



**ՀԱՅԱՍՏԱՆԻ ՀԱՆՐԱՊԵՏՈՒԹՅԱՆ
ՏԵՍՉԱԿԱՆ ՄԱՐՄԻՆՆԵՐԻ ՄԻԱՍՆԱԿԱՆ ԲՈՂՈՔԱՐԿՄԱՆ ՀԱՆՁՆԱԺՈՂՎ**

Երևան, Կառավարական պոստ 1

Ո Ր Ո Շ ՈՒ Մ

(քաղաքացի Արտակ Խաչատրյանի 18.05.2017թ.-ի վարչական բողոքը մերժելու մասին)

Ք. ԵՐԵՎԱՆ

«29» հունիսի 2017թ.

ՀՀ տեսչական մարմինների միասնական բողոքարկման հանձնաժողովը՝ նախագահությամբ ՀՀ վարչապետ Կարեն Կարապետյանի, ուսումնասիրելով ՀՀ կառավարությանն առընթեր հարկային և մաքսային մարմինների գանգատարկման հանձնաժողովի 24.03.2017թ. թիվ 16/4 որոշման վերաբերյալ քաղաքացի Արտակ Խաչատրյանի 18.05.2017թ.-ի վարչական բողոքը՝

Պ Ա Ր Զ Ե Ց

1. Բողոքի էությունը և ներկայացված պահանջը.

Քաղաքացի Արտակ Խաչատրյանը (այսուհետ նաև՝ Բողոք բերած անձ) բողոք է ներկայացրել ՀՀ տեսչական մարմինների միասնական բողոքարկման հանձնաժողով (այսուհետ՝ նաև Հանձնաժողով)՝ ՀՀ ԿԱ ՊԵԿ հարկային և մաքսային մարմինների գանգատարկման հանձնաժողովի (այսուհետ նաև՝ Գանգատարկման հանձնաժողով) 24.03.2017թ. թիվ 16/4 որոշման (այսուհետ նաև՝ Որոշում) վերաբերյալ:

Բողոքը մուտքագրվել է Հանձնաժողովի քարտուղարություն 18.05.2017թ.-ին:

Բողոք բերած անձը նշել է, որ իր և «Պիլիկան-Ավտո» ՍՊԸ-ի միջև 25.08.2015թ. կնքված տրանսպորտային միջոցի առուվաճառքի պայմանագրի հիման վրա ձեռք է բերել «Նիսան Քաշքայ» մակնիշի (արտադրության տարեթիվ՝ 2015թ., գույնը՝ սպիտակ մետալիկ, vin 2T2HA31U85C054609) ավտոմեքենան, որը

պայմանագրի պայմանների համաձայն՝ ձեռք է բերվել ձեռնարկատիրական գործունեության հետ չկապված՝ անձնական, ընտանեկան, տնային և այլ նպատակներով օգտագործելու նպատակով:

Բողոք բերած անձը նշել է, որ պայմանագրի 3.5 կետի համաձայն կատարել է վճարում 1.250.000 ՌԴ ռուբլու չափով, որից ավելացված արժեքի հարկը (այսուհետ՝ նաև ԱԱՀ) կազմել է 190.677,97 ՌԴ ռուբլի: Տրանսպորտային միջոցը ՀՀ է ներմուծվել 12.09.2015թ., իսկ 13.10.2015թ.՝ պայմանավորված տրանսպորտային միջոցի պետական գրանցման անհրաժեշտությամբ, վճարել է ԱԱՀ՝ 1.792.500 ՀՀ դրամի չափով:

Բողոք բերած անձը 12.12.2016թ. գրությամբ դիմել է ՀՀ կառավարությանն առընթեր պետական եկամուտների կոմիտեի նախագահ Վ. Հարությունյանին՝ բարենպաստ վարչական ակտ կայացնելու խնդրանքով, որով կսահմանվի որպես ԱԱՀ գումար գանձված 1.792.500 ՀՀ դրամի չափով գումարի վերադարձման պարտավորություն: ՀՀ ԿԱ ՊԵԿ նախագահի տեղակալ Վ. Միրումյանի 28.12.2016թ. թիվ 06/3-1/40553-16 գրությամբ Արտակ Խաչատրյանը տեղեկացվել է, որ ֆիզիկական անձանց կողմից մինչև 30.03.2016թ. ներառյալ ԵՏՄ պետություններից ներմուծվող ավտոմեքենաների մասով ԱԱՀ չվճարելու և վճարված ԱԱՀ գումարների վերադարձման դրույթներ օրենսդրությամբ սահմանված չեն:

Բողոք բերած անձը 22.02.2017թ. դիմում-գանգատ է ներկայացրել Գանգատարկման հանձնաժողով՝ խնդրելով հարուցել վարչական վարույթ և ՀՀ Սահմանադրության 6-րդ հոդվածի և «Եվրասիական տնտեսական միության մասին» պայմանագրի 72-րդ հոդվածի դրույթների կիրառման հիմքով հետ վերադարձնել իր կողմից վճարված 1.792.500 ՀՀ դրամի չափով ԱԱՀ գումարը:

Գանգատարկման հանձնաժողովը 24.03.2017թ. թիվ 16/4 որոշմամբ մերժել է Բողոք բերած անձի դիմում-գանգատն այն հիմնավորմամբ, որ նշված դեպքում հարկի գանձումն իրականացվել է «Ավելացված արժեքի հարկի մասին», «Մաքսային կարգավորման մասին» ՀՀ օրենքների և վերջինիս հիման վրա ընդունված ՀՀ կառավարության 30.07.2015թ. թիվ 865-Ն որոշման հիման վրա:

Բողոք բերած անձը գտնում է, որ իր դիմումի քննության ընթացքում թույլ են տրվել ՀՀ Սահմանադրության և «Եվրասիական տնտեսական միության մասին»

29.05.2014թ. պայմանագրի (այսուհետ՝ նաև Պայմանագիր) դրույթների խախտումներ:

Բողոք բերած անձը, մասնավորապես, նշում է, որ 10.10.2014թ. Մինսկում ստորագրված և 02.01.2015թ. ուժի մեջ մտած Հայաստանի Հանրապետության՝ «Եվրասիական տնտեսական միության մասին» 29.05.2014թ. պայմանագրին միանալու մասին» պայմանագրի 1-ին հոդվածի համաձայն՝ Հայաստանի Հանրապետությունը միանում է «Եվրասիական տնտեսական միության մասին» 29.05.2014թ. պայմանագրին, ինչպես նաև Մաքսային միության և Միասնական տնտեսական տարածքի իրավապայմանագրային հիմքի ձևավորման շրջանակներում կնքված և Եվրասիական տնտեսական միության իրավունքի մաս կազմող այլ միջազգային պայմանագրերի՝ պայմանագրի 1-ին հավելվածով սահմանված ցանկին համապատասխան և պայմանագիրն ուժի մեջ մտնելու ամսաթվից դառնում է Եվրասիական տնտեսական միության անդամ:

Պայմանագրի 72-րդ հոդվածի 6-րդ կետի 2-րդ ենթակետի համաձայն՝ անուղղակի հարկեր չեն գանձվում, երբ անդամ պետության տարածք են ներմուծվում ապրանքներ, որոնք ֆիզիկական անձանց կողմից ներմուծվում են անդամ պետության տարածք ոչ ձեռնարկատիրական գործունեության նպատակով:

Բողոք բերած անձը նշել է, որ իրավահարաբերության ծագման պահին գործող խմբագրությամբ «Ավելացված արժեքի հարկի մասին» ՀՀ օրենքի 3.1-րդ հոդվածի համաձայն՝ օրենքով այլ բան սահմանված չլինելու դեպքում սույն օրենքի 6-րդ հոդվածով սահմանված ԱԱՀ-ով հարկվող գործարքներ (գործառնություններ) իրականացնելու դեպքում ԱԱՀ-ի վճարման պարտավորություն կրում են անհատ ձեռնարկատեր կամ նոտար չհանդիսացող ֆիզիկական անձինք, եթե նրանց կողմից ՀՀ տարածք են ներմուծվում ապրանքներ, որոնց ներմուծումը, «Մաքսային կարգավորման մասին» ՀՀ օրենքի համաձայն, համարվում է ձեռնարկատիրական գործունեության նպատակով իրականացվող ներմուծում կամ ՀՀ տարածք են ներմուծվում ավտոմեքենաներ:

Բողոք բերած անձը փաստել է, որ Գանգատարկման հանձնաժողովի դիրքորոշումն առ այն, որ ԱԱՀ-ն գանձվել է «Ավելացված արժեքի հարկի մասին» ՀՀ օրենքի 3.1 հոդվածում հղում կատարված «Մաքսային կարգավորման մասին» ՀՀ օրենքի և դրա հիման վրա ընդունված ենթաօրենսդրական իրավական ակտի

պահանջների հաշվառմամբ, ըստ էության ոչ թե գնահատել է իր կողմից ներկայացված փաստարկներն ու հիմնավորումները, այլ փորձ է կատարել ՀՀ ներպետական օրենսդրության՝ սույն գործով կիրառմանը ոչ ենթակա նորմերի վկայակոչման միջոցով հիմնավորել վարչական մարմնի ոչ իրավաչափ գործողությունները:

Միաժամանակ, Բողոք բերած անձը նշել է, որ «Միջազգային պայմանագրերի մասին» ՀՀ օրենքի 45-րդ հոդվածի երկրորդ մասի համաձայն ուժի մեջ մտած ՀՀ միջազգային պայմանագիրը մեկնաբանվում է պայմանագրի առարկայի և նպատակների լույսի ներքո՝ պայմանագրի տերմիններին տրված սովորական նշանակությանը համապատասխան: Մեկնաբանման անհրաժեշտություն առաջանալիս այն իրականացվում է նման հարցեր կարգավորող միջազգային իրավունքի նորմերով սահմանված կարգով: Պայմանագրի 2-րդ հոդվածի համաձայն՝ Պայմանագրում օգտագործվող հասկացություններն ընկալվում են այն իմաստներով, որոնք ներկայացված են Պայմանագրի և դրա հավելվածների համապատասխան բաժիններում: Պայմանագրի 2-րդ հոդվածի համաձայն՝ Միության հիմնական նպատակներն են անդամ պետությունների տնտեսությունների կայուն զարգացման համար պայմանների ստեղծումը՝ ի նպաստ դրանց բնակչության կենսամակարդակի բարձրացման շահերի ու Միության շրջանակներում ապրանքների, ծառայությունների, կապիտալի ու աշխատուժի միասնական շուկա ձևավորելու ձգտումը:

Ըստ Բողոք բերած անձի՝ սույն գործի շրջանակներում «ձեռնարկատիրական գործունեություն» եզրույթը ենթակա է մեկնաբանման բացառապես Պայմանագրի, ներառյալ՝ դրա հավելվածների, ինչպես նաև ղեկավարվելով «Միջազգային պայմանագրերի մասին» ՀՀ օրենքի 45-րդ հոդվածի դրույթներով՝ այդ պայմանագրի նպատակների համատեքստում:

Բողոք բերած անձը գտնում է, որ հիմնազուրկ է Գանգատարկման հանձնաժողովի դիրքորոշումը՝ միջազգային պայմանագրի մեջ օգտագործված «ձեռնարկատիրական գործունեություն» հասկացությունը ՀՀ ներպետական օրենսդրության՝ «Մաքսային կարգավորման մասին» ՀՀ օրենքի և դրա հիման վրա ընդունված ՀՀ կառավարության 30.07.2015թ. թիվ 865-Ն որոշման հիման վրա մեկնաբանման ենթակա լինելու վերաբերյալ: Ըստ Բողոք բերած անձի՝ «Մաքսային

կարգավորման մասին» ՀՀ օրենքի 1-ին հոդվածի համաձայն՝ այդ օրենքի նպատակը Եվրասիական տնտեսական միության իրավապայմանագրային բազան կազմող միջազգային պայմանագրերի և որոշումների կատարման ապահովումն է, դրանց շրջանակներում չկարգավորված և Հայաստանի Հանրապետության ներքին օրենսդրությամբ կարգավորման ենթակա՝ մաքսային գործին առնչվող հարաբերությունների կարգավորումն է, ուստի ինչպես այդ օրենքը, այնպես և դրա հիման վրա ընդունված ենթաօրենսդրական իրավական ակտը պետք է համապատասխանեն Պայմանագրին:

Բողոք բերած անձը վարչական մարմնի արտահայտած դիրքորոշումը դիտում է ոչ իրավաչափ նաև այն հիմնավորմամբ, որ Մաքսային միության նպատակը ոչ թե քաղաքացիների նկատմամբ կրկնակի հարկման հնարավորության ստեղծումն է, ինչպես իր դեպքում է տեղի ունեցել, այլ դրա շրջանակներում ապրանքների միասնական շուկա ձևավորելը, միասնական հարկման կառուցակարգերի ներդրումը:

Բողոք բերած անձը նշել է, որ Գանգատարկման հանձնաժողովի որոշման մեջ վկայակոչված ՀՀ ներպետական օրենսդրության և Պայմանագրի միջև հակասության դեպքում ՀՀ Սահմանադրության 6-րդ հոդվածի ուժով կիրառման են ենթակա Պայմանագրի դրույթները:

Միաժամանակ Բողոք բերած անձը նշել է, որ Պայմանագրի կիրառելիության վերաբերյալ իր հստակ դիրքորոշումն է հայտնել Եվրասիական տնտեսական հանձնաժողովը, որը 24.02.2016թ. իրեն հասցեագրած թիվ 09-55 գրությամբ հայտնել է, որ ԱԱՀ-ի գանձումը հակասում է Պայմանագրի դրույթներին: Վերջինս, ըստ Բողոք բերած անձի, հաստատել է նաև իրենից գանձված ԱԱՀ-ի գումարի վերադարձման պահանջի իրավունքի հիմնավորվածությունը:

Բողոք բերած անձը նշել է, որ 17.03.2016թ. ՀՀ Ազգային ժողովն ընդունել է «Ավելացված արժեքի հարկի մասին» ՀՀ օրենքում լրացում և փոփոխություն կատարելու մասին» ՀՀ օրենքը, համաձայն որի՝ ֆիզիկական անձանց կողմից ԵՏՄ անդամ պետություններից ներմուծված ավտոմեքենաների ներմուծման դեպքում ավելացված արժեքի հարկատեսակ չի սահմանվում: Նշված օրենքի ընդունման հիմնավորման մեջ նշված էր, որ. «Ավելացված արժեքի հարկի մասին» ՀՀ օրենքում լրացում և փոփոխություն կատարելու մասին» և «Ավելացված արժեքի հարկի

մասին» ՀՀ օրենքում լրացում և փոփոխություն կատարելու մասին» ՀՀ օրենքում փոփոխություն կատարելու մասին» ՀՀ օրենքների նախագծերի փաթեթի ընդունումը պայմանավորված է Եվրասիական տնտեսական միության (այսուհետ՝ ԵՏՄ) տարածքից ՀՀ տարածք ավտոմեքենաների ներկրման ժամանակ ֆիզիկական անձանցից գանձվող ԱԱՀ-ի պահանջի վերացման անհրաժեշտությամբ: Խնդիրը կայանում է նրանում, որ ԵՏՄ-ն, հանդիսանալով մեկ միասնական ընդհանուր տնտեսական տարածք, ենթադրում է դրանում ապրանքների, ռեսուրսների և կապիտալի ազատ տեղաշարժ: Նշված սկզբունքն ամրագրված է նաև ԵՏՄ իրավապայմանագրային փաստաթղթերում: Այս տեսանկյունից ՀՀ տարածք ավտոմեքենաների ներկրման ժամանակ ֆիզիկական անձանցից ԱԱՀ-ի գանձումը, մեր կարծիքով, հակասում է այդ սկզբունքին, քանի որ ԵՏՄ անդամ հանդիսացող պետությունում հիշյալ ավտոմեքենաների համար արդեն իսկ ԱԱՀ-ը վճարված է: Ուստի, նախագծով առաջարկվում է վերացնել այդ հակասությունը և անհատ ձեռնարկատեր կամ նույնիսկ չհանդիսացող ֆիզիկական անձանց կողմից ավտոմեքենաների ներկրումը չդիտարկել որպես ԱԱՀ-ով հարկվող գործարք»:

Բողոք բերած անձը նշել է, որ, փաստորեն, և՛ Եվրասիական տնտեսական հանձնաժողովը, և՛ ՀՀ կառավարությունը, և՛ ՀՀ Ազգային ժողովն ընդունում են, որ խնդրո առարկայի վերաբերյալ առկա է ԵՏՄ իրավապայմանագրային փաստաթղթերի և ՀՀ ներպետական օրենսդրության միջև հակասություն և հետևաբար, ըստ Բողոք բերած անձի՝ անընդունելի է վարչական մարմնի՝ ՀՀ կառավարության պաշտոնական դիրքորոշումից տարբերվող դիրքորոշման արտահայտումը:

Միաժամանակ, Բողոք բերած անձը նշել է, որ «Վարչարարության հիմունքների և վարչական վարույթի մասին» ՀՀ օրենքի 111-րդ հոդվածի կարգավորմամբ իր կողմից վճարված ԱԱՀ-ն հանդիսանում է առանց իրավական հիմքի վճարված գումար, այսինքն՝ անհիմն հարստացման առարկա (գույք), որը ենթակա է վերադարձման:

Վերոգրյալի հիման վրա, Բողոք բերած անձը խնդրել է ՀՀ Սահմանադրության 6-րդ հոդվածի, Պայմանագրի 72-րդ հոդվածի, «Վարչարարության հիմունքների և վարչական վարույթի մասին» ՀՀ օրենքի 111-րդ հոդվածի հիման վրա անվավեր ճանաչել Գանգատարկման հանձնաժողովի

որոշումը և որպես անհիմն հարստացում հետ վերադարձնել իր կողմից վճարված 1.792.500 ՀՀ դրամ գումարը:

2. Մասնակցի դիրքորոշումը.

