

ՀՀ ֆինանսների նախարարություն

Հարկային և մաքսային մարմինների գանգատարկման հանձնաժողով

Ո Ր Ո Շ ՈՒ Մ 47/7

17 նոյեմբերի 2015 թ.

Քննարկվեց «Խարբերդի մասնագիտացված մանկատուն» ՊՈԱԿ-ի 22.10.2015 թ-ի գանգատը ՀՀ ՖՆ Արտաշատի ՏՀՏ 15.10.2015 թ-ի թիվ 5012602 ակտի դեմ:

«Խարբերդի մասնագիտացված մանկատուն» ՊՈԱԿ-ի գանգատում բերված փաստարկները.

15.10.2015 թ-ին կազմվել է ստուգման թիվ 5012020 ակտը, որի համաձայն կազմակերպության նկատմամբ առաջադրվել է 7.461.644 դրամի հարկային պարտավորություն, որից 2.200.000 դրամը՝ 13-րդ կետով և 5.461.644 դրամը՝ 21-րդ կետով:

Ակտի 13-րդ կետով արձանագրված խախտման վերաբերյալ նշվում է, որ ՊՈԱԿ-ի կողմից չի խախտվել 2010 թ-ի դեկտեմբերի 8-ի «Լիցենզավորման մասին» ՀՀ օրենքի 43-րդ հոդվածի «Լիցենզավորման ենթակա գործունեության տեսակների ցանկում» պահանջները, ՀՀ կառավարության 20.05.2004 թ-ի «Վտանգավոր թափոնների ցանկը հաստատելու մասին» թիվ 874-Ն որոշման պահանջները, քանի որ մանկատունն իր գործունեության բնույթով ներառված չէ վերոնշյալ ցանկերում: Հետևաբար, չի խախտվել նաև օրենքի 46-րդ հոդվածի 1-ին կետի պահանջները, քանի որ ակտում հիմնավորված չէ, թե լիցենզավորման ենթակա ինչպիսի գործունեություն է իրականացրել կազմակերպությունը, եթե գործունեությունը համարվել է լիցենզավորման ենթակա գործունեություն, ապա հստակ նշվեր, թե այդ գործունեությունն ինչպես է գնահատվել ձեռնարկատիրական: Այսինքն, հիմնավորված չէ, թե «Լիցենզավորման մասին» ՀՀ օրենքի 43-րդ հոդվածով սահմանված ցանկի որ գործունեությունն է իրականացրել կազմակերպությունը:

Չի խախտվել նաև նույն օրենքի 43-րդ հոդվածի 13-րդ կետի՝ «Շրջակա միջավայրի պահպանման բնագավառի» պահանջները, քանի որ ինչպես ակտում է գրված, «վտանգավոր թափոնները մանկատան տարածքում առանձնացված տարածքում այրվել և թաղվել են, ինչն էլ լիովին, բացի նշվածից, բավարարում է նաև ՀՀ Առողջապահության նախարարի 2008 թ-ի մարտի 4-ի հրամանի պահանջներին, որը հիմնովին նախատեսում է այլընտրանք, այն է՝ թափոնների փոքր քանակություն առաջացնող կազմակերպությունները դրանցից ազատվում են նույն կազմակերպության տարածքում թափոնների թաղման ճանապարհով /հավելված 3, գլուխ 23 /: Չի խախտվել նաև նույն օրենքի 43-րդ հոդվածով նախատեսված ցանկի 14-րդ կետով սահմանված գործունեությունը, այն է՝ վտանգավոր թափոնների վերամշակում, վնասազերծում, պահպանում, փոխադրում և տեղադրում:

«Թափոնների մասին» ՀՀ օրենքի 4-րդ հոդվածի 5-րդ գլուխը հիմնավորում է, որ կազմակերպության կողմից այրված և թաղված ներարկիչները չեն համարվում «վտանգավոր թափոններ», որովհետև վտանգավոր են այն թափոնները, որոնք իրենց ֆիզիկական, քիմիական կամ կենսաբանական հատկություններով վտանգ են ստեղծում շրջակա միջավայրի համար, իսկ ՊՈԱԿ-ը գոյացնում է միայն սրածայր

