



ԵՎՐԱՍԻԱԿԱՆ ՏՆՏԵՍԱԿԱՆ ՄԻՈՒԹՅԱՆ ԴԱՏԱՐԱՆ

ԽՈՐՀՐԴԱՏՎԱԿԱՆ ԵԶՐԱԿԱՑՈՒԹՅՈՒՆ

31 մարտի 2026 թվականի

քաղաք Մինսկ

Եվրասիական տնտեսական միության դատարանի մեծ կոլեգիան հետևյալ կազմով՝ նախագահող դատավոր՝ դատարանի նախագահ Ա.Ա. Դրոնովի, զեկուցող դատավոր՝ Ն.Վ. Պավլովայի, դատավորներ՝ Է.Վ. Հայրիյանի, Դ.Պ. Ալեքսանդրովի, Կ.Կ. Ջունուշյանի, Ա.Ա. Ջաֆարայի, Ե.Ժ. Իսմայիլովի, Մ.Տ. Կայիպովի, Ա.Բ. Կիշկեմբաևի, Ա.Գ. Թունյանի,

դատական նիստի քարտուղար՝ Ա.Ա. Պանովի,

հետազոտելով գործի նյութերը, լսելով զեկուցող դատավորին,

դեկլարավելով Եվրասիական տնտեսական միության դատարանի ստատուտի 46-րդ, 47-րդ, 50-րդ, 68-րդ, 69-րդ, 73-րդ, 96-րդ, 98-րդ կետերով, Եվրասիական տնտեսական միության դատարանի կանոնակարգի 72-րդ, 85-րդ հոդվածներով,

տրամադրում է խորհրդատվական եզրակացություն՝ «Եվրասիական տնտեսական միության մասին» 2014 թվականի մայիսի 29-ի պայմանագրի դրույթների պարզաբանման մասին Ղազախստանի Հանրապետության՝ ի դեմս Ղազախստանի Հանրապետության «Աթամեկեն» ձեռնարկատերերի ազգային

պալատի, դիմումի համաձայն:

I. Դիմողի հարցերը եւ պարզաբանման առարկան

1. Ղազախստանի Հանրապետությունը՝ ի դեմս Ղազախստանի Հանրապետության «Աթամեկեն» ձեռնարկատերերի ազգային պալատի (այսուհետ՝ դիմող, «Աթամեկեն» ՁԱՊ), դիմել է «Եվրասիական տնտեսական միության մասին» 2014 թվականի մայիսի 29-ի պայմանագրի (այսուհետ՝ Պայմանագիր) դրույթների պարզաբանման մասին դիմումով Եվրասիական տնտեսական միության դատարան (այսուհետ՝ Դատարան):

Դիմողը նշում է, որ Ղազախստանի Հանրապետության իրավաբանական անձինք երրորդ երկրներից ապրանքներ են մատակարարում Եվրասիական տնտեսական միության (այսուհետ՝ ԵԱՏՄ, Միություն) անդամ պետությունների իրենց գործընկերներին՝ օգտագործելով «Մաքսային պահեստ» մաքսային ընթացակարգը: Նման մոդելի դեպքում ապրանքները ձեռք են բերվում Ղազախստանի Հանրապետության իրավաբանական անձանց կողմից, տեղափոխվում են Ղազախստանի Հանրապետություն «Մաքսային տարանցում» մաքսային ընթացակարգով եւ ձեւակերպվում են «Մաքսային պահեստ» մաքսային ընթացակարգով: Որից հետո ապրանքներն իրացվում են ԵԱՏՄ մյուս անդամ պետության տնտեսավարող սուբյեկտին եւ մատակարարվում են այդ մյուս պետություն՝ «Մաքսային տարանցում» մաքսային ընթացակարգով:

Ապրանքների ժամանումից հետո ԵԱՏՄ մյուս անդամ պետության իրավաբանական անձը ներկայացնում է ապրանքների հայտարարագիր՝ «Բացթողում՝ ներքին սպառման համար» մաքսային ընթացակարգով: Ընդ որում, ապրանքների ներմուծման համար ավելացված արժեքի հարկը (այսուհետ՝ ԱԱՀ) վճարվում է Միության այն անդամ պետությունում, որտեղ ներկայացվում է ապրանքների հայտարարագիրը «Բացթողում՝ ներքին սպառման համար» մաքսային ընթացակարգով, եւ որտեղ ապրանքը քաղաքացիական շրջանառության մեջ է դրվում որպես Միության ապրանք: Մինչեւ

հայտարարագիրը ներկայացնելու պահը՝ մատակարարման ամբողջ ընթացքում ապրանքը համարվում է օտարերկրյա:

Դիմողը նշում է, որ Միության իրավունքով նախատեսված է մաքսային ընթացակարգերի ընտրության հնարավորություն՝ ապրանքը դրա հետագա օգտագործման նպատակին համապատասխան ձեւակերպելու համար: Այդպիսի մաքսային ընթացակարգերից մեկը, Եվրասիական տնտեսական միության մաքսային օրենսգրքի (այսուհետ՝ ԵԱՏՄ ՄՕ) 23-րդ գլխին համապատասխան, «Մաքսային պահեստ» մաքսային ընթացակարգն է, որի դեպքում ապրանքը մնում է օտարերկրյա, եւ ապրանքի նկատմամբ մաքսատուրքերի եւ հարկերի վճարման պարտավորություն չի առաջանում:

Շարադրվածով պայմանավորված՝ դիմողը խնդրում է տրամադրել ԵԱՏՄ իրավունքի դրույթների պարզաբանում հետեւյալ հարցերի վերաբերյալ.