Բողոք բերած անձի դիրքորոշումը հստակեցնելու նպատակով Հանձնաժողովը 2017թ.-ի հունիսի 29-ին անցկացրել է լսումներ, որի վերաբերյալ Բողոք բերած անձ Արտակ Խաչատրյանը պատշաճ ծանուցվել է, սակայն չի ներկայացել:

3. Բողոքի քննության համար էական նշանակություն ունեցող փաստերը.

Բողոք բերած անձի և ՀՀ ԿԱ պետական եկամուտների կոմիտեի կողմից Հանձնաժողովին ներկայացված փաստաթղթերի ուսումնասիրության արդյունքում գտնում ենք, որ սույն դիմումի քննության համար էական նշանակություն ունեն հետևյալ փաստական հանգամանքները.

- ՀՀ ԿԱ ՊԵԿ նախագահի տեղակալ Վ. Միրումյանն ի պատասխան Բողոք բերած անձի 12.12.2016թ. գրության՝ 28.12.2016թ. թիվ 06/3-1/40553-16 գրությամբ հայտնել է, որ. «Ավելացված արժեքի հարկի մասին» ՀՀ օրենքի՝ մինչև 30.03.2016թ. (ներառյալ) գործող խմբագրությամբ 3.1-րդ հոդվածի 3-րդ կետի համաձայն՝ Ա/Ձ կամ նույնար չհանդիսացող ֆիզիկական անձինք ՀՀ տարածք ավտոմեքենաներ ներմուծելու դեպքում կրում են ԱԱՀ-ի վճարման պարտավորություն:

Միաժամանակ, «Հայաստանի Հանրապետության և Եվրասիական տնտեսական միության անդամ պետությունների միջև անուղղակի հարկերի հաշվարկման և վճարման առանձնահատկությունների մասին» ՀՀ օրենքի 7-րդ հոդվածի 1-ին և 2-րդ մասերի համապատասխան՝ «Անուղղակի հարկերի մասին» արձանագրության 19-րդ կետի կիրառության իմաստով ներմուծվող ապրանքների հաշվառման օր է համարվում ապրանքները ՀՀ տարածք փաստացի ներմուծելու (ՀՀ պետական սահմանը հատելու) օրը:

Ընդ որում, ներմուծվող ապրանքների համար հաշվարկված ԱԱՀ-ի գումարները ՀՀ պետական բյուջե են վճարվում մինչև ապրանքները Հայաստանի Հանրապետության տարածք փաստացի ներմուծելու (ՀՀ պետական սահմանը հատելու) օրը ընդգրկող ամսվան հաջորդող ամսվա 20-ր ներառյալ՝ որպես հարկային մարմնին վճարվող գումարներ:

«Ավելացված արժեքի հարկի մասին» ՀՀ օրենքում լրացում և փոփոխություն կատարելու մասին» ՀՀ (17.03.2016թ. ՀՕ-31-Ն) օրենքով կատարված փոփոխության (ուժի մեջ է մտել 31.03.2016թ.) համաձայն՝ 31.03.2016թ.-ից սկսած Ա/Ձ կամ նույնար չհանդիսացող ֆիզիկական անձանց կողմից ԵՏՄ անդամ պետություններից ներմուծվող ավտոմեքենայի մասով ԱԱՀ-ի վճարման պարտավորություն չի առաջանում, եթե դրանց ներմուծումը, «Մաքսային կարգավորման մասին» ՀՀ օրենքի համաձայն, չի համարվում ձեռնարկատիրական գործունեության նպատակով իրականացվող ներմուծում:

Հաշվի առնելով վերոգրյալը՝ հայտնում եմ, որ Ձեր կողմից գրությամբ նկարագրված դեպքում մինչև 30.03.2016թ. ԵՏՄ անդամ երկրներից տրանսպորտային միջոցի ներմուծումը ենթակա է ԱԱՀ-ով հարկման:

Միաժամանակ, Ա/Ձ կամ նույնար չհանդիսացող ֆիզիկական անձանց կողմից մինչև 30.03.2016թ. ներառյալ ԵՏՄ անդամ պետություններից ներմուծվող ավտոմեքենաների մասով ԱԱՀ չվճարելու (ԱԱՀ-ից ազատելու) և վճարված ԱԱՀ-ի գումարների վերադարձման դրույթներ օրենսդրությամբ սահմանված չեն»:

- Բողոք բերած անձը 22.02.2017թ. դիմում-գանգատ է ներկայացրել ՀՀ ԿԱ ՊԵԿ հարկային և մաքսային մարմինների գանգատարկման հանձնաժողով՝ խնդրելով հարուցել վարչական վարույթ և ՀՀ Սահմանադրության 6-րդ հոդվածի և Պայմանագրի 72-րդ հոդվածի դրույթների կիրառման հիմքով՝ օրենքով սահմանված կարգով հետ վերադարձնել իր կողմից վճարած 1.792.500 ՀՀ դրամ գումարը:

- Արտակ Խաչատրյանին ուղղված Եվրասիական տնտեսական հանձնաժողովի 24.02.2016թ. թիվ 09-55 գրության մեջ նշված է (ռուսերեն-հայերեն՝ ոչ պաշտոնական թարգմանություն). «Ինչ վերաբերում է Ձեր կողմից ՌԴ-ում ձեռք բերված ավտոմեքենայի գնի մեջ ԱԱՀ-ի ներառմանը, ապա ֆիզիկական անձինք, ինչպես նաև անդամ պետությունների քաղաքացիները, մանրածախ առուվաճառքի պայմանագրերի հիման վրա ենթակա են ԱԱՀ-ով հարկման՝ ՌԴ հարկային օրենսգրքով սահմանված կարգով՝ 18 տոկոսի չափով: Մի անդամ պետության տարածքից մյուս անդամ պետության տարածք ապրանքի իրացման դեպքում ԱԱՀ-ն գանձվում է Պայմանագրին համապատասխան: Պայմանագրի 72-րդ հոդվածի 6-րդ կետի 2-րդ ենթակետի համաձայն՝ անուղղակի հարկեր չեն գանձվում, երբ անդամ պետության տարածք են ներմուծվում ապրանքներ, որոնք ֆիզիկական անձանց

