

**ՀՀ ֆինանսների նախարարություն**  
**Հարկային և մաքսային մարմինների գանգատարկման հանձնաժողով**

**Ո Ր Ո Շ ՈՒ Մ 2/5**

**4 հունիսի 2014 թ.**

Քննարկվեց «Ստեփ րեալ էսթեյթ սըլուշանս» ՍՊԸ 26.04.2014 թ-ի գանգատը ՀՀ ԿԱ ՊԵԿ Մաշտոցի ՀՏ 11.04.2014 թ-ի թիվ 2123275 ստուգման ակտի դեմ:

**«Ստեփ րեալ էսթեյթ սըլուշանս» ՍՊԸ գանգատում բերված փաստարկները.**

Վարչական մարմնի կողմից 11.04.2014 թ-ին կազմվել է թիվ 2123275 վարչական ակտը, որով տնտեսվարող սուբյեկտի նկատմամբ առաջադրվել է ընդհանուր 6.742.830 դրամ պարտավորություն:

Ընկերությունում ստուգումը կատարվել է օրենքների և իրավական ակտերի պահանջների էական խախտումներով:

«Վարչարարության հիմունքների և վարչական վարույթի մասին» ՀՀ օրենքի 2-րդ հոդվածի դրույթներից հետևում է, որ վարչական մարմինը պարտավոր է առաջնորդվել կիրառելի օրենքներով և հետևել այդ օրենքների պահանջներին: Սույն հոդվածի պահանջով ձևավորվում է վարչական մարմնի «պոզիտիվ պարտականության» և «օրինականության» սկզբունքները, որոնց պահպանումը պարտադիր է վարչական մարմնի համար: Ըստ գանգատի, վարչական մարմնի կողմից խախտվել են «Վարչարարության հիմունքների և վարչական վարույթի մասին» ՀՀ օրենքի 2-րդ հոդվածի դրույթները:

Խախտվել են նաև «Վարչարարության հիմունքների և վարչական վարույթի մասին» ՀՀ օրենքի 37-րդ հոդվածի դրույթները՝ ստուգման ժամանակ չեն բացահայտվել և չեն հետազոտվել Ընկերության օգտին առկա փաստական հանգամանքները և չի կատարվել բազմակողմանի, լրիվ և օբյեկտիվ քննարկում, իսկ դա կատարելու դեպքում ի հայտ կգային մի շարք Ընկերության օգտին փաստական հանգամանքներ և դրանց բազմակողմանի, լրիվ և օբյեկտիվ քննարկման արդյունքում կընդունվեր բարենպաստ վարչական ակտ:

Վարչական մարմինը ակտում արձանագրված փաստական հանգամանքներում անդրադարձ չի կատարել Դիմողի կողմից վարչական մարմին ներկայացված առարկությանը, այնինչ «ՀՀ-ում ստուգումների կազմակերպման և անցկացման մասին» ՀՀ օրենքի 6-րդ հոդվածի 2-րդ մասում Օրենսդիրը հստակ սահմանել է, որ ստուգման ակտում նշվում են.

9) ստուգմամբ բացահայտված խախտումները, խախտումների նկարագրությունը, խախտման ժամկետը (եթե հնարավոր է որոշել) և այն իրավական նորմերը, որոնց պահանջները չեն կատարվել.

10) պատասխանատվության կիրառման համապատասխան իրավական հիմքերը.

11) տնտեսավարող սուբյեկտի ղեկավարի կամ նրան փոխարինող պաշտոնատար անձի ներկայացրած առարկությունների ընդունման վերաբերյալ նշումները:

Վարչական մարմինը գործի քննության ժամանակ չի անդրադարձել գործում առկա բոլոր փաստական հանգամանքներին, մասնավորապես՝ չի անդրադարձել այն հանգամանքներին, թե ովքեր են այդ ակտում նշված աշխատակիցները, ինչ մասնագիտություն ունեն, ինչ գործունեությամբ են զբաղվում:

Վճռաբեկ դատարանի ՎԴ/6698/05/08 գործով նշվել է, որ վարչական ակտում համապատասխան փատաթղթերին հղում կատարելու պարտավորության սահմանում

