



**ՀԱՅԱՍՏԱՆԻ ՀԱՆՐԱՊԵՏՈՒԹՅԱՆ
ՏԵՄՉԱԿԱՆ ՄԱՐՄԻՆՆԵՐԻ ՄԻԱՍՆԱԿԱՆ ԲՈՂՈՔԱՐԿՄԱՆ ՀԱՆՁՆԱԺՈՂՈՎ**

Երևան, Կառավարական տուն 1

Ո Ր Ո Շ ՈՒ Մ 01/01

(«Սպորտ-Տուր» ՍՊ ընկերության 06.12.2017թ.վարչական բողոքը մերժելու մասին)

Ք. ԵՐԵՎԱՆ

«20» հունվարի 2018թ.

ՀՀ տեսչական մարմինների միասնական բողոքարկման հանձնաժողովը՝ նախագահությամբ ՀՀ վարչապետ Կարեն Կարապետյանի, ուսումնասիրելով ՀՀ կառավարությանն առընթեր պետական եկամուտների կոմիտեի հարկային և մաքսային մարմինների գանգատարկման հանձնաժողովի 21.11.2017թ.-ի թիվ 62/7 որոշման վերաբերյալ «Սպորտ-Տուր» ՍՊ ընկերության 06.12.2017թ.-ի բողոքը՝

Պ Ա Ր Զ Ե Ց

1. Բողոքի էությունը և ներկայացված պահանջը.

«Սպորտ-Տուր» ՍՊ ընկերությունը (այսուհետ՝ նաև Ընկերություն կամ Բողոք բերած անձ) 06.12.2017թ.-ին 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)՝ 21.11.2017թ.-ի թիվ 62/7 որոշման (այսուհետ՝ նաև Որոշում) վերաբերյալ:

Բողոքը մուտքագրվել է Հանձնաժողովի քարտուղարություն 06.12.2017թ.-ին:

Բողոք բերած անձը նշել է, որ ՀՀ ԿԱ ՊԵԿ նախագահի 29.11.2017թ.-ի թիվ 1011548 հանձնարարագրի հիման վրա Ընկերությունում իրականացվել է բյուջեի հետ փոխհարաբերությունների և հարկային մարմնի կողմից վերահսկվող ՀՀ օրենսդրության առանձին պահանջների կատարման ճշտության ստուգում, որի արդյունքներով

23.08.2017թ.-ին կազմվել է թիվ 1011548 ստուգման ակտը (այսուհետ՝ նաև Ստուգման ակտ):

Ստուգման ակտով արձանագրվել են խախտումներ և Ընկերությանը շահութահարկի և ավելացված արժեքի հարկի գծով առաջադրվել են լրացուցիչ հարկային պարտավորություններ, որոնք վերջինիս կողմից չեն ընդունվում:

Ընկերության կողմից Ստուգման ակտը 10.11.2017թ. բողոքարկվել է Գանգատարկման հանձնաժողով, որի արդյունքում Գանգատարկման հանձնաժողովի 21.11.2017թ.-ի թիվ 62/7 որոշմամբ Ստուգման ակտի 1-ին՝ «Շահութահարկ» և 4-րդ՝ «Ավելացված արժեքի հարկ» կետերի մասով գանգատը բավարարվել է մասնակի:

Բողոք բերած անձը Ստուգման ակտի 1-ին՝ «Շահութահարկ» կետով Ընկերությանը վերագրված խախտման մասով որպես բողոքի փաստական և իրավական հիմք նշել է՝

- Գանգատարկման հանձնաժողովը շահութահարկի գծով գանգատը մասնակի բավարարելու հիմքում դրել է այն հանգամանքը, որ Ընկերությունը 2014թ. ընթացքում աշխատել է շրջանառության հարկով, որպիսի պայմաններում 2014թ. կրած վնասը չպետք է նվազեցվի հարկվող շահույթը որոշելիս: Մինչդեռ, գործում բացակայում է որևէ ապացույց Ընկերության կողմից 2014թ. շրջանառության հարկ վճարող հանդիսանալու վերաբերյալ: Ընկերության կողմից դրա վերաբերյալ որևէ փաստ Գանգատարկման հանձնաժողովին չի ներկայացվել, բացի այդ, այդ հարցն առհասարակ Գանգատարկման հանձնաժողովի նիստի ընթացքում չի քննարկվել: Ընկերությունը դրա մասին տեղեկացել է միայն Գանգատարկման հանձնաժողովի որոշումը ստանալուց հետո:

- Գանգատարկման հանձնաժողովի որոշմամբ հղում է կատարվել մի շարք փաստաթղթերի, որոնք գործում առկա չեն: Այսինքն, որոշման հիմքում դրվել է ապացույց, որը բացակայել է վարչական վարույթի նյութերից և ձեռք է բերվել նիստի ավարտից հետո՝ բողոքաբերին զրկելով ապացույցին ծանոթանալու և այդ փաստի վերաբերյալ իր դիրքորոշումը ներկայացնելու հնարավորությունից: Արդյունքում խախտվել են **ՀՀ Սահմանադրության 50-րդ հոդվածի 3-րդ մասի և «Վարչարարության հիմունքների և վարչական վարույթի մասին» ՀՀ օրենքի 38-րդ հոդվածի** պահանջները՝ միաժամանակ հանգեցնելով նաև «Մարդու իրավունքների և հիմնարար ազատությունների պաշտպանության մասին» եվրոպական կոնվենցիայի 13-րդ հոդվածով ամրագրված՝ իրավական պաշտպանության արդյունավետ միջոցի իրավունքի խախտման: Նշված ապացույցը հանդիսանում է օրենքի խախտմամբ ձեռք

բերված և ենթակա չէր քննարկման:

Ստուգման ակտի 3-րդ՝ «Ավելացված արժեքի հարկ» կետով Ընկերությանը վերագրված խախտման մասով Բողոք բերած անձը որպես բողոքի փաստական և իրավական հիմք նշել է՝

- ԱԱՀ-ի մասով բողոքը մասնակի մերժելու հիմքում դրվել է այն հանգամանքը, որ Ընկերության կողմից թույլ են տրվել ՀՀ օրենսդրության պահանջների խախտումներ և հաշվի չի առնվել Ընկերության կողմից վկայակոչված հանգամանքն առ այն, որ վերջինս իր գործարքներն իրականացրել է ՀՀ կառավարության 25.12.2014թ. թիվ 1473-Ն որոշման հիման վրա, որով սահմանվել է, որ հատկացվելիք գումարները պայմանագրերով նախատեսված դեպքերում և չափով վաճառող կազմակերպության անունից փոխանցվում են ՀՀ պետական բյուջեի և այլ երրորդ անձանց նկատմամբ այդ կազմակերպության ունեցած այլ պարտավորությունների կատարմանը:

- Ստուգման ակտում նշված ժամանակահատվածում Ընկերությունը գտնվել է ՀՀ ֆինանսների նախարարության վերահսկողության ներքո և բոլոր գործարքները իրականացվել են վերջինիս հետ համաձայնեցվելուց հետո:

- ՀՀ կառավարության որոշմամբ գործարքի իրականացման համար բյուջեից հատկացվել է 600 միլիոն դրամ: Ընդ որում, գործարքի գինը չպետք է գերազանցեր նշված գումարի շեմը: Ընկերությունը «Ֆիլիշին» ՍՊ Ընկերությանը պետք է վճարեր միայն կատարված աշխատանքներն իր կողմից ընդունվելու դեպքում: Ընկերության անունից 22.01.2015-26.01.2015թթ. ընթացքում գնորդ պետական մարմինները արդեն իսկ կատարել էին վճարումներ, այսինքն, աշխատանքներն ընդունվել էին և Ընկերության գործողությունները եղել են օրինական: Հաշվի առնելով վերոգրյալը և այն հանգամանքը, որ կողմերի միջև առկա էր աշխատանքների հանձնում-ընդունում իրականացնելու վերաբերյալ պայմանավորվածություն, Ընկերությունը ԱԱՀ հաշվարկներում ցույց է տվել տվյալ գործարքը, սակայն հետագայում «Ֆիլիշին» ՍՊ ընկերության կողմից հանձնման-ընդունման ակտը չի ստորագրվել, որի արդյունքում ստացվել է, որ Ընկերության կողմից ներկայացված ԱԱՀ հաշվարկում տեղի է ունեցել սխալմունք: «Ֆիլիշին» ՍՊ ընկերության կողմից հարկային հաշիվն էլեկտրոնային ստորագրությամբ հաստատվել է հաջորդ եռամսյակում, ինչի արդյունքում առաջացել է տվյալ իրավիճակը: Սակայն այստեղ էական է այն հանգամանքը, որ արդյունքում Ընկերության կողմից որևէ գումար չի թաքցվել և ՀՀ պետական բյուջեին որևէ վնաս չի պատճառվել:

- «Ֆիլիշին» ՍՊ ընկերության կողմից հաջորդ եռամսյակում հարկային հաշիվը

ստորագրելուց հետո Ընկերության մոտ առաջացել է 19.414.598 ՀՀ դրամի չափով պակաս հաշվանցված գումար, որը ստուգողների կողմից հաշվանցվել է Ստուգման ակտով ընկերությանը ԱԱՀ-ի գծով առաջադրված ընդհանուր 43.198.710 ՀՀ դրամից: Մինչդեռ, պակաս հաշվանցված գումարը պետք է հաշվանցվեր 1-ին եռամսյակում ավել հաշվանցված գումարից, և միայն դրանից հետո առաջացած տարբերության մասով հաշվարկվեին տույժեր և տուգանքներ: Այդ դեպքում հարկի գումարը կկազմեր ընդամենը 941.855 ՀՀ դրամ, որի նկատմամբ էլ պետք է հաշվարկվեին տույժեր և տուգանքներ: Սակայն ստուգողների կողմից ուճացվել է խախտման մեծությունը, ինչի հետևանքով առաջադրվել է մի քանի տասնյակ անգամ ավել պարտավորություն: Ընդ որում, գործում առկա չէ ավելացված արժեքի հարկը հաշվարկելու հիմքում ընկած փաստերի մասին որևէ ապացույց: Բացի այդ, որոշման մեջ հղում է կատարված մի շարք փաստաթղթերի, որոնք գործում առկա չեն:

Բողոք բերած անձը որպես ընդհանուր բնույթի խախտում նշել է ստուգման համար օրենքով սահմանված ժամկետների խախտումները, մասնավորապես՝

