

ՀՀ ֆինանսների նախարարություն

Հարկային և մաքսային մարմինների գանգատարկման հանձնաժողով

Ո Ր Ո Շ ՈՒ Մ 34/11

23 դեկտեմբերի 2014 թ.

Քննարկվեց «ՁեռքարՖեյշընոիթեյլ» ՍՊԸ 08.12.2014 թ-ի գանգատը ՀՀ ՖՆ Նոր Նորքի ՀՏ 03.11.2014 թ-ի թիվ 5010255 ակտի դեմ:

«ՁեռքարՖեյշընոիթեյլ» ՍՊԸ գանգատում բերված փաստարկները.

Գանգատարկվող Ակտը մասնակի՝ ԱԱՀ-ի 2-րդ և 4-րդ կետերի մասով անհիմն է և ենթակա է անվավեր ճանաչման ներքոհիշյալ փաստական հանգամանքների և դրանց վերաբերյալ իրավական հիմնավորումների շրջանակներում:

Տվյալ դեպքում առկա է օրենքի սխալ կիրառում և մեկնաբանում, որն էլ իր հերթին ղեկավարվելով «Վարչարարության հիմունքների և վարչական վարույթի մասին» ՀՀ օրենքի 63-րդ հոդվածի 1-ին մասի դրույթների համաձայն հանգեցնում է անհիմն Ակտի (մասնակիորեն) կայացմանը, այսպես.

Ա). «Ավելացված արժեքի հարկի մասին» ՀՀ օրենքում (այսուհետ նաև՝ Օրենք) 06.12.2011թ. կատարված 20-334-Ն օրենքով կատարված փոփոխությամբ Օրենքի 8-րդ հոդվածում ավելացվել է 12-րդ կետը, համաձայն որի. «12) անկախ սույն հոդվածով սահմանվածից՝ անմիջական ներմուծող կամ անմիջական արտադրող հանդիսացող ԱԱՀ վճարողի հաշվետու ժամանակաշրջանում իրականացրած՝ ԱԱՀ-ի 20% (ներառյալ՝ հաշվարկային 16.67%) դրույքաչափով հարկվող (այսուհետ սույն կետում՝ հարկվող)՝ հարկային հաշիվներով չհիմնավորված գործարքների սույն հոդվածով սահմանված կարգով որոշվող հարկվող շրջանառությունն ավելացվում է 20 տոկոսով, եթե նրանց կողմից ներմուծված կամ Հայաստանի Հանրապետությունում արտադրված ապրանքների (բացառությամբ բենզինի և դիզելային վառելիքի) օտարման այն գործարքների հարկվող շրջանառությունը, որոնց մասով հարկային հաշիվներ և (կամ) սույն կետին համապատասխան՝ ուղեկցող փաստաթուղթ դուրս չի գրվել, կազմում է հաշվետու ժամանակաշրջանում իրականացրած հարկվող գործարքների հարկվող շրջանառության 10 և ավելի տոկոսը, և հարկ վճարողի իրականացրած բոլոր գործարքների ընդհանուր հարկվող շրջանառությունը (առանց ԱԱՀ-ի) գերազանցում է՝

ա) հաշվետու ամսվա արդյունքներով 100.0 մլն դրամը, եթե հարկ վճարողի համար հաշվետու ժամանակաշրջան է համարվում ամիսը,

բ) հաշվետու եռամսյակի արդյունքներով գերազանցում է 300 մլն դրամը, եթե հարկ վճարողի համար հաշվետու ժամանակաշրջան է համարվում եռամսյակը:

Սույն կետի կիրառման առումով ուղեկցող փաստաթուղթ է համարվում անմիջական արտադրողների կողմից սեփական արտադրության արտադրանքն իրենց մանրածախ վաճառքի կետեր տեղափոխելու համար դուրս գրված հաշվարկային փաստաթուղթը որում, բացի օրենքով սահմանված այլ պայմաններից, արտացոլված են նաև տեղափոխվող ապրանքների անվանումը, ապրանքի քանակը, ապրանքի միավորի մանրածախ վաճառքի գինը (ներառյալ ԱԱՀ-ն) և ապրանքների ընդհանուր գինը:

Սույն կետի կիրառման առումով հաշվետու ժամանակաշրջանում հարկվող գործարքների հարկվող շրջանառության 10 և ավելի տոկոսը հաշվարկելիս ընդունվում է, որ ուղեկցող փաստաթուղթ դուրս չի գրվել, եթե դրանում ներառված որևէ ապրանքի մանրածախ վաճառքի գինը (ներառյալ ԱԱՀ-ն) փաստացի փոքր է եղել ուղեկցող փաստաթղթում նշված գնից (ներառյալ ԱԱՀ-ն Օրենքի վերը նշված կետն ուժը կորցրել է 19.12.2012թ. ՀՕ-240-Ն օրենքի ուժով):

«ՁեռքարՖեյշընոիթեյլ» ՍՊԸ-ն (այսուհետ նաև Ընկերություն) ՀՀ-ում ներկայացնում է հագուստի և կոշիկեղենի միջազգային հայտնի «ՁԱՌԱ» ապրանքանիշի ներքո իրացվող ապրանքը, միաժամանակ հանդիսանալով դրա միակ և պաշտոնական ներկրողն ու

իրացնողը ՀՀ-ում: Ընկերությունը խանութների միջոցով իրականացնում է ապրանքների մանրածախ առևտուր, որի դեպքում վաճառք իրականացնելիս գնորդին է տրամադրում «Հսկիչ-դրամարկղային մեքենաների կիրառման մասին» ՀՀ օրենքով սահմանված կարգով փաստաթղթեր՝ ՀԴՄ կտրոններ: Գտնում ենք, որ Ընկերության նկատմամբ Օրենքի 8-րդ հոդվածի 12-րդ կետի կիրառումն անհիմն է, քանի որ.

