

ՀՀ ԿԱ պետական եկամուտների կոմիտե

Հարկային և մաքսային մարմինների գանգատարկման հանձնաժողով

Ո Ր Ո Շ ՈՒ Մ 18/6

31 մարտի 2017թ.

Քննարկվեց «Դառգետ» ՍՊԸ գանգատը ՀՀ ԿԱ ՊԵԿ Կենտրոնի ՀՏ 14.02.2017թ. թիվ 2136104 ակտի դեմ:

«Դառգետ» ՍՊԸ գանգատում բերված փաստարկները.

«Դառգետ» ՍՊԸ-ում (այսուհետ նաև՝ Ընկերություն) կատարվել են աշխատողի աշխատանքի ընդունումը ՀՀ օրենսդրությամբ սահմանված կարգով ձևակերպելու ճշտության և հսկիչ-դրամարկղային մեքենաների կիրառման ճշտության ստուգումներ, ինչի արդյունքում 2017թ. փետրվարի 14-ին կազմել է ՀՀ ԿԱ ՊԵԿ Կենտրոն ՀՏ թիվ 2136104 ստուգման ակտը (վիճարկվող ակտ), որով Ընկերությանն առաջադրվել է 150.000 դրամի չափով տուգանք:

Ըստ թիվ 2136104 ստուգման ակտում առկա փաստական հանգամանքների 01.02.2017թ. հարկային տեսուչ Աղվան Պետրոսյանի կողմից կատարվեց հեռախոսազանգ 060 757403 հեռախոսահամարով (որը պատկանում է Ընկերությանը) առաքման պատվեր կատարելու նպատակով: Ընկերության աշխատակիցը պատասխանել է, որ ընկերությունը առաքում չի իրականացնում և խորհուրդ է տվել զանգահարել menu.am կամ buy.am կայքեր, որից հետո հարկային տեսուչը menu.am կայքից կատարել է առաքման պատվեր ք.Երևան, Աբովյան 26 հասցեով:

Այնուհետև, menu.am առաքիչը ներկայացրել է պատվիրված ապրանքը, ինչպես նաև ընկերության կողմից տրամադրված ՀԴՄ կտրոն, որի վրա կատարված գնումը նշված էր որպես արտոնագրային վճար:

Համարելով, որ այսպիսով խախտվել է ՀՀ կառավարության 01.08.2013թ. թիվ 846-Ն որոշմամբ ամրագրված մի շարք պահանջներ, Ընկերությանն առաջադրվել է 150.000 դրամի չափով տուգանք:

Գանգատում բերված են «Վարչարարության հիմունքների և վարչական վարույթի մասին» ՀՀ օրենքի 1-ին հոդվածի, 2-րդ հոդվածի 3-րդ մասի, «Հայաստանի Հանրապետությունում ստուգումների կազմակերպման և անցկացման մասին» ՀՀ օրենքի (այսուհետ նաև՝ Օրենք) 1-ին հոդվածի 1-ին, 2-րդ մասերի, 3-րդ հոդվածի 1-ին մասի դրույթները:

2016թ. դեկտեմբերի 28-ի թիվ 2136104 հանձնարարագրի հիման վրա իրականացված գործողությունները կատարվել են օրենքի պահանջների խախտմամբ և ոչ իրավաչափ են:

«Հսկիչ-դրամարկղային մեքենաների կիրառման մասին» ՀՀ օրենքի 9-րդ հոդվածի 4-րդ մասի համաձայն սույն օրենքով նախատեսված հսկողության իրականացման նպատակով հարկային մարմինը Հայաստանի Հանրապետությունում ստուգումների կազմակերպման և անցկացման մասին ՀՀ օրենքին համապատասխան իրականացնում է ստուգումներ և ուսումնասիրություններ, ընդ որում՝ ստուգումներ անցկացնելու հանձնարարագրի վավերապայմանների, դրանք ստուգվող սուբյեկտին ներկայացնելու պահանջների նկատմամբ կիրառվում են Օրենքի 2-րդ հավելվածի դրույթները:

Նշված իրավանորմերի համակարգային վերլուծության արդյունքում ակնհայտ է դառնում, որ ստուգումը բացառապես օրենքի հիման վրա իրականացվող գործընթաց է: ՀՀ օրենսդրությամբ տնտեսվարող սուբյեկտներից հարկային մարմնի կողմից գնման կատարման այլ եղանակ, քան հսկիչ գնման իրականացումն է, սահմանված չէ, որի անցկացման կարգն էլ իր հերթին սահմանված է Օրենքի 2-րդ հավելվածով:

Միաժամանակ, Օրենքի 2-րդ հավելվածի 1.3 և 1.4. կետերով սահմանված են հսկիչ գնում իրականացնելու հիմքերը:

Տվյալ պարագայում Ընկերությունում իրականացվել է հսկիչ գնում, որում, ըստ էության, նշված չէ ստուգման իրականացման հիմքը: Օրենսդրի այս պահանջն ամենևին էլ ինքնանպատակ չէ, այն ակնհայտորեն ունի հակակոռուպցիոն բնույթ:

Ինչ վերաբերվում է նրան, թե իբր հանձնարարագրում նշված է Օրենքը, որպես ստուգման իրականացման հիմք, ապա հարկ է նշել, որ այն կրում է ակնհայտ ձևական բնույթ, չի կարող համարվել՝ որպես ստուգման իրականացման հիմքի նշում, այն պարզ պատճառով, որ դա է այն միակ օրենքը, որի համաձայն ՀՀ տարածքում որևէ վարչական մարմին կարող է որևէ մասնավոր ընկերությունում կատարել ստուգողական աշխատանքներ:

Միաժամանակ, հսկիչ-դրամարկղային մեքենաների կիրառման ստուգումների վերաբերյալ տրված հանձնարարագրին ներկայացվում են այն պահանջները, որոնք սահմանված են Օրենքի 2-րդ հավելվածով, որով էլ սահմանվում է, որ հսկիչ գնումն իրականացվում է հարկային մարմնի ղեկավարի կամ հարկային տեսչության պետի կողմից տրված գրավոր հանձնարարագրի հիման վրա, որտեղ նշվում են հսկիչ գնում կատարելու համապատասխան վավերապայմանները: Ընդ որում, հսկիչ գնումն այլ անձի միջոցով (անձի գրավոր համաձայնությամբ) իրականացնելու դեպքում հանձնարարագրում նշվում են նաև այդ անձի տվյալները:

Տվյալ պարագայում, ինչպես հայտնի է, ստուգում իրականացնող հարկային տեսուչների կողմից Ընկերությունից գնում եթե անգամ կատարվել է, ապա կատարվել է այլ անձի միջոցով, որպիսի փաստն ակնհայտ է դառնում հենց տեսուչների կողմից կազմված արձանագրություններից և ստուգման ակտից: Ըստ տեսուչների՝ գնումը կատարվել է menu.am կայքի միջոցով, որը միանգամայն այլ իրավաբանական անձ է, իսկ գնված ապրանքները, նույնպես ըստ տեսուչների, իրենց են փոխանցվել menu.am-ի աշխատակցի միջոցով, ինչի մասին նշված է հենց ենթադրյալ գնումը կատարած տեսուչների կողմից, հենց իրենց կազմած արձանագրությունում և ստուգման ակտում:

Այսպիսով, ակնհայտ է դառնում, որ նշված հանձնարարականով Ընկերությունում ստուգում իրականացրած պաշտոնատար անձինք գնումը կատարել են երրորդ անձի՝ menu.am-ի միջոցով: Մինչդեռ, ստուգման հանձնարարականում նշված չէ՝ ո՛չ ստուգմանը ներգրավված և Ընկերությունից ենթադրյալ գնումը փաստացի կատարած իրավաբանական անձի տվյալները, ո՛չ որևէ ֆիզիկական անձի, մասնավորապես, գնված ապրանքները ստուգող տեսուչներին հանձնած ֆիզիկական անձի տվյալները: Նշվածը ևս ՀՀ օրենսդրության խախտում է և այս հիմքով ևս կազմված վարչական ակտը ենթակա է վերացման:

