

ՀՀ կառավարությանն առընթեր պետական եկամուտների կոմիտե
Հարկային և մաքսային մարմինների գանգատարկման հանձնաժողով

Ո Ր Ո Շ ՈՒ Մ 46/2

24 սեպտեմբերի 2013 թ.

Քննարկվեց <Վահան-Սաթե> ՍՊԸ 12.09.2013 թ-ի դիմում-գանգատը ՀՀ ԿԱ ՊԵԿ Մաշտոցի ՀՏ 28.08.2013 թ-ի թիվ 1108248 ստուգման ակտի դեմ:

Համաձայն ՀՀ ԿԱ ՊԵԿ նախագահի 13.08.2013 թ-ի թիվ 1108248 հանձնարարագրի <Վահան-Սաթե> ՍՊԸ-ում (այսուհետ նաև ընկերություն) կատարվել է հսկիչ-դրամարկղային մեքենաների կիրառման ճշտության ստուգում: Արդյունքում կազմվել է ՀՀ ԿԱ ՊԵԿ Մաշտոցի ՀՏ 28.08.2013 թ-ի թիվ 1108248 ստուգման ակտը (այսուհետ նաև ստուգման ակտ), որով լրացուցիչ գանձման է առաջադրվել 150.000 դրամ:

<Վահան Սաթե> ՍՊԸ գանգատում մասնավորապես նշված է.

Համաձայն ՀՀ-ում ստուգումների կազմակերպման և անցկացման մասին> ՀՀ օրենքի 2-րդ հավելվածի 1.6. կետի՝ հսկիչ գնման արդյունքում հանձնարարագրի ներկայացման օրը կազմվում է հարկային մարմնի կողմից սահմանված ձևով արձանագրություն՝ երկու օրինակից: Արձանագրությունը ստորագրում են հսկիչ գնում կատարող անձինք և տնտեսվարող սուբյեկտի անունից հանդես եկող անձը:

Նշված պարտադիր ընթացակարգը ստուգում իրականացնող աշխատակիցները չեն պահպանել կոպիտ խախտելով վերոհիշյալ նորմը:

Սույն դեպքում առկա չէ որևէ ապացույց, որով կիսատատվեր այն հանգամանքը, որ Դիմումատուի մոտ ՀՀ-ում ստուգումների կազմակերպման և անցկացման մասին> ՀՀ օրենքի 2-րդ հավելվածի պահանջներին համապատասխան իրականացվել է հսկիչ գնում, իսկ վիճարկվող ակտում նշված 1360 դրամ արժողությամբ ձմերուկի գնումը չի կարող դիտվել որպես այդպիսին, քանի որ Տեսչությունն ի սկզբանե չի ունեցել նշված կարգի 1.3-րդ կետին համապատասխան տրված հսկիչ գնում իրականացնելու հիմքեր:

<ՀՀ-ում ստուգումների կազմակերպման և անցկացման մասին> ՀՀ օրենքի 2-րդ հավելվածով սահմանված են հարկային մարմինների կողմից հսկիչ գնումների անցկացման կարգը, իսկ համաձայն տվյալ կարգի 1.3. կետի՝ հսկիչ գնում իրականացնելու համար հիմքերը:

Վերլուծելով վերոհիշյալ իրավական նորմը պարզ է դառնում, որ օրենսդրի կողմից թվարկման սկզբունքով հստակ սահմանվել են այն պայմանները, որի ժամանակ հարկային մարմինները կարող են իրականացնել հսկիչ գնում:

Համաձայն վերոհիշյալ կարգի 1.4. կետի, հսկիչ գնումն իրականացվում է հարկային մարմնի ղեկավարի կամ հարկային տեսչության պետի կողմից տրված գրավոր հանձնարարագրի հիման վրա: Նշված կետով սահմանվել են այն վավերապայմանները, որոնք պարտադիր պետք է նշվեն հսկիչ գնում իրականացնելու նպատակով տրամադրված հանձնարարագրի մեջ: Սակայն Դիմումատուին փոստով ուղարկված հանձնարարագրում առկա չէ գեթ մեկ նշում հսկիչ գնում իրականացնելու հիմքերի մասին, այսինքն վերոնշյալ կարգի 1.3 կետում նշված պայմաններից որևէ մեկը, որը հանդիսացել է հսկիչ գնում իրականացնելու հիմք, չի նշվել: Հարկային մարմինը ի սկզբանե իրավունք չի ունեցել նման հանձնարարագրի տալու, հետևաբար ՀՏ-ի աշխատակիցները հսկիչ գնում կատարելու իրավունք չեն ունեցել:

Համաձայն <Ստուգումների կազմակերպման և անցկացման մասին> ՀՀ օրենքի 2-րդ հոդվածի, ստուգում իրականացնող պետական մարմիններն ստուգումներ իրականացնում են միայն ՀՀ օրենքներով և դրանց հիման վրա իրենց վերապահված լիազորությունների շրջանակներում:

Սույն հոդվածից բխում է, որ եթե նույնիսկ հսկիչ գնում իրականացնելիս խախտումներ արձանագրվեին, դրանք չէին կարող հիմք հանդիսանալ հարկային պարտավորություններ սահմանելու համար, քանի որ հսկիչ գնումն ի սկզբանե անօրինական է եղել:

Համաձայն <Ստուգումների կազմակերպման և անցկացման մասին> ՀՀ օրենքի 2-րդ հավելվածի 1.4. կետի՝ հսկիչ գնումն իրականացվում է հարկային մարմնի ղեկավարի կամ հարկային տեսչության պետի կողմից տրված գրավոր հանձնարարագրի հիման վրա: Նույն օրենքի 1.5. կետում հսկիչ գնումից հետո, բայց ոչ ուշ, քան հանձնարարագրում նշված ժամկետի վերջին օրը, հանձնարարագիրը ներկայացվում է տնտեսվարող սուբյեկտի ղեկավարին կամ նրան փոխարինող պաշտոնատար անձին, բացառությամբ հսկիչ գնման արդյունքում խախտումներ հայտնաբերելու դեպքի, երբ հանձնարարագիրը տնտեսվարող սուբյեկտի ղեկավարին կամ նրան փոխարինող պաշտոնատար անձին է ներկայացվում հսկիչ գնումից հետո:

Վերլուծելով վերոնշյալ իրավական նորմերը, ելնելով դրանց բովանդակությունից պարզ է դառնում, որ վարչական մարմինը պարտավոր է իրականացնել հսկիչ գնումը միայն հարկային մարմնի ղեկավարի կամ հարկային տեսչության պետի կողմից տրված գրավոր հանձնարարագրի հիման վրա և տվյալ հանձնարարագիրը պարտավոր է ոչ ուշ, քան հանձնարարագրում նշված ժամկետի վերջին օրը, ներկայացնել տնտեսվարող սուբյեկտի ղեկավարին կամ նրան փոխարինող պաշտոնատար անձին:

Վարչական մարմնի կալմից չեն պահպանվել օրենքի վերոհիշյալ նորմերը և հսկիչ գնումից հետո հանձնարարագիրը չի տրամադրվել Դիմումատուին: Վարչական մարմինը հանձնարարագիրը Դիմումատուին է ուղարկել փոստով, այսպիսով Դիմումատուին հնարավորություն չի տրվել ծանոթանալ իր իրավունքներին և պարտականություններին:

Հարկային մարմինների կողմից առանց ներկայանալու և համապատասխան փաստաթուղթ ներկայացնելու, վերցվել է հսկիչ-դրամարկղային մեքենան և նրա միջից հանել <Z> հաշվետվությունը: Այսպիսով հարկային մարմինների կողմից իրականացվել է ապօրինի գործողություններ:

<Վարչարարության հիմունքների և վարչական վարդյթի մասին> ՀՀ օրենքի 2-րդ հոդվածից հետևում է, որ վարչական մարմինը պարտավոր է առաջնորդվել կիրառելի օրենքներով և հետևել այդ օրենքների պահանջներին:

Հարկային աշխատակիցների կողմից առանց փաստաթղթերի Դիմումատուի գործունեության վայր ներխուժելը, առանց թույլտվության հսկիչ-դրամարկղային մեքենան զավթելը և նրա միջից <Z> հաշվետվությունը հանելը հանգեցրել է Դիմումատուի օրենքով սահմանված մի շարք իրավունքների խախտման:

<<-ում ստուգումների կազմակերպման և անցկացման մասին> ՀՀ օրենքի 8-րդ հոդվածը սահմանում է ստուգում իրականացնող անձանց պարտականությունները, որոնք ստուգումն իրականացնող անձինք հսկիչ ստուգման ընթացքում սահմանազանցել են: Ստուգում իրականացնող անձինք իրենց վարքագծով ոչ միայն չեն պահպանել օրինականության սկզբունքը, այլև կոպիտ ձևով խոչընդոտել են տնտեսվարող սուբյեկտի բնականոն աշխատանքը: Դիմումատուի գործունեության վայրում իրենց ապօրինությունների արդյունքում Դիմումատուի գործունեությունն որոշ ժամանակով դադարել է, հաճախորդներին սպասարկում չի իրականացվել, գործունեության վայր ժամանած հաճախորդները, տեսնելով հարկային տեսչության աշխատակիցների գործողությունները, արագ հեռացել են: Առաջացել է Դիմումատուին պատկանող ապրանքների իրացման խնդիր: Այսպիսով, ստուգում իրականացնող անձինք իրենց ապօրինի գործողություններով խախտել են ոչ միայն օրինականության սկզբունքը, այլև <<<-ում ստուգումների կազմակերպման և անցկացման մասին> ՀՀ օրենքի 8-րդ հոդվածով սահմանված պարտավորությունները:

Վարչական մարմինը պարտավոր էր ստուգման ժամանակ ապահովել փաստական հանգամանքների բազմակողմանի, լրիվ և օբյեկտիվ քննարկումը՝ բացահայտելով գործի բոլոր, այդ թվում՝ վարդյթի մասնակիցների օգտին առկա հանգամանքները, սակայն

վարչական մարմինը չի կատարել իր այդ պարտականությունը և ստուգման ժամանակ չեն բացահայտվել և չեն հետազոտվել <Վահան-Սաթե> ՄՊԸ-ի օգտին առկա փաստական հանգամանքները և չի կատարվել բազմակողմանի, լրիվ և օբյեկտիվ քննարկում:

Վարչական մարմնի կողմից չեն պարզվել ստուգում իրականացման ժամանակ Z հաշվետվության տվյալներով հասույթի մեծությունը ստուգման պահին, ինչպես նաև դրամարկղում առկա դրամական միջոցների գումարը:

<Վարչարարության հիմունքներ և վարչական վարույթի մասին> ՀՀ օրենքի 7-րդ հոդվածի համաձայն՝ վարչական մարմիններին արգելվում է անհավասար մոտեցում ցուցաբերել միատեսակ փաստական հանգամանքների նկատմամբ, եթե առկա չէ դրանց տարբերակման որևէ հիմք:

Ստուգում իրականացնող անձինք ի սկզբանե իրականացրել են անօրինական գործողություններ: Հանձնարարագրի մեջ ստուգում իրականացնելու հիմքերի բացակայության արդյունքում իրականացված հսկիչ ստուգումը իրենից ներկայացնում է օրենքի կոպիտ խախտմամբ անօրինական գործողություններ: Ստուգումն իրականացվել է մի շարք օրենքների խախտմամբ:

Ելնելով վերոգրյալից և ղեկավարվելով <Վարչարարության հիմունքների և վարչական վարույթի մասին> ՀՀ օրենքի դրույթներով ընկերությունը խնդրում է անվավեր ճանաչել Մաշտոցի ՀՏ 28.08.2013 թ-ի թիվ 1108248 ստուգման ակտը:

ՀՀ ԿԱ ՊԵԿ հարկային մարմնի գանգատարկման հանձնաժողովը (այսուհետ նաև Հանձնաժողով), լսելով ընկերության ներկայացուցիչների և ստուգման ակտը կազմած պաշտոնատար անձանց բերված փաստարկները, ուսումնասիրելով սույն գործին առնչվող նյութերն ու ապացույցները եկավ հետևյալ եզրակացության:

Քննարկման ընթացքում նշվեց, որ Մաշտոցի ՀՏ հարկային տեսուչ Լևոն Հարությունյանի կողմից 16.08.2013 թ-ին ժամը 13:13-ին ք.Երևան, Հալաբյան 23 804 հասցեում գտնվող առևտրի կետից կատարվել է 1360 դրամի գնում (գնվել է ձմերուկ), սակայն վաճառողը գումարը չի մուտքագրել ՀԴՄ և համապատասխան գումարի ՀԴՄ կտրոն չի տրամադրել: Ստուգում անցկացնող հարկային ծառայողների կողմից ներկայացվել են ծառայողական վկայականները և ստուգման հանձնարարագիրը այդ պահին խանութում ներկա գտնվող մենեջերին և տեղեկացրել կատարված խախտման վերաբերյալ: Այնուհետև ՀԴՄ-ից դուրս է բերվել <Z> հաշվետվություն 7640 դրամ ընդհանուր գումարով, որում կատարված վճարման արժեքը ներառված չի եղել: Հսկիչ-դրամակղային մեքենայում թղթի վերջանալու պատճառով չի հաջողվել մուտքագրել չմուտքագրված գումարը և վերձանել <Z> հաշվետվությունը: Ստուգումն իրականացնող անձինք ցանկացել են կատարել խախտումն ապացուցելուն ուղղված հետազոտողական գործողությունները, սակայն մենեջերը թույլ չի տվել և պահանջել է կանչել տնօրենին: Որոշ ժամանակ հետո ներկայացել է ընկերության տնօրենը, որը սակայն, հայտարարել է, որ ստուգողների գործողություններն անօրինական են և վերջիններիս թույլ չի տվել կատարել խախտումն ապացուցելուն ուղղված հետազոտողությունները: Արդյունքում ստուգման վայր է հրավիրվել Մաշտոցի ՀՏ իրավաբանական բաժնի պետը, որը և կազմել է հարկ վճարողի կողմից ստուգող անձանց գործողությունները խոչընդոտելու վերաբերյալ արձանագրություն:

Ստուգման ընթացքում արձանագրվածը դիտվել է որպես ՀՀ կառավարության 26.08.2004 թ-ի թիվ 1325-Ն որոշմամբ հաստատված ՀԴՄ շահագործման կանոնների 19-րդ կետի «բ» ենթակետի պահանջների խախտում և կազմված ստուգման ակտով կիրառվել է <<Հսկիչ-դրամակղային մեքենաների կիրառման մասին> ՀՀ օրենքի 11-րդ հոդվածի 2-րդ կետով սահմանված տուգանքը՝ գումարով 150.000 դրամ:

Ընկերության գանգատում բերված այն պնդումը, որ ստուգումն իրականացնող անձինք չեն ունեցել հիմքեր՝ ընկերությունում ստուգում կատարելու վերաբերյալ, հիմնավոր չէ, քանի որ հարկային մարմնի կողմից հսկիչ-դրամակղային մեքենաների կիրառման ստուգումն իրականացնելու իրավունքը սահմանված է ՀՀ-ում ստուգումների կազմակերպման և

անցկացման մասին» ՀՀ օրենքի 3-րդ հոդվածի 2-րդ մասով, իսկ նման ստուգում իրականացնելու համար հիմք է հանդիսացել ՀՀ ԿԱ ՊԵԿ նախագահի 13.08.2013 թ-ի թիվ 1108248 հանձնարարագիրը:

Ընկերության գանգատում բերված հաջորդ պնդումը, որ հարկային մարմնի աշխատակիցները չեն ներկայացրել հանձնարարագիրը նույնպես հիմնավոր չէ, քանի որ խախտման փաստն արձանագրելուց հետո, թե խանութի մենեջերին և թե ընկերության տնօրենին ներկայացվել է ստուգման հանձնարարագիրը, սակայն վերջինս հրաժարվել է ծանոթանալ և ստանալ դրա մեկ օրինակը: Արդյունքում ստուգման հանձնարարագրի օրինակն ընկերությանը ուղարկվել է փոստային ծառայության միջոցով:

Միևնույն ժամանակ հարկ է նշել, որ ընկերությունում իրականացված ստուգման արդյունքում ընկերության տնօրենի կողմից ստուգումն իրականացնող անձանց գործողությունները խոչընդոտելու հետևանքով հնարավոր չի եղել հիմնավորելու արձանագրված խախտումը, այն դեպքում, երբ «Վարչարարության հիմունքների և վարչական վարույթի մասին» ՀՀ օրենքի 43-րդ հոդվածի 1-ին մասի «բ» կետի համաձայն, անձի և վարչական մարմնի փոխհարաբերություններում ապացուցման պարտականությունը կրում է վարչական մարմինը՝ անձի համար ոչ բարենպաստ փաստական հանգամանքների առկայության դեպքում: Մասնավորապես, գնումը կատարելուց հետո հսկիչ-դրամարկղային մեքենայից դուրս է բերվել միայն «Z» հաշվետվությունը, իսկ դրան հաջորդող մնացած գործողությունները, որոնք և հիմք կհանդիսանային կատարված խախտումն ապացուցված համարելու համար, չեն կատարվել:

Ինչ վերաբերվում է ընկերության ներկայացուցիչների բերված այն պնդմանը, որ ստուգման արդյունքում ստուգումն իրականացրած պաշտոնատար անձանց կողմից չի կազմվել հսկիչ գնման վերաբերյալ արձանագրություն, ապա Հանձնաժողովն արձանագրեց նշված խախտումը կատարված լինելու հանգամանքը:

Ելնելով վերոգրյալից՝ Հանձնաժողովը եզրակացնում է, որ ընկերության կողմից ստուգման ակտի դեմ բերված դիմում-գանգատը ենթակա է բավարարման:

Ելնելով քննարկման արդյունքներից և ղեկավարվելով «Հարկային ծառայության մասին» ՀՀ օրենքի 43.1-րդ հոդվածի պահանջներով հանձնաժողովը

ո Ր Ո Ղ Ո Ւ Մ Է՝

Չեղյալ համարել ՀՀ ԿԱ ՊԵԿ Մաշտոցի ՀՏ 28.08.2013 թ-ի թիվ 1108248 ստուգման ակտը:

Հանձնաժողովի նախագահ



Վ.ՄԻՐՈՒՄՅԱՆ