

ՀՀ ֆինանսների նախարարություն
Հարկային և մաքսային մարմինների գանգատարկման հանձնաժողով

Ո Ր Ո Շ ՈՒ Մ 1/2

29 մայիսի 2014 թ.

Քննարկվեց «Սալփի» ՍՊԸ 14.04.2014 թ-ի գանգատը ՀՀ ԿԱ ՊԵԿ խոշոր հարկ վճարողների ՀՏ 25.03.2014 թ-ի թիվ 1009785 ստուգման ակտի 1-ին կետի դեմ:

ՀՀ ԿԱ ՊԵԿ նախագահի 30.08.2013 թ-ի թիվ 1009785 հանձնարարագրի համաձայն «Սալփի» ՍՊԸ-ում (այսուհետ նաև Ընկերություն) իրականացվել է բյուջեի հետ փոխհարաբերությունների և հարկային մարմնի կողմից վերահսկվող օրենսդրության առանձին պահանջների կատարման ճշտության ստուգում: Արդյունքում կազմվել է ՀՀ ԿԱ ՊԵԿ խոշոր հարկ վճարողների ՀՏ 25.03.2014 թ-ի թիվ 1009785 ստուգման ակտը (այսուհետ նաև ստուգման ակտ), որով լրացուցիչ գանձման է առաջադրվել ընդամենը 1.871.511 դրամ:

«Սալփի» ՍՊԸ գանգատում բերված փաստարկները.

Խոշոր հարկ վճարողների հարկային տեսչության 25.03.2014 թ-ի թիվ 1009785 ակտի 1-ին կետը ոչ իրավաչափ է և այն ամբողջությամբ ենթակա է վերացման: Այն փաստերը, որոնց վրա հիմնվում է պահանջը.

«Սալփի» ՍՊԸ-ի և «Գուդ Էրանժ» ՍՊԸ-ի միջև 01.03.2012 թ-ին կնքվել է թիվ 01 կոմիսիայի պայմանագիրը, որով «Սալփի» ՍՊԸ-ն՝ կոմիսիոները, պարտավորվել է «Գուդ Էրանժ» ՍՊԸ-ի՝ կոմիտենտի, հանձնարարությամբ, վարձատրությամբ, իր անունից, սակայն կոմիտենտի հաշվին երրորդ անձանց կատարել ապրանքների մատակարարում /վաճառք/:

Հարկային մարմինը գտել է, որ «Սալփի» ՍՊԸ-ն ունեցել է 5,848,475 դրամ եկամտի տեսչության անվերապահ իրավունք, քանի որ ըստ իր մեկնաբանության կոմիսիայի պայմանագրի շրջանակներում «Գուդ Էրանժ» ՍՊԸ-ն պարտավոր էր հատուցել «Սալփի» ՍՊԸ-ի վարձակալած տարածքի և աշխատողներին վճարած աշխատավարձի ծախսերը: Նշվածից ելնելով հարկային մարմինը 5,848,475 դրամի նկատմամբ հաշվարկել է 1,169,695 շահութահարկ:

«Սալփի» ՍՊԸ-ն 5,848,475 դրամ եկամտի տեսչության անվերապահ իրավունք չի ունեցել: Հարկային մարմինն առանց բավարար հիմքերի նշել է, որ 5,848,475 դրամը վերաբերվել է կոմիսիոն հիմունքներով կատարված գործարքներին: Այդ գումարը վերաբերվել է բացառապես կոմիսիոնների կողմից վարձակալած տարածքի վարձավճարներին և աշխատողներին վճարված աշխատավարձին, ինչը չէր կարող մեկնաբանվել որպես «Գուդ Էրանժ» ՍՊԸ-ի կողմից անվերապահորեն հատուցման ենթակա ծախս: Հարկային մարմինը չի տվել ակտի փաստական հիմնավորումը:

Հարկային մարմինը լրիվ, օբյեկտիվ և բազմակողմանի քննություն չիրականացնելու արդյունքում հաշվի չի առել, որ կոմիսիոները, բացի կոմիսիայի գործարքից իրականացրել է նաև այլ գործունեություն, իր վարձակալած տարածքը և աշխատուժն օգտագործել է նաև այլ գործունեության համար:

Հարկային մարմնի ներկայացուցիչը հասկանալով, որ կոմիսիայի պայմանագրի շրջանակներում երբևէ կոմիտենտը չի վճարում կոմիսիոների աշխատողների աշխատավարձը և տարածքի վարձակալության վճարը, պարզելով, որ 5,848,475 դրամը վերաբերվում է բացառապես հենց այդ ծախսերին, ստուգման ակտում չի պատճառաբանել, թե ինչպես է առաջացել այդ գումարը:

Եթե կոմիսիոների աշխատողների աշխատավարձի և վարձակալած տարածքի վճարման պարտականությունն անվերապահորեն դրված լիներ կոմիտենտի վրա, ապա պայմանագիրը կնքելիս աշխատավարձի և վարձավճարի չափը կհամաձայնեցվեր կոմիտենտի հետ և որպես պայմանագրի էական պայման այդ մասին նշում կկատարվեր որևէ փաստաթղթում:

Պահանջը հիմնավորող փաստարկները.

«Շահութահարկի մասին» ՀՀ օրենքի 42-րդ հոդվածի համաձայն հարկվող օբյեկտը որոշելիս եկամուտների և ծախսերի հաշվառումն իրականացվում է հաշվեգրման եղանակով:

Հաշվեգրման եղանակով հաշվառման դեպքում հարկատուն եկամուտների հաշվառումն իրականացնում է ելնելով հարկատուի կողմից այդ եկամուտների ստացման իրավունքը ձեռք բերելու պահից, անկախ եկամտի փաստացի ստացման կամ վճարումների իրականացման ժամկետից:

«Շահութահարկի մասին» ՀՀ օրենքի 43-րդ հոդվածի համաձայն հաշվեգրման եղանակով եկամուտները հաշվառելիս հարկատուն հաշվի է առնում հետևյալ առանձնահատկությունները՝

ա) եկամտի ստացման իրավունքը համարվում է ձեռք բերված, եթե համապատասխան գումարը ենթակա է հարկատուին անվերապահ վճարման /հատուցման/:

Նշված նորմերի վերլուծությունից հետևում է, որ սույն գործի լուծման համար էական նշանակություն ունի հետևյալ հարցը՝ դիմողն ունեցել է արդյոք կոմիտենտից հատուցում ստանալու անվերապահ իրավունք, թե ոչ:

Հարկային մարմնի այն պնդումը, որ կոմիտենտները պետք է կոմիտենտից անվերապահորեն ստանար 5,848,475 դրամ, այսինքն՝ իր աշխատողների աշխատավարձի և տարածքի վարձավճարների գումարը, անհիմն է մի շարք հիմքերով:

Միայն այն հանգամանքը, որ կոմիտենտներն օգտագործելով իր աշխատուժը և վարձակալած տարածքն իրականացրել է նաև այլ գործունեություն, բավարար է փաստելու, որ վարձակալած տարածքը և աշխատուժը միայն կոմիտենտի հանձնարարության կատարման համար չեն օգտագործվել, ինչի պայմաններում կոմիտենտների այդ ծախսերի վճարման պարտականությունը չէր կարող անվերապահորեն դրվել կոմիտենտի վրա կամ մեկնաբանվել, որ դրանք վերաբերվել են կոմիտենտ գործարքներին կամ կոմիտենտներն անվերապահորեն իրավունք ունեն կոմիտենտից պահանջել այդ ծախսերը:

Հարկային մարմինն ակտի կայացման հիմքում դրել է այն հանգամանքը, որ 5,848,475 դրամը հանդիսացել է կոմիտենտ գործարքների վերաբերյալ ծախս և կոմիտենտներն ունեցել է կոմիտենտից այն ստանալու անվերապահ իրավունք, մինչդեռ բավարար կերպով չի նշել ակտով լուծվող հարցի նկարագրությունը և ակտի ընդունման հիմնավորումը, խախտելով «Վարչարարության հիմունքների և վարչական վարույթի մասին» ՀՀ օրենքի 55-րդ հոդվածի 4-րդ մասի և 57-րդ հոդվածի 1-ին մասի դրույթները: Մասնավորապես չի նշվել, թե ինչ ծախսերից է առաջացել 5,848,475 դրամը, այդ ծախսերը որքանով են եղել անվերապահ հատուցման ենթակա: Հարկային մարմինը կոմիտենտների կատարած ծախսերի տարանջատում չի կատարել, ինչի արդյունքում այն ծախսերը, որոնք չէին կարող գնահատվել որպես կոմիտենտ գործարքների վերաբերյալ անվերապահ հատուցման ենթակա, դիտարկվել են այդպիսին:

ՀՀ քաղաքացիական օրենսգրքի 791-րդ հոդվածի 1-ին մասի համաձայն՝ կոմիտենտի պայմանագրով մի կողմը (կոմիտենտները) պարտավորվում է մյուս կողմի (կոմիտենտի) հանձնարարությամբ, վարձատրությամբ, իր անունից, սակայն կոմիտենտի հաշվին, կնքել մեկ կամ մի քանի գործարք:

ՀՀ քաղաքացիական օրենսգրքի 792-րդ հոդվածի 1-ին մասի համաձայն՝ կոմիտենտը պարտավոր է կոմիտենտներին վարձատրել:

ՀՀ քաղաքացիական օրենսգրքի 802-րդ հոդվածի համաձայն՝ կոմիտենտը պարտավոր է, բացի կոմիտենտ վարձատրությունից կոմիտենտներին հատուցել կոմիտենտի պայմանագրի կատարման հետ կապված նրա ծախսերը: Կոմիտենտները կոմիտենտի՝ իր մոտ գտնվող գույքի պահատվության համար ծախսերի հատուցման իրավունք չունի, եթե այլ բան նախատեսված չէ օրենքով կամ կոմիտենտի պայմանագրով:

Տվյալ դեպքում կոմիտենտի պայմանագրի կատարումն իրենից ներկայացրել է ապրանքների վաճառքը: Հարկային մարմինը չի հիմնավորել, որ տարածքի վարձավճարների և աշխատողների աշխատավարձի գումարներն եղել են ապրանքների վաճառքի հետ

կապված ծախսեր: Հարկային մարմինը հաշվի չի առել, որ այդ ծախսերը կոմիսիոները պետք է կատարեր անկախ ապրանքների վաճառքից: Այսինքն՝ անկախ այն հանգամանքից կոմիսիոն հիմունքներով ապրանքներ կվաճառվեն, թե ոչ, կոմիսիոները, մի դեպքում գործատուի կարգավիճակում, մյուս դեպքում վարձատուի, պարտավոր էր կատարել աշխատավարձի և վարձակալած տարածքի ամենամսյա վճարումներ:

Բացի այդ, ՀՀ քաղաքացիական օրենսգրքի 802-րդ հոդվածի վերլուծությունից հետևում է, որ կոմիսիոների մոտ ապրանքների պահատվության դիմաց ծախսերի հատուցում ստանալու իրավունքը կարող էր ծագել միայն այն դեպքում, երբ պայմանագրում ուղղակիորեն նշված լիներ ապրանքների պահատվության համար հատուցում ստանալու իրավունքը:

Հարկային մարմինը հաշվի չի առել, որ կոմիսիոներն իրավունք չունենան ապրանքներն իր մոտ պահելու համար կոմիտենտից պահանջել ծախսերի հատուցում, նման պայման պայմանագրով չի նախատեսվել: Նաև նշված հիմքով տարածքի վարձավճարները չէր կարող մեկնաբանվել, որպես կոմիսիոներին անվերապահորեն հատուցման ենթակա ծախս:

Հարկային մարմինը խախտել է նաև «Վարչարարության հիմունքների և վարչական վարույթի մասին» ՀՀ օրենքի 37-րդ հոդվածի պահանջները, քանի որ չի բացահայտել գործի բոլոր հանգամանքները, հաշվի չի առել կոմիսիոների և կոմիտենտի փոխադարձ հարաբերություններում հաստատված գործելակերպը, գործարար շրջանառության սովորույթները, կողմերի իրական կամքը:

Վարչական վարույթի շրջանակներում շոշափվել է կոմիտենտի պարտավորության հարցը և ակտով սահմանվել է, որ կոմիտենտ ընկերությունը կոմիսիոների առջև ունեցել է անվերապահ կատարման ենթակա պարտավորություն: Այս պայմաններում խախտվել է նաև «Վարչարարության հիմունքների և վարչական վարույթի մասին» ՀՀ օրենքի 21-րդ հոդվածի բ) կետի պահանջը, քանի որ հարկային մարմինը վարչական վարույթին մասնակից չի դարձրել կոմիտենտ հանդիսացող ընկերությանը:

Ելնելով վերոգրյալից և ղեկավարվելով «Վարչարարության հիմունքների և վարչական վարույթի մասին» ՀՀ օրենքի 63-րդ հոդվածի 1-ին մասի «ա» կետի դրույթներով ընկերությունը խնդրում է վերացնել խոշոր հարկ վճարողների հարկային տեսչության 25.03.2014 թ-ի թիվ 1009785 ակտի 1-ին կետը:

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:

Ստուգման ակտի 1-ին կետով մասնավորապես արձանագրվել է.

ներկայացված սկզբնական փաստաթղթերի ստուգմամբ պարզվեց, որ ընկերության կողմից խախտվել է «Շահութահարկի մասին» ՀՀ օրենքի 42-րդ հոդվածի և 43-րդ հոդվածի ա) ենթակետի պահանջները, ըստ որոնց հարկվող օբյեկտը որոշելիս եկամուտների և ծախսերի հաշվառումն իրականացվում է հաշվեգրման եղանակով: Հաշվեգրման եղանակով հաշվառման դեպքում հարկատուն եկամուտների և ծախսերի հաշվառումն իրականացնում է համապատասխանաբար ելնելով հարկատուի կողմից այդ եկամուտների ստացման իրավունքը ձեռք բերելու կամ դրա համար այդ ծախսերը ճանաչելու պահից, անկախ եկամտի փաստացի ստացման կամ վճարումների իրականացման ժամկետից: Եկամտի ստացման իրավունքը համարվում է ձեռք բերված, եթե համապատասխան գումարը ենթակա է հարկատուին անվերապահ վճարման (հատուցման) կամ հարկատուն կատարել է գործարքից կամ պայմանագրից բխող պարտավորությունները, եթե նույնիսկ այդ իրավունքի բավարարման պահը հետաձգվել է, կամ վճարումներն իրականացվում են մաս-մաս:

«Գուդ Էրանժ» և «Սալփի» ՍՊԸ-ների միջև կնքված 01.03.2012 թ-ի թիվ 01 կոմիսիայի պայմանագրի 1-ին կետի 1.1 ենթակետի պահանջների համաձայն Կոմիսիոները («Սալփի» ՍՊԸ-ն) պարտավորվում է Կոմիտենտի («Գուդ Էրանժ» ՍՊԸ-ի)