Կազմված ակտը սխալ է և ոչ իրավաչափ անգամ այն դեպքում, եթե մի պահ ենթադրենք, թե ակտում և դրան կից արձանագրությունում նշված իրավիճակն իսկապես տեղի է ունեցել, ընդ որում, հենց այնպես, ինչպես նկարագրվել է վարչական ակտում:

Հսկիչ-դրամարկղային մեքենաներին ներկայացվող պահանջները, կիրառման կարգը հաստատվել են ՀՀ կառավարության 2013թ. օգոստոսի 1-ի թիվ 846-Ն որոշմամբ:

Գանգատում բերված են նշված որոշման թիվ 1 հավելվածի 13-րդ կետի 8-րդ, 12-14-րդ ենթակետերի, 14-րդ կետի 11-րդ ենթակետի, «Արտոնագրային վճարների մասին» ՀՀ օրենքի հավելված 7-ի 1-ին մասի, «Ավելացված արժեքի հարկի մասին» ՀՀ օրենքի 19-րդ հոդվածի 4-րդ կետի դրույթները:

Վերոգրյալ իրավանորմերի դրույթներից պարզ է դառնում, որ Ընկերությունն իր գործունեությունը իրականացնելով հանրային սննդի բնագավառում, համարվում է արտոնագրային վճար վճարող և վիճարկվող գործարքի մասով չի հանդիսանում ԱԱՀ վճարող, հետևաբար վարչական ակտի հիմքում դրված նորմերը, որոնք հիմք են հանդիսացել Ընկերությանը պատասխանատվության ենթարկելու համար, կիրառելի չեն սույն դեպքում:

Գանգատում բերված են ՀՀ կառավարության 2013թ. օգոստոսի 1-ի թիվ 846-Ն որոշման թիվ 2 հավելվածով հաստատված «Հսկիչ-դրամարկղային մեքենաների կիրառման կարգ»-ի (այսուհետ՝ Կարգ) 17-րդ կետի, 23-րդ կետի, 40-րդ կետի 1-ին ենթակետի, «Հսկիչ-դրամարկղային մեքենաների կիրառման մասին» ՀՀ օրենքի 1-ին հոդվածի, 4-րդ հոդվածի 1-ին մասի դրույթները:

Վերը նշված իրավանորմերի վերլուծությունից ակնհայտ է դառնում, որ հսկիչ-դրամարկղային մեքենաների կիրառումը պարտադիր է բացառապես կանխիկ դրամական հաշվարկների իրականացման դեպքում, ինչպես նաև պլաստիկ քարտերով կատարվող դրամական հաշվարկների դեպքում: Այսինքն, ընկերությունը կիրառում է կամ պարտավոր է կիրառել հսկիչ-դրամարկղային մեքենա միայն և միայն այն դեպքերում, երբ ընկերության դրամարկղ կամ բանկային հաշիվ (բացառապես պլաստիկ քարտերով ստացված վճարման պարագայում) կանխիկ դրամական միջոց է մուտքագրվել:

Այս դեպքում, ինչպես պարզ է դառնում ստուգման ակտի ուսումնասիրությունից, հարկային տեսուչների կողմից Ընկերությունից կամ նրա որևէ աշխատակցից ոչ միայն պատվեր չի կատարվել և չեն ստացվել որևէ ապրանքներ, այլև չի կատարվել վճարում: Հետևաբար Ընկերությունը, նրա գանձապահը կամ որևէ աշխատակից չի ունեցել և չէր էլ կարող ունենալ ՀԴՄ սարքի շահագործման պարտականություն և չի շահագործել այն (ՀԴՄ սարքը) մեկ պարզ պատճառով՝ Ընկերությանը չի կատարվել կանխիկ դրամով կամ պլաստիկ քարտերով վճարում, չի վճարվել նաև կանխավճար:

Ինչ վերաբերվում է այն հանգամանքին, որ ըստ տեսուչների պնդման՝ իրենք վճարել են գնված ապրանքի դիմաց ապրանքն իրենց փոխանցող անձի միջոցով՝ ստանալուց անմիջապես հետո, հարկ է նշել, որ ապրանքն իրենց է փոխանցվել անհայտ ֆիզիկական անձի միջոցով, իսկ Ընկերության որևէ աշխատակից չէր կարող իմանալ այդ մասին: Ընկերությունը չէր կարող իմանալ նաև այն մասին, թե արդյոք կվճարվի հանձնված ապրանքների դիմաց, թե ոչ կամ ինչ եղանակով կկատարվի վճարումը:

Այսպիսով, ակնհայտ է, որ Ընկերությանը ստուգման ակտով վերագրված խախտումն ակնհայտորեն օրենքի սխալ մեկնաբանման և կիրառման հետևանք է: Ընկերությանը չի կարող վերագրվել մի խախտում այնպիսի մի գործողության չկատարման համար, որը վերջինս ոչ միայն չպետք է, այլ նաև չէր կարող կատարել, առավել ևս ՀԴՄ-ի կտրոնում ինչ-որ տեղեկատվության ոչ ճիշտ արտացոլման համար:

այն դեպքում, երբ նման ՀԴՄ կտրոն հարկային տեսուչներին տրամադրելու պարտավորությունը Ընկերությունը պարզապես չունի և չի տրամադրել:

Վարչական մարմնի կողմից խախտվել են «Վարչարարության հիմունքների և վարչական վարույթի մասին» ՀՀ օրենքի 37-րդ, 38-րդ հոդվածների պահանջները:

Ստացվում է, որ ակտով արձանագրված խախտումն Ընկերությանը վերագրելով, ո՛չ ակտով, և ո՛չ էլ այլ փաստով չեն հիմնավորել առաքումը փաստացի Ընկերության կողմից կատարված լինելու հանգամանքը, ինչը նշանակում է, որ խախտման փաստը հաստատված չէ:

Այսպիսով, Ընկերության նկատմամբ կազմված ստուգման ակտն իրավաչափ չէ, հետևաբար անհրաժեշտ է «Վարչարարության հիմունքների և վարչական վարույթի մասին» ՀՀ օրենքի 63-րդ հոդվածի 1-ին մասի ուժով մասնակի անվավեր ճանաչել թիվ 2136104 ստուգման ակտը:

Հիմք ընդունելով վերոգրյալը՝ ընկերությունը խնդրում է մասնակի՝ Ընկերությանն առաջադրված 150.000 դրամի չափով տուգանքի մասով, անվավեր ճանաչել 14.02.2017թ. թիվ 2136104 ստուգման ակտը:

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 Կենտրոնի ՀՏ պետի 28.12.2016թ-ի թիվ 2136104 հանձնարարագրի համաձայն «Դառգետ» ՍՊԸ-ում կատարվել է հսկիչ-դրամարկղային մեքենաների կիրառման ճշտության և աշխատողի աշխատանքի ընդունումը ՀՀ օրենսդրությամբ սահմանված կարգով ձևակերպելու ճշտության (առանց գրավոր պայմանագրի (հրամանի) կնքման աշխատող պահելու դեպքերի բացահայտմանն ուղղված) ստուգումներ: Արդյունքում կազմվել է ՀՀ ԿԱ ՊԵԿ Կենտրոնի ՀՏ 14.02.2017թ. թիվ 2136104 ակտը (այսուհետ նաև Ակտ), որով լրացուցիչ վճարման է առաջադրվել 210.000 դրամ:

Ընկերության գանգատը վերաբերվում է հսկիչ-դրամարկղային մեքենաների կիրառման ճշտության ստուգման արդյունքում Ակտով առաջադրված պարտավորությանը:

Այսպես, Ակտի 2-րդ կետով մասնավորապես արձանագրվել է, որ հարկային տեսուչ Աղվան Պետրոսյանի կողմից 25.01.2017թ. ժամը 13:50-ին ք.Երևան, Արամ 72/37 հասցեում գտնվող հանրային սննդի կետից կատարվեց գնում 3740 դրամի չափով, վճարումը կատարվեց պլաստիկ քարտի միջոցով, որի դիմաց գանձապահը տրամադրեց համապատասխան գումարի ՀԴՄ կտրոն: 01.02.2017թ. հարկային տեսուչ Աղվան Պետրոսյանի կողմից կատարվեց հեռախոսազանգ 060 757403 հեռախոսահամարով ընկերությանը պատկանող հանրային սննդի կետ՝ առաքման պատվեր իրականացնելու նպատակով: Ընկերության աշխատակիցը պատասխանել է, որ իրենք առաքում չեն իրականացնում, առաքման համար պետք է գանգահարել menu.am կամ buy.am կայքեր: Աղվան Պետրոսյանի կողմից կատարվել է առաքման պատվեր ընկերությունից menu.am-ի միջոցով՝ 3 հատ 0.5լ գարեջուր 4500 դրամ արժեքով: menu.am-ի առաքիչի կողմից կատարվել է առաքում ք.Երևան, Աբովյան 26 հասցե, վճարումը կատարվել է կանխիկ դրամով, առաքիչը պատվերի հետ միասին տրամադրել է համապատասխան գումարի ՀԴՄ կտրոն, որի վրա կատարված գնումը

նշված էր որպես արտոնագրային վճար: Ստուգմամբ պարզվել է, որ խախտվել են ՀՀ կառավարության 01.08.2013թ. թիվ 846-Ն որոշման հավելված թիվ 1-ի 13-րդ կետի 12-րդ, 13-րդ և 14-րդ ենթակետերի և հավելված թիվ 2-ի 17-րդ և 23-րդ կետերի պահանջները, ինչը համաձայն հավելված թիվ 2-ի 40-րդ կետի 1-ին ենթակետի դիտվում է որպես հսկիչ-դրամարկղային մեքենաների շահագործման կանոնների խախտում:

Արդյունքում կիրառվել է «Հսկիչ-դրամարկղային մեքենաների կիրառման մասին» ՀՀ օրենքի 11-րդ հոդվածի 2-րդ կետով սահմանված տուգանքը՝ 150.000 դրամի չափով:

Վերոգրյալի կապակցությամբ հարկ է նշել հետևյալը.

«Հայաստանի Հանրապետությունում ստուգումների կազմակերպման և անցկացման մասին» ՀՀ օրենքի 3-րդ հոդվածի 2-րդ մասի համաձայն՝ ստուգումն սկսելուց առաջ համապատասխան պետական մարմնի ղեկավարը (փոխարինող պաշտոնատար անձը) ստուգում իրականացնելու մասին հրապարակում է հրաման կամ հանձնարարագիր, որտեղ նշվում են ստուգում իրականացնող մարմնի անվանումը, ստուգվող տնտեսավարող սուբյեկտի լրիվ անվանումը, ստուգումն իրականացնող պաշտոնատար անձի (անձանց) պաշտոնը, անունը, ազգանունը, ստուգաթերթով նախատեսված այն հարցերի շրջանակը, որոնք անհրաժեշտ է պարզաբանել տվյալ ստուգման ընթացքում, ստուգմամբ ընդգրկվող ժամանակաշրջանը, ստուգման նպատակը, ժամկետը, ստուգման իրավական հիմքերը:

«Հսկիչ-դրամարկղային մեքենաների կիրառման մասին» ՀՀ օրենքի 9-րդ հոդվածի 4-րդ մասի համաձայն՝ սույն օրենքով նախատեսված հսկողության իրականացման նպատակով հարկային մարմինը «Հայաստանի Հանրապետությունում ստուգումների կազմակերպման և անցկացման մասին» ՀՀ օրենքին համապատասխան իրականացնում է ստուգումներ և ուսումնասիրություններ, ընդ որում՝ ստուգումներ անցկացնելու հանձնարարագրի վավերապայմանների, դրանք ստուգվող սուբյեկտին ներկայացնելու պահանջների նկատմամբ կիրառվում են «Հայաստանի Հանրապետությունում ստուգումների կազմակերպման և անցկացման մասին» ՀՀ օրենքի 2-րդ հավելվածի դրույթները:

«Հայաստանի Հանրապետությունում ստուգումների կազմակերպման և անցկացման մասին» ՀՀ օրենքի 2-րդ հավելվածի 1.4.-րդ կետի համաձայն՝ հսկիչ գնումն իրականացվում է հարկային մարմնի ղեկավարի կամ հարկային տեսչության պետի կողմից տրված գրավոր հանձնարարագրի հիման վրա, որտեղ նշվում են հսկիչ գնում կատարելու հիմքերը, նպատակը, տնտեսավարող սուբյեկտի տվյալները (անվանումը, գտնվելու վայրը), հսկիչ գնում իրականացնելու վայրը, ժամկետները և հսկիչ գնում իրականացնող հարկային մարմնի պաշտոնատար անձի (անձանց) տվյալները (անունը, ազգանունը, պաշտոնը)՝ վավերացված հսկիչ գնում իրականացնող հարկային մարմնի կնիքով: Ընդ որում, հսկիչ գնումն այլ անձի միջոցով (անձի գրավոր համաձայնությամբ) իրականացնելու դեպքում՝ հանձնարարագրում նշվում են նաև այդ անձի տվյալները (ֆիզիկական անձի դեպքում՝ անձնագրային տվյալները, իրավաբանական անձի դեպքում՝ հարկ վճարողի հաշվառման համարը, անվանումը, գտնվելու վայրը):

Քննարկվող դեպքում «Դառգետ» ՍՊԸ-ում իրականացվող հսկիչ-դրամարկղային մեքենաների կիրառման ճշտության ստուգման ընթացքում հարկային տեսուչ Աղվան Պետրոսյանի կողմից 25.01.2017թ. ժամը 13:50-ին կատարվել է գնում՝ 3740 դրամի

չափով, որի դիմաց գանձապահը տրամադրել է համապատասխան գումարի ՀԴՄ կտրոն:

Այնուհետև, 01.02.2017թ. հարկային տեսուչ Աղվան Պետրոսյանի կողմից ընկերությունից կատարվել է առաքման պատվեր menu.am-ի միջոցով՝ 3 հատ 0.5լ գարեջուր 4500 դրամ արժեքով: menu.am-ի առաքիչի կողմից կատարվել է առաքում ք.Երևան, Աբովյան 26 հասցե, վճարումը կատարվել է կանխիկ դրամով, առաքիչը պատվերի հետ միասին տրամադրել է համապատասխան գումարի ՀԴՄ կտրոն:

Վերոգրյալից հետևում է, որ տվյալ դեպքում գործ ունենք մի իրավիճակի հետ, երբ, ըստ էության, Ակտում նշված 3 հատ 0.5լ գարեջրի գնումը՝ գումարով 4500 դրամ, կատարվել է menu.am-ի առաքիչի կողմից: Ընդ որում, թե menu.am կայքի միջոցով առաքումների կազմակերպման գործունեությամբ զբաղվող ընկերության, թե կոնկրետ գնումը կատարած անձի վերաբերյալ տվյալները ՀՀ ԿԱ ՊԵԿ Կենտրոնի ՀՏ պետի 28.12.2016թ. թիվ 2136104 հանձնարարագրում նշված չեն:

Ելնելով վերոգրյալից՝ Հանձնաժողովը գտնում է, որ տվյալ դեպքում խախտվել են «Հսկիչ-դրամարկղային մեքենաների կիրառման մասին» ՀՀ օրենքի 9-րդ հոդվածի 4-րդ մասի և «Հայաստանի Հանրապետությունում ստուգումների կազմակերպման և անցկացման մասին» ՀՀ օրենքի 2-րդ հավելվածի 1.4.-րդ կետի պահանջները: Հետևապես, ղեկավարվելով «Վարչարարության հիմունքների և վարչական վարույթի մասին» ՀՀ օրենքի 63-րդ հոդվածի 1-ին և 5-րդ մասերի դրույթներով ընկերության գանգատը ենթակա է բավարարման:

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 Կենտրոնի ՀՏ 14.02.2017թ. թիվ 2136104 ակտի 2-րդ կետը:

Հանձնաժողովի նախագահ՝



Վ.ՄԻՐՈՒՄՅԱՆ