օրենսդրի կողմից ինքնանպատակ չէ, քանի որ օրենքի այդ պահանջը պահպանված լինելու պարագայում միայն հնարավոր կլինի պարզել, ստուգել և հաստատված համարել խախտումների առկայությունը կամ բացակայությունը, ինչպես նաև դրանք բավարար հիմքերի առկայությամբ արձանագրված լինելու հանգամանքը, ինչը ստուգումն իրականացրած անձանց հնարավորություն կտա (ակտը վիճարկելու դեպքում) ապացուցելու, որ ուսումնասիրված փաստաթղթերում առկա տվյալները բավարար են եղել այս կամ այն եզրահանգման գալու և խախտում արձանագրելու համար, եթե նույնիսկ տնտեսավարող սուբյեկտի ներկայացուցիչները պնդեն, որ այդ փաստաթղթերը ստուգման պահին չեն ուսումնասիրվել:

«Արտոնագրային վճարների մասին» ՀՀ օրենքի 8-րդ Հավելվածի 13-րդ կետի 13-րդ ենթակետի համաձայն՝ արտոնագրային վճարի հաշվարկման համար հիմք ընդունվող ելակետային տվյալներ են՝ անշարժ գույքի առուվաճառքի կամ վարձակալության միջնորդային գործունեության համար աշխատողների թվով:

Վերոգրյալ իրավական նորմի բովանդակային ուսումնասիրության և վերլուծության արդյունքում պարզ է դառնում, որ ելակետային տվյալ կարող է սահմանվել միայն անշարժ գույքի առուվաճառքի կամ վարձակալության միջնորդային գործունեության մասով աշխատողների թիվը:

Ուշադրություն դարձնելով իրավական նորմի սահմանմանը, պարզ է դառնում, որ աշխատողները կոնկրետ վերաբերվում են միայն միջնորդային գործունեությանը, քանի որ սահմանվել է միջնորդային գործունեության համար աշխատողների թիվը, այսինքն՝ այդ գործունեության իրականացման համար աշխատանքի ընդունված և աշխատող անձանց քանակով:

Վարչական մարմնի կողմից կազմված արձանագրությունը, ինչպես նաև տնտեսավարող սուբյեկտի կողմից կազմված հայտարարությունը ապացուցում են այն փաստը, որ վարչական մարմնի կողմից մատնանշած անձինք այլ մասնագիտության տեր անձինք են և իրականացնում են այնպիսի գործունեություն, որը ոչ մի ընդհանուր կապ չունի անշարժ գույքի առուվաճառքի կամ վարձակալության միջնորդային գործունեության հետ: Հետևաբար, Վարչական մարմինը ստուգման ընթացքում չի պահպանել ստուգման հետ առնչվող ՀՀ օրենքների և այլ իրավական ակտերի պահանջները, չի պահպանել տնտեսավարող սուբյեկտի օրենքներով և այլ իրավական ակտերով սահմանված իրավունքներն ու շահերը, տնտեսավարող սուբյեկտի պաշտոնատար անձանց չեն ծանոթացրել իրենց իրավունքներին և պարտականություններին:

Հիմք ընդունելով վերոգրյալը ՀՀ ԿԱ ՊԵԿ-ի կողմից իրականացվել է ոչ իրավաչափ, անհիմն և ապօրինի վարչարարություն: Վարչական վարույթի հենց հարուցման փուլից սկսած վարչական մարմինը չի հետևել օրենքների պահպանմանը, չի առաջնորդվել օրենքներով:

Հիմք ընդունելով վերոգրյալը և ղեկավարվելով «Վարչարարության հիունքների և վարչական վարույթի մասին» ՀՀ օրենքի 63-րդ հոդվածի 1-ին մասի դրույթներով ընկերությունը խնդրում է անվավեր ճանաչել և վերացնել 11.04.2014 թ-ին ՀՀ ԿԱ ՊԵԿ Մաշտոցի ՀՏ կողմից կազմված թիվ 2123275 ստուգման ակտը:

### **ՀՀ ֆինանսների նախարարության հարկային և մաքսային մարմինների գանգատարկման հանձնաժողովի եզրակացությունը.**

ՀՀ ֆինանսների նախարարության հարկային և մաքսային մարմինների գանգատարկման հանձնաժողովը (այսուհետ նաև Հանձնաժողով), ուսումնասիրելով սույն գործին առնչվող նյութերն ու ապացույցները եկավ հետևյալ եզրակացության:

Քննարկման ընթացքում նշվեց, որ համաձայն ՀՀ ԿԱ ՊԵԿ Մաշտոցի ՀՏ պետի 25.02.2014 թ-ի թիվ 2123275 հանձնարարագրի «Ստեփ րեալ էսթեյթ սըլլուշանս» ՍՊԸ-ում

