

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

Ո Ր Ո Շ ՈՒ Մ 6/1

11 փետրվարի 2014 թ.

Քննարկվեց «Էյ-Ի-Ջի Սերվիս» ՍՊԸ 28.12.2013 թ-ի թիվ AEG-794/04-1 գրությամբ բերված բողոքը ՀՀ ԿԱ ՊԵԿ Խոշոր հարկ վճարողների ՀՏ 24.12.2013 թ-ի թիվ 1009266 ստուգման ակտի դեմ:

Համաձայն ՀՀ ԿԱ ՊԵԿ նախագահի 07.08.2013 թ-ի թիվ 1009266 հանձնարարագրի «Էյ-Ի-Ջի Սերվիս» ՍՊԸ-ում (այսուհետ նաև ընկերություն) կատարվել է բյուջեի հետ փոխհարաբերությունների և հարկային մարմնի կողմից վերահսկվող ՀՀ օրենսդրության առանձին պահանջների կատարման ճշտության ստուգում: Արդյունքում կազմվել է ՀՀ ԿԱ ՊԵԿ Խոշոր հարկ վճարողների ՀՏ 24.12.2013 թ-ի թիվ 1009266 ստուգման ակտը (այսուհետ նաև ստուգման ակտ):

«Էյ-Ի-Ջի Սերվիս» ՍՊԸ բողոքում բերված փաստարկները.

Ղեկավարվելով «Հայաստանի Հանրապետությունում ստուգումների կազմակերպման և անցկացման մասին» ՀՀ օրենքի 11-րդ հոդվածով, «Վարչարարության հիմունքների և վարչական վարույթի մասին» ՀՀ օրենքի 63-րդ, 64-րդ և 69-74-րդ հոդվածներով, «Հարկերի մասին» ՀՀ օրենքի 36-րդ հոդվածով, Ընկերությունը ներկայացնում է սույն բողոքը, առարկելով ստուգման ակտի 1-ին, 5-րդ և 6-րդ կետերի դեմ:

Ստուգման ակտի 1-ին, 5-րդ (1-ին ենթակետի մասով) և 6-րդ կետերում շարադրվածը հակասում է ՀՀ քաղաքացիական օրենսգրքի (այսուհետ Օրենսգիրք), «Ավելացված արժեքի հարկի մասին» ՀՀ օրենքի (այսուհետ Օրենք), «Շահութահարկի մասին» ՀՀ օրենքի, ««Ավելացված արժեքի հարկի մասին» ՀՀ օրենքի 8-րդ հոդվածի 5-րդ կետի կիրառության վերաբերյալ» 01.03.2012 թ-ի ՀՀ ԿԱ ՊԵԿ նախագահի թիվ 12 պաշտոնական պարզաբանման և Պայմանագրի դրույթներին, այն է.

1. Համաձայն Օրենսգրքի 782-րդ հոդվածի 1-ի մասի «Հանձնարարության պայմանագրով մի կողմը (հանձնակատարը) պարտավորվում է մյուս կողմի (հանձնարարողի) անունից և նրա հաշվին կատարել որոշակի իրավաբանական գործողություններ: Հանձնակատարի կատարած գործարքից իրավունքները և պարտականություններն անմիջականորեն ծագում են հանձնարարողի համար:»: Ակնհայտ է, որ Օրենսգրքի նշված հոդվածը (ընդհանրապես Օրենսգրքի «Հանձնարարություն» գլուխը) չի նախատեսում որևէ դեպք, երբ հանձնակատարը որևէ կերպ հանձնարարության պայմանագրով կարող է հանդես գալ իր անունից: Նման այլընտրանքի բացակայության պայմաններում ստուգման ակտի 5-րդ կետում ներկայացված Հարկային մարմնի այն պնդումը, թե իբրև. ««Էյ-Ի-Ջի Սերվիս» ՍՊԸ, խախտելով «Ավելացված արժեքի հարկի մասին» ՀՀ օրենքի 8-րդ հոդվածի 5-րդ կետի պահանջները, աշխատուժի ձեռքբերման ծախսերը (ներառյալ գործատուի կողմից կատարվող սոցիալական վճարները), չի ներառել ԱԱՀ-ով հարկվող շրջանառության մեջ, այն դեպքում երբ դրանք կատարվել են «Էյ-Ի-Ջի Սերվիս» ՍՊԸ անունով և փոխհատուցվել «Հայ-Ռուսական Հայրուսգազարդ» ՓԲԸ-ի կողմից... » ուղղակիորեն հակասում է Օրենսգրքի 782-րդ հոդվածի դրույթներին: Միաժամանակ այն հակասում է նաև Պայմանագրի դրույթներին (մասնավորապես ըստ Պայմանագրի 4.6.1 կետի, «Հայրուսգազարդ» ՓԲԸ-ն Ընկերությանը վճարում է հանձնարարության կատարմանն ուղղված «Հայրուսգազարդ» ՓԲԸ-ի անունից և նրա հաշվին Ընկերության կողմից ձեռք բերված ծառայությունների, գնված նյութերի և աշխատուժի արժեքները): Իսկ «փոխհատուցել» և «անունով» բառերը ընդհանրապես բացակայում են ինչպես Պայմանագրում, այնպես էլ Օրենսգրքի «Հանձնարարություն» գլխում:

Ընդ որում, Ընկերության կողմից Պայմանագրի կատարման շրջանակներում կնքված աշխատանքային պայմանագրերում հստակ նշված է, որ «Էյ-Ի-Ջի Սերվիս» ՍՊԸ-ն գործում է, «որպես «Հայրուսգազարդ» ՓԲԸ-ի հանձնակատար», որից ուղղակիորեն հետևում է, որ նշված պայմանագրերի հիմքով, աշխատուժի ձեռքբերման գործարքից նաև իրավունքներ է ձեռք բերում և դրանց համար պատասխանատվություն է կրում «Հայրուսգազարդ» ՓԲԸ-ն, որը Պայմանագրով լիազորել է Ընկերությանը, իսկ լիազորագրով (լիազորագրերով) Ընկերության ղեկավարին (ղեկավարներին). «...«Հայրուսգազարդ» ՓԲԸ և «Էյ-Ի-Ջի Սերվիս» ՍՊԸ միջև 02.07.2007թ. կնքած Հանձնարարության պայմանագրով տրված հանձնարարականների սահմաններում գործելու «Հայրուսգազարդ» ՓԲԸ-ի անունից և «Հայրուսգազարդ» ՓԲԸ-ի հաշվին...»:

Հարկային մարմինն, ըստ էության, անտեսել է այն հանգամանքը, որ հանձնարարության պայմանագրով, օրենքով հանձնակատարի համար որևէ իրավունքներ և պարտականություններ ծագել չեն կարող, բացառությամբ հանձնարարողից վարձատրություն ստանալու իրավունքից, որի արդյունքում, հանձնարարության կատարմանն ուղղված Ընկերության կողմից կնքված աշխատանքային պայմանագրերի արդյունքի շահառուն և իրավական հետևանքների պատասխանատուն հանդիսանում է որպես հանձնարարող հանդես եկող «Հայֆուսգազարդ» ՓԲԸ-ն, և որ Օրենսգրքի 782-րդ հոդվածի 1-ին մասի համաձայն բացառապես վերջինիս համար էլ անմիջականորեն ծագում են հանձնակատարի կատարած գործարքներից իրավունքները և պարտականությունները:

2. «Ավելացված արժեքի հարկի մասին» ՀՀ օրենքի 8-րդ հոդվածի 5-րդ կետի համաձայն, «հանձնարարության կամ պրինցիպալի անունից հանդես գալու պայման նախատեսող գործակալության պայմանագրերի հիման վրա հանձնակատարի կամ գործակալի կողմից մատուցվող ծառայությունների մասով ԱԱՀ-ով հարկվող շրջանառություն է համարվում համապատասխանաբար՝ հանձնակատարին, գործակալին հասանելիք գումարը (վարձատրության և հանձնակատարի կամ գործակալի կողմից իր անունով կատարած ծախսերի դիմաց ուղարկվող փոխհատուցում վճարվող գումարը՝ առանց ԱԱՀ-ի), իսկ հանձնարարողի, պրինցիպալի համար ԱԱՀ-ով հարկվող շրջանառություն է համարվում հանձնարարության կամ գործակալության պայմանագրի հիման վրա մատակարարված ապրանքի կամ մատուցված ծառայության ընդհանուր արժեքը՝ առանց ԱԱՀ-ի»: Ինչպես վերը նշվեց, հանձնարարության պայմանագրով կատարված որևէ գործարք ի սկզբանե չի կարող համարվել հանձնակատարի անունից կատարված, ուստի պարզ է, թե «իր անունով կատարած ծախսերի դիմաց որպես փոխհատուցում վճարվող գումարը» ինչ բնույթի գործարքներին կարող է վերաբերվել հանձնարարության պայմանագրի շրջանակներում, հատկապես հաշվի առնելով այն փաստը, որ Օրենսգրքի «Հանձնարարություն» գլխում «իր անունով», ինչպես նաև «փոխհատուցում» արտահայտությունները ընդհանրապես բացակայում են, իսկ իրավական առումով «իր անունով» և «իր անունից» արտահայտությունները արտահայտում են տարբեր իմաստներ և չեն կարող իրարով փոխարինվել:

Օրենքի 6-րդ հոդվածի համաձայն ԱԱՀ-ով հարկվող գործարքներ (գործառնություններ) են համարվում՝ ապրանքների մատակարարումը, ծառայությունների մատուցումը, անհատույց (մասնակի հատուցմամբ) սպառումը և «ներմուծում ազատ շրջանառության համար» մաքսային ռեժիմով ապրանքների ներմուծումը: Կարծում ենք, որ Պայմանագրի կատարման շրջանակներում «Հայֆուսգազարդ» ՓԲԸ-ի հաշվին Ընկերության կողմից աշխատուժի ներգրավումը վերը նշված գործարքներից որևէ մեկին չի կարող դասվել: Միաժամանակ, կարծում ենք, որ, չհակասելով Օրենքի 6-րդ հոդվածին, հանձնարարության պայմանագրով ԱԱՀ-ով հարկվող շրջանառություն կարող է համարվել միայն հանձնակատարի վարձատրության գումարը դասվելով որպես հանձնակատարի կողմից մատուցվող ծառայություն հանձնարարության կատարման համար:

Օրենսգրքի և Օրենքի վերոգրյալ հոդվածներում պարունակվող բառերի և արտահայտությունների տառացի նշանակությամբ մեկնաբանելուց՝ հաշվի առնելով դրանց պահանջները, ղեկավարվելով «Իրավական ակտերի մասին» ՀՀ օրենքի 86-րդ հոդվածի 1-ին մասով, կարծում ենք, որ հանձնարարության պայմանագրով հանձնակատարի գործարքներից ԱԱՀ-ով հարկվում է միայն հանձնակատարի վարձատրության մասը:

3. Նախքան «Ավելացված արժեքի հարկի մասին» ՀՀ օրենքում փոփոխություններ և լրացումներ կատարելու մասին» ՀՀ օրենքի (06.12.2011թ., ՀՕ-334-Ն) ուժի մեջ մտնելու ամսաթիվը (01.01.12թ.), օրենքի 8-րդ հոդվածի 5-րդ կետը շարադրված է եղել հետևյալ կերպ, «հանձնարարության, կոմիսիայի և գործակալության հիմունքներով ապրանքների մատակարարման և ծառայությունների մատուցման դեպքում հարկվող շրջանառություն է համարվում միջնորդավճարը (գանձույթ, պարգևավճար և հատուցման համանման այլ ձևեր)՝ առանց ԱԱՀ-ի, եթե օրենքով կամ այլ իրավական ակտերով այլ բան նախատեսված չէ.»: Այսինքն, ԱԱՀ-ով հարկվող շրջանառությունը համարվում էր հանձնարարության պայմանագրի շրջանակներում վարձատրության (ծառայության) գումարը: Օրենքի 8-րդ հոդվածի 5-րդ կետի տարաբնույթ ընկալումից խուսափելու նպատակով, Ընկերությունը 29.11.2010թ.-ին թիվ АЕГ-01/680 գրությամբ դիմել է ՀՀ ԿԱ ՊԵԿ նախագահին պարզաբանում ստանալու նպատակով, որին ի պատասխան 25.02.2011 թ.-ին ստացվել է ՀՀ ԿԱ ՊԵԿ նախագահի ՀՀ ֆինանսների նախարարի հետ համաձայնեցված պարզաբանումը, որտեղ նշվել է, որ «Էյ-Ի-Ջի Սերվիս» ՍՊԸ կողմից «Հայֆուսգազարդ» ՓԲԸ-ին «մատուցված ծառայությունների մասով ԱԱՀ-ով հարկվող շրջանառություն

է հանդիսանում պայմանագրի համաձայն հանձնարարության կատարման համար նախատեսված վճարը»:

Միաժամանակ, նախորդող ժամանակաշրջանների համար հարկային մարմինների կողմից Ընկերությունում իրականացված ստուգումների արդյունքում վիճարկվող մասով որևէ խախտում չի արձանագրվել, այն դեպքում, երբ Ընկերությունը «Հայֆուսգազարդ» ՓԲԸ-ի հետ 02.07.2007 թ-ին կնքած «Հանձնարարության պայմանագրի» մասով գործարքների ԱԱՀ-ի հաշվարկը 2012-13թթ. կատարել է բացառապես նույն սկզբունքով, որով այն կատարվել է 2012թ.-ին նախորդող (ստուգված) ժամանակաշրջաններում, իսկ ««Ավելացված արժեքի հարկի մասին» ՀՀ օրենքի 8-րդ հոդվածի 5-րդ կետի կիրառության վերաբերյալ» 01.03.2012 թ-ի ՀՀ ԿԱ ՊԵԿ նախագահի թիվ 12 պաշտոնական պարզաբանման 6-րդ կետի համաձայն. ««Ավելացված արժեքի հարկի մասին» Հայաստանի Հանրապետության օրենքում փոփոխություններ և լրացումներ կատարելու մասին» Հայաստանի Հանրապետության օրենքի (06.12.2011թ., ՀՕ-334-Ն) ընդունմամբ հանձնարարության կամ պրինցիպալի անունից հանդես գալու պայման նախատեսող գործակալության պայմանագրերի հիման վրա կնքվող գործարքների մասով ավելացված արժեքի հարկով հարկվող շրջանառության որոշման 2003 թ-ից գործող կարգում, ըստ էության, փոփոխություն չի կատարվել... »:

Սույն բողոքով «Էյ-Ի-Ջի Սերվիս» ՍՊԸ-ն հայտնում է, որ ստուգման ակտի 5-րդ կետով նշված հարկային հարաբերություններում առաջնորդվել է 01.03.2012թ.-ի ՀՀ ԿԱ ՊԵԿ նախագահի թիվ 12 պաշտոնական պարզաբանման 6-րդ կետով:

4. «Շահութահարկի մասին» ՀՀ օրենքի 7-րդ հոդվածի 1-ին մասի համաձայն. «Համախառն եկամուտը հաշվետու տարում հարկատուի բոլոր եկամուտների հանրագումարն է՝ անկախ դրանց ստացման աղբյուրներից»:

Նույն օրենքի 10-րդ հոդվածի համաձայն «Հարկվող շահույթը որոշելիս համախառն եկամուտը նվազեցվում է դրա ստացման հետ կապված անհրաժեշտ և փաստաթղթերով հիմնավորված ծախսերի չափով»:

Հետևաբար, կարծում ենք, որ «Հայֆուսգազարդ» ՓԲԸ-ի անունից և վերջինիս հաշվին կատարված ծախսերը որևէ կերպ չպետք է ներառվեն Ընկերության շահութահարկի հաշվարկում:

5. Աշխատուժի ձեռքբերման ծախսերը հարկվող շրջանառությունում ներառելու վերաբերյալ Ակտում Հարկային մարմնի կողմից բերված միակ փաստարկն այն է, որ ելնելով նրանից, որ Պայմանագրի կատարման շրջանակներում որպես գործատու հանդես է եկել Ընկերությունը (վկայակոչելով դրույթներ ՀՀ աշխատանքային օրենսգրքից), Պայմանագրի կատարման շրջանակներում աշխատուժի ձեռքբերման ծախսերը (ներառյալ գործատուի կողմից կատարվող սոցիալական վճարները) չեն հանդիսանում հանձնարարողի անունից կատարված:

Հարկային մարմինն անտեսել է այն հանգամանքները, որ նշված աշխատուժի ձեռքբերումը բացառապես ուղղված է եղել Պայմանագրի կատարմանը, և որ նման աշխատուժի ձեռք բերելու հետ կապված աշխատանքային բոլոր պայմանագրերում առկա է Ընկերության, որպես «Հայֆուսգազարդ» ՓԲԸ-ի հանձնակատար (այն է «Հայֆուսգազարդ» ՓԲԸ-ի անունից և նրա հաշվին գործող) հանդես գալու վերաբերյալ նշումը: Տվյալ դեպքում, կարծում ենք, Ընկերության, «Հայֆուսգազարդ» ՓԲԸ-ի և հարկային մարմինների հետ տվյալ հարաբերություններում պետք է բացառապես ղեկավարվել Օրենսգրքի և Օրենքի դրույթներով:

Ավելին, ստուգման ակտի 5-րդ կետի 1-ին ենթակետի առաջին պարբերությունում նշվել է, որ «...աշխատանքային պայմանագրերով ծագած կողմերի իրավունքներն ու պարտականությունները վերաբերում են միայն գործատուին («Էյ-Ի-Ջի Սերվիս» ՍՊԸ) և աշխատողին (քաղաքացուն)....», որը, մեր համոզմամբ, բացի Օրենսգրքի նորմերին հակասելուց, չի համապատասխանում փաստացի գործող հարաբերություններին հետևյալ պատճառներով.

Պայմանագիրը կնքվել է ՀՀ Հանրային ծառայությունները կարգավորող հանձնաժողովի 08.07.2005թ. թիվ 95-Ն որոշմամբ հաստատված «Բնական գազի մատակարարման և օգտագործման կանոնների» պահանջների պահպանմամբ: Համաձայն նշված կանոնների 3.18. կետի. «Մատակարարը բնակիչների և բազմաբնակարան շենքերում գտնվող կազմակերպությունների գազասպառման համակարգերի տեխնիկական սպասարկման, վերականգնման, վերանորոգման և փոխարինման աշխատանքները կարող է կատարել անձամբ կամ պայմանագրով հանձնարարել Հանձնաժողովի հետ համաձայնեցված չափորոշիչներով ընտրված այլ սպասարկող անձի: Այդ դեպքում՝

ա) բաժանորդի կողմից տեխնիկական սպասարկման համաձայնագրի պայմանների խախտման համար բաժանորդի նկատմամբ պատասխանատվության կիրառման իրավունքը մատակարարը չի փոխանցում սպասարկող անձին,...

... դ) բաժանորդի առջև մատակարարի պատասխանատվությունը պայմանագրով չի փոխանցվում սպասարկող անձին»:

Այսինքն, Պայմանագրի կատարման շրջանակներում, Ընկերության կողմից, որպես «ՀայԲուսգազարդ» ՓԲԸ-ի հանձնակատար կնքված աշխատանքային պայմանագրերի կատարման արդյունքների և հետևանքների (աշխատողի գործողությունների) համար ուղղակիորեն պատասխանատվություն է կրում «ՀայԲուսգազարդ» ՓԲԸ-ն, և ակներև է, որ իրավունքներն ու պարտականությունները չեն վերաբերվում «միայն գործատուին» (ինչպես նշված է ստուգման ակտում):

Ելնելով վերը շարադրվածից, ակներև է, որ Պայմանագրի կատարման շրջանակներում աշխատուժի ձեռքբերման ծախսերը (ներառյալ գործատուի կողմից կատարվող սոցիալական վճարները) Ընկերության ԱԱՀ-ով հարկվող շրջանառությունում, ինչպես նաև շահութահարկի հաշվարկում չպետք է ընդգրկվեն:

Այլ կարծիք լինելու դեպքում, ակներև է, որ Օրենքի 8-րդ հոդվածի 5-րդ կետի դրույթները պարունակում են հակասություններ այլ իրավական ակտերի հետ, ինչպես նաև երկիմաստություններ և տարընթերցումներ:

«Վարչարարության հիմունքների և վարչական վարույթի մասին» ՀՀ օրենքի 10-րդ հոդվածի 1-ին մասի առաջին պարբերության համաձայն «1. Վարչական մարմնի կողմից քննարկվող փաստական հանգամանքների վերաբերյալ անձի ներկայացրած տվյալները, տեղեկությունները համարվում են հավաստի բոլոր դեպքերում, քանի դեռ վարչական մարմինը հակառակը չի ապացուցել...», նույն օրենքի 43-րդ հոդվածի 1-ին մասի համաձայն «1. Անձի և վարչական մարմնի փոխհարաբերություններում ապացուցման պարտականությունը կրում է՝ ...

