

ՀՀ կառավարությանն առընթեր պետական եկամուտների կոմիտե
Հարկային և մաքսային մարմինների գանգատարկման հանձնաժողով

Ո Ր Ո Շ ՈՒ Մ 56/2

26 նոյեմբերի 2013 թ.

Քննարկվեց Ա/Ձ Սարգիս Պետրոսյանի 15.11.2013 թ-ի բողոքը ՀՀ ԿԱ ՊԵԿ Աշտարակի ՏՀՏ 22.10.2013 թ-ի թիվ 1008998 ստուգման ակտի դեմ:

ՀՀ ԿԱ ՊԵԿ Աշտարակի ՏՀՏ 22.10.2013 թ-ի թիվ 1008998 ստուգման ակտի (այսուհետ նաև ստուգման ակտ) 5-րդ կետով մասնավորապես արձանագրվել է, որ ներկայացված սկզբնական փաստաթղթերի ստուգմամբ պարզվեց, որ Ա/Ձ Սարգիս Պետրոսյանի և «Մարտին Սթար» ՍՊԸ-ի միջև 10.08.2012 թ-ին կնքվել է գործակալական պայմանագիր, որով անհատ ձեռնարկատերը որպես գործակալ պարտավորվում է մյուս կողմի համար /պրինցիպալի/ հանձնարարությամբ իրականացնել պրինցիպալի ապրանքների իրացումը: 2012 թ-ի գործակալական վճարների հանրագումարը կազմել է 2528880 դրամ, որը չի գերազանցել ԱԱՀ-ի շեմը, ձեռնարկատերը համարվել է ԱԱՀ չվճարող: Սակայն այդ պայմանագրում ապրանք իրացնելիս պրինցիպալի կամ գործակալի անունից հանդես գալու պայման մինչ 26.09.2012 թ-ին կնքված համաձայնագիրը (որով ստորագրման պահից նախատեսվում է պրինցիպալի անունից և նրա հաշվին հանդես գալու պայման) նախատեսված չի եղել: Քանի որ «Ավելացված արժեքի հարկի մասին» ՀՀ օրենքի 8-րդ հոդվածի 5-րդ կետով գործակալի համար ԱԱՀ-ով հարկվող շրջանառությունը տարբեր կերպ է որոշվում՝ կախված նրանից, թե գործակալը հանդես է գալիս իր անունից, թե պրինցիպալի անունից, ապա որևիցե կողմի անունից հանդես գալու պայման չնախատեսելու համար, անհատ ձեռնարկատիրոջ համար մինչ 26.09.2012 թ-ի հարկվող շրջանառությունը պետք է որոշվեր «Ավելացված արժեքի հարկի մասին» ՀՀ օրենքի 8-րդ հոդվածի առաջին կետի համաձայն, այն է՝ ապրանքների մատակարարման համար ԱԱՀ-ով հարկվող շրջանառություն է համարվում դրանց արժեքը:

Ա/Ձ Սարգիս Պետրոսյանի բողոքում բերված փաստարկները.

Ստուգողները կոպտորեն խախտել են «Ավելացված արժեքի հարկի մասին» ՀՀ Օրենքի 8-րդ հոդվածի առաջին կետի կիրառումը, քանի որ այն սահմանում է, որ ԱԱՀ-ով հարկվող շրջանառությունը որոշվում է հետևյալ կարգով.

1. Ապրանքների մատակարարման և ծառայությունների մատուցման դեպքերում (բացառությամբ սույն հոդվածով սահմանված դեպքերի) ԱԱՀ-ով հարկվող շրջանառություն է համարվում դրանց արժեքը դրամական արտահայտությամբ (ներառյալ՝ այդ արժեքին օրենքով միացվող այլ վճարումները)՝ առանց ԱԱՀ-ի, որը գնորդը պետք է վճարի մատակարարին որպես հատուցում:

2. Միաժամանակ, «Ավելացված արժեքի հարկի մասին» ՀՀ Օրենքի 6-րդ հոդվածի առաջին կետը սահմանում է, որ ԱԱՀ-ով հարկվող գործարքներ (գործառնություններ) են համարվում՝ ապրանքների մատակարարումը՝ գործարք, որն իրականացվում է ապրանքների (այդ թվում՝ արտադրանքի և անշարժ գույքի) սեփականության իրավունքը որևէ ձևով կատարվող հատուցման դիմաց այլ անձի փոխանցելու միջոցով:

Հետևաբար, քանի որ ընկերության կողմից կնքված գործակալական պայմանագրի հիմնարար դրույթներից և դրան համապատասխան՝ կողմերի միջև կատարված գործառնությունների փաստաթղթավորումից հստակ երևում է, որ պրինցիպալի կողմից՝ ապրանքները գործակալին փոխանցելու ժամանակ, սեփականության իրավունքը չի փոփոխվել, ուստի «Ավելացված արժեքի հարկի մասին» ՀՀ Օրենքի 8-րդ հոդվածի առաջին կետի կիրառության մասին խոսք լինել չի կարող:

«Քաղաքացիական Օրենսգրքի 806 հոդվածի առաջին կետից և ընկերության կողմից կնքված գործակալական պայմանագրից հստակ երևում է, որ գործակալական պայմանագրով իրականացվում է իրավաբանական ու այլ գործողություններ, և գործակալը իրավաբանական ու այլ գործողությունները կատարում է իր անունից, սակայն պրինցիպալի հաշվին կամ պրինցիպալի անունից և նրա հաշվին: Այսինքն, եթե առկա է գործակալական պայմանագիր և հարաբերություններ, ուրեմն միանշանակ առկա է որևէ անձի անունից ներկայանալու իրավունք:

Այս դեպքում կողմերի միջև կնքված գործակալական պայմանագրում հստակ սահմանված է, որ գործակալը պարտավորվում է իրականացնել պրինցիպալի սեփականությունը հանդիսացող ապրանքի իրացումը, հետևաբար ապրանքների իրացման պահից իրավունքներ ու պարտականություններ ձեռք է բերում անմիջականորեն պրինցիպալը, որտեղից պարզ երևում է, որ գործակալը հանդես է եկել պրինցիպալի անունից և նրա հաշվին:

«Քաղաքացիական օրենսգրքի 447 հոդվածը սահմանում է՝

1. Պայմանագրի պայմանները մեկնաբանելիս՝ դատարանը պետք է ելնի նրանում պարունակվող բառերի և արտահայտությունների տառացի նշանակությունից: Պայմանագրի պայմանի տառացի նշանակությունը պարզ չլինելու դեպքում այն սահմանվում է պայմանագրի մյուս պայմանների և պայմանագրի ամբողջական իմաստի հետ համադրելու միջոցով:

2. Եթե սույն հոդվածի առաջին կետում պարունակվող կանոնները հնարավորություն չեն տալիս որոշել պայմանագրի բովանդակությունը, ապա պետք է պարզվի կողմերի իրական ընդհանուր կամքը՝ հաշվի առնելով պայմանագրի նպատակը: Ընդ որում, նկատի են առնվում բոլոր համապատասխան հանգամանքները՝ ներառյալ պայմանագրին նախորդող բանակցությունները և թղթակցությունը, կողմերի փոխադարձ հարաբերություններում հաստատված գործելակերպը, գործարար շրջանառության սովորույթները, կողմերի հետագա վարքը:

Ընկերությունը՝ գործակալական պայմանագիրը կնքելուց տառացիորեն չի նշել պրինցիպալի կամ գործակալի անունից հանդես գալու պայմանի մասին, սակայն ստուգողները հաշվի չեն առել պայմանագրի մյուս էական պայմանները, կողմերի միջև փաստաթղթաշրջանառությունը և մնացած բոլոր հանգամանքները և առաջնորդվել են որոշակի վրիպակների ու անհստակությունների հիման վրա փոքր և նորաստեղծ անհատ ձեռնարկատիրոջը խոշոր չափերի հարկային պարտավորություն առաջադրելու ձգտումով:

Նշեմ նաև, որ ընկերության կողմից կնքված գործակալական պայմանագրում առկա են մի շարք առանցքային դրույթներ, որոնք բխում են «Քաղաքացիական Օրենսգրքի 806 հոդվածից և ստուգողների համար կարող էին ճիշտ հետևություն անելու հիմք հանդիսանալ: Մասնավորապես, պայմանագրի 1.1 կետում նշվում է, որ գործակալը պարտավորվում է իր տեղաբաշխման ցանցի միջոցով իրականացնել պրինցիպալի սեփականությունը հանդիսացող ապրանքի իրացումը: Պայմանագրի 1.2 կետում նշվում է, որ պրինցիպալը պարտավոր է գործակալին վճարել վերջինիս կողմից մատուցված ծառայությունների համար: Պայմանագրի 2.2.1 կետում նշվում է, որ պարտավորվում է ծառայությունները մատուցել բարեխղճորեն և ի շահ Պրինցիպալի: Պայմանագրի 2.2.6 կետում նշվում է, որ պարտավորվում է ձեռնպահ մնալ որևէ միակողմանի գործողությունից, որը կարող է սահմանել, փոփոխել կամ դադարեցնել սույն պայմանագրով կողմերի իրավունքները կամ պարտականությունները: Պայմանագրի 3.1 կետում նշվում է, որ պրինցիպալը միջնորդավճարը վճարում է գործակալի կողմից ներկայացված հաշիվ ապրանքագրի հիման վրա: Պայմանագրի 4.3 կետում նշվում է, որ գործակալը պատասխանատվություն է կրում պրինցիպալից փոխանցման ակտով ստացված ապրանքի կորստի, վնասման կամ փչացման համար (քանի որ ապրանքները սեփականության իրավունքով պատկանում են պրինցիպալին):

