ՀԱՅԱՍՏԱՆԻ ՀԱՆՐԱՊԵՏՈՒԹՅԱՆ
ՏԵՍՉԱԿԱՆ ՄԱՐՄԻՆՆԵՐԻ ՄԻԱՍՆԱԿԱՆ ԲՈՂՈՔԱՐԿՄԱՆ ՀԱՆՁՆԱԺՈՂՈՎ

Երևան, Կառավարական փուն 1

Ո Ր Ո Շ ՈՒ Մ 10/10

(«Շիրառ» ՍՊ ընկերության 20.09.2017թ.-ի վարչական բողոքը մերժելու մասին)

Ք. ԵՐԵՎԱՆ **«31» հոկտեմբերի 2017թ.**

ՀՀ տեսչական մարմինների միասնական բողոքարկման հանձնաժողովը՝ նախագահությամբ ՀՀ վարչապետ Կարեն Կարապետյանի, ուսումնասիրելով ՀՀ ԿԱ ՊԵԿ հարկային և մաքսային մարմինների գանգատարկման հանձնաժողովի 2017թ. հուլիսի 21-ի թիվ 42/4 որոշման վերաբերյալ «Շիրառ» ՍՊ ընկերության 20.09.2017թ.-ի վարչական բողոքը՝

Պ Ա Ր Զ Ե Տ

1. Բողոքի էությունը և ներկայացված պահանջը.

«Շիրառ» ՍՊ ընկերությունը (այսուհետ նաև՝ Ընկերություն կամ Բողոք բերած անձ)՝ ի դեմս տնօրեն Լիանա Սարգսյանի, բողոք է ներկայացրել ՀՀ տեսչական մարմինների միասնական բողոքարկման հանձնաժողով (այսուհետ՝ նաև Հանձնաժողով)՝ ՀՀ ԿԱ ՊԵԿ հարկային և մաքսային մարմինների գանգատարկման հանձնաժողովի (այսուհետ նաև՝ Գանգատարկման հանձնաժողով) 21.07.2017թ.-ի թիվ 42/4 որոշման (այսուհետ նաև՝ Որոշում) վերաբերյալ:

Բողոքը մուտքագրվել է Հանձնաժողովի քարտուղարություն 20.09.2017թ.-ին:

Բողոք բերած անձը հայտնել է, որ Ընկերության նկատմամբ ՀՀ ԿԱ ՊԵԿ օպերատիվ հետախուզման վարչության (այսուհետ նաև՝ Վարչություն) կողմից 24.05.2017թ. կազմվել է թիվ 1432822 վարչական ակտը (այսուհետ նաև՝ Ակտ):

Ակտն Ընկերության կողմից բողոքարկվել է Գանգատարկման հանձնաժողով, որի 21.07.2017թ. թիվ 42/4 որոշմամբ բողոքը մերժվել է:

Ընկերությունը գտնում է, որ Գանգատարկման հանձնաժողովի որոշումն իրավաչափ չէ, չի բխում գործի փաստերից, ընդունվել է օրենքի խախտմամբ, այդ թվում սխալ կիրառմամբ՝ հետևյալ փաստական և իրավական հիմնավորումներով.

- Ընկերության և վեճի առարկա հանդիսացող ապրանքի մատակարար, ՌԴ անհատ ձեռնարկատեր Ալբերտ Գուլարովի միջև 14.04.2017թ. կնքված թիվ 1 պայմանագրի համաձայն՝ ներմուծված ապրանքի մատակարարման հասցեն նշված է Արագածոտնի մարզ, Աղձք համայնք, իսկ առաքման պայմանը՝ CPT:

- Ընկերության և «Դիկսի» ՍՊ ընկերության միջև կնքվել է պահատվության պայմանագիր, համաձայն որի՝ Ընկերությունն իր ապրանքն ի պահ է հանձնում, իսկ «Դիկսի» ՍՊ ընկերությունը ՀՀ Արագածոտնի մարզ, Աղձք համայնք հասցեում վարձակալության հիմունքներով իրեն պատկանող պահեստներում ի պահ է ընդունում Ընկերության ապրանքը:

- Ընկերությունը 22.04.2017թ. Ռուսաստանի Դաշնությունից Հայաստանի Հանրապետություն է ներմուծել ցորեն՝ սեփական արտադրության կերի պատրաստման նպատակով (այսուհետ՝ նաև Ապրանք):

- Վարորդների կողմից Ապրանքը բեռնաթափվել է «Դիկսի» ընկերության՝ Աղձք համայնքում գտնվող տարածքում:

- Վարչության կողմից 24.05.2017թ. իրականացված օպերատիվ-հետախուզական միջոցառումների (այսուհետ՝ նաև ՕՀՄ) ժամանակ իրականացվել է «Կամազ» մակնիշի «35 LP 767» (կցորդ «02 L 478») և «35 FP 072» (կցորդ 02 L 529) համարանիշներով ավտոմեքենաների իրերի և փաստաթղթերի հետազոտում, որի ժամանակ վարորդների կողմից տրամադրվել են Ապրանքի մաքսային հայտարարագրերը:

- Օպերատիվ-հետախուզական միջոցառման ժամանակ Ապրանքը բեռնաթափված է եղել, իսկ մեքենաները դատարկ են եղել (հիմք՝ թիվ 1432822 վարչական ակտ):

- Էլեկտրոնային հաշիվների բացակայության պատճառաբանությամբ Վարչության աշխատակիցների կողմից Ընկերության նկատմամբ կազմվել է վարչական ակտ՝ հարկային պարտավորությունների առաջադրման և պատասխանատվության միջոցների կիրառման վերաբերյալ:

