից հաշվառված ու դրոշմակենքված՝ առաքվող կամ տեղափոխվող ապրանքների գրանցման (հաշվառման) գրքերում: Մասնավորապես, սույն գործում առկա են ապացույցներ այն մասին, որ վերոգրյալ ապրանքների ք.Երևան, Արին-Բերդի 3/9 հասցեում գտնվող պահեստային տարածքից դեպի ք.Երևան, Անդրանիկի 143/1 հասցեի խանութ-սրահը կատարված տեղափոխությունը սահմանված կարգով գրանցված է ք.Երևան, Արին-Բերդի 3/9 հասցեի համար տրամադրված առաքվող, տեղափոխվող ապրանքների գրանցման (հաշվառման) գրքում:

Այնուհետև, ք.Երևան, Անդրանիկի 143/1 հասցեից դեպի գնորդի նշած հասցե կատարված տեղափոխության վերաբերյալ կազմվել է թիվ 501 հանձնման-ընդունման ակտը: Վերջինիս ուսումնասիրությամբ Հանձնաժողովն արձանագրեց, որ դրանում արտացոլված տվյալները բավարարում են «Հարկերի մասին» ՀՀ օրենքի Հավելված 4-ի 4-րդ կետով սահմանված ուղեկցող փաստաթղթում արտացոլման ենթակա վավերապայմաններին:

Հարկ է նշել նաև, որ նախապես կատարված պատվերի դիմաց գնորդի կողմից վճարվել է 1950 դրամի կանխավճար, որի դիմաց տպվել է ՀԴՄ կտրոն, իսկ վճարման ենթակա գումարը (պարտքը) կազմել է 335.000 դրամ: Ընդ որում, այդ ամենի մասին նշված է թիվ 501 հանձնման-ընդունման ակտում, որն ինչպես որ վերը նշվել է, որպես բեռն ուղեկցող փաստաթուղթ ընկերության վարորդի կողմից ներկայացվել է ՕՀՎ աշխատակիցներին:

Վերոգրյալից ըստ էության հետևում է, որ գործարքը կատարվել է կանխիկ դրամական հաշվարկներով, երբ հսկիչ-դրամարկղային մեքենայի կիրառումը պարտադիր է, իսկ

Հավելված 4-ի 5-րդ կետի 4-րդ ենթակետի համաձայն, անփաստաթուղթ ապրանքի մասով սույն կարգի դրույթները չեն տարածվում հարկ վճարողի կողմից օրենքով սահմանված դեպքերում կանխիկ դրամական հաշվարկներով վաճառված ապրանքների վրա, երբ պարտադիր է հսկիչ-դրամարկղային մեքենաների կիրառումը:

Քննարկվող դեպքում հարկ է մեջբերել նաև «Վարչարարության հիմունքների և վարչական վարույթի մասին» ՀՀ օրենքի 5-րդ հոդվածի դրույթները, համաձայն որի. «Վարչարարություն իրականացնելիս վարչական մարմիններին արգելվում է միայն ձևական պահանջների պահպանման նպատակով անձանց ծանրաբեռնել պարտականություններով կամ մերժել նրանց որևէ իրավունք տրամադրելը, եթե նրանց վրա դրված պարտականությունները բովանդակային առումով կատարված են»:

Վերոգրյալ փաստական հանգամանքների ուսումնասիրությամբ Հանձնաժողովը եկավ եզրակացության, որ քննարկվող դեպքում «Բարսիս» ՍՊԸ վրա դրված պարտականությունները բովանդակային առումով վերջինիս կողմից կատարվել են:

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 ռ ո շ ու մ է՝

Չեղյալ համարել ՀՀ ՖՆ ՕԸ և ՆԱԳՎ ՕԸՎ 13.06.2014 թ-ի թիվ 1425515 վարչական ակտը:

Հանձնաժողովի նախագահ՝



Վ.ՄԻՐՈՒՄՅԱՆ