(այսուհետ նաև ընկերություն) կատարվել է աշխատողի աշխատանքի ընդունումը ՀՀ օրենսդրությամբ սահմանված կարգով ձևակերպելու, ինչպես նաև օրենքով սահմանված ելակետային տվյալների և գործակիցների ճշտության ստուգում: Արդյունքում կազմվել է ՀՀ ԿԱ ՊԵԿ Մաշտոցի ՀՏ 11.04.2014 թ-ի թիվ 2123275 ստուգման ակտը (այսուհետ նաև ստուգման ակտ), որով լրացուցիչ գանձման է առաջադրվել ընդամենը 6.790.350 դրամ:

Ստուգման ակտի 2-րդ կետով մասնավորապես արձանագրվել է, որ Ընկերությունը զբաղվում է անշարժ գույքի գնահատման և առուվաճառքի միջնորդական գործունեությամբ (անշարժ գույքի գործակալություն): Ընկերությունում 2013 թ-ի հունվար, փետրվար, մարտ, ապրիլ, մայիս, հունիս, հայիս, օգոստոս, սեպտեմբեր, հոկտեմբեր, նոյեմբեր, դեկտեմբեր և 2014թ-ի հունվար, փետրվար, մարտ ամիսներին փաստացի աշխատանքային գործունեություն են իրականացրել համապատասխանաբար՝ 4, 4, 4, 3, 3, 5, 5, 5, 5, 6, 6, 6, 6, 6, 6 վարձու աշխատողներ, սակայն նշված բոլոր ամիսներին համար ընկերության կողմից ՀՏ ներկայացվել է արտոնագրային վճարի ելակետային տվյալներ 1 աշխատողի համար և արտոնագիրը վճարել է 1-ական աշխատողի համար: Խախտվել է «Արտոնագրային վճարների մասին» ՀՀ օրենքի հավելված 8-ի 13-րդ կետի 13-րդ ենթակետի պահանջը, այն է՝ անշարժ գույքի առուվաճառքի կամ վարձակալության միջնորդային գործունեության արտոնագրային վճարի հաշվարկման համար հիմք ընդունվող ելակետային տվյալ է աշխատողների թիվը: Արդյունքում ընկերության կողմից արտոնագրային վճարի հաշվարկման համար պակաս ելակետային տվյալ է ներկայացվել 2013 թ-ի հունվարին՝ 3, փետրվարին՝ 3, մարտին՝ 3, ապրիլին՝ 2, մայիսին՝ 2, հունիսին՝ 4, հուլիսին՝ 4, օգոստոսին՝ 4, սեպտեմբերին՝ 4, հոկտեմբերին՝ 5, նոյեմբերին՝ 5, դեկտեմբերին՝ 5, 2014թ-ի հունվարին՝ 5, փետրվարին՝ 5 և մարտին՝ 5 աշխատողի համար: Վերը նշված խախտման հետևանքով ընկերության կողմից չի հաշվարկվել և բյուջե չի վճարվել 3540000 դրամ արտոնագրային վճար:

Հիմք ընդունելով «Արտոնագրային վճարների մասին» ՀՀ օրենքի 9-րդ հոդվածի 6-րդ և 9-րդ կետերի, «Հարկերի մասին» ՀՀ օրենքի 23-րդ և 25-րդ հոդվածների դրույթները արտոնագրային վճարի գծով լրացուցիչ ենթակա է գանձման բյուջե ընդամենը 6.790.350 դրամ:

Քննարկվող դեպքում հարկ է նշել, որ «Արտոնագրային վճարների մասին» ՀՀ օրենքի հավելված 8-ի 13-րդ կետի 13-րդ ենթակետի համաձայն. «Արտոնագրային վճարի հաշվարկման համար հիմք ընդունվող ելակետային տվյալներն են՝ անշարժ գույքի առքուվաճառքի կամ վարձակալության միջնորդային գործունեության համար՝ աշխատողների թիվը»:

«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: Իրավական ակտի մեկնաբանությամբ չպետք է փոփոխվի դրա իմաստը»:

«Արտոնագրային վճարների մասին» ՀՀ օրենքի հավելված 8-ի 13-րդ կետի 13-րդ ենթակետում առկա բառերի և արտահայտությունների տառացի մեկնաբանության արդյունքում գալիս ենք հետևության, որ անշարժ գույքի առքուվաճառքի կամ վարձակալության միջնորդային գործունեությամբ զբաղվող անձանց համար արտոնագրային վճարի հաշվարկման համար հիմք ընդունվող ելակետային տվյալներ են համարվում աշխատողների ընդհանուր թիվը, անկախ նրանից, թե աշխատակիցներն փաստացի ինչպիսի աշխատանք են կատարում: Այսինքն, օրենսդիրը կարևորում է ոչ թե միայն անմիջականորեն անշարժ գույքի առքուվաճառքի կամ վարձակալության միջնորդային գործունեությամբ զբաղվող անձանց քանակը, այլ բոլոր այն անձանց քանակը, որոնք Ընկերությունում իրենց աշխատանքային գործունեությամբ որևէ կերպ

