

**ՀՀ ֆինանսների նախարարություն
Հարկային և մաքսային մարմինների գանգատարկման հանձնաժողով**

Ո Ր Ո Շ ՈՒ Մ 2/4

4 հունիսի 2014 թ.

Քննարկվեց «Աբովյանի բժշկական կենտրոն» ՓԲԸ 30.04.2014 թ-ի թիվ 225 բողոքը ՀՀ ԿԱ ՊԵԿ ՕՀՎ 05.03.2014 թ-ի թիվ 1424658 վարչական ակտի դեմ:

«Աբովյանի բժշկական կենտրոն» ՓԲԸ բողոքում բերված փաստարկները.

Սույն գործի շրջանակներում վիճարկվում է ՀՀ ԿԱ ՊԵԿ ՕՀՎ կողմից ընդունված թիվ 1424658 վարչական ակտը: Վիճարկվող վարչական ակտի համաձայն. «Աբովյանի բժշկական կենտրոն» ՓԲԸ-ն ՕՀ միջոցառում իրականացնելու ընթացքում Աբովյան քաղաքի Հատիսի փողոց 6 հասցեից կատարել է մեկ հատ արհեստական շնչառության սարքավորման, մեկ հատ շարժական ռենտգեն սարքավորման և մեկ հատ անզգայացման սարքավորման տեղափոխություն՝ առանց ուղեկցող փաստաթղթերի, քանի որ ընկերությունը անփաստաթուղթ տեղափոխված ապրանքների գծով չի ներկայացրել հաշվապահական հաշվառման սահմանված փաստաթղթերը, որի հետևանքով անհնար է դառնում հարկային օրենսդրությամբ սահմանված կարգով հաշվարկել հարկ վճարողի հարկային պարտավորությունը»:

Հիմք ընդունելով վերոգրյալը կիրառվել է «Հարկերի մասին» ՀՀ օրենքի 28-րդ հոդվածով սահմանված տուգանք՝ 17.704.918 դրամի չափով:

Ըստ Գանգատի, վիճարկվող վարչական ակտն անվավեր վարչական ակտ է, քանի որ ընդունվել է օրենքի խախտմամբ, այդ թվում օրենքի սխալ կիրառման կամ մեկնաբանման հետևանքով: Վերոգրյալը հիմնավորվում է ներքոշարադրյալ հիմնավորումներով: Այսպես.

Համաձայն «Հարկերի մասին» ՀՀ օրենքի 28-րդ հոդվածի՝ 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:

Համաձայն «Հարկերի մասին» ՀՀ օրենքի 4-րդ Հավելվածի 1-ին մասի՝ Սույն կարգով սահմանվում է ՀՀ տարածքում առաքվող կամ տեղափոխվող՝ շարժական, նյութական գույք հանդիսացող արտադրանքի ապրանքների (այսուհետ՝ ապրանքներ) փաստաթղթավորման և ուղեկցող փաստաթղթերի գրանցման (հաշվառման) կարգը: Սույն կարգի դրույթները տարածվում են ՀՀ տարածքում արտադրանք ապրանքներ առաքող, տեղափոխող, վաճառող կազմակերպությունների (ոչ առևտրային կազմակերպությունների համար՝ ձեռնարկատիրական գործունեության մասով) ու անհատ ձեռնարկատերերի (այսուհետ՝ հարկ վճարող) վրա, բացառությամբ բանկերի ապահովագրական ընկերությունների արժեթղթերի շուկայի մասնագիտացված մասնակիցների վճարահաշվարկային և վարկային կազմակերպությունների «Արտոնագրային վճարների մասին» ՀՀ օրենքով կարգավորվող հարաբերությունների մասով արտոնագրային վճար վճարողների «Հաստատագրված վճարների մասին» ՀՀ օրենքով կարգավորվող հարաբերությունների մասով հաստատագրված վճար վճարողների (անկախ օրենքով սահմանված սահմանային չափերը գերազանցելու հանգամանքից): Սույն կարգով սահմանված առաքվող կամ տեղափոխվող ապրանքների գրանցման (հաշվառման) գրքեր վարելու վերաբերյալ դրույթները չեն տարածվում «Շրջանառության հարկի մասին» ՀՀ օրենքով սահմանված շրջանառության հարկ վճարող հանդիսացող անձանց վրա:

Այսպիսով, «Հարկերի մասին» ՀՀ օրենքի 28-րդ հոդվածը պատասխանատվություն է սահմանում Հայաստանի Հանրապետության տարածքում արտադրանք, ապրանքներ առաքող, տեղափոխող, վաճառող կազմակերպությունների (ոչ առևտրային կազմակերպությունների համար՝ ձեռնարկատիրական գործունեության մասով) ու անհատ ձեռնարկատերերի համար, իսկ «Աբովյանի բժշկական կենտրոն» ՓԲԸ-ն չի հանդիսանում արտադրանք, ապրանքներ առաքող, տեղափոխող, վաճառող կազմակերպություն, հետևաբար վարչական մարմինը մինչև վերոգրյալ իրավանորմի կիրառումը պետք է պարզեր՝ արդյոք «Աբովյանի բժշկական կենտրոն» ՓԲԸ-ն համապատասխանում է վերոգրյալ իրավանորմում նշված առաքող, տեղափոխող, վաճառող կազմակերպություն հասկացությանը: Սակայն վարչական մարմինն այդ հանգամանքը չի պարզել և ընկերության նկատմամբ կիրառել է վերոգրյալ իրավանորմը:

Ակտում նշված ապրանքները երբևէ ընկերությանը չեն պատկանել, Ընկերությունն այդ ապրանքների նկատմամբ որևէ իրավունքներ չի ունեցել, հետևաբար, այդ ապրանքները չէր կարող տեղափոխել, առաքել, առավել ևս վաճառել: Հետևաբար նաև Ընկերությունը վերոհիշյալ հոդվածով նախատեսված իրավախախտման սուբյեկտ չի հանդիսանում: Այդ իրավանորմի հիման վրա «Աբովյանի բժշկական կենտրոն» ՓԲԸ-ին պատասխանատվության ենթարկելով վարչական մարմինը խախտել է «Հարկերի մասին» ՀՀ օրենքի 28-րդ հոդվածը: Ավելին, անդրադառնալով «Հարկերի մասին» ՀՀ օրենքի 28-րդ հոդվածի խախտումներին հարկ է փաստել, որ նույն հոդվածի վերջին պարբերության համաձայն Անփաստաթուղթ ապրանքի համար սույն հոդվածով նախատեսված տուգանքը ձեռք բերող հարկ վճարողի նկատմամբ չի կիրառվում, եթե օրենքով սահմանված կարգով խախտումն արձանագրվելու ժամանակ հիմնավորվում է այլ հարկ վճարողից ձեռք բերվելու և ուղեկցող փաստաթուղթ չտրամադրվելու հանգամանքը: Սույն պարբերությունում նշված դեպքերում տուգանքը կիրառվում է անփաստաթուղթ ապրանք վաճառող հարկ վճարողի նկատմամբ:

Սույն գործի շրջանակներում վարչական մարմինը որևէ գործողություն չի իրականացրել պարզելու համար, թե ումից են ձեռք բերվել սարքավորումները և արդյոք վերջինս տրամադրել է ընկերությանը ուղեկցող փաստաթղթեր, թե ոչ, ինչն էական նշանակություն ունի սույն գործի լուծման համար: Սույն գործով չէր կարող տուգանք նշանակվել, քանի դեռ վերոգրյալ հանգամանքը վարչական մարմինը չէր պարզել:

Վիճարկվող վարչական ակտի խախտման նկարագրության բաժնում նկարագրվում է «խախտման» բնույթը, սակայն նույնիսկ նշված չէ այդ արարքի կատարման ժամանակահատվածը, այն պարագայում, երբ դա էական նշանակություն ունի սույն գործի լուծման համար: Այսպես, ՀՀ Կոտայքի մարզպետարանի ենթակայության «Աբովյանի բժշկական կենտրոն» ՓԲԸ հիվանդանոցային մասնաշենքը 11.02.2013 թ-ից մինչև 2014 թ-ի փետրվարը հանձնվել է ՀՀ առողջապահության նախարարության ԾԻԳ-ին հիմնանորոգման աշխատանքներ իրականացնելու համար, հետևաբար այս ժամանակաշրջանում ընկերությունը որևէ կերպ իրավասու չէր կատարելու որևէ գործողություն՝ կապված սարքավորումների տեղափոխության հետ: Ընկերության տարածքն ամբողջությամբ տրամադրվել էր ՀՀ առողջապահության նախարարության ԾԻԳ-ին և համապատասխան կապալառուներին: Հետևաբար, եթե նույնիսկ կատարվել են սարքավորումների տեղափոխություն, ապա այդ արարքում Ընկերությունը որևէ մասնակցություն և առնչություն չի ունեցել և օբյեկտիվորեն չէր էլ կարող ունենալ:

Ակտ կայացնելիս վարչական մարմինը որևէ թույլատրելի և վերաբերելի ապացույցով չի հիմնավորել իր փաստարկները և ակտում նշված փաստական հանգամանքները: Հիմքում դրվել է միայն ընկերության տնօրենի պաշտոնակատարի և գլխավոր հաշվապահի հայտարարությունները: Մինչդեռ, դրանք որևէ էական նշանակություն չեն կարող ունենալ սույն գործի լուծման, ինչպես նաև որոշակի փաստեր հաստատելու առումով: Այսպես, տնօրենի պաշտոնակատարը՝ Վ.Միքայելյանը, այդ պաշտոնին նշանակվել է վերանորոգման աշխատանքների ավարտին և մինչ այդ տեղի ունեցած գործընթացներին ծանոթ չի եղել, մասնավորապես՝ որևէ տեղեկություն չի ունեցել, թե վերանորոգման աշխատանքների

ընթացքում «Աբովյանի բժշկական կենտրոն» ՓԲԸ տարածք ինչ ապրանքներ կամ նյութական այլ արժեքներ են բերվել և տարվել: Ինչ վերաբերվում է գլխավոր հաշվապահի հայտարարությանը, ապա վերջինիս հայտնի տեղեկությունները ստացվել են Միքայելյանից, հետևաբար չեն կարող համարվել հավաստի: Ինչ վերաբերվում է հաշվապահական ձևակերպումներ կատարված չլինելուն, ապա վերը հիշատակված պայմաններում որևէ հաշվապահական ձևակերպումներ անհրաժեշտ չեն եղել:

Հաշվի առնելով վերոգրյալը՝ ընկերությունը խնդրում է բավարարել բոլորը և ամբողջությամբ անվավեր ճանաչել 05.03.2014 թ-ին կայացված թիվ 1424658 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:

ՀՀ ԿԱ ՊԵԿ ՕՀՎ 05.03.2014 թ-ի թիվ 1424658 վարչական ակտով մասնավորապես արձանագրվել է, որ «Աբովյանի բժշկական կենտրոն» ՓԲԸ-ն ՕՀ միջոցառում իրականացնելու ընթացքում Աբովյան քաղաքի Հատիսի փողոց 6 հասցեից կատարել է մեկ հատ արհեստական շնչառության սարքավորման, մեկ հատ շարժական ռենտգեն սարքավորման և մեկ հատ անզգայացման սարքավորման տեղափոխություն՝ առանց ուղեկցող փաստաթղթերի, քանի որ ընկերությունը անփաստաթուղթ տեղափոխված ապրանքների գծով չի ներկայացրել հաշվապահական հաշվառման սահմանված փաստաթղթերը, որի հետևանքով անհնար է դառնում հարկային օրենսդրությամբ սահմանված կարգով հաշվարկել հարկ վճարողի հարկային պարտավորությունը, ապա «Հարկերի մասին» ՀՀ օրենքի 22-րդ հոդվածի համաձայն հարկվող օբյեկտները և հարկային պարտավորությունները հաշվարկում է հարկային մարմինը՝ ՀՀ կառավարության 1998 թ-ի սեպտեմբերի 18-ի թիվ 580 որոշմամբ հաստատված կարգով:

Արդյունքում հիմք ընդունելով ընկերության տնօրենի հայտարարությունում նշված ապրանքների արժեքների վերաբերյալ տրված տվյալները կիրառվել է «Հարկերի մասին» ՀՀ օրենքի 28-րդ հոդվածով սահմանված տուգանքը՝ գումարով 17.704.918 դրամ:

Հարկ է նշել, որ ղեկավարվելով ՀՀ կառավարության 1998 թ-ի սեպտեմբերի 18-ի թիվ 580 որոշմամբ հաստատված կարգի դրույթներով ՀՀ ԿԱ ՊԵԿ նախագահի տեղակալի կողմից 28.02.2014 թ-ին ընդունվել է որոշում ընկերության հարկվող օբյեկտը և հարկային պարտավորությունները «Հարկերի մասին» ՀՀ օրենքի 22-րդ հոդվածով և ՀՀ կառավարության 1998 թ-ի սեպտեմբերի 18-ի թիվ 580 որոշմամբ հաստատված կարգով հաշվարկելու վերաբերյալ:

Արձանագրությունում մասնավորապես նշված է, որ ընկերության հարկվող օբյեկտը և հարկային պարտավորությունները հաշվարկվել են հիմնվելով համանման պայմաններում գործող այլ սուբյեկտների կողմից կամ նրանց միջև համապատասխան ժամանակաշրջանում և համանման հանգամանքներում կիրառված գների ու հարկման համար հիմք հանդիսացող այլ ցուցանիշների մասին տվյալների վրա: Այսինքն, հարկվող օբյեկտը և հարկային պարտավորությունները հաշվարկելիս կիրառվել են ՀՀ կառավարության 1998 թ-ի սեպտեմբերի 18-ի թիվ 580 որոշմամբ հաստատված կարգի 6-րդ կետի դ) ենթակետի դրույթները:

Սույն գործում առկա ապացույցների ուսումնասիրությամբ կարելի է հանգել եզրակացության, որ ըստ էության ընկերության հարկվող օբյեկտները և հարկային պարտավորությունները հաշվարկվել են ՀՀ կառավարության 1998 թ-ի սեպտեմբերի 18-ի թիվ 580 որոշմամբ հաստատված կարգի 6-րդ կետի դ) ենթակետով սահմանված դրույթների պահանջների չպահպանմամբ, այլ ընդամենը հիմք են ընդունվել տնօրենի հայտարարությունում տեղափոխված ապրանքների գների վերաբերյալ բերված տվյալները, որոնց հանրագումարի նկատմամբ կիրառվել է «Հարկերի մասին» ՀՀ օրենքի 28-րդ

հողվածով սահմանված տուգանքը: Այսինքն, կարելի է արձանագրել, որ քննարկվող դեպքում ընկերության հարկվող օբյեկտները և հարկային պարտավորությունները հաշվարկելիս ՀՀ կառավարության 1998 թ-ի սեպտեմբերի 18-ի թիվ 580 որոշմամբ հաստատված կարգի դրույթները, ըստ էության, չեն պահպանվել:

«Վարչարարության հիմունքների և վարչական վարույթի մասին» ՀՀ օրենքի 55-րդ հոդվածի 1-ին մասի համաձայն. «Գրավոր վարչական ակտին ներկայացվում են հետևյալ պահանջները.

