

ՀՀ ԿԱ պետական եկամուտների կոմիտե
Հարկային և մաքսային մարմինների գանգատարկման հանձնաժողով
Ո Ր Ո Շ ՈՒ Մ 6/8
7 փետրվարի 2017թ.

Քննարկվեց «Հայջրմուղկոյուղի» ՓԲԸ գանգատը ՀՀ ԿԱ ՊԵԿ 22.12.2016թ. թիվ 5012681 ակտի դեմ:

«Հայջրմուղկոյուղի» ՓԲԸ գանգատում բերված փաստարկները.

ՀՀ ֆինանսների նախարարի 30.09.2015թ. թիվ 5012681 հանձնարարագրի համաձայն «Հայջրմուղկոյուղի» ՓԲԸ-ում (այսուհետ՝ նաև՝ Ընկերություն) իրականացված բյուջեի հետ փոխհարաբերությունների և հարկային մարմնի կողմից վերահսկվող ՀՀ օրենսդրության առանձին պահանջների կատարման ճշտության ստուգման արդյունքներով ՀՀ ԿԱ ՊԵԿ ստուգումների կազմակերպման և դիտարկման վարչության ու խոշոր հարկ վճարողների հարկային տեսչության կողմից 14.12.2016թ. կազմվել և Ընկերությանն է ներկայացվել թիվ 5012681 ակտի նախագիծը, որի վերաբերյալ ՀՀ օրենսդրությամբ սահմանված ժամկետներում Ընկերությունը ներկայացրել է իր առարկությունները: Սակայն, հարկային մարմնի կողմից, առանց որևէ մեկնաբանությունների կամ բացատրությունների, դրանք չեն ընդունվել և 22.12.2016թ. Ընկերությանն է ներկայացվել թիվ 5012681 ակտը (այսուհետ՝ Ակտ), որի որոշ կետերի վերաբերյալ հայտնվում են անհամաձայնություններն ու առարկությունները, մասնավորապես՝

1. Ակտի 1-ին, 4-րդ և 5-րդ կետերի վերաբերյալ առարկությունները կայանում են հետևյալում.

Համաձայն «Վարչարարության հիմունքների և վարչական վարույթի մասին» ՀՀ օրենքի 37 հոդվածի 1-ին մասի, վարչական մարմինը պարտավոր է ապահովել փաստական հանգամանքների բազմակողմանի, լրիվ և օբյեկտիվ քննարկումը՝ բացահայտելով գործի բոլոր, այդ թվում՝ վարույթի մասնակիցների օգտին առկա հանգամանքները: Սակայն ստուգող խմբի (այսուհետ՝ Ստուգող խումբ) կողմից չեն պահպանվել վերոնշյալ դրույթի պահանջները և կատարվել են անհիմն մեկնաբանություններ ու հետևություններ՝ նշելով, թե Ընկերության կողմից մատուցված որոշ ծառայությունների մասով սակագները ճիշտ չեն կիրառվել և դրա արդյունքում պակաս են հաշվարկվել շահութահարկի առումով իրացման շրջանառությունն ու ԱԱՀ-ով հարկվող շրջանառությունը:

Նշված հարցերի բազմակողմանի, լրիվ և օբյեկտիվ քննարկման նպատակով անհրաժեշտ է հաշվի առնել հետևյալը.

Համաձայն ՀՀ հանրային ծառայությունները կարգավորող հանձնաժողովի (այսուհետ՝ ՀԾԿ) 27.02.2009թ. թիվ 71-Ն որոշման՝ սահմանվել են Ընկերության կողմից սպառողներին խմելու ջրի մատակարարման ծառայության մատուցման սակագինը՝ 154.47 դրամ՝ ներառյալ ավելացված արժեքի հարկը, ջրահեռացման ծառայության մատուցման սակագինը՝ 25.31 դրամ՝ ներառյալ ավելացված արժեքի հարկը և ջրային համակարգի օգտագործման թույլտվություն ունեցող այլ անձանց կամ համայնքներին խմելու ջրի մատակարարման մեծածախ ծառայության մատուցման սակագինը՝ 51.49 դրամ՝ ներառյալ ավելացված արժեքի հարկը:

Միաժամանակ, ՀՀ կառավարության 22.01.2004թ. թիվ 130-Ն որոշման 5-րդ կետով սահմանված է, որ այն բնակավայրերում (բացի Երևան քաղաքից), որտեղ չկան մակերևութային անհրաժեշտ ջրային աղբյուրներ, բայց կան խմելու որակի ջրերի բավարար պաշարներ, տեխնիկական հնարավորությունների, ֆինանսատնտեսական նպատակահարմարության, համապատասխան ջրօգտագործման թույլտվության առկայության և ոռոգման համակարգերի բացակայության դեպքում խմելու ջրը կարող է պայմանագրային հիմունքներով օգտագործվել ոռոգման նպատակով: Նշված դեպքերում տնամերձ հողամասերը (այգիները) և այլ հողամասեր խմելու ջրով ոռոգելու դեպքում լրացուցիչ

հաշվարկվում է հողամասի (այգու) ոռոգման վճար՝ տվյալ տարածքում գործող ոռոգման ջրի սակագնով: Նշենք, որ այն տարածքներում, որտեղ Ընկերությունը մատուցում է ոռոգման ջրի մատակարարման ծառայություններ, ոռոգման ջրի սակագին սահմանված է 11 դրամ՝ ներառյալ ավելացված արժեքի հարկը:

Ընկերությունը մատուցված ոռոգման ջրի մատակարարման ծառայությունների ծավալների և վճարների հաշվարկը կատարել է ՀՀ կառավարության 22.01.2004թ. թիվ 130-Ն և ՀՀ կառավարությանն առընթեր Ջրային տնտեսության պետական կոմիտեի 01.07.2004թ. թիվ 0906-1055 պարզաբանման դրույթներին համապատասխան, համաձայն որի՝ ոռոգման ջրի մատակարարման ծառայությունների համար որպես սակագին պետք է կիրառվի միայն տվյալ տարածքում գործող ոռոգման ջրի սակագինը:

Անհրաժեշտ ենք համարում նշել նաև, որ համաձայն ՀՀ Ջրային օրենսգրքի 79.1 հոդվածի՝ կարգավորող հանձնաժողովի սահմանած սակագինը համարվում է առավելագույն սակագին (այս դրույթը նշված է նաև Ակտի 5-րդ կետում), հետևաբար Ստուգող խմբի կողմից կիրառված այն մոտեցումը, որ Ընկերությունը, որպես ոռոգման ջրի մատակարարման ծառայությունների սակագին, պետք է կիրառի 165.47 դրամը՝ ներառյալ ավելացված արժեքի հարկը, հակասում է նաև ՀՀ Ջրային օրենսգրքի պահանջներին:

Ինչ վերաբերում է «Ագարակի պղնձա-մոլիբդենային կոմբինատ» ՓԲԸ-ին իրականացված ջրամատակարարմանը, ակնհայտ է, որ ստուգող խմբի կողմից անտեսվել է և որևէ ձևով նշում չի կատարվել այն մասին, որ Ընկերությունը «Ագարակի պղնձա-մոլիբդենային կոմբինատ» ՓԲԸ-ին բացի խմելու ջրի մատակարարման ծառայությունից, մատուցում է նաև տեխնիկական ջրի մատակարարման ծառայություն, որի վերաբերյալ հստակ նշված է կողմերի միջև կնքված «Խմելու ու տեխնիկական ջրի ջրամատակարարման և ջրահեռացման» պայմանագրում (պայմանագրի պատճենը ստուգման ընթացքում տրամադրվել է ստուգող խմբին), այսինքն՝ Ընկերությունը տեխնիկական ջրի մասով ջրամատակարարումն իրականացնում է առանց համապատասխան մաքրման: Սակայն ստուգող խումբը եզրահանգել է, որ ընկերությունը պետք է կիրառեր 154.47 դրամ սակագին՝ 12 դրամ սակագնի փոխարեն, հաշվի չառնելով, որ դա ՀԾԿ-ի կողմից սահմանված խմելու որակի ջրի սակագինն է, որից ցածր գնով ընկերությունն իրավունք ուներ ջուր (առավել ևս անմշակ ջուր՝ տեխնիկական օգտագործման նպատակով) մատակարարել՝ առաջնորդվելով ՀՀ ջրային օրենսգրքի 79՝ հոդվածի 9-րդ կետով:

Համաձայն «Իրավական ակտերի մասին» ՀՀ օրենքի 24-րդ հոդվածի՝

«1. Հայաստանի Հանրապետության իրավական ակտերը գործում են Հայաստանի Հանրապետության Սահմանադրության և սույն օրենքով սահմանված՝ առավել բարձր իրավաբանական ուժ ունեցող ակտերի գերակայության սկզբունքի հիման վրա:

2. Իրավական ակտերի միջև հակասությունների դեպքում գործում են Հայաստանի Հանրապետության Սահմանադրության և սույն օրենքով նախատեսված ավելի բարձր իրավաբանական ուժ ունեցող իրավական ակտերը, բացառությամբ սույն հոդվածի յոթերորդ մասով նախատեսված դեպքերի:»:

Սակայն, ստուգող խմբի կողմից հաշվի չի առնվել ՀՀ ջրային օրենսգրքի 79.1 հոդվածի 6-րդ կետը (ստուգման ժամանակաշրջանում գործող խմբագրությամբ), համաձայն որի «Ջրային համակարգի օգտագործման թույլտվություն ունեցող անձը կարող է խմելու կամ ոռոգման կամ տեխնիկական ջուրը վաճառել կամ ջրահեռացման ծառայությունները մատուցել կարգավորող հանձնաժողովի սահմանածից ավելի ցածր սակագնով, պայմանով, որ չի վտանգվում կամ չի վտանգվի իր գործունեությունը, և եթե այդ իջեցումը կատարվում է ջրային համակարգի օգտագործման թույլտվություն ունեցող անձի շահույթի հաշվին: Սակագների նման իջեցման դեպքում նոր սակագներ սահմանելիս կարգավորող հանձնաժողովը հաշվի չի առնում սակագների իջեցման հետևանքով ջրային համակարգի օգտագործման թույլտվություն ունեցող անձի հնարավոր վնասները», և Ակտում հղում կատարելով ավելի ցածր իրավաբանական ուժ ունեցող ակտերին, մասնավորապես՝ Ընկերությանը տրված Ջրային համակարգերի օգտագործման թույլտվությանն ու ՀՀ Սյունիքի մարզի համար տրված

ջրօգտագործման թույլտվություններին, Ընկերությանը անհիմն առաջադրել է լրացուցիչ հարկային պարտավորություններ:

Անհրաժեշտ է նշել նաև, որ վերոնշյալ հարցի հետ կապված Ընկերությունը դեռևս 2011 թվականին (մինչև «Ագարակի պղնձա-մոլիբդենային կոմբինատ» ՓԲԸ-ի հետ պայմանագրի կնքումը) դիմել է ՀՀ հանրային ծառայությունները կարգավորող հանձնաժողովի և ստացել համապատասխան գրություն, համաձայն որի «Ագարակի պղնձա-մոլիբդենային կոմբինատ» ՓԲԸ-ի արդյունաբերական կարիքներից ելնելով, վերջինիս և Ընկերության փոխադարձ համաձայնությամբ արդյունահանված ջորը պայմանագրային հիմունքներով կարող է մատակարարվել առանց մաքրում իրականացնելու և հանձնաժողովի սահմանաձիգ ավելի ցածր սակագնով:

Հաշվի առնելով վերոգրյալը, ակնհայտ է, որ Ընկերության կողմից ոռոգման նպատակով մատակարարված խմելու ջրի համար 11 դրամ և «Ագարակի պղնձա-մոլիբդենային կոմբինատ» ՓԲԸ-ին իրականացված տեխնիկական ջրի մատակարարման համար 12 դրամ սակագների կիրառումը չի հակասում ՀՀ օրենսդրությամբ սահմանված դրույթներին:

Միաժամանակ, ստուգող խմբի կողմից չի պահպանվել «Վարչարարության հիմունքների և վարչական վարույթի մասին» ՀՀ օրենքի 55-րդ հոդվածի 1-ին մասի այն դրույթը, համաձայն որի՝ «վարչական ակտն իր բովանդակությամբ պետք է համապատասխանի դրա ընդունման համար օրենքով սահմանված պահանջներին, նշում պարունակի այն բոլոր էական փաստական և իրավաբանական հանգամանքների վերաբերյալ, որոնք վարչական մարմնին հիմք են տվել ընդունելու համապատասխան որոշում», ինչպես նաև «ՀՀ-ում ստուգումների կազմակերպման և անցկացման մասին» ՀՀ օրենքի 6-րդ հոդվածի 2-րդ կետի 9-րդ ենթակետի պահանջը, համաձայն որի ակտում նշվում է «ստուգմամբ բացահայտված խախտումները, խախտումների նկարագրությունը, խախտման ժամկետը (եթե հնարավոր է որոշել) և այն իրավական նորմերը, որոնց պահանջները չեն կատարվել»: Մասնավորապես.

1. Ակտի 1-ին կետում նշված է, որ Ընկերությունը խախտել է «Շահութահարկի մասին» ՀՀ օրենքի 7-րդ հոդվածի 2-րդ կետի բ) ենթակետի պահանջը, սակայն չի հստակեցվել, թե նշված ենթակետի որ դրույթն է խախտվել: «Շահութահարկի մասին» ՀՀ օրենքի 7-րդ հոդվածի 2-րդ կետի բ) ենթակետով ընդամենը սահմանված է, որ ծառայությունների իրացումից ստացվող հասույթը դասվում է եկամուտների թվին, հետևաբար, առնվազն անհասկանալի է, թե Ընկերությունը նշված ենթակետի որ դրույթն է խախտել, քանի որ Ընկերությունը նշված ծառայությունների գծով ՀՀ օրենսդրության պահանջների համաձայն ճանաչել է համապատասխան իրացումից հասույթը, որի վերաբերյալ Ակտի բովանդակությունից հետևում է, որ ստուգող խումբը ևս չունի որևէ առարկություններ:

2. Ակտի 4-րդ կետում նշված է, որ Ընկերությունը խախտել է «Ավելացված արժեքի հարկի մասին» ՀՀ օրենքի 6-րդ հոդվածի 1-ին և 2-րդ կետերի և 8-րդ հոդվածի 1-ին կետի պահանջները, սակայն այստեղ ևս չի հստակեցվել, թե նշված կետերի որ դրույթներն են խախտվել: «Ավելացված արժեքի հարկի մասին» ՀՀ օրենքի 6-րդ հոդվածի 1-ին և 2-րդ կետերով սահմանված է, որ «ԱԱՀ-ով հարկվող գործարքներ (գործառնություններ) են համարվում՝ ապրանքների մատակարարումը՝ գործարք, որն իրականացվում է ապրանքների (այդ թվում՝ արտադրանքի և անշարժ գույքի) սեփականության իրավունքը որևէ ձևով կատարվող հատուցման դիմաց այլ անձի փոխանցելու միջոցով և ծառայությունների մատուցումը՝ ապրանքների մատակարարում չհամարվող գործարք (գործառնություն), որն իրականացվում է որևէ ձևով կատարվող հատուցման դիմաց...», հետևաբար այստեղ ևս անհասկանալի է, թե Ընկերությունը նշված կետերի որ դրույթն է խախտել, քանի որ նշված կետերով սահմանված է միայն, թե որ գործարքներն են համարվում ԱԱՀ-ով հարկվող գործարք, հետևաբար, որպես այս կետի խախտում կարելի էր դիտարկել միայն այն դեպքերը, երբ կատարվեր որևէ գործարք և այդ գործարքը չդիտարկվեր որպես ԱԱՀ-ով հարկվող:

Ընկերությունն Ակտի 4-րդ կետում նշված գործարքները դիտարկել է որպես ԱԱՀ-ով հարկվող և «Ավելացված արժեքի հարկի մասին» ՀՀ օրենքով սահմանված կարգով հաշվարկել է այդ գործարքներից առաջացած ԱԱՀ-ի պարտավորությունները, հետևաբար,

Ընկերությունը «Ավելացված արժեքի հարկի մասին» ՀՀ օրենքի 6-րդ հոդվածի 1-ին և 2-րդ կետերի պահանջները չի խախտել:

Նույն օրենքի 8-րդ հոդվածի 1-ին կետով սահմանված է, որ «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...»: Հետևաբար, հաշվի առնելով, որ Ընկերությունը ԱԱՀ-ով հարկվող շրջանառությունը հաշվարկել է «Ագարակի պղնձա-մոլիբդենային կոմբինատ» ՓԲԸ-ի հետ կնքված պայմանագրով (որի կնքման համար հիմք են հանդիսացել ՀՀ ջրային օրենսգրքի 79.1 հոդվածի 6-րդ կետը (ստուգման ժամանակաշրջանում գործող խմբագրությամբ) և ՀՀ հանրային ծառայությունները կարգավորող հանձնաժողովի գրությունը) սահմանված այն գումարից, որը վերջինիս կողմից պետք է վճարվի Ընկերությանը որպես հատուցում, պարզ է դառնում, որ Ընկերությունը «Ավելացված արժեքի հարկի մասին» ՀՀ օրենքի 8-րդ հոդվածի 1-ին կետի պահանջները ևս չի խախտել:

Ամփոփելով վերոնշյալը, ակնհայտ է, որ Ընկերության կողմից Ակտի 1-ին և 4-րդ կետերում նշված գործարքներից ՀՀ հարկային օրենսդրությամբ սահմանված կարգով հաշվարկվել են բոլոր հարկային պարտավորությունները, հետևաբար Ակտի 1-ին, 4-րդ և 5-րդ կետերում արձանագրված խախտումներն անհիմն են:

Ակտի 10-րդ և 15-րդ կետերի վերաբերյալ անհամաձայնություններն ու առարկությունները կայանում են հետևյալում.

Ակտի վերոնշյալ կետերում ստուգող խմբի կողմից նշվել է, որ Ընկերությունն 2013թ. դեկտեմբերի 9-ից մինչև 2014թ. ապրիլի 22-ը ջրառն իրականացրել է առանց ջրօգտագործման թույլտվությունների, սակայն այն չի համապատասխանում իրականությանը հետևյալ հիմնավորմամբ.

