ՀՀ ԿԱ պետական եկամուտների կոմիտե

Հարկային և մաքսային մարմինների գանգատարկման հանձնաժողով

Ո Ր Ո Շ ՈՒ Մ 6/8

3 մայիսի 2016 թ.

Քննարկվեց «Զորդայմ» ՍՊԸ 23.03.2016թ-ի գանգատը ՀՀ ՖՆ ՕՀՎ 23.02.2016թ-ի թիվ 5013322 ակտի դեմ:

«Զորդայմ» ՍՊԸ գանգատում բերված փաստարկները.

ՀՀ ՖՆ օպերատիվ հետախուզության վարչության կողմից կատարվել է «Զորդայմ» ՍՊԸ (այսուհետ նաև ընկերություն) բյուջեի հետ փոխհարաբերությունների և հարկային մարմնի կողմից վերահսկվող ՀՀ օրենսդրության առանձին պահանջների կատարման ճշտության ստուգում, որի արդյունքում 23.02.2016թ. կազմվել է թիվ 5013322 ակտը (այսուհետև՝ Ակտ):

Ակտով լրացուցիչ հարկային պարտավորություններ են առաջադրվել շահութահարկի գծով: Ակտի 1-ին կետն ընդունվել է օրենքի խախտմամբ, առկա են անվավերության հիմքեր:

Ակտի 1-ին կետով արձանագրվել է. «ՀՀ ՖՆ քննչական վարչության քննիչ Ա.Պետրոսյանի 03.12.2015թ. «Ստուգում նշանակելու մասին» որոշմամբ տրամադրված տեղեկությունների համաձայն պարզվել է, որ «Զորդայմ» ՍՊԸ-ն 2013–2014թ.թ. ընթացքում ներմուծված ադամանդների մշակում ընդհանրապես չի իրականացրել, այլ նման գործառույթ կատարելու վերաբերյալ կեղծ փաստաթղթեր է կազմել և ներկայացրել համապատասխան մարմիններին: Տրամադրված տեղեկությունների, ինչպես նաև նախաքննական մարմնի կողմից ներկայացված ընկերության սկզբնական հաշվապահական հաշվառման փաստաթղթերի ստուգմամբ պարզվել է, որ ընկերությանը խախտելով «Շահութահարկի մասին» ՀՀ օրենքի 7-րդ հոդվածի պահանջները, 2013թ. համար ՀՏ ներկայացրած շահութահարկի հաշվարկում համախառն եկամտի մեջ չի ներառել 5100 կարատ չմշակված, գումարով՝ 3493880 դրամ (մաքսային արժեք) և 137.01 կարատ մշակված, գումարով՝ 22483478 դրամ (137.01 կարատ* 164101 դրամ), իսկ 2014թ.՝ 67.74 կարատ չմշակված, գումարով 85826 դրամ (մաքսային արժեք) և 72.5 կարատ, գումարով՝ 12637547 դրամ (72.5 կարատ*174311 դրամ) մշակված ադամանդների իրացումից հասույթները (գումարները նշված են ինքնարժեքով), սակայն նշված ադամանդների ինքնարժեքները ներառվել են համապատասխանաբար 2013թ. և 2014թ. շահութահարկի հաշվարկում, որպես համախառն եկամտից իրացմանը համապատասխան նվազեցվող ուղղակի ծախսեր (մշակված ադամանդների ինքնարժեքները հաշվարկվել է տվյալ հաշվետու ժամանակաշրջանի հաշվապահական մնացորդի և նույն ժամանակահատվածում ներմուծված ադամանդների մաքսային արժեքի միջին թվաբանականով):...»:

ՀՀ ՖՆ ՕՀ և ՆԱ ԳՎ պետի 08.02.2016թ. «Հարկերի մասին» ՀՀ օրենքի 22-րդ հոդվածի դրույթները կիրառելու վերաբերյալ որոշման համաձայն, համախառն եկամտի մեջ 25% հաշվարկային հարկվող շահույթի կիրառմամբ կատարվել է Ընկերության հարկվող շահույթի վերահաշվարկ, որի արդյունքում հետևություն է

արվել այն մասին, որ ընկերության հարկվող շահույթը 2013թ. պակաս է հաշվարկվել 34.627.818 դրամի չափով, իսկ 2014թ.՝ 16.960.256 դրամի չափով:

Հաշվարկվել են շահութահարկի գումարներ 20% դրույքաչափով 2013թ. համար 6.925.563 դրամ, 2014թ. համար՝ 3.392.051 դրամ: Այնուհետև, հարկի գումարների նկատմամբ հաշվարկվել են տույժեր ու տուգանքներ և շահութահարկի մասով լրացուցիչ վճարման է առաջադրվել ընդհանուր 23.166.124 դրամ:

Ինչպես երևում է, լրացուցիչ հարկային պարտավորություններն առաջադրվել են «Հարկերի մասին» ՀՀ օրենքի 22-րդ հոդվածի կիրառմամբ, ուստի հատկապես կարևոր է այս հոդվածի կիրառման հիմքերին անդրադառնալը:

«Հարկերի մասին» ՀՀ օրենքի 22-րդ հոդվածի 2-րդ մասի կիրառմամբ հարկային պարտավորությունների հաշվարկման համար պարտադիր են հետևյալ խախտումներից որևէ մեկի առկայությունը՝

- հարկ վճարողի կողմից հաշվապահական հաշվառման կամ սահմանված այլ հաշվառման փաստաթղթերը չներկայացնելը, կամ
- այդ հաշվառումները սահմանված կարգի կոպիտ խախտումներով վարելը, կամ
- հարկային մարմին ներկայացված հաշվետվություններում, հաշվարկներում, հայտարարագրերում և այլ փաստաթղթերում ակնհայտ կեղծ տվյալներ մտցնելը:

Ընդ որում, այդ խախտումները պետք է հանգեցնեն հարկային պարտավորությունները սահմանված կարգով հաշվարկելու անհնարինության կամ օրենքով սահմանված դեպքերում պետք է շրջանառությունը համարվի չհիմնավորված:

Գանգատում բերված են «Վարչարարության հիմունքների և վարչական վարույթի մասին» ՀՀ օրենքի 10-րդ հոդվածի 1-ին մասի, 43-րդ հոդվածի 1-ին մասի «բ» կետի դրույթները:

Ընկերությունում կատարված ստուգումը վարչական վարույթ է, հետևաբար, օրենքի վերը հիշատակված դրույթները տարածվում են ստուգման կապակցությամբ առաջացած հարաբերությունների և ստուգման ամբողջ ընթացքի վրա: Այսինքն, ապացուցման պարտականությունը կատարման ենթակա է ստուգման ընթացքում, վարչարարություն իրականացնելիս հարկային մարմինը պետք է ապացուցեր «Հարկերի մասին» ՀՀ օրենքի 22-րդ հոդվածի կիրառման համար հիմք հանդիսացող խախտումները, դրանք հիմնավորող փաստական հանգամանքները:

Ակտում հղում է կատարված ՀՀ ՖՆ ՕՀ և ՆԱ ԳՎ պետի 08.02.2016թ. որոշման վրա, որտեղ, որպես «Հարկերի մասին» ՀՀ օրենքի 22-րդ հոդվածի կիրառման հիմք, նշվել է. «ստուգվող ժամանակաշրջանի համար հարկ վճարողը հարկվող օբյեկտների գծով հաշվապահական հաշվառումը վարել է սահմանված կարգի խախտումներով, բացի այդ հաշվառման փաստաթղթերը ամբողջությամբ ստուգմանը չի ներկայացրել, որի հետևանքով անհնար է դառնում հարկային օրենսդրությամբ սահմանված կարգով հաշվարկել հարկ վճարողի հարկային պարտավորությունը»:

Նախ հարկ է նշել, որ հաշվապահական կամ հարկային հաշվառման փաստաթղթեր չներկայացնելու դեպք երբեք չի եղել ու չի արձանագրվել:

Հարկվող օբյեկտների գծով հաշվապահական հաշվառումը սահմանված կարգի կոպիտ խախտումով վարելու մասին վարչական մարմնի հետևությունը հիմնված է ակտում արձանագրված այն ենթադրության վրա, որ «Զորդայմ» ՍՊԸ-ն 2013–2014թ.թ. ընթացքում ներմուծված ադամանդների մշակում ընդհանրապես չի իրականացրել, այլ նման գործառույթ կատարելու վերաբերյալ կեղծ փաստաթղթեր է կազմել և ներկայացրել համապատասխան մարմիններին:

Նշված հանգամանքները պարզելու, հաստատելու համար վարչական մարմինը, ի դեմս ստուգում իրականացնող պաշտոնատար անձանց, պարտավոր էր ինքնուրույն ձեռնարկել միջոցներ, որը սակայն չի կատարել: Ընդամենը ակտում հղում է կատարվել ՀՀ ՖՆ քննչական վարչության քննիչ Ա.Պետրոսյանի 03.12.2015թ. «Ստուգում նշանակելու մասին» որոշմամբ տրամադրված տեղեկությունների վրա: Այսինքն, հաշվառումը խախտումով վարելու մասին ստուգողների հետևությունը հիմնված է բացառապես ՀՀ ՖՆ քննչական վարչությունից ստացված տեղեկությունների վրա, իսկ այդ փաստը ապացուցելու ուղղությամբ ստուգողները որևէ գործողություն չեն կատարել:

«Վարչարարության հիմունքների և վարչական վարույթի մասին» ՀՀ օրենքի 49-րդ հոդվածի 1-ին մասի «ա» կետի համաձայն, վարչական մարմինը պարտավոր է կասեցնել վարչական վարույթը, եթե անհնարին է տվյալ վարույթի արդյունքում ակնկալվող վարչական ակտի ընդունումը մինչև սահմանադրական, վարչական, քաղաքացիական կամ քրեական դատավարության կարգով քննվող գործով որոշում (դատական ակտ) կայացնելը:

Օրենսդիրը, հնարավոր համարելով, որ վարչական վարույթում քննարկվող որոշ փաստական հանգամանքներ կարող են լինել նաև քրեական գործով քննության առարկա, որոնց պարզելը կարևոր է վարչական վարույթի իրականացման համար, գտել է, որ վարչական վարույթը պետք է հիմնվի քրեական դատավարության կարգով քննվող գործով կայացվող որոշման (դատական ակտի) վրա: Այսինքն, քրեական գործը կարող է ավարտվել որոշմամբ, որով կարող է հերքվել, ապացուցված չհամարվել այս կամ այն փաստական հանգամանքը, քրեական գործը կարող է ավարտվել նաև դատական ակտով, որով փաստական հանգամանքը կարող է հաստատվել կամ հերքվել:

Տվյալ դեպքում ակտի համար հիմք են ընդունվել այն փաստական հանգամանքները, որոնք քրեական գործի քննության արդյունքներով պարզված չեն ակտը կազմելու օրվա դրությամբ: Նման պայմաններում վարչական մարմինը պարտավոր էր կասեցնել ստուգման վարչական վարույթը, օրենքի այս պահանջի խախտմամբ ստուգումն ավարտվել և վարչական ակտ է ընդունվել չհաստատված փաստերի հիման վրա:

ՀՀ ՖՆ ՕՀ և ՆԱ ԳՎ պետի 08.02.2016թ. որոշման եզրափակիչ մասում նշվում է, որ հարկվող օբյեկտը և հարկային պարտավորությունները հաշվարկել են ՀՀ կառավարության 18.09.1998թ. թիվ 580 որոշմամբ հաստատված կարգի 6-րդ կետի «գ» ենթակետի կիրառմամբ:

Կարգի 6-րդ կետի «գ» ենթակետում նշված աղբյուրն է՝ սահմանված կարգով երրորդ անձանցից ստացված տեղեկությունները: Ըստ այդմ, երրորդ անձանցից ստացված տեղեկություն է համարվել քննիչից ստացված տեղեկությունը: Այնինչ, հարկվող օբյեկտի և հարկային պարտավորությունների հաշվարկման համար հիմք ընդուված ելակետային տվյալը, ըստ ակտի բովանդակության, հանդիսացել է համախառն եկամտի մեջ 25% հաշվարկային հարկվող շահույթի չափը:

Այսինքն, ակտը հակասում է նաև ՀՀ ՖՆ ՕՀ և ՆԱ ԳՎ պետի 08.02.2016թ. որոշմանը, հետևաբար նաև՝ Կարգի 5-րդ կետին, քանի որ ըստ այս նորմի, հարկվող օբյեկտի հաշվարկման համար հիմք ընդունվող աղբյուրների ընտրության իրավունքը վերապահված է կառուցվածքային ստորաբաժանման ղեկավարին, որի որոշմամբ էլ