կողմից ներմուծվում են անդամ պետության տարածք ոչ ձեռնարկատիրական գործունեության նպատակով:

Ավտոմեքենաների ներկրման դեպքում ՀՀ իրավասու մարմինների ԱԱՀ-ի գանձման գործող պրակտիկան և ՀՀ օրենսդրությունը հակասում են միջազգային պայմանագրերին:

Միջազգային օրենսդրության դրույթների պահպանման անհրաժեշտությունից ելնելով՝ գտնում ենք ողջամիտ ՀՀ ներքին օրենսդրության համապատասխանեցումը Պայմանագրին, որի մասնակից հանդիսանում է Հայաստանի Հանրապետությունը:

Միաժամանակ, ապրանքների ներկրման և անուղղակի հարկերի վճարման դիմումների մեջ ՀՀ հարկային մարմինները ոչ իրավաչափ կերպով նշում են կատարում ֆիզիկական անձանց կողմից ԱԱՀ-ի վճարման մասին, որը ենթակա է լրացման միայն հարկատուների, այն է՝ կազմակերպությունների և անհատ ձեռնարկատերերի կողմից:

Ապագայում հարցը կքննարկվի Հանձնաժողովի նիստին:

Միաժամանակ, հարկ է նշել, որ Դուք իրավասու եք դիմել ՀՀ իրավասու մարմիններին ավել վճարված հարկի վերադարձման պահանջով»:

- Գանգատարկման հանձնաժողովը 24.03.2017թ. կայացրել է թիվ 16/4 որոշումը, որով Արտակ Խաչատրյանի գանգատը մերժվել է հետևյալ հիմնավորմամբ. «1.Ավելացված արժեքի հարկի մասին» ՀՀ օրենքի՝ մինչև 30.03.2016թ. ներառյալ գործող խմբագրությամբ, 3.1-րդ հոդվածի 3-րդ կետի «գ» ենթակետի համաձայն՝ անհատ ձեռնարկատեր կամ նույնար քհանդիսացող ֆիզիկական անձանց կողմից ներմուծվող ապրանքների՝ ԱԱՀ-ով հարկման համար սահմանված էին երկու՝ միմյանց փոխլրացնող իրավական հիմքեր: Մասնավորապես, ԱԱՀ-ի վճարման պարտավորություն առաջանում էր, եթե՝

- ՀՀ տարածք էին ներմուծվում ապրանքներ, որոնց ներմուծումը, «Մաքսային կարգավորման մասին» ՀՀ օրենքի համաձայն, համարվում էր ձեռնարկատիրական գործունեության նպատակով իրականացվող ներմուծում կամ

- ՀՀ տարածք էին ներմուծվում ավտոմեքենաներ:

Ներմուծվող ավտոմեքենաների՝ ԱԱՀ-ով հարկման երկրորդ իրավական հիմքը, ըստ էության կիրառվել է մինչև առաջին իրավական հիմքի կիրառության համար անհրաժեշտ՝ ՀՀ կառավարության 30.07.2015թ. թիվ 865-Ն որոշումն ուժի

մեջ մտնելը, որից հետո անհատ ձեռնարկատեր կամ նույնիսկ չհանդիսացող ֆիզիկական անձանց կողմից ներմուծվող ապրանքների (այդ թվում՝ ավտոմեքենաների)՝ ԱԱՀ-ով հարկման համար սկսել է կիրառվել առաջին իրավական հիմքը:

2. Այնուհետև, ԵՏՄ անդամ պետություններից ներմուծվող ավտոմեքենաների մասով ԱԱՀ-ով հարկման կանոնից բացառություն սահմանելու նպատակով համապատասխան լրացումներ են կատարվել ինչպես «Ավելացված արժեքի հարկի մասին» ՀՀ օրենքում, այնպես էլ ՀՀ կառավարության 30.07.2015թ. թիվ 865-Ն որոշման մեջ: Ընդ որում, «Ավելացված արժեքի հարկի մասին» ՀՀ օրենքում լրացումը կատարվել է (բացառությունը սահմանվել է) միայն վերոնշյալ երկրորդ իրավական հիմքի առնչությամբ (որն, ըստ էության, այլևս չէր գործում)՝ ավտոմեքենաների մասով առհասարակ, իսկ ՀՀ կառավարության 30.07.2015թ. թիվ 865-Ն որոշման մեջ լրացումը կատարվել է միայն ԱՏԳԱԱ 8703 ապրանքային դիրքին դասվող՝ ԵՏՄ անդամ պետություններից ներմուծվող ավտոմեքենաների մասով՝ ակնհայտ առևտրային քանակությունը սահմանելով 1, իսկ ԱՏԳԱԱ 8703 ապրանքային դիրքից փարբերվող դիրքերին դասվող ավտոմեքենաների մասով՝ ակնհայտ առևտրային քանակությունը պահպանելով 0:

3. Անկախ այն հանգամանքից, որ «Ավելացված արժեքի հարկի մասին» ՀՀ օրենքում ԱԱՀ-ով հարկման կանոնից բացառություն է սահմանվել ԵՏՄ անդամ պետություններից ներմուծվող ավտոմեքենաների մասով (ընդ որում՝ քննարկվող դեպքում ավտոմեքենայի ներմուծումը կատարվել է մինչև բացառության սահմանումը), Հանձնաժողովը գտնում է, որ տվյալ դեպքում ԱՏԳԱԱ 8703 ապրանքային դիրքին դասվող ավտոմեքենաների՝ ԵՏՄ անդամ պետություններից ներմուծումը ենթակա էր ԱԱՀ-ով հարկման: Հերևաբար, քննարկվող դեպքում ԵՏՄ անդամ պետություններից ավտոմեքենաների ներմուծումը ենթակա էր ԱԱՀ-ով հարկման «Հայաստանի Հանրապետության և ԵՏՄ անդամ պետությունների միջև անուղղակի հարկերի հաշվարկման և վճարման առանձնահատկությունների մասին» ՀՀ օրենքով սահմանված կարգով և ժամկետում:

4. Պատճառաբանություններ և եզրահանգումներ.