Ընկերությունը 22.10.2013թ. թիվ ԱԲ1-04/2820 գրությամբ դիմել է ՀՀ բնապահպանության նախարարությանը՝ թվով 64 հատ ջրօգտագործման թույլտվությունները վերաձևակերպելու և ժամկետները երկարացնելու խնդրանքով:

Վերոնշյալ գրությանն ի պատասխան, ՀՀ բնապահպանության նախարարությունը 12.11.2013թ. թիվ 5/18.2/53604 գրությամբ հայտի գնահատման համար պահանջել է լրացուցիչ փաստաթղթեր և տեղեկություններ: Այնուհետև, ի լրումն 12.11.2013թ. թիվ 5/18.2/53604-13 գրության, ՀՀ բնապահպանության նախարարությունը 28.12.2013թ. թիվ 5/18.2/54075 գրությամբ հայտնել է, որ ջրօգտագործման թույլտվությունների ձևակերպման նպատակով Ընկերության 22.10.2013թ. թիվ ԱԲ1-04/2820 գրությամբ ներկայացված հայտը նախնական փուլում գնահատվել է դրական և հայտի վերջնական քննարկման վերաբերյալ լրացուցիչ կտեղեկացվի ընկերությանը:

Վերը նշվածից հետո՝ 28.03.2014թ., ՀՀ բնապահպանության նախարարությունը թիվ 5/18.2/50799 գրությամբ հայտնել է, որ ի լրումն 12.11.2013թ. թիվ 5/18.2/53604-13 գրության Ընկերության ջրօգտագործման թույլտվությունների գործունեության ժամկետների երկարաձգման հայտը վերջնական փուլում գնահատվել է դրական:

Այնուհետև, 23.04.2014թ.-ին ՀՀ բնապահպանության նախարարության կողմից Ընկերությանն է տրամադրվել թվով 44 հատ նոր ջրօգտագործման թույլտվություններ, որոնցով չեղյալ են համարվել Ընկերությանը տրամադրված նախորդ ջրօգտագործման թույլտվությունները: Այսինքն՝ այստեղից ակնհայտ է, որ նախորդ թույլտվությունները, չնայած որ ունեցել են վերջնաժամկետ մինչև 2013թ. դեկտեմբերի 9-ը, սակայն ուժի մեջ են եղել մինչև նոր թույլտվությունների տրամադրումը: Վերջինս ուղղակիորեն ամրագրված է նաև ՀՀ ջրային օրենսգրքի 33-րդ հոդվածի 8-րդ պարբերության մեջ, որի համաձայն «եթե ջրօգտագործման թույլտվության պայմանները չեն խախտվել կամ փոփոխվել, կամ դրա երկարաձգումը չի հակասում օրենքին կամ այլ իրավական ակտերին կամ Հայաստանի Հանրապետության կառավարության կողմից իրականացվող ծրագրերին կամ ջրավազանային կառավարման

ալաններին, ապա ջրօգտագործման թույլտվության ժամկետը լրանալուց հետո այն համարվում է երկարաձգված նույն ժամկետով և պայմաններով, իսկ օրենքին կամ այլ իրավական ակտերին կամ Հայաստանի Հանրապետության կառավարության կողմից իրականացվող ծրագրերին կամ ջրավազանային կառավարման պլաններին հակասելու դեպքում լիազոր պետական մարմինը պարտավոր է ջրօգտագործման ժամկետի ավարտից առնվազն 6 ամիս առաջ հակասության մասին պատշաճ ձևով ծանուցել ջրօգտագործողին»:

Ամփոփելով վերոնշյալը, ակնհայտ է, որ Ընկերության նախորդ ջրօգտագործման թույլտվությունները գործել են մինչև 23.04.2014թ., որի մասին հստակ նշված է նաև նոր ջրօգտագործման թույլտվություններում, հետևաբար ստուգող խմբի այն տեսակետը, որ Ընկերությունը 2013թ. դեկտեմբերի 9-ից մինչև 2014թ. ապրիլի 22-ը ջրառն իրականացրել է առանց ջրօգտագործման թույլտվությունների, անհիմն է և չի համապատասխանում իրականությանը: Միաժամանակ, անհրաժեշտ է նշել նաև, որ ՀՀ բնապահպանության նախարարի 13.10.2014թ. թիվ 000169 հանձնարարագրի համաձայն բնապահպանական պետական տեսչության կողմից Ընկերությունում կատարվել է ստուգում՝ «Բնապահպանական վերահսկողության մասին» ՀՀ օրենքի 22-րդ հոդվածի 1-ին մասով սահմանված պահանջների կատարման նկատմամբ, որի արդյունքներով 20.11.2014թ. կազմվել է թիվ 000028 ստուգման ակտը և լիազոր մարմինը ջրօգտագործման թույլտվությունների բացակայության վերաբերյալ որևէ գրառում չի կատարել: Հետևաբար ակնհայտ է, որ ՀՀ բնապահպանության նախարարության կողմից իրականացված ստուգմամբ (որի ժամկետները համապատասխանում են Ակտի 10-րդ և 15-րդ կետերում նշված ժամկետներին) հաստատվել է, որ Ընկերությունը 27.10.2008թ. մինչև 13.10.2014թ. ընկած ժամանակահատվածում առանց ջրօգտագործման թույլտվության ջրառ չի իրականացրել:

Արդյունքում, հաշվի առնելով նաև «Վարչարարության հիմունքների և վարչական վարույթի մասին» ՀՀ օրենքի 57-րդ հոդվածի 3-րդ մասը, համաձայն որի «Արգելվում է վարչական մարմնի ընդունած վարչական ակտերի հիմնավորումն այն փաստարկներով, որոնք չեն առնչվում տվյալ մարմնի իրավասությանը», ստուգող խմբի կողմից անտեսվել է համապատասխան լիազոր մարմնի՝ ՀՀ բնապահպանության նախարարության վարչական ակտը և անհիմն կերպով Ընկերությանն առաջադրվել են լրացուցիչ պարտավորություններ:

Ակտի 25-րդ կետի վերաբերյալ անհամաձայնություններն ու առարկությունները կայանում են հետևյալում.

Նախ հարկ է հայտնել, որ ստուգող խմբի կողմից Ակտում նշված ընկերությունները՝ «Ֆոր Դիրեկշնս» ՍՊԸ-ն և «Աշոցք» ՍՊԸ-ն, գրանցված են ՀՀ-ում, հետևաբար չեն համարվում ոչ ռեզիդենտ կազմակերպություններ և դա անվիճելի փաստ է բոլորիս համար:

Այնուամենայնիվ, ստուգող խմբի կողմից նշված այն մոտեցումը, որ «Ֆոր Դիրեկշնս» ՍՊԸ-ի և «Աշոցք» ՍՊԸ-ի կողմից 2012-2013թթ. ընթացքում Ընկերությանը մատուցվել են ծառայություններ, որոնց մասով կատարվել են վճարումներ և այդ մասով Ընկերությունը չի ներկայացրել կազմակերպության կողմից ոչ ռեզիդենտներին վճարված եկամուտների, պահված շահութահարկի ամփոփ հաշվարկ և չի հաշվարկել ու վճարել ոչ ռեզիդենտի շահութահարկ, առնվազն անհասկանալի է, քանի որ Ընկերությունը վերոնշյալ կազմակերպությունների հետ նմանատիպ գործարքներ կատարել է նաև ինչպես մինչև 2012թ.-ը, այնպես էլ 2014թ.-ի ընթացքում, որոնք ևս ընդգրկված են եղել ստուգվող ժամանակաշրջանում, սակայն ստուգող խմբի կողմից նշվել են միայն 2012-2013թթ. ընթացքում կատարված գործարքները: Այսինքն, ըստ Ստուգող խմբի մեկնաբանության ստացվում է, որ այդ կազմակերպությունները մինչև 2012թ.-ը հանդիսացել են ռեզիդենտ կազմակերպություններ, այնուհետև 2012-2013թթ. ընթացքում հանդիսացել են ոչ ռեզիդենտ կազմակերպություններ և, այնուհետև, 2014թ. կիկին դարձել են ռեզիդենտ կազմակերպություններ: Այստեղ անհրաժեշտ է նշել, որ վերոգրյալ կազմակերպություններում, ինչպես նաև նրանց գրանցման վայրերի հետ կապված որևէ փոփոխություն չի կատարվել:

Ամփոփելով վերոգրյալը՝ ակնհայտ է, որ «Ֆոր Դիրեկշնս» ՍՊԸ-ն և «Աշոցք» ՍՊԸ-ն չեն համարվում ոչ ռեզիդենտ կազմակերպություններ, հետևաբար ստուգող խմբի կողմից Ակտի 25-րդ կետով Ընկերությանն առաջադրված լրացուցիչ հարկային պարտավորություններն անհիմն են:

Այստեղ անհրաժեշտ է հաշվի առնել նաև մի շատ կարևոր հանգամանք ևս, այն է. «Ֆոր Դիրեկշնս» ՍՊԸ-ի և «Աշոցք» ՍՊԸ-ի կողմից Ընկերության համար կատարված աշխատանքներն իրականացվել են Հայաստանի Հանրապետության և միջազգային ֆինանսական կազմակերպությունների (ԱԶԲ, ՎԶԵԲ, ԵՄ) միջև ստորագրված վարկային և (կամ) դրամաշնորհային ծրագրերի շրջանակներում, համաձայն որոնց, այն դեպքում, երբ այդ ծրագրերի շրջանակներում կատարված գործարքների գծով առաջանում են հարկային պարտավորություններ, ապա դրանք պետք է վճարվեն Հայաստանի Հանրապետության կողմից և այդ մասով Ընկերությանը հատկացվում են գումարներ ՀՀ կառավարության կողմից՝ համաֆինանսավորման տեսքով: Սակայն, Հայաստանի Հանրապետության (ի դեմս ֆինանսների նախարարության) կողմից Ընկերությանը համապատասխան ՀՀ կառավարության համաֆինանսավորման գումարներ հատկացնելիս, վերոնշյալ կազմակերպությունների հետ կատարված գործարքների մասով, որպես շահութահարկի գումարների հատուցում, Ընկերությանը միջոցներ չեն տրամադրվել, որից ևս հետևում է, որ այդ գործարքների գծով Ընկերությունում շահութահարկի գծով պարտավորություններ չէին կարող առաջանալ: Բացի այդ, վերը նշված խնդրի կապակցությամբ ժամանակին հարկային ոլորտի ոչ ամբողջական իրավական կարգավորումների (իրավական ակտերի բացակայության կամ անհասանելիության) հետևանքով, ստացվում է, որ պետք է կրել լրացուցիչ հարկային պարտավորություններ: Ավելին, նշված պարտավորությունների կատարման բեռն, ըստ էության, կընկնի պետական բյուջեի վրա, այն դեպքում, երբ ՀՀ կառավարությունը ձեռնարկում է հնարավոր բոլոր միջոցառումները՝ բյուջեի ծախսերը նվազեցնելու կամ օպտիմալացնելու նպատակով:

Ելնելով վերոգրյալից, գանգատաբերը խնդրում է չեղյալ համարել Ակտի 1-ին, 4-րդ, 5-րդ, 10-րդ, 15-րդ և 25-րդ կետերը:

ՀՀ ԿԱ ՊԵԿ հարկային և մաքսային մարմինների գանգատարկման հանձնաժողովի եզրակացությունը.

ՀՀ ԿԱ ՊԵԿ հարկային և մաքսային մարմինների գանգատարկման հանձնաժողովը (այսուհետ նաև՝ Հանձնաժողով), ուսումնասիրելով սույն գործին առնչվող նյութերն ու ապացույցները եկավ հետևյալ եզրակացության.

Քննարկման ընթացքում նշվեց, որ ՀՀ ֆինանսների նախարարի 30.09.2015թ. թիվ 5012681 հանձնարարագրի համաձայն «Հայքմոնոկոյուղի» ՓԲԸ-ում կատարվել է բյուջեի հետ փոխհարաբերությունների և հարկային մարմնի կողմից վերահսկվող ՀՀ օրենսդրության առանձին պահանջների կատարման ճշտության ստուգում: Արդյունքում կազմվել է ՀՀ ԿԱ ՊԵԿ 22.12.2016թ. թիվ 5012681 ակտը (այսուհետ նաև՝ Ակտ), որով լրացուցիչ վճարման է առաջադրվել ընդամենը 894.957.840 դրամ:

1. Ակտի 1-ին կետով մասնավորապես արձանագրվել է, որ ընկերությունը խախտելով «Շահութահարկի մասին» ՀՀ օրենքի 7-րդ հոդվածի 2-րդ կետի «բ» ենթակետի պահանջները՝ ստուգվող ժամանակաշրջանում ոռոգման նպատակով օգտագործված խմելու ջրի և «Ագարակի պղնձա-մոլիբդենային կոմբինատ» ՓԲԸ-ին իրականացված ջրամատակարարման մասով սահմանված սակագնից ցածր սակագին կիրառելու արդյունքում ծառայությունների իրացումից հասույթը պակաս է հաշվարկել (ցույց տվել) 1.481.498.185 դրամի չափով:

Իր հերթին, Ակտի 4-րդ կետով, մասնավորապես, արձանագրվել է.

1) «Հայքմոնոկոյուղի» ՓԲԸ-ի համար Հանրային ծառայությունները կարգավորող հանձնաժողովը (ՀԱԿ) 27.02.2009թ. N71-Ն որոշմամբ սահմանել է սակագներ՝ խմելու ջրի մատակարարման համար 154.47 դրամ, ջրահեռացման համար 25.31 դրամ, խմելու ջրի մեծածախ մատակարարման համար 51.49 դրամ, ներառյալ ԱԱՀ-ի գումարները: Վերոնշյալ

խմելու ջրի մատակարարումներից բացի, ՀՀ կառավարության 22.01.2004թ. N130-Ն որոշման 5-րդ կետի համաձայն՝ խմելու ջուրը պայմանագրային հիմունքներով կարող է օգտագործվել ոռոգման նպատակներով: Նշված դեպքերում լրացուցիչ հաշվարկվում է հողամասի (այգու) ոռոգման վճար՝ տվյալ տարածքում գործող ոռոգման ջրի սակագնով: Ընկերության կողմից ոռոգման ջրի մատակարարումն իրականացվել է 11 դրամով: Արդյունքում ստացվում է, որ ընկերությունն իր կողմից մատուցվող տվյալ տեսակի ծառայության մասով սակագինը ճիշտ չկիրառելու արդյունքում ստուգվող ժամանակաշրջանում ԱԱՀ-ով հարկվող գործարքների մասով իրացման շրջանառությունը պակաս է հաշվարկել (ցույց տվել) 85.774.632 դրամի չափով:

2) Խմելու ջրի մատակարարումներից բացի ընկերությունը «Ագարակի պղնձամոլիբդենային կոմբինատ» ՓԲԸ-ին 09.01.2012թ. N469762059 պայմանագրի համաձայն իրականացրել է նաև ջրամատակարարում մեկ խորանարդ մետրի համար սահմանելով 12 դրամ (ներառյալ ԱԱՀ): Ընկերությանը ՀՀ Սյունիքի մարզի համար մինչև 22.04.2014թ. տրված ջրօգտագործման թույլտվություններում որպես ջրօգտագործման նպատակ նշված է խմելու-կենցաղային նպատակը: Արդյունքում ստացվում է, որ ընկերությունը մինչև 22.04.2014թ. կարող էր մատակարարել միայն խմելու ջուր և իր կողմից մատուցվող տվյալ տեսակի ծառայության մասով սակագինը ճիշտ չկիրառելու արդյունքում ստուգվող ժամանակաշրջանում ԱԱՀ-ով հարկվող գործարքների մասով իրացման շրջանառությանը պակաս է հաշվարկել և ցույց տվել 841.306.734 դրամ:

Ակտի 1-ին և 4-րդ կետերի վերաբերյալ հարկ է նշել հետևյալը.

ՀՀ ջրային օրենսգրքի (մինչև 22.01.2016թ. գործող խմբագրությամբ) 1-ին հոդվածի համաձայն՝ կարգավորվող սակագին է համարվում արդյունահանված, առաքված, մշակված և (կամ) տեղափոխված ջրի միավորի համար Կարգավորող հանձնաժողովի կողմից սահմանված գինը կամ գների համակարգը: Օրենսգրքի 14-րդ հոդվածի համաձայն՝ Կարգավորող հանձնաժողովն իրականացնում է ջրային հարաբերություններում սակագնային քաղաքականությունը և ոչ մրցակցային ջրամատակարարներին Օրենսգրքին համապատասխան տալիս է ջրային համակարգերի օգտագործման թույլտվությունները:

Օրենսգրքի 79.1-րդ հոդվածի 1-ին մասի համաձայն՝ սակագների սահմանման ու վերանայման կարգը, այդ առնչությամբ ջրային համակարգի օգտագործման թույլտվություն ունեցող անձի կողմից ներկայացվող անհրաժեշտ փաստաթղթերի ձևերը և ցանկը (հայտի փաթեթը) սահմանում է Կարգավորող հանձնաժողովը: Նույն հոդվածի 4-րդ մասի համաձայն՝ սահմանված սակագինը կարող է վերանայվել ինչպես ջրային համակարգի օգտագործման թույլտվություն ունեցող անձի, այնպես էլ կարգավորող հանձնաժողովի նախաձեռնությամբ:

Օրենսգրքի 79.1-րդ հոդվածի 5-րդ մասի համաձայն՝ Կարգավորող հանձնաժողովը սեփական նախաձեռնությամբ կարող է վերանայել գործող սակագինը և սահմանել նոր սակագին՝ իր հաստատած ընթացակարգի համաձայն՝ ելնելով ջրային համակարգի օգտագործման թույլտվություն ունեցող անձի տնտեսական գործունեության արդյունքներից, ներդրումային ծրագրերի և սպառողներին մատուցվող ծառայությունների որակի նկատմամբ ներկայացված պահանջների կատարումից:

Օրենսգրքի 79.1-րդ հոդվածի 6-րդ մասի համաձայն՝ ջրային համակարգի օգտագործման թույլտվություն ունեցող անձը կարող է խմելու կամ ոռոգման կամ տեխնիկական ջուրը վաճառել կամ ջրահեռացման ծառայությունները մատուցել կարգավորող հանձնաժողովի սահմանածից ավելի ցածր սակագնով, պայմանով, որ չի վրանգվում կամ չի վրանգվի իր գործունեությունը, և եթե այդ իջեցումը կատարվում է ջրային համակարգի օգտագործման թույլտվություն ունեցող անձի շահույթի հաշվին: Սակագների նման իջեցման դեպքում նոր սակագներ սահմանելիս կարգավորող հանձնաժողովը հաշվի չի առնում սակագների իջեցման հետևանքով ջրային համակարգի օգտագործման թույլտվություն ունեցող անձի հնարավոր վնասները:

Միաժամանակ, ՀՀ ջրային օրենսգրքի (22.01.2016թ.-ից գործող խմբագրությամբ) 79.1-րդ հոդվածի 9-րդ մասի համաձայն՝ Կարգավորող հանձնաժողովի սահմանած սակագինը

համարվում է առավելագույն սակագին: Լիցենզավորված անձը կարող է կիրառել Կարգավորող հանձնաժողովի սահմանած սակագնից ավելի ցածր գին, պայմանով, որ չի վտանգվում կամ չի վտանգվի լիցենզավորված գործունեությունը, և եթե այդ իջեցումը կատարվում է լիցենզավորված անձի շահույթի հաշվին: Սակագների նման իջեցման դեպքում նոր սակագներ սահմանելիս կարգավորող հանձնաժողովը հաշվի չի առնում սակագնի իջեցման հետևանքով լիցենզավորված անձի հնարավոր վնասները:

ՀՀ հանրային ծառայությունները կարգավորող հանձնաժողովի 27.02.2009թ. «Հայջրմուղկոյուղի» փակ բաժնետիրական ընկերության կողմից սպառողներին խմելու ջրի մատակարարման և ջրահեռացման ծառայությունների մատուցման սակագների սահմանման մասին» N71-Ն որոշմամբ 01.04.2009թ.-ից ընկերության համար սահմանվել են հետևյալ սակագները՝

1) սպառողներին խմելու ջրի մատակարարման ծառայության մատուցման սակագինը՝ 128,72 դրամ՝ մատակարարված յուրաքանչյուր խորանարդ մետր խմելու ջրի դիմաց՝ առանց ԱԱՀ և 154,47 դրամ՝ ներառյալ ԱԱՀ-ն,

2) սպառողներին ջրահեռացման ծառայության մատուցման սակագինը՝ 21,1 դրամ՝ մատակարարված յուրաքանչյուր խորանարդ մետր խմելու ջրի դիմաց՝ առանց ԱԱՀ-ի և 25,31 դրամ՝ ներառյալ ԱԱՀ-ն,

3) ջրային համակարգի օգտագործման թույլտվություն ունեցող այլ անձանց կամ համայնքներին խմելու ջրի մատակարարման մեծածախ ծառայության մատուցման սակագինը՝ 42,91 դրամ՝ մատակարարված յուրաքանչյուր խորանարդ մետր ջրի դիմաց՝ ԱԱՀ-ի և 51,49 դրամ՝ ներառյալ ԱԱՀ-ն:

ՀՀ կառավարության 22.01.2004թ. «Խմելու ջրի մատակարարման և ջրահեռացման կանոնները, ջրամատակարարման և ջրահեռացման պայմանագրերի օրինակելի ձևերը, ջրամատակարարման և ջրահեռացման համակարգերին միացման տեխնիկական պայմանների սահմանման կարգը հաստատելու և Հայաստանի Հանրապետության կառավարության 1999 թվականի մարտի 13-ի N149 որոշումն ուժը կորցրած ճանաչելու մասին» N130-Ն որոշման 5-րդ կետով սահմանվել է, որ այն բնակավայրերում (բացի Երևան քաղաքից), որտեղ չկան մակերևութային անհրաժեշտ ջրային աղբյուրներ, բայց կան խմելու որակի ջրերի բավարար պաշարներ, տեխնիկական հնարավորությունների, ֆինանսատնտեսական նպատակահարմարության, համապատասխան ջրօգտագործման թույլտվության առկայության և ոռոգման համակարգերի բացակայության դեպքում խմելու ջուրը կարող է պայմանագրային հիմունքներով օգտագործվել ոռոգման նպատակով: Նշված դեպքերում տնամերձ հողամասերը (այգիները) և այլ հողամասեր խմելու ջրով ոռոգելու դեպքում լրացուցիչ հաշվարկվում է հողամասի (այգու) ոռոգման վճար՝ տվյալ տարածքում գործող ոռոգման ջրի սակագնով (հիմք ընդունելով Հայաստանի Հանրապետությունում գործող ոռոգման ժամանակավոր նորմաները՝ ըստ ոռոգման ռեժիմի, հողամասի չափի և մշակվող մշակաբույսի տեսակի):

ՀՀ կառավարության 22.01.2004թ. N130-Ն որոշման N1 հավելվածով հաստատված խմելու ջրի մատակարարման և ջրահեռացման կանոնների 5-րդ կետի համաձայն՝ խմելու ջուրը, բացի կանոնների 4-րդ կետում նշված նպատակներից, կարող է օգտագործվել նաև ոռոգման և հրդեհի մարման նպատակներով, ինչպես նաև անհաղթահարելի ուժի (ֆորս-մաժոր) ազդեցության հետևանքով առաջացած իրավիճակներում՝ կանոններով և ՀՀ օրենսդրությամբ սահմանված կարգով, իսկ 34-րդ կետի համաձայն՝ Կանոնների 5-րդ կետի համաձայն բաժանորդի կողմից խմելու ջուրը ոռոգման նպատակով օգտագործվելու դեպքում մատակարարված ջրի դիմաց վճարները հաշվարկվում են ՀՀ օրենսդրությամբ սահմանված կարգով:

Ընկերությունը ՀՀ Սյունիքի մարզում պայմանագրային հիմունքներով (առանձին կնքված պայմանագրերի հիման վրա) խմելու ջուրը մատակարարել է ոռոգման նպատակով՝ տվյալ տարածքում գործող ոռոգման ջրի սակագնով (յուրաքանչյուր խորանարդ մետրի համար 11 դրամ՝ ներառյալ ԱԱՀ-ն): Ստուգման ակտով արձանագրվել է, որ Ընկերությունը ճիշտ չի

կիրառել սակագինը, այսինքն՝ յուրաքանչյուր խորանարդ մետր մատակարարված խմելու ջրի համար պետք է կիրառվեր սպառողներին խմելու ջրի մատակարարման ծառայության մատուցման սակագնի և ոռոգման ջրի սակագնի հանրագումարը:

Սույն հարցով եզրակացության հանգելու համար Հանձնաժողովը հաշվի է առնում գանգատով բերված այն փաստարկը, որ Ընկերության կողմից մատուցված ոռոգման ջրի համար վճարների հաշվարկման առումով ՀՀ կառավարության 22.01.2004թ. N130-Ն որոշման դրույթների կիրառման վերաբերյալ կատարված հարցմանն ի պատասխան ՀՀ կառավարությանն առընթեր ջրային տնտեսության պետական կոմիտեն 01.07.2004թ. N0906-1055 գրությամբ պարզաբանել է, որ ոռոգման ջրի մատակարարման ծառայությունների համար որպես սակագին պետք է կիրառվի միայն տվյալ տարածքում գործող ոռոգման ջրի սակագինը:

Ընկերությունը «Ագարակի պղնձա-մոլիբդենային կոմբինատ» ՓԲԸ-ին, բացի խմելու ջրի մատակարարման ծառայությունից, մատուցել է նաև տեխնիկական ջրի մատակարարման ծառայություն (տեխնիկական ջրի մասով ջրամատակարարումն իրականացնելով առանց համապատասխան մաքրման)՝ կողմերի միջև կնքված «Խմելու ու տեխնիկական ջրի ջրամատակարարման և ջրահեռացման» պայմանագրի հիման վրա (յուրաքանչյուր խորանարդ մետրի համար 12 դրամ՝ ներառյալ ԱԱՀ-ն): Հիմք ընդունելով ՀՀ ջրային օրենսգրքի 37-րդ հոդվածի դրույթները (ջուրը պետք է վերցվի և օգտագործվի միայն ջրօգտագործման թույլտվության մեջ նշված նպատակներով և չպետք է գերազանցի արդյունավետ օգտագործման համար Ջրային ռեսուրսների կառավարման և պահպանության մարմնի հիմնավորած և սահմանած չափաքանակները) և այն հանգամանքը, որ Ընկերությանը տրված ջրօգտագործման թույլտվություններում ջրօգտագործման նպատակը նշված է որպես խմելու-կենցաղային, ստուգման ակտով արձանագրվել է, որ «Ագարակի պղնձա-մոլիբդենային կոմբինատ» ՓԲԸ-ին մատակարարած տեխնիկական ջրի մասով Ընկերությունը պետք է կիրառեր սպառողներին խմելու ջրի մատակարարման ծառայության մատուցման սակագինը:

Սույն հարցով եզրակացության հանգելու համար Հանձնաժողովը հիմք է ընդունում այն հանգամանքը, որ ՀՀ ջրային օրենսգրքի 79.1-րդ հոդվածի 6-րդ մասին համապատասխան՝ ջրային համակարգի օգտագործման թույլտվություն ունեցող անձը կարող է խմելու կամ ոռոգման կամ տեխնիկական ջուրը վաճառել կամ ջրահեռացման ծառայությունները մատուցել կարգավորող հանձնաժողովի սահմանածից ավելի ցածր սակագնով, պայմանով, որ չի վտանգվում կամ չի վտանգվի իր գործունեությունը, և եթե այդ իջեցումը կատարվում է ջրային համակարգի օգտագործման թույլտվություն ունեցող անձի շահույթի հաշվին:

ՀՀ ջրային օրենսգրքի 1-ին հոդվածի համաձայն՝ ջրօգտագործման թույլտվություն է համարվում փաստաթուղթը, որը ներառում է ջրային ռեսուրսից ջրառի և ջրի վերադարձի հետ առնչվող անձանց իրավունքներն ու պարտականությունները: Ջրօգտագործման թույլտվություններին առնչվող կարգավորումները սահմանված են Օրենսգրքի 4-րդ գլխով (այդ թվում՝ 37-րդ հոդվածով):

ՀՀ ջրային օրենսգրքի 1-ին հոդվածի (մինչև 22.01.2016թ. գործող խմբագրությամբ) համաձայն՝ ջրային համակարգի օգտագործման թույլտվություն է համարվում նույն օրենսգրքով սահմանված կարգով տրված փաստաթուղթը, որը հաստատում է որոշակի ՀՏԿ-ների օգտագործմամբ ոչ մրցակցային գործունեություն ծավալելու և ծառայություններ մատուցող անձի իրավունքներն ու պարտականությունները, որով սահմանվում են սպառողներից գանձվող սակագները, և կարգավորվում է ջրամատակարարների կողմից մատուցվող ծառայությունների որակը: Ջրային համակարգերի օգտագործման թույլտվություններին առնչվող կարգավորումները սահմանված են եղել Օրենսգրքի 5-րդ գլխով:

Հարկ է նկատի ունենալ, որ «Հայաստանի Հանրապետության ջրային օրենսգրքում փոփոխություններ և լրացումներ կատարելու մասին» 23.06.2015թ. ՀՕ-108-Ն օրենքով կատարված փոփոխություններին համապատասխան՝ 22.01.2016թ.-ից ջրային համակարգերի

օգտագործման թույլտվությունների համակարգը փոխարինվել է լիցենզավորման համակարգով, Օրենսգրքի 5-րդ գլխով 22.01.2016թ.-ից սահմանված են ջրամատակարարման և ջրահեռացման (կեղտաջրերի մաքրման) ծառայությունների լիցենզավորմանն առնչվող կարգավորումները:

Վերոնշյալ իրավական կարգավորումներին համապատասխան՝ ջրային համակարգերի օգտագործման թույլտվությունը տրվում է ՀՀ ջրային օրենսգրքով սահմանված գործունեության տեսակներն (խմելու կամ ոռոգման կամ արդյունաբերական ջրի մատակարարում, ջրահեռացում և կեղտաջրերի մաքրում, ջրային համակարգի շինարարություն կամ գոյություն ունեցող ջրային համակարգի վերակառուցում) իրականացնելու համար, իսկ ջրօգտագործման թույլտվությունը տրվում է ջրային ռեսուրսից ջրառի և ջրային ռեսուրս ջրի վերադարձի համար: Օրենսգրքի 79.1-րդ հոդվածի 6-րդ մասին համապատասխան՝ ջրային համակարգի օգտագործման թույլտվություն ունեցող անձը (որն այդ թույլտվության հիման վրա իրավունք ունի մատակարարելու նաև տեխնիկական ջուր) կարող է խմելու կամ ոռոգման կամ տեխնիկական ջուրը վաճառել կամ ջրահեռացման ծառայությունները մատուցել կարգավորող հանձնաժողովի սահմանածից ավելի ցածր սակագնով: Ընդ որում, ջրային համակարգերի օգտագործման թույլտվություն ունեցող անձի կողմից իր ջրօգտագործման թույլտվության մեջ նշված ջրօգտագործման նպատակից տարբերվող նպատակով ջրային համակարգի օգտագործման թույլտվության հիման վրա ջրամատակարարման շրջանակներում մատակարարված տեխնիկական ջուրը որպես խմելու ջուր դիտարկելու կամ մատակարարված տեխնիկական ջրի համար խմելու ջրի սակագներ կիրառելու դրույթներ ՀՀ ջրային օրենսգրքով սահմանված չեն:

Հաշվի առնելով վերոնշյալ իրավական կարգավորումները և փաստական հանգամանքները, Հանձնաժողովը եկավ այն եզրակացության, որ Ակտի 1-ին և 4-րդ կետերի մասով ներկայացված գանգատը ենթակա է բավարարման:

2. Ակտի 10-րդ կետով մասնավորապես արձանագրվել է, որ ընկերությանը մինչև 2013թ. դեկտեմբերի 9-ը ՀՀ 141 ջրաղբյուրներից 65 ջրօգտագործման թույլտվություններով իրականացրել է ջրառ, իսկ 2013թ. դեկտեմբերի 9-ից մինչև 2014թ. ապրիլի 22-ը ջրառն իրականացրել է առանց ջրօգտագործման թույլտվությունների: Խախտվել է ՀՀ ջրային օրենսգրքի 21-րդ հոդվածի պահանջը:

Իր հերթին, Ակտի 10-րդ կետով արձանագրված խախտման համար Ակտի 15-րդ կետով կիրառվել է «Հարկերի մասին» ՀՀ օրենքի 26-րդ հոդվածով նախատեսված տուգանքը:

Ակտի 10-րդ և 15-րդ կետերի վերաբերյալ հարկ է նշել հետևյալը.

«Բնապահպանական և բնօգտագործման վճարների մասին» ՀՀ օրենքի 2-րդ, 5-րդ 7-րդ և 9-րդ հոդվածներին համապատասխան՝ բնապահպանական և բնօգտագործման վճար վճարողները ջրօգտագործման համար վճարը հաշվարկվում է հաշվետու ժամանակաշրջանում բնական ջրաղբյուրներից օգտագործման նպատակով անմիջապես վերցրած ջրի ծավալի հիման վրա՝ ՀՀ կառավարության 30.12.1998թ. N864 որոշմամբ հաստատված դրույքաչափերով: Ստորերկրյա քաղցրահամ և հանքային ջրերի (ինչպես նաև արտադրված ածխաթթու գազի) ու աղի արդյունահանված պաշարների համար վճարը հաշվարկվում է հաշվետու ժամանակաշրջանում արդյունահանված ջրի և աղի, ինչպես նաև արտադրված ածխաթթու գազի ծավալների հիման վրա՝ ՀՀ կառավարության 30.12.1998թ. N864 որոշմամբ հաստատված դրույքաչափերով: Օրենքի 20-րդ հոդվածի 1-ին կետի համաձայն՝ վճարի օբյեկտ համարվող փաստացի ծավալների չափաքանակները և սահմանափակումները սահմանում է ՀՀ կառավարությունը: Նույն հոդվածի 5-րդ կետի համաձայն՝ գրոյական չափաքանակների (սահմանափակումների) դեպքում, այսինքն՝ ՀՀ ջրային օրենսգրքի համաձայն ջրօգտագործման թույլտվություն չունենալու (այդ թվում՝ ջրօգտագործման թույլտվություններում ջրօգտագործման ծավալները կամ ջրային ռեսուրսներ կամ դրանց ջրահավաք ավազաններ թափվող կեղտաջրերի թույլատրելի ծավալները կամ կեղտաջրերում վնասակար նյութերի թույլատրելի սահմանային արտահոսքի մասին տվյալները չենվելու) դեպքում, որպես դրույքաչափ, կիրառվում է օրենքի 7-րդ հոդվածով

սահմանված դրույքաչափերի՝ տասնապատիկը՝ ՀՀ Արարատի և Արմավիրի մարզերում և հնգապատիկը՝ ՀՀ մյուս տարածքներում:

ՀՀ կառավարության 17.10.2001թ. «Բնապահպանական և բնօգտագործման վճարների մասին» Հայաստանի Հանրապետության օրենքի կիրարկումն ապահովող միջոցառումների մասին» N986 որոշմամբ հաստատված բնապահպանական և բնօգտագործման վճարների հաշվարկման ու վճարման կարգի 3-րդ կետի համաձայն՝ բնապահպանական և բնօգտագործման վճարների օբյեկտ համարվող փաստացի ծավալների նկատմամբ վերահսկողությունն իրականացնում են՝

ա) ՀՀ արտադրվող ու իրացվող, ինչպես նաև ՀՀ ներմուծված և իրացվող՝ շրջակա միջավայրին վնաս պատճառող ապրանքների համար՝ հարկային մարմինները.

բ) ՀՀ ԵՏՄ անդամ չհանդիսացող պետություններից ներմուծվող շրջակա միջավայրին վնաս պատճառող ապրանքների համար՝ մաքսային մարմինները, իսկ ԵՏՄ անդամ հանդիսացող պետություններից ներմուծվող շրջակա միջավայրին վնաս պատճառող ապրանքների համար՝ հարկային մարմինները.

