

ՀՀ ֆինանսների նախարարություն
Հարկային և մաքսային մարմինների գանգատարկման հանձնաժողով

Ո Ր Ո Շ ՈՒ Մ 3/1

10 հունիսի 2014 թ.

Քննարկվեց «Փինք Ֆլամինգո գեղեցկության և առողջության կենտրոն» ՍՊԸ գանգատը ՀՀ ԿԱ ՊԵԿ Ստուգումների կազմակերպման և դիտարկման վարչության 22.04.2014 թ-ի թիվ 1218910 արձանագրության դեմ:

«Փինք Ֆլամինգո գեղեցկության և առողջության կենտրոն» ՍՊԸ գանգատում բերված փաստարկները.

«Փինք Ֆլամինգո գեղեցկության և առողջության կենտրոն» ՍՊԸ-ն 2013 թ-ի հոկտեմբերի 10-ին դիմել է հարկային մարմին, ընկերության կողմից ԱԱՀ-ի զրոյական դրույքաչափով հարկվող գործարքների մասով 2013 թ-ի հուլիսի 1-ից մինչև 2013 թ-ի սեպտեմբերի 30-ն ընկած ժամանակահատվածի համար 9.734.753 դրամ ԱԱՀ-ի գումարի հաշվանցման և (կամ) վերադարձի նպատակով:

ՀՀ ԿԱ ՊԵԿ Ստուգումների կազմակերպման և դիտարկման վարչությունը (այսուհետ Ոսումնասիրող մարմին)՝ ՀՀ ԿԱ ՊԵԿ նախագահի 2013 թ-ի նոյեմբերի 8-ի թիվ 1218910 հանձնարարագրի հիման վրա, 2013 թ-ի նոյեմբերի 11-ից մինչև 2014 թ-ի ապրիլի 10-ը «Փինք Ֆլամինգո գեղեցկության և առողջության կենտրոն» ՍՊԸ-ում (այսուհետ՝ Ընկերություն) իրականացրել է հարկային հաշվանցումների և (կամ) վերադարձի՝ ԱԱՀ-ի զրոյական դրույքաչափով հարկվող գործարքներից առաջացած դեբետային մնացորդների ուսումնասիրություն, որի արդյունքում՝ 2014 թ-ի ապրիլի 22-ին կազմվել է թիվ 1218910 արձանագրությունը:

Արձանագրությամբ Ոսումնասիրող մարմինն արձանագրել է իր կարծիքը հարկ վճարողի գործողություններում ՀՀ օրենսդրության պահանջների խախտման մասին: Մասնավորապես, Ոսումնասիրող մարմնի կարծիքով, մեջբերում. «Ներկայացված սկզբնական փաստաթղթերի ուսումնասիրությունից պարզվեց, որ ընկերության կողմից 70.393.985 դրամի իրացված ապրանքների նկատմամբ պետք է կիրառվի ԱԱՀ-ի 20% դրույքաչափը, որը կազմել է 14.078.797 դրամ, ինչի արդյունքում բյուջե վճարման ենթակա ԱԱՀ-ի գումարը կկազմի 4.344.044 դրամ (14.078.797-9.734.753): Համաձայն «ԱԱՀ-ի մասին» ՀՀ օրենքի 43-րդ հոդվածի 4.344.044 դրամ ԱԱՀ-ի գումարը ենթակա է գանձման բյուջե, ինչպես նաև տուգանք այդ գումարի 50%-ի չափով գումարով 2.172.022 դրամ: Համաձայն «Հարկերի մասին» ՀՀ օրենքի 25-րդ հոդվածի գանձվում է տուգանք պակաս հաշվարկված հարկի գումարի 10%-ի չափով՝ գումարով 434.404 դրամ»:

Հարկ է նշել, որ Ընկերության կողմից 2013 թ-ի հուլիսի 1-ից մինչև 2013 թ-ի սեպտեմբերի 30-ն ընկած ժամանակահատվածում 70 393 985 դրամի ընդհանուր արժեքով ապրանքները հանդիսացել են սննդի անվտանգության փորձաքննության համար նախատեսված լաբորատոր սարքավորումներ, որոնք մատակարարվել են Միավորված ազգերի կազմակերպության զարգացման ծրագրի հայաստանյան գրասենյակին, որոնք նախատեսվել են ՄԱԶԾ/ՊԳԿ-ի պաշտոնական օգտագործման համար, որոնք տեղադրվել են և գործարկվել են ՀՀ գյուղատնտեսության նախարարության «Հանրապետական անասնաբուժասանիտարական և բուսասանիտարական լաբորատոր ծառայությունների կենտրոն» ՊՈԱԿ-ում:

Ընկերության կողմից հարկային մարմին ներկայացված 9.734.753 դրամ ԱԱՀ-ի գումարի չափով հաշվանցման և (կամ) վերադարձի դիմումը վերաբերում է այդ սարքավորումների ներմուծման ժամանակ բացառապես մաքսային մարմինների կողմից հաշվարկված և գանձված գումարներին:

Ընկերությունն իր գործողությունները կատարելիս (այդ թվում իրացված ապրանքների նկատմամբ ԱԱՀ-ի 20 տոկոս դրույքաչափի փոխարեն ԱԱՀ-ի զրո տոկոս դրույքաչափի կիրառումը) առաջնորդվել է բացառապես հարկային օրենսդրության դրույթների պահանջներով: Ընկերությունն ապրանքներ մատակարարելիս, կնքել է համապատասխան պայմանագրեր, ստացել է գնորդ կազմակերպություններից համապատասխան տեղեկանքներ, որոնք և հիմք են հանդիսացել մատակարարվող ապրանքների նկատմամբ ԱԱՀ-ի դրույքաչափի կիրառման համար:

«Ավելացված արժեքի հարկի մասին» ՀՀ օրենքի 16-րդ հոդվածի 11-րդ կետով սահմանված իմպերատիվ պահանջի համաձայն, դիվանագիտական ներկայացուցչությունների և հյուպատոսական հիմնարկների, նրանց հավասարեցված միջազգային, միջկառավարական (միջպետական) կազմակերպությունների պաշտոնական օգտագործման նպատակով ներմուծվող կամ հանրապետության տարածքում ձեռք բերվող ապրանքների նկատմամբ կիրառվում է ԱԱՀ-ի զրոյական դրույքաչափ:

Ուսումնասիրվող ժամանակահատվածում Ընկերության կողմից Ուսումնասիրող մարմինն ներկայացվել են ՄԱԶԾ/ՊԳԿ-ի հայաստանյան գրասենյակի կողմից 2013 թ-ի սեպտեմբերի 10-ի թիվ 086/13 և 2013 թ-ի նոյեմբերի 19-ի թիվ 116/13 գրությունները, որով ՄԱԶԾ/ՊԳԿ-ի հայաստանյան գրասենյակի մշտական ներկայացուցիչը գրասենյակի անունից հավաստում է, որ

ա) ՄԱԶԾ/ՊԳԿ-ի հայաստանյան գրասենյակը հանդիսանում է դիվանագիտական կարգավիճակ ունեցող միջազգային կազմակերպություն,

բ) Ընկերության կողմից ներկայացված թիվ 13, 15, 18 և 19 հաշիվ ապրանքագրերով (առ 2013 թ-ի հուլիսի 12, 23 և օգոստոսի 13 և 21) 45 586 961 դրամ ընդհանուր արժեքով ձեռք բերված ապրանքները և թիվ 14-9301161-2, 21-9301161-6 և 25-9301161-7 հաշիվ ապրանքագրերի (առ 2013 թ-ի հունիս 12, օգոստոս 20 և հոկտեմբեր 22) 26 634 479 դրամ ընդհանուր արժեքով ձեռք բերված ապրանքները նախատեսված են ՄԱԶԾ/ՊԳԿ-ի պաշտոնական օգտագործման համար: Հետևաբար, հիմք ընդունելով վերը նշված գրություններով տրված հավաստիացումները և հաշվի առնելով օրենքի իմպերատիվ պահանջը, ընկերությունն իր գործողություններում առաջնորդվել է բացառապես օրենքի դրույթների ներքո:

Եթե այնուամենայնիվ Ուսումնասիրող մարմինը կարծում է, որ տվյալ դեպքում չեն պահպանվել օրենքի պահանջները, ապա Ուսումնասիրող մարմինը պետք է քննարկման առարկա դարձներ ներկայացված փաստաթղթերի իսկության կամ արժանահավատության հարցը կամ ՄԱԶԾ/ՊԳԿ-ի հայաստանյան գրասենյակի դիվանագիտական կարգավիճակ ունեցող միջազգային կազմակերպություն հանդիսանալու հարցը, կամ ՄԱԶԾ/ՊԳԿ-ի հայաստանյան գրասենյակի կողմից մատակարարված ապրանքների պաշտոնական նպատակով օգտագործման համար նախատեսված լինելու արժանահավատության հարցը, կամ էլ ապրանքների մատակարարման արժանահավատության հարցը:

Արձանագրությամբ Ուսումնասիրող մարմինը որևէ անդրադարձ չի կատարել ներկայացված փաստաթղթերի կամ դրանց բովանդակության արժանահավատությանը:

Հիմք ընդունելով «Վարչարարության հիմունքների և վարչական վարույթի մասին» ՀՀ օրենքի 63-րդ հոդվածի 5-րդ մասի երկրորդ պարբերությունն ընկերությունը գտնում է, որ 2014 թ-ի ապրիլի 22-ին կազմված թիվ 1218910 արձանագրությամբ լրացուցիչ հաշվարկված 14.078.797 դրամ ԱԱՀ-ի գումարի, «ԱԱՀ-ի մասին» ՀՀ օրենքի 43-րդ հոդվածի, ինչպես նաև «Հարկերի մասին» ՀՀ օրենքի 25-րդ հոդվածի հիմքով հաշվարկված պարտավորությունները պետք է անվավեր ճանաչվեն:

Ելնելով վերոգրյալից ընկերությունը խնդրում է թիվ 1218910 արձանագրությունը վերանայել և վկայակոչված մասերով կամ ամբողջությամբ անվավեր ճանաչել:

ՀՀ ֆինանսների նախարարության հարկային և մաքսային մարմինների գանգատարկման հանձնաժողովի եզրակացությունը.

ՀՀ ֆինանսների նախարարության հարկային և մաքսային մարմինների գանգատարկման հանձնաժողովը (այսուհետ նաև Հանձնաժողով), ուսումնասիրելով սույն գործին առնչվող նյութերն ու ապացույցները եկավ հետևյալ եզրակացության:

«Փինք Ֆլամինգո գեղեցկության և առողջության կենտրոն» ՍՊԸ տնօրենի 31.10.2013 թ-ի դիմումի հիման վրա ՀՀ ԿԱ ՊԵԿ նախագահի կողմից 2013 թ-ի նոյեմբերի 8-ին հրապարակվել է թիվ 1218910 հանձնարարագիրը, ոի համաձայն կատարվել է հարկային հաշվանցումների և (կամ) վերադարձի՝ ԱԱՀ-ի գրոյական դրույքաչափով հարկվող գործարքներից առաջացած դեբետային մնացորդի ուսումնասիրություն: Արդյունքում կազմվել է ՀՀ ԿԱ ՊԵԿ ՍԿԴՎ 22.04.2014 թ-ի թիվ 1118910 արձանագրությունը (այսուհետ նաև արձանագրություն), որում մասնավրապես նշվել է.

«Փինք Ֆլամինգո գեղեցկության և առողջության կենտրոն» ՍՊԸ-ի կողմից՝ ԱԱՀ-ի գրոյական դրույքաչափով հարկվող գործարքների մասով 01.07.2013 թ-ից մինչև 30.09.2013 թ-ն ընկած ժամանակաշրջանի համար 31.10.2013 թ-ի ՀՏ դիմումով ներկայացվել է հաշվանցման և (կամ) վերադարձման ԱԱՀ-ի գումար 9.734.753 դրամ: Համաձայն մնացորդների վերաբերյալ տեղեկանքի, ընկերության ԱԱՀ-ի դեբետային մնացորդն առ 10.04.2014 թ-ի դրությամբ կազմում է 10.798.248 դրամ: Ընկերության կողմից 2013 թ-ի 3-րդ եռամսյակի համար ՀՏ ներկայացված ԱԱՀ-ի հաշվարկով ԱԱՀ-ի գրոյական դրույքաչափով հարկվող գործարքներ տողում ցույց է տրվել 70.383.985 դրամի շրջանառություն, իսկ հաշվանցման ենթակա (դեբետ) տողում 9.734.753 դրամ:

Ներկայացված սկզբնական փաստաթղթերի ուսումնասիրությունից պարզվեց, որ ընկերության կողմից 70.393.985 դրամի իրացված ապրանքների նկատմամբ պետք է կիրառվի ԱԱՀ-ի 20% դրույքաչափ, որը կազմում է 14.078.797 դրամ, ինչի արդյունքում բյուջե վճարման ենթակա ԱԱՀ-ի գումարը կկազմի 4.344.044 դրամ: Համաձայն «ԱԱՀ-ի մասին» ՀՀ օրենքի 43-րդ հոդվածի 4.344.044 դրամ ԱԱՀ-ի գումարը ենթակա է գանձման բյուջե, ինչպես նաև տուգանք այդ գումարի 50%-ի չափով՝ գումարով 2.172.022 դրամ: Համաձայն «Հարկերի մասին» ՀՀ օրենքի 25-րդ հոդվածի գանձվում է տուգանք պակաս հաշվարկված հարկի գումարի 10%-ի չափով՝ գումարով 434.404 դրամ: Ընդամենը ենթակա է գանձման՝ 6.950.470 դրամ:

Այսպիսով՝ ուսումնասիրվող ժամանակաշրջանում դիմումով պահանջված 9.734.753 դրամ ԱԱՀ-ի դեբետային մնացորդի գումարը ենթակա չէ հաշվանցման և (կամ) վերադարձման:

Քննարկման ընթացքում նշվեց, որ Միավորված ազգերի կազմակերպության զարգացման ծրագրի (ՄԱԶԾ/ՊԳԿ) հայաստանյան գրասենյակը «Փինք Ֆլամինգո գեղեցկության և առողջության կենտրոն» ՍՊԸ-ից հաշիվ-ապրանքագրերով ձեռք է բերել դիսպանսեր օրգանական լուծույթների համար, գել թափանցող քրոմատոգրաֆ, լուծիչի արագացված էքստրակտոր, բարձր էֆեկտիվության հեղուկային քրոմատոգրաֆ և քարշիչ պահարան, ընդամենը՝ 70.393.985 ՀՀ դրամ արժողությամբ:

Հարկ է նշել, որ «Ավելացված արժեքի հարկի մասին» ՀՀ օրենքի 16-րդ հոդվածի 11-րդ կետի համաձայն՝ ԱԱՀ-ի գրոյական դրույքաչափով հարկումը՝ նույն հոդվածում նշված գործարքների իրացման շրջանառության նկատմամբ ԱԱՀ-ի գրոյական դրույքաչափի կիրառումն է դիվանագիտական ներկայացուցչությունների և հյուպատոսական հիմնարկների, նրանց հավասարեցված միջազգային, միջկառավարական (միջպետական) կազմակերպությունների պաշտոնական օգտագործման նպատակով ներմուծվող կամ հանրապետության տարածքում ձեռք բերվող ապրանքների, նրանց մատուցվող ծառայությունների նկատմամբ:

Քննարկվող դեպքում, «Փինք Ֆլամինգո գեղեցկության և առողջության կենտրոն» ՍՊԸ-ի և Միավորված ազգերի կազմակերպության զարգացման ծրագրի հայաստանյան գրասենյակի (ՄԱԶԾ/ՊԳԿ) միջև իրականացված գործարքների նկատմամբ «Ավելացված