տեսակի ներարկիչների բժշկական թափոն՝ ամսական 2-5 կգ քանակությամբ /որի հաշվառումն արտացոլված է ներկայացվող ամենամսյա հաշվապահական հաշվետվություններում/, և այդ ներարկիչները, ինչպես որոկավորված է ստուգման ակտում, ո՛չ վարակիչ են, ո՛չ էլ կենսաբանական, քանի որ մանկատունը բժշկական կլինիկա չէ և մտավոր, ֆիզիկական արատներով երեխաներն էլ ընդամենը սոցիալական ապահովության հիվանդներ են: Մանկատանը բժշկական թափոնների հետ կապված բոլոր աշխատանքների գործընթացը կարգավորվել է նաև տնօրինության կողմից հատուկ հրամանով ամրագրված բժշկական թափոնների անվտանգ գործունեությունը կարգավորող իրավական ակտով՝ հատուկ հանձնաժողովի հսկողությամբ և համապատասխան փաստաթղթերով:

Ակտի 13-րդ կետում ներկայացված լիցենզիայի առկայության պահանջը հիմնավորված չէ, քանի որ բժշկական թափոնների հետ կապված բոլոր գործողություններն անցկացվել են ուղղակի որպես հակահամաճարակային ռեժիմի անհրաժեշտ ու անհատական գործընթաց:

Այսպիսով ընդհանրացնելով վերոգրյալը հարկ է նշել, որ կազմակերպությունն առանց լիցենզիայի մանկատան առանձնացված տարածքում այրել և թաղել է իր իսկ կողմից օգտագործած բժշկական սրածայր թափոնները, այսինքն՝ պարզապես ոչնչացրել է իր կողմից օգտագործած ներարկիչները: ՊՈԱԿ-ի կողմից ակտում նշված ձեռնարկատիրական գործունեություն չի ծավալվել, ՊՈԱԿ-ն այլ հիմնարկությունների հետ բժշկական թափոնների հարցով ոչ մի համագործակցություն չի ունեցել և մանկատան տարածքում այլ կազմակերպությունների համար ծառայություն չի մատուցել՝ առանձնապես շահույթ ստանալու նպատակով:

Ակտի 21-րդ կետով արձանագրված խախտման վերաբերյալ հարկ է նշել, որ վարչական ակտն ոչ իրավաչափ է նաև այս մասով, քանի որ ՀՀ սահմանադրության 5-րդ հոդվածի 2-րդ մասի համաձայն՝ պետական և տեղական ինքնակառավարման մարմիններն ու պաշտոնատար անձինք իրավասու են կատարելու միայն այնպիսի գործողություններ, որոնց համար լիազորված են Սահմանադրությամբ կամ օրենքներով:

ՀՀ աշխատանքային օրենսգրքի 1-ին հոդվածի համաձայն՝ սույն օրենսգիրքը կարգավորում է կոլեկտիվ և անհատական աշխատանքային հարաբերությունները, սահմանում է այդ հարաբերությունների ծագման, փոփոխման և դադարման հիմքերն ու իրականացման կարգը, աշխատանքային հարաբերությունների կողմերի իրավունքներն ու պարտականությունները, պատասխանատվությունը, ինչպես նաև աշխատողների անվտանգության ապահովման ու առողջության պահպանման պայմանները:

Ելնելով վերոնշյալից, ակտում նշված 2013 թ-ի 2-րդ կիսամյակի ժամանակահատվածում ՀՀ Աշխատանքային օրենսդրության 183-րդ հոդվածի պահանջները չէին կարող կատարվել, որովհետև մասնագիտացված մանկատները որպես կազմակերպություններ իրենց գործունեության բնույթով ներառված չէին ՀՀ կառավարության 02.12.2010 թ-ի թիվ 1698-Ն որոշումով հաստատված «Ծանր, վնասակար արտադրությունների, մասնագիտությունների և պաշտոնների ցանկում»:

2013 թ-ի սեպտեմբերի 26-ին Աշխատանքի և սոցիալական հարցերի նախարարության կողմից իր ենթակայության տակ գտնվող կազմակերպություններին առաջադրվել էր ՀՀ Կառավարության 2010 թ-ի դեկտեմբերի 2-ի թիվ 1698-Ն որոշման և ՀՀ կառավարության 2005 թ-ի օգոստոսի 11-ի թիվ 1223-Ն որոշման մեջ

փոփոխություններ և լրացում կատարելու մասին» ՀՀ կառավարության որոշման նախագիծ, որտեղ առաջարկվում էր մասնագիտացված մանկատներում անձնակազմի կողմից կատարվող աշխատանքները ՀՀ Օրենսդրությամբ սահմանված ծանր և վնասակար աշխատանքների ցանկում ներգրավելու, ամբողջական ամրագրելու անհրաժեշտությունը՝ ելնելով այդ աշխատանքների բնույթից ու առանձնահատկություններից, ու միաժամանակ նշվում էր, որ ՀՀ պետական բյուջեից 2014 թ-ին 2013 թ-ի նկատմամբ աշխատավարձերի էական ավելացումներ կամ նվազեցումներ չեն նախատեսվում:

Այդ նախագիծն իրավական ուժ ստացավ ՀՀ կառավարության 2014 թ-ի դեկտեմբերի 11-ի թիվ 1378-Ն որոշմամբ, ըստ որի «ծանր, վնասակար արտադրությունների, աշխատանքների, մասնագիտությունների և պաշտոնների» ցանկի մեջ ընդգրկվեցին և մասնագիտացված մանկատները, և նրանցում առկա հետևյալ մասնագիտություններն ու պաշտոնները՝ բժշկական բաժանմունքի ղեկավար, բժշկական աշխատանքների գծով տեղակալ, բժիշկ, բուժքույր հրահանգիչ մարմնակրթության, հատուկ մանկավարժ, մեթոդիստ-համակարգող, սոցիալական մանկավարժ, սոցիալական աշխատող, դաստիարակ, դաստիարակ խմբակի, հոգեբան, դայակ, սպասուհի, լվացող, վարսավիր:

Քանի որ, ստուգման ակտում մեջբերված մասնագիտությունների ցանկը 2013 թ-ի 2-րդ կիսամյակի դրությամբ արդեն անհիմն է եղել, աշխատողները որպես հարկվող օբյեկտ հանդիսացող եկամուտներ չէին կարող ստանալ, ուստի չէր կարող առաջանալ եկամտային հարկ հաշվարկելու և վճարելու պարտականություն: Հետևաբար, եթե առկա չէ հարկվող օբյեկտը, ապա այն չի կարող լինել թաքցված կամ պակաս ցույց տրված: Ընդ որում, 2013 թ-ին կազմակերպության նախահաշվով հաստատված և ֆինանսավորմամբ տրամադրված աշխատավարձի ֆոնդն ամբողջությամբ իրացվել է՝ վճարվել է աշխատավարձ աշխատողներին, որոնք հանդիսացել են հարկվող օբյեկտ և հարկման ենթակա բոլոր պարտավորությունները պետական բյուջեի նկատմամբ կատարվել են:

Այսպիսով, ակտով կազմակերպության նկատմամբ եկամտային հարկի մասով առաջադրված պարտավորությունը 2013 թ-ի 2-րդ կիսամյակի համար համարվում է չհիմնավորված:

Ելնելով վերոգրյալից՝ գանգատաբերը խնդրում է թիվ 5012602 ստուգման ակտում առաջադրված պարտավորությունները վերանայել:

ՀՀ ֆինանսների նախարարության հարկային և մաքսային մարմինների գանգատարկման հանձնաժողովի եզրակացությունը.