- Ընկերությունը ենթարկվել է պատասխանատվության «Հարկերի մասին» ՀՀ օրենքի 28-րդ հոդվածի հիմքով՝ դրա համար անհրաժեշտ պայմանների բացակայությամբ: Մասնավորապես՝ ըստ Բողոք բերած անձի, «Հարկերի մասին» ՀՀ օրենքի (այսուհետ նաև՝ Օրենք) 28-րդ հոդվածի 1-ին մասի համաձայն՝ հարկ վճարողի (...) կողմից սույն օրենքի բաղկացուցիչ մասը կազմող «Հավելված 4»-ով (այսուհետ՝ նաև Հավելված) սահմանված

կարգի խախտման՝ անփաստաթուղթ արտադրանքի, ապրանքների (այսուհետ՝ ապրանքների) տեղափոխման կամ առաքման դեպքում խախտման հիմք հանդիսացող գործարքի կամ գործողության մասով գանձվում է տուգանք անփաստաթուղթ ապրանքների գնի (արժեքի) 50 տոկոսի չափով, բայց ոչ պակաս երկու հարյուր հազար դրամից:

Հավելվածի 5-րդ մասի 1-ին կետի համաձայն՝ անփաստաթուղթ ապրանք է համարվում առաքվող կամ տեղափոխվող այն ապրանքը, որը փաստացի առաքվում կամ տեղափոխվում է առանց համապատասխան ուղեկցող փաստաթղթի:

«Իրավական ակտերի մասին» ՀՀ օրենքի 86-րդ հոդվածի 1-ին կետի համաձայն՝ իրավական ակտը մեկնաբանվում է դրանում պարունակվող բառերի և արտահայտությունների տառացի նշանակությամբ՝ հաշվի առնելով օրենքի պահանջները:

Օրենքի իմաստով տեղափոխվող կամ առաքվող ապրանք է համարվում հարկ վճարողի կողմից իր առաքման վայրերի և (կամ) կետերի միջև տեղափոխվող ապրանքը, իսկ ուղեկցող փաստաթուղթ է համարվում՝ առաքվող կամ տեղափոխվող ապրանքն ուղեկցող՝ սույն կարգին համապատասխանող հաշվարկային փաստաթուղթը:

Այսպիսով, Բողոք բերած անձը պնդում է, որ վերը նշվածի համաձայն՝ Օրենքով սահմանված պարտադիր համարվող փաստաթղթերը (ուղեկցող փաստաթուղթը) անհրաժեշտ են ապրանքը տեղափոխելու կամ առաքելու ընթացքում (ապրանքը պետք է գտնվի տեղափոխման կամ առաքման փուլում), այսինքն մինչև ապրանքի բեռնաթափման պահն ապրանքը պետք է ուղեկցվի այդ փաստաթղթերով:

Բողոք բերած անձի պնդմամբ՝ Վարչության աշխատակիցների կողմից կազմված թիվ 1432822 վարչական ակտի համաձայն՝ «Կամազ» մակնիշի ավտոմեքենաները ՕՀՄ-ն իրականացնելիս եղել են դատարկ և տեղափոխված, և արդեն իսկ բեռնաթափված ապրանքի քանակի վերաբերյալ Վարչության աշխատակիցները տեղեկացել են վարորդներից:

Հետևաբար, ըստ Բողոք բերած անձի, Վարչության աշխատակիցներն ուղեկցող փաստաթուղթ են պահանջել և արդյունքում կազմել վարչական ակտ մի ապրանքի համար, որը չի գտնվել ո՛չ տեղափոխման և ո՛չ էլ առաքման փուլում, այլ գտնվել է բեռնաթափված վիճակում:

- Միաժամանակ, Բողոք բերած անձը նշում է, որ 14.04.2017թ. Ընկերության և Ապրանքի մատակարար, ՌԴ անհատ ձեռնարկատեր Ալբերտ Գուլարովի հետ կնքվել է պայմանագիր, համաձայն որի՝ ներմուծված ապրանքի մատակարարման հասցեն Արագածոտնի մարզ, Աղձք համայնքն է, իսկ առաքման պայմանը՝ «CPT» (այդ նշումն առկա է նաև «AIRCA» փաստաթղթում): Նշված հանգամանքն էական է, քանի որ «CPT» պայմանով

առաքման դեպքում տեղափոխվող ապրանքի ամբողջականության և տեղափոխման համար պատասխանատվություն է կրում տեղափոխողը, որը սույն դեպքում Ընկերությունը չի հանդիսացել: Այսպիսով, Ալբերտ Գուլարովը (ապրանք տեղափոխողը) մինչև ապրանքը բեռնաթափելը պատասխանատվություն է կրել այդ ապրանքի տեղափոխման համար, իսկ Ընկերության պատասխանատվությունն այդ ապրանքի նկատմամբ ծագել է բեռնաթափումը ավարտելու պահից: Այսինքն, Ընկերությունը պատասխանատվություն է կրում ոչ թե տեղափոխվող, այլ արդեն իսկ տեղափոխված ապրանքի նկատմամբ, որից ելնելով չի հանդիսացել վարչական պատասխանատվության պատշաճ սուբյեկտ:

Ըստ Բողոք բերած անձի՝ եթե Ապրանքը բեռնաթափվեր Օշական համայնքում, այնուհետև տեղափոխվեր Աղձք համայնք, ապա այդ դեպքում Ընկերությունը կհամարվեր Օշականից Աղձք համայնք Ապրանքի տեղափոխող և այդ ժամանակ պատասխանատվություն կկրեր տեղափոխվող Ապրանքի համար, սակայն, քանի որ Ապրանքը միանգամից բեռնաթափվել է Աղձք համայնքում, Ընկերությունը տեղափոխման ընթացքում առաջացած որևիցե խոչընդոտի կամ կատարված խախտման համար պատասխանատվություն չի կարող կրել: Ապրանքը բեռնաթափելու պահից դադարում է մատակարարի պատասխանատվությունը և ծագում է Ընկերության պատասխանատվությունը:

- Բացի այդ, Հավելվածում առաքվող և տեղափոխվող ապրանքները սահմանելիս նշված է՝

Առաքվող ապրանք - հարկ վճարողի կողմից իր առաքման վայրերից (...) գնորդին (ստացողին) (...) տրամադրվող կամ ցանկացած այլ ձևով օտարվող ապրանք.

