

« Կառավարության առընթեր պետական եկամուտների կոմիտե

Հարկային մարմնի գանգատարկման հանձնաժողով

Ո Ր Ո Շ ՈՒ Մ 58/8

28 դեկտեմբերի 2012թ.

« ԿԱ ՊԵԿ հարկային մարմնի գանգատարկման հանձնաժողովի 18.12.2012թ-ի նիստում քննության է առնվել «Հովնանյան Ինտերնեյշնլ» ՍՊԸ 05.12.2012թ. դիմում-գանգատը « ԿԱ ՊԵԿ Խոշոր հարկ վճարողների ՀՏ 22.10.2012թ. թիվ 1002301 ստուգման ակտը մասնակի անվավեր ճանաչելու պահանջի վերաբերյալ: Արդյունքում ընդունվել է որոշման նախագիծ, որի համաձայն վերոգրյալ ստուգման ակտը թողնվել է անփոփոխ: Մասնավորապես.

Համաձայն « ԿԱ ՊԵԿ նախագահի 03.08.2012թ. թիվ 1002301 հանձնարարագրի, «Հովնանյան Ինտերնեյշնլ» ՍՊԸ-ում (այսուհետ նաև ընկերություն) կատարվել է բյուջեի հետ փոխհարաբերությունների և հարկային մարմնի կողմից վերահսկվող « օրենսդրության առանձին պահանջների կատարման ճշտության ստուգում: Արդյունքում 22.10.2012թ-ին կազմվել է թիվ 1002301 ստուգման ակտը (այսուհետ նաև ստուգման ակտ), որով լրացուցիչ գանձման է առաջադրվել ընդամենը 9.304.753 դրամ, ինչպես նաև շահութահարկի գծով վերադարձման ենթակա գումար՝ 3.790.415 դրամի չափով:

«Հովնանյան Ինտերնեյշնլ» ՍՊԸ գանգատում մասնավորապես նշված է.

Ստուգման արդյունքում 22 հոկտեմբերի 2012թ-ին կազմվել է թիվ 1002301 ստուգման ակտը, որով արձանագրվել է, որ Ընկերությունն իր մի շարք աշխատողներին վնասակար աշխատանք կատարելու համար հավելում չի հաշվարկել, պակաս հաշվարկված հավելումների համար եկամտահարկ և գործատուի պարտադիր սոցիալական ապահովության վճար չի վճարվել (ստուգման ակտի 3-րդ և 16-րդ կետեր): Դրա հիման վրա արձանագրվել է, որ Ընկերությունից գանձման է ենթակա 6.663.158 դրամ եկամտահարկի գծով և 2.641.594 դրամ սոցիալական ապահովության վճարների մասով: Ըստ տեսչության՝ Ընկերությունը հավելում չի վճարել հետևյալ աշխատողներին՝ Սամվել Սարգսյան, Ռաֆայել Մանուկյան, Սողոմոն Մելիքյան, Ռաֆայել Մկրտչյան, Հրաչ Հակոբյան, Դավիթ Շահվերդյան, Արտակ Սարգսյան, Սամվել Ենոբյան, Վարդան Հարությունյան, Խաչիկ Մանուկյան, Անդրանիկ Արզսյան, Գագիկ Ավետիսյան, Գեորգի Սահակյան, Վանիկ Մելքոնյան, Հարություն Ավետիսյան, Ռոբերտ Հովհաննիսյան, Հրաչ Հարոյան, Զոհրապ Միքայելյան, Տիգրան Պետրոսյան, Անդրանիկ Սարոյան (նշված աշխատողների աշխատանքային պայմանագրերի պատճենները կցվում են):

