

**ՀՀ ՊԵՏԱԿԱՆ ԵԿԱՄՈՒՏՆԵՐԻ ԿՈՄԻՏԵ**  
**ՀԱՐԿԱՅԻՆ ԵՎ ՄԱՔՍԱՅԻՆ ՄԱՐՄԻՆՆԵՐԻ ԲՈՂՈՔԱՐԿՄԱՆ**  
**ՀԱՆՁՆԱԺՈՂՈՎ**

**ՈՐՈՇՈՒՄ N 42/9**

ք.Երևան

16 հուլիսի 2018թ.

Հայաստանի Հանրապետության պետական եկամուտների կոմիտեի հարկային և մաքսային մարմինների բողոքարկման հանձնաժողովը (այսուհետ նաև՝ Հանձնաժողով), քննության առնելով ՀՀ ԿԱ ՊԵԿ փոքր հարկ վճարողների հարկային տեսչություն-վարչության 11.06.2018թ. արձանագրության դեմ «ԱՆՈՒԼ-ՄԱՐԻ» ՍՊԸ-ի դիմում-բողոքը՝

**ՊԱՐԶԵՑ**

**1. Բողոքարկման առարկան, դիմում-բողոքով բերված փաստարկները և ներկայացված պահանջները**

«ԱՆՈՒԼ-ՄԱՐԻ» ՍՊԸ-ն (այսուհետ նաև՝ Ընկերություն կամ Բողոքաբեր) հայտնում է, որ 13.06.2018թ. փոստային առաքման միջոցով ստացել է ՀՀ ԿԱ ՊԵԿ ՓՀՎ ՀՏՎ թիվ 3 ստուգումների բաժնի 11.06.2018թ. արձանագրությունը, որում մասնավորապես արձանագրվել է, որ համաձայն ՀՀ ԿԱ ՊԵԿ ՓՀՎ ՀՏՎ պետի 25.05.2018թ. թիվ 4200348 հանձնարարագրի՝ ուսումնասիրություն իրականացնելու նպատակով այցելել են «ԱՆՈՒԼ-ՄԱՐԻ» ՍՊԸ-ի ք.Երևան, Լ.Խաչիկյան 44 հասցե, որտեղ տեղադրված է թիվ 51614112 ՀԴՄ-ն: Արդյունքում պարզվել է, որ ՀԴՄ-ի կիրառման վայրը չի համապատասխանում Հարկային օրենսգրքի 381-րդ հոդվածի 2-րդ կետի, «Առևտրի և ծառայությունների մասին» ՀՀ օրենքի 2-րդ հոդվածի 2-րդ, 21-րդ պարբերությունների, 3-րդ հոդվածի 1-ին կետի պահանջներին:

Հիմք ընդունելով վերոգրյալը՝ «ԱՆՈՒԼ-ՄԱՐԻ» ՍՊԸ-ի կողմից ք.Երևան, Լ.Խաչիկյան 44 հասցեում տեղադրված (շահագործվող) (MF2351 գ.հ. 51614112) ՀԴՄ-ն ՀՀ հարկային օրենսգրքի 381-րդ հոդվածի 6-րդ մասի (կանխիկ դրամով կամ պլաստիկ քարտերի միջոցով իրականացվող դրամական հաշվարկների համար ՀԴՄ-ի կիրառության պարտադիր չլինելը) հիմքով և ՀՀ կառավարության 2017թ. հոկտեմբերի 5-ի թիվ 1318-Ն որոշման 2-րդ հավելվածի 14-րդ կետի համաձայն հարկային մարմնի նախաձեռնությամբ հանվել է գրանցումից՝ ՀԴՄ-ի աշխատանքը ենթակա է արգելափակման, մինչև ՀԴՄ կիրառողի կողմից սահմանված կարգով ՀԴՄ-ն գրացումից հանելը:

