

ՀՀ ֆինանսների նախարարություն

Հարկային և մաքսային մարմինների գանգատարկման հանձնաժողով

Ո Ր Ո Շ ՈՒ Մ 28/1

14 հուլիսի 2015 թ.

Քննարկվեց «Ջերմուկ առողջարան» ՓԲԸ 25.05.2015 թ-ի գրությամբ բերված գանգատը ՀՀ ՖՆ ստուգումների կազմակերպման և դիտարկման վարչության 15.05.2015 թ-ի թիվ 5010981 ակտի դեմ:

«Ջերմուկ առողջարան» ՓԲԸ գանգատում բերված փաստարկները.

«Ավելացված արժեքի հարկի մասին» ՀՀ օրենքի 6-րդ հոդվածի 1-ին մասի 2-րդ կետի, 15-րդ հոդվածի 1-ին մասի դրույթներից հետևում է, որ «Ավելացված արժեքի հարկի մասին» ՀՀ օրենքում բուժսպասարկման ծառայությունների սահմանում տրված չէ, այն նկարագրված է ընդհանուր գծերով և դրա չափորոշիչներ սահմանելու արտոնություն օրենքը որևէ լիազոր մարմնի չի վերապահում: «Ջերմուկ առողջարան» ՓԲԸ (այսուհետ նաև Ընկերություն) համոզմամբ օրենքի նման մոտեցումը պատահական չէ: Օրենսդիրը քաջ գիտակցել է, որ բուժսպասարկման ծառայությունների ոլորտում որևէ չափանիշների սահմանումը կխոչընդոտի նրա զարգացմանը:

Այսպես.

ՀՀ տարածքում կան տարրեր կոմունալ-կենցաղային պայմաններ անեցող բուժսպասարկման ծառայություններ մատուցող հաստատություններ, այդ թվում՝ առողջարաններ: Դրանց մի մասը ունի 20-30 տարվա վաղեմության վերանորոգում, համեստ կահավորանք: Մյուսներն ընտիր վերանորոգված են, կահավորված բարձրակարգ կահույքով ու կենցաղային տեխնիկայով:

Եթե օրենսդիրը կամ որևէ լիազոր մարմին փորձի սահմանել հստակ և վերջնական չափորոշիչներ, որոնց գերազանցող պայմանները բուժհաստատություններին կդարձնեն ԱԱՀ-ով հարկվող, ապա արդյունքը կլինի այն, որ բուժսպասարկման ծառայություն իրականացնող հաստատությունները չեն ձգտի իրենց ընկերությունները հարմարեցնել ժամանակակից պահանջներին և տնտեսության այդ կարևորագույն ոլորտը նահանջ կապրի:

Ակտում որպես «Ավելացված արժեքի հարկի մասին» ՀՀ օրենքի 15-րդ հոդվածի 19-րդ կետին համապատասխան դիտվել են ընկերության ստանդարտ համարները, որոնք ունեն առանձին սանհանգույց և տաք ջուր:

Ջերմուկ քաղաքում կան առողջարաններ, որոնց միայն բարձրակարգ սենյակում կան առանձին սանհանգույց և տաք ջուր, իսկ ստանդարտ համարում դրանք բացակայում են, իսկ զուգարանն ընդհանուր է և գտնվում է միջանցքում:

Նման տարբեր պայմաններ ունեցող հաստատություններում ստուգումներ իրականացնող մարմինը որ իրավիճակը պետք է համարի բուժսպասարկման ծառայության թույլատրելի առավելագույն, որպեսզի դրանից ավելի պայմանը դիտի ԱԱՀ-ով հարկվող, որոնք են այդ չափանիշները, ինչ տնտեսագիտական վերլուծությամբ են ընտրված և ում կողմից են սահմանված:

Ստուգում իրականացնող մարմինը փորձել է իր համար ուղեցույց սահմանել: Նման ուղեցույց է ընտրվել ՀՀ հարկային տեսչության պետի 1997 թ-ի օգոստոսի 27-ի

թիվ 767 հրամանով հաստատված «Ավելացված արժեքի հարկի մասին» ՀՀ օրենքի 15 հոդվածի 19 կետի դրույթների վերաբերյալ հրահանգը, մասնավորապես՝ դրա 5-րդ կետը:

ԱԱՀ-ի մասին օրենքի 15-րդ հոդվածի 19-րդ կետի վերաբերյալ հրահանգը չէ որ պետք է սահմանի արտոնություն կամ արտոնություն տրամադրելու սահմանափակում կամ պայման: Արտոնությունը կարող է սահմանվել բացառապես օրենքով: Այդ դիրքորոշումը բխում է ինչպես «Հարկերի մասին» ՀՀ օրենքի 13-րդ հոդվածից, այնպես էլ «Իրավական ակտերի մասին» ՀՀ օրենքի 9-րդ և 19-րդ հոդվածներից: Արտոնությունները սահմանող միակ իրավական հիմքն օրենքի նշված հոդվածն է, ըստ որի ԱԱՀ-ից ազատված են բժշկական օգնության և սպասարկման ծառայությունների շրջանակներում մատուցված բոլոր ծառայությունները:

Ստուգման ակտով խախտվել են նաև «ՀՀ-ում ստուգումների կազմակերպման և անցկացման մասին» ՀՀ օրենքի 6-րդ հոդվածի 2-րդ մասի 9-րդ կետի պահանջը, քանի որ չի նշվել տվյալ խախտման ժամկետը և այն իրավական նորմերը, որոնց պահանջները չեն կատարվել Ընկերության կողմից: Իսկ ՀՀ Սահմանադրության 42-րդ հոդվածի 2-րդ մասը սահմանում է, որ յուրաքանչյուր ոք ազատ է կատարելու այն, ինչն արգելված չէ օրենքով և չի խախտում այլոց իրավունքները և ազատությունները: Ոչ ոք չի կարող կրել պարտականություններ, որոնք սահմանված չեն օրենքով:

Այս առնչությամբ հարկ է նշել, որ սենյակների «Ստանդարտ» և «Դեյուքս» տեսակների տարանջատման դեպքում խոսքը գնում է բացառապես զեղչերի, առողջարանի նույն սենյակների հին, նոր ու բարձրակարգ վերանորոգման մասին, դեռ ավելին, առողջարանում մեկ մահճակալի օրվա արժեքը ներառում է կացարան, բուժում և 3-անգամյա սնունդ: Իսկ կացարան ասելով անհրաժեշտ է հասկանալ առողջարանի սենյակում համապատասխան կոմունալ-կենցաղային հարմարությունների առկայությունը, որը կարող է ընդգրկել կահավորանք, հեռուստացույց, սառնարան և այլն: Այս ամենն Ընկերության կողմից մատուցվում է համապատասխան բժշկական օգնության և սպասարկման ծառայությունների իրացման շրջանակներում (ընդգրկվում է ուղեգրի մեջ), այլ ոչ թե իրացվում առանձին վարձավճարով: Այսինքն՝ առողջարանում համապատասխան կոմունալ-կենցաղային հարմարություններով օժտված կացարանի, բուժման և երեքանգամյա սննդի գումարներն հաճախորդներից գանձվում են միանվագ՝ որպես տարատեսակ ծառայությունների միասնական ամբողջականություն: Մինչդեռ, ստուգող տեսուչները ակտի վիճելի 3-րդ կետում բառացիորեն վերարտադրելով վերը նշված հրահանգի 5-րդ կետի համապատասխան դրույթը, որևէ վերլուծություն չեն կատարել և Ընկերության կողմից ամրագրված «Դեյուքս» տեսակի համարների սակագներից հանել են «Ստանդարտ» համարի սակագինը, որից ստացված տարբերությունը հարկել են ավելացված արժեքի հարկով:

Տվյալ պարագայում Ընկերությունը, իր առողջարանում բուժօգնության և բուժսպասարկման ծառայություններ մատուցող հաճախորդներին տրամադրելով նաև համապատասխան սենյակներ, լրացուցիչ գումար չի գանձել, այսպես կոչված լրացուցիչ կոմունալ-կենցաղային հարմարությունների, կահավորանքի, հեռուստացույցների և սառնարանների տրամադրման և նմանատիպ այլ ծառայությունների դիմաց, քանի որ կացարանի, բուժման և երեքանգամյա սննդի արժեքն արդեն իսկ ներառված է գործող թվով 2 սակագների մեջ, իսկ տվյալ սակագները տարանջատված են միայն առողջարանի սենյակներում առկա սառնարանի, ինչպես նաև սենյակների հին, նոր ու բարձրակարգ վերանորոգմամբ:

Հետևաբար, բժշկական օգնության և սպասարկման ծառայությունը ներառում է նաև այդ ծառայությունը ստացող անձի համար կենցաղային հարմարությունների ապահովում: Ըստ այդմ, Ընկերությունն իր հնարավորությունների սահմաններում աշխատում է առողջարանի սենյակներն ապահովել արդի ժամանակներում մարդու համար անհրաժեշտ հարմարությաններով:

Իսկ ակտի 3-րդ կետում նկարագրված հարմարությունների ապահովումն Ընկերությունը որպես առանձին կամ լրացացիչ ծառայություն, չի իրականացնում:

Դրանք կոչված են բուժման մեջ գտնվող անձի ֆիզիոլոգիական և հոգևոր պահանջմունքների ապահովմանը, որոնց համար առանձին գումար չի գանձվում:

Բացի այդ, ՀՀ-ում առկա չէ որևէ նորմատիվ իրավական ակտ, որը կսահմաներ, թե առողջարանային ծառայություններ մատուցող կազմակերպություններում որ հարմարություններն են համարվում «Ստանդարտ», իսկ որոնք լրացուցիչ հարմարավետություն, քանի որ տարբեր ընկերություններում նույն «Ստանդարտ» կոչվող սենյակներն կարող են տարբերվել և տարբերվում են թե կահավորանքով, թե այլ լրացուցիչ պայմաններով: Նման պայմաններում ակտը կայացնող տեսուչները, չունենալով տարանջատման որևէ սանդղակ, չէին կարող կատարել նման հաշվարկ և հանգել այն եզրակացության, թե որոշ սենյակների տրամադրման արդյունքում Ընկերությունը պարտավոր է վճարել ԱԱՀ, ինչը չի կատարել:

Տվյալ պարագայում Ընկերությունն իր առողջարանում իրացնելով բուժօգնության, բուժսպասարկման (այդ թվում՝ կանխարգելիչ և ախտորոշման) ծառայություններ, ստացիոնար բուժման մեջ գտնվող անձանց գիշերելու և բուժումն անցկացնելու համար համապատասխան մահճակալների, հիվանդասենյակների, դիետիկ սննդի, կենցաղային հարմարությունների տրամադրումն իրավացիորեն համարել է բնակչության բժշկական օգնության և սպասարկման ծառայությունների շրջանակներում մատուցվող ծառայություն, դրանց դիմաց չի գանձել լրացուցիչ վճար, որն էլ ազատվում է ավելացված արժեքի հարկից:

Հիմք ընդունելով վերոգրյալը ընկերությունը խնդրում է մասնակի վերացնել ՀՀ ՖՆ ստուգումների կազմակերպման և դիտարկման վարչության 15.05.2015թ. թիվ 5010981 ակտը՝ ԱԱՀ-ի մասով:

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 31.10.2014 թ-ի թիվ 5010981 հանձնարարագրի համաձայն «Զերմուկ առողջարան» ՓԲԸ-ում իրականացվել է բյուջեի հետ փոխհարաբերությունների և հարկային մարմնի կողմից վերահսկվող ՀՀ օրենսդրության առանձին պահանջների կատարման ճշտության ստուգում: Արդյունքում կազմվել է ՀՀ ՖՆ ստուգումների կազմակերպման և դիտարկման վարչության 15.05.2015 թ-ի թիվ 5010981 ակտը (այսուհետ նաև Ակտ):

Ընկերության բողոքը վերաբերվում է Ակտով ավելացված արժեքի հարկի գծով լրացուցիչ առաջադրված պարտավորությանը:

Ակտի 3-րդ կետով մասնավորապես արձանագրվել է, որ Ընկերությունը, ստուգվող ժամանակահատվածում, իրականացրել է առողջարանային ուղեգրերով առողջարանային (բուժումով) և հյուրանոցային (առանց բուժման) ծառայությունների

մատուցման գործունեություն, և ԱԱՀ հաշվարկել է միայն հյուրանոցային ծառայությունների հարկվող շրջանառության նկատմամբ: Նույն ժամանակ, առողջարանային ուղեգրերով, միևնույն բժշկական (միևնույն տեսակի, ձևի և արժեքի) ծառայությունները մատուցվել են տարբեր կահավորանք և լրացուցիչ կոմունալ-կենցաղային հարմարություններ, հետևաբար տարբեր գնային արժեքներ ունեցող առողջարանային սենյակների միջոցով: Մասնավորապես, առողջարանի 5-րդ հարկում տեղակայված 1 և 2 տեղանոց սենյակները անվանվել են «Դելյուքս», որոնք «Ստանդարտ» սենյակներից տարբերվել են կահավորանքով և կոմունալ-կենցաղային հարմարություններով, իսկ «Դելյուքս» և «Ստանդարտ» սենյակների 1 օրվա արժեքները 1 անձի հաշվարկով տարբերվել են 3000-ից 10000 դրամի չափով, ինչը արտացոլվել է ընկերության հաստատված գնացուցակներում: Օրինակ, 2013թ-ի հունիս ամսվա գնացուցակով, 1 մարդ/օրվա՝ մեկտեղանոց «Ստանդարտ» սենյակի արժեքը կազմում է 15000 դրամ, իսկ մեկտեղանոց «Դելյուքս» սենյակի արժեքը՝ 20000 դրամ: Ընկերության առողջարանային սենյակների նկարագրի և կահավորանքի արձանագրությունով հիմնավորվել է նաև այն հանգամանքը, որ «Դելյուքս» սենյակները տարբերվում են նույնտեղանոց «Ստանդարտ» սենյակներից լրացուցիչ կահավորանքով և լրացուցիչ այլ պայմաններով: Հետևաբար, այդ տարբերության գումարները գանձվել են որպես այլ, լրացուցիչ ծառայությունների համար գանձված, այսինքն՝ բժշկական ծառայությունների հետ անմիջականորեն չառնչվող (այդ ծառայությունների համար պայմաններ չապահովող) լրացուցիչ պայմանների համար:

«Ավելացված արժեքի հարկի մասին» ՀՀ օրենքի 15 հոդվածի 19-րդ կետի համաձայն, ԱԱՀ-ից ազատվում են բժշկական օգնության և բուժսպասարկման ծառայությունները: ՀՀ հարկային տեսչության 27.08.1997թ-ի թիվ 767 հրամանով հաստատված հրահանգի 5-րդ մասի 3-րդ կետի համաձայն, առողջարաններում բժշկական օգնության և սպասարկման ծառայությունների հետ անմիջականորեն չառնչվող (կամ այդ ծառայությունների համար պայմաններ չապահովող) այլ ծառայությունների (լրացուցիչ կոմունալ-կենցաղային հարմարությունների, առանձին հիվանդասենյակների, կահավորանքի և նմանատիպ այլ ծառայությունների) դիմաց գանձվող լրացուցիչ գումարները չեն համարվում բժշկական օգնության և բուժսպասարկման (այդ թվում՝ կանխարգելիչ և ախտորոշման) ծառայությունների շրջանակներում մատուցվող ծառայությունների դիմաց հատուցում և հարկվում են ավելացված արժեքի հարկով՝ ընդհանուր սահմանված կարգով:

Արդյունքում Ակտով հաշվարկվել են վերը նշված խախտման հետևանքով ստուգվող ժամանակահատվածում ցույց չտրված կամ պակաս ցույց տրված ԱԱՀ-ով հարկվող շրջանառությունները (ըստ ամիսների), որոնք, ղեկավարվելով «ԱԱՀ-ի մասին» ՀՀ օրենքի 9-րդ, 27-րդ, 43-րդ հոդվածների, ինչպես նաև «Հարկերի մասին» ՀՀ օրենքի 23-րդ և 25-րդ հոդվածների դրույթներով գանձման են առաջադրվել բյուջե:

Ընդամենը ԱԱՀ-ի գծով գանձման է առաջադրվել 12.603.515 դրամ, ինչպես նաև առաջադրվել է պակասեցման ենթակա 168.251 դրամ ԱԱՀ-ի գումար:

Հանձնաժողովը գտնում է, որ քննարկվող դեպքում Ակտով ավելացված արժեքի հարկի գծով պարտավորություններն առաջադրվել են ՀՀ օրենսդրությամբ սահմանված կարգով, հետևյալ հիմնավորմամբ:

«Ավելացված արժեքի հարկի մասին» ՀՀ օրենքի 15 հոդվածի 19-րդ կետի համաձայն. «ԱԱՀ-ից ազատելը՝ հարկվող շրջանառության նկատմամբ այն

չհաշվարկելն է: ԱԱՀ-ից ազատվում են սույն օրենքի 6 հոդվածի 1-ին, 2-րդ և 3-րդ կետերում նշված հետևյալ գործարքները և գործառնությունները՝ ...

19) դոնորային արյան, մայրական կաթի, պրոթեզատրթոպեդիկ պարագաների, բժշկական տեխնիկայի և պարագաների, բուժօգնության, բուժսպասարկման (այդ թվում կանխարգելիչ և ախտորոշման) ծառայությունների, բուժկանխարգելիչ ձեռնարկություններում ու կազմակերպություններում բուժման հետ կապված և այդ բուժօգնության շրջանակներում հիվանդների կողմից պատրաստված ապրանքների և կատարված ծառայությունների իրացումը:»:

Իր հերթին, ՀՀ հարկային տեսչության պետի 27.08.1997թ. N 767 հրամանով հաստատված և ՀՀ ֆինանսների և էկոնոմիկայի ու ՀՀ առողջապահության նախարարությունների հետ համաձայնեցված հրահանգչական նամակի 5-րդ 3-րդ կետի համաձայն՝ բնակչության բժշկական օգնության և սպասարկման ծառայություններ մատուցող կազմակերպություններում (հիվանդանոցներում, առողջարաններում, պրոֆիլակտորիաներում) ստացիոնար բուժման մեջ գտնվող անձանց գիշերելու և բուժումն անցկացնելու համար հիվանդանոցային մահճակալների, հիվանդասենյակների, դիետիկ սննդի կենցաղային հարմարությունների տրամադրումը համարվում են բնակչության բժշկական օգնության և սպասարկման ծառայությունների շրջանակներում մատուցվող և ազատվում են ավելացված արժեքի հարկից: Առողջարաններում, պրոֆիլակտորիաներում բժշկական օգնության և սպասարկման ծառայություններ մատուցելու դիմաց հատուցում է համարվում առողջարանային ուղեգրերի իրացումից ստացված հասույթը: Բժշկական օգնության և սպասարկման ծառայությունների հետ անմիջականորեն չառնչվող (կամ այդ ծառայությունների համար պայմաններ չապահովող) այլ ծառայությունների (լրացուցիչ կոմունալ-կենցաղային հարմարությունների), առանձին հիվանդասենյակների, կահավորանքի, հեռուստացույցների տրամադրման և նմանատիպ այլ ծառայությունների) դիմաց գանձվող լրացուցիչ գումարները չեն համարվում բժշկական օգնության և սպասարկման (այդ թվում՝ կանխարգելիչ և ախտորոշման) ծառայությունների շրջանակներում մատուցվող ծառայությունների դիմաց հատուցում և հարկվում են ավելացված արժեքի հարկով՝ ընդհանուր սահմանված կարգով:

Քննարկվող դեպքում, առողջարանային ուղեգրերով միևնույն բժշկական ծառայությունները (միևնույն տեսակի, ձևի և արժեքի) մատուցվել են տարբեր կահավորանք և լրացուցիչ կոմունալ-կենցաղային հարմարություններ, հետևաբար նաև տարբեր գնային արժեքներ ունեցող սենյակների միջոցով: Մասնավորապես, ստուգվող ժամանակաշրջանում ընկերության կողմից տրամադրվել են «Ստանդարտ» և «Դեյուքս» տեսակի սենյակներ, որոնք իրարից տարբերվել են կահավորանքով և կոմունալ-կենցաղային հարմարություններով: Դրանով պայմանավորված «Դեյուքս» տեսակի սենյակների 1 օրվա արժեքները (1 անձի հաշվարկով) ավելի բարձր են կազմել «Ստանդարտ» տեսակի սենյակների 1 օրվա արժեքներից: Այսինքն, և՛ «Ստանդարտ» և՛ «Դեյուքս» տեսակի սենյակների հաճախորդները օգտվել են միևնույն բժշկական ծառայություններից, սակայն «Դեյուքս» տեսակի սենյակների հաճախորդներից՝ սենյակների ավելի լավ կահավորանքի և կոմունալ-կենցաղային հարմարությունների դիմաց, գանձվել են ավելի բարձր գումարներ:

Ելնելով վերոգրյալից՝ Հանձնաժողովը գտնում է, որ քննարկվող դեպքում հարցը վերաբերվում է բժշկական օգնության և սպասարկման ծառայությունների հետ անմիջականորեն չառնչվող (կամ այդ ծառայությունների համար պայմաններ չապահովող) այլ ծառայությունների մատուցմանը, հետևապես այդ ծառայությունները պետք է հարկվեն ավելացված արժեքի հարկով՝ ընդհանուր սահմանված կարգով:

Ինչ վերաբերվում է գանգատում բերված պնդումներին, որ խախտվել են «ՀՀ-ում ստուգումների կազմակերպման և անցկացման մասին» ՀՀ օրենքի 6-րդ հոդվածի 2-րդ մասի 9-րդ կետի պահանջները, քանի որ Ակտում չի նշվել տվյալ խախտման ժամկետը և այն իրավական նորմերը, որոնց պահանջները չեն կատարվել, ապա այդ կապակցությամբ հարկ է նշել, որ նշված պնդումները չեն համապատասխանում իրականությանը: Մասնավորապես, Ակտում հստակ նշված են ստուգմամբ բացահայտված խախտումները, խախտումների նկարագրությունը, խախտման ժամկետները և այն իրավական նորմերը, որոնց պահանջները չեն կատարվել:

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՝

ՀՀ ՖՆ ստուգումների կազմակերպման և դիտարկման վարչության 15.05.2015 թ. թիվ 5010981 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