Ակտի 1-ին կետի 1-ին պարբերությունում նաև նշվել է՝ քանի որ ստուգման ակտի 3-րդ և 16-րդ կետերով արձանագրված վնասակար աշխատանքների հավելումների գծով աշխատավարձ և գործատուի սոցիալական վճար չհաշվարկելու հետևանքով համախառն եկամուտից նվազեցվող ծախսերը պակաս են ցույց տրվել, Ընկերությանը շահութահարկի գծով վերադարձման է ենթակա 3.790.415 դրամ: Գտնում ենք, որ ստուգման ակտի 3-րդ և 16-րդ կետերը, և որպես հետևանք ստուգման ակտի 1-ին կետի 1-ին պարբերությունն ընդունվել են օրենքի խախտմամբ, այդ թվում՝ օրենքի սխալ կիրառման կամ սխալ մեկնաբանման հետևանքով, ուստի ենթակա են անվավեր ճանաչման, հետևյալ պատճառաբանություններով.

Տեսչությունն Ընկերությանը լրացուցիչ հարկային պարտավորություններ առաջադրելիս գտել է, որ Ընկերությունը խախտել է «Աշխատանքային օրենսգրքի 183-րդ հոդվածի պահանջները, և աշխատողներին վճարած աշխատավարձի մեջ չի հաշվարկել վնասակարության համար տրվող հավելումները: Արդյունքում, ըստ Տեսչության, Ընկերությունն աշխատողներին պակաս աշխատավարձ է վճարել, և, համապատասխանաբար, քիչ է հաշվարկել վճարման ենթակա եկամտահարկը և սոցիալական ապահովության վճարը: Այս եզրահանգումները անհիմն են: Կարծում ենք՝ Տեսչությունը սխալ է գնահատել իրավիճակը, քանի որ Ընկերությունը կատարել է իր հարկային պարտավորությունները: Աշխատողների հետ կնքված աշխատանքային պայմանագրերում ներառված աշխատողներին վճարվող գումարը իր մեջ ներառում է ինչպես հիմնական աշխատավարձը, այնպես էլ վնասակար աշխատանք կատարելու համար տրվող հավելումները: Ուստի, Ընկերությունն աշխատողներին վճարման ենթակա աշխատավարձը վճարել է ամբողջությամբ, հետևաբար պակաս չի հաշվարկել եկամտահարկը և սոցիալական

