

ՀՀ ԿԱ պետական եկամուտների կոմիտե

Հարկային և մաքսային մարմինների գանգատարկման հանձնաժողով

Ո Ր Ո Շ ՈՒ Մ 6/4

7 փետրվարի 2017թ.

Քննարկվեց «ԴԷՆ ՕՅԼ» ՍՊԸ գանգատը ՀՀ ԿԱ ՊԵԿ Շենգավիթի ՀՏ 29.12.2016թ. թիվ 1011593 ակտի դեմ:

«ԴԷՆ ՕՅԼ» ՍՊԸ գանգատում բերված փաստարկները.

ՀՀ ԿԱ ՊԵԿ նախագահի 29.11.2016թ. թիվ 1011593 հանձնարարագրով «ԴԷՆ ՕՅԼ» ՍՊԸ-ում 09.12.2016թ. մինչև 21.12.2016թ. կատարվել է բյուջեի հետ վախճարաբերությանների և հարկային մարմնի կողմից վերահսկվող ՀՀ օրենսդրության առանձին պահանջների կատարման ճշտության ստուգում, որի արդյունքում ներկայացվել 29.12.2016թ. թիվ 1011593 վարչական ակտը: Նշված ակտի դեմ Ընկերությունն առարկում է մասնակի՝ ներքոհիշյալ պատճառաբանությամբ և հիմնավորումներով:

Վարչական ակտը 8-րդ կետի մասով կայացված է նորմատիվ իրավական ակտերի սխալ մեկնաբանությամբ և կիրառմամբ, անտեսվել են կոնկրետ ժամանակահատվածներում գործող՝ համապատասխան իրավական կարգավորումները և իրավասությունների շրջանակները, կիրառվել են այնպիսի նորմեր և իրականացվել են այնպիսի գործողություններ, որոնք կիրառության ենթակա չեն եղել և կոնկրետ ժամանակաշրջանների համար դուրս են հարկային մարմնի իրավասությունների շրջանակից:

Այսպես, ակտի 8-րդ կետով, որպես ենթադրյալ խախտում արձանագրվել է, թե Ընկերությունը 2013 և 2014թ.թ. ՀՀ տարածք է ներմուծել և իրացրել շրջակա միջավայրին վնաս պատճառող ապրանքներ, որոնց համար ՀՏ չի ներկայացրել հաշվարկներ, որի արդյունքում թաքցվել է բնապահպանական վճար՝ ըստ ակտով ներկայացված մեծությունների՝ հաշվարկված եռամսյակային հիմքով: Այդ մասով կիրառվել են «Բնապահպանական և բնօգտագործման վճարների մասին» ՀՀ օրենքի 18-րդ հոդվածի 4-րդ կետով սահմանված պատասխանատվության միջոցներ՝ հաշվարկ/հաշվետվությունները սահմանված ժամկետից ուշ ներկայացնելու համար (միայն 2014թ. մասով) և նույն հոդվածի 3-րդ կետով նախատեսված պատասխանատվության միջոցներ՝ վճարումները ուշացնելու համար:

Ակտի 8-րդ կետն ակնհայտ անհիմն է հետևյալ պատճառաբանությամբ.

1. Ակտի 8-րդ կետով առկա չէ հղում օրենքի կամ իրավական ակտի այն կետի պահանջներին, համաձայն որի Ընկերությունը 2013 և 2014թթ համար պարտավոր էր հաշվարկել բնապահպանական վճար և/կամ ներկայացնել հաշվարկ/հաշվետվություն: Այսինքն, ակտով առկա չէ հղում օրենսդրական այն դրույթին, ըստ որի Ընկերությունը շրջակա միջավայրին վնաս պատճառող ապրանքների ներմուծման-իրացման մասով համարվում է բնապահպանական վճար վճարող:

Մինչդեռ, «Վարչարարության հիմունքների և վարչական վարույթի մասին» ՀՀ օրենքի 55 և 57-րդ հոդվածների համաձայն վարչական ակտը պետք է նշում պարունակի այն բոլոր էական փաստական և իրավաբանական հանգամանքների վերաբերյալ, որոնք վարչական մարմնին հիմք են տվել ընդունելու համապատասխան որոշում և պետք է պարունակի հիմնավորում, որում պետք է նշվեն համապատասխան որոշում ընդունելու բոլոր էական փաստական և իրավական հիմքերը:

Ակնհայտ է, որ տվյալ դեպքում ակտում չեն նշվել այն իրավական հիմքերը, համաձայն որոնց Ընկերությունը շրջակա միջավայրին վնաս պատճառող ապրանքների

ներմուծման-իրացման մասով համարվում է բնապահպանական վճար վճարող (այդ թվում, չի հիմնավորվել, թե արդյոք, այդ ժամանակահատվածում իրացված՝ շրջակա միջավայրին վնաս պատճառող ապրանքը ներմուծված է եղել 01.10.2011թ. առաջ, թե հետո):

2. Եթե նույնիսկ ընդունենք, որ արձանագրված ենթադրյալ խախտումը վերաբերում է 01.10.2011թ. ուժի մեջ մտած՝ 23.05.2011թ ՀՕ-175-Ն օրենքով «Բնապահպանական և բնօգտագործման վճարների մասին» ՀՀ օրենքում կատարված լրացման արդյունքում տեղ գտած 10-րդ հոդվածի 2-րդ մասով սահմանված՝ ներմուծված և իրացվող՝ շրջակա միջավայրին վնաս պատճառող ապրանքների գծով բնապահպանական վճարների հաշվարկմանը, ապա այդ դրույթն ինքնին և դրանից բխող՝ վճարման ենթակա բնավճարի հաշվարկման կարգավորումներն իրավաչափ չեն հետևյալ հիմնավորմամբ.

«Բնապահպանական և բնօգտագործման վճարների մասին» ՀՀ օրենքի 3-րդ հոդվածի համաձայն բնապահպանական վճար վճարողներ են համարվում ֆիզիկական և իրավաբանական անձինք, որոնք իրականացնում են օրենքի 4-րդ հոդվածով սահմանված գործառույթներ: Օրենքի 4-րդ հոդվածով սահմանված «ա)» և «բ)» թվարկումները համարվում են գործառույթ, մինչդեռ «գ)» թվարկումը, որը վերաբերում է շրջակա միջավայրին վնաս պատճառող ապրանքներին, գործառույթ չէ, այլ ուղղակիորեն սահմանված է բնապահպանական վճար՝ շրջակա միջավայրին վնաս պատճառող ապրանքատեսակների մասով: Արդյունքում այդպիսի ապրանքատեսակների համար օրենսդիրը նախատեսել է բնապահպանական վճար, ինչի հետ կապված «Բնապահպանական վճարների դրույքաչափերի մասին» ՀՀ օրենքով սահմանվել են այդ ապրանքատեսակների՝ ՀՀ ներմուծման կամ ՀՀ-ում արտադրության մասով դրույքաչափեր:

«Բնապահպանական և բնօգտագործման վճարների մասին» ՀՀ օրենքի 10-րդ հոդվածի 2-րդ կետի 3-րդ պարբերության հիման վրա իրացման շրջանառությունից բնապահպանական վճարների հաշվարկումը (մաքսային մարմիններին վճարված բնապահպանական վճարի համամասնական մեծության պակասեցմամբ) օրենսդրորեն հիմնավորված չէ, քանի որ բնապահպանական վճարների դրույքաչափերը սահմանվում են օրենքով: Մինչդեռ ներմուծված և իրացվող՝ շրջակա միջավայրին վնաս պատճառող ապրանքների համար օրենքով դրույքաչափ սահմանված չէ: Փոխարենը նախատեսվել է միայն հաշվարկի մեխանիզմ՝ հղում կատարելով ՀՀ-ում արտադրվող և իրացվող ապրանքների համար օրենքով սահմանված դրույքաչափերին, ինչի հիման վրա միևնույն ապրանքների մասով բնապահպանական վճարի լրացուցիչ հաշվարկումն իրավաչափ չէ:

Տեղին է հիշատակել, որ վերոնշյալ օրենսդրական բոլոր անհամապատասխանություններն արդեն իսկ կարգավորվել են հարկային օրենսգրքով, թե՛ բնապահպանական հարկի վճարողների, թե՛ հարկման օբյեկտների (ներկա գործառույթների) և թե՛ դրույքաչափերի մասով, ինչը ևս հաստատում է, որ մինչ այդ առկա կարգավորումները լիարժեք չէին:

3. ՀՀ կառավարության 17.10.2001թ. «Բնապահպանական և բնօգտագործման վճարների մասին» ՀՀ օրենքի կիրառումն ապահովող միջոցառումների մասին» թիվ 986 որոշմամբ հաստատված կարգի 5-րդ կետի համաձայն (մինչև 29.11.2014թ. գործող խմբագրությամբ) հաշվարկ հաշվետվությունների ներկայացնելը պարտադիր չէր շրջակա միջավայրին վնաս պատճառող ապրանքներ ներմուծողների համար: Ընդ որում, տվյալ դեպքում չեն առանձնացվել ներմուծողները ներմուծող-իրացնողներից:

ՀՀ կառավարության 23.10.2014թ. թիվ 1212 որոշմամբ, որով փոփոխություն է կատարվել ՀՀ կառավարության 17.10.2001թ. թիվ 986 որոշման մեջ, ներմուծող-իրացնողների համար հաշվարկ/հաշվետվությունների ներկայացման պարտադիր պահանջն ուժի մեջ է մտել 29.11.2014թ-ից: Հետևաբար իրավաչափ չէ դրան նախորդող

ժամանակաշրջանների համար հաշվարկ/հաշվետվություն չներկայացնելու գծով ակտում տեղ գտած՝ «Բնապահպանական և բնօգտագործման վճարների մասին» ՀՀ օրենքի 18-րդ հոդվածի պատասխանատվության նորմերի կիրառումը, մասնավորապես, եթե սահմանված չէր ներկայացման պարտադիր պահանջ: Ավելին, «Իրավական ակտերի մասին» ՀՀ Օրենքի 78-րդ հոդվածի 1-ին կետի համաձայն՝ հետադարձ ուժ չի կարող տրվել իրավաբանական կամ ֆիզիկական անձանց իրավունքները կամ ազատությունները սահմանափակող կամ պարտականություններ սահմանող կամ պարտականությունների կատարման կարգ սահմանող կամ խստացնող իրավական ակտերին:

Ուստի վարչական մարմինը սխալ մեկնաբանելով/կիրառելով հաշվարկ/հաշվետվությունների չներկայացման մասով օրենքի 18-րդ հոդվածի նշված նորմը, ընկերության նկատմամբ առաջադրել է ոչ իրավաչափ պարտավորություն: Վարչական մարմինը անտեսել է մի շարք հանգամանքներ, որոնց մասին, թերևս գրավոր առարկությամբ ներկայացվել էր իրեն՝ համապատասխան հիմնավորումներով:

4. «Բնապահպանական և բնօգտագործման վճարների մասին» ՀՀ օրենքի 19-րդ հոդվածի համաձայն վճարների հաշվարկման և վճարման նկատմամբ վերահսկողությունն իրականացվում է ՀՀ կառավարության սահմանած կարգով:

ՀՀ կառավարության թիվ 986 որոշմամբ հաստատված կարգի 2-րդ կետի համաձայն, բնապահպանական և բնօգտագործման վճարների հաշվարկման ու վճարման (այդ թվում՝ հաշվարկված վճարները ՀՀ պետական բյուջե փոխանցման) կարգի նկատմամբ վերահսկողությունն իրականացնում է հարկային մարմինը: Նույն կարգի 3-րդ կետի համաձայն, ակտով արձանագրված ժամանակաշրջանների համար բնապահպանական վճարների օբյեկտ համարվող փաստացի ծավալների նկատմամբ վերահսկողությունը վերապահված էր

ա) Հայաստանի Հանրապետությունում արտադրվող ու իրացվող՝ շրջակա միջավայրին վնաս պատճառող ապրանքների համար՝ հարկային մարմիններին:

բ) Հայաստանի Հանրապետություն ներմուծվող շրջակա միջավայրին վնաս պատճառող ապրանքների համար՝ մաքսային մարմիններին:

Հետևաբար, ակտով արձանագրված ժամանակաշրջանների համար հարկային մարմիններին վերապահված չէր իրավասություն՝ ներմուծվող և իրացվող՝ շրջակա միջավայրին վնաս պատճառող ապրանքների մասով փաստացի ծավալների և հետևաբար նաև դրանց հիման վրա կատարվող կամ դրանից ածանցվող բնապահպանական վճարների հաշվարկման և վճարման նկատմամբ վերահսկողություն իրականացնելու: Նման իրավասությունը հստակ վերապահվել է 23.10.2014թ. թիվ 1212 որոշմամբ, որով փոփոխություն է կատարվել ՀՀ կառավարության 17.10.2001թ. թիվ 986 որոշմամբ, որն էլ ուժի մեջ է մտել 29.11.2014թ-ից:

Ավելին, ՀՀ ԿԱ ՊԵԿ նախագահի 29.11.2016թ. թիվ 1011593 հանձնարարագրով հստակ ամրագրվել է ստուգումը ՀՀ օրենսդրությամբ հարկային մարմինն վերապահված իրավասության սահմաններում կատարելու մասին:

«Վարչարարության հիմունքների և վարչական վարույթի մասին» ՀՀ օրենքի 57-րդ հոդվածի համաձայն արգելվում է վարչական մարմնի ընդունած վարչական ակտերի հիմնավորումն այն փաստարկներով, որոնք չեն առնչվում տվյալ մարմնի իրավասությանը: Ուստի ակնհայտ է այդ մասով ակտի 8-րդ կետի ոչ իրավաչափ լինելը, քանի որ այն վերաբերում է 2013 և 2014 թվականներին:

5. 2011 և 2012թթ մասով բյուջեի հետ փոխհարաբերությունների և հարկային մարմնի կողմից վերահսկվող ՀՀ օրենսդրության առանձին պահանջների կատարման ճշտության ստուգման արդյունքում (ԱԿՏ թիվ 1004030) բնապահպանական և բնօգտագործման վճարների գծով խախտում (այդ թվում՝ հաշվետվության չներկայացման

մասով) չի արձանագրվել: Նշենք, որ 01.10.2011-29.11.2014թ ժամանակահատվածում գործել են միևնույն օրենսդրական նորմերը:

«Վարչարարության հիմունքների և վարչական վարույթի մասին» ՀՀ օրենքի 7-րդ հոդվածի 2-րդ կետով սահմանված է, որ եթե վարչական մարմինը որևէ հայեցողական լիազորություն իրականացրել է որոշակի ձևով, ապա միանման դեպքերում հետագայում ևս պարտավոր է իր այդ հայեցողական լիազորությունն իրականացնել նույն ձևով:

Հաշվի առնելով վերոնշյալ բոլոր հիմնավորումները՝ պայմանավորված թե՛ ակտով արձանագրված ժամանակահատվածների համար օրենսդրության ակնհայտ անկատարությամբ, թե՛ հարկային մարմնի կողմից համապատասխան նորմատիվ իրավական ակտերի հետադարձ կիրառմամբ, թե՛ հարկային մարմինների՝ իրենց իրավասությունների շրջանակներից դուրս գործողություններով, հիմք են հանդիսանում ակտի 8-րդ կետը (ինչպես նաև դրանից ածանցվող 1-ին կետը) չեղյալ համարելու համար:

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 ԿԱ ՊԵԿ նախագահի 29.11.2016թ. թիվ 1011593 հանձնարարագրի համաձայն «ԴԷՆ ՕՅԼ» ՍՊԸ-ում կատարվել է բյուջեի հետ փոխհարաբերությունների և հարկային մարմնի կողմից վերահսկվող ՀՀ օրենսդրության առանձին պահանջների կատարման ճշտության ստուգում: Արդյունքում կազմվել է ՀՀ ԿԱ ՊԵԿ Շենգավիթի ՀՏ 29.12.2016թ. թիվ 1011593 ակտը (այսուհետ նաև՝ Ակտ), որով լրացուցիչ վճարման է առաջադրվել ընդամենը 14.804.612 դրամ, ինչպես նաև 1.827.752 դրամ հարկի պակասեցվող գումար:

Ընկերության գանգատը վերաբերվում է Ակտով բնապահպանական վճարի մասով լրացուցիչ վճարման առաջադրված պարտավորությանը: Այսպես, Ակտի 8-րդ կետով մասնավորապես արձանագրվել է, որ ընկերությունը 2013 և 2014թթ. ՀՀ տարածք է ներմուծել և իրացրել շրջակա միջավայրին վնաս պատճառող ապրանքներ, որոնց համար ՀՏ չի ներկայացրել հաշվարկներ, որի արդյունքում բնապահպանական վճար է թաքցվել 2013թ. 1-ին եռամսյակում՝ 243.680 դրամ, 2-րդ եռամսյակում՝ 540.090 դրամ, 3-րդ եռամսյակում՝ 1.188.802 դրամ, 4-րդ եռամսյակում՝ 930.404 դրամ, 2014թ. 1-ին եռամսյակում՝ 754.193 դրամ, 2-րդ եռամսյակում՝ 1.072.245 դրամ, 3-րդ եռամսյակում՝ 827.810 դրամ, 4-րդ եռամսյակում՝ 644.438 դրամ: Համաձայն «Բնապահպանական և բնօգտագործման վճարների մասին» ՀՀ օրենքի 18-րդ հոդվածի 4-րդ կետի՝ հաշվարկները օրենքով սահմանված ժամկետից 2 ամիս ուշ ներկայացնելու կամ չներկայացնելու դեպքում այդ ժամկետին հաջորդող յուրաքանչյուր 15 օրվա համար ենթակա է գանձման տուգանք՝ վճարման ենթակա վճարի ընդհանուր գումարի 5%-ի չափով, որը 2014թ. կկազմի 3.298.686 դրամ: Նույն օրենքի 18-րդ հոդվածի 3-րդ կետի համաձայն վճարումներն ուշացնելու համար վճարողից գանձվում է տույժ՝ ժամկետանց յուրաքանչյուր օրվա համար պակաս վճարված վճարի 0,2%-ի չափով, որը կազմում է 2013թ. համար 2.123.552 դրամ, 2014թ. համար՝ 2.408.041 դրամ: Ընդամենը բնապահպանական վճարի մասով ենթակա է լրացուցիչ գանձման 14.037.941 դրամ:

Ելնելով վերոգրյալից՝ Ակտի 1-ին կետով արձանագրվել է, որ շահութահարկից ենթակա է նվազեցման (վերադարձման), համապատասխանաբար՝ 2013թ. 581.795 դրամ, 2014թ. 659.737 դրամ:

Ակտի 8-րդ կետով արձանագրված խախտման վերաբերյալ հարկ է նշել հետևյալը.

«Վարչարարության հիմունքների և վարչական վարույթի մասին» ՀՀ օրենքի 55-րդ հոդվածի առաջին 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 մարմնին հիմք են տվել ընդունելու համապատասխան որոշում:

Նույն օրենքի 57-րդ հոդվածի առաջին 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:

Իր հերթին, «Հայաստանի Հանրապետությունում ստուգումների կազմակերպման և անցկացման մասին» ՀՀ օրենքի 6-րդ հոդվածի 2-րդ մասի 9-րդ և 10-րդ կետերի համաձայն՝ ակտում նշվում են ստուգմամբ բացահայտված խախտումները, խախտումների նկարագրությունը, խախտման ժամկետը (եթե հնարավոր է որոշել) և այն իրավական նորմերը, որոնց պահանջները չեն կատարվել, պատասխանատվության կիրառման համապատասխան իրավական հիմքերը:

Հանձնաժողովը, ուսումնասիրելով Ակտի 8-րդ կետն արձանագրեց, որ այն կազմված է «Հայաստանի Հանրապետությունում ստուգումների կազմակերպման և անցկացման մասին» ՀՀ օրենքի 6-րդ հոդվածի 2-րդ մասի 9-րդ կետով նախատեսված պահանջների խախտմամբ, այն է՝ Ակտի 8-րդ կետում նշված չեն այն իրավական նորմերը, որոնց պահանջները չեն կատարվել (խախտվել են):

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

Նույն հոդվածի 5-րդ մասի համաձայն՝ վարչական ակտը մի մասով անվավեր կարող է ճանաչվել, եթե անվավեր չճանաչված մասը կարող է ուժի մեջ մնալ առանց անվավեր ճանաչված մասի:

Ելնելով վերոգրյալից՝ Հանձնաժողովը գտնում է, որ Ակտի 8-րդ կետը, ինչպես նաև դրանից բխող Ակտի 1-ին կետը, ենթակա են անվավեր ճանաչման:

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 Ո Ւ Մ Է՝

Անվավեր ճանաչել ՀՀ ԿԱ ՊԵԿ Շենգավիթի ՀՏ 29.12.2016թ. թիվ 1011593 ակտի 1-ին և 8-րդ կետերը:

Հանձնաժողովի նախագահ՝



Վ.ՄԻՐՈՒՄՅԱՆ