Բողոքի և դրա քննարկման համար էական նշանակություն ունեցող փաստական հանգամանքների ուսումնասիրության արդյունքում Հանձնաժողովը գտնում է, որ **բողոքը ենթակա է մերժման՝** հետևյալ հիմնավորմամբ.

Հանձնաժողովը գտնում է, որ սույն բողոքի քննության համար էական է հետևյալ հարցադրմանն անդրադառնալը՝ քաղաքացու կողմից ավտոմեքենայի ներմուծման պահին գործող «Ավելացված արժեքի հարկի մասին» ՀՀ օրենքի, «Մաքսային կարգավորման մասին» ՀՀ օրենքի, ՀՀ կառավարության 30.07.2015թ. թիվ 865-Ն որոշման դրույթները՝ ուղղված ավտոմեքենայի ներմուծման համար ԱԱՀ-ի գանձման հարաբերությունների կարգավորմանը հակասում են արդյոք **«Եվրասիական տնտեսական միության մասին» պայմանագրի 72-րդ հոդվածի 6-րդ կետով սահմանված կարգավորմանը, թե՛ ոչ:**

Նշված հարցադրման առնչությամբ Հանձնաժողովը ելակետային է համարում Բողոք բերած անձի կողմից ավտոմեքենայի ներմուծման ժամանակահատվածի և դրա շրջանակներում գործող իրավակարգավորումների պարզումը:

Մասնավորապես, ըստ Բողոք բերած անձի տրանսպորտային միջոցը Հայաստանի Հանրապետություն է ներմուծվել 12.09.2015թ.-ին, որպիսի հանգամանքը որևէ կերպ չի վիճարկվել՝ ներառյալ Գանգատարկման հանձնաժողովի կողմից կայացված որոշման շրջանակներում:

Նշված ժամանակահատվածում առկա են եղել հետևյալ կարգավորումները՝ **«Եվրասիական տնտեսական միության մասին» միջազգային պայմանագրի 72-րդ հոդվածի 1-ին մասի** համաձայն. «Ապրանքների փոխադարձ առևտրում անուղղակի հարկերի գանձումն իրականացվում է նշանակման երկրի սկզբունքով, որով նախատեսվում է ապրանքների արտահանման ժամանակ ավելացված արժեքի հարկի գրոյական դրույքաչափի կիրառում և (կամ) ակցիզների վճարումից ազատում, ինչպես նաև ներմուծման ժամանակ դրանց հարկումն անուղղակի հարկերով»:

Նույն հոդվածի 6-րդ կետի համաձայն. **«Անուղղակի հարկեր չեն գանձվում, երբ անդամ պետության տարածք են ներմուծվում՝**

2) ապրանքներ, որոնք ֆիզիկական անձանց կողմից ներմուծվում են անդամ պետության տարածք ոչ ձեռնարկատիրական գործունեության նպատակով,

«Ավելացված արժեքի հարկի մասին» ՀՀ օրենքի 3.1-րդ հոդվածի 3-րդ կետի համաձայն (*մինչև 30.03.2016թ. կատարված փոփոխությունը*). «Սույն օրենքով այլ բան սահմանված չլինելու դեպքում սույն օրենքի 6-րդ հոդվածով սահմանված ԱԱՀ-ով հարկվող գործարքներ (գործառնություններ) իրականացնելու դեպքում **ԱԱՀ-ի վճարման պարտավորություն կրում են՝**

3) **անհատ ձեռնարկատեր կամ նոտար չհանդիսացող ֆիզիկական անձինք, եթե՝**

գ. նրանց կողմից Հայաստանի Հանրապետության տարածք են ներմուծվում ապրանքներ, որոնց ներմուծումը, «Մաքսային կարգավորման մասին» Հայաստանի Հանրապետության օրենքի համաձայն, համարվում է ձեռնարկատիրական գործունեության նպատակով իրականացվող ներմուծում, կամ **Հայաստանի Հանրապետության տարածք են ներմուծվում ավտոմեքենաներ:**

«Ավելացված արժեքի հարկի մասին» ՀՀ օրենքի 3.1-րդ հոդվածի 3-րդ կետի համաձայն (*30.03.2016թ. կատարված փոփոխությունից հետո (ուժի մեջ է մտել 31.03.2016թ.)*). «Սույն օրենքով այլ բան սահմանված չլինելու դեպքում սույն օրենքի 6-րդ հոդվածով սահմանված ԱԱՀ-ով հարկվող գործարքներ (գործառնություններ) իրականացնելու դեպքում **ԱԱՀ-ի վճարման պարտավորություն կրում են՝**

3) **անհատ ձեռնարկատեր կամ նոտար չհանդիսացող ֆիզիկական անձինք, եթե՝**

գ. նրանց կողմից Հայաստանի Հանրապետության տարածք են ներմուծվում ապրանքներ, որոնց ներմուծումը, «Մաքսային կարգավորման մասին» Հայաստանի Հանրապետության օրենքի համաձայն, համարվում է ձեռնարկատիրական գործունեության նպատակով իրականացվող ներմուծում, կամ **Հայաստանի Հանրապետության տարածք են ներմուծվում ավտոմեքենաներ, բացառությամբ ԵՏՄ անդամ պետություններից ներմուծված ավտոմեքենաների:**

«Մաքսային կարգավորման մասին» ՀՀ օրենքի 1-ին հոդվածի համաձայն՝ «Սույն օրենքի նպատակը Եվրասիական տնտեսական միության իրավապայմանագրային բազան կազմող միջազգային պայմանագրերի և որոշումների կատարման ապահովումն է, դրանց շրջանակներում չկարգավորված և Հայաստանի Հանրապետության ներքին օրենսդրությամբ կարգավորման ենթակա՝ մաքսային

գործին առնչվող հարաբերությունների կարգավորումն է, ուստի ինչպես այդ օրենքը, այնպես և դրա հիման վրա ընդունված ենթաօրենսդրական իրավական ակտը պետք է համապատասխանեն Պայմանագրին»:

«Մաքսային կարգավորման մասին» ՀՀ օրենքի 249-րդ հոդվածի 6-րդ մասի համաձայն. «Հայաստանի Հանրապետությունում օրենքով սահմանված կարգով անհատ ձեռնարկատեր չհանդիսացող ֆիզիկական անձանց կողմից ապրանքների ներմուծումը դիտարկվում է որպես ձեռնարկատիրական գործունեության նպատակով իրականացվող ներմուծում, եթե ֆիզիկական անձանց կողմից Հայաստանի Հանրապետություն ներմուծվող ապրանքների չափաքանակները (այդ թվում՝ ըստ Միության անդամ հանդիսացող կամ չհանդիսացող երկրների) գերազանցում են Հայաստանի Հանրապետության կառավարության սահմանած՝ Հայաստանի Հանրապետություն ներմուծվող ապրանքների ակնհայտ առևտրային չափաքանակները»:

ՀՀ կառավարության 30.07.2015թ. «Հայաստանի Հանրապետությունում օրենքով սահմանված կարգով անհատ ձեռնարկատեր չհանդիսացող ֆիզիկական անձանց կողմից Հայաստանի Հանրապետություն ներմուծվող ապրանքների ակնհայտ առևտրային չափաքանակներն ու ներմուծման հարկային հայտարարագիր ներկայացնելու և անուղակի հարկերի վճարումն իրականացնելու պարտավորության վերաբերյալ ծանուցման ձևը սահմանելու և Հայաստանի Հանրապետության կառավարության 2003 թվականի մարտի 20-ի № 502-ն որոշումն ուժը կորցրած ճանաչելու մասին» **թիվ 865-Ն որոշման** (ուժի մեջ է մտել 13.08.2015թ.-ին) թիվ 1 հավելվածի համաձայն՝ ըստ Բողոք բերած անձի ներմուծման ժամանակահատվածի, ապրանքների 87 ծածկագրով տրանսպորտային միջոցների ակնհայտ առևտրային չափաքանակ է սահմանվել 0 միավորը:

ՀՀ կառավարության թիվ 865-Ն որոշման մեջ կատարված փոփոխության արդյունքում (ուժի մեջ է մտել 17.03.2016թ.-ին) սահմանվել է ապրանքների 8703 ծածկագիրը, որում ներառվել են թեթև մարդատար ավտոմոբիլները, ակնհայտ առևտրային չափաքանակ է սահմանվել 0 միավորը, իսկ ԵԱՏՄ անդամ երկրից ներմուծման դեպքում՝ 1 միավոր:

Նշված իրավակարգավորումներից հետևում է, որ ՀՀ ներպետական օրենսդրության մաս կազմող **«Եվրասիական տնտեսական միության մասին»**

միջազգային պայմանագրի (այսուհետ՝ Պայմանագիր) 72-րդ հոդվածի 6-րդ կետը հստակ սահմանում է անուղղակի հարկերից ազատման հիմքերը, որոնցից 2-րդ ենթակետի համաձայն. «Անուղղակի հարկեր չեն գանձվում, երբ անդամ պետության տարածք են ներմուծվում՝

2) ապրանքներ, որոնք ֆիզիկական անձանց կողմից ներմուծվում են անդամ պետության տարածք ոչ ձեռնարկատիրական գործունեության նպատակով:»:

Նշված ձևակերպումից հետևում է, որ նախ բացահայտման են ենթակա «ապրանք» հասկացությունը, ինչպես նաև «ձեռնարկատիրական գործունեության նպատակով» հասկացությունները:

Մասնավորապես, **Պայմանագրի 72-րդ հոդվածի 1-ին մասի** համաձայն՝ ապրանքների փոխադարձ առևտրում անուղղակի հարկերի գանձումն իրականացվում է նշանակման երկրի սկզբունքով, որով նախատեսվում է ապրանքների արտահանման ժամանակ ավելացված արժեքի հարկի զրոյական դրույքաչափի կիրառում և (կամ) ակցիզների վճարումից ազատում, ինչպես նաև ներմուծման ժամանակ դրանց հարկումն անուղղակի հարկերով: Ապրանքների արտահանման ու ներմուծման ժամանակ անուղղակի **հարկերի գանձումը և դրանց վճարման նկատմամբ վերահսկողության մեխանիզմն իրականացվում են սույն Պայմանագրի 18-րդ հավելվածով** սահմանված կարգի համաձայն:

Պայմանագրի 18-րդ հավելվածի 2-րդ կետում բացահայտված են «անուղղակի հարկ» և «ապրանք» հասկացությունները, համաձայն որի՝

- **«անուղղակի հարկեր»՝ ավելացված արժեքի հարկ** (այսուհետ՝ ԱԱՀ) և ակցիզներ (ակցիզային հարկ կամ ակցիզային տուրք)։

- **«ապրանք»՝** իրացվող կամ իրացման համար նախատեսված ցանկացած շարժական և անշարժ գույք, **տրանսպորտային միջոցներ**, էներգիայի բոլոր տեսակները.

- **«տրանսպորտային միջոցներ»՝** նավեր և օդանավեր, ներքին նավարկության նավեր, խառը (գետ-ծով) նավարկության նավեր, երկաթուղային կամ տրամվայի շարժակազմի միավորներ, ավտոբուսներ, **ավտոմեքենաներ՝** ներառյալ կցորդները և կիսակցորդները, բեռնարկղերը, բացահանքային ինքնաթափերը:

Հարկ է նշել, որ «ձեռնարկատիրական գործունեության նպատակ» հասկացությունը բացահայտված չէ Պայմանագրում:

Այսպիսով, նշվածից հետևում է, որ **Պայմանագրի 72-րդ հոդվածի 6-րդ կետի 2-րդ ենթակետի** համաձայն՝ խոսքը վերաբերում է ցանկացած ապրանքի, որը ներառում է նաև տրանսպորտային միջոցները՝ ներառյալ ավտոմեքենաները, և որոնց ներմուծման դեպքում անուղղակի հարկ վճարելուց ազատվելու նպատակով պարտադիր պարզման ենթակա է հանդիսանում ներմուծման՝ ձեռնարկատիրական գործունեության նպատակով իրականացված լինելու հանգամանքը:

Հաշվի առնելով այն փաստը, որ «ձեռնարկատիրական գործունեության նպատակ» հասկացությունը բացահայտված չէ Պայմանագրում, Հանձնաժողովը գտնում է, որ Բողոք բերած անձի փաստարկներն առ այն, որ «ձեռնարկատիրական գործունեություն» եզրույթը ենթակա է մեկնաբանման բացառապես Պայմանագրի և դրա հավելվածների համաձայն, ամբողջությամբ անհիմն են, իսկ դրա արդյունքում հղումը ՀՀ Սահմանադրության, «Միջազգային պայմանագրերի մասին» ՀՀ օրենքի, Պայմանագրի դրույթներին՝ կապված միջազգային պայմանագրերում օգտագործված տերմինների և հասկացությունների, ինչպես նաև կարգավորումների գերակայությանը իրավական այլ ակտերի նկատմամբ՝ ամբողջությամբ իմաստազուրկ, քանի որ «ձեռնարկատիրական գործունեություն» կամ «ձեռնարկատիրական գործունեության նպատակ» եզրույթները Պայմանագրի շրջանակներում մեկնաբանված չեն, որպիսի պարագայում չեն կարող հակասել այլ իրավական ակտերում սահմանված կարգավորումներին:

Մասնավորապես, «Ավելացված արժեքի հարկի մասին» ՀՀ օրենքի 3.1-րդ հոդվածում հստակ սահմանված է, որ ներմուծման՝ ձեռնարկատիրական գործունեության նպատակով իրականացված լինելը որոշվում է «Մաքսային կարգավորման մասին» Հայաստանի Հանրապետության օրենքի համաձայն:

«Մաքսային կարգավորման մասին» ՀՀ օրենքի 1-ին հոդվածի համաձայն՝ «Սույն օրենքի նպատակը Եվրասիական տնտեսական միության իրավապայմանագրային բազան կազմող միջազգային պայմանագրերի և որոշումների կատարման ապահովումն է, դրանց շրջանակներում չկարգավորված և Հայաստանի Հանրապետության ներքին օրենսդրությամբ կարգավորման ենթակա՝ մաքսային գործին առնչվող հարաբերությունների կարգավորումն է, ուստի ինչպես այդ օրենքը,

այնպես և դրա հիման վրա ընդունված ենթաօրենսդրական իրավական ակտը պետք է համապատասխանեն Պայմանագրին»:

«Մաքսային կարգավորման մասին» ՀՀ օրենքի 249-րդ հոդվածի 6-րդ մասի համաձայն. «Հայաստանի Հանրապետությունում օրենքով սահմանված կարգով անհատ ձեռնարկատեր չհանդիսացող ֆիզիկական անձանց կողմից ապրանքների ներմուծումը դիտարկվում է որպես ձեռնարկատիրական գործունեության նպատակով իրականացվող ներմուծում, եթե ֆիզիկական անձանց կողմից Հայաստանի Հանրապետություն ներմուծվող ապրանքների չափաքանակները (այդ թվում՝ ըստ Միության անդամ հանդիսացող կամ չհանդիսացող երկրների) գերազանցում են Հայաստանի Հանրապետության կառավարության սահմանած՝ Հայաստանի Հանրապետություն ներմուծվող ապրանքների ակնհայտ առևտրային չափաքանակները»:

Այսպիսով, նշված կարգավորումից բխում է, որ «ձեռնարկատիրական գործունեության նպատակով» հասկացությունը բացահայտված է կոնկրետ չափանիշով, այն է՝ ՀՀ կառավարության որոշմամբ սահմանման ենթակա Հայաստանի Հանրապետություն ներմուծվող ապրանքների ակնհայտ առևտրային չափաքանակների գերազանցումը, որն իր հերթին սահմանվել է **ՀՀ կառավարության 30.07.2015թ. թիվ 865-Ն որոշմամբ**, որի **1-ին հավելվածով** տրանսպորտային միջոցների համար որպես ակնհայտ առևտրային չափաքանակ՝ Բողոք բերած անձի կողմից ներմուծման պահին գործող խմբագրությամբ սահմանվել է 0 միավոր, ինչից հետևում է, որ թեկուզև մեկ միավոր ավտոմեքենայի ներմուծումը գնահատվել է որպես ձեռնարկատիրական գործունեության նպատակով իրականացված:

Վերոգրյալի արդյունքում Հանձնաժողովը գտնում է, որ Բողոք բերած անձի կողմից ավտոմեքենան ներմուծելու իրավահարաբերության ծագման պահին գործող կարգավորումների շրջանակներում Պայմանագրի 72-րդ հոդվածի 6-րդ կետի և «Ավելացված արժեքի հարկի մասին», «Մաքսային կարգավորման մասին» ՀՀ օրենքների քննարկված դրույթների միջև հակասություն առկա չի եղել, որպիսի պարագայում բացակայում են Գանգատարկման հանձնաժողովի 24.03.2017թ. թիվ 16/4 որոշումն անվավեր ճանաչելու և պահանջվող գումարը որպես անհիմն հարստացում վերադարձնելու համար՝ «Վարչարարության հիմունքների և

վարչական վարույթի մասին» ՀՀ օրենքի 63-րդ հոդվածի 1-ին մասով և 111-րդ հոդվածով սահմանված հիմքերը:

*Վերոգրյալի արդյունքում՝ ղեկավարվելով «Վարչարարության հիմունքների և վարչական վարույթի մասին» ՀՀ օրենքի 76-րդ հոդվածի 4-րդ մասի, **1-ին մասի «բ» կետի պահանջներով՝***

Ո Ր Ո Շ Ե Ց

1. Քաղաքացի Արտակ Խաչատրյանի 18.05.2017թ.-ի վարչական բողոքը **մերժել**. Գանգատարկման հանձնաժողովի 24.03.2017թ. թիվ 16/4 որոշումը թողնել անփոփոխ:

2. Սույն որոշումն ուժի մեջ է մտնում ակտի ընդունման մասին վարչական վարույթի մասնակցին իրազեկելուն հաջորդող օրվանից և կարող է բողոքարկվել դատական կարգով:

ՀԱՆՁՆԱԺՈՂՈՎԻ ՆԱԽԱԳԱՀ՝

ԿԱՐԵՆ ԿԱՐԱՊԵՏՅԱՆ