

## ՀՀ Ֆինանսների նախարարություն

### Հարկային և մաքսային մարմինների գանգատարկման հանձնաժողով

Ո Ր Ո Շ ՈՒ Մ 57/2

25 դեկտեմբերի 2015 թ.

Քննարկվեց «ԲԻԷՍԷՄԲ» ՍՊԸ 17.11.2015 թ-ի բողոքը ՀՀ ՖՆ Նոր Նորքի ՀՏ 17.09.2015 թ-ի թիվ 6111539 ակտի դեմ:

#### **«ԲԻԷՍԷՄԲ» ՍՊԸ բողոքում բերված փաստարկները.**

Նախ անհրաժեշտ է նշել, որ «ԲԻԷՍԷՄԲ» ՍՊԸ-ի (այսուհետ նաև Ընկերություն) կողմից որևէ նորմի, այդ թվում՝ ՀՀ կառավարության 01.08.2013 թ-ի թիվ 846 որոշման 2-րդ հավելվածի 40-րդ կետի 5-րդ ենթակետի պահանջ չի խախտվել: Իսկ հարկային տեսուչների պնդումները մտացածին են, իրականությանը չեն համապատասխանում, և ՀԴՄ կտրոնի վրա գնված ապրանքից կամ ստացված ծառայությունից տարբերվող ապրանքի կամ ծառայության անվանման տպագրում տեղի չի ունեցել:

Այո, հարկային տեսուչ Գառնիկ Գևորգյանը վճարել է ընդհանուր առմամբ 23400 դրամ, և այդ վճարումը ներառել է թե գնված շարժիչի յուղի արժեքը, և թե այն փոխարինելու ծառայության արժեքը: Իսկ այն, որ վճարված գումարի մի մասը ստացվել է ծառայություն մատուցելու նպատակով, հաստատվում է թեկուզև այն հանգամանքով, որ շարժիչի յուղը ձեռք է բերվել հենց ավտոտեխսպասարկման կենտրոնում: Իսկ գումարները մուտքագրվել են ՀԴՄ ու տրամադրվել 2 կտրոններ՝ շարժիչի յուղ՝ 18000 դրամ, և ավտոտեխսպասարկման ծառայություն՝ 5400 դրամ:

Հատկանշական է նաև այն, որ նույն Նոր Նորքի հարկային տեսչության կողմից 2014 թ-ի ընթացքում 4 անգամ իրականացված հսկիչ գնումների ընթացքում որևէ մեկի կողմից, այդ թվում՝ նույն Լաուրա Պետրոսյանի, այդ հանգամանքին անդրադարձ չի կատարվել:

Խախտվել են «Հայաստանի Հանրապետությունում ստուգումների կազմակերպման և անցկացման մասին» ՀՀ օրենքի (այսուհետ նաև Օրենք) 1-ին հոդվածի 3-րդ կետի 11-րդ և 13-րդ պարբերությունների պահանջները: Մասնավորապես, հսկիչ գնման հասկացությունը սահմանվում է նշված 3-րդ կետի 8-րդ պարբերությունում, իսկ վկայակոչվող 11-րդ և 13-րդ պարբերությունները սահմանում են, որ սույն կետի ութերորդ պարբերությամբ սահմանված ուսումնասիրությունների արդյունքներն օգտագործվում են ՀՀ հարկային օրենսդրությամբ նախատեսված դեպքերում հարկային մարմնի կողմից տնտեսվարող սուբյեկտի հարկային պարտավորությունների հաշվարկման (գնահատման) նպատակով, և սույն հոդվածով նախատեսված ուսումնասիրությունների ընթացքում լրացուցիչ հարկերի և հարկային մարմնի կողմից վերահսկվող եկամուտների մասով պարտավորություններ չեն առաջանում: 13-րդ պարբերությամբ միաժամանակ սահմանվում են բացառության երեք դեպքեր, որոնք տվյալ իրավիճակի հետ չեն առնչվում, և միանշանակ է, որ հսկիչ գնման արդյունքներով նմանատիպ իրավիճակում տուգանելն արգելված է:

Վիճարկվող ակտով առաջադրված տուգանքը չի հանդիսանում հարկային պարտավորություն: Հարկային պարտավորություն հասկացությունը սահմանվում է «Հարկերի մասին» ՀՀ օրենքի 16 հոդվածով և 2 հոդվածի ա) ենթակետով:

Այսպիսով, հսկիչ գնման արդյունքները ոչ միայն չեն կարող տուգանելու հիմք հանդիսանալ, այլև ընդհանրապես չեն կարող օգտագործվել ՀՀ հարկային

օրենսդրությամբ նախատեսված դեպքերում հարկային մարմնի կողմից տնտեսվարող սուբյեկտի հարկային պարտավորությունների հաշվարկման (գնահատման) նպատակով:

Խախտվել են Օրենքի 3 հոդվածի պահանջները՝ ստուգման անցկացման մասին տնտեսավարող սուբյեկտին ծանուցելու մասով: Մասնավորապես, վիճարկվող ակտի համաձայն, ստուգումը կատարվել է 2015 թ-ի օգոստոսի 25-ին, այն դեպքում, երբ ստուգման հիմք հանդիսացող հանձնարարագիրը փոստային ծառայության միջոցով ուղարկվել է նույն օգոստոսի 25-ին և «ԲԻԷՍԷՄԲ» ՍՊԸ-ում ստացվել 3 օր հետո՝ օգոստոսի 28-ին: Այսինքն, ստուգումը կատարվել և ավարտվել է դրա հիմք հանդիսացող հանձնարարագիրը տնտեսավարող սուբյեկտին հանձնելուց 3 օր առաջ:

Խախտվել են Օրենքի 6-րդ հոդվածի 2-րդ կետի 2-րդ պարբերության 9-րդ կետի պահանջները՝ ակտում չի նշվել խախտման կոնկրետ ժամկետը, անգամ նշված չէ հիմքում դրված թիվ 6203142 արձանագրության ամսաթիվը: Բացակայում է նաև խախտման հստակ նկարագրությունը, պարզապես վերացական կերպով նշվել է, որ արձանագրվել է ՀԴՄ կտրոնի վրա գնված ապրանքից կամ ստացված ծառայությունից տարբերվող ապրանքի կամ ծառայության անվանման տպագրումը:

Մինչդեռ պետք է հստակ նկարագրվեր, թե ինչ ապրանք կամ ծառայություն է ստացվել, որքան է վճարվել դրա դիմաց և փաստացի ստացված ապրանքի կամ ծառայության փոխարեն ինչ ապրանքի կամ ծառայության անվանում է տպագրվել ՀԴՄ կտրոնի վրա:

Սույն բողոքի 4-րդ կետում նշված խախտումները հանգեցրել են ներքոգրյալ նորմերի պահանջների խախտմանը:

«Վարչարարության հիմունքների և վարչական վարույթի մասին» ՀՀ օրենքի 55 հոդվածի 1-ին մասի ա) ենթակետի համաձայն 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 մարմնին հիմք են տվել ընդունելու համապատասխան որոշում:

Որպես էական փաստական հանգամանք է հանդիսանում նաև պարտավորությունների առաջացման հիմք հանդիսացող արարքի նկարագիրը և ժամանակաշրջանը, քանի որ դիմողը չի կարող ենթադրել, թե իրեն առաջադրված գումարն ինչ հանգամանքներում է, որ ժամանակաշրջանում է առաջացել, որպեսզի հնարավորություն ստանա ներկայացնելու իր առարկությունները:

Հարկային մարմինը պարտավոր էր նշել խախտումների նկարագրությունը, խախտման ժամկետը, սակայն անգամ չի նշվել վկայակոչվող փաստաթղթի ամսաթիվը: ՀՀ վճռաբեկ դատարանն անդրադարձել է վարչական ակտում համապատասխան փաստաթղթերին հղում կատարելու պարտականությանը: Մասնավորապես, ՀՀ վճռաբեկ դատարանը թիվ ՎԴ/6698/05/08 գործով կայացված որոշմամբ արձանագրել է, որ վարչական ակտում համապատասխան փաստաթղթերին հղում կատարելու պարտավորության սահմանումն օրենսդրի կողմից ինքնանպատակ չէ, քանի որ օրենքի այդ պահանջը պահպանված լինելու պարագայում միայն հնարավոր կլինի պարզել, ստուգել և հաստատված համարել խախտումների առկայությունը կամ բացակայությունը, ինչպես նաև դրանք բավարար հիմքերի առկայությամբ արձանագրված լինելու հանգամանքը, ինչը ստուգումն իրականացրած անձանց հնարավորություն կտա (ակտը վիճարկելու դեպքում) ապացուցելու, որ ուսումնասիրված փաստաթղթերում առկա տվյալները բավարար են եղել այս կամ այն եզրահանգման գալու և խախտում արձանագրելու համար, եթե նույնիսկ տնտեսավարող սուբյեկտի ներկայացուցիչները պնդեն, որ այդ փաստաթղթերը ստուգման պահին չեն ուսումնասիրվել:

Արդյունքում խախտվել են նաև «Վարչարարության հիմունքների և վարչական վարույթի մասին» ՀՀ օրենքի 4 և 8 հոդվածների պահանջները:

Մատնանշված հանգամանքների հիմքով և «Հարկերի մասին» ՀՀ օրենքի 36, Օրենքի 11, «Վարչարարության հիմունքների և վարչական վարույթի մասին» ՀՀ օրենքի 63, 76 ու 77 հոդվածների կարգով ընկերությունը խնդրում է անվավեր ճանաչել ՀՀ ՖՆ Նոր Նորքի հարկային տեսչության 17.09.2015 թ-ի թիվ 6111539 ստուգման ակտը:

**ՀՀ ֆինանսների նախարարության հարկային և մաքսային մարմինների գանգատարկման հանձնաժողովի եզրակացությունը.**

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

Քննարկման ընթացքում նշվեց, որ ՀՀ ՖՆ Նոր Նորքի ՀՏ պետի 07.08.2015 թ-ի թիվ 6203142 հանձնարարագրի համաձայն «ԲԻԷՍԷՄԻ» ՍՊԸ-ում իրականացվել է հսկիչ-դրամարկղային մեքենաների շահագործման կանոնների պահպանման ուսումնասիրություն (հսկիչ գնում): Արդյունքում 11.08.2015 թ-ին կազմվել է ՀՀ ՖՆ հսկիչ գնումների արդյունքների վերաբերյալ թիվ 6203142 արձանագրությունը (այսուհետ նաև Արձանագրություն), որում մասնավորապես նշվել է հետևյալը:

Հարկային տեսուչ Գառնիկ Գևորգյանի կողմից 11.08.2015 թ-ին ժամը 12:53-ին ք.Երևան, Գայի պողոտա 16/5 հասցեում գտնվող առևտրի կետից կանխիկ դրամով կատարվել է հսկիչ գնում, որի ընթացքում գնվել է շարժիչի յուղ «Eneos 5w40S» տեսակի յուղ 1 հատ (4 լիտր) և վճարվել է 23400 դրամ: Գանձապահ Միեր Գևորգյանի կողմից գնումը մուտքագրվել է ՀԴՄ և տրամադրվել է 2 ՀԴՄ կտրոններ՝ ԿՀ 00018481 կտրոնը, որում արտացոլվել է «Eneos 5w40S» տեսակի յուղի արժեքը՝ գումարով 18.000 դրամ, և ԿՀ 00018482 կտրոնը, որում արտացոլվել է ավտոտեխսպասարկման ծառայությունը՝ գումարով 5400 դրամ:

Ուսումնասիրություն իրականացնող անձինք ներկայացրել են ծառայողական վկայականները և ուսումնասիրության հանձնարարագիրը՝ ծանոթացման: Այնուհետև, հետ է վերադարձվել գնված ապրանքը և հետ է ստացվել հսկիչ գնման գումարը: Խախտվել են ՀՀ կառավարության 01.08.2013 թ-ի թիվ 846-Ն որոշման հավելված 2-ի 40-րդ կետի 5-րդ ենթակետի պահանջը, այն է՝ ՀԴՄ կտրոնի վրա գնված ապրանքից կամ ստացված ծառայություններից տարբերվող ապրանքի կամ ծառայության անվանման տպագրում:

Ելնելով վերոգրյալից՝ ՀՀ ՖՆ Նոր Նորքի ՀՏ պետի կողմից 24.08.2015 թ-ին հրապարակվել է թիվ 6111539 հանձնարարագիրը «ԲԻԷՍԷՄԻ» ՍՊԸ-ում հսկիչ-դրամարկղային մեքենաների կիրառման ճշտության ստուգում կատարելու վերաբերյալ: Արդյունքում կազմվել է ՀՀ ՖՆ Նոր Նորքի ՀՏ 17.09.2015 թ-ի թիվ 6111539 ակտը (այսուհետ նաև Ակտ), որով լրացուցիչ գանձման է առաջադրվել 150.000 դրամ:

Ակտի 1-ին կետով մասնավորապես արձանագրվել է, որ հիմք ընդունելով ՀՀ ՖՆ Նոր Նորքի ՀՏ պետի 07.08.2015 թ-ի թիվ 6203142 հանձնարարագրով կատարված հսկիչ գնման ուսումնասիրության արդյունքում կազմված թիվ 6203142 արձանագրությունը, որով արձանագրվել է ՀՀ կառավարության 01.08.2013 թ-ի թիվ 846-Ն որոշման հավելված 2-ի 40-րդ կետի 5-րդ ենթակետի պահանջի խախտման փաստ, այն է՝ ՀԴՄ կտրոնի վրա գնված ապրանքից կամ ստացված ծառայություններից տարբերվող ապրանքի կամ ծառայության անվանման տպագրում: Արդյունքում ղեկավարվելով «Հայաստանի Հանրապետությունում ստուգումների կազմակերպման և անցկացման մասին» ՀՀ օրենքի 10-րդ հոդվածի դրույթներով կիրառվել է «Հսկիչ-դրամարկղային մեքենաների կիրառման

մասին» ՀՀ օրենքի 11-րդ հոդվածի 2-րդ կետով նախատեսված տուգանքը՝ գումարով 150.000 դրամ:

Ներկայացված բողոքում ընկերությունը պնդում է, որ հարկային տեսուչների արձանագրված խախտումները մտացածին են, իրականությանը չեն համապատասխանում, քանի որ ՀԴՄ կտրոնի վրա գնված ապրանքից կամ ստացված ծառայությունից տարբերվող ապրանքի կամ ծառայության անվանման տպագրում տեղի չի ունեցել: Նշված պնդումն ընկերությունը հիմնավորում է այն հանգամանքով, որ հարկային տեսուչ Գառնիկ Գևորգյանը վճարել է ընդհանուր առմամբ 23400 դրամ և այդ վճարումը ներառել է թե գնված շարժիչի յուղի արժեքը, և թե այն փոխարինելու ծառայության արժեքը:

Քննարկման ընթացքում հսկիչ գնումն իրականացրած հարկային տեսուչ Գառնիկ Գևորգյանը պնդեց, որ 11.08.2015 թ-ին ժամը 12:53-ին ք.Երևան, Գայի պողոտա 16/5 հասցեում գտնվող առևտրի կետից իր կողմից կատարվել է հսկիչ գնում՝ գնվել է շարժիչի յուղ «Eneos 5w40S» տեսակի (4 լիտր) 1 հատ, որի դիմաց կանխիկ վճարվել է 23400 դրամ: Գառնիկ Գևորգյանը նշեց նաև, որ նախապես գանձապահին տեղեկացրել է, որ գնվող յուղը տանելու է իր հետ, այսինքն՝ չի օգտվելու ընկերության կողմից յուղը փոխելու հետ կապված ծառայությունից: Սակայն, առանց նշված ծառայությունը փաստացի մատուցելու, գանձապահի կողմից տրամադրվել է 2 ՀԴՄ կտրոններ, որից մեկը՝ գումարով 18.000 դրամ, վերաբերվում է գնված յուղին, իսկ երկրորդը՝ գումարով 5400 դրամ, ավտոտեխնապասարկման ծառայությանը:

Հարկային տեսուչ Գառնիկ Գևորգյանի բերված պնդումներն իրականությանը համապատասխանելու հանգամանքի մեջ համոզվեց նաև Հանձնաժողովը: Մասնավորապես, Հանձնաժողովը ուսումնասիրել է ընկերության կողմից ներկայացված վերոգրյալ հսկիչ գնման վերաբերյալ տեսագրությունը, որում հստակ երևում է, որ Գառնիկ Գևորգյանի կողմից գնված յուղը գանձապահը տեղադրում է փաթեթի մեջ, գանձում է 23400 դրամ գումարը և տրամադրում է երկու ՀԴՄ կտրոն: Այսինքն, որևէ խոսք գնալ իսկ չի կարող գնորդին գնված ապրանքը տրամադրվելուց բացի այլ ծառայություն մատուցվելու մասին:

Ելնելով վերոգրյալից՝ Հանձնաժողովը գտնում է, որ քննարկվող դեպքում ընկերության կողմից խախտվել են ՀՀ կառավարության 01.08.2013 թ-ի թիվ 846-Ն որոշման հավելված 2-ի 40-րդ կետի 5-րդ ենթակետի պահանջները, ինչը և հիմք է հանդիսացել Ակտով «Հսկիչ-դրամարկղային մեքենաների կիրառման մասին» ՀՀ օրենքի 11-րդ հոդվածի 2-րդ կետով նախատեսված պատասխանատվությունը կիրառելու համար:

Բողոքում բերված պնդումների վերաբերյալ, որ հսկիչ գնման արդյունքները ոչ միայն չեն կարող տուգանելու հիմք հանդիսանալ, այլև ընդհանրապես չեն կարող օգտագործվել հարկային մարմնի կողմից տնտեսվարող սուբյեկտի հարկային պարտավորությունների հաշվարկման (գնահատման) նպատակով, հարկ է նշել հետևյալը:

«Հսկիչ-դրամարկղային մեքենաների կիրառման մասին» ՀՀ օրենքի 10-րդ հոդվածի համաձայն. «Սույն օրենքով սահմանված պատասխանատվության կիրառման համար հիմք է հանդիսանում նաև «Հայաստանի Հանրապետությունում ստուգումների կազմակերպման և անցկացման մասին» Հայաստանի Հանրապետության օրենքով սահմանված կարգով իրականացված ուսումնասիրության արդյունքում արձանագրված հսկիչ-դրամարկղային մեքենաների շահագործման կանոնների խախտումը»:

Ուսումնասիրության իրականացման կարգը, որի ընթացքում արձանագրվում է հսկիչ-դրամարկղային մեքենաների շահագործման կանոնների խախտումը, սահմանված է «Հայաստանի Հանրապետությունում ստուգումների կազմակերպման և անցկացման մասին» ՀՀ օրենքի Հավելված 2-ով: Մասնավորապես, Հավելված 2-ի 1.2. կետի

համաձայն. «Հսկիչ գնում է համարվում հարկային պարտավորությունների հաշվարկման (գնահատման) նպատակով հարկային մարմնի կողմից իրականացվող ապրանքների, առարկաների, աշխատանքների, ծառայությունների գների, Հայաստանի Հանրապետությունում ռեզիդենտների ու ոչ ռեզիդենտների կողմից իրականացվող արժույթային գործարքների վերահսկողության և հսկիչ-դրամարկղային մեքենաների շահագործման կանոնների պահպանման ուսումնասիրությունը»:

Քննարկվող դեպքում ՀՀ ՖՆ Նոր Նորքի ՀՏ պետի 07.08.2015 թ-ի թիվ 6203142 հանձնարարագրի համաձայն «ԲԻԷՍԷՄԲ» ՍՊԸ-ում իրականացվել է հսկիչ-դրամարկղային մեքենաների շահագործման կանոնների պահպանման ուսումնասիրություն (հսկիչ գնում), որի ընթացքում հիմնավորվել է ընկերության կողմից հսկիչ-դրամարկղային մեքենաների շահագործման կանոնների խախտում թույլ տալու հանգամանքը, ինչն էլ իր հերթին հիմք է հանդիսացել Ակտով ՀՀ օրենսդրությամբ նախատեսված պատասխանատվության միջոցը կիրառելու համար:

Ինչ վերաբերվում է բողոքում բերված այն պնդումներին, որ Ակտում ակտում նկարագրված չէ խախտումը, նշված չէ թե ինչ ապրանք կամ ծառայություն է ստացվել, որքան է վճարվել դրա դիմաց, ապա այդ կապակցությամբ հարկ է նշել, որ Ակտում հստակ նշված է, որ «Հսկիչ-դրամարկղային մեքենաների կիրառման մասին» ՀՀ օրենքի 11-րդ հոդվածի 2-րդ կետով նախատեսված պատասխանատվությունը կիրառելու համար հիմք է հանդիսացել ՀՀ ՖՆ Նոր Նորքի ՀՏ պետի 07.08.2015 թ-ի թիվ 6203142 հանձնարարագրով կատարված հսկիչ գնման ուսումնասիրության արդյունքում կազմված թիվ 6203142 արձանագրությունը, որում մանրամասն նկարագրված է կատարված խախտումը և դրան առնչվող փաստական հանգամանքները: Այսինքն, դա է եղել պատճառը, որ Ակտում մեկ անգամ ևս մանրամասն չի նկարագրվել ընկերության կողմից կատարված խախտմանը վերաբերվող մանրամասները:

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 Ո Ւ Մ Է՝

ՀՀ ՖՆ Նոր Նորքի ՀՏ 17.09.2015 թ-ի թիվ 6111539 ակտը թողնել անփոփոխ, իսկ բողոքը՝ 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՝