գ) վճարի մյուս տեսակների համար՝ ՀՀ բնապահպանության նախարարության աշխատակազմի բնապահպանական պետական տեսչության համապատասխան տարածքային բաժինները (բնապահպանական մարմիններ) կամ բնօգտագործման վճարների օբյեկտ համարվող փաստացի ծավալների նկատմամբ հսկողություն իրականացնող՝ ՀՀ կառավարության լիազորած մարմինը:

«Հարկերի մասին» ՀՀ օրենքի 26-րդ հոդվածի 2-րդ պարբերության համաձայն՝ օրենքով սահմանված լիցենզավորման կամ ծանուցման ենթակա գործունեությունն առանց լիցենզիայի կամ առանց ծանուցման իրականացնելու կամ առանց թույլտվության կամ առանց լիցենզիայի ընդերքը կամ բնական պաշարներն օգտագործելու դեպքերում կազմակերպություններից և անհատ ձեռնարկատերերից գանձվում է տուգանք՝ լիցենզիայի կամ թույլտվության տրման դրույքաչափի տասնապատիկի չափով, բայց ոչ պակաս հինգ հարյուր հազար դրամից:

ՀՀ ջրային օրենսգրքի 21-րդ հոդվածի համաձայն՝ ցանկացած տեսակի ջրօգտագործման համար յուրաքանչյուր ոք պարտավոր է ստանալ ջրօգտագործման թույլտվություն, բացառությամբ օրենսգրքով նախատեսված դեպքերի:

ՀՀ ջրային օրենսգրքի 30-րդ հոդվածի (մինչև 30.01.2016թ. գործող խմբագրությամբ) համաձայն՝ ջրօգտագործման թույլտվություն ստանալու ցանկություն ունեցող յուրաքանչյուր անձ հայտ է ներկայացնում Ջրային ռեսուրսների կառավարման և պահպանության մարմին կամ ջրավազանային կառավարման մարմին: Ջրօգտագործման թույլտվության հայտը ստանալուց հետո՝ 30 օրվա ընթացքում, Ջրային ռեսուրսների կառավարման և պահպանության մարմինը նախնական կարծիք է տալիս հայտն ընդունելու կամ մերժելու վերաբերյալ՝ ուղարկելով հայտի նախնական քննարկման արդյունքները հայտը ներկայացնող անձին՝ ուղղակիորեն կամ լիազորված մարմնի (անձի) միջոցով: Ջրօգտագործման թույլտվություն ստանալու հայտի նախնական գնահատումը կատարելուց հետո՝ 30 օրվա ընթացքում, Ջրային ռեսուրսների կառավարման և պահպանության մարմինն ապահովում է հասարակայնության ծանուցումն սպասվելիք ջրօգտագործման թույլտվության հայտի մասին: Ջրային ռեսուրսների կառավարման և պահպանության մարմինն օրենսգրքով սահմանված լիցենզիայի դեպքում ջրօգտագործման թույլտվություն ստանալու հայտը ներկայացնում է Ջրի ազգային խորհրդի քննարկմանը: Այդ դեպքում հայտի քննարկման գործընթացը կարող է երկարաձգվել, սակայն 60 օրից ոչ ավելի ժամկետով: Վերը նշված նախնական քննարկումներն իրականացնելուց հետո՝ 30 օրվա ընթացքում, Ջրային ռեսուրսների կառավարման և պահպանության մարմինն իրականացնում է ջրօգտագործման թույլտվության հայտի վերջնական քննարկումը: Վերջնական քննարկումն ավարտելուց հետո Ջրային ռեսուրսների կառավարման և պահպանության մարմինը վերադարձնում է ջրօգտագործման թույլտվության հայտի վերջնական որոշումը և, ըստ անհրաժեշտության, լրացված և ստորագրված ջրօգտագործման թույլտվության պատճենները կարծիքների, պայմանների և

հրահանգների հետ՝ ուղղակիորեն կամ լիազորված անձի միջոցով ներկայացնում է հայտատուին:

ՀՀ ջրային օրենսգրքի 33-րդ հոդվածի համաձայն՝ մինչև ջրի ազգային ծրագրի ընդունումը օրենսգրքի հիման վրա տրված ջրօգտագործման թույլտվությունը վավեր է 3 տարուց ոչ ավելի: Ջրավազանային կառավարման պլան ունեցող տարածքներում ջրօգտագործման թույլտվության գործողության ժամկետը չի կարող 25 տարուց ավելի լինել: Ջրավազանային կառավարման պլան չունեցող տարածքներում ջրօգտագործման թույլտվության գործողության ժամկետը չի կարող 5 տարուց ավելի լինել, բացառությամբ շահագործման նպատակով փոքր հիդրոէլեկտրակայաններին տրամադրվող ջրօգտագործման թույլտվությունների: Ջրօգտագործման թույլտվություններ տալու կարգը սահմանում է ՀՀ կառավարությունը (ՀՀ կառավարության 07.03.2003թ. N218-Ն որոշում):

ՀՀ ջրային օրենսգրքի 33-րդ հոդվածի ութերորդ պարբերության (մինչև 30.01.2016թ. գործող խմբագրությամբ) համաձայն՝ ջրօգտագործման թույլտվություն ունեցողը թույլտվության ժամկետը լրանալուց առնվազն 6 ամիս առաջ կարող է դիմել Ջրային ռեսուրսների կառավարման և պահպանության մարմին՝ ջրօգտագործման թույլտվության ժամկետը երկարաձգելու համար: Եթե ջրօգտագործման թույլտվության պայմանները չեն խախտվել, և դրա երկարաձգումը չի հակասում օրենքներին, այլ իրավական ակտերին, ՀՀ կառավարության կողմից իրականացվող ծրագրերին և ջրավազանային կառավարման պլաններին, ապա ջրօգտագործման թույլտվությունը Ջրային ռեսուրսների կառավարման և պահպանության մարմնի կողմից ենթակա է վերաձևակերպման՝ նույն ժամկետով և պայմաններով:

Օրենսգրքի 33-րդ հոդվածի ութերորդ պարբերությամբ (30.01.2016թ.-ից գործող խմբագրությամբ) հետագայում սահմանվել է, որ եթե ջրօգտագործման թույլտվության պայմանները չեն խախտվել կամ փոփոխվել, կամ դրա երկարաձգումը չի հակասում օրենքին կամ այլ իրավական ակտերին կամ ՀՀ կառավարության կողմից իրականացվող ծրագրերին կամ ջրավազանային կառավարման պլաններին, ապա ջրօգտագործման թույլտվության ժամկետը լրանալուց հետո այն համարվում է երկարաձգված նույն ժամկետով և պայմաններով, իսկ օրենքին կամ այլ իրավական ակտերին կամ ՀՀ կառավարության կողմից իրականացվող ծրագրերին կամ ջրավազանային կառավարման պլաններին հակասելու դեպքում լիազոր պետական մարմինը պարտավոր է ջրօգտագործման ժամկետի ավարտից առնվազն 6 ամիս առաջ հակասության մասին պատշաճ ձևով ծանուցել ջրօգտագործողին:

Քննարկվող դեպքում Ընկերությունը 22.10.2013թ. դիմել է ՀՀ բնապահպանության նախարարություն՝ թվով 64 ջրօգտագործման թույլտվությունները վերաձևակերպելու և ժամկետները երկարացնելու խնդրանքով: Լիազոր մարմինը հայտի գնահատման համար պահանջել է լրացուցիչ փաստաթղթեր և տեղեկություններ, իսկ 28.12.2013թ. հայտնել է Ընկերությանը, որ ջրօգտագործման թույլտվությունների ձևակերպման նպատակով Ընկերության ներկայացված հայտը նախնական փուլում գնահատվել է դրական: 28.03.2014թ. լիազոր մարմինը հայտնել է, որ Ընկերության ջրօգտագործման թույլտվությունների գործունեության ժամկետների երկարաձգման հայտը վերջնական փուլում գնահատվել է դրական: 23.04.2014թ. արդեն լիազոր մարմնի կողմից Ընկերությանը տրամադրվել են թվով 44 նոր ջրօգտագործման թույլտվություններ: Հիմք ընդունելով ՀՀ ջրային օրենսգրքի 21-րդ հոդվածի դրույթները (ցանկացած տեսակի ջրօգտագործման համար յուրաքանչյուր ոք պարտավոր է ստանալ ջրօգտագործման թույլտվություն), ստուգման ակտով ջրօգտագործման թույլտվության բացակայության (գրոյական չափաքանակների) հիմքով բնօգտագործման վճարի գծով պարտավորությունները վերահաշվարկվել են «Բնապահպանական և բնօգտագործման վճարների մասին» ՀՀ օրենքի 20-րդ հոդվածի 5-րդ կետով սահմանված բազմապատիկ դրույքաչափերով և կիրառվել է «Հարկերի մասին» ՀՀ օրենքի 26-րդ հոդվածի 2-րդ պարբերությամբ սահմանված պատասխանատվությունը:

Սույն հարցով եզրակացության հանգելու համար Հանձնաժողովը հիմք է ընդունում այն հանգամանքը, որ տվյալ դեպքում բնօգտագործման վճարի օբյեկտ համարվող փաստացի