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

«Հարկերի մասին» ՀՀ օրենքի 2-րդ հոդվածի «գ» կետի 2-րդ պարբերության համաձայն. «Եթե Հայաստանի Հանրապետությունում հարկային օրենսդրության և հարկային հարաբերությունները կարգավորող այլ իրավական ակտերով սահմանված դրույթները պարունակում են հակասություններ, երկիմաստություններ կամ տարընթերցումներ, ապա հարկման նպատակով այդ դրույթները մեկնաբանվում են, ինչպես նաև հարկային և (կամ) մաքսային մարմինների կողմից (տեղական հարկերի դեպքում՝ նաև տեղական ինքնակառավարման մարմինների կողմից) կիրառվում են հարկ վճարողի օգտին»:

«Իրավական ակտերի մասին» « օրենքի 24-րդ հոդվածի 2-րդ և 7-րդ մասերի համաձայն. «...2. Իրավական ակտերի միջև հակասությունների դեպքում գործում են Հայաստանի Հանրապետության Աստիճանադրության և սույն օրենքով նախատեսված ավելի բարձր իրավաբանական ուժ ունեցող իրավական ակտերը, բացառությամբ սույն հոդվածի յոթերորդ մասով նախատեսված դեպքերի:

Հավասար իրավաբանական ուժ ունեցող նորմատիվ իրավական ակտերի կամ նույն իրավական ակտի տարբեր մասերի միջև հակասության դեպքում պետական և տեղական ինքնակառավարման մարմինները ֆիզիկական ու իրավաբանական անձանց հետ հարաբերություններում պետք է կիրառեն ֆիզիկական և իրավաբանական անձանց համար նախընտրելի նորմատիվ իրավական ակտը կամ դրա մասը:»:

Ելնելով օրենսդրության վերոգրյալ նորմերի պահանջներից, «Ավելացված արժեքի հարկի մասին» ՀՀ օրենքի 8-րդ հոդվածի 5-րդ կետի դրույթները, տվյալ դեպքում ևս, Հարկային մարմնի կողմից պետք է կիրառվեն և մեկնաբանվեն Ընկերության օգտին:

Ելնելով վերոգրյալից ընկերությունը խնդրում է փոփոխել ՀՀ ԿԱ ՊԵԿ Խոշոր հարկ վճարողների ՀՏ 24.12.2013 թ-ի թիվ 1009266 ակտը՝ «ՀայԲուսգազարդ» ՓԲԸ-ի միջև 02.07.2007 թ-ին կնքած «Հանձնարարության պայմանագրի» կատարման շրջանակներում աշխատուժի ձեռքբերման ծախսերը (ներառյալ գործատուի կողմից կատարվող սոցիալական վճարները) չներառելով ԱԱՀ-ով հարկվող շրջանառությունում և շահութահարկի հաշվարկի մեջ, համապատասխանաբար բացառելով ստուգման ակտի 1-ին կետը, 5-րդ կետի 1-ին ենթակետը և համապատասխան փոփոխություններ կատարելով Ակտի 6-րդ կետում:

ՀՀ ԿԱ ՊԵԿ հարկային և մաքսային մարմինների գանգատարկման հանձնաժողովի եզրակացությունը.

ՀՀ ԿԱ ՊԵԿ հարկային և մաքսային մարմինների գանգատարկման հանձնաժողովը (այսուհետ նաև Հանձնաժողով), լսելով ընկերության ներկայացուցիչների և ստուգման ակտը կազմած պաշտոնատար անձանց ներկայացրած փաստարկները, ուսումնասիրելով՝ սույն գործին առնչվող

նյութերն ու ապացույցները եկավ եզրակացության, որ ընկերության բոլորը հիմնավոր չէ հետևյալ պատճառաբանությամբ:

1. Բողոքով բերված այն պնդման վերաբերյալ, որ ստուգման ակտի 1-ին, 5-րդ (1-ին ենթակետի մասով) և 6-րդ կետերում շարադրվածը հակասում է ՀՀ քաղաքացիական օրենսգրքին, որ ՀՀ քաղաքացիական օրենսգրքի 782-րդ հոդվածը (ընդհանրապես Օրենսգրքի «Հանձնարարություն» գլուխը) չի նախատեսում որևէ դեպք, երբ հանձնակատարը որևէ կերպ հանձնարարության պայմանագրով կարող է հանդես գալ իր անունից, «փոխհատուցել» և «անունով» բառերը ընդհանրապես բացակայում են ինչպես Պայմանագրում, այնպես էլ Օրենսգրքի «Հանձնարարություն» գլխում, նշվեց հետևյալը.

ՀՀ քաղաքացիական օրենսգրքի 782-րդ հոդվածի 1-ին մասի համաձայն՝ հանձնարարության պայմանագրով մի կողմը (հանձնակատարը) պարտավորվում է մյուս կողմի (հանձնարարողի) անունից և նրա հաշվին կատարել որոշակի իրավաբանական գործողություններ: Հանձնակատարի կատարած գործարքից իրավունքները և պարտականություններն անմիջականորեն ծագում են հանձնարարողի համար:

Օրենսգրքի 783-րդ հոդվածի 1-ին մասի համաձայն՝ հանձնարարողը պարտավոր է հանձնակատարին վարձատրել, եթե դա նախատեսված է օրենքով, այլ իրավական ակտերով կամ հանձնարարության պայմանագրով:

Միաժամանակ, բացի նշված վարձատրությունից, օրենսգրքի 786-րդ հոդվածի 2-րդ մասի 2-րդ կետով սահմանված է, որ եթե այլ բան նախատեսված չէ պայմանագրով, հանձնարարողը պարտավոր է հատուցել հանձնակատարի կրած ծախսերը:

ՀՀ քաղաքացիական օրենսգրքի 786-րդ հոդվածի 2-րդ մասի 2-րդ կետը հստակ նախատեսում է ծախսերի հատուցման պարտավորություն (բացի 783-րդ հոդվածի 1-ին մասի վարձատրությունից), որը վերաբերվում է հանձնակատարի կողմից (ոչ թե հանձնարարողի անունից, այլ իր անունից) կատարված ծախսերին:

2. Բողոքով բերված այն պնդման վերաբերյալ, որ «Հայֆուսգազարդ» ՓԲԸ-ն պայմանագրով լիազորել է ընկերությանը, իսկ լիազորագրով (լիազորագրերով) ընկերության ղեկավարին (ղեկավարներին) հանձնարարության պայմանագրով տրված հանձնարարականների սահմաններում գործելու «Հայֆուսգազարդ» ՓԲԸ-ի անունից և «Հայֆուսգազարդ» ՓԲԸ-ի հաշվին, որից ուղղակիորեն հետևում է, որ աշխատուժի ձեռքբերման գործարքից նաև իրավունքներ է ձեռք բերում և դրանց համար պատասխանատվություն է կրում «Հայֆուսգազարդ» ՓԲԸ-ն, և որ պայմանագրի կատարման շրջանակներում, ընկերության կողմից, որպես «Հայֆուսգազարդ» ՓԲԸ-ի հանձնակատար կնքված աշխատանքային պայմանագրերի կատարման արդյունքների և հետևանքների (աշխատողի գործողությունների) համար ուղղակիորեն պատասխանատվություն է կրում «Հայֆուսգազարդ» ՓԲԸ-ն, և ակներև է, որ իրավունքներն ու պարտականությունները չեն վերաբերվում «միայն գործատուին» (ինչպես նշված է Ակտում), նշվեց հետևյալը.

