

## ՀՀ ֆինանսների նախարարություն

### Հարկային և մաքսային մարմինների գանգատարկման հանձնաժողով

Ո Ր Ո Շ ՈՒ Մ 10/7

29 հուլիսի 2014 թ.

Քննարկվեց «Սփենիշոիթեյլ» ՓԲԸ 15.07.2014 թ-ի դիմում-գանգատը ՀՀ ՖՆ հետքացթողումային հսկողության վարչության 24.06.2014 թ-ի թիվ 354 ակտի դեմ:

**«Սփենիշոիթեյլ» ՓԲԸ գանգատում բերված փաստարկները.**

Գանգատարկվող ակտը ենթակա է անվավեր ճանաչման ներքոհիշյալ փաստական հանգամանքների և դրանց վերաբերյալ իրավական հիմնավորումների շրջանակներում.

ՀՀ Մաքսային օրենսգրքի 83-րդ հոդվածի ե) կետը, 86-րդ հոդվածը, 128-րդ հոդվածի 1-ին մասը և 203-րդ հոդվածի դրույթները համադրության մեջ, ինչպես նաև ՀՀ Մաքսային օրենսգրքի 83-րդ հոդվածի ե) կետը, 86-րդ հոդվածը, 128-րդ հոդվածի 1-ին մասը և 108-րդ հոդվածի 4-րդ մասը, ինչպես նաև «Հարկերի մասին» ՀՀ օրենքի 23-րդ հոդվածի 1-ին պարբերության համալիր վերլուծության մեջ առաջացնում են իրավական անորոշություն (զուրկ են իրավական որոշակիությունից սույն դիմում-գանգատում ներկայացված փաստական հանգամանքների շրջանակներում, ինչը հակասում է ՀՀ Սահմանադրության 3-րդ հոդվածի պահանջներին, իսկ վերոնշյալ նորմերի կիրարկման արդյունքում ընդունված Ակտը (տույժերի մասով), որը հիմնված է վերոնշյալ իրավական անորոշության վրա, անվավեր է:

Այսպես, Օրենսգրքի 128-րդ հոդվածի 1-ին մասի համաձայն «ապրանքները ... ենթակա են հայտարարագրման ..., եթե դրանք տեղափոխվում են Հայաստանի Հանրապետության մաքսային սահմանով»: Օրենսգրքի 83-րդ հոդվածի ե) կետի համաձայն մաքսային արժեքն ի թիվս այլոց ներառում է նաև «ռոյալթիների և թույլտվությունների դիմաց մատակարարին ... վճարման ենթակա վճարները»: Իսկ հայտարարագրման ժամանակ ոչ ճշգրիտ տեղեկություններ նշելն առաջացնում է Օրենսգրքով նախատեսված պատասխանատվության միջոց՝ տուգանք: Համանման կերպ մաքսատուրքերը և ԱԱՀ-ն ուշացումով վճարելն առաջացնում է տույժեր իրավաբանական անձի համար:

Հատկանշական է, որ ռոյալթիների և թույլտվությունների դիմաց վճարման ենթակա վճարները կարող են սահմանվել, ավելին՝ գործարար շրջանառությունում (հատկապես միջազգային պրակտիկայում) գերազանցապես սահմանվում են ապրանքաշրջանառության տոկոսի տեսքով, որի պարագայում, որպես ռոյալթի վճարման ենթակա գումարները հայտնի են դառնում մաքսային հայտարարագրումից ամիսներ անց միայն (ինչպես որ սույն գործով 6 /վեց/ ամիս անց):

Այս հանգամանքն արձանագրված է նաև Ակտում և արձանագրությունում: Մասնավորապես, 24.06.2014թ. թիվ 354 ակտում նշված է. «ռոյալթիների հաշիվները ստանալու օրը ... հայտնի են դարձել ռոյալթի գումարի չափը, որը ՀՀ Մաքսային օրենսգրքի 83-րդ հոդվածի ե) կետի համաձայն հանդիսանում է հայտարարագրված ապրանքների մաքսային արժեքի մեջ ներառվող տարր»:

Հարկ է նշել, որ Դիմողները փաստացի անկարող են հայտարարագրման պահին ռոյալթիների գումարները հաշվարկել և ներկայացնել: Այսպես՝ ներմուծման և հայտարարագրման պահին վաճառողը հիմնականում դեռևս որոշած էլ չի լինում ներմուծված և հայտարարագրված ապրանքների վաճառքի գինը (դա կատարվում է հետագա գնագոյացման ընթացքում): Բացի այս, բնականաբար ոչ ոք (այդ թվում նաև վաճառողը) երբեք ի վիճակի չէ նույնիսկ կանխատեսել, թե որքան վաճառք կկատարվի 6 /վեց/ ամսվա ընթացքում, արդյոք ապրանքները կվաճառվեն ամբողջական արժեքով, թե՛ զեղչով, կամ արդյոք ապրանքն ընդհանրապես կվաճառվի, որպիսի պարագայում ռոյալթիներ չեն գոյանա

ընդհանրապես: Նման պայմաններում «ռոյալթիների և թույլտվությունների դիմաց մատակարարին ... վճարման ենթակա վճարները» հայտարարագրման պահին ՃՇԳՐԻՏ ներկայացնելը օբյեկտիվորեն և անկախ հայտարարատուի կամքից դառնում է անհնարին, իսկ նման գործողություններ չիրականացնելու համար պատասխանատվության ենթարկելը, ինչպես նաև ուշ գոյացած ռոյալթիների մասով տույժեր կիրառելը, հակասում է իրավական որոշակիության սկզբունքին: Ավելին, անձի վրա դրվում է մի պարտականություն, որի կատարումը վերջինիս համար ակնհայտորեն անհնար է, իսկ դրա չկատարման համար անձը ենթարկվում է պատասխանատվության, ինչն ակնհայտ անհիմն է: Ուստի ընկերությունը գտնում է, որ նշված իրավահարաբերությունները կարգավորող նորմերում առկա է օրենքի բաց, քանի որ սահմանված չէ ռոյալթիների դրանց հետագա ձևավորման արդյունքում հաջորդող հայտարարագրման մեխանիզմ, ինչի արդյունքում շահագրգիռ անձը չի ենթարկվի հավելյալ պատասխանատվության: Դրա արդյունքում ակնհայտ է, որ խախտվում են Դիմողների իրավունքները:

Վիճարկվող դեպքերում կիրառելի օրենքը չի նախատեսում համապատասխան մեխանիզմներ, որոնց միջոցով ձեռնարկատիրական գործունեություն իրականացնող սուբյեկտները կկարողանային ներմուծված ապրանքների հայտարարագրումից հետո շրջանառության արդյունքում ձևավորված ռոյալթիների մասով իրականացնել, օրինակ, հավելյալ (լրացուցիչ) հայտարարագրում, կամ շտկել արդեն իսկ ներկայացված հայտարարագրերը, որի արդյունքում չեն ենթարկվի հավելյալ պատասխանատվության տույժեր վճարելու պարտավորության մասով: Ուստի, օրենքը հնարավորություն չի տալիս սուբյեկտներին «կանխատեսել իրենց գործողությունների հետևանքները և կարգավորել իրենց վարքագիծը» այնպես, ինչպես դա սահմանված է Եվրոպական դատարանի և ՀՀ Սահմանադրական դատարանի կողմից, ինչի արդյունքում խնդրո առարկա իրավանորմերը համատեքստում գրկված են իրավական որոշակիությունից և հակասում են ՀՀ Սահմանադրության 3-րդ հոդվածի պահանջներին, քանի որ չեն ապահովում անձանց «իրավունքների և ազատությունների պաշտպանությունը»:

Հաշվի առնելով ՀՀ Սահմանադրության նորմերի անմիջական գործողությունը (6-րդ հոդված) գտնում ենք, որ վերոնշյալ նորմերի իրավական որոշակիության բացակայությունը հանգեցնում է դրանց հիման վրա ընդունված խնդրո առարկա Ակտի անիրավաչափությանը:

Ընկերությունը գտնում է, որ Պատասխանողների գործողությունները և նրանց կողմից կազմված Ակտը (տույժերի մասով) հակասում են նաև «Վարչարարության հիմունքների և վարչական վարույթի մասին» ՀՀ օրենքի 8-րդ հոդվածով սահմանված վարչարարության համաչափության սկզբունքին:

Հաշվի առնելով այն հանգամանքը, որ ռոյալթիների մասով հայտարարագրում չի իրականացվել զուտ այն պատճառով, որ ՀՀ օրենսդրությունը չի նախատեսում և ամրագրում «ռոյալթիների և թույլտվությունների դիմաց մատակարարին ուղղակի կամ անուղղակի (...) վճարման ենթակա վճարները» դրանց առաջանալուց հետո հայտարարագրելու մեխանիզմ, պատասխանատվությունը ռոյալթիները չհայտարարագրելու կամ «ժամանակին» չվճարելու համար չի կարող լինել ոչ պիտանի, ոչ անհրաժեշտ և ոչ էլ առավել ևս չափավոր:

Ելնելով վերոգրյալից և ղեկավարվելով ՀՀ Մաքսային օրենսգրքի 172-րդ, 222-րդ հոդվածների, «Վարչարարության հիմունքների և վարչական վարույթի մասին» ՀՀ օրենքի 8-րդ հոդվածի, 63-րդ հոդվածի 1-ին մասի, ինչպես նաև ՀՀ Սահմանադրության 3-րդ և 6-րդ հոդվածների դրույթներով՝ ընկերությունը խնդրում է մասնակի անվավեր ճանաչել (տույժերի մասով) 24.06.2014 թ-ի թիվ 354 ա կտրը:

**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 նախ նշվեց, որ «Սփենիշոիթեյլ» ՓԲԸ 15.07.2014 թ-ի դիմում-գանգատը վերաբերվում է ՀՀ ՖՆ հետբացթողումային հսկողության վարչության 24.06.2014 թ-ի թիվ 354 ակտին և ՀՀ ՖՆ ԻՀ և ՎՎԻ վարչության պետի 11.07.2014 թ-ի թիվ 37-հր որոշմանը:

Հաշվի առնելով, որ դիմում-գանգատը ՀՀ ՖՆ ԻՀ և ՎՎԻ վարչության պետի 11.07.2014 թ-ի թիվ 37-հր որոշման դեմ ներկայացված մասով քննության է առնվելու ՀՀ ՖՆ այլ ստորաբաժանման կողմից, Հանձնաժողովը քննության է առնում միայն ՀՀ ՖՆ հետբացթողումային հսկողության վարչության 24.06.2014 թ-ի թիվ 354 ակտի դեմ բերված գանգատը:

Քննարկման ընթացքում նշվեց նաև, որ ՀՀ ֆինանսների նախարարի 10.06.2014 թ-ի թիվ 354-Ա հրամանի համաձայն «Սփենիշոիթեյլ» ՓԲԸ-ում (այսուհետ նաև ընկերություն) կատարվել է հետբացթողումային հսկողություն: Արդյունքում կազմվել է ՀՀ ՖՆ հետբացթողումային հսկողության վարչության 24.06.2014 թ-ի թիվ 354 ակտը, որի 1-ին կետով մասնավորապես արձանագրվել է.

