

« Կառավարությանն առընթեր պետական եկամուտների կոմիտե

Հարկային մարմնի գանգատարկման հանձնաժողով

Ո Ր Ո Շ ՈՒ Մ 6/3

4 փետրվարի 2013թ.

Քննարկման ընթացքում նշվեց, որ « ԿԱ ՊԵԿ հարկային մարմնի գանգատարկման հանձնաժողովի 15.01.2013թ-ի նիստում քննության է առնվել «Եվրոթերմ» ՓԲԸ 20.12.2012թ-ի թիվ ՎԴ-55 գրությամբ բերված գանգատը « ԿԱ ՊԵԿ ԽՀՎ ՀՏ 15.11.2012թ. թիվ 1002284 ստուգման ակտի դեմ: Արդյունքում ընդունվել է որոշման նախագիծ, որի համաձայն վերոգրյալ ստուգման ակտը թողնվել է անփոփոխ: Մասնավորապես.

համաձայն « ԿԱ ՊԵԿ նախագահի 15.06.2012թ. թիվ 1002284 հանձնարարագրի « օրենսդրությամբ հարկային մարմնին վերապահված իրավասության սահմաններում «Եվրոթերմ» ՓԲԸ-ում (այսուհետ նաև ընկերություն) կատարվել է բյուջեի հետ փոխհարաբերությունների և հարկային մարմնի կողմից վերահսկվող « օրենսդրության առանձին պահանջների կատարման ճշտության ստուգում: Արդյունքում 15.11.2012թ-ին կազմվել է թիվ 1002284 ստուգման ակտը (այսուհետ նաև ստուգման ակտ):

«Եվրոթերմ» ՓԲԸ գանգատում մասնավորապես նշված է.

1. Ակտի «Շահութահարկ» բաժնի 2-րդ կետում արձանագրված է « Կառավարության 19.12.2002թ. թիվ 2052-Ն որոշմամբ հաստատված կարգի 21-րդ և 22-րդ կետերի և «Շահութահարկի մասին» « օրենքի 5-րդ հոդվածի 1-ին մասի, 7-րդ հոդվածի 2-րդ մասի «ԺԵ» ենթակետի խախտում «Նացիոնալ» ՄՁ ժամկետանց կրեդիտորական պարտքը եկամուտների հաշվին չձևակերպելու պատճառով:

«Եվրոթերմ» ՓԲ Ընկերության կողմից նշված իրավական նորմերի պահանջները չեն խախտվել հետևյալ հիմնավորումներով և պատճառաբանությամբ.

20.08.2008թ. «Նացիոնալ» ՄՁ-ի և «Եվրոթերմ» ՓԲԸ-ի միջև կնքվել է թիվ ԵՏ-ՆԼ 20/08 Պայմանագիր (այսուհետ՝ Պայմանագիր): Համաձայն Պայմանագրի «Եվրոթերմ» ՓԲԸ-ն պարտավորվել է մատակարարել դեղձի խտանյութ 500 տոննա ծավալով՝ յուրաքանչյուր մատակարարումը 60 տոննա խմբաքանակով, իսկ «Նացիոնալ» ՄՁ-ն պարտավորվել է ընդունել նշված ապրանքը: Ընդ որում, համաձայն Պայմանագրի 2.2 կետի, գնորդը պարտավորվել է վճարումը կատարել մատակարարվող խմբաքանակի համար 100% կանխավճարի պայմանով:

Առաջին խմբաքանակը մատակարարվել է մոտ 120 տոննա ծավալով, որից հետո այլևս մատակարարում չի իրականացվել, քանի որ մատակարարի մոտ ամկա կանխավճարի գումարը պակաս էր 60 տոննա ապրանքի արժեքից: Գնորդը պարտավոր էր վճարել 60 տոննա ապրանքի համար 100% կանխավճար, որից հետո կկատարվեր հաջորդ մատակարարումը պայմանագրով սահմանված կարգով:

Մինչ 2011թ. Պայմանագիրը կատարվել էր մասամբ և բանակցություններ էին ընթանում Գնորդի կողմից Պայմանագրով ստանձնած իր պարտավորությունների կատարման վերաբերյալ: Համաձայն Պայմանագրի 12.2 կետի. «Սույն Պայմանագիրը գործում է մինչև կողմերի կողմից իրենց պարտավորությունների լրիվ կատարումը»: Սակայն 13.09.2011թ. «Նացիոնալ» ՄՁ պահանջ է ներկայացրել «Եվրոթերմ» ՓԲԸ իր հանդեպ ունեցած պարտքը պահանջը ստանալուց հետո 10 օրվա ընթացքում վերադարձնելու վերաբերյալ:

« Կառավարության 19.12.2002թ. թիվ 2052-Ն որոշմամբ հաստատված կարգի 21-րդ հոդվածի համաձայն. «Կրեդիտորական պարտքը կետանցված դառնալու 366-րդ օրվանից համարվում է անհուսալի», իսկ նույն կարգի 22-րդ հոդվածը սահմանում է, որ 21-րդ հոդվածի համաձայն «Անհուսալի ճանաչված կրեդիտորական պարտքերը ենթակա են դուրսգրման՝ անհուսալի դառնալու հաշվետու տարում»: Այսինքն, «Նացիոնալ» Մասնավոր Ձեռնարկությանը ունեցած պարտքը եկամուտների հաշվին ձևակերպելու համար անհրաժեշտ է, որպեսզի «Եվրոթերմ» ՓԲԸ-ն ունենա կետանցված պարտավորություն, և կետանցից հետո անցնի 366 օր: Սակայն «Եվրոթերմ» ՓԲԸ-ն, չկատարելով «Նացիոնալ» ՄՁ-ի պահանջը, թույլ է տվել կետանց 24.09.2011թ., որից էլ պետք է հաշվարկել 366 օրը, որն էլ լրանում է 25.09.2012թ-ին: «Ետևաբար

<Եվրոթերմ> ՓԲԸ-ն չէր կարող <Նացիոնալ> ՄՁ հանդեպ ունեցած պարտքը եկամուտների հաշվին ձևակերպել 2011թ. հաշվետու ժամանակաշրջանում:

Ավելին, 30.01.2012թ. <Նացիոնալ> ՄՁ-ի կողմից հայց է ներկայացվել դատարան ընդդեմ <Եվրոթերմ> ՓԲԸ-ի: 06.09.2012թ. Երևան քաղաքի Կենտրոն և Նոր Նորք վարչական շրջանների ընդհանուր իրավասության դատարանը թիվ ԵԿԴ/0238/02/12 քաղաքացիական գործով կայացրել է վճիռ, համաձայն որի <Եվրոթերմ> ՓԲԸ-ն պարտավոր է ետ վերադարձնել <Նացիոնալ> ՄՁ-ին վերջինիս հանդեպ ունեցած պարտքը, որը կազմում է 33.545 ԱՄՆ դոլարին համարժեք << դրամ:

2. Ակտի <Շահութահարկ> բաժնի 3-րդ կետում արձանագրված է << Կառավարության 19.12.2002թ. թիվ 2052-Ն որոշմամբ հաստատված կարգի 21-րդ և 22-րդ կետերի և <Շահութահարկի մասին> << օրենքի 5-րդ հոդվածի 1-ին մասի, 7-րդ հոդվածի 2-րդ մասի <Ժ> ենթակետի խախտում <էկոներկ> ՍՊԸ ժամկետանց կրեդիտորական պարտքը եկամուտների հաշվին չձևակերպելու պատճառով: Այստեղ նույնպես առկա չէ <Եվրոթերմ> ՓԲԸ կողմից կատարված խախտում, որը հաստատվում է հետևյալ հիմնավորումներով և պատճառաբանությամբ.

Ղեկավարվելով << Քաղաքացիական օրենսգրքի 3-րդ հոդվածի և 437 հոդվածի 2-րդ մասի սկզբունքներով> ՓԲ և <էկոներկ> ՍՊ Ընկերությունները կնքել են Մտադրությունների մասին Համաձայնություն: Կողմերից յուրաքանչյուրը քաջ գիտակցել է, որ իրենց հարաբերությունները շարունակական են, և որ դեռևս այս Համաձայնությունը բավարար է իրենց միջև առկա հարաբերությունների կարգավորման համար: Հետևաբար այս համաձայնությունը Կողմերի կամքով իրենց համար կարող է առաջացնել քաղաքացիական իրավունքներ:

<< Քաղաքացիական օրենսգրքի 445 հոդվածի 7-րդ կետը սահմանում է արգելք կողմին մտադրությունների համաձայնագրով ստանձնած որևէ պարտավորություն կատարելուն պարտագրելու համար, սակայն օրենքը ոչ մի կերպ չի սահմանափակում սուբյեկտի իրավունքը փոխադարձ համաձայնությամբ կատարել իր կողմից ստանձնած պարտավորությունները: Այսինքն, <Եվրոթերմ> ՓԲ և <էկոներկ> ՍՊ Ընկերությունների միջև կնքված Մտադրությունների մասին Համաձայնությունը կարող է իրավունքներ և պարտականություններ առաջացնել կողմերի համար նրանց կամահայտնության հիման վրա:

Եթե նույնիսկ ընդունենք ստուգման ակտում սահմանված այն հիմնավորումը, որ Մտադրությունների մասին Համաձայնությունը չի կարող առաջացնել Կողմերի համար քաղաքացիական իրավական հետևանքներ, և որ Կողմերի միջև կայացված գործարքը անվավեր է, ապա պետք է կիրառել << Քաղաքացիական օրենսգրքի 304-րդ հոդվածի 2-րդ մասը, համաձայն որի.

<Գործարքի անվավերության դեպքում կողմերից յուրաքանչյուրը պարտավոր է մյուս կողմին վերադարձնել գործարքով ամբողջ ստացածը>:

Սույն հոդվածում ամրագրված չէ, թե կողմերից յուրաքանչյուրը գործարքով ամբողջ ստացածը ինչ ժամանակահատվածում պետք է ետ վերադարձնի: Հետևաբար պարտավորության կատարման պահը որոշելու համար պետք է ղեկավարվել << Քաղաքացիական օրենսգրքի 352-րդ հոդվածով, որը սահմանում է պարտավորության կատարման ժամկետները, այսպես. <2. Այն դեպքերում, երբ պարտավորությունը կատարման ժամկետի որոշման պայմաններ չի պարունակում, այն պետք է կատարվի պարտավորության ծագումից հետո՝ ողջամիտ ժամկետում:

3. Ողջամիտ ժամկետում չկատարված պարտավորությունը, ինչպես նաև այն պարտավորությունը, որի կատարման ժամկետը որոշվում է պահանջի պահով, պարտապանը պարտավոր է կատարել այդ մասին պարտատիրոջ տահանջի ներկայացման օրվանից հետո՝ յոթնօրյա ժամկետում, եթե պարտավորության կատարման այլ ժամկետ չի բխում օրենքից, այլ իրավական ակտերից, պարտավորության պայմաններից, գործարար շրջանառության սովորույթներից կամ պարտավորության էությունից>:

Այս նորմերի վերլուծության արդյունքում ակնհայտ է, որ գործարքի անվավերության դեպքում յուրաքանչյուր կողմ պետք է վերադարձնի գործարքով ամբողջ ստացածը ողջամիտ ժամկետում, սակայն եթե ողջամիտ ժամկետում այն չի վերադարձվել, ապա պետք է կատարվի պարտատիրոջ պահանջի ներկայացման օրվանից հետո յոթնօրյա ժամկետում:

Հաշվի առնելով այն հանգամանքը, որ <էկոներկ> ՍՊԸ-ն մինչ օրս որևէ պահանջ չի ներկայացրել <Եվրոթերմ> ՓԲԸ գործարքով ստացածը ետ վերադարձնելու վերաբերյալ,

<Եվրոթերմ> ՓԲԸ-ն չէր կարող խախտել ՀՀ Կառավարության 19.12.2002թ. թիվ 2052-Ն որոշմամբ հաստատված կարգի 21-րդ կետի պահանջը, քանի որ վերջինիս համաձայն <Կրեդիտորական պարտքը կետանցված դառնալու 366-րդ օրվանից համարվում է անհուսալի>: Սույն դեպքում կետանց տեղի չի ունեցել: Վերջինիս համար անհրաժեշտ է պարտատիրոջ պահանջի առկայությունը և պարտապանի կողմից պահանջը յոթնօրյա ժամկետում չկատարելը:

01.04.2009թ. Կողմերի միջև ստորագրվել է նաև Համաձայնագիր, որտեղ կողմերը կարգավորել են իրենց հարաբերությունները, սակայն գումարային հարաբերությունները թողել են անփոփոխ:

Այսպիսով, ստացվում է, որ նախ Կողմերն ընդունելի են համարել իրենց միջև գոյություն ունեցող հարաբերությունները, երկրորդ, եթե նույնիսկ այդ հարաբերություններն օրենքի ուժով անվավեր են և պետք է կիրառվեն անվավերության հետևանքներ, ապա հենց այդ նույն օրենքի կարգավորմամբ անվավերության հետևանքների՝ պարտավորության կատարման համար անհրաժեշտ են որոշակի պայմաններ՝ պահանջի առկայություն, որն էլ առկա չէ: Այսինքն, պարտավորությունը չի կարող կետանցվել:

<Հաշվի առնելով վերոգրյալը՝ խնդրում ենք անվավեր ճանաչել թիվ 1002284 Ակտը մասնակի՝ <Շահութահարկ> բաժնի 2-րդ, 3-րդ կետերի մասով:

ՀՀ ԿԱ ՊԵԿ հարկային մարմնի գանգատարկման հանձնաժողովը (այսուհետ նաև Հանձնաժողով), լսելով ընկերության ներկայացուցիչների և ստուգման իրականացրած պաշտոնատար անձանց ներկայացված փաստարկները, ուսումնասիրելով սույն գործին առնչվող նյութերն ու ապացույցները եկավ հետևյալ եզրակացության:

<Եվրոթերմ> ՓԲԸ-ի <Նացիոնալ> ՄՁ-ի միջև 20.08.2008թ-ին կնքվել է թիվ ԵՏ-ՆԼ 20/08 Պայմանագիրը, որի համաձայն <Եվրոթերմ> ՓԲԸ-ն պարտավորվել է <Նացիոնալ> ՄՁ-ի սեփականությանը փոխանցել մրգային, բանջարեղենային և հատապտուղային խյուս: Պայմանագրի 2.2 կետի համաձայն, վճարումները կատարվում են յուրաքանչյուր խնբաքանակի 100% կանխավճարի ձևով:

Հիմք ընդունելով այն հանգամանքը, որ Պայմանագրի 12.2 կետի համաձայն, Պայմանագիրը գործել է մինչև 2009թ-ի հունվարի 31-ը, 2011թ-ի հունվար ամսվա դրությամբ (հաշվի առնելով արտարժույթի վերագնահատման արդյունքները) <Եվրոթերմ> ՓԲԸ-ի ժամկետանց կրեդիտորական պարտքի գումարը կազմել է 12.676.085 դրամ:

Քննարկվող դեպքում ընկերությունը խախտելով <Շահութահարկի մասին> ՀՀ օրենքի 7-րդ հոդվածի 2 կետի ժե) ենթակետը և ՀՀ կառավարության 19.12.2002թ-ի N 2052-Ն որոշմամբ հաստատված կարգի պահանջները հաշվետու ժամանակաշրջանում չի ձևակերպել եկամուտների հաշվին <Նաթիոնալ> ՄՁ 12.676.085 դրամ ժամկետանց կրեդիտորական պարտքը:

Ստուգման ակտի 1-ին կետի 3-րդ ենթակետով արձանագրված խախտման վերաբերյալ:

<Եվրոթերմ> ՓԲԸ և <Էկոներկ> ՓԲԸ միջև 30.06.2008թ կնքվել է մտադրությունների մասին համաձայնագիր, համաձայն որի Կողմերը մտադրվել են 2009թ. սկզբին կնքել ք.Հրազդան, Գործարանային 3-րդ մասնաշենք հասցեում գտնվող եռահարկ շենքի (ընդհանուր մակերեսը 23955.19քմ) և հողատարածքի (ընդհանուր մակերեսը 17685քմ) առքուվաճառքի պայմանագիր: Որպես հետագայում կնքվելիք պայմանագրի կնքման ապահովման միջոց <Էկոներկ> ՓԲԸ-ն <Եվրոթերմ> ՓԲԸ բանկային հաշվին 03.06.2008թ. թիվ 000263 վճարման հանձնարարգրով փոխանցում է կատարել 42800000 դրամ գումար: Համաձայն ՀՀ քաղաքացիական օրենսգրքի 445 հոդվածի 7-րդ կետի, մտադրությունների մասին համաձայնությունը, եթե դրանում ուղղակիորեն չի արտահայտված դրան նախնական պայմանագրի ուժ տալու մասին կողմերի կամքը, չի հանգեցնում քաղաքացիական իրավական հետևանքների: Նախնական պայմանագրի ուժ տալու դեպքում ևս տվյալ համաձայնագիրը չի կարող առաջացնել քաղաքացիաիրավական հետևանքներ, քանի որ նախնական պայմանագիրը կնքվում է հիմնական պայմանագրի համար սահմանված ձևով, իսկ նախնական պայմանագրի ձևի մասին կանոնները չպահպանելն այն դարձնում է առոչինչ: Համաձայն ՀՀ քաղաքացիական օրենսգրքի 562 և 563 հոդվածների անշարժ գույքի առուվաճառքի պայմանագիրը ենթակա է նոտարական վավերացման, իսկ դրանից ծագող իրավունքները՝ պետական գրանցման: ՀՀ քաղաքացիական օրենսգրքի 24 գլուխը սահմանում է պարտավորությունների կատարման ապահովման միջոցները, պարտավորություններն էլ ծագում են պայմանագրից, վնաս պատճառելու հետևանքով և