վերը նշվածը հստակ հիմնավորում է, որ.

Որևէ հիմք չկա որպես առք ու վաճառքի պայմանագիր դիտարկելու վերոգրյալը, քանի որ պայմանագրի դրույթները համապատասխանում են Քաղաքացիական օրենսգրքով սահմանված գործակալության պայմանագրի համար սահմանված դրույթներին:

ԱԱՀ պարտավորություն առաջադրելու համար <ԱԱՀ մասին> ՀՀ օրենքի 8-րդ հոդվածի 5-րդ կետով հատուկ պահանջվում է, որպեսզի պայմանագիրը նախատեսի գործակալի անունից հանդես գալու պայման, մինչդեռ պայմանագիրը նման պայման չի նախատեսում: Մեր ունեցած տեղեկություններով պրինցիպալի հասույթը հաշվարկվել է ամբողջ գումարից՝ ներառյալ միջնորդավճարը, ինչը և հիմնավորում է, որ հարկվող շրջանառությունը պետք է հաշվարկվի միջնորդավճարից:

Հաշվի առնելով, որ վերը շարադրված իրավական հիմքերն ու հիմնավորումները հստակ հիմնավորում են, որ ընկերությունը հարկային օրենսդրության և հարկային հարաբերությունները կարգավորող այլ իրավական ակտերի դրույթների խախտումներ թույլ չի տվել, բողոքաբեր կողմը խնդրում է չեղյալ համարել 22.10.2013 թ-ին կազմված թիվ 1008998 ակտը:

ՀՀ ԿԱ ՊԵԿ հարկային և մաքսային մարմինների գանգատարկման հանձնաժողովի եզրակացությունը.

ՀՀ ԿԱ ՊԵԿ հարկային և մաքսային մարմինների գանգատարկման հանձնաժողովը (այսուհետ նաև Հանձնաժողով), ուսումնասիրելով սույն գործին առնչվող նյութերն ու ապացույցները, եկավ եզրակացության, որ բողոքը հիմնավոր է և ենթակա է բավարարման հետևյալ պատճառաբանությամբ:

Քննարկվող դեպքում ստուգման ակտով <Ավելացված արժեքի հարկի մասին> ՀՀ օրենքի 8-րդ հոդվածի առաջին կետի դրույթը կիրառելու համար հիմք է հանդիսացել այն հանգամանքը, որ Մարտին Սթար> ՍՊԸ և Ա/Ձ Սարգիս Պետրոսյանի միջև 10.08.2012 թ-ին կնքված թիվ 10/08/12 գործակալական պայմանագիրը (այսուհետ նաև Պայմանագիր), ըստ էության, դիտվել է որպես ապրանքների առք ու վաճառքի պայմանագիր: Այս կապակցությամբ հարկ է հիշատակել ՀՀ քաղաքացիական օրենսգրքի 806-րդ հոդվածի 1-ին կետի դրույթները, որի համաձայն. <Գործակալության պայմանագրով մի կողմը (գործակալը) պարտավորվում է վարձատրությամբ մյուս կողմի (պրինցիպալի) հանձնարարությամբ, իր անունից, սակայն պրինցիպալի հաշվին կամ պրինցիպալի անունից և նրա հաշվին կատարել իրավաբանական ու այլ գործողություններ:

Երրորդ անձի հետ իր անունից և պրինցիպալի հաշվին կնքված գործարքով իրավունքներ ու պարտականություններ ձեռք է բերում գործակալը, թեկուզև պրինցիպալը վկայակոչված լինի գործարքում և գործարքը կատարելու հետ կապված անմիջական հարաբերությունների մեջ մտած լինի երրորդ անձի հետ:

Երրորդ անձի հետ պրինցիպալի անունից և նրա հաշվին գործակալի կնքած գործարքով իրավունքներ ու պարտականություններ ձեռք է բերում անմիջականորեն պրինցիպալը>:

Հանձնաժողովը, ուսումնասիրելով <Մարտին Սթար> ՍՊԸ և Ա/Ձ Սարգիս Պետրոսյանի միջև 10.08.2012 թ-ին կնքված թիվ 10/08/12 գործակալական պայմանագիրը, վերջինումս փոփոխություններ կատարելու մասին 26.09.2012 թ-ի համաձայնագիրը, փոխադարձ հաշվարկների ակտերը, գրված հաշիվ-ապրանքագրերը եկավ եզրակացության, որ տվյալ դեպքում Պայմանագիրը կնքված է ՀՀ քաղաքացիական օրենսգրքի 806-րդ հոդվածի 1-ին կետի դրույթներին համապատասխան, հետևապես <Ավելացված արժեքի հարկի մասին> ՀՀ օրենքի 8-րդ հոդվածի առաջին կետի դրույթը կիրառելի չէ: Մասնավորապես, Պայմանագրի 1.1 կետի համաձայն, գործակալը պարտավորվում է իր տեղաբաշխման ցանցի միջոցով իրականացնել պրինցիպալի սեփականությունը հանդիսացող ապրանքի իրացումը: Պայմանագրի 1.2 կետի համաձայն, պրինցիպալը պարտավոր է գործակալին վճարել վերջինիս կողմից մատուցված ծառայությունների համար: Պայմանագրի

2.2.1 կետի համաձայն, գործակալը պարտավորվում է ծառայությունները մատուցել բարեխղճորեն և ի շահ Պրինցիպալի: Պայմանագրի 2.2.6 կետի համաձայն, պարտավորվում է ձեռնպահ մնալ որևէ միակողմանի գործողությունից, որը կարող է սահմանել, փոփոխել կամ դադարեցնել սույն պայմանագրով կողմերի իրավունքները կամ պարտականությունները: Պայմանագրի 3.1 կետի համաձայն, որ պրինցիպալը միջնորդավճարը վճարում է գործակալի կողմից ներկայացված հաշիվ ապրանքագրի հիման վրա: Պայմանագրի 4.3 կետի համաձայն, գործակալը պատասխանատվություն է կրում պրինցիպալից փոխանցման ակտով ստացված ապրանքի կորստի, վնասման կամ փչացման համար (քանի որ ապրանքները սեփականության իրավունքով պատկանում են պրինցիպալին):

Ավելին, այն հանգամանքը, որ գործակալը հանդես է եկել պրինցիպալի հանձնարարությամբ և նրա անունից հստակեցվել է նաև <Մարտին Սթար> ՍՊԸ և Ա/Ձ Սարգիս Պետրոսյանի միջև 10.08.2012 թ-ին կնքված թիվ 10/08/12 գործակալական պայմանագրում փոփոխություններ կատարելու մասին 26.09.2012 թ-ի համաձայնագրով:

Հանձնաժողովը գտնում է նաև, որ եթե հարկ վճարողի կողմից կնքվել է ՀՀ Քաղաքացիական օրենսգրքով նախատեսված պայմանագրի տեսակ, այն է՝ գործակալության պայմանագիր, հետևաբար հարկային օրենսդրության կիրառման առումով հարկային մարմինը չի կարող այն դիտարկել որպես ապրանքների մատակարարման պայմանագիր, առավել ևս, որ կնքված պայմանագրով հիմնականում պահպանված են օրենսգրքով սահմանված պայմանները:

Ելնելով վերոգրյալից՝ Հանձնաժողովը եզրակացնում է, որ Ա/Ձ Սարգիս Պետրոսյանն իր գործունեությունն իրականացրել է 10.08.2012 թ-ի թիվ 10/08/12 գործակալական պայմանագրի շրջանակներում և նման պայմաններում <Ավելացված արժեքի հարկի մասին> ՀՀ օրենքի 8-րդ հոդվածի առաջին կետի դրույթը կիրառելի չէ:

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

ո ը ո շ ու մ է՝

Չեղյալ համարել ՀՀ ԿԱ ՊԵԿ Աշտարակի ՏՀՏ 22.10.2013 թ-ի թիվ 1008998 ստուգման ակտը:

Հանձնաժողովի նախագահ՝



Վ.ՄԻՐՈՒՄՅԱՆ