ՀՀ քաղաքացիական օրենսգրքի 786-րդ հոդվածի 1-ին մասի համաձայն՝ հանձնարարողը պարտավոր է հանձնարարության պայմանագրով նախատեսված իրավաբանական գործողությունները կատարելու համար հանձնակատարին տալ լիազորագիր (լիազորագրեր):

Տվյալ դեպքում ընկերության ղեկավարին տրված լիազորագրերի համաձայն՝ «Հայֆուսգազարդ» ՓԲԸ-ն լիազորում է ընկերության տնօրենին «Հայֆուսգազարդ» ՓԲԸ և «Էլ-Ի-Ջի Սերվիս» ՍՊԸ միջև 02.07.2007 թ-ին կնքած հանձնարարության պայմանագրով տրված հանձնարարականների սահմաններում գործելու «Հայֆուսգազարդ» ՓԲԸ-ի անունից և «Հայֆուսգազարդ» ՓԲԸ-ի հաշվին, այն է՝ հանդես գալ «Հայֆուսգազարդ» ՓԲԸ-ի բաժանորդների հետ հարաբերություններում, կատարել կենցաղային կարիքների համար բնական գազ սպառող բնակիչների, ինչպես նաև բազմաբնակարան շենքերում գործող բաժանորդ կազմակերպությունների և կենցաղային սպառում ունեցող բաժանորդ-կազմակերպությունների գազասպառման համակարգերի տեխնիկական սպասարկման աշխատանքների կազմակերպման և իրականացման համար անհրաժեշտ գործողություններ հանձնարարության կատարման համար «Հայֆուսգազարդ» ՓԲԸ-ի անունից և նրա հաշվին ձեռք բերել ապրանքանյութական արժեքներ (նյութեր, սարքեր, սարքավորումներ և այլ գույք), դրանց ձեռքբերման համար կնքել գործարքներ, հանձնարարության կատարման հետ կապված հանձնել և ընդունել փաստաթղթեր, կատարել վճարումներ «Հայֆուսգազարդ» ՓԲԸ-ի հասցեով և բանկային վավերապայմաններով:

Տրված լիազորագրերով նախատեսված իրավասությունների շրջանակներում ընկերության կողմից «Հայֆուսգազարդ» ՓԲԸ-ի անունից և նրա հաշվին ձեռքբերված ապրանքանյութական

արժեքների հարկային հաշիվներում բնականաբար որպես ապրանքներ ձեռք բերող անձ հադես է եկել «Հայֆուսագազարդ» ՓԲԸ-ն, իսկ հարկային հաշվի լրացուցիչ տվյալներ բաժնում միայն նշվել է, որ հանձնակատար է հանդիսանում ընկերությունը:

Նշվածը կիրառելի չէ ընկերության կողմից կնքված աշխատանքային պայմանագրերի նկատմամբ (անկախ այն հանգամանքից, որ աշխատանքային պայմանագրերում հիշատակվում է ընկերության հանձնակատար լինելը) ոչ միայն այն պատճառով, որ ընկերության ղեկավարը լիազորված չէ եղել հանձնարարողի կողմից, այլև հիմք ընդունելով հետևյալը.

1) ՀՀ աշխատանքային օրենսգրքի՝

- 4-րդ հոդվածի 1-ին մասի համաձայն՝ Հայաստանի Հանրապետությունում աշխատանքային հարաբերությունները կարգավորվում են ՀՀ Սահմանադրությամբ, նույն օրենսգրքով, օրենքներով, այլ իրավական ակտերով և կոլեկտիվ պայմանագրերով:

- 13-րդ հոդվածի համաձայն՝ աշխատանքային հարաբերությունները աշխատողի և գործատուի փոխադարձ համաձայնության վրա հիմնված հարաբերություններն են, ըստ որի՝ աշխատողն անձամբ, որոշակի վարձատրությամբ կատարում է աշխատանքային գործառույթներ (որոշակի մասնագիտությամբ, որակավորմամբ կամ պաշտոնում աշխատանք)՝ ենթարկվելով ներքին կարգապահական կանոններին, իսկ գործատուն ապահովում է աշխատանքային օրենսդրությամբ, աշխատանքային իրավունքի նորմեր պարունակող այլ նորմատիվ իրավական ակտերով, կոլեկտիվ և աշխատանքային պայմանագրերով նախատեսված աշխատանքի պայմաններ,

- 18-րդ հոդվածի համաձայն՝ գործատուն աշխատանքային հարաբերության այն մասնակիցն է, որն աշխատանքային պայմանագրի հիման վրա և (կամ) օրենքով սահմանված կարգով օգտագործում է քաղաքացիների աշխատանքը:

- 83-րդ հոդվածի համաձայն՝ աշխատանքային պայմանագիրը համաձայնություն է աշխատողի և գործատուի միջև, ըստ որի՝ աշխատողը պարտավորվում է գործատուի համար կատարել որոշակի մասնագիտությամբ, որակավորմամբ աշխատանք՝ պահպանելով աշխատավայրում սահմանված աշխատանքային կարգապահությունը, իսկ գործատուն պարտավորվում է աշխատողին տրամադրել պայմանագրով որոշված աշխատանքը, վճարել նրա կատարած աշխատանքի համար պայմանավորված աշխատավարձը և ապահովել Հայաստանի Հանրապետության օրենսդրությամբ, այլ նորմատիվ իրավական ակտերով, կոլեկտիվ պայմանագրով, կողմերի համաձայնությամբ նախատեսված աշխատանքային պայմաններ:

Հաշվի առնելով վերոնշյալը, հիմնավոր չէ ընկերության բերած այն փաստարկը, որ ընկերության կողմից կնքված աշխատանքային պայմանագրերի արդյունքի շահառուն և իրավական հետևանքների պատասխանատուն հանդիսանում է որպես հանձնարարող հանդես եկող «Հայֆուսագազարդ» ՓԲԸ-ն և որ ՀՀ քաղաքացիական օրենսգրքի 782-րդ հոդվածի 1-ին մասի համաձայն՝ բացառապես վերջինիս համար էլ անմիջականորեն ծագում են հանձնակատարի կատարած գործարքներից իրավունքները և պարտականությունները, քանի որ.

- ՀՀ աշխատանքային հարաբերությունները կարգավորող ոչ մի իրավական ակտով նախատեսված չէ գործատուի պարտավորությունների և պատասխանատվության որևէ կերպ փոխանցում այլ անձի,

- ՀՀ քաղաքացիական օրենսգրքի 1-ին հոդվածի 4-րդ մասի համաձայն՝ ընտանեկան, աշխատանքային, բնական պաշարների օգտագործման ու շրջակա միջավայրի պահպանության հարաբերությունները կարգավորվում են քաղաքացիական օրենսդրությամբ և այլ իրավական ակտերով, եթե այլ բան նախատեսված չէ ընտանեկան, աշխատանքային, հողային, բնապահպան և այլ հատուկ օրենսդրությամբ:

2) բողոքով բերված՝ պայմանագրի կատարման շրջանակներում աշխատուժի ձեռքբերման ծախսերը (ներառյալ գործատուի կողմից կատարվող սոցիալական վճարները) հանձնարարողի անունից կատարված լինելու առումով բերած փաստարկները հիմնավոր չեն, քանի որ մինչև 01.01.2013թ. գործող՝ «Պարտադիր սոցիալական ապահովության վճարների մասին» ՀՀ օրենքի.