Ընկերությունը գտնում է, որ ՀՀ ԿԱ ՊԵԿ ՓՀՎ ՀՏՎ թիվ 3 ստուգումների բաժնի 11.06.2018թ. արձանագրությունը (այսուհետ նաև՝ Ակտ կամ Արձանագրություն) իրենից ներկայացնում է ոչ իրավաչափ վարչական ակտ և ենթակա է անվավեր ճանաչման հետևյալ հիմնավորումներով:

Ակտի բովանդակության ուսումնասիրությունից պարզ է դառնում, որ վիճարկվող Ակտն ընդունվել է ՀՀ ԿԱ ՊԵԿ ՓՀՎ ՀՏՎ պետի 25.05.2018թ. թիվ 4200348 ուսումնասիրության հանձնարարագրի հիման վրա:

ՀՀ հարկային օրենսգրքի 328-րդ հոդվածի 1-ին մասի, 333-րդ հոդվածի 1-ին մասի 2-րդ կետի, 343-րդ հոդվածի 1-ին, 2-րդ և 3-րդ մասերի դրույթների վերլուծության արդյունքում Ընկերությունը հանգում է այն հետևության, որ ուսումնասիրությունն իրենից ներկայացնում է հարկային հսկողության իրականացման եղանակներից մեկը և կարող է դրսևորվել միայն վերը հիշատակված ներքին և արտագնա եղանակներով:

Ընկերության պարագայում, վերջինիս պարզ չէ, թե Ակտում նշված ուսումնասիրությունն ուսումնասիրության որ տեսակին է վերաբերվում, քանի որ Ակտում նշված հանձնարարագիրն Ընկերությունն այդպես էլ չի ստացել, և վերջինիս համար ընդհանրապես պարզ չէ, թե ինչ ուսումնասիրություն է իրականացվել Ընկերությունում: Թեև դատելով այն հանգամանքից, որ Ակտում նշված է հարկային տեսուչների Ընկերություն այցելության մասին, կարելի է եզրակացնել, որ այս դեպքում խոսքը վերաբերվում է արտագնա ուսումնասիրության տեսակներից մեկին:

Սակայն Ընկերությունը փաստում է նաև, որ 25.05.2018թ. վերջինիս մոտ՝ ք.Երևան, Լևոն Խաչիկյան 44 հասցեում հարկային մարմնի որևէ աշխատակից չի եղել, Ընկերության ներկայացուցիչներն այդ օրը, այդ հասցեում որևէ աշխատակցի չեն հանդիպել, հետևաբար ընդհանրապես հասկանալի չէ, թե «ուսումնասիրությունը» ինչպիսի մեթոդներով է իրականացվել:

Այս պայմաններում անհասկանալի է, թե ինչպես է վարչական մարմինը պարզել Ակտում նշված փաստական հանգամանքները և հանգել համապատասխան հետևությունների:

Այնուամենայնիվ, հաշվի առնելով այն հանգամանքը, որ տվյալ պարագայում խոսքը վերաբերում է ՀԴՄ-ների կիրառությանը և, որ ՀԴՄ-ների կիրառության վերաբերյալ ՀՀ հարկային օրենսգրքը նախատեսում է ուսումնասիրության մեկ տեսակ՝ հսկիչ գնում, փորձենք ենթադրել, որ տվյալ դեպքում խոսքը վերաբերում է հսկիչ գնմանը և դրանից ելնելով էլ փորձենք պարզել, թե վարչական մարմինը պահպանել է հսկիչ գնման հետ կապված ՀՀ օրենսդրության պահանջները:

ՀՀ հարկային օրենսգրքի 345-րդ հոդվածի 3-րդ և 5-րդ մասերի վերլուծությունը ցույց է տալիս, որ հսկիչ գնումը ևս իրականացվում է ՀՀ օրենսդրությամբ սահմանված կարգով ընդունված հանձնարարագրի հիման վրա, իսկ այդ հանձնարարագիրը օրենքով սահմանված կարգով պետք է ներկայացվի հարկ վճարողին (գործադիր մարմնի ղեկավարին) կամ նրան փոխարինող պաշտոնատար անձին ծանոթացման է ներկայացվում հսկիչ գնման արդյունքում խախտումներ հայտնաբերելու պահին, իսկ խախտումներ չհայտնաբերելու դեպքում հսկիչ գնումից (գնումներից) հետո, բայց ոչ ուշ, քան հանձնարարագրում նշված ժամկետի վերջին օրը:

Խախտելով ՀՀ հարկային օրենսգրքի 330-րդ հոդվածի 1-ին մասի, «Վարչարարության հիմունքների և վարչական վարույթի մասին ՀՀ օրենքի 37-րդ հոդվածի 1-ին մասի դրույթները վարչական մարմինը չի ապահովել փաստական հանգամանքների բազմակողմանի լրիվ և օբյեկտիվ քննարկումը՝ սխալ մեկնաբանելով ու կիրառելով ընդունված որոշման հետ առնչվող ՀՀ օրենսդրության պահանջները:

Անդրադառնալով Ակտում առկա փաստական հանգամանքներին և վկայակոչված իրավանորմերին, հարկ է փաստել, որ դրանք ընդհանրապես որևէ առնչություն չունեն ոչ իրականության և ոչ էլ ՀՀ օրենսդրության համապատասխան իրավակարգավորումների հետ:

ՀՀ հարկային օրենսգրքի 381-րդ հոդվածի 6-րդ մասի, 380-րդ հոդվածի 3-րդ մասի, ՀՀ կառավարության 05.10.2017թ. թիվ 1318-Ն որոշմամբ հաստատված 2-րդ հավելվածի 14-րդ կետի դրույթների վերլուծությունից պարզ է դառնում, որ օրենսդիրը սահմանել է ՀԴՄ-ն կիրառությունից հանելու հնարավորություն միայն այն դեպքերում, երբ հսկիչ դրամարկղային մեքենայի կիրառությանը պարտադիր չէ, իսկ տեղադրված և կիրառվող հսկիչ դրամարկղային մեքենայի միջոցով արձանագրված շրջանառությունը հիմք չէ հարկերի հաշվարկման համար, միաժամանակ սահմանել է այն դեպքերը, երբ ՀԴՄ-ների կիրառությունը պարտադիր չէ:

Վարչական մարմնի եզրահանգումների՝ ՀՀ օրենսդրության համապատասխան իրավակարգավորումների հետ համադրությունը ցույց է տալիս, որ այն հիմքերը, որոնք նշվել են Ակտում, որևէ կերպ չեն կարող հիմք հանդիսանալ ՀԴՄ-ն կիրառությունից հանելու համար այն պարզ պատճառով, որ այդ հիմքը ուղղակի առկա չէ ՀԴՄ-ների կիրառման պարտադիր չլինելու դեպքերի մեջ, որի պայմաններում վարչական մարմինը որևէ իրավասություն չունի խնդրո առարկա իրավիճակում կայացնելու Արձանագրությունը:

Ելնելով վերոգրյալից՝ ընկերությունը խնդրում է անվավեր ճանաչել ՀՀ ԿԱ ՊԵԿ ՓՀՎ ՀՏՎ թիվ 3 ստուգումների բաժնի 11.06.2018թ. արձանագրությունը:

## **2. Դիմում-բողոքի քննության համար էական նշանակություն ունեցող փաստերը**

ՀՀ ԿԱ ՊԵԿ փոքր հարկ վճարողների հարկային տեսչություն-վարչության 11.06.2018թ. արձանագրությունում (այսուհետ նաև՝ Արձանագրություն) մասնավորապես նշված է հետևյալը.