պետք է սահմանվի, թե այդ աղբյուրներից որի օգտագործմամբ պետք է հաշվարկվի հարկվող օբյեկտը:

Ելնելով վերոգրյալից, ընկերությունը գտնում է, որ ակտը կազմվել է «Վարչարարության հիմունքների և վարչական վարույթի մասին» ՀՀ օրենքի 10-րդ հոդվածի 1-ին մասի, 43-րդ հոդվածի 1-ին մասի «բ» կետի, 49-րդ հոդվածի 1-ին մասի «ա» կետի, «Հարկերի մասին» ՀՀ օրենքի 22-րդ հոդվածի 2-րդ մասի խախտումներով, ՀՀ կառավարության 18.09.1998թ. թիվ 580 որոշմամբ հաստատված կարգի խախտումով, ուստի, առկա են Ակտի 1-ին կետի անվավերության հիմքերը՝ սահմանված «Վարչարարության հիմունքների և վարչական վարույթի մասին» ՀՀ օրենքի 63-րդ հոդվածի 1-ին մասով, ուստի, ղեկավարվելով նույն օրենքի 69-72-րդ հոդվածներով, ընկերությունը խնդրում է անվավեր ճանաչել ՀՀ ֆինանսների նախարարության 23.02.2016թ. թիվ 5013322 ակտի 1-ին կետը:

ՀՀ ԿԱ ՊԵԿ հարկային և մաքսային մարմինների գանգատարկման հանձնաժողովի եզրակացությունը.

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

Քննարկման ընթացքում նշվեց, որ ՀՀ ֆինանսների նախարարի 14.12.2015թ-ի թիվ 5013322 հանձնարարագրի համաձայն «Զորդայմ» ՍՊԸ-ում կատարվել է բյուջեի հետ փոխհարաբերությունների և հարկային մարմնի կողմից վերահսկվող ՀՀ օրենսդրության առանձին պահանջների կատարման ճշտության ստուգում, որի արդյունքում 23.02.2016թ. կազմվել է թիվ 5013322 ակտը (այսուհետ նաև Ակտ):

Ակտի 1-ին կետով մասնավորապես արձանագրվել է, որ ՀՀ ՖՆ քննչական վարչության քննիչ Ա.Պետրոսյանի 03.12.2015թ. «Ստուգում նշանակելու մասին» որոշմամբ տրամադրված տեղեկությունների համաձայն պարզվել է, որ «Զորդայմ» ՍՊԸ-ն 2013–2014թ.թ. ընթացքում ներմուծված ադամանդների մշակում ընդհանրապես չի իրականացրել, այլ նման գործառույթ կատարելու վերաբերյալ կեղծ փաստաթղթեր է կազմել և ներկայացրել համապատասխան մարմիններին: Տրամադրված տեղեկությունների, ինչպես նաև նախաքննական մարմնի կողմից ներկայացված ընկերության սկզբնական հաշվապահական հաշվառման փաստաթղթերի ստուգմամբ պարզվել է, որ ընկերությանը խախտելով «Շահութահարկի մասին» ՀՀ օրենքի 7-րդ հոդվածի պահանջները, 2013թ. համար ՀՏ ներկայացրած շահութահարկի հաշվարկում համախառն եկամտի մեջ չի ներառել 5100 կարատ չմշակված, գումարով՝ 3493880 դրամ (մաքսային արժեք) և 137.01 կարատ մշակված, գումարով՝ 22483478 դրամ (137.01 կարատ*164101 դրամ), իսկ 2014թ.՝ 67.74 կարատ չմշակված, գումարով 85826 դրամ (մաքսային արժեք) և 72.5 կարատ, գումարով՝ 12637547 դրամ (72.5 կարատ*174311 դրամ) մշակված ադամանդների իրացումից հասույթները (գումարները նշված են ինքնարժեքով), սակայն նշված ադամանդների ինքնարժեքները ներառվել են համապատասխանաբար 2013թ. և 2014թ. շահութահարկի հաշվարկում, որպես համախառն եկամտից իրացմանը համապատասխան նվազեցվող ուղղակի ծախսեր (մշակված ադամանդների ինքնարժեքները հաշվարկվել է տվյալ հաշվետու ժամանակաշրջանի հաշվապահական մնացորդի և նույն ժամանակահատվածում ներմուծված ադամանդների մաքսային արժեքի միջին թվաբանականով):