1. Օրենքի 8-րդ հոդվածի 1-ին կետի համաձայն. «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: Այն, որ Օրենքի 8-րդ հոդվածի 12-րդ կետի համաձայն տնտեսվարող սուբյեկտի շրջանառությունն ավելացվում է առանց դրանց դիմաց որևէ դրամական արտահայտությամբ հատուցման (այսինքն՝ վիրտուալ կերպով), արդեն իսկ ինքնին հակասում է նույն օրենքի 8-րդ հոդվածի վերը նշված 1-ին կետի դրույթներին: Հարկվող շրջանառության հասկացության վերաբերյալ այլ հատուկ մոտեցում սահմանված է միայն Օրենքի 8-րդ հոդվածի 6-րդ կետով, ըստ որի թույլատրվում է կիրառել «Հարկերի մասին» ՀՀ օրենքի 22-րդ հոդվածով նախատեսված հաշվարկման մեխանիզմը: Ակնհայտ է, որ նույն օրենքի նույն հոդվածի 2 կետերի միջև առկա է հակասություն, ինչը չի կարող մեկնաբանվել և/կամ կիրառվել ի վնաս հարկատուի:

2. Օրենքի 8-րդ հոդվածի 12-րդ կետի ուսումնասիրությունից հետևում է, որ տնտեսվարող սուբյեկտի հարկվող շրջանառությունն ավելացվում է 20 տոկոսով այն մասով, որը հիմնավորված չէ հարկային հաշիվներով, այսինքն, ըստ էության, կատարվում է (կատարվել է) ՀԴՄ կտրոններ տրամադրելով: Օրենքի նշված կետից կարելի է փաստել, որ տվյալ կետի իմաստով ՀԴՄ կտրոնը չի հանդիսանում ոչ հարկային հաշիվ, ոչ էլ ուղեկցող փաստաթուղթ: Մինչդեռ, Օրենքի 18-րդ հոդվածի 6-րդ պարբերությամբ սահմանված է որ, «ԱԱՀ վճարող համարվող անձինք անհատ ձեռնարկատեր չհանդիսացող ֆիզիկական անձանց (բացառությամբ այն դեպքերի երբ ֆիզիկական անձը հարկային հաշիվ ստանալու պահանջ է ներկայացրել) ապրանքներ մատակարարելիս կամ ծառայություններ մատուցելիս պարտավոր են դուրս գրել հարկային հաշիվ չհանդիսացող հաշվարկային փաստաթղթեր կամ օրենքով սահմանված դեպքերում տրամադրել հսկիչ-դրամարկղային մեքենաների կտրոններ: Այսինքն, ֆիզիկական անձի կողմից պահանջի դեպքում տնտեսվարող սուբյեկտը պարտավոր է դուրս գրել հարկային հաշիվ, հակառակ դեպքում տրամադրել այլ հաշվարկային փաստաթղթեր կամ ՀԴՄ կտրոններ: Բնականաբար որևէ տնտեսվարող սուբյեկտ չի կարող երբևէ ստիպել կամ որևէ այլ կերպ ազդել ֆիզիկական անձանց վրա, որպեսզի վերջիններիս պահանջեն վաճառքի պահին իրենց անվամբ դուրս գրել հարկային հաշիվներ, սակայն այդ հիմքով (պատրվակով) կրել լրացուցիչ հարկային պարտավորություններ կամ ավելին, տուգանքի ենթարկվել դրա համար, հանդիսանում է ամբողջովին հակաիրավական և հակասում է գործով իրավակարգավորումների ոգուն, բովանդակությանը և սկզբունքներին:

Ավելին, «Հարկերի մասին» ՀՀ օրենքի 4-րդ հավելվածով սահմանված կարգի 3-րդ կետի 2-րդ ենթակետի համաձայն. «Հայաստանի Հանրապետության տարածքում ապրանքի առաքումը կամ տեղափոխումը պարտադիր կարգով իրականացվում է հետևյալ ուղեկցող փաստաթղթերով.

2) «Ավելացված արժեքի հարկի մասին» Հայաստանի Հանրապետության օրենքով հարկային հաշվի փոխարեն այլ հաշվարկային փաստաթուղթ լրացնելու (կազմելու) պարտավորության դեպքում, ինչպես նաև ավելացված արժեքի հարկ վճարող չհամարվողների կողմից ապրանքներ առաքելու դեպքում առաքվող (ձեռքբերողի կողմից տեղափոխվելու դեպքում տեղափոխվող) ապրանքն ուղեկցվում է սահմանված կարգով մատակարարի կողմից դուրս գրված հաշվարկային փաստաթղթերով (այսուհետ՝ հաշիվ-ապրանքագիր), իսկ օրենքով սահմանված դեպքերում կանխիկ դրամով իրականացվող դրամական հաշվարկներով կատարված ձեռքբերումների մասով՝ հսկիչ-դրամարկղային մեքենայի կտրոններով»:

«Իրավական ակտերի մասին» ՀՀ օրենքի 86-րդ հոդվածի համաձայն իրավական ակտը մեկնաբանվում է դրանում պարունակվող բառերի և արտահայտությունների տառացի նշանակությամբ: Ուստի և ակնհայտ է, որ օրենքով սահմանված կարգով կանխիկ դրամով իրականացվող գործարքների դեպքում ՀԴՄ կտրոնը համարվում է ուղեկցող փաստաթուղթ: Տվյալ դեպքում ևս առկա է հակասություն օրենքի 2 դրույթների միջև (ԱԱՀ-ի մասին օրենքի 8-րդ հոդվածի 12-րդ կետի սահմանում և «Հարկերի մասին» ՀՀ օրենքի 4-րդ հավելվածի 3-րդ կետի 2-րդ ենթակետի սահմանում), որի դեպքում ևս իրավանորմը չպետք է մեկնաբանվի և կիրառվի ընդդեմ տնտեսվարող սուբյեկտի:

3. Ինքնին անդրադառնալով «Ավելացված արժեքի հարկի մասին» ՀՀ օրենքի 8-րդ հոդվածի 12-րդ կետի դրույթներին կարող ենք փաստեր հետևյալը.