- 1-ին հոդվածի համաձայն՝ ապահովագիր է համարվում նույն օրենքով սահմանված կարգով ու չափերով սոցիալական վճարումներ կատարող և ՀՀ պետական բյուջե փոխանցող (վճարող) իրավաբանական և ֆիզիկական անձը, պետական և համայնքային ենթակայության հիմնարկը, գործատու է համարվում քաղաքացիաիրավական հարաբերությունների ցանկացած սուբյեկտ, որն իր գործունեության իրականացման կամ ապահովման համար իրավունք ունի օրենքով չարգելված աշխատանք առաջարկելու ֆիզիկական անձանց, այդ նպատակով պայմանագրեր կնքելու միջոցով

ներանց ներգրավելու որոշակի աշխատանքների կատարման (ծառայությունների մատուցման)՝ փաստացի օգտագործելով ֆիզիկական անձանց աշխատանքը (ծառայությունները):

- 3-րդ հոդվածի 2-րդ մասի համաձայն՝ Հայաստանի Հանրապետությունում իրավաբանական անձինք (այդ թվում՝ օտարերկրյա իրավաբանական անձի հիմնարկը, օտարերկրյա իրավաբանական անձի մասնաճյուղը կամ ներկայացուցչությունը), պետական և համայնքային ենթակայության հիմնարկները, օտարերկրյա պետությունների դիվանագիտական ներկայացուցչությունները և հյուպատոսական հիմնարկներն ու միջազգային միջպետական (միջկառավարական) կազմակերպությունները, ֆիզիկական անձինք՝ իրենց հետ աշխատանքային հարաբերությունների մեջ գտնվող ՀՀ քաղաքացիների, օտարերկրյա քաղաքացիների և քաղաքացիություն չունեցող անձանց համար, ինչպես նաև վարձու աշխատողները պարտավոր են կատարել սոցիալական վճարումներ՝ նույն օրենքով սահմանված կարգով:

- 3-րդ հոդվածի 4-րդ մասի համաձայն՝ սոցիալական վճարումներ են կատարում մասնավորապես՝ գործադուրները և վարձու աշխատողները:

- 4-րդ հոդվածի 1-ին մասի համաձայն, սոցիալական վճարների հաշվարկման օբյեկտներն են մասնավորապես գործատուների կողմից աշխատանքի վարձատրությանն ուղղվող միջոցները և դրան հավասարեցված եկամուտները, ինչպես նաև վարձու աշխատանք կատարող ֆիզիկական անձանց աշխատավարձն ու դրան հավասարեցված եկամուտները:

- 5-րդ հոդվածի 1-ին մասի համաձայն՝ գործադուրները յուրաքանչյուր վարձու աշխատողի համար սոցիալական վճարները կատարում են նույն մասում, նշված չափերով, իսկ 2-րդ մասի համաձայն՝ վարձու աշխատողների աշխատավարձից և դրան հավասարեցված եկամուտներից պարտադիր սոցիալական ապահովության վճարներ հաշվարկում, պահում և ՀՀ պետական բյուջե են փոխանցում նրանց գործադուրները:

- օրենքի 6-րդ հոդվածով նախատեսված՝ սոցիալական վճարումների կատարումը սահմանված ժամկետներից ուշացնելու համար տույժերը գանձվում են ապահովագրից, այդ թվում՝ սրբուգմամբ հայտնաբերված (պակաս ցույց տրված) սոցիալական վճարումների, սոցիալական վճարների նվազեցված հաշվարկման օբյեկտի նկատմամբ հաշվարկված սոցիալական վճարների գումարների գծով, սոցիալական վճարների վճարումը ուշացնելու դեպքում լիազոր մարմինը դիմում է դատարան ապահովագրին անվճարունակ ճանաչելու հայցով, սոցիալական վճարների օբյեկտը թաքցնելու կամ այն պակաս ցույց տալու դեպքում թաքցրած կամ պակաս ցույց տված սոցիալական վճարների օբյեկտի նկատմամբ հաշվարկված սոցիալական վճարների գումարը գանձվում է ապահովագրից, սոցիալական վճարումների կատարումը սահմանված ժամկետներից ուշացնելու դեպքում լիազորված մարմինն իրավունք ունի սահմանված կարգով դատարան ներկայացնել հայցադիմում՝ ապահովագրի գույքը բռնագանձելու նպատակով:

Հաշվի առնելով վերոնշյալը, ՀՀ գործող օրենսդրության համաձայն հստակ է, որ աշխատանքային պայմանագրերի համաձայն՝ իրավունքներն ու պարտականությունները վերաբերվում են միայն գործատուին:

3. Բողոքով բերված այն պնդման վերաբերյալ, որ հանձնարարության պայմանագրի կատարման շրջանակներում «ՀայՌուսգազարդ» ՓԲԸ-ի հաշվին ընկերության կողմից աշխատուժի ներգրավումը չի կարող դասվել «Ավելացված արժեքի հարկի մասին» ՀՀ օրենքի 6-րդ հոդվածով սահմանված ԱԱՀ-ով հարկվող գործարքներին (գործառնություններին) և որ հանձնարարության պայմանագրով ԱԱՀ-ով հարկվող շրջանառություն կարող է համարվել միայն հանձնակատարի վարձատրության գումարը՝ դասվելով որպես հանձնակատարի կողմից մատուցվող ծառայություն հանձնարարության կատարման համար:

«Ավելացված արժեքի հարկի մասին» ՀՀ օրենքի 6-րդ հոդվածով սահմանված են ԱԱՀ-ով հարկվող գործարքները (գործառնությունները), այդ թվում՝ ծառայությունների մատուցումը: Ծառայությունների մատուցում է համարվում ապրանքների մատակարարում չհամարվող գործարքը (գործառնությունը), որն իրականացվում է որևէ ձևով կատարվող հատուցման դիմաց, ներառյալ ոչ նյութական ակտիվների իրացումը (փոխանցումը): Ծառայությունների մատուցում է համարվում նաև ապրանքների և անշարժ գույքի վարձակալությունը:

Միաժամանակ, օրենքի 8-րդ հոդվածով սահմանվում է ԱԱՀ-ով հարկվող շրջանառության որոշման կարգը, որի 5-րդ կետին համապատասխան՝ հանձնարարության կամ պրինցիպալի անունից հանդես գալու պայման նախատեսող գործակալության պայմանագրերի հիման վրա հանձնակատարի կամ գործակալի կողմից մատուցվող ծառայությունների մասով ԱԱՀ-ով հարկվող շրջանառություն է համարվում համապատասխանաբար՝ հանձնակատարին, գործակալին հասանելի գումարը

(վարձադրության և հանձնակալարի կամ գործակալի կողմից իր անունով կատարած ծախսերի դիմաց որպես փոխհատուցում վճարվող գումարը՝ առանց ԱԱՀ-ի):

4. Բողոքով բերված այն պնդումների վերաբերյալ, որ ակտի 5-րդ կետով նշված հարկային հարաբերություններում ընկերությունն առաջնորդվել է 01.03.2012թ. ՀՀ ԿԱ ՊԵԿ նախագահի թիվ 12 պաշտոնական պարզաբանման 6-րդ կետով, և որ ելնելով օրենսդրության նորմերի պահանջներից, «Ավելացված արժեքի հարկի մասին» ՀՀ օրենքի 8-րդ հոդվածի 5-րդ կետի դրույթները, տվյալ դեպքում ևս հարկային մարմնի կողմից պետք է կիրառվեն և մեկնաբանվեն ընկերության օգտին, նշվեց հետևյալը.