արժեքի հարկի մասին» ՀՀ օրենքի 16-րդ հոդվածի 11-րդ կետի դրույթների կիրառության հարցը որոշելու համար անհրաժեշտ է պարզել, թե Միավորված ազգերի կազմակերպության զարգացման ծրագրի հայաստանյան գրասենյակը հանդիսանում է արդյոք դիվանագիտական ներկայացուցչությունների և հյուպատոսական հիմնարկների, նրանց հավասարեցված միջազգային, միջկառավարական (միջպետական) կազմակերպություն, ինչպես նաև վերջինիս կողմից ապրանքների ձեռքբերումը համարվում է արդյոք պաշտոնական օգտագործման նպատակով, թե ոչ:

Տվյալ դեպքում գործում առկա են ՄԱԶԾ/ՊԳԿ-ի հայաստանյան գրասենյակի մշտական ներկայացուցչի 2013 թ-ի սեպտեմբերի 10-ի թիվ 086/13 և 2013 թ-ի նոյեմբերի 19-ի թիվ 116/13 գրությունները, որոնց համաձայն ՄԱԶԾ/ՊԳԿ-ի հայաստանյան գրասենյակը հանդիսանում է դիվանագիտական կարգավիճակ ունեցող միջազգային կազմակերպություն: Հիշատակված գրություններում նշված է նաև, որ Ընկերության կողմից դուրս գրված թիվ 13, 15, 18 և 19 հաշիվ-ապրանքագրերով (առ 2013 թ-ի հուլիսի 12, 23 և օգոստոսի 13 և 21) 45.586.961 դրամ ընդհանուր արժեքով, ինչպես նաև թիվ 14-9301161-2, 21-9301161-6 և 25-9301161-7 հաշիվ-ապրանքագրերով (առ 2013 թ-ի հունիս 12, օգոստոս 20 և հոկտեմբեր 22) 26.634.479 դրամ ընդհանուր արժեքով ձեռք բերված ապրանքները նախատեսված են ՄԱԶԾ/ՊԳԿ-ի պաշտոնական օգտագործման համար:

Հարկ է նշել նաև, որ 1995թ. ստորագրված «Հայաստանի Հանրապետության կառավարության և Միավորված ազգերի կազմակերպության զարգացման ծրագրի միջև կառավարությանը ցուցաբերված օժանդակության և նրա հետ համագործակցության մասին» համաձայնագրի (այսուհետ՝ Համաձայնագիր) շրջանակներում ՄԱԶԾ-ի կողմից իրականացվում են տարբեր ծրագրեր, որոնց նկատմամբ կիրառել են սույն Համաձայնագրի դրույթները:

Համաձայնագրի հոդված V-ի 2-րդ կետի համաձայն՝ «Այն դեպքերում, երբ սարքավորումների մատակարարումը ՄԱԶԾ-ի կողմից Կառավարությանը տրամադրված օժանդակության մաս է կազմում, վերջինս պարտավորվում է ծածկել այդօրինակ սարքավորման հետ կապված մաքսազերծման վճարները, դրա ժամանման կետից մինչև ծրագրի իրականացման վայրը տեղափոխման ծախսերը, ծրագրի իրականացման վայրը տեղափոխման ծախսերը, ինչպես նաև բեռնման կամ պահեստավորման և հարակից այլ ծախսերը, ծրագրի իրականացման վայրը հասցնելուց հետո դրա ապահովագրման և մոնիտաժման ու պահպանման ծախսերը:»:

Չնայած այն հանգամանքին, որ Համաձայնագրում հստակ չի նշվում նաև ավելացված արժեքի հարկից ազատման մասին, այնուամենայնիվ «Ավելացված արժեքի հարկի մասին» ՀՀ օրենքի 16-րդ հոդվածի 11-րդ կետի ուժով ՄԱԶԾ-ի պաշտոնական օգտագործման նպատակով ներմուծվող կամ հանրապետության տարածքում ձեռք բերվող ապրանքների, մատուցվող ծառայությունների նկատմամբ պետք է կիրառվի ԱԱՀ-ի զրոյական դրույթաչափ:

Որպես վերջինիս հիմնավորում, հարկ է վկայակոչել ՄԱԿ-ի Կանոնադրության Գլուխ IV-ի 22-րդ հոդվածը, որով սահմանում է Գերագույն Ասամբլեայի կողմից այնպիսի օժանդակ մարմիններ հիմնելու մասին դրույթը, որոնք անհրաժեշտ են ՄԱԿ-ի ֆունկցիաների իրականացման համար, ինչպես նաև 1965թ. նոյեմբերի 22-ի ՄԱԿ-ի Գերագույն Ասամբլիայի 2029 բանաձևի 1-ով կետով ՄԱԶԾ-ի ստեղծման մասին դրույթը, որոնց մեկնաբանությունը թույլ է տալիս ՄԱԶԾ-ին դիտել որպես միջազգային կազմակերպություն:

Ընդ որում, Համաձայնագրի հոդված IX-ի 4-րդ կետի բ/ ենթապարբերության 2-րդ կետով՝ ՄԱԶԾ-ին, մասնագիտացված հիմնարկության կամ ՄԱԳԱՏԷ-ին ծառայություն մատուցող անձանց կողմից (բացառությամբ Կառավարության կողմից աշխատանքի ընդունված քաղաքացիների) որոշակի ծրագրի նպատակների համար երկրի սահմաններում ներմուծված կամ վարձակալված սարքավորումը, նյութերը և գույքը, ըստ համապատասխան պատկանելության, համարվում են Միավորված ազգերի կազմակերպությանը, մասնագիտացված հիմնարկությանը կամ ՄԱԳԱՏԷ-ին պատկանող՝ անկախ հանգամանքներից:

Նման ձևակերպում առկա է նաև ՀՀ Կառավարության և ՄԱԶԾ-ի միջև համաֆինանսավորման համաձայնագրերում, որոնցով սահմանվում է նաև, որ հատկացման գումարով ձեռք բերված նյութատեխնիկական միջոցների, սարքավորումների և գույքի նկատմամբ սեփականության իրավունքը պատկանում է ՄԱԶԾ-ին գույքի ձեռքբերման պահին, կամ դրա կառուցման ընթացքում և Ծրագրին պատկանող ամբողջ գույքը, վերջնական տեսքի և աշխատանքահին վիճակի բերելուն պես կհանձնվի Հայաստանի Հանրապետության կառավարությանը:

Ավելին, Համաձայնագրի հոդված IX-ի 1-ին կետի համաձայն՝ Կառավարությունը Միավորված ազգերի կազմակերպության և նրա մարմինների, ներառյալ ՄԱԶԾ-ի և ՄԱԿ-ի օժանդակ մարմիններ, որոնք հանդես են գալիս որպես իրականացնող հիմնարկություններ, ինչպես նաև դրանց սեփականության, ֆոնդերի և արխիվների, դրանց աշխատակիցների, ներառյալ մշտական ներկայացուցչի և երկրում ՄԱԶԾ առաքելության այլ անդամների հանդեպ պարտավորվում է կիրառել Միավորված ազգերի կազմակերպության Արտոնությունների և անձեռնմխելիության մասին Կոնվենցիայի դրույթները: Իսկ Կոնվենցիայի Հոդված II-ի 7-րդ և 8-րդ բաժիններով, ՄԱԿ-ի համար սահմանվում են հարկերից ազատման վերաբերյալ դրույթներ, որոնք կիրառելի են նաև ՄԱԶԾ-ի համար:

Ելնելով վերոգրյալից՝ Հանձնաժողովը գտնում է, որ «Փինք Ֆլամինգո գեղեցկության և առողջության կենտրոն» ՍՊԸ-ի և Միավորված ազգերի կազմակերպության զարգացման ծրագրի հայաստանյան գրասենյակի միջև իրականացված գործարքների նկատմամբ կիրառելի են «Ավելացված արժեքի հարկի մասին» ՀՀ օրենքի 16-րդ հոդվածի 11-րդ կետի դրույթները:

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 Ւ Մ Է՝

Չեղյալ համարել ՀՀ ԿԱ ՊԵԿ Ստուգումների կազմակերպման և դիտարկման վարչության 22.04.2014 թ-ի թիվ 1218910 արձանագրությունը:

Հանձնաժողովի նախագահ՝



Վ.ՄԻՐՈՒՄՅԱՆ