Ուսումնասիրելով վերը նշված երկու՝ 06.12.2011թ. կատարված ՀՕ-334-Ն (փոփոխության ընդունման վերաբերյալ օրենք) և 19.12.2012թ. ՀՕ-240-Ն օրենքների ընդունման նախագծերի հիմնավորումները կարող ենք փաստել, որ 06.12.2011թ. օրենքի ընդունման ՀՀ Կառավարության կողմից ներկայացված հիմնավորումն այն է, որ (վերաբերող Օրենքի 8-րդ հոդվածի 12-րդ կետին) Օրենքն այդ պահին գործով ինկորպորացիայով հնարավորություն չի ընձեռում վերահաշվարկելու հարկվող շրջանառություններն այն դեպքում, երբ ապրանքների որոշ մասը վաճառողներն իրացնում են ոչ հարկային հաշիվ համարվող հաշվարկային փաստաթղթերով, ինչը հարկումից խուսափելու որոշակի ռիսկեր է պարունակում, ուստի ակնկալվում է, որ նշված փոփոխության ընդունմամբ կստեղծվեն օրենսդրական հիմքեր՝ վերահաշվարկելու համար հարկվող շրջանառությունները բոլոր այն դեպքում, երբ ապրանքների որոշ մասը վաճառողներն իրացնում են ոչ հարկային հաշիվ համարվող հաշվարկային փաստաթղթերով (փաստաթղթի համար Կ-1278-10.11.2011-ՏՀ-010/0): Իսկ նշված կետն ուժը կորցնելու վերաբերյալ 19.12.2012թ. ՀՕ-240-Ն օրենքի ընդունման նախագծի ՀՀ Կառավարության կողմից ներկայացված հիմնավորումն այն է, որ հարկ վճարողների կողմից իրացվող ապրանքների շրջանառության ծավալների նկատմամբ հսկողություն իրականացնելու համար սահմանված գործիքները հարկային մարմնին հնարավորություն չեն տալիս իրականացնել լիարժեք հսկողություն հարկ վճարողների կողմից իրացվող ապրանքների շրջանառության ծավալների նկատմամբ, ինչպես նաև անփաստաթուղթ ապրանքների կամ չգրանցված ուղեկցող փաստաթղթերով ապրանքների նկատմամբ արգելանք կիրառելու ընթացակարգեր նախատեսված չեն, ուստի ակնկալվում է փոքր և միջին ձեռնարկատիրության սուբյեկտների համար ձևավորել գործունեության նպաստավոր պայմաններ, բարելավել գործարար միջավայրը, հստակեցնել, պարզեցնել հարկային հարաբերություններ կարգավորող օրենսդրությունը վերացնել տարրնկալումները, ձևավորել արդյունավետ հարկային հսկողություն իրականացնելու հնարավորություններ, սահմանափակել հարկումից խուսափելու հնարավորությունները (փաստաթղթի համար՝ Կ-159⁴-28.11.2012-ՏՀ-010/0):

Բ). Անդրադառնալով Ակտի 4-րդ ԱԱՀ-ի կետի 4-րդ ենթակետի հիմնավորվածությանը, նշենք հետևյալը.

Ինչպես վերը նշվեց, Ընկերության և «Այ Թի էքս Մերկեն Ինդիտեքս» ոչ ռեզիդենտ ընկերության միջև 01.10.2012թ. կնքված ֆրանչայզինգի պայմանագրի հիման վրա Ընկերությունը որպես ռոյալթիի գումար նշված ոչ ռեզիդենտ ընկերությանը վճարել է 2012թ.-ի համար ընդհանուր 52.471.334 դրամ, իսկ 2013թ. համար 158.219.613 դրամ: Համաձայն Ակտի՝ Ընկերությունը խախտել է Օրենքի 8-րդ հոդվածի 4-րդ կետի դրույթները, քանի որ ՀՀ-ում որպես ձեռնարկատիրական գործունեություն իրականացնող չգրանցված օտարերկրյա անձի կողմից ՀՀ-ում ԱԱՀ-ով հարկվող գործարք իրականացնելու դեպքում այդ գործարքների մասով պայմանագրային հարաբերությունների կողմ հանդիսացող՝ ՍԱՀ վճարող համարվող կամ ԱԱՀ-ի վճարման պարտավորություն կրող անձինք ՀՀ-ում չգրանցված օտարերկրյա անձանց փոխարեն որպես հարկային գործակալ նույն օրենքով սահմանված ընդհանուր կարգով և ժամկետներում չի հաշվարկել և ՀՀ բյուջե վճարել ՍԱՀ գումար, տվյալ դեպքում՝ 2012թ. համար Ընկերությունը պարտավոր էր հաշվարկել և ՀՀ բյուջե վճարել 10.494.267

դրամ, 2013թ. համար՝ 31.643.923 դրամ, ընդհանուր՝ 42.138.190 դրամ գումար, որպիսի պարտավորությունն Ընկերությունը չի կատարել:

Գտնում ենք, որ սույն կետի շրջանակներում ևս առկա է իրավական հակասություն ոլորտը կարգավորող մի շարք իրավանորմերի միջև, որը ևս չի կարող մեկնաբանվել և կիրառվել ի վնաս տնտեսվարող սուբյեկտի, այսպես.

«Մաքսային օրենսգրքի 81-րդ հոդվածի 1-ին պարբերության համաձայն. «Մաքսային սահմանով տեղափոխվող ապրանքի մաքսային արժեքը գործարքի գինն է, այսինքն՝ այն գումարը, որը փաստացի վճարվել է, ենթակա է վճարման կամ պետք է վճարվեր ապրանքը ներմուծման երկիր արտահանելու նպատակով ձեռք բերելու և մինչև «Մաքսային սահմանը տեղափոխելու համար»:

Նույն օրենսգրքի 83-րդ հոդվածի ե) կետի համաձայն. «Մաքսային արժեքը ներառում է՝ (ի թիվս այլոց) ե) գնորդի կողմից ապրանքների վաճառքի անհրաժեշտ պայման հանդիսացող ռոյալթիների և թոյլտվությունների դիմաց մատակարարին ուղղակի կամ անուղղակի վճարված կամ վճարման ենթակա վճարները»:

Վերը նշված հոդվածների ուսումնասիրությունից ակնհայտ է, որ դրամական արտահայտմամբ ռոյալթին այն գումարն է, որը ներառվում է մաքսային արժեքի մեջ, քանի որ այն կազմում է ապրանքը մինչև «Մաքսային սահմանը տեղափոխելու համար անհրաժեշտ բաղկացուցիչների ցանկում (չնայած տվյալ գումարի չափը կարող է առաջանալ «Մաքսային տարածքում կատարվելիք գործարքներից, սակայն իրավական առումով «Մաքսային օրենսգրքի 81-րդ հոդվածի շրջանակներում այն հանդիսանում է «Մաքսային տարածքից դուրս գոյացող միավոր):

Ի հակասումն նշված իրավանորմի «Ավելացված արժեքի հարկի մասին» «Օրենքի 14-րդ հոդվածի 4-րդ պարբերության համաձայն. «Արտոնագրերի, լիցենզիաների, հեղինակային իրավունքի ապրանքանշանների և համանման այլ իրավունքների՝ այլ անձանց փոխանցման, գովազդային, խորհրդատվական, ինժեներական, իրավաբանական, հաշվապահական, փորձագիտական, թարգմանչական և համանման այլ ծառայություններ, ինչպես նաև տվյալների մշակման, ծրագրային ապահովման իրականացման և տեղեկատվության հաղորդման ծառայություններ, բանկային, ֆինանսական և ապահովագրական ծառայություններ օտարերկրյա իրավաբանական անձանց, իրավաբանական անձի կարգավիճակ չունեցող կամ օտարերկրյա ֆիզիկական անձանց՝ «Մաքսային տարածքում» գրանցված անձանց կողմից (կամ հակառակը) մատուցման դեպքում ծառայության մատուցման վայր է համարվում ծառայություն ստացող կազմակերպության պետական գրանցման կամ անհատ ձեռնարկատիրոջ հաշվառման վայրը, իսկ դրանց բացակայության դեպքում՝ կազմակերպության հիմնադիր փաստաթղթում նշված վայրը կամ կազմակերպության մշտական ստորաբաժանման գտնվելու վայրը, եթե ծառայությունները ստացվում են անմիջականորեն այդ ստորաբաժանման միջոցով, իսկ ծառայությունն անհատ ձեռնարկատիրոջ կողմից ստացվելու դեպքում՝ նրա բնակության վայրը»:

Ելնելով վերոգրյալ հոդվածի իրավակարգավորումներից ստացվում է, որ ապրանքային նշանների օգտագործումից առաջացող ռոյալթիի առաջացման վայր է հանդիսանում (տվյալ դեպքում) Հայաստանի Հանրապետությունը, ուստի անհրաժեշտ է ղեկավարվել Օրենքի 8-րդ հոդվածի 4-րդ կետի կարգավորումներով և հաշվարկել ու վճարել ԱԱՀ-ի գումար նշված ծառայությունների մատուցման համար:

Ակնհայտ է, որ վերը նշված երկու իրավակարգավորումների համատեքստում առկա է իրավական հակասություն առ այն, որ «Մաքսային օրենսգրքի 81-րդ հոդվածի համաձայն ռոյալթիի գումարը հանդիսանում է «Մաքսային տարածքից դուրս «առաջացող» մեծություն, իսկ «ԱԱՀ-ի մասին» «Օրենքի 14-րդ հոդվածի 4-րդ պարբերության համաձայն, այդ նույն գումարը հանդիսանում է «Մաքսային տարածքում» մեծություն»:

Գտնում ենք, որ վերը նշված հակասությունն ի վնաս տնտեսվարող սուբյեկտի օգտագործելը ես անհիմն է, իսկ դրա արդյունքում կայացված Ակտն այդ մասով անվավեր ճանաչման ենթակա:

Գ). ՀՀ սահմանադրական դատարանի 2006թ. ապրիլի 18-ի ՍԴՈ-630 որոշման մեջ. «Որևէ իրավական նորմ չի կարող համարվել «օրենք», եթե այն չի համապատասխանում իրավական որոշակիության սկզբունքին, այսինքն՝ ձևակերպված չէ բավարար աստիճանի հստակությամբ, որը թույլ տա քաղաքացուն դրա հետ համատեղելու իր վարքագիծը»: Սահմանադրական դատարանի վերոնշյալ գնահատականը կառուցված է Մարդու իրավունքների եվրոպական դատարանի կայացրած այն մոտեցման վրա, որի համաձայն օրենքները պետք է «ձևակերպված լինեն բավարար հստակությամբ, որպեսզի հնարավորություն տան անձանց կանխատեսել իրենց գործողությունների հետևանքները և կարգավորել իրենց վարքագիծը»:

Վիճարկվող դեպքերում կիրառելի օրենքներն իրենց ամբողջական և համատեղ վերլուծության շրջանակներում չեն համապատասխանում ՀՀ Սահմանադրության 3-րդ և 6-րդ հոդվածներում ամրագրված որոշակիության հիմնարար սկզբունքին, ուստի չեն կարող հիմք հանդիսանալ որևէ սուբյեկտի դրանց միջոցով պատասխանատվության ենթարկելու համար:

Ելնելով վերոգրյալից՝ Ընկերությունը խնդրում է մասնակի անվավեր (ԱԱՀ-ի բաժնի 2-րդ և 4-րդ կետերի մասով) ճանաչել և մասնակի վերացնել ՀՀ ՖՆ Նոր Նորքի ՀՏ-ի թիվ 5010255 ակտը համապատասխան տույժերի և տուգանքների հետ միասին:

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 09.07.2014 թ-ի թիվ 5010255 հանձնարարագրի համաձայն «Ձեթարֆեյշընդիթեյլ» ՍՊԸ-ում իրականացվել է բյուջեի հետ փոխհարաբերությունների և հարկային մարմնի կողմից վերահսկվող ՀՀ օրենսդրության առանձին պահանջների կատարման ճշտության ստուգում: Արդյունքում կազմվել է ՀՀ ՖՆ Նոր Նորքի ՀՏ 03.11.2014 թ-ի թիվ 5010255 ակտը (այսուհետ նաև Ակտ), որով շահութահարկի և ԱԱՀ-ի գծով լրացուցիչ գանձման է առաջադրվել ընդամենը 102.754.577 դրամ:

Ընկերության գանգատը վերաբերվում է ԱԱՀ-ի բաժնի 2-րդ և 4-րդ կետերով լրացուցիչ գանձման առաջադրված պարտավորություններին:

1. Ակտի 4-րդ կետի 2-րդ ենթակետի վերաբերյալ ներկայացված փաստարկների քննարկման արդյունքում Հանձնաժողովը արձանագրեց հետևյալը.