2012 թ-ի հոկտեմբերի 1-ից մինչև 2014 թ-ի փետրվարի 1-ը ընկած ժամանակաշրջանում "ՍՓԵՆԻՇՈՒԹԵՅԼ" ՓԲԸ-ն թվով 216 մաքսային հայտարարագրերով "ներմուծում" ազատ շրջանառության համար" մաքսային ռեժիմով ձևակերպել է "STRADIVARIUS ESPANIA, S.A." (Իսպանիա) և "TEMPE S.A." (Իսպանիա) ընկերությունների կողմից մատակարարված "STRADIVARIUS" ապրանքային նշանով հագուստներ, կոշիկներ և այլ պարագաներ:

Վերը նշված ժամանակաշրջանում "ՍՓԵՆԻՇՈՒԹԵՅԼ" ՓԲԸ-ն թվով 29 մաքսային հայտարարագրերով "ներմուծում" ազատ շրջանառության համար" մաքսային ռեժիմով ձևակերպել է նաև՝ "STRADIVARIUS ESPANIA, S.A." (Իսպանիա) և "ITX MERKEN B.V." (Հոլանդիա, գործող՝ Շվեյցարիա), "NYLCO PRODUCTION" (Լիբանան) և "UNIBAG SAL" (Լիբանան) կազմակերպությունների կողմից մատակարարված խանութի կահավորման համար գույք, դեկորատիվ նյութեր, էլեկտրական լուսատուներ, գովազդային տուպրակներ և այլ վաճառքի համար չնախատեսված ապրանքներ: Թվով 29 մաքսային հայտարարագրերով ներմուծված ապրանքների մաքսային արժեքների հանրագումարը կազմել է 269.893.995 դրամ:

Հիմք ընդունելով ընկերության կողմից ներկայացված փաստաթղթերը՝ "ՍՓԵՆԻՇՈՒԹԵՅԼ" ՓԲԸ-ն "STRADIVARIUS ESPANIA, S.A." (Իսպանիա) և "TEMPE S.A." (Իսպանիա) ընկերություններից ստացված ապրանքների հաշիվ-ապրանքագրային արժեքներից բացի "ITX MERKEN B.V." ընկերությանը վճարել է նաև "STRADIVARIUS" ապրանքային նշանով ապրանքների վաճառքներից հետո հաշվարկված ռոյալթիների գումարները: ՀՀ մաքսային օրենսգրքի 83-րդ հոդվածի ե) կետի համաձայն՝ մաքսային արժեքի բաղկացուցիչ են հանդիսանում "գնորդի կողմից ապրանքների վաճառքի անհրաժեշտ պայման հանդիսացող ռոյալթիների և թույլտվությունների դիմաց մատակարարին ուղղակի կամ անուղղակի վճարված կամ վճարման ենթակա" վճարները: Հետևաբար, ռոյալթիների հաշիվները ստանալու օրը "ՍՓԵՆԻՇՈՒԹԵՅԼ" ՓԲԸ-ին հայտնի են դարձել ռոյալթիի գումարի չափը, որը ՀՀ մաքսային օրենսգրքի 83-րդ հոդվածի ե) կետի համաձայն հանդիսանում է հայտարարագրված ապրանքների մաքսային արժեքի մեջ ներառվող տարր:

"ՍՓԵՆԻՇՈՒԹԵՅԼ" ՓԲԸ կողմից խախտվել է ՀՀ մաքսային օրենսգրքի 128-րդ հոդվածի պահանջները՝ հայտնի դառնալու պահից չի ներկայացրել տեղեկություններ ներմուծված ապրանքների դիմաց վճարման ենթակա ռոյալթիների գամառների վերաբերյալ:

Հիմք ընդունելով վերոգրյալը և նկատի ունենալով, որ ՀՀ տարածք ներմուծված "STRADIVARIUS" ապրանքային նշանով ապրանքների հայտարարագրման ժամանակ գանձվել է 10% մաքսատուրք՝ ռոյալթիների գումարից լրացուցիչ հաշվարկման և գանձման են ենթակա մաքսատուրք և այն սահմանված ժամկետում չվճարելու համար օրենսդրությամբ

սահմանված տույժեր, համապատասխանաբար՝ մաքսատուրք 2.031.538 դրամ, տույժեր 768.140 դրամ, ընդամենը՝ 2.799.678 դրամ:

Ելնելով վերոգրյալից և հաշվի առնելով, որ ՀՀ տարածք ներմուծված «STRADIVARIUS» ապրանքային նշանով ապրանքների հայտարարագրման ժամանակ գանձվել է ԱԱՀ, ռոյալթիների և պակաս վճարված մաքսատուրքի հանրագումարից լրացուցիչ հաշվարկման և գանձման են ենթակա ՍԱՀ և այն սահմանված ժամկետում չվճարելու համար օրենսդրությամբ սահմանված տույժեր, համապատասխանաբար՝ ԱԱՀ 4.469.385 դրամ, տույժեր 1.689.908 դրամ, ընդամենը՝ 6.159.293 դրամ:

Հանձնաժողովը գտնում է, որ ՀՀ ՖՆ հետբացթողումային հսկողության վարչության 24.06.2014 թ-ի թիվ 354 ակտը կազմված է ՀՀ օրենսդրության պահանջներին համապատասխան, հետևյալ պատճառաբանությամբ:

Քննարկվող դեպքում 2012 թ-ի հոկտեմբերի 1-ից մինչև 2014 թ-ի փետրվարի 1-ը ընկած ժամանակաշրջանում «ՍՓԵՆԻՇՈՒԹԵՅԼ» ՓԲԸ-ն թվով 216 մաքսային հայտարարագրերով «ներմուծում՝ ազատ շրջանառության համար» մաքսային ռեժիմով ձևակերպել է «STRADIVARIUS ESPANIA, S.A.» (Իսպանիա) և «TEMPE S.A.» (Իսպանիա) ընկերությունների կողմից մատակարարված «STRADIVARIUS» ապրանքային նշանով ապրանքներ: Նույն ժամանակահատվածում ընկերությունը թվով 29 մաքսային հայտարարագրերով նույն մաքսային ռեժիմով ձևակերպել է նաև «STRADIVARIUS ESPANIA, S.A.», «ITX MERKEN B.V.», «NYLCO PRODUCTION» և «UNIBAG SAL» կազմակերպությունների կողմից մատակարարված ապրանքներ:

Վերոգրյալի կապակցությամբ հարկ է նշել, որ ՀՀ Մաքսային օրենսգրքի 128-րդ հոդվածի 1-ին մասի համաձայն. «Ապրանքները և տրանսպորտային միջոցները, բացառությամբ օրենքով սահմանված դեպքերի, ենթակա են հայտարարագրման տարածաշրջանային կամ մասնագիտացված մաքսատներում կամ մաքսային կետերում վերադաս մաքսային մարմնի սահմանած կարգով, եթե՝

ա) դրանք տեղափոխվում են Հայաստանի Հանրապետության մաքսային սահմանով.»:

ՀՀ Մաքսային օրենսգրքի 132-րդ հոդվածի 2-ին մասի համաձայն. «Հայտարարատուն պարտավոր է՝

ա) իրականացնել ապրանքների և տրանսպորտային միջոցների հայտարարագրում՝ սույն օրենսգրքով նախատեսված կարգով. ...

գ) մաքսային մարմիններ ներկայացնել անհրաժեշտ փաստաթղթեր և տեղեկություններ»:

ՀՀ Մաքսային օրենսգրքի 82-րդ հոդվածի համաձայն. «Մաքսային սահմանով տեղափոխվող ապրանքների մաքսային արժեքը հայտարարագրման ենթակա այլ տեղեկությունների հետ մեկտեղ հայտարարագրում է ապրանքներ տեղափոխող կամ նրա լիազորած անձը»:

Իսկ ՀՀ Մաքսային օրենսգրքի 83-րդ հոդվածի ե) կետով հստակ սահմանված է, որ մաքսային արժեքը ներառում է գնորդի կողմից ապրանքների վաճառքի անհրաժեշտ պայման հանդիսացող ռոյալթիների և թույլտվությունների դիմաց մատակարարին ուղղակի կամ անուղղակի վճարված կամ վճարման ենթակա վճարները:

Վերոգրյալ իրավանորմերի վերլուծության արդյունքում Հանձնաժողովը հանգում է եզրակացության, որ քննարկվող դեպքում ընկերության պայմանագրային հարաբերություններում պետք է հաշվի առնվեն ՀՀ Մաքսային օրենսգրքի 83-րդ հոդվածի ե) կետով սահմանված պայմանը:

Տվյալ դեպքում «ՍՓԵՆԻՇՈՒԹԵՅԼ» ՓԲԸ-ն «STRADIVARIUS ESPANIA, S.A.» և «TEMPE S.A.» ընկերություններից ստացված ապրանքների հաշիվ-ապրանքագրային արժեքներից բացի «ITX MERKEN B.V.» ընկերությանը վճարել է նաև «STRADIVARIUS» ապրանքային նշանով ապրանքների վաճառքներից հետո հաշվարկված ռոյալթիների գումարները: Այսինքն, ռոյալթիների հաշիվները ստանալու օրը «ՍՓԵՆԻՇՈՒԹԵՅԼ» ՓԲԸ-ին հայտնի են դարձել

ռոյալթիի գումարի չափը, սակայն ռոյալթիի գումարի չափը հայտնի դառնալուց հետո ընկերությունը չի ներկայացրել տեղեկություններ ներմուծված ապրանքների դիմաց վճարման ենթակա ռոյալթիների գումարների վերաբերյալ:

Հարկ է նշել, որ ՀՀ Մաքսային օրենսգրքի 135-րդ հոդվածի 9-րդ կետի համաձայն. «Հայտարարագրված ապրանքների և տրանսպորտային միջոցների բաց թողնումից հետո մաքսային մարմինների ընդունած մաքսային հայտարարագիրը կարող է անվավեր համարվել (ամբողջությամբ կամ մասնակի), փոփոխվել և (կամ) լրացվել՝ վերադաս մաքսային մարմնի սահմանած կարգով»:

Քննարկվող դեպքում անհրաժեշտ է նկատի ունենալ, որ «ՍՓԵՆԻՇՈՒԹԵՅԼ» ՓԲԸ-ին ռոյալթիի գումարի չափը հայտնի դառնալուց հետո վերջինիս կողմից կարող էր փոփոխվել (կամ լրացվել) հայտարարագրված ապրանքների բաց թողնումից հետո մաքսային մարմինների ընդունած մաքսային հայտարարագրերը՝ տեղեկություններ ներկայացնելով ներմուծված ապրանքների դիմաց վճարման ենթակա ռոյալթիների գումարների վերաբերյալ, ինչը, սակայն, չի կատարվել:

Հաշվի առնելով վերոգրյալը և ղեկավարվելով ՀՀ Մաքսային օրենսգրքի 150<sup>1</sup>-րդ հոդվածի դրույթներով մաքսատուրքի և ավելացված արժեքի հարկի գծով առաջադրվել են լրացուցիչ պարտավորություններ: Ընդ որում, 24.06.2014 թ-ի թիվ 354 ակտով տույժերի հաշվարկը կատարվել է ընկերությանը ռոյալթիների գումարի չափը հայտնի դառնալու (հաշիվները ստանալու) պահից 10 օր հետո ընկած ժամանակահատվածի համար:

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 Չ Ո Ւ Մ Է՝

ՀՀ ՖՆ հետբացթողումային հսկողության վարչության 24.06.2014 թ-ի թիվ 354 ակտը թողնել անփոփոխ:

Որոշմանը չհամաձայնվելու դեպքում տնտեսավարող սուբյեկտի ղեկավարը կամ նրան փոխարինող պաշտոնատար անձն իրավունք ունի բողոքարկել դատարան:

Հանձնաժողովի նախագահ՝



Վ.ՄԻՐՈՒՄՅԱՆ