

ՀՀ ԿԱ պետական եկամուտների կոմիտե

Հարկային և մաքսային մարմինների գանգատարկման հանձնաժողով

Ո Ր Ո Շ ՈՒ Մ 16/4

24 մարտի 2017թ.

Քննարկվեց Արտակ Խաչատրյանի գանգատը ՀՀ տարածք ներմուծված ավտոմեքենայի համար վճարված ԱԱՀ-ն վերադարձնելու վերաբերյալ:

Արտակ Խաչատրյանի գանգատում բերված փաստարկները.

Համաձայն «Պիլիկան-Ավտո» ՍՊԸ-ի միջև 25.08.2015թ. կնքված տրանսպորտային միջոցի առուվաճառքի պայմանագրի Արտակ Խաչատրյանը ձեռք է բերել Նիսան Քաշքայ մակնիշի (արտադրության տարեթիվ 2015թ., գույնը սպիտակ մետալիկ) ավտոմեքենան, որը պայմանագրի պայմանների համաձայն ձեռք է բերվել ձեռնարկատիրական գործունեության հետ չկապված՝ անձնական, ընտանեկան, տնային և այլ նպատակներով օգտագործելու նպատակով: Պայմանագրի 3.5 կետի համաձայն՝ կատարվել է վճարում 1.250.000 ռուբլու չափով, որից ԱԱՀ 190.677,97 ռուբլի:

Տրանսպորտային միջոցը Հայաստանի Հանրապետություն է ներմուծվել 2015թ. սեպտեմբերի 12-ին, իսկ 2015թ. հոկտեմբերի 13-ին՝ տրանսպորտային միջոցի պետական գրանցման անհրաժեշտությամբ պայմանավորված, վճարվել է ավելացված արժեքի հարկը 1.792.500 ՀՀ դրամի չափով:

2016 թվականի դեկտեմբերի 12-ին գրությամբ դիմել է ՀՀ կառավարությանն առընթեր պետական եկամուտների կոմիտեի նախագահին, խնդրելով կայացնել բարենպաստ վարչական ակտ, որով կսահմանվի որպես ԱԱՀ գումար գանձված 1.792.500 ՀՀ դրամի չափով գումարի վերադարձման պարտավորությունը:

2016 թվականի դեկտեմբերի 28-ի թիվ 06/3-1/40553-16 գրությամբ ՀՀ կառավարությանն առընթեր պետական եկամուտների կոմիտեի նախագահի տեղակալի գրությամբ տեղեկացվել են, 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»:

Արտակ Խաչատրյանը գտնում է, որ իր դիմումի քննության ընթացքում վարչական մարմնի կողմից թույլ են տրվել ՀՀ Սահմանադրության և «Եվրասիական տնտեսական միության մասին» 2014 թվականի մայիսի 29-ի պայմանագրի դրույթների խախտումներ, հետևյալ պատճառաբանություններով.

2014 թվականի հոկտեմբերի 10-ին քաղաք Մինսկում ստորագրվել է «Հայաստանի Հանրապետության՝ «Եվրասիական տնտեսական միության մասին» 2014 թվականի մայիսի 29-ի պայմանագրին միանալու մասին» պայմանագիրը, որն ուժի մեջ է մտել 2015 թվականի հունվարի 2-ին:

Նշված պայմանագրի 1-ին հոդվածի համաձայն՝ Հայաստանի Հանրապետությունը միանում է «Եվրասիական տնտեսական միության մասին» 2014 թվականի մայիսի 29-ի պայմանագրին, ինչպես նաև Մաքսային միության և Միասնական տնտեսական տարածքի իրավապայմանագրային հիմքի ձևավորման շրջանակներում կնքված ու 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:

«Եվրասիական տնտեսական միության մասին» 2014 թվականի մայիսի 29-ի պայմանագրի 72-րդ հոդվածի 6-րդ կետի 2-րդ ենթակետը սահմանում է. «Անուղղակի հարկեր չեն գանձվում, երբ անդամ պետության տարածք են ներմուծվում ապրանքներ, որոնք ֆիզիկական անձանց կողմից ներմուծվում են անդամ պետության տարածք ոչ ձեռնարկատիրական գործունեության նպատակով»:

Իրավահարաբերության ծագման պահին գործող խմբագրությամբ «Ավելացված արժեքի հարկի մասին» Հայաստանի Հանրապետության օրենքի 3.1 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 նույն չհանդիսացող ֆիզիկական անձինք, եթե 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:

27.11.2005 թվականի խմբագրությամբ ՀՀ Սահմանադրության 6-րդ հոդվածի համաձայն՝ միջազգային պայմանագրերը Հայաստանի Հանրապետության իրավական համակարգի բաղկացուցիչ մասն են: Եթե վավերացված միջազգային պայմանագրում սահմանվում են այլ Նորմեր, քան նախատեսված են օրենքներով, ապա կիրառվում են այդ նորմերը:

Այսպիսով ակնհայտ է, որ «Եվրասիական տնտեսական միության մասին» 2014 թվականի մայիսի 29-ի պայմանագրի և «Ավելացված արժեքի հարկի մասին» Հայաստանի Հանրապետության օրենքի միջև հակասության դեպքում՝ համաձայն Հայաստանի Հանրապետության սահմանադրության՝ կիրառման ենթակա են «Եվրասիական տնտեսական միության մասին» պայմանագրի դրույթները:

Ի դեպ, նշված խնդրի վերաբերյալ իր դիրքորոշումն է արտահայտել նաև Եվրասիական տնտեսական հանձնաժողովը, որը 2016 թվականի փետրվարի 24-ին ինձ հասցեագրված թիվ 09-55 գրությամբ հայտնել է, որ ավելացված արժեքի հարկի գանձումը հակասում է «Եվրասիական տնտեսական միության մասին» 2014 թվականի մայիսի 29-ի պայմանագրի դրույթներին:

2016 թվականի մարտի 17-ին Հայաստանի Հանրապետության 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 մասնավորապես նշված էր. «Ավելացված արժեքի հարկի մասին» Հայաստանի Հանրապետության օրենքում փոփոխություն և լրացում կատարելու մասին» և «Ավելացված արժեքի հարկի մասին» Հայաստանի Հանրապետության օրենքում փոփոխություններ եւ լրացումներ կատարելու մասին» Հայաստանի Հանրապետության օրենքում փոփոխության կատարելու մասին» Հայաստանի Հանրապետության օրենքների նախագծերի փաթեթի ընդունումը պայմանավորված է Եվրասիական տնտեսական միության (այսուհետ՝ ԵՏՄ) տարածքից Հայաստանի Հանրապետության տարածք ավտոմեքենաների ներկրման ժամանակ ֆիզիկական անձանցից գանձվող ավելացված արժեքի հարկի 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, Հայաստանի Հանրապետության տարածք ավտոմեքենաների ներկրման ժամանակ ֆիզիկական անձանցից ավելացված արժեքի հարկի գանձումը, մեր կարծիքով, հակասում է այդ սկզբունքին, քանի որ ԵՏՄ անդամ հանդիսացող պետությունում հիշյալ ավտոմեքենաների համար արդեն իսկ ԱԱՀ-ն վճարված է: Ուստի, նախագծով առաջարկվում է վերացնել այդ հակասությունը եւ անհատ ձեռնարկատեր կամ նոտար չհանդիսացող ֆիզիկական անձանց կողմից ավտոմեքենաների ներկրումը չդիտարկել որպես ԱԱՀ-ով հարկվող գործարք»:

Այսպիսով ակնհայտ է, որ Հայաստանի Հանրապետության կառավարությունը, որը ներկայացրել է նշված օրենքի նախագիծը և Հայաստանի Հանրապետության Ազգային ժողովը, որն ընդունել է օրենքի լրացումն ու փոփոխությունը, անվերապահորեն ընդունում են, որ խնդրո առարկայի վերաբերյալ առկա է ԵՏՄ իրավապայմանագրային փաստաթղթերի և Հայաստանի Հանրապետության հարկային օրենսդրության միջև հակասություն, մասնավորապես իրավահարաբերության ծագման պահին գործող խմբագրությամբ «Ավելացված արժեքի հարկի մասին» ՀՀ օրենքի վերոշարադրյալ դրույթն ակնհայտորեն հակասում էր «Եվրասիական տնտեսական միության մասին» պայմանագրի 72-րդ հոդվածի 6-րդ կետի 2-րդ ենթակետին:

Հաշվի առնելով, որ համաձայն ՀՀ Սահմանադրության 6-րդ հոդվածի այս գործով կիրառելի է «Եվրասիական տնտեսական միության մասին» պայմանագրի 72-րդ հոդվածի 6-րդ կետի 2-րդ ենթակետը, այլ ոչ թե «Ավելացված արժեքի հարկի մասին» ՀՀ օրենքի հիշատակված դրույթը, ուստի՝ «Վարչարարության հիմունքների և վարչական վարույթի մասին» ՀՀ օրենքի 111-րդ հոդվածի բնութագրմամբ իմ կողմից վճարված ԱԱՀ-ն հանդիսանում է առանց իրավական հիմքի վճարված գումար՝ այսինքն անհիմն հարստացման առարկա (գույք), որը ենթակա է վերադարձման:

Ելնելով վերոգրյալից, Արտակ Խաչատրյանը խնդրում է հարուցել վարչական վարույթ և ՀՀ Սահմանադրության 6-րդ հոդվածի և «Եվրասիական տնտեսական միության մասին» պայմանագրի 72-րդ հոդվածի դրույթների կիրառման հիմքով՝ օրենքով սահմանված կարգով հետ վերադարձնել իր կողմից վճարած 1.792.500 ՀՀ դրամ գումարը:

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՝

1) «Եվրասիական տնտեսական միության մասին» 2014 թվականի մայիսի 29-ի պայմանագրի (այսուհետ՝ Պայմանագիր) 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:

2) Պայմանագրի 72-րդ հոդվածի 4-րդ մասի համաձայն՝ որևէ անդամ պետության տարածքից մյուս անդամ պետության տարածք ապրանքներ ներմուծելու դեպքում անուղղակի հարկերը գանձվում են այն անդամ պետության հարկային մարմինների կողմից, որի տարածք ներմուծվում են ապրանքները:

3) Պայմանագրի 72-րդ հոդվածի 6-րդ մասի համաձայն՝ մասնավորապես, անուղղակի հարկեր չեն գանձվում, երբ անդամ պետության տարածք են ներմուծվում՝

- ապրանքներ, որոնք այդ անդամ պետության օրենսդրությանը համապատասխան դրա տարածք ներմուծելու դեպքում ենթակա չեն հարկման (ազատվում են հարկումից),

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

4) «Մաքսային կարգավորման մասին» ՀՀ օրենքի 249-րդ հոդվածի 6-րդ մասի համաձայն՝ ՀՀ-ում օրենքով սահմանված կարգով անհատ ձեռնարկատեր չհանդիսացող ֆիզիկական անձանց կողմից ապրանքների ներմուծումը դիտարկվում է որպես ձեռնարկատիրական գործունեության նպատակով իրականացվող ներմուծում, եթե ֆիզիկական անձանց կողմից ՀՀ ներմուծվող ապրանքների չափաքանակները (այդ թվում՝ ըստ Միության անդամ հանդիսացող կամ չհանդիսացող երկրների) գերազանցում են ՀՀ կառավարության սահմանած՝ ՀՀ ներմուծվող ապրանքների ակնհայտ առևտրային չափաքանակները: Այդ չափաքանակները սահմանված են 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 անուղղակի հարկերի վճարումն իրականացնելու պարտավորության վերաբերյալ ծանուցման ձևը սահմանելու և Հայաստանի Հանրապետության կառավարության 2003 թվականի մարտի 20-ի N 502-Ն որոշումն ուժը կորցրած ճանաչելու մասին» N865-Ն որոշման N1 հավելվածով:

5) «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 չհանդիսացող ֆիզիկական անձինք կրում են ԱԱՀ-ի վճարման պարտավորություն, եթե 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:

6) «Հայաստանի Հանրապետության և Եվրասիական տնտեսական միության անդամ պետությունների միջև անուղղակի հարկերի հաշվարկման և վճարման առանձնահատկությունների մասին» ՀՀ օրենքի 1-ին հոդվածի 2-րդ մասի համաձայն՝ նույն օրենքի գործողությունը նույն հոդվածի 1-ին մասով սահմանված կարգավորման առարկայի և գործողության շրջանակի մասով տարածվում է «Ավելացված արժեքի հարկի մասին» Հայաստանի Հանրապետության օրենքի համաձայն՝ ԱԱՀ վճարող համարվող և ԱԱՀ-ի վճարման պարտավորություն կրող անձանց, ԱԱՀ-ին փոխարինող՝ շրջանառության հարկ, հաստատագրված վճար և (կամ) արտոնագրային վճար վճարող համարվողների, ինչպես նաև ընտանեկան ձեռնարկատիրության սուբյեկտների վրա:

Հիմք ընդունելով վերոնշյալ իրավական կարգավորումները և հաշվի առնելով սույն հարցին առնչվող փաստական հանգամանքները, Հանձնաժողովը գտնում է, որ գանգատը ենթակա է մերժման հետևյալ հիմնավորումներով.

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 նոտար չհանդիսացող ֆիզիկական անձանց կողմից ներմուծվող ապրանքների՝ ԱԱՀ-ով հարկման համար սահմանված էին երկու՝ միմյանց փոխլրացնող իրավական հիմքեր: Մասնավորապես, ԱԱՀ-ի վճարման պարտավորություն առաջանում էր, եթե՝

- Հայաստանի Հանրապետության 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 2015 թվականի հուլիսի 30-ի N865-Ն որոշումն ուժի մեջ մտնելը, որից հետո անհատ ձեռնարկատեր կամ նոտար 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 2015 թվականի հուլիսի 30-ի N865-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 2015 թվականի հուլիսի 30-ի N865-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 տարբերվող 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: Հետևաբար, 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 ու ժամկետում:

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 Ո Ւ Մ Է՝

Արտակ Խաչատրյանի գանգատը մերժել:

Սույն որոշմանը չհամաձայնվելու դեպքում այն ուժի մեջ մտնելու օրվանից երկու ամսվա ընթացքում կարող է բողոքարկվել տեսչական մարմինների միասնական բողոքարկման հանձնաժողով կամ ՀՀ վարչական դատարան:

Հանձնաժողովի նախագահ՝



Վ.ՄԻՐՈՒՄՅԱՆ