ապահովության վճարը: Մասնավորապես, Ընկերության աշխատողների հետ կնքված աշխատանքային պայմանագրերում նշված է, որ «Սույն պայմանագրով նախատեսված աշխատանքը համարվելով առողջության համար վնասակար՝ նախատեսված վարձատրության դրույքաչափում համաձայն «Աշխատանքի վարձատրության մասին» ՀՀ օրենքի, Գործատուի կողմից ներառված է ավելի բարձր տարիֆային դրույքաչափ, քան նորմալ պայմաններում կատարված աշխատանքի համար»: Ընկերության տնօրենի 02.08.2010թ-ի թիվ 22 հրամանով հաստատվել է «Հովնանյան Ինտերնեյշնլ» ՍՊԸ-ի շինարարության թաժնի, կոմունիկացիաների անցկացման և հողային աշխատանքների իրականացման թաժնի աշխատակիցների աշխատանքի վարձատրության դրույքաչափերը սկսած 2010թ. օգոստոսի 7-ից: Այդ հրամանով հստակ սահմանված է Ընկերության աշխատակիցների հիմնական աշխատավարձի, հավելման հարաբերակցությունը և տրված է դրանց հիման վրա կազմված ընդհանուր աշխատավարձի չափը: Այս հրամանը ներկայացվել է ստուգումն իրականացնող անձանց: Սակայն նրանց կողմից այս փաստաթուղթը, որը սահմանում է վնասակարության համար աշխատանքային օրենսդրությամբ սահմանված չափով հավելումը, պատշաճ ուշադրության և գնահատականի չի արժանացել: Ըստ ՀՀ աշխատանքային օրենսգրքի 178 հոդվածի 3-րդ մասի՝ «Աշխատավարձը ներառում է հիմնական աշխատավարձը և գործատուի կողմից աշխատողին իր կատարած աշխատանքի դիմաց տրված լրացուցիչ վարձատրությունը»: Այսինքն՝ ամեն դեպքում, եթե որևէ աշխատանքանային պայմանագրում նշված չէ հիմնական աշխատավարձը և լրացուցիչ վարձատրությունը առանձին-առանձին, տվյալ աշխատանքային պայմանագրում ներառված աշխատավարձը, ըստ նշված հոդվածի, ներառում է ինչպես հիմնական աշխատավարձը, այնպես էլ լրացուցիչ վարձատրությունը: Նշված հանգամանքները հստակ հիմնավորում են, որ Ընկերությունը իր աշխատողներին վճարել է ինչպես հիմնական աշխատավարձը, այնպես էլ վնասակար աշխատանք կատարելու համար տրվող հավելումը, ուստի պակաս չի հաշվարկել եկամտահարկը և սոցիալական ապահովության վճարը: Ընկերությանը ստուգման ակտով հարկային պարտավորություններ առաջադրելիս հիմք է ընդունվել այն հանգամանքը, որ խախտվել են աշխատանքային օրենսդրության դրույթները, մասնավորապես՝ ՀՀ աշխատանքային օրենսգրքի 183 հոդվածը: Կարծում ենք Տեսչությունն, ստորև ներկայացվող հիմնավորումներով, իրավունք չունեն գնահատական տալու Ընկերության կողմից աշխատանքային օրենսդրության պահպանման վերաբերյալ: Հայաստանի Հանրապետության Սահմանադրության 5-րդ հոդվածի համաձայն, պետական և տեղական ինքնակառավարման մարմիններն ու պաշտոնատար անձինք իրավասու են կատարելու միայն այնպիսի գործողություններ, որոնց համար լիազորված են Սահմանադրությամբ կամ օրենքներով: Ըստ ՀՀ-ում ստուգումների կազմակերպման և անցկացման մասին» ՀՀ օրենքի 2-րդ հոդվածի 2-րդ մասի՝ Ստուգում իրականացնող պետական մարմիններն ստուգումներ իրականացնում են միայն ՀՀ օրենքներով և դրանց հիման վրա իրենց վերապահված լիազորությունների շրջանակներում: Ըստ «Աշխատանքի պետական տեսչության մասին» ՀՀ օրենքի 10-րդ հոդվածի 9-րդ կետի՝ գործատուների կողմից աշխատանքային օրենսդրության և աշխատանքի իրավունքի նորմեր պարունակող այլ իրավական ակտերի պահպանման նկատմամբ հսկողություն և վերահսկողությունն իրականացնելու լիազորությունը վերապահված է Աշխատանքի պետական տեսչությանը: Աշխատանքի պետական տեսչությունը որպես մասնագիտացված լիազոր մարմին, պարբերաբար Ընկերությունում նույնպես անց է կացնում ստուգումներ պարզելու համար՝ արդյոք Ընկերության կողմից պահպանվում են աշխատանքային օրենսդրության և աշխատանքի իրավունքի նորմեր պարունակող այլ իրավական ակտերի պահանջները: Պետական եկամուտների կոմիտեին և նրա պաշտոնատար անձանց աշխատանքային օրենսդրության պահպանման վերաբերյալ ստուգում կատարելու լիազորություն Սահմանադրությամբ կամ որևէ օրենքով վերապահված չէ, հիմք՝ «Հարկային ծառայության մասին» ՀՀ օրենքի 9-րդ և 11-րդ հոդվածները: Այս մտտեցումը ընդունվել է նաև ՀՀ ԿԱ ՊԵԿ գանգատարկման հանձնաժողովի պրակտիկայով («Թեղուտ» ՓԲԸ գանգատի վերաբերյալ ընդունված որոշում):