- խախտվել են «ՀՀ-ում ստուգումների կազմակերպման և անցկացման մասին» ՀՀ օրենքի 4-րդ հոդվածի 1-ին և 2-րդ մասերի պահանջները, այն է՝ Ստուգման ակտի համաձայն ստուգումը փաստացի սկսել է 13.01.2017թ., մինչդեռ դրա վերաբերյալ գործում որևէ ապացույց առկա չէ: Սույն գործով հարկային տեսուչների կողմից մատյանում վերոնշյալ օրենքի 4-րդ հոդվածի 1-ին մասով սահմանված կարգին համապատասխան որևէ գրառում չի կատարվել, ինչպես նաև բացակայում է նշում այն մասին, որ Ընկերության տնօրենը հրաժարվել է ներկայացնել մատյանը:

- Եթե նույնիսկ ստուգման սկիզբ համարվի 13.01.2017թ., միևնույն է, ստուգողների կողմից թույլ է տրվել 15-օրյա ժամկետի խախտում: Մասնավորապես, թիվ Ս-48-Ա հրամանի համաձայն՝ 13.01.2017թ. սկսված ստուգումը կասեցվել է 24.01.2017թ.-ին՝ 30 աշխատանքային օրով: Նշված հրամանը Ընկերության տնօրենը ստացել է 23.01.2017թ., հետևաբար այն ուժի մեջ է մտել 24.01.2017թ. (հիմք՝ գործում առկա հետադարձ ծանուցման կտրոնը):

Ստուգումը փաստացի տևել է 7 աշխատանքային օր: Կասեցման ժամկետն ավարտվել է 06.03.2017թ.-ին:

Թիվ Ս-286-Ա հրամանը, որով նախորդ՝ թիվ Ս-48-Ա հրամանով սահմանված կասեցման ժամկետը երկարաձգվել է 30 աշխատանքային օրով, Ընկերության տնօրենը ստացել է 07.03.2017թ. (հիմք՝ գործում առկա հետադարձ ծանուցման կտրոնը):

Հետևաբար, U-286-Ա հրամանն ուժի մեջ է մտել 08.03.2017թ.' ստուգվող սուբյեկտին հանձնելու օրվան հաջորդող օրվանից:

Ասվաձից հետևում է, որ 07.03.2017թ. Ընկերությունը գտնվել է ստուգման մեջ և ստուգման ժամկետից օգտագործվել է ևս 1 օր, որի արդյունքում ստուգման տևողությունը կազմում է 8 աշխատանքային օր:

Թիվ U-286-Ա հրամանով կասեցված 30-օրյա ժամկետը ավարտվել է 20.04.2017թ. (08.03.2017թ., 17.04.2017թ. և 24.04.2017թ. հանդիսացել են ոչ աշխատանքային):

25.04.2017թ. թիվ U-548-Ա հրամանը, որի հիման վրա ստուգման ժամկետը 26.04.2017թ.-ից կասեցվել է 30 աշխատանքային օրով, Ընկերության տնօրենը ստացել է 26.04.2017թ. (հիմք՝ գործում առկա հետադարձ ծանուցման կտրոնը): Հետևաբար, նշված հրամանն ուժի մեջ է մտել 27.04.2017թ.' ստուգվող սուբյեկտին հանձնելու օրվան հաջորդող օրվանից:

Ասվաձից հետևում է, որ Ընկերությունը 21.04.2017թ., 25.04.2017թ. և 26.04.2017թ. (22.04.2017թ., 23.04.2017թ. և 24.04.2017թ. հանդիսացել են ոչ աշխատանքային) գտնվել է ստուգման մեջ և ստուգման ժամկետից օգտագործվել է ևս 3 օր, որի արդյունքում ստուգման փաստացի տևողությունը կազմել է 11 աշխատանքային օր:

Կասեցման ժամկետը տևել է 27.04.2017-08.06.2017թթ. (01.05.2017թ., 08.05.2017թ. և 09.05.2017թ. հանդիսացել են ոչ աշխատանքային, իսկ 06.05.2017թ. և 20.05.2017թ.-ը՝ տեղափոխված աշխատանքային օրեր):

Թիվ U-813-Ա հրամանը, որով թիվ U-548-Ա հրամանով սահմանված կասեցման ժամկետը երկարաձգվել է 30 աշխատանքային օրով՝ Ընկերության տնօրենը ստացել է 13.06.2017թ. (հիմք՝ գործում առկա հետադարձ ծանուցման կտրոն): Հետևաբար, նշված հրամանն ուժի մեջ է մտել 14.06.2017թ.' ստուգվող սուբյեկտին հանձնելու օրվան հաջորդող օրվանից:

Ասվաձից հետևում է, որ Ընկերությունը 09.06.2017թ., 12.06.2017թ. և 13.06.2017թ. գտնվել է ստուգման մեջ և ստուգման ժամկետից օգտագործվել է ևս 3 օր, որի արդյունքում ստուգման փաստացի տևողությունը կազմել է 14 աշխատանքային օր:

Թիվ U-813-Ա հրամանով սահմանված կասեցման ժամկետն ավարտվել է 26.07.2017թ.:

Թիվ U-1052-Ա հրամանը, որով ստուգման ժամկետը երկարաձգվել է մինչև 10 աշխատանքային օրով, Ընկերության տնօրենը ստացել է 31.07.2017թ. (հիմք՝ գործում

առկա հետադարձ ծանուցման կտրոն): Հետևաբար, նշված հրամանն ուժի մեջ է մտել 01.08.2017թ.՝ ստուգվող սուբյեկտին հանձնելու օրվան հաջորդող օրվանից:

Ասվածից հետևում է, որ Ընկերությունը 27.06.2017թ., 28.06.2017.թ և 31.06.2017թ. գտնվել է ստուգման մեջ, որի արդյունքում ստուգման փաստացի տևողությունը կազմել է 17 աշխատանքային օր՝ խախտելով ստուգման 15-օրյա ժամկետը:

Հետևաբար, ըստ Բողոք բերած անձի, Ստուգման ակտն անվավեր է նաև ստուգման 15-օրյա ժամկետի խախտման հիմքով, քանի որ ստուգման ժամկետի խախտումը հանդիսանում է օրենքի էական խախտում և այդ ժամկետի ավարտից հետո կատարված բոլոր գործողությունները չեն կարող ունենալ իրավական ուժ և հանդիսանում են ոչ իրավաչափ:

- խախտվել են «ՀՀ-ում ստուգումների կազմակերպման և անցկացման մասին» ՀՀ օրենքի 4-րդ հոդվածի 2-րդ մասի պահանջները, համաձայն որի՝ օրենքով նախատեսվում են ստուգում իրականացնող պաշտոնատար անձի գրավոր զեկուցագրի հիման վրա ստուգում իրականացնելու մասին հրաման տվող պաշտոնատար անձի հրամանով ստուգման ընթացքի կասեցման չորս հիմքեր՝

- ստուգման ընթացքում առանձին տեղեկությունների ճշտման անհրաժեշտություն առաջանալու դեպքում.

- ստուգմանն առնչվող փաստաթղթերը հետաքննության, նախաքննության կամ դատարանի վճռի հիման վրա առգրավված լինելու դեպքում.

- տարերային աղետի պատճառով.

- ստուգման իրականացումն անհնարին դարձնող այլ անկանխատեսելի հանգամանքների բերմամբ:

Նշվածից հետևում է, որ օրենքով սպառիչ կերպով սահմանվել են ստուգման կասեցման հիմքերը, որոնց շրջանակից դուրս որևէ հանգամանք չի կարող ստուգման ընթացքի կասեցման հիմք հանդիսանալ:

- խախտվել է նաև ստուգման ընթացքի կասեցման կոնկրետ ժամկետը՝ ոչ ավելի, քան 90 աշխատանքային օր, որից օրենքը սահմանում է բացառություն, այն է՝ օտարերկրյա պետություններ և քրեական վարույթ իրականացնող մարմիններ հարցումներ կատարելու դեպքում հարցման պատասխանը ստանալուց հետո, ինչպես նաև ստուգմանն առնչվող փաստաթղթերը հետաքննության, նախաքննության կամ դատարանի վճռի հիման վրա առգրավված լինելու դեպքում՝ դրանք վերադարձնելուց հետո՝ ոչ ավելի, քան 10 աշխատանքային օրով, ինչից հետևում է, որ հարցման

պատասխանը ստանալուց հետո ստուգման ընթացքը չի կարող կասեցված մնալ ավելին, քան 10 աշխատանքային օր:

- ստուգման ընթացքի կասեցումը չպետք է լինի ինքնանպատակ, չհիմնավորված, այլ ընդհակառակը, յուրաքանչյուր դեպքում պետք է հստակ նկարագրվի, թե ինչի հիման վրա է առաջացել կասեցման անհրաժեշտությունը, ինչ գործողություններ պետք է իրականացվեն ստուգողների կողմից, ինչ հանգամանքներ պետք է պարզվեն, ինչքան ժամանակ է անհրաժեշտ և այլն, որպիսի տեղեկությունները արտացոլվում են ստուգողների կողմից ներկայացված զեկուցագրերում: Մինչդեռ, նշված զեկուցագրերը վարչական գործում բացակայում են, իսկ Ընկերության կողմից դրանք ստանալու վերաբերյալ ՀՀ ԿԱ ՊԵԿ ներկայացված դիմումը մերժվել է վերջինիս կողմից:

- ՀՀ ԿԱ ՊԵԿ կողմից ստուգման ժամկետը 4 անգամ՝ ընդհանուր 120 աշխատանքային օր տևողությամբ, կասեցնելու արդյունքում թույլ է տրվել ստուգման ժամկետների ակնհայտ և կոպիտ խախտում: Իսկ սահմանված ժամկետների խախտմամբ ընդունված վարչական ակտն անօրինական է և չի կարող առաջացնել իրավական հետևանքներ՝ հիմք ընդունելով ՀՀ Սահմանադրության 5-րդ հոդվածի, ինչպես նաև «Վարչարարության հիմունքների և վարչական վարույթի մասին» ՀՀ օրենքի 4-րդ հոդվածի պահանջները:

- Ստուգման ժամկետը կասեցնելու, կասեցման ժամկետը երկարաձգելու հրամանների համաձայն՝ ստուգման ժամկետի կասեցման հրամանների հիմքում դրվել են ստուգումն իրականացնող անձանց զեկուցագրերը, մինչդեռ դրանք գործում առկա չեն, իսկ հրամանները չեն պարունակում որևէ հիմնավորում, թե ինչու ստուգման ժամկետը պետք է կասեցվի կամ կասեցման ժամկետը՝ երկարաձգվի, այն դեպքում, երբ վարչական մարմնի յուրաքանչյուր գործողություն պետք է լինի փաստարկված և հիմնավորված: Որպես հիմնավորում Բողոք բերած անձի կողմից վկայակոչվել են նաև ՀՀ վարչական և ՀՀ վարչական վերաքննիչ դատարանների կողմից թիվ ՎԴ/2681/05/15 և թիվ ՎԴ/4568/05/14 վարչական գործերով արտահայտած իրավական դիրքորոշումները:

- Գանգատարկման հանձնաժողովը ստուգման ժամկետների 120 օրով կասեցումը պայմանավորել է 15.05.2017թ. վարույթի նյութերը ՀՀ ԿԱ ՊԵԿ իրավախախտումների հայտնաբերման և վարչական վարույթների իրականացման վարչություն ուղարկելու հանգամանքով, որի պատճառով էլ խախտվել է կասեցման ժամկետը, առանց որևէ հիմնավորման նշելով, որ օրենքի որևէ խախտում թույլ չի տրվել: Մինչդեռ, նշված հիմնավորումը չի բխում օրենքից և չունի որևէ իրավական հիմք:

Մասնավորապես, օրենսդիրը թույլ չի տվել որևէ հիմքով ստուգման ժամկետի կասեցման առավելագույն՝ 90-օրյա ժամկետի խախտում, իսկ Գանգատարկման հանձնաժողովի կողմից որպես ժամկետի խախտման հիմնավորում վարույթի նյութերը ՀՀ ԿԱ ՊԵԿ իրավախախտումների հայտնաբերման և վարչական վարույթների իրականացման վարչություն ուղարկելը նշելն օրենքին տրված ակնհայտ անօրինական մեկնաբանություն է: Ժամկետների խախտման հիմքով դատարանները բազմիցս, առանց ակտի տեսական հիմնավորվածությանն անդրադառնալու, անվավեր են ճանաչել դրանք, քանի որ ակտի՝ օրենքի խախտմամբ կայացված լինելն արդեն իսկ բավարար է փաստելու, որ առաջադրված պարտավորություններն անօրինական են:

Բողոք բերած անձի կողմից որպես հիմնավորում վկայակոչվել է ՀՀ վարչական վերաքննիչ դատարանի կողմից թիվ ՎԴ/2681/05/15 գործի շրջանակներում արտահայտած իրավական դիրքորոշումն առ այն, որ. *«Ինչ վերաբերում է բողոքի այն փաստարկին, որ Ընկերության կողմից խախտում կատարելու փաստը հայցվորի ներկայացուցչի կողմից ընդունվել է, ապա անկախ այդ փաստարկի հիմնավոր կամ անհիմն լինելու հանգամանքից, դա սույն գործի և (կամ) բողոքի լուծման վրա ազդող հանգամանք չի կարող հանդիսանալ»:*

Բողոք բերած անձը գանգատի քննարկման և դրա վերաբերյալ որոշում կայացնելու համար սահմանված ժամկետը երկարաձգելու մասին որոշման անօրինական հանդիսանալու մասով որպես բողոքի փաստական և իրավական հիմք նշել է՝

- Գանգատի քննարկման ուղղված Գանգատարկման հանձնաժողովի նիստը տեղի է ունեցել 07.11.2017թ.-ին: Այնուհետև, ՀՀ ԿԱ ՊԵԿ նախագահի 10.11.2017թ. թիվ 56 որոշմամբ գանգատի քննարկման և դրա վերաբերյալ որոշում ընդունելու ժամկետը երկարաձգվել է 15 օրով: Մինչդեռ, ՀՀ ԿԱ ՊԵԿ նախագահի նշված գործողությունն անօրինական է՝ հիմք ընդունելով «ՀՀ-ում ստուգումների կազմակերպման և անցկացման մասին» ՀՀ օրենքի 11-րդ հոդվածի 2-րդ և 3-րդ մասերի իրավակարգավորումները, համաձայն որոնց՝ ստուգման ակտի վիճարկման գործերով Գանգատարկման հանձնաժողովը պարտավոր է 30-օրյա ժամկետում քննել բողոքը և որոշում կայացնել: Ընդ որում, նշված օրենքը չի նախատեսում 30-օրյա ժամկետի երկարաձգման հնարավորություն:

Մինչդեռ, ՀՀ ԿԱ ՊԵԿ նախագահը երկարաձգման որոշումը կայացնելիս առաջնորդվել է «Հարկային ծառայության մասին» ՀՀ օրենքի 43.1-րդ և «Մաքսային

ծառայության մասին» ՀՀ օրենքի 37-րդ հոդվածներով, որոնք տվյալ դեպքում կիրառելի չեն: Ըստ Բողոք բերած անձի՝ «Հարկային ծառայության մասին» ՀՀ օրենքի 43.1-րդ հոդվածը տարածվում է այն դեպքերի վրա, երբ բողոքարկվում է հարկային մարմնի կամ հարկային ծառայողի գործողությունը կամ անգործությունը, իսկ սույն գործով գործողություն կամ անգործություն չի վիճարկվել, այլ բողոքարկվել է ստուգման արդյունքում կայացված ակտը, որի դեպքում կիրառելի է «ՀՀ-ում ստուգումների կազմակերպման և անցկացման մասին» ՀՀ օրենքը: Գանգատարկման հանձնաժողովի կողմից որոշումը կայացվել է 21.11.2017թ.՝ բողոքը Գանգատարկման հանձնաժողովին ներկայացնելուց 41 օր հետո, որպիսի պայմաններում գործում է օրենքի դրույթն առ այն, որ բողոքը ստացվելու օրվանից 30 օրացուցային օրվա ընթացքում դրա վերաբերյալ պատասխան չտրվելու դեպքում բողոքում բերված փաստարկները համարվում են ընդունված:

- եթե նույնիսկ Գանգատարկման հանձնաժողովն իրավասու էր երկարաձգելու բողոքարկման ժամկետը նաև ստուգման ակտի իրավաչափության հարցի քննության դեպքում, ապա վերջինիս գործողությունները դարձյալ ոչ իրավաչափ են, քանի որ ըստ էության Գանգատարկման հանձնաժողովի կողմից երկարաձգվել է ոչ թե գործի քննության, այլ որոշման կայացման ժամկետը, որպիսի լիազորություն վերջինս չունի: Ասվածից հետևում է, որ ստուգման ակտը ոչ իրավաչափ վարչական ակտ է, իսկ Գանգատարկման հանձնաժողովի կողմից չի իրականացվել պատշաճ քննություն և գանգատի շրջանակներում բարձրացված հարցերին պատշաճ իրավական գնահատական չի տրվել:

Վերոգրյալի հիման վրա Բողոք բերած անձը խնդրել է՝

- Գանգատարկման հանձնաժողով ներկայացված գանգատը՝ 23.08.2017թ. թիվ 1011548 ստուգման ակտն ամբողջությամբ անվավեր ճանաչելու վերաբերյալ, համարել բավարարված այն հիմքով, որ Գանգատարկման հանձնաժողովի կողմից օրենքով սահմանված 30-օրյա ժամկետում որոշում չի կայացվել:

- բեկանել և փոփոխել Գանգատարկման հանձնաժողովի 21.11.2017թ. թիվ 62/7 որոշումը և բողոքն ամբողջությամբ բավարարել՝ ամբողջությամբ անվավեր ճանաչել Ստուգման ակտը, եթե Հանձնաժողովը կգտնի, որ Գանգատարկման հանձնաժողովի կողմից պահպանվել են գանգատի քննության համար սահմանված ժամկետները:

2. Մասնակցի դիրքորոշումը.

Բողոք բերած անձի դիրքորոշումը հստակեցնելու նպատակով Հանձնաժողովը 2018թ.-ի հունվարի 20-ին անցկացրել է լսումներ, որին ներկայացել էր Ընկերության ներկայացուցիչ Կարեն Տոնոյանը:

Վերջինս լսումների ընթացքում պնդեց բողոքում ներկայացված իրավական և փաստական հիմնավորումները. բողոքի առնչությամբ նոր փաստաթղթեր և տեղեկատվություն չներկայացվեց:

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.

- ՀՀ ԿԱ ՊԵԿ նախագահի 29.11.2016թ. թիվ 1011548 հանձնարարագրի համաձայն ՀՀ ԿԱ ՊԵԿ ստուգումների կազմակերպման և դիտարկման վարչության ստուգումների 4-րդ բաժնի ավագ հարկային տեսուչներ Պ. Հայրապետյանին, Վ. Միքայելյանին, Հրազդանի տարածքային հարկային տեսչության հարկային հսկողության բաժնի հարկային տեսուչներ Ս. Գասպարյանին, Գ. Գասպարյանին և Գ. Գրիգորյանին հանձնարարվել է Ընկերությունում իրականացնել բյուջեի հետ փոխհարաբերությունների և հարկային մարմնի կողմից վերահսկվող ՀՀ օրենսդրության առանձին պահանջների կատարման ճշտության ստուգում:

- ՀՀ ԿԱ ՊԵԿ հարկային տեսուչներ Ս. Գասպարյանի, Գ. Գասպարյանի և Գ. Գրիգորյանի կողմից 17.01.2017թ. կազմված՝ «Հարկ վճարողի խոչընդոտող գործողությունների մասին» թիվ 1011548 արձանագրության համաձայն. «Համաձայն ՀՀ ԿԱ ՊԵԿ նախագահի 29.11.2016թ. թիվ 1011548 հանձնարարագրի «Սպորտ-Տուր» ՍՊ ընկերության մոտ ստուգում իրականացնելու և հարկային պարտավորությունների հաշվարկումը հնարավոր չէ հետևյալ հիմնավորմամբ՝ 09.12.2016 թվականին փոստի միջոցով համաձայն «ՀՀ-ում ստուգումների կազմակերպման և անցկացման մասին» ՀՀ օրենքի 3-րդ հոդվածի՝ ստուգման հանձնարարագիրը մեր կողմից ուղարկվել է «Սպորտ-Տուր» ՍՊ ընկերության տնօրեն Վարդան Հարությունյանին: Վերջինս այն ստացել է 17.12.2016 թվականին և 27.12.2016 թվականին ՀՀ ԿԱ ՊԵԿ Հրազդանի ՏՀՏ է