Տեղափոխվող ապրանք - հարկ վճարողի կողմից իր առաքման վայրերի և (կամ) կետերի միջև (...) տեղափոխվող ապրանք:

Այսպիսով, Բողոք բերած անձը նշում է, որ վերը նշված երկու դեպքում էլ խոսքը գնում է հարկ վճարողի՝ տեղափոխողի կամ առաքողի մասին, որպիսին Ընկերությունը չի հանդիսացել (տեղափոխող հանդիսացել է տրանսպորտային կազմակերպությունը), հետևաբար Ընկերությունը «Հարկերի մասին» ՀՀ օրենքի 28-րդ հոդվածի իմաստով չի կարող համարվել պատասխանատվության սուբյեկտ և վարչական ակտը կազմվել է ոչ այն անձի նկատմամբ, ով կատարել է խախտումը, որի արդյունքում Ընկերությանը վարչական պատասխանատվության ենթարկելն իրավաչափ չէ, և վիճարկվող վարչական ակտը ենթակա է բեկանման:

- Ըստ բողոք բերած անձի՝ երևույթը մեկ այլ տեսանկյունից դիտարկելիս պետք է կիրառելի համարել «Վարչարարության հիմունքների և վարչական վարույթի մասին» ՀՀ

օրենքի 5-րդ հոդվածը, համաձայն որի՝ վարչարարություն իրականացնելիս վարչական մարմիններին արգելվում է միայն ձևական պահանջների պահպանման նպատակով անձանց ծանրաբեռնել պարտականություններով կամ մերժել նրանց որևէ իրավունք տրամադրելը, եթե նրանց վրա դրված պարտականությունները բովանդակային առումով կատարված են:

Ըստ Բողոք բերած անձի՝ ՀՀ Սահմանադրական դատարանը 28.04.2015թ.-ի թիվ ՍԴՈ-1203 որոշմամբ անդրադարձել է վարչական և հարկային իրավախախտումների տարանջատմանը՝ նշելով, որ «Շահութահարկի մասին» և «Հարկերի մասին» ՀՀ օրենքների ուսումնասիրությունը վկայում է այն մասին, որ դրանց կարգավորման ոլորտում պատասխանատվություն նախատեսող նորմերը սանկցիա են նախատեսում միայն այն պարագայում, երբ իրավախախտման օբյեկտիվ կողմ հանդիսացող արարքի (գործողության կամ անգործության) արդյունքում պետությանը, հասարակությանը գույքային վնաս է պատճառվել, այսինքն իրավախախտման կազմը նյութական է, ոչ թե ձևական:

Նշվածի լույսի ներքո, ըստ Բողոք բերած անձի, «Հարկերի մասին» ՀՀ օրենքի 28-րդ հոդվածի՝ որպես պատասխանատվություն սահմանող նորմի վերլուծությունը ցույց է տալիս, որ անփաստաթուղթ արտադրանքի, ապրանքների տեղափոխմամբ կատարվող խախտումը դիտավորյալ դրսևորվող վարքագիծ է և նպատակ է հետապնդում թաքցնել պետությունից այդ ապրանքի գոյության փաստը, ինչն Ընկերության դեպքում բացակայում է, քանի որ Ընկերությունը մաքսային հայտարարագիրն ունեցել է, ինչն անխոս վկայում է այն մասին, որ Ընկերությունը պետությունից Ապրանքը թաքցնելու դիտավորություն չի ունեցել, հետևաբար, պետությանը չէր կարող Ընկերության թերացման պատճառով վնաս պատճառվել, հակառակ դեպքում (եթե Ընկերությունը ցանկանար պետությանը վնաս պատճառել), այդ Ապրանքը կթաքցներ նաև մաքսային մարմիններից:

Այս պարագայում Բողոք բերած անձի պնդմամբ հարկային մարմինը պետք է քննարկման առարկա դարձներ այն հարցը, թե Ապրանքը «Ա» վայր բեռնաթափելու փոխարեն «Բ» վայր տեղափոխելը կամ էլեկտրոնային հաշիվը ուշ դուրս գրելը հանգեցրե՞լ է արդյոք հարկի նվազման, թե՝ ոչ, այսինքն՝ պետությանն արդյո՞ք հասցվել է գույքային վնաս, թե՝ ոչ:

Ըստ Բողոք բերած անձի՝ այն, որ խախտում հայտնաբերելու դեպքում հարկային մարմինը պետք է հաշվի առնի պետությանը վնաս հասցված լինելու հանգամանքի առկայությունը կամ բացակայությունը և ըստ այդմ նոր վարչական ակտ կազմելու մասին որոշում կայացնի, բխում է նաև ՀՀ տեսչական մարմինների միասնական բողոքարկման հանձնաժողովի՝ «Ֆարմ Սիսար» ՍՊ ընկերության գործով 28.02.2017թ. կայացված որոշման մեկնաբանությունից:

Կիրառելի համարելով «Վարչարարության հիմունքների և վարչական վարույթի մասին» ՀՀ օրենքի 7-րդ հոդվածի 1-ին մասի 2-րդ պարբերությունը, Բողոք բերած անձը պնդում է, որ այս պարագայում հարկային մարմինը պետք է հաշվի առներ, որ ըստ էության Ընկերությունը կատարել է իր վրա դրված պարտականությունը, չի խուսափել հարկային պարտավորություններից, խախտումը ունեցել է միայն ձևական բնույթ, կատարվել է շփոթության հետևանքով և որ պետությանը չի հասցվել վնաս:

Վերը ներկայացված վերլուծության արդյունքում Բողոք բերած անձը պնդում է, որ վիճարկվող ակտը ոչ իրավաչափ է, սակայն անգամ այդ ակտի ոչ իրավաչափությունն անտեսելու դեպքում ենթադրյալ «խախտումը» ձևական է, քանի որ դրա արդյունքում պետությանը որևէ վնաս չի պատճառվել:

Վերոգրյալի արդյունքում Բողոք բերած անձը պնդում է, որ Վարչության թիվ 1432822 վարչական ակտը և Գանգատարկման հանձնաժողովի 21.07.2017թ. թիվ 42/4 որոշումը կայացվել են «Հարկերի մասին» ՀՀ օրենքի 28-րդ հոդվածի, «Վարչարարության հիմունքների և վարչական վարույթի մասին» ՀՀ օրենքի 5-րդ և 7-րդ հոդվածների պահանջների խախտմամբ, ինչպես նաև հակասում են ՀՀ Սահմանադրական դատարանի 28.04.2015թ.-ի թիվ ՍԴՈ-1203 և ՀՀ տեսչական մարմինների միասնական բողոքարկման հանձնաժողովի «Ֆարմ Սիսար» ՍՊ ընկերության գործով 28.02.2017թ. կայացված որոշումներով արտահայտված դիրքորոշումներին:

Վերոգրյալի հիման վրա Բողոք բերած անձը խնդրել է բեկանել Գանգատարկման հանձնաժողովի 21.07.2017թ. թիվ 42/4 որոշումը, ինչպես նաև հանձնարարել Գանգատարկման հանձնաժողովին համապատասխան որոշմամբ անվավեր ճանաչել ՀՀ ԿԱ ՊԵԿ ՕՀՎ 24.05.2017թ. թիվ 1432822 վարչական ակտը:

2. Մասնակցի դիրքորոշումը.

Բողոք բերած անձի դիրքորոշումը հստակեցնելու նպատակով Հանձնաժողովը 2017թ.-ի հոկտեմբերի 31-ին անցկացրել է լսումներ, որին ներկայացել էին Ընկերության լիազորված անձինք Տիգրան Սահակյանը և Զարուհի Աբրահամյանը:

Վերջիններս լսումների ընթացքում հայտնեցին, որ պնդում են բողոքի շրջանակներում ներկայացված դիրքորոշումը: **Միևնույն ժամանակ այն հարցին՝ թե արդյո՞ք ճիշտ է բողոքում ներկայացված պնդումն առ այն՝ որ վարորդների կողմից Վարչության աշխատակիցներին ներկայացվել են մաքսային հայտարարագրերը, որպիսի**

հանգամանքը հերքվել է Գանգատարկման հանձնաժողովի կողմից, լիազորված անձինք հայտնեցին, որ չեն կարող պատասխանել:

3. Բողոքի քննության համար էական նշանակություն ունեցող փաստերը.

Բողոք բերած անձի և ՀՀ ԿԱ պետական եկամուտների կոմիտեի կողմից Հանձնաժողովին ներկայացված փաստաթղթերի ուսումնասիրության արդյունքում գտնում ենք, որ սույն բողոքի քննության համար էական նշանակություն ունեն հետևյալ փաստական հանգամանքները.

3.1. Ընկերության (որպես Պահատու) և «Դիկսի» ՍՊ ընկերության (որպես Պահառու) միջև 24.04.2017թ. կնքվել է պահատվության պայմանագիր, համաձայն որի՝ «Դիկսի» ՍՊ ընկերությունը պարտավորվում է վարձատրությամբ ընդունել և պահել Ընկերության կողմից իրեն հանձնված ապրանքները և վերջինիս առաջին իսկ պահանջով պահպանված վիճակում վերադարձնել դրանք:

Նշված պայմանագրի 1.2. կետի համաձայն. «Սույն պայմանագրի համաձայն՝ ապրանք են համարվում ցորեն, գարի, եգիպտացորեն --------- և այլ թռչնակերեր կամ թռչնակերերում օգտագործվող այլ նյութեր կամ հավելումներ:

Նշված պայմանագրի 2.4.2 կետի համաձայն. «Պահառուն պարտավոր է՝ ... ապրանքը պահատվության ընդունել ՀՀ Արագածոտնի մարզ, համայնք Աղձք հասցեում»:

3.2. «Աշտարակ ձու» ՍՊ ընկերության (որպես վարձատու) և «Դիկսի» ՍՊ ընկերության (որպես վարձակալ) միջև 21.04.2017թ. նոտարական վավերացմամբ կնքվել է անշարժ գույքի մասի վարձակալության պայմանագիր (գրանցված է սեղանամատյանում՝ 1350), որով «Աշտարակ ձու» ՍՊ ընկերությունը պարտավորվել է վճարի դիմաց «Դիկսի» ՍՊ ընկերության ժամանակավոր տիրապետմանը և օգտագործմանը հանձնել անշարժ գույքից մաս՝ պայմանագրին կից հատակագծի թիվ 9, թիվ 10 և թիվ 14 տարածքները՝ 751 քմ ընդհանուր մակերեսով, որոնք գտնվում են Արագածոտնի մարզ, համայնք Աղձք, 29 փողոց, թիվ 2 հասցեում:

3.3. Անհատ ձեռնարկատեր Ալբերտ Գուլարովի (որպես վաճառող) և Ընկերության (որպես գնորդ) միջև 14.04.2017թ. կնքվել է թիվ 1 պայմանագիրը, որով վաճառողը պարտավորվել է վաճառել պայմանագրում նշված ապրանքը, իսկ գնորդը՝ վճարել դրանց համար՝ քանակին և հաշիվ-ապրանքագրում նշված գներին համապատասխան: Նույն պայմանագրի 4.1. կետի համաձայն՝ ապրանքի մատակարարումն իրականացվում է CPT պայմանով՝ Արագածոտնի մարզ, համայնք Աղձք:

3.4. Վարչության 3-րդ բաժնի կողմից 25.04.2017թ. կազմվել է թիվ 1432822 արձանագրությունը, համաձայն որի. «.... *ՕՀՎ աշխատակիցների կողմից «ՀՀ օրենսդրությամբ հարկային մարմիններին վերապահված իրավասության սահմաններում տեղափոխվող բեռների փաստաթղթային ձևակերպումները ճշտելու նպատակով Արագածոտնի մարզ, Աղձք համայնք, «Աշտարակ ձու» ՍՊԸ-ի ֆաբրիկայի հարակից տարածքում կատարվեց «Կամազ» մակնիշի 35LP767 (կցորդ 02L478) պետհամարանիշներ, վարորդ Կարեն Վանիկի Կարապետյան և «Կամազ» մակնիշի 35FP072 (կցորդ 02L529) պետհամարանիշներ, վարորդ Դավիթ Վոլոդյայի Վարդանյան, ավտոմեքենաների բեռի զննում: ... 25.07.2017թ.-ին ժամը 18:00-ի սահմաններում կազմեցինք սույն արձանագրությունը այն մասին, որ համաձայն ՀՀ ԿԱ ՊԵԿ ՕՀ վարչության պետի 21.04.2017թ.-ի թիվ 1432822 որոշման «Շիրառ» ՍՊԸ-ի նկատմամբ ՕՀՄ-ների (օպերատիվ հարցում, վերահսկելի մատակարարում և գնում, իրերի և փաստաթղթերի հետազոտում, արտաքին դիտում, շենքերի, կառույցների, տեղանքի շինությունների և տրանսպորտային միջոցների հետազոտում) իրականացնելու նպատակով ժամը 17:55-ին Արագածոտնի մարզի Աղձք համայնքի «Աշտարակ ձու» ՍՊԸ-ին (ՀՎՀՀ 05534309) պատկանող ֆաբրիկայի հարակից տարածքում «Կամազ» մակնիշի 35LP767 (կցորդ 02L478) և 35FP072 (կցորդ 02L529) պետհամարանիշների ավտոմեքենաների բեռնախցիկներում, մասնակցությամբ վարորդ Կարեն Կարապետյանի և վարորդ Դավիթ Վարդանյանի, կատարեցինք իրերի և փաստաթղթերի հետազոտում: Պարզվեց, որ վերը նշված ավտոմեքենաներից 25.04.2017թ-ին ժամը 11:00-ից մինչև ժամը 17:50-ը ընկած ժամանակահատվածում, միաժամանակ վարորդների բանավոր հայտարարության, Արագածոտնի մարզի Աղձք համայնքի «Աշտարակ ձու» ՍՊԸ-ին պատկանող ֆաբրիկայի տարածքում բեռնաթափվել է համապատասխանաբար 19.500կգ և 20.500կգ, ընդամենը՝ 40.000կգ ցորեն և բեռնաթափելուց հետո ֆաբրիկայի տարածքից, ինչպես նաև ըստ վարորդների հայտարարության, դուրս են եկել 25.04.2017թ-ին ժամը 17:55-ին՝ առանց բեռի դատարկ վիճակում .....* »:

3.5. Քաղաքացի Զարուհի Աբրահամյանը 26.04.2017թ.-ին տվել է հայտարարություն հետևյալ բովանդակությամբ. «*Ես՝ Զարուհի Աբրահամյանս, հանդիսանալով «Շիրառ» ՍՊԸ-ի հաշվապահ, տալիս եմ սույն հայտարարությունը ՀՀ ԿԱ ՊԵԿ ՕՀ վարչության 3-րդ բաժնի աշխատակիցներին հետևյալի մասին, որ «Շիրառ» ՍՊ ընկերությունը Արագածոտնի մարզ, գյուղ Օշականում իրականացնում է թռչնամսի արտադրություն: Արտադրական կարիքներից ելնելով «Շիրառ» ՍՊԸ-ն, քանի որ իր տարածքում չունի կերախոհանոց, 24.04.2017 թվականին «Դիկսի» ՍՊԸ-ի հետ կնքել է պահատվության պայմանագիր (առանց համարի),*

կից ներկայացնում եմ պահատվության պայմանագիրը՝ 4 թերթ, այլ փաստաթուղթ «Դիկսի» ՍՊ ընկերության հետ մեր ընկերությունը չունի (հարկային հաշիվ, հաշվարկային փաստաթուղթ և այլ փաստաթղթեր): Ընկերության կողմից ներմուծված թվով երեք մեքենա ցորենը ապրիլի 20-ից հետո ի պահ ենք հանձնել «Դիկսի» ՍՊԸ-ին համաձայն պայմանագրի, ներմուծված ապրանքի սպույգ քանակի և գնի վերաբերյալ ոչինչ չեմ կարող ասել, քանի որ փաստաթղթերը դեռ ինձ չեն հասել»:

3.6. Քաղաքացի Զաքար Իսպիրյանը, որն ըստ իրավաբանական անձանց միասնական գրանցամատյանում առկա տեղեկությունների, 19.10.2016թ.-ից մինչև 13.06.2017թ.-ը հանդիսացել է Ընկերության տնօրեն, ներկայացրել է հայտարարություն առ այն, որ. «*...Ընկերությունը գտնվում է Արագածոտնի մարզ, գ. Օշականում: Ընկերությունը զբաղվում է թռչնամսի արտադրությամբ: 2017թ. ապրիլի 22-ին ԵՏՄ-ից ներկրվել է թռչունների կերակրման համար ցորեն 62.050 կգ, որից 40.000կգ բեռնաթափվել է Արագածոտնի մարզի գյուղ Աղձքում գտնվող «Դիկսի» ՍՊԸ-ում: «Դիկսի» ՍՊԸ-ն համաձայն պայմանագրի ծառայություններ է մատուցելու մեր ընկերությանը՝ մեր տված ապրանքի հիման վրա: Նշված 40.000 կգ բեռնաթափվել է ապրիլի 25-ին նշված հասցեում, իսկ մնացած՝ 22.050 կգ-ը մինչև այսօր չի բեռնաթափվել: 24.04.2017թ. պահատվության պայմանագիր ունենք կնքված «Դիկսի» ՍՊԸ-ի հետ, պահատվության պայմանագրում քանակի վերաբերյալ նշում չկա .....*»:

3.7. Վարչության կողմից 25.04.2017թ.-ին կազմված արձանագրության դեմ Ընկերության կողմից 12.05.2017թ. ներկայացվել են առարկություններ:

3.8. Վարչության 3-րդ բաժնի պետի կողմից 24.05.2017թ. Ընկերության նկատմամբ կայացվել է վարչական ակտ, համաձայն որի. «*ՀՀ ԿԱ ՊԵԿ ՕՀ վարչության պետի 21.04.2017թ.-ի թիվ 1432822 որոշմամբ «Շիրառ» ՍՊԸ-ի նկատմամբ ՕՀ միջոցառումներ (օպերատիվ հարցում, վերահսկելի մատակարարում և գնում, իրերի և փաստաթղթերի հետազոտում, արտաքին դիտում, շենքերի, կառույցների, տեղանքի, շինությունների և տրանսպորտային միջոցների հետազոտում) իրականացնելու նպատակով սույն թվականի ապրիլի 25-ին ժամը 17:55-ին Արագածոտնի մարզ, Աղձք համայնքի վարչատարածքում գտնվող «Աշտարակ ձու» ՍՊԸ-ին (ՀՎՀՀ 05534309) պատկանող ֆաբրիկայի հարակից տարածքում «Շիրառ» ՍՊԸ-ի կողմից շահագործվող «Կամազ» մակնիշի 35 LP 767 (կցորդ 02L478) և 365 FP 072 (կցորդ 02L529) պետհամարանիշերի ավտոմեքենաներում կատարվել է իրերի և փաստաթղթերի հետազոտում: Պարզվել է, որ ավտոմեքենաները դատարկ էին և վարորդներ Կարեն Կարապետյանի և Դավիթ Վարդանյանի բանավոր*

հայտարարությունների, որն ամրագրված է 25.04.2017թ.-ի թիվ 1432822 արձանագրությամբ՝ «Աշտարակ ձու» ՍՊԸ-ի ֆաբրիկայի տարածքում, իրենց կողմից բեռնաթափվել է համապատասխանաբար 19.500 կգ և 20.500 կգ, ընդամենը՝ 40.000 կգ ցորեն, գումարով՝ 3.120.000 դրամի (ըստ տնօրեն Զաքար Իսպիրյանի 26.04.2017թ.-ի հայտարարության մեկ կգ-ի ձեռք բերման գինը կազմում է 78 դրամ), որոնց համար դուրս չէին գրվել «Հարկերի մասին» ՀՀ օրենքի «Հավելված 4»-ով նախատեսված էլեկտրոնային հաշիվներ (ուղեկցող փաստաթուղթ), ինչպես նաև ընկերության տնօրենի կողմից ներկայացրած գրավոր հայտարարությանը կից 24.04.2017թ.-ի պահպանության պայմանագրում հստակ նշված չէ և չկա ապրանքի անվան, քանակի վերաբերյալ տեղեկություններ, ընդ որում բացակայում է վերոնշյալ քանակով ապրանքի հանձնումը ընդունումը (ակտեր) հաստատող փաստաթղթերը:

Համաձայն «Հարկերի մասին» ՀՀ օրենքի 28-րդ հոդվածի 3-րդ պարբերության 1-ին կետի՝ գործարքը կամ գործողությունը օպերատիվ հետախուզական միջոցառում անցկացնելու պահին առանց նույն օրենքի բաղկացուցիչ մասը կազմող «Հավելված 4»-ով սահմանված վավերապայմաններին բավարարող ուղեկցող փաստաթղթերի կատարելը համարվում է խախտում: Համաձայն «Հարկերի մասին» ՀՀ օրենքի 28-րդ հոդվածի 1-ին պարբերության հարկ վճարողի կողմից նույն օրենքի բաղկացուցիչ մասը կազմող «Հավելված 4»-ով սահմանված կարգի խախտման՝ անփաստաթուղթ արտադրանքի, ապրանքների (այսուհետ՝ ապրանքների) տեղափոխման ուղեկցող փաստաթուղթը սահմանված կարգով չգրանցելու դեպքում խախտման հիմք հանդիսացող գործարքի կամ գործողության մասով գանձվում է տուգանք՝ անփաստաթուղթ ապրանքների կամ չգրանցված ուղեկցող փաստաթղթով ապրանքների գնի 100%-ի չափով (խախտումը մեկ տարվա ընթացքում երկրորդ անգամ է), բայց ոչ պակաս 500.000 դրամը»: Կիրառված պատասխանատվության միջոցների և առաջադրված հարկային պարտավորությունների հաշվարկը ներկայացվել է Ակտին կցված ներդիրով:

3.9 Ակտի դեմ Ընկերության կողմից 26.06.2017թ. գանգատ է ներկայացվել Գանգատարկման հանձնաժողով:

3.10. Գանգատարկման հանձնաժողովի 21.07.2017թ. թիվ 42/4 որոշմամբ գանգատը մերժվել է:

3.11. Ընկերության կողմից 26.04.2017թ. ժամը 15.40 և 15.41 դուրս են գրվել թիվ Բ9805990566 և Բ2863405954 էլեկտրոնային տեղափոխման փաստաթղթեր՝ «35 LP 767» և «35 FP 072» համարանիշներով ավտոմեքենաներով համապատասխանաբար 19.500 կգ և

20.500 կգ ցորենի գ. Օշական հասցեից Աղձք համայնք տեղափոխելու վերաբերյալ: Դուրս գրման ամսաթիվ է նշված 26.04.2017թ., իսկ տեղափոխման ամսաթիվ՝ 24.04.2017թ.-ը:

4. Պատճառաբանություններ և եզրահանգումներ.

Բողոքի և դրա քննարկման համար էական նշանակություն ունեցող փաստական հանգամանքների ուսումնասիրության արդյունքում Հանձնաժողովը գտնում է, որ բողոքն անհիմն է և ենթակա է մերժման հետևյալ հիմնավորմամբ.

«Հարկերի մասին» ՀՀ օրենքի 28-րդ հոդվածի 1-ին պարբերության համաձայն, **հարկ վճարողի,** բացառությամբ ընտանեկան ձեռնարկատիրության սուբյեկտ համարվող հարկ վճարողի, **կողմից սույն օրենքի բաղկացուցիչ մասը կազմող «Հավելված 4»-ով սահմանված կարգի խախտման՝ անփաստաթուղթ արտադրանքի, ապրանքների (այսուհետ՝ ապրանքների) տեղափոխման կամ առաքման դեպքում** խախտման հիմք հանդիսացող գործարքի կամ գործողության մասով գանձվում է տուգանք՝ անփաստաթուղթ ապրանքների գնի (արժեքի) 50 տոկոսի չափով, բայց ոչ պակաս երկու հարյուր հազար դրամից:

Նշված նորմի բովանդակությունից հետևում է, որ իրավախախտման հիմքը՝ անփաստաթուղթ արտադրանքի, ապրանքների (այսուհետ՝ ապրանքների) տեղափոխման կամ առաքման դեպքի հայտնաբերումն է, որը և արձանագրվել է Վարչության աշխատակիցների կողմից օպերատիվ-հետախուզական գործողությունների **արդյունքում**՝ կապված ցորենի տեղափոխման հետ:

Միաժամանակ վարչական գործի նյութերից և մասնավորապես՝ Վարչության աշխատակիցների կողմից կազմված արձանագրությունից, որը ստորագրված է նաև վարորդների կողմից, անմիջականորեն հետևում է, որ վերջիններիս կողմից որևէ փաստաթուղթ՝ ներառյալ մաքսային հայտարարագիրը, չի ներկայացվել և տեղեկություններն ամրագրվել են վարորդների բանավոր հայտարարության հիման վրա.

ՈՒշադրության է արժանի նաև այն իրողությունը, որ սույն գործի շրջանակներում իրականացված լսումների ընթացքում Բողոք բերած անձանց տրված հարցին՝ արդյո՞ք ճիշտ է բողոքում ներկայացված պնդումն առ այն՝ որ վարորդների կողմից Վարչության աշխատակիցներին ներկայացվել են մաքսային հայտարարագրերը, որպիսի հանգամանքը հերքվել է Գանգատարկման հանձնաժողովի կողմից, լիազորված անձինք հայտնեցին, որ չեն

կարող պատասխանել, ինչը ևս հաստատում է, որ նշված հայտարարությունն անհիմն է և կրում է դեկլարատիվ բնույթ:

Այս կապակցությամբ հանձնաժողովը գտնում է, որ նույնիսկ մաքսային հայտարարագիրը արձանագրությունը կազմելու պահին առկա լինելու պարագայում այն չէր կարող գնահատվել որպես ուղեկցող փաստաթուղթ, քանի որ գործով հիմնավորված չէ ապրանքը մատակարարման շրջանակներում բեռնաթափելու փաստը, հակառակը, գործով հիմնավորված է, որ Ապրանքը բեռնաթափվել է մեկ այլ տնտեսավարողի՝ «Աշտարակ ձու» ՍՊԸ-ին պատկանող տարածքում:

Նշվածի առնչությամբ Բողոք բերած անձի կողմից ներկայացվել են մատակարարման, պահատվության և վարձակալության պայմանագրերը, որոնցով սակայն չեն հիմնավորվում վերջինիս փաստարկները՝ հետևյալ պատճառաբանությամբ. Մասնավորապես՝ ըստ 14.04.2017թ. կնքված մատակարարման պայմանագրի, մատակարարման պայման է նշված «CPT», իսկ վայր՝ Արագածոտնի մարզի Աղձք համայնքը, ըստ 18.04.2017թ. թիվ 1 հաշիվ ապրանքագրի մատակարարման պայման է նշված «CPT-Ереван», ըստ 21.04.2017թ. վարձակալության պայմանագրի՝ վարձակալված գույք են հանդիսանում պայմանագրին կից հատակագծի թիվ 9, թիվ 10 և թիվ 14 տարածքները՝ 751 քմ ընդհանուր մակերեսով, որոնք գտնվում են Արագածոտնի մարզ, համայնք Աղձք, 29 փողոց, թիվ 2 հասցեում, ըստ 24.04.2017թ. կնքված պահատվության պայմանագրի 2.4.2 կետի, պահառուն պարտավոր է՝ ... ապրանքը պահատվության ընդունել ՀՀ Արագածոտնի մարզ, համայնք Աղձք հասցեում:

Նշվածից հետևում է, որ Բողոք բերած անձի կողմից ներկայացված տեղեկությունները հանդիսացել են հակասական և այլ թույլատրելի ապացույցներով, այն է՝ Ընկերության կողմից 26.04.2017թ. ժամը 15:40-ին և 15:41-ին դուրս գրված թիվ Բ9805990566 և Բ2863405954 էլեկտրոնային տեղափոխման փաստաթղթերով հիմնավորվել է, որ «35 LP767» և «35 FP072» համարանիշներով ավտոմեքենաներով համապատասխանաբար 19.500 կգ և 20.500 կգ ցորենն իրականում տեղափոխվել է գ. Օշական հասցեից Աղձք համայնք, որպիսի պարագայում Ընկերությունը պարտավոր էր տեղափոխման համար դուրս գրել Հավելվածով սահմանված ուղեկցող փաստաթուղթ նախքան դրա տեղափոխելը:

Անդրադառնալով կատարված իրավախախտմամբ վնաս պատճառելու հանգամանքին, Հանձնաժողովը գտնում է, որ Բողոք բերած անձի փաստարկները կիրառելի չեն սույն գործի հանգամանքների նկատմամբ, հաշվի առնելով նաև այն, որ ի տարբերություն, օրինակ՝ «Շահութահարկի մասին» ՀՀ օրենքով սահմանված՝ հարկատուի կողմից նախորդ հաշվետու ժամանակաշրջանների համար ներկայացված շահութահարկի հաշվարկներում սխալներ

հայտնաբերվելու դեպքի, երբ հարկատուն կարող է հարկային տեսչության մարմիններին օրենքով սահմանված դեպքերում ներկայացնել ճշտված հաշվարկ՝ սույն պարագայում անփաստաթուղթ արտադրանքի, ապրանքների (այսուհետ՝ ապրանքների) տեղափոխման կամ առաքման դեպքը չբացահայտելն ինքնին հանգեցնում է հետագայում նշված խախտման հետևանքները երբևէ բացահայտելու անհնարինության:

Միաժամանակ Հանձնաժողովն ընդգծում է այն իրողությունը, որ «Հարկերի մասին» ՀՀ օրենքի 28-րդ հոդվածի 1-ի պարբերությամբ պատասխանատվություն նախատեսող նորմերը սանկցիաներ են նախատեսում **խախտման հիմք հանդիսացող գործարքի կամ գործողության մասով տուգանք գանձման տեսքով՝ անփաստաթուղթ ապրանքների գնի համապատասխան տոկոսի չափով**:

Նշվածից ակնհայտ է, որ կիրառված նորմը տրամաբանորեն չէր կարող կապվել ապագայում պատճառվելիք վնասի չափի հետ և դրա անհնարինությունից ելնելով՝ նախատեսված սանկցիայի չափը որոշվում է ապրանքների գնից ելնելով:

Այսինքն, սույն իրավախախտման տեսանկյունից էական է հանդիսանում ոչ թե անմիջականորեն վնասի պատճառված լինելը, այլև դրա պատճառման իրական հնարավորությունը, որը տվյալ դեպքում ակնհայտ է, քանի որ առանց ուղեկցող փաստաթղթի ապրանքի տեղափոխման կամ առաքման սույն դեպքում անմիջականորեն թաքցվել է երկու տարբեր սուբյեկտների միջև իրացման շրջանառությունը, որն էլ իր հերթին հիմք է հարկերը (օրինակ՝ շահութահարկը) թաքցնելու համար:

Վերոգրյալի արդյունքում Հանձնաժողովը գտնում է, որ բացակայում են ՀՀ ԿԱ հարկային և մաքսային մարմինների գանգատարկման հանձնաժողովի 2017թ. հուլիսի 21-ի թիվ 42/4 որոշումը և որպես հետևանք՝ ՀՀ ԿԱ ՊԵԿ օպերատիվ հետախուզման վարչության կողմից 24.05.2017թ. կազմված թիվ 1432822 որոշումն անվավեր ճանաչելու համար՝ «Վարչարարության հիմունքների և վարչական վարույթի մասին» ՀՀ օրենքի 63-րդ հոդվածով սահմանված հիմքերը:

Վերոգրյալի արդյունքում՝ ղեկավարվելով «Վարչարարության հիմունքների և վարչական վարույթի մասին» ՀՀ օրենքի 76-րդ հոդվածի 4-րդ մասով, 1-ին մասի «բ» կետով՝

Ո Ր Ո Շ Ե Ց

1. «Շիրառ» ՍՊ ընկերության 20.09.2017թ.-ի վարչական բողոքը **մերժել.** ՀՀ ԿԱ հարկային և մաքսային մարմինների գանգատարկման հանձնաժողովի 2017թ. հուլիսի 21-ի

թիվ 42/4 որոշումը և ՀՀ ԿԱ ՊԵԿ օպերատիվ հետախուզման վարչության կողմից 24.05.2017թ. կազմված թիվ 1432822 որոշումը թողնել անփոփոխ:

2. Սույն որոշումն ուժի մեջ է մտնում ակտի ընդունման մասին վարչական վարույթի մասնակցին իրազեկելուն հաջորդող օրվանից և կարող է բողոքարկվել դատական կարգով:

ՀԱՆՁՆԱԺՈՂՈՎԻ ՆԱԽԱԳԱՀ՝

ԿԱՐԵՆ ԿԱՐԱՊԵՏՅԱՆ