ծավալների չափաքանակների (սահմանափակումների) նկատմամբ հսկողություն իրականացնող (ստուգման լիազորություն ունեցող) և ՀՀ ջրային օրենսգրքին համապատասխան ջրօգտագործման թույլտվություն տրամադրող (դրանց գործողության ժամկետը երկարաձգող) լիազոր մարմին է հանդիսանում ՀՀ բնապահպանության նախարարությունը: Հանձնաժողովը հաշվի է առնում այն հանգամանքը, որ ՀՀ բնապահպանության նախարարի 13.10.2014թ. թիվ 000169 հանձնարարագրի համաձայն բնապահպանական պետական տեսչության կողմից Ընկերությունում կատարվել է ստուգում՝ «Բնապահպանական վերահսկողության մասին» ՀՀ օրենքի 22-րդ հոդվածի 1-ին մասով սահմանված պահանջների կատարման նկատմամբ, որի արդյունքներով 20.11.2014թ. կազմված N000028 ստուգման ակտով առանց համապատասխան թույլտվության ջրօգտագործման փաստ կամ բնօգտագործման վճարի օբյեկտ համարվող փաստացի ծավալների գրոյական չափաքանակներ չեն արձանագրվել: Եթե Ընկերության մոտ առկա էր առանց թույլտվության ջրօգտագործման փաստը, այն պետք է արձանագրվեր լիազոր մարմնի ստուգմամբ: Ընդ որում, «Բնապահպանական վերահսկողության մասին» ՀՀ օրենքի 21-րդ հոդվածի 1-ին մասի համաձայն՝ բնապահպանական վերահսկողության ուղղությունները ներառում են ջրային ռեսուրսների ինքնակամ և ոչ նպատակային օգտագործման սահմանափակումների պահպանումը, ջրօգտագործման թույլտվություն և ազատ ջրօգտագործում պահանջող ջրօգտագործման իրականացման պահանջների կատարումը, ջրի ազգային ծրագրով սահմանված ջրային ռեսուրսների պահպանության և օգտագործման նորմերի՝ չափաքանակների ու սահմանափակումների կատարումը, բնապահպանական և բնօգտագործման վճարների (բացառությամբ ընդերքօգտագործման վճար հանդիսացող բնօգտագործման վճարների) օբյեկտ համարվող փաստացի ծավալների չափաքանակների և վճարների հաշվարկման կարգի պահպանումը:

Հաշվի առնելով վերոնշյալ իրավական կարգավորումները և փաստական հանգամանքները, Հանձնաժողովը եկավ այն եզրակացության, որ Ակտի 10-րդ և 15-րդ կետերի մասով ներկայացված գանգառը ենթակա է բավարարման:

3. Ակտի 25-րդ կետով մասնավորապես արձանագրվել է, որ ՀՀ-ում չգրանցված (ռեգիդենտ չհամարվող) «Ֆոր Դիրեկշնս» ՍՊԸ-ի և «Աշոցք» ՍՊԸ-ի կողմից 2012-2013թթ. ընթացքում «Հայջրմուկոյուղի» ՓԲԸ-ին մատուցվել են ծառայություններ (ջրամատակարարման համակարգերի բարելավում, վերակառուցում), որի մասով կատարվել են վճարումներ՝ ընդամենը 1.258.186.367 դրամի չափով (ներառյալ ԱԱՀ), սակայն ընկերությունը չի ներկայացրել կազմակերպության կողմից ոչ ռեգիդենտին վճարված եկամուտների, պահված շահութահարկի ամփոփ հաշվարկ և չի հաշվարկել ու վճարել ոչ ռեգիդենտի շահութահարկ:

Ակտի 25-րդ կետի վերաբերյալ հարկ է նշել հետևյալը.

Քննարկվող դեպքում կազմակերպությունները, որոնք «Հայջրմուկոյուղի» ՓԲԸ-ին մատուցել են ծառայություններ՝ ջրամատակարարման համակարգերի բարելավում, վերակառուցում, հանդիսանում են ԼՂՀ-ում ստեղծված (գրացված) կազմակերպություններ:

«Շահութահարկի մասին» ՀՀ օրենքի 4-րդ հոդվածի 1-ին կետի համաձայն՝ ՀՀ-ում շահութահարկ են վճարում (հարկադրու են) ՀՀ ռեգիդենտները և ոչ ռեգիդենտները, բացառությամբ ՀՀ պետական կառավարչական հիմնարկների, ՀՀ տեղական ինքնակառավարման մարմինների, պետական ոչ առևտրային կազմակերպությունների՝ բյուջետային հատկացումների և ամբողջությամբ բյուջե փոխանցվող եկամուտների մասով և ՀՀ կենտրոնական բանկի: Նույն հոդվածի 2-րդ կետի «ա» ենթակետի համաձայն՝ օրենքի իմաստով ռեգիդենտ են համարվում ՀՀ-ում ստեղծված (պետական գրանցում ստացած, հաշվառված, կանոնները գրանցած) կազմակերպությունները և պայմանագրային ներդրումային ֆոնդերը, բացառությամբ կենսաթոշակային ֆոնդերի և նույն կետի «բ» ենթակետում նշված կազմակերպությունների առանձնացված ստորաբաժանումների:

Սույն գործով եզրակացության հանգելու համար Հանձնաժողովը հաշվի առնում այն հանգամանքը, որ «Շահութահարկի մասին» ՀՀ օրենքի իմաստով ԼՂՀ-ում ստեղծված

(գրանցված) կազմակերպությունները չեն կարող հանդիսանալ (համարվել) ՀՀ ռեզիդենտ կազմակերպություններ, ուստի ստուգվող ժամանակաշրջանում հիշյալ կազմակերպությունների նկատմամբ կիրառելի են «Շահութահարկի մասին» ՀՀ օրենքի 2-րդ բաժնով ոչ ռեզիդենտների հարկման համար սահմանված կարգն ու առանձնահատկությունները: Այսպես, «Շահութահարկի մասին» ՀՀ օրենքի 53-րդ հոդվածի 1-ին մասի «ա» ենթակետին համապատասխան նույն օրենքի իմաստով՝ հայաստանյան աղբյուրից ստացված եկամուտներ են համարվում ՀՀ տարածքում ոչ ռեզիդենտի իրականացրած ձեռնարկատիրական գործունեությունից ստացված եկամուտները: Նույն հոդվածի 2-րդ կետի «ա» ենթակետին համապատասխան՝ ՀՀ տարածքում ձեռնարկատիրական գործունեությունից ստացված եկամուտներ են համարվում, ՀՀ-ում արտադրանքի, ապրանքների իրացումից և ծառայությունների մատուցումից ստացված եկամուտը՝ անկախ վճարման վայրից: Միաժամանակ, «Շահութահարկի մասին» ՀՀ օրենքի 57-րդ հոդվածի 1-ին կետի համաձայն՝ ՀՀ-ում ոչ ռեզիդենտի կողմից հայաստանյան աղբյուրներից ստացվող եկամուտների հարկումը կատարում է հարկային գործակալը՝ եկամտի վճարման աղբյուրի մոտ, իսկ 64-րդ հոդվածի համաձայն՝ օրենքի 57-րդ հոդվածին համապատասխան աղբյուրի մոտ շահութահարկի պահումը (գանձումը) իրականացնում է հարկային գործակալը՝ ոչ ռեզիդենտին վճարվող (ներառյալ՝ կանխիկ կամ անկանխիկ փողային վճարման, այլ գույքով, դեբիտորական և կրեդիտորական պարտքերի հաշվանցման, պարտքերի վերաձևակերպման կամ պարտքերի նորացման, ինչպես նաև հայաստանյան աղբյուրներից ստացման ենթակա եկամուտների մասով հարկային գործակալի նկատմամբ ոչ ռեզիդենտի կողմից հարկային գործակալ չհանդիսացող անձին պահանջի իրավունքի գիշման դեպքերում) եկամտի ընդհանուր գումարից:

Միաժամանակ, Հանձնաժողովը հարկ է համարում նշել, որ 2014թ. հունվարի 20-ից ՀՀ-ում ստեղծված (գրանցված) կազմակերպությունների՝ ՀՀ-ում շահութահարկով հարկման հարցերը կարգավորվում են համապատասխան հուշագրով (դրանով է պայմանավորված ստուգմամբ 2014թ. չանդրադառնալը):

Հաշվի առնելով վերոնշյալ իրավական կարգավորումները և փաստական հանգամանքները, Հանձնաժողովը եկավ այն եզրակացության, որ Ակտի 25-րդ կետի մասով ներկայացված գանգատում բերված փաստարկները հիմնավոր չեն և այս մասով գանգատը ենթակա է մերժման:

Ելնելով քննարկման արդյունքներից և ղեկավարվելով «Հարկային ծառայության մասին» ՀՀ օրենքի 43.1-րդ հոդվածի, «Մաքսային ծառայության մասին» ՀՀ օրենքի 37-րդ հոդվածի պահանջներով Հանձնաժողովը

ո ր ո շ ու մ է՝

Անվավեր ճանաչել ՀՀ ԿԱ ՊԵԿ 22.12.2016թ. թիվ 5012681 ակտի 1-ին, 4-րդ, 5-րդ, 10-րդ, 15-րդ կետերը, իսկ ակտի 25-րդ կետը՝ թողնել անփոփոխ:

Հանձնաժողովի նախագահ՝



Վ.ՄԻՐՈՒՄՅԱՆ