ներկայացրել գրություն այն մասին, որ չի կարող ներկայացնել ընկերության փաստաթղթերը ստուգում անցկացնելու համար (պատճառաբանելով, որ ընկերության հաշվապահական փաստաթղթերի մի մասը ստուգման և վերստուգման ժամանակ տարել են տեսչության աշխատակիցները, մի մասը՝ քննչական և հետաքննչական վարչությունների աշխատակիցները, իսկ մնացած մասը վնասվել են և դարձել ոչ պիտանի): Այնուհետև, ստուգումը փաստացի սկսելու նպատակով ստուգման հանձնարարագրի կրկնօրինակը դարձյալ փոստի միջոցով ուղարկվել է ընկերության տնօրենին և համաձայն Հայփոստի ծանուցագրի այն ստացել է 10.01.2017 թվականին, սակայն մինչ օրս չի ներկայացել: Համաձայն «ՀՀ-ում ստուգումների կազմակերպման և անցկացման մասին» ՀՀ օրենքի 10-րդ հոդվածի և 7-րդ հոդվածի 2-րդ կետի, «Հարկերի մասին» ՀՀ օրենքի 30.1 հոդվածի և ՀՀ կառավարության 29.07.2010 թվականի 972-Ն որոշման կարգի 2-րդ, 3-րդ և 4-րդ կետերի հիմքով հնարավոր չէ իրականացնել ստուգումը և վերը նշված որոշման համաձայն կազմվել է «Հարկ վճարողի խոչընդոտող գործողությունների մասին» թիվ 1011548 արձանագրությունը:»:

Արձանագրությունը ստորագրվել է նշված հարկային տեսուչների կողմից:

- ՀՀ ԿԱ ՊԵԿ նախագահի 19.01.2017թ. թիվ Ա-48-Ա հրամանի համաձայն՝ ղեկավարվելով «ՀՀ-ում ստուգումների կազմակերպման և անցկացման մասին» ՀՀ օրենքով և հիմք ընդունելով ՀՀ ԿԱ ՊԵԿ Հրազդանի ՏՀՏ հարկային հսկողության բաժնի հարկային տեսուչ Ս. Գասպարյանի և մյուսների 18.01.2017թ. զեկուցագիրը՝ ստուգման ժամկետը 24.01.2017թ.-ից կասեցվել է 30 աշխատանքային օրով: Նշված հրամանը ՀՀ ԿԱ ՊԵԿ Հրազդանի ՏՀՏ պետի 20.01.2017թ. թիվ 03-65 գրությամբ ուղարկվել է Ընկերության տնօրենին, որը վերջինիս կողմից ստացվել է 23.01.2017թ.-ին:

- ՀՀ ԿԱ ՊԵԿ նախագահի 02.03.2017թ. թիվ Ա-286-Ա հրամանի համաձայն՝ ղեկավարվելով «ՀՀ-ում ստուգումների կազմակերպման և անցկացման մասին» ՀՀ օրենքով և հիմք ընդունելով ՀՀ ԿԱ ՊԵԿ Հրազդանի ՏՀՏ հարկային հսկողության բաժնի հարկային տեսուչ Ս. Գասպարյանի և մյուսների 28.02.2017թ. զեկուցագիրը՝ թիվ Ա-48-Ա հրամանով սահմանված կասեցման ժամկետը երկարաձգվել է 30 աշխատանքային օրով: Նշված հրամանը ՀՀ ԿԱ ՊԵԿ Հրազդանի ՏՀՏ պետի 06.03.2017թ. թիվ 02-284 գրությամբ ուղարկվել է Ընկերության տնօրենին, որը վերջինիս կողմից ստացվել է 07.03.2017թ.-ին:

- ՀՀ ԿԱ ՊԵԿ նախագահի 25.04.2017թ. թիվ Ա-548-Ա հրամանի համաձայն՝ ղեկավարվելով «ՀՀ-ում ստուգումների կազմակերպման և անցկացման մասին» ՀՀ

օրենքով և հիմք ընդունելով ՀՀ ԿԱ ՊԵԿ Հրազդանի ՏՀՏ հարկային հսկողության բաժնի հարկային տեսուչ Ս. Գասպարյանի և մյուսների 20.04.2017թ. զեկուցագիրը՝ ստուգման ժամկետը 26.04.2017թ.-ից կասեցվել է 30 աշխատանքային օրով: Նշված հրամանը ՀՀ ԿԱ ՊԵԿ Հրազդանի ՏՀՏ պետի 25.04.2017թ. թիվ 02-531 գրությամբ ուղարկվել է Ընկերության տնօրենին, որը վերջինիս կողմից ստացվել է 26.04.2017թ.-ին:

- ՀՀ ԿԱ ՊԵԿ նախագահի 06.06.2017թ. թիվ Ս-813-Ա հրամանի համաձայն՝ ղեկավարվելով «ՀՀ-ում ստուգումների կազմակերպման և անցկացման մասին» ՀՀ օրենքով և հիմք ընդունելով ՀՀ ԿԱ ՊԵԿ Հրազդանի ՏՀՏ հարկային հսկողության բաժնի հարկային տեսուչ Ս. Գասպարյանի և մյուսների 30.05.2017թ. զեկուցագիրը՝ թիվ Ս-548-Ա հրամանով սահմանված կասեցման ժամկետը երկարաձգվել է 30 աշխատանքային օրով: Նշված հրամանը ՀՀ ԿԱ ՊԵԿ Հրազդանի ՏՀՏ պետի 07.06.2017թ. թիվ 03-746 գրությամբ ուղարկվել է Ընկերության տնօրենին, որը վերջինիս կողմից ստացվել է 13.06.2017թ.-ին:

- ՀՀ ԿԱ ՊԵԿ նախագահի 21.07.2017թ. թիվ Ս-1052-Ա հրամանի համաձայն՝ ղեկավարվելով «ՀՀ-ում ստուգումների կազմակերպման և անցկացման մասին» ՀՀ օրենքով և հիմք ընդունելով ՀՀ ԿԱ ՊԵԿ փոքր հարկ վճարողների հարկային տեսչություն-վարչության ստուգումների թիվ 15 բաժնի ավագ հարկային տեսուչ Ս. Գասպարյանի 19.07.2017թ. զեկուցագիրը՝ ստուգման ժամկետը երկարաձգվել է մինչև 10 անընդմեջ աշխատանքային օրով: Նշված հրամանը ՀՀ ԿԱ ՊԵԿ փոքր հարկ վճարողների հարկային տեսչություն-վարչության ստուգումների թիվ 15 բաժնի ավագ հարկային տեսուչ Ս. Գասպարյանի 21.07.2017թ. գրությամբ ուղարկվել է Ընկերության տնօրենին, որը վերջինիս կողմից ստացվել է 31.07.2017թ.-ին:

- ՀՀ ԿԱ ՊԵԿ Հրազդանի տարածքային հարկային տեսչության հսկողության բաժնի հարկային տեսուչներ Ս. Գասպարյանի և Գ. Գրիգորյանի կողմից 15.03.2017թ. կազմված՝ «Ընկերության հարկային պարտավորությունների նախնական հաշվարկի վերաբերյալ» տեղեկանքի համաձայն՝ «Սպորտ-Տուր» ՍՊ ընկերությունը կառուցել է շենք Ծաղկաձոր Խ. Մուրադյան 11 հասցեում և օտարել բնակարանները ֆիզիկական անձանց ու կազմակերպություններին: Կազմակերպություններին օտարել է ՀՀ կառավարության 25.12.2014թ.-ի թիվ 1473-Ն որոշման համաձայն: 2013թ. մարտ ամսին ընկերությունը Վարդան Շահինյանին վաճառել է 3 բնակարան ընդհանուր 175.2 քմ մակերեսով, քմ-ի միջին արժեքը՝ 38.179 դրամ (առանց ԱԱՀ-ի): 2015թ. 2-րդ եռամսյակին ընկերությունը ֆիզիկական անձանց վաճառել է 8 բնակարան՝ ընդհանուր 517.56 քմ մակերեսով, 1 քմ-ի

միջին արժեքը՝ 42.013 դրամ (առանց ԱԱՀ-ի), այնինչ նույն ժամանակահատվածում ՀՀ կառավարության 25.12.2014թ.-ի թիվ 1473-Ն որոշման համաձայն կազմակերպության կողմից օտարված բնակարանների 1 քմ-ի միջին արժեքը կազմել է 199.000 (առանց ԱԱՀ-ի) դրամ: Արդյունքում ակնհայտ է, որ առկա է բնակարանի 1 քմ վաճառքի գների էական տարբերություն՝ 2013թ. մարտ ամսվա համար՝ 160.821 դրամ, իսկ 2015թ.-ի 2-րդ եռամսյակի համար՝ 156.987 դրամ: Վերոգրյալի արդյունքում կազմակերպության կողմից թերհայտարարագրվել են 2013 և 2015թթ.-ին ԱԱՀ-ով հարկվող շրջանառությունները և շահութահարկի իրացման շրջանառությունները, մասնավորապես՝

- ԱԱՀ-ի մասով՝ 2015թ. 2-րդ եռամսյակի ԱԱՀ-ի հաշվարկով պակաս հայտարարագրված ԱԱՀ-ով հարկվող շրջանառությունը կկազմի 81.250.192 դրամ (156.987 դրամ x 517.56 քմ), որի հասանելիք ԱԱՀ-ի գումարը կկազմի 16.250.038 դրամ (81.250.192 դրամ x 20%):

- 2013թ. մարտ ամսվա շահութահարկի հաշվարկով պակաս հայտարարագրված իրացման շրջանառությունը կկազմի 28.175.839 դրամ (160.821 x 175.2 քմ), որի հասանելիք շահութահարկի գումարը կկազմի 5.635.168 դրամ (28.175.839 դրամ x 20%):

2015թ. 2-րդ եռամսյակի շահութահարկի հաշվարկով պակաս հայտարարագրված իրացման շրջանառությունը կկազմի 81.250.192 դրամ (156.987 դրամ x 517.56 քմ), որի հասանելիք շահութահարկի գումարը կկազմի 16.250.038 դրամ (81.250.192 դրամ x 20%):

Ընդամենը, ըստ նախնական հաշվարկի, լրացուցիչ կառաջանա 38.135.244 դրամ հարկի գումար:

- ՀՀ ԿԱ ՊԵԿ փոքր հարկ վճարողների տեսչություն-վարչության կողմից Ընկերությունում անցկացված ստուգումների արդյունքներով 11.08.2017թ. կազմվել է Ստուգման ակտի նախագիծ, որը ներկայացվել է Ընկերությանը:

- Ստուգման ակտի նախագծի վերաբերյալ Ընկերության կողմից 22.08.2017թ. ներկայացվել է գրավոր առարկություն:

- 23.08.2017թ.-ին կազմվել է թիվ 1011548 ստուգման ակտը, որով Ընկերությանը շահութահարկի և ավելացված արժեքի հարկի գծով առաջադրվել են լրացուցիչ հարկային պարտավորություններ:

- Ստուգման ակտի 1-ին՝ «Շահութահարկ» կետի համաձայն. «Համաձայն սույն ակտի ԱԱՀ բաժնում արձանագրվածից (հիմնադիր-տնօրենի գրավոր հայտարարության վերաբերյալ) փաստաթղթեր չներկայացնելու հետ կապված, ընկերության կողմից ստուգվող ժամանակաշրջաններին վերաբերող հարկային տեսչություն ներկայացված

շահութահարկի հաշվարկներում համախառն եկամտից կատարված նվազեցումներում մեր կողմից հաշվի են առնվել ՀՀ ԿԱ ՊԵԿ տեղեկատվական բազայում առկա ընկերության կողմից ստուգվող ժամանակաշրջանին վերաբերող էլեկտրոնային և թղթային տարբերակով ստացված և տրված հարկային հաշիվները, եկամտային հարկի հաշվարկներում արտացոլված աշխատավարձերի չափերը և նախկին ստուգման ընթացքում հիմք ընդունված հիմնական միջոցների մնացորդային արժեքները: Ստուգմամբ պարզվեց, որ ընկերությունը 2013 թվականի շահութահարկի հաշվարկում համախառն եկամտից կատարված բոլոր նվազեցումները ըստ հոդվածների ցույց է տվել 96.704.600 դրամ, որի արդյունքում հարկային վնասը կազմել է 83.708.500 դրամ: Խախտվել են «Շահութահարկի մասին» ՀՀ օրենքի 10-րդ հոդվածի դրույթները, որի համաձայն հարկվող շահույթը որոշելիս համախառն եկամուտը նվազեցվում է դրա ստացման հետ կապված անհրաժեշտ և փաստաթղթերով հիմնավորված ծախսերի չափով: Հիմք ընդունելով վերոգրյալը և հաշվի առնելով ՀՀ ԿԱ ՊԵԿ տեղեկատվական բազայում առկա ընկերության կողմից հարկային հաշիվներով ձեռք բերված ապրանքների և ստացված ծառայությունների արժեքները գումարով՝ 6.452.402 դրամ (առանց ԱԱՀ), ԱՎՈՒՄ-ը գումարով՝ 1.860.000 դրամ և իրացված հիմնական միջոցների մնացորդային արժեքը (ըստ ներկայացված հաշվարկների) գումարով՝ 5.956.800 դրամ ընկերության 2013 թվականի շահութահարկի հաշվարկում համախառն եկամտից նվազեցվող ծախսերը կկազմեն 14.269.202 դրամ (6.452.402 դրամ + 1.860.000 դրամ + 5.956.800 դրամ): Վերոգրյալի արդյունքում ընկերությունը 2013 թվականի շահութահարկի հաշվարկով համախառն եկամտից նվազեցվող ծախսերը ավել է ցույց տվել 82.435.398 դրամի չափով և նույն գումարի չափով էլ ավել է ցույց տվել հարկային վնասը: Արդյունքում 2013 թվականի շահութահարկի հաշվարկով հարկային վնասը կկազմի 1.273.102 դրամ (83.708.500 - 82.435.398 դրամ):

Ընկերությունը 2015 թվականի շահութահարկի հաշվարկում բոլոր նվազեցումները ցույց է տվել 521.860.910 դրամ գումարի չափով: Խախտվել է «Շահութահարկի մասին» ՀՀ օրենքի 10-րդ հոդվածի դրույթները: Հաշվի առնելով ՀՀ ԿԱ ՊԵԿ տեղեկատվական բազայում առկա ընկերության կողմից հարկային հաշիվներով ձեռք բերված ապրանքների և ստացված ծառայությունների արժեքները գումարով՝ 98.838.903 դրամ (առանց ԱԱՀ), ԱՎՈՒՄ-ը գումարով՝ 675.000 դրամ և իրացված հիմնական միջոցների մնացորդային արժեքը (ըստ ներկայացված հաշվարկների) գումարով՝ 274.599.550 դրամ և 2013 թվականի շահութահարկի հաշվարկով առաջացած հարկային վնասը գումարով՝

1.273.102 դրամ, 2015 թվականի շահութահարկի հաշվարկում համախառն եկամտից նվազեցվող ծախսերը կկազմեն 375.386.555 դրամ (98.838.903 դրամ + 274.599.550 դրամ + 675.000 դրամ + 1.273.102 դրամ): Վերոգրյալի արդյունքում ընկերությունը 2015 թվականի շահութահարկի հաշվարկով համախառն եկամտից նվազեցված ծախսերը ավել է ցույց տվել 146.474.355 դրամի չափով (521.860.910 – 375.386.555 դրամ), որի արդյունքում 2015 թվականի հարկվող շահույթը պակաս է ցույց տրվել 146.474.355 դրամի չափով: Վերոգրյալի արդյունքում «Շահութահարկի մասին» ՀՀ օրենքի 33-րդ հոդվածի համաձայն հաշվարկվում է շահութահարկ 20 տոկոս դրույքաչափով գումարով՝ 29.294.871 դրամ (146.474.355 դրամ x 20 %), որոնք ենթակա են բյուջե վճարման ամբողջությամբ:

«Հարկերի մասին» ՀՀ օրենքի 27-րդ հոդվածի համաձայն՝ հարկվող օբյեկտը թաքցնելու կամ պակաս ցույց տալու համար ենթակա է բյուջե վճարման թաքցված կամ պակաս ցույց տրված հարկվող օբյեկտի համար նախատեսված հարկի գումարը՝ 29.294.871 դրամ, ինչպես նաև հաշվարկվում է տուգանք՝ այդ գումարի 50 տոկոսի չափով, գումարով 14.647.435 դրամ:

«Հարկերի մասին» ՀՀ օրենքի 25-րդ հոդվածի համաձայն՝ հաշվապահական հաշվառում չվարելու կամ սահմանված խախտումներով այն վարելու, հաշվապահական հաշվետվությունները, հաշվարկները, հայտարարությունները և հարկային օրենսդրությամբ նախատեսված այլ փաստաթղթերն ու տեղեկությունները սխալ կազմելու համար հարկ վճարողից գանձվում է տուգանք՝ այդ խախտումների հետևանքով պակաս հաշվարկված հարկերի գումարի 10 տոկոսի չափով, գումարով՝ 2.929.487 դրամ:

«Հարկերի մասին» ՀՀ օրենքի 23-րդ հոդվածի համաձայն՝ հարկի վճարումը սահմանված ժամկետներից ուշացնելու դեպքում ժամկետանց յուրաքանչյուր օրվա համար հաշվարկվում է տույժ՝ ժամանակին չմուծված հարկի գումարի 0.15%-ի չափով, գումարով 16.038.941 դրամ:

Շահութահարկի գծով ենթակա է բյուջե լրացուցիչ գանձման ընդամենը 62.910.734 դրամ:»:

- Ստուգման ակտի 4-րդ՝ «Ավելացված արժեքի հարկ» կետի համաձայն. «Ստուգման ընթացքում ընկերության հիմնադիր տնօրեն Վարդան Հարությունյանը համաձայն 27.12.2016թ.-ին իր կողմից տրված գրավոր հայտարարությամբ որևէ սկզբնական հաշվապահական փաստաթղթեր և այլ փաստաթղթեր կապված ընկերության գործունեության հետ չեն կայացրեց (կցվում է գրավոր հայտարարությունը):

Ստուգվող ժամանակաշրջանի ընթացքում ընկերության կողմից իրացված բնակարանների համար դուրս են գրվել թղթային և էլեկտրոնային փարբերակով հարկային հաշիվներ, որոնք առկա են ՀՀ ԿԱ ՊԵԿ տեղեկատվական բազայում և վերջիններս համադրվել են ՀՀ ԿԱ անշարժ գույքի կադաստրի պետական կոմիտեի կողմից տրամադրված տեղեկությունների հետ: Նշված գործարքներից առաջացած հասույթը (շրջանառությունները) ներառվել են ընկերության կողմից ներկայացված ԱԱՀ-ի և շահութահարկերի հաշվարկներում, բացառությամբ մեկ գործարքի, որը ՀՀ ԿԱ անշարժ գույքի կադաստրի պետական կոմիտեից ՀՀ կառավարության 30.12.2010 թվականի թիվ 1775-Ն որոշմամբ ստացված անշարժ գույքի և դրա նկատմամբ գրանցված իրավունքների վերաբերյալ տեղեկությունների համաձայն «Սպորտ-Տուր» ՍՊ ընկերության (իրավաբանական հասցե՝ ք. Հրազդան, Միկրոշրջան թաղամաս 84 շենք, ՀՎՀՀ 03014209) կողմից 10.12.2015 թվականին իրականացվել է անշարժ գույքի նվիրատվության գործարք (անշարժ գույքի հասցե՝ ք. Ծաղկաձոր, Խաչիկ Մուրադյան փողոց 11 շենք, 52 բնակարան), որի կադաստրային արժեքը կազմում է 2.472.725 դրամ՝ ընդհանուր 53.28 քառ.մետր: Ընկերությունը 2015 թվականին համարվել է եռամսյակային ԱԱՀ վճարող: Խախտվել է «ԱԱՀ-ի մասին» ՀՀ օրենքի 6-րդ հոդվածի 3-րդ կետի դրույթը, որի համաձայն տվյալ գործարքը ԱԱՀ-ով հարկվող գործարք է: Ընկերության կողմից դուրս գրված հարկային հաշիվներից և ՀՀ ԿԱ անշարժ գույքի կադաստրի պետական կոմիտեից ստացված տեղեկություններից պարզվեց, որ 2015 թվականի ընթացքում ընկերության կողմից վաճառված բնակարանների 1 քառ.մ.-ի գինը (առանց ԱԱՀ) կազմել են 199.336 դրամ, 42.230 դրամ, 43.660 դրամ, 41.769 դրամ, 204.522 դրամ, 47.548 դրամ, 196.427 դրամ: Արդյունքում վաճառված բնակարանների 1 քառ.մ.-ի միջին գինը կկազմի 121.885 դրամ:

Խախտվել են «ԱԱՀ-ի մասին» ՀՀ օրենքի 8-րդ հոդվածի 6-րդ և 9-րդ կետերի պահանջները: Համաձայն «ԱԱՀ-ի մասին» ՀՀ օրենքի 8-րդ հոդվածի 6-րդ կետի՝ ապրանքների անհատույց մատակարարման, ծառայությունների անհատույց մատուցման, ինչպես նաև այն դեպքում, երբ դրանց դիմաց տվյալ գործարքների (գործառնությունների) համար սովորականի համեմատ կիրառվում են գործարքի իրական արժեքից 20 և ավելի տոկոսով ցածր գներ (մասնակի հատուցում), հարկման օբյեկտ է համարվում այդպիսի կամ նույնանման գործարքների համար համեմատելի հանգամանքներում որպես հարկվող շրջանառություն ընդունվող՝ սույն օրենքին համապատասխան որոշվող մեծության (գործարքի արժեքի, վճարի վարձատրության, պարզևի կամ այլ դրամական

հատուցման մեծության), իսկ դրա բացակայության դեպքում՝ համանման պայմաններում գործող այլ հարկ վճարողի կողմից համեմատելի հանգամանքներում նույնանման գործարքների համար սովորաբար որպես հարկման օբյեկտ ընդունվող մեծության (գործարքի իրական արժեքի) 80 տոկոսը կազմող մեծությունը, այսինքն 5.195.226 դրամ (121.885 դրամ * 80% * 53.28 քառ.մ): Տվյալ դեպքում ԱԱՀ-ն կկազմի 1.039.045 դրամ (5.195.226 դրամ * 20%):

Համաձայն ՀՀ ԿԱ ՊԵԿ տեղեկատվական բազայում առկա տվյալների ընկերության կողմից 2015 թվականի 1-ին եռամսյակի ընթացքում ձեռք բերված ապրանքների և ստացված ծառայությունների արժեքը ընդամենը կազմում է 5.938.485 դրամ, որի ԱԱՀ-ն կազմում է 1.187.697 դրամ, որոնք ընկերության կողմից էլեկտրոնային ստորագրությամբ հաստատվել են 08.07.2015 թվականին: Ձեռք բերված ապրանքների և ստացված ծառայությունների արժեքը 2015 թվականի 2-րդ եռամսյակում կազմում են 91.134.503 դրամ, որի ԱԱՀ-ն կազմում է 18.226.901 դրամ, որոնք էլեկտրոնային ստորագրությամբ հաստատվել են 08.07.2015 թվականին: 2015 թվականի 3-րդ և 4-րդ եռամսյակներում ձեռք բերված ապրանքների և ստացված ծառայությունների արժեքը կազմում է 765.915 դրամ, որի ԱԱՀ-ն կազմում է 353.182 դրամ, որոնք էլեկտրոնային ստորագրությամբ չեն հաստատվել: Ընդամենը 2015 թվականի ընթացքում ընկերությունը ըստ ՀՀ ԿԱ ՊԵԿ տեղեկատվական բազայում առկա տվյալների ձեռք է բերել ապրանքներ և ստացել է ծառայություններ 98.838.903 դրամ արժեքով, որի ԱԱՀ-ն կազմել է 19.767.780 դրամ:

Ընկերությունը 2015 թվականի 1-ին եռամսյակի ԱԱՀ-ի հաշվարկով ցույց է տվել 16-ի Ա տողում 101.782.265, 16-ի Բ տողում 20.356.453 դրամ, 2-րդ եռամսյակի ԱԱՀ-ի հաշվարկով ցույց է տվել 16-ի Ա տողում 1.550.500 դրամ, 16-ի Բ տողում 310.100 դրամ, 3-րդ եռամսյակի ԱԱՀ-ի հաշվարկով ցույց է տվել 16-ի Ա տողում 0 դրամ, 16-ի Բ տողում 0 դրամ, 4-րդ եռամսյակի ԱԱՀ-ի հաշվարկով ցույց է տվել 16-ի Ա տողում 0 դրամ, 16-ի Բ տողում 0 դրամ: Ընդամենը 2015 թվականի ԱԱՀ-ի հաշվարկներով ցույց է տվել 16-ի Ա տողում 103.323.765 դրամ, 16-ի Բ տողում 20.666.553 դրամ: Արդյունքում 2015 թվականի 1-ին եռամսյակի ԱԱՀ-ի հաշվարկով ավել ԱԱՀ է հաշվանցել 20.356.453 դրամ, խախտվել են «ԱԱՀ-ի մասին» ՀՀ օրենքի 43.1-րդ հոդվածի դրույթների պահանջները, այն է՝ հաշվետու ժամանակաշրջանում ձեռք բերված ապրանքների և ստացված ծառայությունների գծով մատակարարների կողմից դուրս գրված այն հարկային հաշիվներում (այդ թվում՝ հաշվետու ժամանակաշրջանի ավարտից հետո դուրս գրված,

սակայն այդ հաշվետու ժամանակաշրջանին վերաբերող) առանձնացված ԱԱՀ-ի գումարները, որոնք մինչև հաշվետու ժամանակաշրջանին հաջորդող ամսվա 20-ը (ներառյալ) էլեկտրոնային ստորագրությամբ չեն վավերացվել, տվյալ հաշվետու ժամանակաշրջանի համար ներկայացվող ԱԱՀ-ի հաշվարկով հաշվանցման ենթակա չեն և կարող են հաշվանցվել այդ հարկային հաշիվներն էլեկտրոնային ստորագրությամբ վավերացնելու օրն ընդգրկող հետագա հաշվետու ժամանակաշրջանի (ժամանակաշրջանների) համար ներկայացվող ԱԱՀ-ի հաշվարկով (հաշվարկներով): 2015 թվականի 2-րդ եռամսյակի ԱԱՀ-ի հաշվարկով ենթակա է հաշվանցման 19.414.598 դրամ, սակայն հաշվանցվել է 310.100 դրամ, արդյունքում պակաս ԱԱՀ է հաշվանցվել 19.101.498 դրամ (19.414.598 դրամ - 310.100 դրամ), որը ենթակա է հետ վերադարձման:

Համաձայն «ԱԱՀ-ի մասին» ՀՀ օրենքի 43-րդ հոդվածի՝ հարկային մարմին ներկայացված ԱԱՀ-ի հաշվարկներով պետական բյուջե վճարման ենթակա ԱԱՀ-ի գումարը պակաս ցույց տալու կամ պետական բյուջեից հաշվանցման ենթակա գումարն ավել ցույց տալու համապատասխան դեպքերի համար հարկ վճարողից գանձվում կամ առաջադրվում է՝

1) պակաս հաշվարկված՝ պետական բյուջե վճարման ենթակա ԱԱՀ-ի գումարը, 2015 թվականի 4-րդ եռամսյակի համար գումարով՝ 1.039.045 դրամ,

2) ավել հաշվարկված՝ պետական բյուջեից հաշվանցման ենթակա գումարը, 2015 թվականի 1-ին եռամսյակի համար գումարով՝ 20.356.453 դրամ:

Սույն հոդվածի առաջին մասի 1-ին, 2-րդ կետերում նշված ԱԱՀ-ի համապատասխան գումարի նկատմամբ հաշվարկվում և գանձվում է տուգանք՝ պետական բյուջե վճարման ենթակա գումարի 50 տոկոսի չափով, գումարով 10.697.749 դրամ, որից 2015 թվականի 1-ին եռամսյակի համար գումարով 10.178.226 դրամ, 4-րդ եռամսյակի համար գումարով 519.523 դրամ:

«Հարկերի մասին» ՀՀ օրենքի 25-րդ հոդվածի համաձայն՝ հաշվապահական հաշվառում չվարելու կամ սահմանված խախտումներով այն վարելու, հաշվապահական հաշվետվությունները, հաշվարկները, հայտարարությունները և հարկային օրենսդրությամբ նախատեսված այլ փաստաթղթերն ու տեղեկությունները սխալ կազմելու համար հարկ վճարողից գանձվում է տուգանք՝ այդ խախտումների հետևանքով պակաս հաշվարկված հարկերի գումարի 10 տոկոսի չափով, գումարով 2.139.550 դրամ, որից 2015 թվականի 1-ին եռամսյակի համար գումարով 2.035.645 դրամ, 4-րդ եռամսյակի համար գումարով 103.905 դրամ:

«Հարկերի մասին» ՀՀ օրենքի 23-րդ հոդվածի համաձայն՝ հարկի վճարումը սահմանված ժամկետներից ուշացնելու դեպքում ժամկետանց յուրաքանչյուր օրվա համար հաշվարկվում է տույժ՝ ժամանակին չմուծված հարկի գումարի 0.15%-ի չափով, գումարով 8.965.913 դրամ, որից 2015 թվականի 1-ին եռամսյակի համար գումարով 8.397.036 դրամ, 4-րդ եռամսյակի համար գումարով 568.877 դրամ: Տույժերը հաշվարկելիս հաշվի են առնվել քարտում առկա ԱԱՀ-ի գծով գերավճարները:

ԱԱՀ-ի գծով ենթակա է բյուջե վճարման ընդամենը 43.198.710 դրամ, միևնույն ժամանակ ենթակա է պակասեցման 19.104.498 դրամ:

Ընկերության կողմից ստուգվող ժամանակաշրջանի հարկային մարմին ներկայացված ԱԱՀ-ի հաշվարկները լրացվել են լրացման կարգի խախտումներով, որոնցից բխող պարտավորությունները հաշվի են առնվել սույն ակտում:»:

- ՀՀ ԿԱ ՊԵԿ-ի կողմից Հանձնաժողովին տրամադրված՝ քննարկվող վարչական գործի նյութերում առկա է ՀՀ ԿԱ ՊԵԿ Փոքր հարկ վճարողների հարկային տեսչություն-վարչության թիվ 15 բաժնի ավագ հարկային տեսուչ Ս. Գասպարյանի 24.08.2017թ. գրությունը, որի համաձայն՝ Ստուգման ակտի մեկ օրինակը ուղարկվել է Ընկերության տնօրենին: Նշված գրությանը կից փոստային անդորրագրի համաձայն՝ Ընկերության տնօրենի կողմից նշված գրությունն ու կից փաստաթղթերը ստացվել են 29.08.2017թ.:

- Ընկերությունը 11.10.2017թ. գանգատ է ներկայացրել Գանգատարկման հանձնաժողովին՝ խնդրելով բավարարել բողոքն ամբողջությամբ և անվավեր կամ առոչինչ ճանաչել ՀՀ ԿԱ ՊԵԿ փոքր հարկ վճարողների հարկային տեսչություն-վարչության 23.08.2017թ. թիվ 1011548 ակտի 1-ին և 4-րդ կետերը:

- Գանգատի քննարկման ուղղված՝ Գանգատարկման հանձնաժողովի նիստը տեղի է ունեցել 07.11.2017թ.:

- ՀՀ ԿԱ ՊԵԿ նախագահի 10.11.2017թ. թիվ 56 որոշման համաձայն՝ ղեկավարվելով «Հարկային ծառայության մասին» ՀՀ օրենքի 43.1-րդ և «Մաքսային ծառայության մասին» ՀՀ օրենքի 37-րդ հոդվածներով՝ գանգատի քննարկման և դրա վերաբերյալ որոշում ընդունելու՝ ՀՀ օրենսդրությամբ սահմանված ժամկետը երկարաձգվել է 15 օրով:

- Գանգատի քննության արդյունքում Գանգատարկման հանձնաժողովը 21.11.2017թ. կայացրել է թիվ 62/7 որոշումը, որով՝

1) Ստուգման ակտի 1-ին կետից նվազեցվել է ընդամենը 33.336.324 դրամ, այդ թվում՝ հարկ՝ 15.523.318 դրամ, տուգանք՝ 9.313.990 դրամ, տույժ՝ 8.499.016 դրամ:

2) Ստուգման ակտի 4-րդ կետից նվազեցվել է՝

- անշարժ գույքի մասով առաջադրված պարտավորությունները՝ ընդամենը 2.231.350 դրամ, այդ թվում՝ հարկ 1.039.045 դրամ, տուգանք՝ 623.428 դրամ, տույժ՝ 568.877 դրամ,

- սահմանված ժամկետից ուշ հաստատված հարկային հաշիվների գծով առաջադրված տուգանքը՝ գումարով՝ 678.257 դրամ:

- ՀՀ ԿԱ ՊԵԿ-ի կողմից Հանձնաժողովին տրամադրված՝ քննարկվող վարչական գործի նյութերում առկա են անշարժ գույքի առուվաճառքի թվով 9 պայմանագրեր, որոնցում որպես վաճառող հանդես է գալիս Ընկերությունը:

- ՀՀ ԿԱ ՊԵԿ-ի կողմից Հանձնաժողովին տրամադրված՝ քննարկվող վարչական գործի նյութերում առկա է Ընկերության (պատվիրատու) և «Ֆիլիշին» ՍՊ ընկերության (կապալառու) միջև 27.12.2014թ. կնքված՝ վերանորոգման աշխատանքների թիվ Ֆ27/14 պայմանագիրը, որի 1-ին կետի համաձայն՝ ձեռնարկատիրական գործունեություն իրականացնող կապալառուն պարտավորվում է պատվիրատուի հանձնարարությամբ ք. Ծաղկաձոր բազմաբնակարան համալիրում իրականացնել վերանորոգման, վերականգնման, հարդարման աշխատանքներ, իսկ պատվիրատուն պարտավորվում է ընդունել աշխատանքի արդյունքը և վճարել դրա համար: Նույն պայմանագրի 4.2-րդ կետի համաձայն՝ կատարված աշխատանքը պատվիրատուն ընդունում է համաձայն ներկայացված կատարողական ակտի: Վճարումը կատարվում է համաձայն ներկայացված հաշիվ-ապրանքագրի:

- ՀՀ ԿԱ ՊԵԿ-ի կողմից Հանձնաժողովին տրամադրված՝ քննարկվող վարչական գործի նյութերում առկա է ՀՀ ԿԱ ՊԵԿ քննչական վարչության պետի տեղակալ Ա. Վարդանյանի գրությունը, համաձայն որի՝ «Սպորտ-Տուր» ՍՊ ընկերության վերաբերյալ ՀՀ ԿԱ ՊԵԿ հետաքննության վարչությունում նախապատրաստված նյութերով 23.07.2013թ. ՀՀ քրեական օրենսգրքի 205-րդ հոդվածի 2-րդ մասի հատկանիշներով հարուցվել է թիվ 83158113 քրեական գործը, որը նախաքննություն կատարելու համար ուղարկվել է ՀՀ ԿԱ ՊԵԿ քննչական վարչություն: Նշված քրեական գործի վարույթը 03.02.2015թ. կարճվել է, որի օրինականությունը ստուգվել է ՀՀ դատախազության կողմից:

- ՀՀ ԿԱ ՊԵԿ-ի կողմից Հանձնաժողովին տրամադրված՝ քննարկվող վարչական գործի նյութերում առկա է «ՀՀ ԿԱ ԱԳԿ պետական կոմիտեի տեղեկանք» վերտառությամբ փաստաթուղթը, որտեղ ք. Ծաղկաձոր, Խաչիկ Մուրադյան փողոց, 11

շենք, 52 բնակարան հասցեում գտնվող անշարժ գույքի վերաբերյալ առկա է հետևյալ տեղեկատվությունը.

- ք. Ծաղկաձոր, Խաչիկ Մուրադյան փողոց, 11 շենք, 52 բնակարան հասցեում գտնվող անշարժ գույքը Ընկերության կողմից 15.04.2015թ. օտարվել է Հայաստանի Հանրապետությանը.

- ք. Ծաղկաձոր, Խաչիկ Մուրադյան փողոց, 11 շենք, 52 բնակարան հասցեում գտնվող անշարժ գույքը Ընկերության կողմից 12.10.2015թ. նվիրատվությամբ գործարքի հիման վրա օտարվել է Լիլիթ Մովսիսյանին:

- ՀՀ ԿԱ ՊԵԿ-ի կողմից Հանձնաժողովին տրամադրված՝ քննարկվող վարչական գործի նյութերում առկա է «Անելիք Բանկ» ՓԲԸ Աբովյանի մասնաճյուղի կողմից տրամադրված՝ 2013թ. և 2014թ. ընթացքում Ընկերության վարկային պարտավորությունների վերաբերյալ տեղեկանքը:

- Վարչական գործի նյութերում առկա են թվով հինգ զեկուցագրեր, որոնցից երկուսը՝ ստուգման ժամկետը կասեցնելու, երկուսը՝ ստուգման ժամկետի կասեցումը երկարաձգելու և մեկը՝ ստուգման ժամկետը երկարաձգելու վերաբերյալ:

- ՀՀ ԿԱ պետական եկամուտների կոմիտեի կողմից ներկայացվել են 2014թ. ընթացքում Ընկերության կողմից ներկայացված շրջանառության հարկի հաշվարկները՝ չորս եռամսյակների համար:

4. Պատճառաբանություններ և եզրահանգումներ.

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

Նախ, Հանձնաժողովը հարկ է համարում արձանագրել, որ Գանգատարկման հանձնաժողովի 21.11.2017թ.-ի թիվ 62/7 որոշումը հանդիսանում է զուգորդվող վարչական ակտ, որն իր մեջ ներառում է ինչպես բարենպաստ, այնպես էլ միջամտող վարչական ակտերով սահմանվող դրույթներ: Նշված եզրահանգումը բխում է «Վարչարարության հիմունքների և վարչական վարույթի մասին» ՀՀ օրենքի 53-րդ հոդվածի 2-րդ մասի կարգավորումներից, համաձայն որի՝ սույն օրենքի իմաստով՝

ա) բարենպաստ վարչական ակտն այն վարչական ակտն է, որի միջոցով վարչական մարմիններն անձանց տրամադրում են իրավունքներ կամ նրանց համար

ստեղծում են այդ անձանց իրավական կամ փաստացի դրությունը բարելավող ցանկացած այլ պայման.

բ) միջամտող վարչական ակտն այն վարչական ակտն է, որի միջոցով վարչական մարմինները մերժում, միջամտում, ընդհուպ սահմանափակում են անձանց իրավունքների իրականացումը, որևէ պարտականություն են դնում նրանց վրա կամ ցանկացած այլ եղանակով վատթարացնում են նրանց իրավական կամ փաստացի դրությունը.

գ) զուգորդվող վարչական ակտն այն վարչական ակտն է, որն իր մեջ պարունակում է անձի համար ինչպես բարենպաստ, այնպես էլ միջամտող վարչական ակտերով սահմանվող դրույթներ:

Հետևաբար, այն մասով, որով Գանգատարկման հանձնաժողովը նվազեցրել է Ստուգման ակտով շահութահարկի և ավելացված արժեքի հարկերի մասով առաջադրված հարկային պարտավորությունների չափը, որոշումը ներառում է բարենպաստ վարչական ակտի դրույթներ, և մասնակի լինելու ուժով մնացած մասով այն հանդիսանում է միջամտող վարչական ակտ: Նշված եզրահանգումը բխում է «Վարչարարության հիմունքների և վարչական վարույթի մասին» ՀՀ օրենքի 76-րդ հոդվածի 1-ին մասի բովանդակությունից, համաձայն որի՝ վարչական մարմինը բավարարում է բողոքը ամբողջությամբ կամ մասնակիորեն կամ մերժում է բողոքը: Ընդ որում, բողոքի մասնակիորեն բավարարումն իր մեջ արդեն իսկ ներառում է մնացած մասով բողոքի մերժումը:

Նշված հանգամանքից ելնելով Հանձնաժողովը անհրաժեշտ է համարում անդրադառնալ Գանգատարկման հանձնաժողովի որոշման իրավաչափությանը Բողոք բերած անձի համար վարչական ակտի՝ միջամտող հանդիսացող մասով:

Անդրադառնալով Ստուգման ակտի՝ շահութահարկի մասով առաջադրված խախտման և դրա վերաբերյալ Գանգատարկման հանձնաժողովի որոշման վերաբերյալ ներկայացված բողոքի իրավական և փաստական հիմքերին՝ Հանձնաժողովն արձանագրում է, որ այն ըստ էության հիմնված է այն հանգամանքի վրա, որ Գանգատարկման հանձնաժողովի կողմից գործի քննության արդյունքում չի քննարկվել 2014թ. ընթացքում Ընկերության՝ շրջանառության հարկ վճարող հանդիսանալու հանգամանքը, որի վերաբերյալ Ընկերությունը զրկված է եղել դրա վերաբերյալ դիրքորոշում ներկայացնելու հնարավորությունից:

Արդյունքում բողոքին այդ մասով անդրադառնալու տեսանկյունից Հանձնաժողովը էական է համարում հետևյալ փաստերի արձանագրումը՝

1) ՀՀ ԿԱ պետական եկամուտների կոմիտեի կողմից ներկայացվել են 2014թ. ընթացքում Ընկերության կողմից ներկայացված շրջանառության հարկի հաշվարկները՝ չորս եռամսյակների համար, որոնցից անմիջականորեն հետևում է, որ Ընկերությունը 2014թ. ընթացքում հանդիսացել է շրջանառության հարկ վճարող, որն իր հերթին հանգեցնում է Գանգատարկման հանձնաժողովի կողմից վիճելի իրավահարաբերության մասով «Շրջանառության հարկի մասին» ՀՀ օրենքի 2-րդ և 13-րդ հոդվածների կիրառման իրավաչափությանը:

2) սույն բողոքի շրջանակներում՝ տեղեկացված լինելով նշված փաստի մասին՝ Բողոք բերած անձի կողմից այդուհանդերձ չեն ներկայացվել պատշաճ հիմնավորումներ Ընկերության՝ 2014թ. ընթացքում շրջանառության հարկ վճարող հանդիսանալու հանգամանքը բացառելու և Գանգատարկման հանձնաժողովի կողմից «Շրջանառության հարկի մասին» ՀՀ օրենքի 2-րդ և 13-րդ հոդվածների կիրառման իրավաչափությունը վիճարկելու վերաբերյալ, որպիսի պարագայում գանգատարկման վարույթի շրջանակներում համապատասխան փաստի քննարկված չլինելու հանգամանքը որևէ կերպ չի ենթադրում դրանով պայմանավորված հնարավոր այլ որոշման կայացման հնարավորություն, այսինքն՝ Հանձնաժողովը բողոքը նշված մասով գնահատում է անհիմն:

Անդրադառնալով ավելացված արժեքի հարկի մասով Գանգատարկման հանձնաժողովի որոշմանը և դրա վերաբերյալ Բողոք բերած անձի դիրքորոշմանը՝ Հանձնաժողովը գտնում է, որ Բողոք բերած անձի փաստարկներն ամբողջությամբ անհիմն են՝ հետևյալ պատճառաբանությամբ.