հանձնարարությամբ, վարձատրությամբ, իր անունից, սակայն Կոմիտենտի հաշվին երրորդ անձանց կատարել ապրանքների մատակարարում (վաճառք), իսկ 2-րդ կետի 2.1.3 ենթակետի պահանջների համաձայն, Կոմիտենտը պարտավոր է հատուցել հանձնարարության կատարման նպատակով Կոմիտենտի կրած ծախսերը: Պայմանագրի 2-րդ կետի 2.1.3 ենթակետի պահանջները հիմնավորվում են ՀՀ Քաղաքացիական օրենսգրքի 802 հոդվածի դրույթներով, ըստ որի՝ Կոմիտենտը պարտավոր է, բացի կոմիտիոն վարձատրությունից, Կոմիտենտին հատուցել կոմիտիայի պայմանագրի կատարման հետ կապված նրա ծախսերը:

Ընկերության 2012 թ-ի համախառն եկամուտը կազմել է 12410482 դրամ, որից 1540588 դրամը կամ 12.42%-ը կազմում է ապրանքների իրացումից հասույթը, իսկ 10869894 դրամը կամ 87,58%-ը, կոմիտիայի հիմունքներով իրականացված գործարքներից հասույթը: Ընկերության 2012 թ-ի համախառն եկամտից նվազեցվող ծախսերը կազմել են 8078402 դրամ, որից 1400535 դրամն իրացված ապրանքների ձեռք բերման հետ անմիջականորեն կապված ծախսերն են, իսկ 6677867 դրամ վարչական և ծառայությունների իրացման հետ կապված ծախսերից 829391 դրամը կամ 12,42%-ը վերաբերվում են արանքների ձեռք բերմանը, իսկ 5848475 դրամը վերաբերվում է կոմիտիայի հիմունքներով իրականացված գործարքներին, որը գումարով 5848475 դրամ պետք է անվերապահ հատուցվեր «Գուդ Էրանժ» ՍՊԸ կողմից: «Սալփի» ՍՊԸ կողմից 2012 թ-ի հարկվող շահույթը որոշելիս վերը նշված 5848475 դրամը հաշվեգրման եղանակով չի հաշվառվել որպես եկամուտ և չի ավելացվել 2012 թ-ի համախառն եկամտին:

Հիմք ընդունելով «Շահութահարկի մասին» ՀՀ օրենքի 33-րդ հոդվածի, «Հարկերի մասին» ՀՀ օրենքի 23-րդ, 25-րդ և 27-րդ հոդվածների դրույթները շահութահարկի գծով լրացուցիչ վճարման ենթակա գումարը կազմում է ընդամենը 1871511 դրամ:

Խնդրո առարկա հարցի, որը վերաբերվում է կոմիտիայի հիմունքներով իրականացված գործարքների գծով «Սալփի» ՍՊԸ-ի կատարած ծախսերը՝ գումարով 5848475 դրամ, «Գուդ Էրանժ» ՍՊԸ կողմից անվերապահ հատուցվելուն, քննարկման ընթացքում Հանձնաժողովը եկավ հետևյալ եզրակացության:

Քննարկվող դեպքում «Սալփի» ՍՊԸ-ի և «Գուդ Էրանժ» ՍՊԸ-ի միջև 01.03.2012 թ-ին կնքված թիվ 01 կոմիտիայի պայմանագրի (այսուհետ նաև Պայմանագիր) 1-ին կետի 1.1 ենթակետի համաձայն «Սալփի» ՍՊԸ-ն (Կոմիտենտ) պարտավորվել է «Գուդ Էրանժ» ՍՊԸ-ի (Կոմիտենտ) հանձնարարությամբ, վարձատրությամբ, իր անունից, սակայն Կոմիտենտի հաշվին երրորդ անձանց կատարել ապրանքների մատակարարում (վաճառք): Պայմանագրի 2-րդ կետի 2.1.3 ենթակետի համաձայն, Կոմիտենտը պարտավոր է հատուցել հանձնարարության կատարման նպատակով Կոմիտենտի կրած ծախսերը:

Հանձնաժողովի համոզմամբ Պայմանագրի շրջանակներում «Սալփի» ՍՊԸ-ի Կոմիտենտը կատարած ծախսերը, որոնք բաղկացած են տարածքի վարձակալության և աշխատակիցներին որպես աշխատավարձ վճարված գումարներից, չեն կարող դիտվել որպես Կոմիտենտի կողմից անվերապահ հատուցման ենթակա գումարներ հետևյալ պատճառաբանությամբ:

ՀՀ քաղաքացիական օրենսգրքի 802-րդ հոդվածի համաձայն. «1. Կոմիտենտը պարտավոր է, բացի կոմիտիոն վարձատրությունից, իսկ համապատասխան դեպքերում՝ նաև ղեկըրեղների համար լրացուցիչ վարձատրությունից, կոմիտենտին հատուցել կոմիտիայի պայմանագրի կատարման հետ կապված նրա ծախսերը:

2. Կոմիտենտը կոմիտենտի՝ իր մոտ գտնվող գույքի պահատվության համար ծախսերի հատուցման իրավունք չունի, եթե այլ բան նախատեսված չէ օրենքով կամ կոմիտիայի պայմանագրով»:

ՀՀ քաղաքացիական օրենսգրքի 802-րդ հոդվածի 2-րդ կետից հետևում է, որ Կոմիտենտի մոտ գտնվող ապրանքների պահատվության համար ծախսերի հատուցման իրավունքը կարող էր ծագել միայն այն դեպքում, երբ պայմանագրում ուղղակիորեն նշված չին ապրանքների պահատվության համար հատուցում ստանալու մասին:

Հաշվի առնելով այն հանգամանքը, որ քննարկվող դեպքում Պայմանագրով նախատեսված չէ ապրանքների պահատվության համար հատուցում ստանալու Կոմիսիոների իրավունքը, վերջինս իրավասու չէր ապրանքների պահատվության համար Կոմիտենտից պահանջել ծախսերի հատուցում: Այսինքն, Կոմիսիոների կողմից տարածքի վարձակալության գծով կատարած ծախսերը չեն կարող դիտվել որպես Կոմիսիոներին անվերապահորեն հատուցման ենթակա ծախսեր:

Բացի այդ, Պայմանագրի համաձայն Կոմիսիոները պարտավորվել է Կոմիտենտի հանձնարարությամբ, վարձատրությամբ, իր անունից, սակայն Կոմիտենտի հաշվին երրորդ անձանց կատարել ապրանքների մատակարարում (վաճառք): Այս կապակցությամբ հարկ է նշել, որ ՀՀ քաղաքացիական օրենսգրքի 2-րդ հոդվածի համաձայն, ձեռնարկատիրական է համարվում անձի ինքնուրույն, իր ռիսկով իրականացվող գործունեությունը, որի հիմնական նպատակը գույք օգտագործելուց, ապրանքներ վաճառելուց, աշխատանքներ կատարելուց կամ ծառայություններ մատուցելուց շահույթ ստանալն է:

Տվյալ դեպքում «Սալփի» ՍՊԸ-ի (Կոմիսիոներ) կողմից Պայմանագրի շրջանակներում գործարքների իրականացման համար կատարվող ծախսերը, ըստ էության, հանդիսանում են Կոմիսիոների իր ռիսկով իրականացվող գործունեության մի մասը, որոնց կազմը ու բովանդակությունը որոշում է Կոմիսիոները: Հետևապես, Կոմիսիոների կողմից պայմանագրով ստանձնած պարտավորությունների համար կատարված ծախսերը Կոմիտենտի կողմից անվերապահ հատուցման ենթակա չեն:

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 թ ո շ ու մ է՝

Չեղյալ համարել ՀՀ ԿԱ ՊԵԿ խոշոր հարկ վճարողների ՀՏ 25.03.2014 թ-ի թիվ 1009785 ստուգման ակտի 1-ին կետը:

Հանձնաժողովի նախագահ՝



Վ.ՄԻՐՈՒՄՅԱՆ