1) «Ավելացված արժեքի հարկի» մասին ՀՀ օրենքի 8-րդ հոդվածի 5-րդ կետի մինչև 01.01.2012թ. գործող խմբագրության համաձայն՝ հանձնարարության, կոմիսիայի և գործակալության հիմունքներով ապրանքների մատակարարման և ծառայությունների մատուցման դեպքում հարկվող շրջանառություն է համարվում միջնորդավճարը (գանձույթ, պարգևավճար և հալուցման համանման այլ ձևեր)՝ առանց ԱԱՀ-ի, եթե օրենքով կամ այլ իրավական ակտերով այլ բան նախատեսված չէ:

«Էյ-Ի-Ջի Սերվիս» ՍՊԸ-ն 29.11.2010թ. NAEГ-01/680 գրությամբ դիմել է ՀՀ ԿԱ պետական եկամուտների կոմիտե, խնդրելով պարզաբանել, թե արդյոք ընկերության կողմից հանձնարարողի անունից և հանձնարարողի հաշվին ապրանքների, նյութերի, աշխատավարձի, սոց վճարների գծով կատարված ծախսերի հատուցումների գումարները չեն ներառվի ԱԱՀ-ով հարկվող շրջանառության մեջ, և ԱԱՀ-ով հարկվող շրջանառության մեջ կներառվի բացառապես հանձնարարության վարձատրության գումարը՝ գանձույթը:

Ի պատասխան ընկերության գրության, ՀՀ կառավարության 29.07.2010թ. N1007-Ն որոշմամբ հաստատված «Հարկերի, տուրքերի և այլ պարտադիր վճարների գծով հարաբերությունները կարգավորող իրավական ակտերի դրույթների վերաբերյալ պարզաբանումների տրամադրման» կարգի 16-րդ կետին համապատասխան (քանի որ բացակայել են կարգի 6-րդ կետի 1-ին ենթակետով նախատեսված պաշտոնական պարզաբանում տալու հիմքերը)՝ ՀՀ ԿԱ պետական եկամուտների կոմիտեն 25.02.2011թ. N3-4/1043-11 գրությամբ ընկերությանը տրամադրել է պարզաբանում (համաձայնեցված ՀՀ ֆինանսների նախարարության հետ), որ «Էյ-Ի-Ջի Սերվիս» ՍՊԸ կողմից «Հայֆուսգազարդ» ՓԲԸ-ին մատուցված ծառայությունների մասով ԱԱՀ-ով հարկվող շրջանառություն է հանդիսանում պայմանագրի համաձայն հանձնարարության կատարման համար նախատեսված վճարը:

Հիմք ընդունելով նշվածը ընկերության մոտ ՀՀ պետական բյուջեի հետ փոխհարաբերությունների ճշտության ստուգումների ժամանակ «Ավելացված արժեքի հարկի» մասին ՀՀ օրենքի 8-րդ հոդվածի 5-րդ կետի մինչև 01.01.2012թ. գործող խմբագրության պայմաններում 01.01.2012թ. նախորդող ժամանակաշրջանների համար քննարկվող ակտում նշված խախտումներ համաձայն չեն արձանագրվել:

2) «Ավելացված արժեքի հարկի մասին» ՀՀ օրենքի 8-րդ հոդվածի 5-րդ կետի 01.01.2012թ.-ից գործող խմբագրության համաձայն՝ հանձնարարության կամ պրինցիպալի անունից հանդես գալու պայման նախատեսող գործակալության պայմանագրերի հիման վրա հանձնակատարի կամ գործակալի կողմից մատուցվող ծառայությունների մասով ԱԱՀ-ով հարկվող շրջանառություն է համարվում համապատասխանաբար՝ հանձնակատարին, գործակալին հասանելիք գումարը (վարձադրության և հանձնակալարի կամ գործակալի կողմից իր անունով կատարած ծախսերի դիմաց որպես փոխհատուցում վճարվող գումարը)՝ առանց ԱԱՀ-ի, իսկ հանձնարարողի, պրինցիպալի համար ԱԱՀ-ով հարկվող շրջանառություն է համարվում հանձնարարության կամ գործակալության պայմանագրի հիման վրա մատակարարված ապրանքի կամ մատուցված ծառայության ընդհանուր արժեքը՝ առանց ԱԱՀ-ի:

«Ավելացված արժեքի հարկի մասին» Հայաստանի Հանրապետության օրենքում փոփոխություններ և լրացումներ կատարելու մասին» 06.12.2011թ. ՀՕ-334-Ն օրենքով «Ավելացված արժեքի հարկի մասին» ՀՀ օրենքի 8-րդ հոդվածի 5-րդ կետի 01.01.2012թ.-ից գործող խմբագրությամբ հստակ սահմանվել է, որ հանձնակատարի կողմից մատուցվող ծառայությունների մասով ԱԱՀ-ով հարկվող շրջանառություն է համարվում հանձնակատարին հասանելիք գումարը, որը բացի վարձադրությունից, ներառում է նաև հանձնակալարի կողմից իր անունով կատարած ծախսերի դիմաց որպես փոխհատուցում վճարվող գումարը:

ՀՀ ԿԱ պետական եկամուտների կոմիտեի նախագահի «Ավելացված արժեքի հարկի մասին» Հայաստանի Հանրապետության օրենքի 8-րդ հոդվածի 5-րդ կետի կիրառության վերաբերյալ» 01.03.2012թ. N12 պաշտոնական պարզաբանման նախաբանի համաձայն՝ պաշտոնապես

պարզաբանվել է «Ավելացված արժեքի հարկի մասին» ՀՀ օրենքի 8-րդ հոդվածի 5-րդ կետի համաձայն կոմիսիոնների կամ գործակալի անունից հանդես գալու պայման նախատեսող գործակալության պայմանագրերի դեպքում կոմիսիոնների և գործակալի, ինչպես նաև կոմիտենտի կամ պրինցիպալի մոտ ԱԱՀ-ով հարկվող շրջանառության որոշելը:

Պաշտոնական պարզաբանման 6-րդ կետի համաձայն՝ հանձնարարության կամ պրինցիպալի անունից հանդես գալու պայման նախատեսող գործակալական պայմանագրերի շրջանակներում ապրանքների (այդ թվում՝ հրապարակությունների) մատակարարման ու ծառայությունների մատուցման գործարքների դեպքում օրենքի 8-րդ հոդվածի 5-րդ կետի համաձայն, հանձնակատարի կամ գործակալի համար ավելացված արժեքի հարկով հարկվող շրջանառություն է համարվում հանձնակատարին կամ գործակալին հասանելի գումարը: Միաժամանակ, նշվել է, որ փաստորեն՝ «Ավելացված արժեքի հարկի մասին» Հայաստանի Հանրապետության օրենքում փոփոխություններ և լրացումներ կատարելու մասին» Հայաստանի Հանրապետության օրենքի (06.12.2011թ., ՀՕ-334-Ն) ընդունմամբ հանձնարարության կամ պրինցիպալի անունից հանդես գալու պայման նախատեսող գործակալության պայմանագրերի հիման վրա կնքվող գործարքների մասով ավելացված արժեքի հարկով հարկվող շրջանառության որոշման 2003 թվականից գործող կարգում, ըստ էության, փոփոխություն չի կատարվել:

Պաշտոնական պարզաբանմամբ նշվել է այն հանգամանքը, որ մինչև 01.01.2012թ. գործող «միջնորդավճար (գանձույթ, պարգևավճար և հատուցման համանման այլ ձևեր)» և 01.01.2012թ.ից գործող «որպես վարձավարություն հանձնակատարին հասանելի գումար» հասկացությունների առումով իրապես, ըստ էության, փոփոխություն չի կատարվել:

Ինչ վերաբերվում է «Ավելացված արժեքի հարկի մասին» ՀՀ օրենքի 8-րդ հոդվածի 5-րդ կետով 01.01.2012թ.-ից հանձնակատարի կողմից իր անունով կատարած ծախսերի դիմաց որպես փոխհատուցում վճարվող գումարը հանձնակատարի հարկվող շրջանառության մեջ ներառվելուն, այն հստակ սահմանվել է օրենքով, պաշտոնական պարզաբանում տալու անհրաժեշտություն չի եղել և նշված պաշտոնական պարզաբանմամբ պարզաբանվող հարց չի հանդիսացել:

«Իրավական ակտերի մասին» ՀՀ օրենքի 78-րդ հոդվածի 3-րդ մասի համաձայն՝ իրավական ակտում կատարված փոփոխությունների կամ լրացումների, բացառությամբ նրա առանձին մասերը վերացված կամ անվավեր կամ չեղյալ ճանաչելու դեպքերի, գործողությունը տարածվում է դրա ուժի մեջ մտնելուց հետո ծագած հարաբերությունների վրա, եթե օրենքով, ինչպես նաև փոփոխություններ կամ լրացումներ նախատեսող իրավական ակտով այլ բան նախատեսված չէ: Մինչև փոփոխություններ կամ լրացումներ նախատեսող իրավական ակտի ուժի մեջ մտնելը ծագած հարաբերությունների վրա տարածվում են մինչև փոփոխությունները կամ լրացումներն ուժի մեջ մտնելը գործող նորմերը, եթե օրենքով կամ փոփոխություններ կամ լրացումներ նախատեսող իրավական ակտով այլ բան նախատեսված չէ: Միաժամանակ, «Իրավական ակտերի մասին» ՀՀ օրենքի 86-րդ հոդվածի 1-ին մասի համաձայն՝ իրավական ակտը մեկնաբանվում է դրանում պարունակվող բառերի և արտահայտությունների տառացի նշանակությամբ՝ հաշվի առնելով օրենքի պահանջները: Իրավական ակտի մեկնաբանությամբ չպետք է փոփոխվի դրա իմաստը: Համաձայն նույն հոդվածի 2-րդ կետի. «Եթե իրավական ակտն ընդունվել է ի կատարումն կամ համաձայն նույն կամ ավելի բարձր իրավաբանական ուժ ունեցող ակտի, ապա այդ ակտը մեկնաբանվում է՝ առաջին հերթին հիմք ընդունելով ավելի բարձր իրավական ուժ ունեցող ակտի դրույթներն ու սկզբունքները»:

Հաշվի առնելով նշվածը, «Ավելացված արժեքի հարկի մասին» ՀՀ օրենքի 8-րդ հոդվածի 5-րդ կետով 01.01.2012թ.-ից ընկերության կողմից իր անունով կատարած ծախսերի դիմաց որպես փոխհատուցում վճարվող գումարը պետք է ներառվեր ԱԱՀ-ով հարկվող շրջանառության մեջ:

Այս առումով հիմնավոր չէ նաև ընկերության բերած այն պնդումը, որ այլ կարծիք լինելու դեպքում, ակներև է, որ «Ավելացված արժեքի հարկի մասին» ՀՀ օրենքի 8-րդ հոդվածի 5-րդ կետի դրույթները պարունակում են հակասություններ այլ իրավական ակտերի հետ, ինչպես նաև երկիմաստություններ և տարընթերցումներ:

5. Բողոքով բերված այն պնդման վերաբերյալ, որ «Հայրուսգազարդ» ՓԲԸ-ի անունից և վերջինիս հաշվին կատարված ծախսերը որևէ կերպ չպետք է ներառվեն ընկերության շահութահարկի հաշվարկում.

«Շահութահարկի մասին» ՀՀ օրենքի 7-րդ հոդվածին և ՀՀ ԿԱ ՀՊԾ պետի 02.04.2004թ. N1-05/7-Ն հրամանով հաստատված «Ռեզիդենտների կողմից շահութահարկի հաշվարկման և վճարման կարգի մասին» հրահանգի 4.1-րդ կետի «ա» ենթակետին համապատասխան ՀՀ քաղաքացիական օրենսգրքով սահմանված հանձնարարության պայմանագրի շրջանակներում, հանձնակատար

հանդիսացող ՀՀ ռեզիդենտ ընկերության եկամուտը որոշվում է ելնելով պայմանագրով սահմանված վարձատրության չափից և հարկվում է օրենքով սահմանված ընդհանուր կարգով:

Միաժամանակ, «Շահութահարկի մասին» ՀՀ օրենքի 7-րդ հոդվածի 1-ին մասի համաձայն՝ նույն օրենքի իմաստով եկամուտ է համարվում հաշվետու տարվա ընթացքում ակտիվների ներհոսքը, աճը կամ պարտավորությունների նվազումը, որոնք հանգեցնում են հարկատուի սեփական կապիտալի ավելացմանը: ՀՀ քաղաքացիական օրենսգրքի 786-րդ հոդվածի 2-րդ մասի 2-րդ կետին համապատասխան հանձնակատարի կրած ծախսերի փոխհատուցումը հանձարարողի կողմից չի հանդիսանում օրենսգրքի 783-րդ հոդվածի 1-ին մասով նախատեսված վարձատրություն, ուստի «Շահութահարկի մասին» ՀՀ օրենքի 7-րդ հոդվածի 1-ին մասին համապատասխան որպես ակտիվի ներհոսք հանձնակատարի համար համարվում է եկամուտ:

«Շահութահարկի մասին» ՀՀ օրենքի 10-րդ հոդվածի 1-ին մասի համաձայն՝ հարկվող շահույթը որոշելիս համախառն եկամուտը նվազեցվում է դրա ստացման հետ կապված անհրաժեշտ և փաստաթղթերով հիմնավորված ծախսերի չափով, իսկ 2-րդ մասի համաձայն՝ ծախսերի թվին են դասվում մասնավորապես աշխատանքի վարձատրության և դրան հավասարեցված այլ վճարումները, ինչպես նաև չփոխհատուցվող (չհաշվանցվող) հարկերը, տուրքերը և այլ պարտադիր վճարները: Հաշվի առնելով նշվածը, ընկերության կողմից կատարված ծախսերը միաժամանակ ենթակա են նվազեցման համախառն եկամուտից:

Հաշվի առնելով վերոնշյալը, ընկերությունը պետք է շահութահարկի հաշվարկման նպատակով եկամուտները և ծախսերը արտացոլեր շահութահարկի հաշվարկում:

Սույն գործի վերաբերյալ Հանձնաժողովի կողմից ընդունված որոշման նախագիծը և դրան առնչվող նյութերը (գանգատի փաթեթը) քննարկել են նաև Հայաստանի Հանրապետության կառավարության 2010 թվականի հոկտեմբերի 21-ի «Գանգատարկման խորհուրդ ստեղծելու և վերադաս հարկային ու մաքսային մարմինների գանգատարկման հանձնաժողովների որոշումների քննարկման կարգը հաստատելու մասին» N1361-Ն որոշմամբ հաստատված կարգով:

Հաշվի առնելով վերոգրյալը և ղեկավարվելով «Հարկային ծառայության մասին» ՀՀ օրենքի 43.1-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