1) Բողոք բերած անձի փաստարկին առ այն, որ Ընկերությունը գործարքներն իրականացրել է ՀՀ կառավարության 25.12.2014թ. թիվ 1473-Ն որոշման հիման վրա և «Ֆիլիշին» ՍՊ Ընկերությանը վճարումները կատարվել են պետական մարմինների կողմից, ինչը միաժամանակ ենթադրել է նաև աշխատանքների հանձնում-ընդունում, որևէ կերպ Ընկերությանը չի ազատել հաշվանցը «Ավելացված արժեքի հարկի մասին» ՀՀ օրենքի 20-րդ և 43.1-րդ հոդվածներով սահմանված կարգով և ժամկետներով իրականացնելու պարտականությունից, որի խախտումն անմիջականորեն առաջացրել է Ստուգման ակտով հաշվարկված հարկային պարտավորությունները:

2) Բողոք բերած անձի փաստարկն առ այն, որ նշված գործողությունների արդյունքում պետությանը վնաս չի պատճառվել, որի արդյունքում բացակայում են համապատասխան պարտավորությունների առաջադրման հիմքերը, ևս անհիմն է, քանի որ չթույլատրված հաշվանցման պարագայում որպես անմիջական հետևանք է հանդիսանում հարկային պարտավորության ի վնաս պետության ոչ ճիշտ հաշվարկը և արդյունքում պակաս հարկի վճարումը, որպիսի պարագայում, պետությանը վճարման ենթակա դրամական գումարը ոչ իրավաչափ պահելն արդեն իսկ հանգեցնում է բացասական հետևանքների:

3) ինչ վերաբերում է Բողոք բերած անձի փաստարկին առ այն, որ պակաս հաշվանցված գումարը պետք է հաշվանցվեր 1-ին եռամսյակում ավել հաշվանցված գումարից, և միայն դրանից հետո առաջացած տարբերության մասով հաշվարկվեին տույժեր և տուգանքներ, որպիսի պարագայում հարկի գումարը կկազմեր ընդամենը 941.855 ՀՀ դրամ, Հանձնաժողովն այն համարում է անհիմն՝ հետևյալ պատճառաբանությամբ. Հարկային օրենսդրությունը հստակ սահմանում է յուրաքանչյուր հարկային պարտավորության հաշվարկման, կատարման և դրան առնչվող ցանկացած այլ գործողության կատարման համար կոնկրետ կարգ և ժամկետներ, որոնց խախտումները համապատասխանաբար հանդիսանում են իրավախախտումներ՝ առաջացնելով օրենքով սահմանված իրավական հետևանքներ՝ ներառյալ տույժերի և տուգանքների տեսքով:

Վերոգրյալից հետևում է, որ իրավախախտումը ավարտված հանդիսանալու պահից չի կարող չառաջացնել օրենքով սահմանված իրավական հետևանքները, ինչը ենթադրում է, որ սույն գործի շրջանակներում հարկային մարմնի կողմից արձանագրված այն փաստը, որ 2015թ. առաջին և չորրորդ եռամսյակներում Ընկերությունն ավել է հաշվանցել համապատասխանաբար 20.356.453 և 1.039.045 դրամ գումարներ, որպես իրավախախտումներ համարվել են ավարտված հաշվանցման ներկայացման պահից և դրանից հետո տեղի ունեցած իրադարձությունները՝ ներառյալ հետագա եռամսյակում պակաս հաշվանց իրականացնելը և պետության կողմից վերադարձման ենթակա գումարի առկայությունը չեն կարող ազդել դրանից առաջ տեղի ունեցած իրավախախտման և դրա արդյունքում օրենքով հաշվարկման ենթակա գումարների հաշվարկման վրա:

Ինչ վերաբերում է ստուգման ժամկետների խախտման վերաբերյալ Բողոք բերած անձի դիրքորոշմանը, Հանձնաժողովը գտնում է այն անհիմն՝ հետևյալ պատճառաբանությամբ. Բողոք բերած անձն ըստ էության ընդունելով այն փաստը, որ

համապատասխան հրամանը, օրինակ՝ ստուգման կասեցման ժամկետը երկարաձգելու վերաբերյալ, ուժի մեջ է մտել, անտեսել է այն հանգամանքը, որ ուժի մեջ մտած իրավական ակտն ուղղված է համապատասխան հարաբերությունը կարգավորելուն, հետևաբար կասեցման ժամկետը երկարաձգելու վերաբերյալ հրամանի ուժի մեջ մտնելու պարագայում կասեցումը չէր կարող ընդհատված համարվել, ընդ որում ուշադրության է արժանի այն, որ նշված հրամանները տրվել են մինչև կասեցման ժամկետի լրանալը: Նշված հանգամանքը հաշվի առնելու պարագայում Բողոք բերած անձի կողմից ներկայացված հաշվարկը՝ մինչև ստուգման ժամկետի երկարաձգումը 15 անընդմեջ աշխատանքային օրը լրացած լինելու վերաբերյալ, ամբողջությամբ առարկայազուրկ է:

Նշվածի արդյունքում Հանձնաժողովը գտնում է, որ Գանգատարկման հանձնաժողովի որոշումը՝ «Հայաստանի Հանրապետությունում ստուգումների կազմակերպման և անցկացման մասին» ՀՀ օրենքի 4-րդ հոդվածով սահմանված փաստացի ստուգման առավելագույն ժամկետը՝ 30 աշխատանքային օրը պահպանված լինելու վերաբերյալ, հիմնավոր է:

Անդրադառնալով կասեցման հիմքերի բացակայության և ժամկետների խախտման վերաբերյալ Բողոք բերած անձի դիրքորոշմանը, Հանձնաժողովն այն համարում է անհիմն, քանի որ վարչական գործի նյութերում առկա թվով հինգ զեկուցագրերը ներառում են ինչպես ստուգման ժամկետը կասեցնելու, այնպես էլ ստուգման ժամկետի կասեցումը և ստուգման ժամկետը երկարաձգելու վերաբերյալ «Հայաստանի Հանրապետությունում ստուգումների կազմակերպման և անցկացման մասին» ՀՀ օրենքի 4-րդ հոդվածի 2-րդ մասով սահմանված հիմքերը: Ընդ որում, Հանձնաժողովը ուշադրության արժանի է համարում այն փաստը, որ տարբեր մարմինների կողմից համապատասխան տեղեկատվություն պահանջելու անհրաժեշտությունը պայմանավորված է եղել անմիջականորեն Ընկերության անգործությամբ, մասնավորապես՝ պահանջվող փաստաթղթերը չներկայացնելու հանգամանքով, ինչը հաստատվում է ՀՀ ԿԱ ՊԵԿ հարկային տեսուչներ Ս. Գասպարյանի, Գ. Գասպարյանի և Գ. Գրիգորյանի կողմից 17.01.2017թ. կազմված՝ «Հարկ վճարողի խոչընդոտող գործողությունների մասին» թիվ 1011548 արձանագրությամբ:

Անդրադառնալով Գանգատարկման հանձնաժողովի կողմից իրականացվող վարչական վարույթի ժամկետը երկարաձգելու վերաբերյալ Բողոք բերած անձի փաստարկներին, Հանձնաժողովը գտնում է դրանք անհիմն՝ հետևյալ հիմնավորմամբ.

«Վարչարարության հիմունքների և վարչական վարույթի մասին» ՀՀ օրենքի 2-րդ հոդվածի 3-րդ մասի համաձայն՝ առանձին տեսակի վարչական վարույթների առանձնահատկությունները սահմանվում են օրենքներով և Հայաստանի Հանրապետության միջազգային պայմանագրերով:

Նշված կարգավորմանը համահունչ հարկ է արձանագրել, որ ստուգումը հանդիսանում է առանձին տեսակի վարչական վարույթ, որի շրջանակներում ծագած հարաբերությունների նկատմամբ «Վարչարարության հիմունքների և վարչական վարույթի մասին» ՀՀ օրենքի և «Հարկային ծառայության մասին» ՀՀ օրենքի դրույթները կիրառելի են այնքանով, որքանով դրանք կարգավորված չեն ստուգման՝ որպես առանձին տեսակի վարչական վարույթի առանձնահատկությունները սահմանող օրենքներով:

Արդյունքում Հանձնաժողովը գտնում է, որ բացակայում են Գանգատարկման հանձնաժողովի որոշումն անվավեր ճանաչելու՝ «Վարչարարության հիմունքների և վարչական վարույթի մասին» ՀՀ օրենքի 63-րդ հոդվածով սահմանված հիմքերը:

Վերոգրյալի հիման վրա՝ ղեկավարվելով «Վարչարարության հիմունքների և վարչական վարույթի մասին» ՀՀ օրենքի 76-րդ հոդվածի 4-րդ մասի, 1-ին մասի «բ» կետի պահանջներով՝

Ո Ր Ո Շ Ե Ց

1. «Սպորտ-Տուր» ՍՊ ընկերության 06.12.2017թ.-ի բողոքը մերժել. ՀՀ ԿԱ ՊԵԿ հարկային և մաքսային մարմինների գանգատարկման հանձնաժողովի 21.11.2017թ.-ի թիվ 62/7 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