Հիմք ընդունելով ՀՀ ՖՆ ՕՀ և ՆԱ ԳՎ պետի 08.02.2016թ. որոշումը կիրառվել է «Հարկերի մասին» ՀՀ օրենքի 22-րդ հոդվածով նախատեսված դրույթները՝ հիմնվելով համախառն եկամտի մեջ 25% հաշվարկային հարկվող շահույթի վրա պարզվել է, որ ընկերության 2013թ-ի համախառն եկամուտը պակաս է հաշվարկվել ընդամենը 34.627.818 դրամ, իսկ 2014թ-ին՝ 16.960.256 դրամ: Արդյունքում հիմք ընդունելով «Շահութահարկի մասին» ՀՀ օրենքի 33-րդ հոդվածի, «Հարկերի մասին» ՀՀ օրենքի 23-րդ, 25-րդ և 27-րդ հոդվածների դրույթները շահութահարկի գծով լրացուցիչ վճարման է առաջադրվել ընդամենը 23.166.124 դրամ:

Գանգատում բերված այն պնդման վերաբերյալ, ըստ որի հարկվող օբյեկտների գծով հաշվապահական հաշվառումը սահմանված կարգի կոպիտ խախտումով վարելու մասին վարչական մարմնի հետևությունը հիմնված է ըստ էության միայն ակտում արձանագրված այն ենթադրության վրա, որ «Զորդայմ» ՍՊԸ-ն 2013–2014թ.թ. ընթացքում ներմուծված ադամանդների մշակում ընդհանրապես չի իրականացրել, այլ նման գործառույթ կատարելու վերաբերյալ կեղծ փաստաթղթեր է կազմել և ներկայացրել համապատասխան մարմիններին, հարկ է նշել, որ ընկերության կողմից 2013–2014թ.թ. ընթացքում ներմուծված ադամանդների մշակում ընդհանրապես իրականացված չլինելու վերաբերյալ հետևությունը անհիմն չէ, այլ նշված հանգամանքը հիմնավորվել է սույն գործով առկա քրեական գործի շրջանակներում կատարված նախաքննության ընթացքում ձեռք բերված ապացույցներով, որոնք հստակ հիմնավորում են այն հանգամանքը, որ «Զորդայմ» ՍՊԸ կողմից 2013–2014թ.թ. ընթացքում ներմուծված ադամանդների մշակում իրոք չի իրականացրել:

Այս կապակցությամբ հարկ է ավելացնել, որ, համաձայն «Վարչարարության հիմունքների և վարչական վարույթի մասին» ՀՀ օրենքի 42-րդ հոդվածի 1-ին մասի, վարչական մարմինը վարչական վարույթում որպես ապացույց գնահատում է գործում առկա բացատրությունները, ցուցմունքները, փորձագիտական եզրակացությունները, փաստաթղթերը, նյութերը, իրերը, ինչպես նաև այն հանգամանքները, որոնք իր հայեցողությամբ այդ մարմինը պիտանի և անհրաժեշտ է համարում գործի փաստական հանգամանքների բացահայտման և գնահատման համար:

Քննարկվող դեպքում ստուգումն իրականացնող անձինք, նախաքննությամբ արդեն իսկ հիմնավորված հանգամանքը՝ 2013–2014թ.թ. ընթացքում ներմուծված ադամանդների մշակում իրականացված չլինելու վերաբերյալ, համադրելով ընկերության սկզբնական հաշվապահական հաշվառման փաստաթղթերի հետ, եկել են եզրահանգման, որ ընկերությունն առանց նման գործառույթ կատարելու կեղծ փաստաթղթեր է կազմել և ներկայացրել համապատասխան մարմիններին, այսինքն՝ հարկվող օբյեկտների գծով հաշվապահական հաշվառումը վարել է սահմանված կարգի խախտումներով:

Այսպիսով վարչական մարմինը վարչական վարույթ իրականացնելիս ղեկավարվել է «Վարչարարության հիմունքների և վարչական վարույթի մասին» ՀՀ օրենքի 42-րդ հոդվածի 1-ին մասով՝ որպես ապացույց գնահատելով նախաքննության ընթացքում ձեռք բերված տվյալները, տեղեկությունները և այլ ապացույցները:

Տվյալ դեպքում ստուգումն իրականացնող անձինք, հիմք ընդունելով ՀՀ ՖՆ ՕՀ և ՆԱ ԳՎ պետի 08.02.2016թ. որոշումը և ղեկավարվելով «Հարկերի մասին» ՀՀ օրենքի 22-րդ հոդվածի, ինչպես նաև ՀՀ կառավարության 18.09.1998թ. թիվ 580 որոշմամբ հաստատված կարգի դրույթներով, ստուգվող ժամանակաշրջանի համար

ընկերության հարկային պարտավորությունները հաշվարկվել են անուղղակի եղանակով: Այսպիսով լրացուցիչ պարտավորություններն առաջադրվել են ՀՀ գործող օրենսդրությամբ նախատեսված պահանջներին համապատասխան:

Ինչ վերաբերվում է գանգատում բերված այն պնդումներին, որ, ղեկավարվելով «Վարչարարության հիմունքների և վարչական վարույթի մասին» ՀՀ օրենքի 49-րդ հոդվածի 1-ին մասի «ա» կետի դրույթներով, վարչական մարմինը պարտավոր էր կասեցնել ստուգման վարչական վարույթը, մինչև սահմանադրական, վարչական, քաղաքացիական կամ քրեական դատավարության կարգով քննվող գործով որոշում (դատական ակտ) կայացնելը, ապա պետք է նշել, որ, համաձայն «Վարչարարության հիմունքների և վարչական վարույթի մասին» ՀՀ օրենքի 49-րդ հոդվածի 1-ին մասի «ա» կետի, վարչական մարմինը պարտավոր է կասեցնել վարչական վարույթը, եթե անհնարին է տվյալ վարույթի արդյունքում ակնկալվող վարչական ակտի ընդունումը մինչև սահմանադրական, վարչական, քաղաքացիական կամ քրեական դատավարության կարգով քննվող գործով որոշում (դատական ակտ) կայացնելը: Այսպիսով վարչական վարույթի կասեցման հարցը թողնված է վարչական մարմնի հայեցողությանը, որն էլ իրավունք ունի որոշել, թե անհնարին է արդյոք տվյալ վարույթի արդյունքում ակնկալվող վարչական ակտի ընդունումը մինչև սահմանադրական, վարչական, քաղաքացիական կամ քրեական դատավարության կարգով քննվող գործով որոշում (դատական ակտ) կայացնելը, թե ոչ:

Քննարկվող դեպքում վարչական մարմինը անհրաժեշտ չի գտել կասեցնել վարչական վարույթը, քանի որ վարույթի արդյունքում ակնկալվող վարչական ակտի ընդունումն անհնարին չի եղել: Մասնավորապես, քրեական գործի շրջանակներում կատարված նախաքննության ընթացքում ձեռք բերված ապացույցները, ինչպես նաև ընկերության սկզբնական հաշվապահական հաշվառման փաստաթղթերի ստուգման արդյունքները հիմնավորում են Ակտի 1-ին կետում արձանագրված խախտումներն ընկերության կողմից կատարված լինելու հանգամանքը:

Ելնելով վերոգրյալից՝ Հանձնաժողովը գտնում է, որ Ակտը կազմվել է ՀՀ օրենսդրության պահանջներին համապատասխան:

Ելնելով քննարկման արդյունքներից և ղեկավարվելով «Հարկային ծառայության մասին» ՀՀ օրենքի 43.1-րդ հոդվածի, «Մաքսային ծառայության մասին» ՀՀ օրենքի 37-րդ հոդվածի պահանջներով Հանձնաժողովը

ո ր ո շ ու մ է՝

ՀՀ ՖՆ ՕՀՎ 23.02.2016թ-ի թիվ 5013322 ակտը թողնել անփոփոխ, իսկ գանգատը՝ մերժել:

Սույն որոշմանը չհամաձայնվելու դեպքում այն ուժի մեջ մտնելու օրվանից երկու ամսվա ընթացքում կարող է բողոքարկվել տեսչական մարմինների միասնական բողոքարկման հանձնաժողով կամ ՀՀ վարչական դատարան:

Հանձնաժողովի նախագահ՝ **Վ.ՄԻՐՈՒՄՅԱՆ**