1) Գանգատով բերված՝ «Ավելացված արժեքի հարկի մասին» ՀՀ օրենքի 8-րդ հոդվածի 1-ին, 6-րդ և 12-րդ կետերի միջև առկա է հակասություն, որը պետք է մեկնաբանվի հարկ վճարողի օգտին.

«Ավելացված արժեքի հարկի մասին» ՀՀ օրենքի 8-րդ հոդվածի 1-ին կետով որպես հարկվող շրջանառության որոշման ընդհանուր նորմ սահմանված է, որ ապրանքների մատակարարման դեպքերում (բացառությամբ նույն 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: Նույն հոդվածի հետագա կետերով (այլ ոչ թե միայն 6-րդ կետով, ինչպես բերված է գանգատով) սահմանվում են հարկվող շրջանառության որոշման առանձնահատկությունները: Մասնավորապես, 2-րդ հարկվող շրջանառության որոշման առանձնահատկություններ են սահմանված ՀՀ ներմուծվող ապրանքների համար ներմուծման պահին ԱԱՀ-ով հարկվող շրջանառության որոշման համար, 3-րդ կետով՝ ԱԱՀ վճարող անձանց կողմից մաքսային օրենսդրությամբ սահմանված կարգով վերամշակման կամ նորոգման նպատակով ՀՀ ներքին տարածքից արտահանված ապրանքների ներմուծման դեպքում ԱԱՀ-ով հարկվող շրջանառության որոշման համար, 5-րդ կետով՝ հանձնարարության կամ պրինցիպալի անունից հանդես գալու պայման նախատեսող

գործակալության պայմանագրերի հիման վրա հանձնակատարի կամ գործակալի կողմից մատուցվող ծառայությունների և կոմիսիոնների կամ գործակալի անունից հանդես գալու պայման նախատեսող գործակալության պայմանագրերի դեպքերում կոմիսիոնների կամ գործակալի մոտ ԱԱՀ-ով հարկվող շրջանառության որոշման համար, 6-րդ կետով՝ ապրանքների անհատույց մատակարարման և ծառայությունների անհատույց մատուցման, ինչպես տվյալ գործարքների (գործառնությունների) համար սովորականի համեմատ կիրառվում են գործարքի իրական արժեքից 20 և ավելի տոկոսով ցածր գների (մասնակի հատուցում) կիրառմամբ գործարքների հարկվող շրջանառության որոշման համար, 7-րդ կետով՝ փոխանակման գործարքների (գործառնությունների) հարկվող շրջանառության որոշման համար, 8-րդ կետով՝ ակցիզային հարկով հարկվող ապրանքների մատակարարման դեպքում ԱԱՀ-ով հարկվող շրջանառության որոշման, 9-րդ կետով՝ շինությունների օտարման դեպքում ԱԱՀ-ով հարկվող շրջանառության որոշման համար:

«Ավելացված արժեքի հարկի մասին» ՀՀ օրենքի 8-րդ հոդվածի 12-րդ կետի (2012թ. գործող խմբագրությամբ) սահմանված է, որ անկախ նույն հոդվածով սահմանվածից՝ անմիջական ներմուծող կամ անմիջական արտադրող հանդիսացող ԱԱՀ վճարողի հաշվետու ժամանակաշրջանում իրականացրած՝ ԱԱՀ-ի 20% (ներառյալ՝ հաշվարկային 16.67%) դրույքաչափով հարկվող՝ հարկային հաշիվներով չհիմնավորված գործարքների նույն հոդվածով սահմանված կարգով որոշվող հարկվող շրջանառությունն ավելացվում է 20 տոկոսով, եթե նրանց կողմից ներմուծված կամ Հայաստանի Հանրապետությունում արտադրված ապրանքների (բացառությամբ բենզինի և դիզելային վառելիքի) օտարման այն գործարքների հարկվող շրջանառությունը, որոնց մասով հարկային հաշիվներ և (կամ) նույն կետին համապատասխան՝ ուղեկցող փաստաթուղթ դուրս չի գրվել, կազմում է հաշվետու ժամանակաշրջանում իրականացրած հարկվող գործարքների հարկվող շրջանառության 10 և ավելի տոկոսը:

Օրենքի նշված դրույթը հստակ սահմանում է քննարկվող դեպքում անմիջական ներմուծողների համար հարկային հաշիվներով չհիմնավորված գործարքների համար «Ավելացված արժեքի հարկի մասին» ՀՀ օրենքի 8-րդ հոդվածի 1-ին կետին համապատասխան որոշվող հարկվող շրջանառության, այն է՝ գնորդներից ստացած հատուցման գումարների (հաշվետու ժամանակաշրջանում իրականացրած հարկվող գործարքների հարկվող շրջանառության 10 և ավելի տոկոսը կազմելու դեպքում) ավելացում 20 տոկոսով:

Տվյալ դեպքում, այն գործարքների, որոնց մասով հարկային հաշիվներ և (կամ) նույն կետին համապատասխան՝ ուղեկցող փաստաթուղթ դուրս չի գրվել (ՀԴՄ-ներով ապրանքների իրացման դիմաց) ստացված հատուցումը «Ավելացված արժեքի հարկի մասին» ՀՀ օրենքի 8-րդ հոդվածի 1-ին կետի համաձայն համարվում է հարկվող շրջանառություն, որն էլ պետք է ավելացվեր 20 տոկոսով: Միաժամանակ, օրենքի 8-րդ հոդվածի 12-րդ կետով սահմանվում է, որ անկախ նույն հոդվածի (այդ թվում 1-ին կետի) դրույթներից՝ հարկվող շրջանառությունը պետք է ավելացվի 20 տոկոսով՝ առանց դրա դիմաց հատուցման պարտադիր պահանջի:

Հանձնաժողովը նշեց, որ տվյալ դեպքում բացակայում է որևէ հակասություն «Ավելացված արժեքի հարկի մասին» ՀՀ օրենքի 8-րդ հոդվածի 1-ին և հետագա կետերի (այդ թվում 12-րդ կետի) միջև:

Այն հանգամանքը, որ «Ավելացված արժեքի հարկի մասին» ՀՀ օրենքի 8-րդ հոդվածի 12-րդ կետով նախատեսված դեպքում ՀԴՄ-ներով իրականացված գործարքների հարկվող շրջանառությունը պետք է ավելացվի 20 տոկոսով և պետք է հաշվարկվի լրացուցիչ հարկ, պարզաբանված է նաև ՀՀ ԿԱ ՀԴԾ պետի 02.04.2004թ. N 1-05/7-Ն հրամանով հաստատված «Ռեզիդենտների կողմից շահութահարկի հաշվարկման և վճարման կարգի մասին» հրահանգի 5.2-րդ կետի «է» ենթակետով, համաձայն որի՝ շահութահարկի հաշվարկման իմաստով ռեզիդենտի ծախս համարվող չփոխհատուցվող (չհաշվանցվող) հարկերի թվին են դասվում մասնավորապես, «Ավելացված արժեքի հարկի մասին» ՀՀ օրենքի 8-րդ հոդվածի

12-րդ մասով սահմանված դեպքերում լրացուցիչ հաշվարկվող ավելացված արժեքի հարկի գումարները:

Միաժամանակ, Հանձնաժողովը նշեց, որ ստուգման ակտով «Ավելացված արժեքի հարկի մասին» ՀՀ օրենքի 8-րդ հոդվածի 12-րդ կետին համապատասխան հաշվարկված լրացուցիչ ԱԱՀ գումարները ստուգման ակտով պետք է շահութահարկի հաշվարկման իմաստով համարվեն ծախս (որպես չփոխհատուցվող (չհաշվանցվող) հարկ):

2) «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: Այս առումով Հանձնաշոգովը նշեց, որ «Ավելացված արժեքի հարկի մասին» ՀՀ օրենքի 8-րդ հոդվածի 12-րդ կետի (2012թ. գործող խմբագրությամբ) դրույթները ենթակա են մեկնաբանման միայն դրանում պարունակվող բառերի և արտահայտությունների տառացի նշանակությամբ՝ հաշվի առնելով օրենքի պահանջները, այլ ոչ թե իրավական ակտերի կամ դրանց դրույթների քննարկումների արդյունքներով, ինչպես բերված է գանգատով:

2. Գանգատով բերված այն փաստարկի վերաբերյալ, որ Հարկերի մասին» ՀՀ օրենքի 4-րդ հավելվածի 3-րդ կետի 2-րդ ենթակետի և «Ավելացված արժեքի հարկի մասին» ՀՀ օրենքի 8-րդ հոդվածի 12-րդ կետի սահմանումների միջև առկա է հակասություն և որը պետք է մեկնաբանվի հարկ վճարողի օգտին:

1) «Հարկերի մասին» ՀՀ օրենքի N4 հավելվածի 1-ին կետին համապատասխան՝ կարգով սահմանվում է ՀՀ տարածքում առաքվող կամ տեղափոխվող՝ շարժական, նյութական գույք հանդիսացող արտադրանքի, ապրանքների փաստաթղթավորման և ուղեկցող փաստաթղթերի գրանցման (հաշվառման) կարգը: Կարգի 2-րդ կետով սահմանված են նույն կարգում կիրառվող հասկացությունները, այդ թվում՝ ուղեկցող փաստաթուղթը, որը առաքվող կամ տեղափոխվող ապրանքն ուղեկցող՝ նույն կարգին համապատասխանող հաշվարկային փաստաթուղթն է: Կարգի 3-րդ կետով սահմանված է, որ ՀՀ տարածքում ապրանքի առաքումը պարտադիր կարգով իրականացվում է հետևյալ ուղեկցող փաստաթղթերով՝

- «Ավելացված արժեքի հարկի մասին» ՀՀ օրենքով հարկային հաշիվ դուրս գրելու պարտավորության դեպքում առաքվող (ծեռք բերողի կողմից տեղափոխվելու դեպքում տեղափոխվող) ապրանքն ուղեկցվում է օրենքով սահմանված կարգով մատակարարի կողմից դուրս գրված հարկային հաշիվներով, իսկ օրենքով սահմանված դեպքերում կանխիկ դրամով իրականացվող դրամական հաշվարկներով կատարված ձեռքբերումների մասով՝ հսկիչ-դրամարկղային մեքենայի կտրոններով:

- «Ավելացված արժեքի հարկի մասին» ՀՀ օրենքով հարկային հաշվի փոխարեն այլ հաշվարկային փաստաթուղթ լրացնելու (կազմելու) պարտավորության դեպքում, ինչպես նաև ԱԱՀ վճարող չհամարվողների կողմից ապրանքներ առաքելու դեպքում առաքվող (ծեռք բերողի կողմից տեղափոխվելու դեպքում տեղափոխվող) ապրանքն ուղեկցվում է սահմանված կարգով մատակարարի կողմից դուրս գրված հաշվարկային փաստաթղթերով (կարգի իմաստով՝ հաշիվ-ապրանքագիր), իսկ օրենքով սահմանված դեպքերում կանխիկ դրամով իրականացվող դրամական հաշվարկներով կատարված ձեռքբերումների մասով՝ հսկիչ-դրամարկղային մեքենայի կտրոններով:

Ընդ որում, կարգի 5-րդ կետի համաձայն՝ անփաստաթուղթ ապրանքի մասով կարգի դրույթները չեն տարածվում հարկ վճարողի կողմից օրենքով սահմանված դեպքերում կանխիկ դրամական հաշվարկներով վաճառված ապրանքների վրա, երբ պարտադիր է հսկիչ-դրամարկղային մեքենաների կիրառումը: Անփաստաթուղթ ապրանքի մասով կարգի դրույթները տարածվում են ապրանքներ ձեռք բերող հարկ վճարողների կողմից տեղափոխվելու դեպքում տեղափոխվող ապրանքների վրա, անկախ ապրանքներ վաճառող հարկ վճարողի համար հսկիչ-դրամարկղային մեքենաների կիրառումը պարտադիր լինելու հանգամանքից:

2) «Ավելացված արժեքի հարկի մասին» ՀՀ օրենքի 8-րդ հոդվածի (2012թ. գործող խմբագրությամբ) 12-րդ կետի համաձայն՝ նույն կետի կիրառման առումով ուղեկցող փաստաթուղթ է համարվում անմիջական արտադրողների կողմից սեփական արտադրության արտադրանքն իրենց մանրածախ վաճառքի կետեր տեղափոխելու համար դուրս գրված հաշվարկային փաստաթուղթը, որում, բացի օրենքով սահմանված այլ պայմաններից, արտացոլված են նաև տեղափոխվող ապրանքների անվանումը, ապրանքի քանակը, ապրանքի միավորի մանրածախ վաճառքի գինը (ներառյալ ԱԱՀ-ն) և ապրանքների ընդհանուր գինը:

3) «Իրավական ակտերի մասին» ՀՀ օրենքի 42-րդ հոդվածի համաձայն՝ իրավական ակտում պետք է կիրառվեն նորմատիվ իրավական ակտերով սահմանված կամ հանրաձանտթ հասկացություններ կամ տերմիններ: Եթե նորմատիվ իրավական ակտում կիրառվում են նոր կամ բազմիմաստ կամ այնպիսի հասկացություններ կամ տերմիններ, որոնք առանց պարզաբանման միանշանակ չեն ընկալվում, ապա այդ իրավական ակտով պետք է տրվեն դրանց սահմանումները:

4) Հաշվի առնելով վերոնշյալը՝ Հանձնաժողովը արձանագրեց հետևյալը.

«Ավելացված արժեքի հարկի մասին» ՀՀ օրենքի 8-րդ հոդվածի 12-րդ կետով հստակ սահմանվել է, որ նույն կետի կիրառման առումով ուղեկցող փաստաթուղթ է համարվում անմիջական արտադրողների կողմից սեփական արտադրության արտադրանքն իրենց մանրածախ վաճառքի կետեր տեղափոխելու համար դուրս գրված հաշվարկային փաստաթուղթը: Այս հասկացությունը կիրառվում է բացառապես «Ավելացված արժեքի հարկի մասին» ՀՀ օրենքի 8-րդ հոդվածի 12-րդ կետի կիրառման իմաստով:

«Հարկերի մասին» ՀՀ օրենքի N4 հավելվածով հստակ սահմանված է նույն կարգում կիրառվող հասկացությունը՝ ուղեկցող փաստաթուղթը, որը առաքվող կամ տեղափոխվող ապրանքն ուղեկցող՝ նույն կարգին համապատասխանող հաշվարկային փաստաթուղթն է: Այս հասկացությունը կիրառվում է բացառապես «Հարկերի մասին» ՀՀ օրենքի N4 հավելվածի իմաստով: Ընդ որում, «Հարկերի մասին» ՀՀ օրենքի N4 հավելվածի իմաստով ՀԴՄ կտրոնը ուղեկցող փաստաթուղթ է համարվում ապրանքներ ձեռք բերողի (այլ ոչ թե ապրանքներ առաքողի) համար՝ օրենքով սահմանված դեպքերում կանխիկ դրամով իրականացվող դրամական հաշվարկներով կատարված ձեռքբերումների մասով:

«Ավելացված արժեքի հարկի մասին» ՀՀ օրենքի 8-րդ հոդվածի 12-րդ կետով տվյալ դեպքում անմիջական ներմուծող հանդիսացող ԱԱՀ վճարողի համար հարկվող շրջանառության ավելացման պարտադիր պահանջը վերաբերվում հարկային հաշիվներով չհիմնավորված գործարքներին: Անմիջական ներմուծող հանդիսացող ԱԱՀ վճարողի համար հարկային հաշիվ չհանդիսացող հաշվարկային այլ փաստաթղթերը (նույնիսկ «Հարկերի մասին» ՀՀ օրենքի N4 հավելվածով սահմանված վավերապայմաններով) «Ավելացված արժեքի հարկի մասին» ՀՀ օրենքի 8-րդ հոդվածի 12-րդ կետի կիրառման իմաստով չեն կարող փոխարինել հարկային հաշիվներին:

3. Գանգատով բերված այն փաստարկի վերաբերյալ, որ «Ավելացված արժեքի հարկի մասին» ՀՀ օրենքի 8-րդ հոդվածի 4-րդ կետի և 14-րդ հոդվածի 4-րդ պարբերության, ինչպես նաև ՀՀ մաքսային օրենսգրքի 83-րդ հոդվածի միջև առկա է հակասություն և որը պետք է մեկնաբանվի հարկ վճարողի օգտին:

1) «Ավելացված արժեքի հարկի մասին» ՀՀ օրենքի 8-րդ հոդվածի 4-րդ կետի համաձայն՝ սահմանված կարգով Հայաստանի Հանրապետությունում որպես ձեռնարկատիրական գործունեություն իրականացնող չգրանցված օտարերկրյա անձանց կողմից Հայաստանի Հանրապետությունում ԱԱՀ-ով հարկվող գործարքներ իրականացնելիս (ներառյալ այդ անձանց սեփականությունը հանդիսացող ապրանքներ ներմուծելիս) պայմանագրային հարաբերությունների կողմ (ներառյալ կոնտրագենտ) հանդիսացող Հայաստանի Հանրապետության անձինք (քաղաքացիները, անհատ ձեռնարկատերերը, իրավաբանական անձինք, տեղական ինքնակառավարման և պետական մարմինները) այդ գործարքների գծով օտարերկրյա անձանց փոխարեն կրում են հարկային պարտավորություն՝ նույն օրենքով

սահմանված ընդհանուր կարգով և ժամկետներում: Այդ գործարքների գծով ԱԱՀ-ով հարկվող շրջանառությունը որոշվում է սույն հոդվածով սահմանված կարգով:

2) «Ավելացված արժեքի հարկի մասին» ՀՀ օրենքի 14-րդ հոդվածի 4-րդ պարբերության համաձայն՝ արտոնագրերի, լիցենզիաների, հեղինակային իրավունքի, ապրանքանշանների և համանման այլ իրավունքների՝ այլ անձանց փոխանցման, գովազդային, խորհրդատվական, ինժեներական, իրավաբանական, հաշվապահական, փորձագիտական, թարգմանչական և համանման այլ ծառայություններ, ինչպես նաև տվյալների մշակման, ծրագրային ապահովման իրականացման և տեղեկատվության հաղորդման ծառայություններ, բանկային, ֆինանսական և ապահովագրական (բացառությամբ չիրկիզվող պահարանների վարձակալության), շարժական գույքի վարձակալության (բացառությամբ բոլոր տեսակների փոխադրամիջոցների վարձակալության) ծառայություններ օտարերկրյա իրավաբանական անձանց, իրավաբանական անձի կարգավիճակ չունեցող կամ օտարերկրյա ֆիզիկական անձանց՝ Հայաստանի Հանրապետությունում գրանցված անձանց կողմից (կամ հակառակը) մատուցման դեպքում ծառայության մատուցման վայր է համարվում ծառայություն ստացող կազմակերպության պետական գրանցման կամ անհատ ձեռնարկատիրոջ հաշվառման վայրը, իսկ դրանց բացակայության դեպքում՝ կազմակերպության հիմնադիր փաստաթղթում նշված վայրը կամ կազմակերպության մշտական ստորաբաժանման գտնվելու վայրը, եթե ծառայությունները ստացվում են անմիջականորեն այդ ստորաբաժանման միջոցով, իսկ ծառայությունն անհատ ձեռնարկատիրոջ կողմից ստացվելու դեպքում՝ նրա բնակության վայրը:

3) ՀՀ մաքսային օրենսգրքի 83-րդ հոդվածի համաձայն՝ մաքսային արժեքը ներառում է գնորդի կողմից ապրանքների վաճառքի անհրաժեշտ պայման հանդիսացող ռոյալթիների և թույլտվությունների դիմաց մատակարարին ուղղակի կամ անուղղակի վճարված կամ վճարման ենթակա վճարները: ՀՀ մաքսային օրենսդրությունը կարգավորում է Հայաստանի Հանրապետության մաքսային գործի հետ կապված հարաբերությունները, իսկ ՀՀ մաքսային օրենսգրքի 72-րդ հոդվածի (մաքսային արժեքի որոշման նպատակները) համաձայն՝ Հայաստանի Հանրապետության մաքսային սահմանով տեղափոխվող ապրանքների մաքսային արժեքը որոշվում է արժեքային (ադվալորային) մաքսային վճարների հաշվարկման, արժեքային ձևով սահմանված ոչ սակագնային կարգավորման միջոցների կիրառման և մաքսային վիճակագրության վարման նպատակով:

Հաշվի առնելով վերոնշյալը, Հանձնաժողովը նշեց, որ մաքսային գործի հետ կապված հարաբերությունները կարգավորող օրենսդրությամբ տրված հասկացությունները հարկային օրենսդրության առումով կիրառելի են, եթե դրանց կիրառումը սահմանված է հարկային օրենսդրությամբ:

Գանգատով վիճարկվող դեպքում «Ավելացված արժեքի հարկի մասին» ՀՀ օրենքի 13-րդ հոդվածով հստակ սահմանված է, որ բացառությամբ օրենքի 14-րդ հոդվածով սահմանված դեպքերի, ծառայության մատուցման վայր է համարվում ծառայություն մատուցող կազմակերպության պետական գրանցման կամ անհատ ձեռնարկատիրոջ հաշվառման վայրը, իսկ դրանց բացակայության դեպքում՝ կազմակերպության հիմնադիր փաստաթղթում նշված վայրը կամ կազմակերպության մշտական ստորաբաժանման գտնվելու վայրը, եթե ծառայությունները մատուցվում են անմիջականորեն այդ ստորաբաժանման միջոցով, իսկ ծառայությունն անհատ ձեռնարկատիրոջ կողմից մատուցվելու դեպքում՝ նրա բնակության վայրը:

Գանգատով քննարկվող դեպքում ապրանքանշանների օգտագործման դեպքում ծառայության մատուցման վայրի առանձնահատկությունները հստակ տրված են «Ավելացված արժեքի հարկի մասին» ՀՀ օրենքի 14-րդ հոդվածի 4-րդ պարբերությամբ՝ Հայաստանի Հանրապետությունում գրանցված անձանց կողմից (կամ հակառակը) մատուցման դեպքում ծառայության մատուցման վայր է համարվում ծառայություն ստացող կազմակերպության պետական գրանցման կամ անհատ ձեռնարկատիրոջ հաշվառման վայրը: Այս դեպքում «Ավելացված արժեքի հարկի մասին» ՀՀ օրենքի 8-րդ հոդվածի 4-րդ կետի համաձայն՝ սահմանված կարգով Հայաստանի Հանրապետությունում որպես ձեռնարկատիրական

գործունեություն իրականացնող չգրանցված օտարերկրյա անձանց կողմից Հայաստանի Հանրապետությունում ԱԱՀ-ով հարկվող գործարքներ իրականացնելիս պայմանագրային հարաբերությունների կողմ (ներառյալ կոնտրագենտ) հանդիսացող ՀՀ իրավաբանական անձն այդ գործարքների գծով օտարերկրյա անձանց փոխարեն կրում են հարկային պարտավորություն՝ նույն օրենքով սահմանված ընդհանուր կարգով և ժամկետներում:

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 Ղ Ո Մ Է՝

ՀՀ ՖՆ Նոր Նորքի ՀՏ 03.11.2014 թ-ի թիվ 5010255 ակտը թողնել անփոփոխ, իսկ գանգատը՝ մերժել:

Սույն որոշմանը չհամաձայնվելու դեպքում այն ուժի մեջ մտնելու օրվանից երկու ամսվա ընթացքում կարող է բողոքարկվել ՀՀ վարչական դատարան:

Հանձնաժողովի նախագահ՝



Վ.ՄԻՐՈՒՄՅԱՆ