Տեսչությունը հաշվի չի առել Աշխատանքի պետական տեսչության կողմից 22.04.2011թ-ին կազմված ստուգման ակտը, որով պարզ է դառնում, որ Աշխատանքի պետական տեսչությունը վնասակարության համար տրվող հավելումների հաշվարկման և վճարման առնչությամբ որևէ խախտում չի արձանանգրել: Նշված ստուգման ակտը Տեսչության կողմից պարտադիր էր կիրառման համար, քանի որ մտել էր ուժի մեջ, չէր փոխարինվել, անվավեր կամ առոչինչ չէր

ճանաչվել կամ օրենսդրությամբ սահմանված այլ կարգով դրա գործողությունը չէր դադարեցվել: Վերոնշյալում հաշվի առնելով՝ պարզ է դառնում, որ Տեսչությունը խախտել է <Վարչարարության հիմունքների և վարչական վարույթի մասին> ՀՀ օրենքի 37-րդ 1-ին մասը և չի իրականացրել բազմակողմանի, լրիվ և օբյեկտիվ վարչական վարույթ, որը ազդել է ընդունված վարչական ակտի իրավաչափությանը: Այսինքն, Տեսչության կողմից թերի իրականացված վարչարարության հետևանքով Ոսկերությանը առաջադրվել են հարկային պարտավորություններ, որոնք չպետք է առաջադրվեին:

Հաշվի առնելով վերոշարադրյալը և հիմք ընդունելով <Վարչարարության հիմունքների և վարչական վարույթի մասին> ՀՀ օրենքի 7-րդ և 63-րդ հոդվածը, ընկերությունը խնդրում է անվավեր ճանաչել ստուգման ակտի 3-րդ և 16-րդ կետերը, և որպես հետևանք նաև՝ 1-ին կետի 1-ին պարբերությունը:

ՀՀ ԿԱ ՊԵԿ հարկային մարմնի գանգատարկման հանձնաժողովը (այսուհետ նաև Հանձնաժողով), լսելով ընկերության ներկայացուցիչների և ստուգման ակտը կազմած պաշտոնատար անձանց ներկայացված փաստարկները, ուսումնասիրելով սույն գործին առնչվող նյութերը և ապացույցները եկավ եզրակացության, որ բողոքը հիմնավոր չէ:

Ստուգման ակտի 16-րդ կետով մասնավորապես արձանագրվել է, որ ուսումնասիրելով ընկերության աշխատանքային պայմանագրերը, դրանց կից համաձայնագրերը, հավելվածները և հրամանները, ինչպես նաև աշխատողների աշխատավարձի հաշվարկման տեղեկագրերը, պարզվեց որ ընկերությունը 2010թ-ի օգոստոս ամսից մինչև 2012թ-ի հունիս ամիսը ներառյալ ունեցել է աշխատողներ, որոնց աշխատանքը՝ համաձայն ՀՀ կառավարության 11.12.2003թ-ի N 1907-Ն և 02.12.2010թ-ի N 1698-Ն որոշումների, առողջության համար վնասակար աշխատանքների և մասնագիտությունների ցանկի, համարվել է վնասակար աշխատանք, սակայն ընկերությունը ՀՀ օրենսդրությամբ սահմանված վնասակար աշխատանքի (մասնագիտությունների) համար նախատեսվող հավելումները չի հաշվարկել:

Համաձայն ՀՀ <Աշխատանքային օրենսգրքի> 183-րդ հոդվածի 2-րդ մասի հաշվարկվում է հավելում աշխատողների հաստիքային դրույքաչափերի նկատմամբ 30%-ի չափով: Հաշվարկվում է հավելում 2010թ-ի համար 6570864 դրամ պակաս հաշվարկված ԱՎՈՒՄ: Հաշվարկվում է հավելում 2011թ-ի համար 11478729 դրամ պակաս հաշվարկված ԱՎՈՒՄ: Հաշվարկվում է հավելում 2012 թ-ի համար 3012464 դրամ պակաս հաշվարկված ԱՎՈՒՄ:

Համաձայն <Պարտադիր սոցիալական ապահովության վճարների մասին> ՀՀ օրենքի 5-րդ հոդվածի 1-ին մասի, 6-րդ հոդվածի 5-րդ և 6-րդ մասերի սոցիալական վճարների մասով լրացուցիչ ենթակա է գանձման 2641594 դրամ:

Ստուգման ակտի 16-րդ կետով արձանագրված խախտումը հիմք է հանդիսացել ստուգման ակտի 3-րդ կետով եկամտահարկի գծով լրացուցիչ պարտավորություններ առաջադրելու համար՝ ընդհանուր գումարով 6663158 դրամ, ինչպես նաև ստուգման ակտի 1-ին կետով վերադարձման ենթակա գումար՝ ընդամենը 3790415 դրամ, առաջադրելու համար:

ՀՀ Աշխատանքային օրենսգրքի (այսուհետ նաև Օրենսգիրք) 183-րդ հոդվածի 2-րդ մասի համաձայն. <Ծանր, վնասակար արտադրությունների, աշխատանքների, մասնագիտությունների, պաշտոնների և ցուցանիշների ցուցակով նախատեսված աշխատանքները կատարելու համար աշխատողին վճարվում է հավելում նրա տարիֆային աշխատավարձի ոչ պակաս, քան 30 տոկոսի չափով, իսկ առանձնապես ծանր, առանձնապես վնասակար արտադրությունների, աշխատանքների, մասնագիտությունների, պաշտոնների և ցուցանիշների ցուցակով նախատեսված աշխատանքները կատարելու համար՝ ոչ պակաս, քան 50 տոկոսի չափով>:

Հարկ է նշել, որ ՀՀ Աշխատանքային օրենսգրքի 84-րդ հոդվածի 1-րդ մասի 8-րդ կետով հստակ սահմանված է, որ աշխատանքի ընդունման մասին անհատական իրավական ակտում ի թիվս այլ վավերապայմանների պետք է նշվի նաև աշխատողներին սահմանված կարգով տրվող հավելումները, հավելավճարները, լրավճարները:

Հարկ է նշել նաև, որ 2010 թվականի հունիսի 24-ին ՀՀ Աշխատանքային օրենսգրքում կատարվել է փոփոխություն, որի արդյունքում Օրենսգրքի 183-րդ հոդվածի 2-րդ մասը շարադրվել է նոր խմբագրությամբ: Մասնավորապես, Օրենսգրքի 183-րդ հոդվածի 2-րդ մասով հստակ սահմանվել են ծանր, վնասակար և առանձնապես ծանր, առանձնապես վնասակար արտադրությունների, աշխատանքների, մասնագիտությունների, պաշտոնների և ցուցանիշների

ցուցակով նախատեսված աշխատանքները կատարելու համար աշխատողին վճարվող հավելումների դրույքաչափերը, որոնք համապատասխանաբար կազմում են 30% և 50%:

Այսպիսով հիմք ընդունելով Օրենսգրքի 84-րդ հոդվածի 1-րդ մասի 8-րդ կետի և 183-րդ հոդվածի 2-րդ մասի դրույթները, Հանձնաժողովը գտնում է, որ 2010թ-ի օգոստոս ամսից մինչև 2012թ-ի հունիս ամիսն ընկած ժամանակահատվածում գործունեություն իրականացրած աշխատակիցների աշխատանքի ընդունման մասին անհատական իրավական ակտերում պետք է տարանջատվեր ծանր կամ վնասակար աշխատանքներ կատարելու համար վճարվող հավելումների չափը (դրույքաչափը):