Համաձայն ՀՀ ԿԱ ՊԵԿ Փոքր հարկ վճարողների հարկային տեսչություն-վարչության պետի 25.05.2018թ. թիվ 4200348 հանձնարարագրի՝ ուսումնասիրություն իրականացնելու նպատակով այցելել են «ԱՆՈՒԼ-ՄԱՐԻ» ՍՊԸ-ի (ՀՎՀՀ 02245088), ք.Երևան, Լևոն Խաչիկյան 44 հասցե, որտեղ տեղադրված է թիվ 51614112 ՀԴՄ-ն:

Արդյունքում պարզվել է, որ ՀԴՄ-ի կիրառման վայրը չի համապատասխանում «Հարկային Օրենսգրքի» 381-րդ հոդվածի 2-րդ կետի, «Առևտրի և ծառայությունների մասին» ՀՀ օրենքի 2-րդ հոդվածի 2-րդ, 21-րդ պարբերությունների և 3-րդ հոդվածի 1-ին կետի պահանջներին:

Հիմք ընդունելով վերոգրյալը՝ «ԱՆՈՒԼ-ՄԱՐԻ» ՍՊԸ-ի կողմից, ք.Երևան, Լևոն Խաչիկյան 44 հասցեում տեղադրված (շահագործվող) (MF2351 գ.հ.51614112) ՀԴՄ-ն ՀՀ հարկային օրենսգրքի 381-րդ հոդվածի 6-րդ մասի (կանխիկ դրամով կամ պլաստիկ քարտերի միջոցով իրականացվող դրամական հաշվարկների համար ՀԴՄ-ի կիրառությունը պարտադիր չլինելը) հիմքով և ՀՀ կառավարության 2017 թվականի հոկտեմբերի 5-ի թիվ 1318-Ն որոշման 2-րդ հավելվածի 14-րդ կետի համաձայն՝ հարկային մարմնի նախաձեռնությամբ հանվում է գրանցումից:

ՀԴՄ-ի աշխատանքը ենթակա է արգելափակման, մինչև ՀԴՄ կիրառողի կողմից սահմանված կարգով ՀԴՄ-ն գրանցումից հանելը:

## **3. Հիմնավորումներ, պատճառաբանություններ և եզրահանգումներ**

ՀՀ հարկային օրենսգրքի 381-րդ հոդվածի 2-րդ մասի համաձայն՝ հսկիչ դրամարկղային մեքենան տեղադրվում է առևտրի օբյեկտի, առևտրի իրականացման վայրի վաճառատեղի, աշխատանքի կատարման վայրի կամ ծառայության մատուցման վայրի այն հատվածում, որտեղ կատարվում է վճարումը:

«Առևտրի և ծառայությունների մասին» ՀՀ օրենքի 2-րդ հոդվածի համաձայն՝ առևտրի օբյեկտ է համարվում գույքային համալիրը (հողամաս, շենք, կառույց), որն օգտագործվում է ապրանքների առուվաճառքի համար:

Նույն օրենքի 3-րդ հոդվածի 1-ին մասի համաձայն՝ առևտրի օբյեկտների տեսակներն են՝ խանութները, կրպակները, տաղավարները, հեղուկ վառելիքի, տեխնիկական հեղուկների, հեղուկացված գազերի մանրածախ առևտրի կետերը:

ՀՀ հարկային օրենսգրքի 381-րդ հոդվածի 6-րդ մասի համաձայն՝ կանխիկ դրամով կամ պլաստիկ քարտերի միջոցով իրականացվող դրամական հաշվարկների համար նույն գլխին համապատասխան հսկիչ դրամարկղային մեքենայի կիրառությունը պարտադիր չլինելու դեպքում տեղադրված և կիրառվող հսկիչ դրամարկղային մեքենայի միջոցով արձանագրված շրջանառությունը հիմք չէ հարկերի հաշվարկման համար, իսկ այդ հսկիչ դրամարկղային մեքենան հարկային մարմնում գրանցումից հանվում է (գրանցված լինելու



դեպքում) ՀՀ կառավարության սահմանած կարգով:

ՀՀ կառավարության 2017թ. հոկտեմբերի 5-ի թիվ 1318-Ն որոշման Հավելված N2-ի 14-րդ կետի համաձայն՝ կանխիկ դրամով իրականացվող դրամական հաշվարկների համար օրենսգրքով սահմանված կարգով ՀԴՄ-ի կիրառությունը պարտադիր չլինելու դեպքում, կիրառվող ՀԴՄ-ները գրանցումից հանվում են հարկային մարմնի նախաձեռնությամբ՝ հարկային մարմնի համապատասխան ստորաբաժանման աշխատողների կողմից, ինչի վերաբերյալ կազմվում է արձանագրություն՝ երկու օրինակից: Նույն կետում նշված դեպքում ՀԴՄ-ի աշխատանքն արգելափակվում է հարկային մարմնի կողմից՝ մինչև ՀԴՄ կիրառողի կողմից ՀԴՄ-ն գրանցումից հանվելը:

Մինևույն ժամանակ, «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:

Քննարկվող դեպքում Արձանագրությունը չի պարունակում հիմնավորում, դրանում, ըստ էության, նշված չեն համապատասխան որոշում ընդունելու բոլոր էական փաստական և իրավական հիմքերը, Արձանագրությունից պարզ չէ այն նկատառումները, որոնք հիմք են հադիսացել նման որոշում կայացնելու համար:

Մասնավորապես, Արձանագրությունում նշված է, որ ուսումնասիրությունն իրականացնող անձինք այցելել են «ԱՆՈՒԼ-ՄԱՐԻ» ՍՊԸ ք.Երևան, Լևոն Խաչիկյան 44 հասցե, որտեղ հաշվառված է ընկերության հսկիչ-դրամարկղային մեքենան, որի արդյունքում պարզվել է, որ ՀԴՄ-ի կիրառման վայրը չի համապատասխանում ՀՀ օրենսդրությամբ նախատեսված պահանջներին: Սակայն քննարկման ընթացքում պարզվեց, որ իրականում ՀՀ ԿԱ ՊԵԿ ՓՀՎ թիվ 3 ստուգումների բաժնի տեսուչներին չի հաջողվել մուտք գործել նշված հասցեում գտնվող տարածք, որի հետևանքով նրանք չեն այցելել այն վայրը, որտեղ տեղադրված է ՀԴՄ-ն: Այսինքն, Արձանագրությունում նշվածը, որ ՀԴՄ-ի կիրառման վայրը չի համապատասխանում ՀՀ հարկային օրենսգրքի ու «Առևտրի և ծառայությունների մասին» ՀՀ օրենքի համապատասխան հոդվածներով նախատեսված պահանջներին, ըստ էության, հիմնավոր չէ:

Ելնելով վերոգրյալից՝ Հանձնաժողովը գտնում է, որ Արձանագրությունը կազմվել է վերը նշված իրավանորմերի պահանջների խախտմամբ, հետևապես ղեկավարվելով «Վարչարարության հիմունքների և վարչական վարույթի մասին» ՀՀ օրենքի 63-րդ հոդվածի 1-ին մասի «ա» կետի դրույթներով այն ենթակա է անվավեր ճանաչման:

#### **4. Եզրափակիչ մաս**

Ելնելով քննարկման արդյունքներից և ղեկավարվելով Հայաստանի Հանրապետության հարկային օրենսգրքի 20-րդ բաժնով, «Մաքսային ծառայության մասին» Հայաստանի Հանրապետության օրենքի 37-րդ հոդվածով, Հանձնաժողովը

### **ՈՐՈՇՈՒՄ Է՝**

«ԱՆՈՒԼ-ՄԱՐԻ» ՍՊԸ-ի դիմում-բողոքը բավարարել՝ անվավեր ճանաչել ՀՀ ԿԱ ՊԵԿ փոքր հարկ վճարողների հարկային տեսչություն-վարչության 11.06.2018թ. կազմված արձանագրությունը:

**ՀԱՆՁՆԱԺՈՂՈՎԻ ՆԱԽԱԳԱՀ**



**Ռ.ՄԱՇԱԴՅԱՆ**