նպաստում են անշարժ գույքի առքուվաճառքի կամ վարձակալության միջնորդային գործունեության իրականացմանը:

Հանձնաժողովի համոզմամբ հակառակ պարագայում օրենսդիրը հստակորեն կնշեր և կառանձնացներ, որ խոսքը վերավերվում է միայն անմիջականորեն անշարժ գույքի առքուվաճառքի կամ վարձակալության միջնորդային գործունեությամբ զբաղվող անձանց:

Քննարկման ընթացքում ընկերության ներկայացուցիչը հայտնեց նաև, որ «Ստեփ րեալ էսթեյթ սըլուշանս» ՍՊԸ կողմից անշարժ գույքի գնահատման և առուվաճառքի միջնորդական գործունեությունից բացի իրականացվել է նաև այլ գործունեություն, որում ընդգրկված է եղել երեք աշխատակից:

Վերոգրյալի կապակցությամբ ստուգումն իրականացրած անձինք նշեցին, 2013 թ-ի 4-րդ եռամսյակի համար ներկայացված շրջանառության հարկի հաշվարկի համաձայն, ընկերության այլ գործունեության տեսակներից եկամուտները կազմել են ընդամենը 150.000 դրամ, այն դեպքում, երբ գործունեության բոլոր տեսակների մասով իրացման շրջանառությունը (եկամուտները) կազմել են 1.840.850 դրամ: Այսինքն, եթե 2013 թ-ի 4-րդ եռամսյակում ընկերության ստացված եկամուտները գնահատենք ըստ տեսակարար կշիռների, ապա անշարժ գույքի գնահատման և առուվաճառքի միջնորդական գործունեությունից ստացված եկամուտները կազմել են 92%, իսկ այլ գործունեության տեսակներից եկամուտների տեսակարար կշիռը՝ 8%: Ընդ որում, այլ գործունեության տեսակներից եկամուտները վերաբերում են բացառապես տարածքի վարձակալությունից ստացված եկամուտներին:

Հանձնաժողովի համոզմամբ, նման պայմաններում ընկերության ներկայացուցչի վերոգրյալ պնդումները չեն կարող իրատեսական համարվել:

Գանազատում հղում է կատարվել ՀՀ Վճռաբեկ դատարանի ՎԴ/6698/05/08 գործով կայացված որոշմանը, որով հիմնավորվել է վարչական ակտում համապատասխան փաստաթղթերին հղում կատարելու անհրաժեշտությունը: Այս կապակցությամբ հարկ է նշել, որ ՀՀ Վճռաբեկ դատարանի վերոգրյալ որոշումը կայացվել է հիմք ընդունելով այդ պահին գործող «ՀՀ-ում ստուգումների կազմակերպման և անցկացման մասին» ՀՀ օրենքի դրույթները, որով սահմանված է եղել ստուգման ակտում համապատասխան փաստաթղթերին հղում կատարելու պարտադիր պահանջ:

Ստուգման ակտը կազմելու պահին «ՀՀ-ում ստուգումների կազմակերպման և անցկացման մասին» ՀՀ օրենքի գործող խմբագրությամբ ստուգման ակտում համապատասխան փաստաթղթերին հղում կատարելու պարտադիր պահանջ սահմանված չէ:

Ելնելով քննարկման արդյունքներից և ղեկավարվելով «Հարկային ծառայության մասին» ՀՀ օրենքի 43.1-րդ հոդվածի և «Մաքսային ծառայության մասին» ՀՀ օրենքի 37-րդ հոդվածի պահանջներով հանձնաժողովը

## Ո Ր Ո Շ Ո Ւ Մ Է՝

Ստուգման ակտը թողնել անփոփոխ:

Որոշմանը չհամաձայնվելու դեպքում տնտեսավարող սուբյեկտի ղեկավարը կամ նրան փոխարինող պաշտոնատար անձն իրավունք ունի բողոքարկել դատարան:

Հանձնաժողովի նախագահ



Վ.ՄԻՐՈՒՄՅԱՆ