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

Քննարկման ընթացքում նշվեց, որ ՀՀ ֆինանսների նախարարի 31.08.2014 թ-ի թիվ 5012602 հանձնարարագրի համաձայն «Խարբերդի մասնագիտացված մանկատուն» ՊՈԱԿ-ում (այսուհետ նաև Մանկատուն) իրականացվել է բյուջեի հետ փոխհարաբերությունների և հարկային մարմնի կողմից վերահսկվող ՀՀ օրենսդրության առանձին պահանջների կատարման ճշտության ստուգում: Արդյունքում կազմվել է ՀՀ ՖՆ Արտաշատի ՏՀՏ 15.10.2015 թ-ի թիվ 5012602 ակտը

(այսուհետ նաև Ակտ), որով լրացուցիչ գանձման է առաջադրվել ընդամենը 7.461.644 դրամ:

Ակտի 13-րդ կետով մասնավորապես արձանագրվել է, որ ստուգվող ժամանակաշրջանում բժշկական սրածայր վարակիչ և կենսաբանական թափոնները (վտանգավոր թափոններ) մանկատան տարածքում առանձնացված տարածքում այրվել և թաղվել են, սակայն կազմակերպությունը չունի համապատասխան լիցենզիա (թույլտվություն): Հարկ վճարողի կողմից խախտվել է «Լիցենզավորման մասին» ՀՀ օրենքի 46-րդ հոդվածի 1-ին կետի պահանջները:

Համաձայն «Հարկերի մասին» ՀՀ օրենքի 26-րդ հոդվածի 2-րդ պարբերության՝ օրենքով սահմանված լիցենզավորման ենթակա գործունեությունն առանց լիցենզիայի իրականացնելու դեպքում ենթակա է գանձման բյուջե տուգանք՝ լիցենզիայի կամ թույլտվության տրման համար օրենքով սահմանված պետական տուրքի դրույքաչափի տասնապատիկի չափով (համաձայն «Պետական տուրքի մասին» ՀՀ օրենքի 19-րդ հոդվածի 12-րդ կետի 12.1 ենթակետի պետական տուրքը կազմում է 200.000 դրամ)՝ գումարով 2.000.000 դրամ, ինչպես նաև ենթակա է լիցենզավորման համար օրենքով սահմանված պետական տուրքի գումարի չափով վնասի հատուցում 200.000 դրամ:

Ընդամենը ենթակա է վճարման բյուջե 200.000 դրամ պետական տուրք և 2.000.000 դրամ տուգանք:

Քննարկվող դեպքում ստուգման ակտի 13-րդ կետում որպես իրավական նորմ, որի պահանջները չեն կատարվել, ընդամենը նշված է, որ խախտվել են «Լիցենզավորման մասին» ՀՀ օրենքի 46-րդ հոդվածի 1-ին կետի պահանջները:

«Լիցենզավորման մասին» ՀՀ օրենքի 46-րդ հոդվածի 1-ին կետի համաձայն. «Արգելվում է առանց լիցենզիայի զբաղվել սույն օրենքով նախատեսված լիցենզավորման ենթակա գործունեության տեսակներով: Առանց լիցենզիայի սույն օրենքով նախատեսված լիցենզավորման ենթակա գործունեությամբ զբաղվելն առաջացնում է օրենքով նախատեսված պատասխանատվություն և լիցենզավորման համար գանձվող պետական տուրքի գումարի չափով վնասի հատուցում»:

Վերոգրյալից հետևում է, որ ստուգման Ակտի 13-րդ կետում առկա չէ որևէ հիմնավորում այն մասին, թե բժշկական սրածայր վարակիչ և կենսաբանական թափոնների ոչնչացման աշխատանքներն արդյոք ենթակա են լիցենզավորման, թե ոչ: Մասնավորապես, Ակտի 13-րդ կետում մատնանշված չէ որևէ իրավական նորմ, որով սահմանված կլիներ, որ Մանկատան կողմից իրականացված ոչնչացման աշխատանքները համարվում է լիցենզավորման ենթակա գործունեություն:

Այս կապակցությամբ հարկ է նշել, որ «Վարչարարության հիմունքների և վարչական վարույթի մասին» ՀՀ օրենքի 55-րդ հոդվածի 1-ին մասի համաձայն. «Գրավոր վարչական ակտին ներկայացվում են հետևյալ պահանջները.