Ստուգումն իրականացրած պաշտոնատար անձինք նշեցին, որ ծանր կամ վնասակար աշխատանքներ կատարող անձանց աշխատանքի ընդունման մասին անհատական իրավական ակտերի մի մասը կազմված է վերը նշված իրավանորմերի պահանջների պահպանմամբ, այն է՝ դրանցում է նշված է, որ ծանր, վնասակար աշխատանքներ կատարելու համար գործատուն (ընկերությունը) աշխատակցին կվճարի հավելում՝ նախատեսված աշխատավարձի 30 տոկոսի չափով: Նշված հանգամանքը վկայում է, որ ընկերությունը ևս ընդունել է ծանր կամ վնասակար աշխատանքներ կատարող անձանց աշխատանքի ընդունման մասին անհատական իրավական ակտերում վճարվող հավելումների դրույքաչափը նշելու անհրաժեշտությունը:

Ի կատարումն Հայաստանի Հանրապետության կառավարության 2010 թվականի հոկտեմբերի 10-ի «Գանգատարկման խորհուրդ ստեղծելու և վերադաս հարկային ու մաքսային մարմինների գանգատարկման հանձնաժողովների որոշումների քննարկման կարգը հաստատելու մասին» N 1361-Ն որոշմամբ հաստատված կարգի 4-րդ կետի, Հանձնաժողովի որոշման նախագիծը ուղարկվել է վերադաս հարկային ու մաքսային մարմինների գանգատարկման խորհուրդ (այսուհետ՝ Գանգատարկման խորհուրդ): Որոշման նախագծի վերաբերյալ Գանգատարկման խորհուրդը տվել է հետևյալ եզրակացությունը.

<Նովնանյան Ինտերնեյշնլ> ՍՊԸ-ի կողմից ՀՀ ԿԱ ՊԵԿ խոշոր հարկ վճարողների ՀՏ-ի 2012 թվականի հոկտեմբերի 22-ի թիվ 1002301 ստուգման ակտի վերաբերյալ ներկայացված դիմում-գանգատը համարել հիմնավոր, իսկ դրա վերաբերյալ հարկային մարմնի գանգատարկման հանձնաժողովի կողմից գանգատարկման խորհուրդ ներկայացված որոշման նախագիծը՝ ոչ հիմնավոր՝ հաշվի առնելով այն հանգամանքը, որ՝

1. վարձու աշխատողների հետ կնքված աշխատանքային պայմանագրերի համաձայն, վնասակար աշխատանք կատարելու համար Հայաստանի Հանրապետության օրենսդրությամբ սահմանված հավելումները ներառված են վարձու աշխատողներին վճարվող աշխատավարձերում,

2. հարկային մարմնի գանգատարկման հանձնաժողովի կողմից գանգատարկման խորհուրդ ներկայացված <Նովնանյան Ինտերնեյշնլ> ՍՊԸ-ի դիմում-գանգատին վերաբերող փաստաթղթերի փաթեթում ներառված է <Նովնանյան Ինտերնեյշնլ> ՍՊԸ-ի կողմից կազմված տեղեկանք, որում առաձնացված են վարձու աշխատողներին վճարվող հավելումների չափերը:

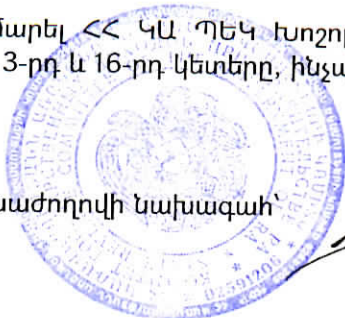
Հանձնաժողովը, վերանայելով սույն գործին առնչվող նյութերն ու ապացույցները, ինչպես նաև հաշվի առնելով Գանգատարկման խորհրդի եզրակացությունը գտնում է, որ ընկերության գանգատը ենթակա է բավարարման:

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

**ո Ր Ո Շ Ո Ւ Մ Է՝**

Չեղյալ համարել ՀՀ ԿԱ ՊԵԿ խոշոր հարկ վճարողների ՀՏ 22.10.2012թ. թիվ 1002301 ստուգման ակտի 3-րդ և 16-րդ կետերը, ինչպես նաև՝ 1-ին կետի 1-ին պարբերությունը:

Հանձնաժողովի նախագահ՝



S.ԲԱՐՍԵՂՅԱՆ