քաղաքացիական օրենսգրքում նշված այլ հիմքերից: Մտադրությունների մասին համաձայնագրով կողմերի համար պարտավորություններ չեն առաջանում, քանի որ այն քաղաքացիաիրավական հետևանքներ չի առաջացնում:

Հաշվի առնելով այն հանգամանքը, որ համաձայնագրում նշված ժամկետում Կողմերը չեն հանդիպել և հիմնական պայմանագիր չեն կնքել և մտադրությունների մասին համաձայնագիրը չի առաջացնում քաղաքացիաիրավական հետևանքներ կողմերի համար, ուստի <եվրոթերմ> ՓԲԸ-ին փոխանցված 42800000 գումարը ենթակա էր հետ վերադարձման <էկոներկ> ՓԲԸ-ն: Հաշվի առնելով, որ <եվրոթերմ> ՓԲԸ-ն 2011թ-ին հետ է վերադարձրել <էկոներկ> ՓԲԸ-ին 6300000 դրամ, հետևապես ընկերության պարտքը <էկոներկ> ՓԲԸ-ին կազմում է 36500000 դրամ:

«Կառավարության 19.12.2002թ N 2052-Ն որոշմամբ հաստատված կարգի 21-րդ և 22-րդ կետերի համաձայն կրեդիտորական պարտքը կետանցված դառնալու 366-րդ օրվանից համարվում է անհուսալի և <Շահութահարկի մասին> «Օրենքի 5-րդ հոդվածի 1-ին մասի, 7-րդ հոդվածի 2-րդ մասի <Ժ> ենթակետի համապատասխան, շահութահարկով հարկման նպատակով պետք է ավելացվեր 2011թ. համախառն եկամտին:

Ինչ վերաբերում է գանգառում նշված այն պնդմանը, որ ստուգման ակտում սահմանված հիմնավորմանը, որ «Մտադրությունների մասին Համաձայնությունը չի կարող առաջացնել Կողմերի համար քաղաքացիական իրավական հետևանքներ, և որ Կողմերի միջև կայացված գործարքը անվավեր է», ընդունման դեպքում, պետք է կիրառել «Քաղաքացիական օրենսգրքի 304-րդ հոդվածի 2-րդ մասը, որով ամրագրված չէ, թե կողմերից յուրաքանչյուրը գործարքով ամբողջ ստացածը ինչ ժամանակահատվածում պետք է ետ վերադարձնի, ապա նշվեց, որ այդ հարաբերությունները հստակ սահմանված են «Կառավարության 19.12.2002թ թիվ 2052-Ն որոշմամբ հաստատված կարգով:

Ի կատարումն Հայաստանի Հանրապետության կառավարության 2010 թվականի հոկտեմբերի 10-ի «Գանգատարկման խորհուրդ ստեղծելու և վերադաս հարկային ու մաքսային մարմինների գանգատարկման հանձնաժողովների որոշումների քննարկման կարգը հաստատելու մասին» N 1361-Ն որոշմամբ հաստատված կարգի 4-րդ կետի, Հանձնաժողովի որոշման նախագիծը ուղարկվել է վերադաս հարկային ու մաքսային մարմինների գանգատարկման խորհուրդ (այսուհետ՝ Գանգատարկման խորհուրդ): Որոշման նախագծի վերաբերյալ Գանգատարկման խորհուրդը տվել է դրական եզրակացություն:

Ելնելով քննարկման արդյունքներից և ղեկավարվելով «Հարկային ծառայության մասին» «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:



անհանձնողովի նախագահ՝

S.ԱՂԲԵԿՅԱՆ