ա) 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»:

«Վարչարարության հիմունքների և վարչական վարույթի մասին» ՀՀ 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»:

Քննարկվող դեպքում վարչական ակտում նշված չէ, թե ապրանքների տեղափոխությունը երբ է կատարվել, ինչ եղանակով, ումից են ձեռք բերվել սարքավորումները և արդյոք վերջինս տրամադրել է ընկերությանը ուղեկցող փաստաթղթեր, արդյոք տեղափոխված ապրանքները սեփականության իրավունքով պատկանում են ընկերությանը, թե ոչ:

Ընկերության պնդմամբ վարչական ակտում հիշատակված ապրանքները երբևէ ընկերությանը չեն պատկանել, ընկերությունն այդ ապրանքների նկատմամբ որևէ իրավունքներ չի ունեցել, հետևաբար այդ ապրանքները չէր կարող տեղափոխել, առաքել կամ վաճառել: Այսինքն, ընկերությունը «Հարկերի մասին» ՀՀ օրենքի 28-րդ հոդվածով նախատեսված իրավախախտման սուբյեկտ չի հանդիսանում:

Հանձնաժողովի համոզմամբ հատկապես կարևոր էր պարզել, թե ումից են ձեռք բերվել սարքավորումները և արդյոք ընկերությանը տրամադրվել են ուղեկցող փաստաթղթեր, թե ոչ, քանի որ «Հարկերի մասին» ՀՀ օրենքի 28-րդ հոդվածի վերջին պարբերությամբ հստակ սահմանված է, որ. «Անփաստաթուղթ ապրանքի համար սույն հոդվածով նախատեսված տուգանքը ձեռք բերող հարկ վճարողի նկատմամբ չի կիրառվում, եթե օրենքով սահմանված կարգով խախտումն արձանագրվելու ժամանակ հիմնավորվում է այլ հարկ վճարողից ձեռք բերվելու և ուղեկցող փաստաթուղթ չտրամադրվելու հանգամանքը: Սույն պարբերությունում նշված դեպքերում տուգանքը կիրառվում է անփաստաթուղթ ապրանք վաճառող հարկ վճարողի նկատմամբ»:

Ելնելով վերոգրյալից՝ Հանձնաժողովը գտնում է, որ վերոգրյալ հարցերի պարզաբանման արդյունքում միայն կարող էր եզրակացություն արվել ընկերության կողմից «Հարկերի մասին» ՀՀ օրենքի 28-րդ հոդվածի դրույթները խախտված լինելու վերաբերյալ:

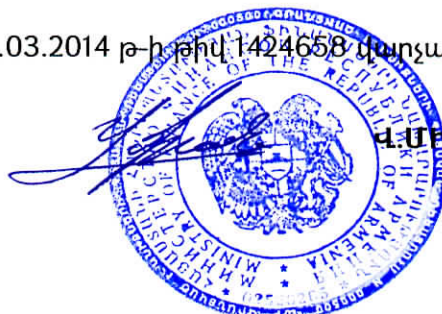
«Վարչարարության հիմունքների և վարչական վարույթի մասին» ՀՀ օրենքի 63-րդ հոդվածի 1-ին մասի «ա» կետի, անվավեր է առ ոչինչ չհանդիսացող այն ոչ իրավաչափ վարչական ակտը, որն ընդունվել է օրենքի խախտմամբ, այդ թվում՝ օրենքի սխալ կիրառման կամ սխալ մեկնաբանման հետևանքով:

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՝

Չեղյալ համարել ՀՀ ԿԱ ՊԵԿ ՕՀՎ 05.03.2014 թ-ի թիվ 1424658 վարչական ակտը:

Հանձնաժողովի նախագահ՝



Վ. ԲԵՐԻՍՅԱՆ