ա) վարչական ակտն իր բովանդակությամբ պետք է համապատասխանի դրա ընդունման համար օրենքով սահմանված պահանջներին, նշում պարունակի այն բոլոր էական փաստական և իրավաբանական հանգամանքների վերաբերյալ, որոնք վարչական մարմնին հիմք են տվել ընդունելու համապատասխան որոշում»:

Նույն օրենքի 57-րդ հոդվածի 1-ին մասի համաձայն. «Գրավոր կամ գրավոր հաստատված վարչական ակտը պետք է պարունակի հիմնավորում, որում պետք է նշվեն համապատասխան որոշում ընդունելու բոլոր էական փաստական և իրավական հիմքերը: Վարչական մարմնի հայեցողական լիազորությունների իրականացման

արդյունքում ընդունված վարչական ակտի հիմնավորումից պետք է պարզ լինեն այն նկատառումները, որոնց հիման վրա վարչական մարմինն ընտրել է տվյալ լուծումը»:

Իր հերթին, «Վարչարարության հիմունքների և վարչական վարույթի մասին» ՀՀ օրենքի 43-րդ հոդվածի 1-ին մասի համաձայն. «Անձի և վարչական մարմնի փոխհարաբերություններում ապացուցման պարտականությունը կրում է՝

...

բ) վարչական մարմինը՝ անձի համար ոչ բարենպաստ փաստական հանգամանքների առկայության դեպքում»:

Ելնելով վերոգրյալից՝ Հանձնաժողովը գտնում է, որ Ակտի 13-րդ կետը կազմված է վերոգրյալ իրավանորմերով սահմանված պահանջների խախտմամբ, այն է՝ Ակտով չի հիմնավորվել Մանկատան կողմից իրականացված ոչնչացման աշխատանքները լիցենզավորման ենթակա գործունեություն համարվելու, հետևապես նաև «Լիցենզավորման մասին» ՀՀ օրենքի 46-րդ հոդվածի 1-ին կետի պահանջները խախտված լինելու հանգամանքը:

Ակտի 21-րդ կետով մասնավորապես արձանագրվել է, որ կազմակերպությունը ծանր վնասակար աշխատանքներ կատարելու համար կազմակերպության աշխատակիցների որոշակի խմբերին (մանկավարժական, բուժական, միջին բուժական և կրտսեր բուժական անձնակազմի պաշտոնների աշխատակիցներին), որպես աշխատավարձի հավելում՝ նրանց տարիֆային աշխատավարձի (հաստիքային դրույքաչափի) ոչ պակաս քան 30%-ի չափով, չի հաշվարկել և չի վճարել աշխատավարձ՝ 2013 թ-ի հուլիս, օգոստոս, սեպտեմբեր, հոկտեմբեր, նոյեմբեր և դեկտեմբեր ամիսներին՝ ընդամենը 9.415.171 դրամ: Արդյունքում խախտվել է Աշխատանքային օրենսգրքի 183-րդ հոդվածի պահանջները, ինչպես նաև ՀՀ կառավարության 02.12.2010 թ-ի թիվ 1698-Ն որոշմամբ հաստատված Հավելված 1-ի պահանջները: Հաշվի առնելով «Եկամտային հարկի մասին» ՀՀ օրենքի 10-րդ հոդվածով նախատեսված դրույքաչափերը լրացուցիչ հաշվարկվել է ընդամենը 2.297.270 դրամի եկամտային հարկ:

Հիմք ընդունելով «Հարկերի մասին» ՀՀ օրենքի 23-րդ, 25-րդ և 27-րդ հոդվածների դրույթները եկամտային հարկի գծով գանձման է առաջադրվել ընդամենը 5.261.644 դրամ:

Քննարկվող դեպքում Ակտի 21-րդ կետով արձանագրվել է «Խարբերողի մասնագիտացված մանկատուն» ՊՈԱԿ-ի կողմից Աշխատանքային օրենսգրքի 183-րդ հոդվածի պահանջների խախտման դեպք: Այս կապակցությամբ հարկ է նշել հետևյալը.

ՀՀ կառավարության 25 հուլիսի 2013 թվականի N 857-Ն որոշման 2-րդ կետի 1-ին ենթակետով հաստատվել է Հայաստանի Հանրապետության առողջապահության նախարարության աշխատակազմի առողջապահական պետական տեսչության կանոնադրությունը՝ համաձայն N 1 հավելվածի:

ՀՀ կառավարության 25 հուլիսի 2013 թվականի N 857-Ն որոշմամբ հաստատված N 1 հավելվածի 7-րդ կետի 10-րդ ենթակետի համաձայն, ՀՀ առողջապահության նախարարության աշխատակազմի առողջապահական պետական տեսչության նպատակներն ու խնդիրներն են՝ Հայաստանի Հանրապետության աշխատանքային օրենսգրքով և աշխատանքի իրավունքի նորմեր պարունակող այլ իրավական ակտերով սահմանված աշխատանքի անվտանգության ապահովման և աշխատողների առողջության պահպանության նորմեր պարունակող իրավական

ակտերի կիրարկման նկատմամբ պետական հսկողության և վերահսկողության ապահովումը:

Վերոգրյալից հստակ հետևում է, որ Հայաստանի Հանրապետության աշխատանքային օրենսգրքով և աշխատանքի իրավունքի նորմեր պարունակող այլ իրավական ակտերով սահմանված աշխատանքի անվտանգության ապահովման և աշխատողների առողջության պահպանության նորմեր պարունակող իրավական ակտերի կիրարկման նկատմամբ պետական հսկողության և վերահսկողության ապահովման իրավասությունը վերապահված է ՀՀ առողջապահության նախարարության աշխատակազմի առողջապահական պետական տեսչությանը:

Մինչդեռ ժամանակ, ՀՀ վարչապետի մոտ 2013 թ-ի նոյեմբերի 27-ին տեղի ունեցած քննարկման արդյունքում կազմվել է N 23.6/[177920]-13 արձանագրությունը, որի 1-ին մասի 2-րդ կետի բ) ենթակետով հանձնարարվել է ՀՀ ԿԱ պետական եկամուտների կոմիտեին ձեռնպահ մնալ պետական ձեռնարկություններում ՀՀ աշխատանքային օրենսգրքի պահանջների կատարմանն ուղղված ստուգումներ իրականացնելուց, ստուգման ակտեր կազմելուց, իսկ մասնավոր հատվածի ձեռնարկություններում օրենսդրությամբ սահմանված կարգով շարունակել նմանօրինակ ստուգումները:

Տվյալ դեպքում, ղեկավարվելով ՀՀ կառավարության 25 հուլիսի 2013 թվականի N 857-Ն որոշման պահանջներով, ինչպես նաև հաշվի առնելով այն հանգամանքը, որ «Խարբերդի մասնագիտացված մանկատուն» ՊՈԱԿ-ը հանդիսանում է պետական ձեռնարկություն, հետևապես ՀՀ ֆինանսների նախարարի 31.08.2014 թ-ի թիվ 5012602 հանձնարարագրի համաձայն իրականացված ստուգման ընթացքում ստուգումն իրականացնող անձինք պետք է ձեռնպահ մնային «Խարբերդի մասնագիտացված մանկատուն» ՊՈԱԿ-ում ՀՀ աշխատանքային օրենսգրքի պահանջների կատարմանն ուղղված ստուգումներ իրականացնելուց և այդ մասով խախտումներ արձանագրելուց:

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՝

Չեղյալ համարել ՀՀ ՖՆ Արտաշատի ՏՀՏ 15.10.2015 թ-ի թիվ 5012602 ակտի 13-րդ և 21-րդ կետերը:

Հանձնաժողովի նախագահ՝