1) Արդյո՞ք ենթակա է կիրառման «Ապրանքների արտահանման ու ներմուծման, աշխատանքների կատարման, ծառայությունների մատուցման ժամանակ անուղղակի հարկերի գանձման կարգի եւ դրանց վճարման նկատմամբ հսկողության մեխանիզմի մասին» արձանագրության (Պայմանագրի թիվ 18 հավելված, այսուհետ՝ թիվ 18 հավելված) 3-րդ կետի չորրորդ պարբերությունը ԵԱՏՄ սահմաններից դուրս սկսված եւ ԵԱՏՄ այլ անդամ պետությունում ավարտված ապրանքների մատակարարման գործառնությունների նկատմամբ՝ ապրանքների իրացման վայրի որոշման մասով, եթե՝

- ԵԱՏՄ անդամ միջանկյալ պետությունում ապրանքները ձեւակերպվել են «Մաքսային պահեստ» ընթացակարգով՝ առանց «Բացթողում՝ ներքին սպառման համար» ընթացակարգի.

- հետագայում ապրանքներն իրացվել են ԵԱՏՄ այլ անդամ պետության հարկ վճարողին՝ տեղափոխելով այդ ապրանքները ԵԱՏՄ այլ անդամ պետություն «Մաքսային տարանցում» ընթացակարգով.

- ԵԱՏՄ այդ այլ անդամ պետությունում ապրանքների համար ներկայացվել է «Բացթողում՝ ներքին սպառման համար» մաքսային ընթացակարգը:

2) Ո՞ր անդամ պետությունում 1-ին կետում նշված ապրանքների մատակարարման դեպքում կճանաչվի ապրանքների իրացման վայրը՝ հիմնվելով նկարագրված իրավիճակի եւ ԵԱՏՄ կիրառելի իրավունքի վրա:

2. Եվրասիական տնտեսական միության դատարանի ստատուտի (Պայմանագրի թիվ 2 հավելված, այսուհետ՝ Ստատուտ) 46-րդ կետին համապատասխան՝ Դատարանն իրականացնում է Պայմանագրի, Միության շրջանակներում կնքվող միջազգային պայմանագրերի եւ Միության մարմինների որոշումների դրույթների պարզաբանում:

Համաձայն Ստատուտի 47-րդ կետի՝ պարզաբանում իրականացնելը ենթադրում է խորհրդատվական եզրակացության ներկայացում եւ Միության անդամ պետություններին չի զրկում միջազգային պայմանագրերը համատեղ մեկնաբանելու իրավունքից:

Դատարանը պարզաբանման վերաբերյալ գործերը քննելիս, ըստ ընդհանուր կանոնի, պարզաբանում է Միության իրավունքի նորմերը *in abstracto*՝ չլուծելով իրավակիրառ պրակտիկայի վերաբերյալ կոնկրետ վեճեր եւ չանդրադառնալով Միության անդամ պետությունների ազգային օրենսդրության պարզաբանմանը:

Ելնելով դիմողի առաջադրած հարցերից՝ պարզաբանում տրամադրելու համար անհրաժեշտ է հասկանալ Միության իրավունքի համապատասխան նորմերի բովանդակությունը՝ ԵԱՏՄ տարածք ապրանքների ներմուծման ժամանակ անուղղակի հարկերի գանձման առնչությամբ: Մասնավորապես, պարզաբանման կարիք ունեն այն նորմերը, որոնք կանոնակարգում են ապրանքները ԵԱՏՄ-ում շրջանառության մեջ դնելու ժամանակ ԱԱՀ-ի վճարման պարտավորության առաջացման պայմանները՝ ԵԱՏՄ տնտեսավարող սուբյեկտների կողմից «Մաքսային պահեստ», «Մաքսային տարանցում» եւ «Բացթողում՝ ներքին սպառման համար» ընթացակարգերի հաջորդական կիրառման դեպքում, ինչպես նաեւ «ապրանքների իրացման վայր» հասկացությունը նշված համատեքստում:

II. Ընթացակարգը Դատարանում

Ստատուտի 68-րդ կետի համաձայն՝ պարզաբանման գործերով քննության կարգը սահմանվում է Եվրասիական տնտեսական միության բարձրագույն խորհրդի 2014 թվականի դեկտեմբերի 23-ի թիվ 101 որոշմամբ հաստատված՝ Եվրասիական տնտեսական միության դատարանի կանոնակարգով (այսուհետ՝ Կանոնակարգ):

Ստատուտի 55-րդ կետին, Կանոնակարգի 75-րդ հոդվածի 1-ին կետի «ա» ենթակետին համապատասխան՝ գործը քննության նախապատրաստելու շրջանակներում հարցումներ են ուղարկվել եւ պատասխաններ են ստացվել Հայաստանի Հանրապետության սահմանադրական դատարանից, Հայաստանի Հանրապետության վճռաբեկ դատարանից, Հայաստանի Հանրապետության արդարադատության նախարարությունից, Բելառուսի Հանրապետության սահմանադրական դատարանից, Բելառուսի Հանրապետության գերագույն դատարանից, Բելառուսի Հանրապետության պետական մաքսային կոմիտեից, Բելառուսի Հանրապետության հարկերի եւ վճարների նախարարությունից, Բելառուսի Հանրապետության արդարադատության նախարարությունից, Ղազախստանի Հանրապետության դատական վարչակազմից, Ղազախստանի Հանրապետության արդարադատության նախարարությունից, Ղրղզստանի Հանրապետության սահմանադրական դատարանից, Ղրղզստանի Հանրապետության գերագույն դատարանից, Ղրղզստանի Հանրապետության նախարարների կաբինետին առընթեր պետական հարկային ծառայությունից, Ղրղզստանի Հանրապետության նախարարների կաբինետին առընթեր պետական մաքսային ծառայությունից, Ռուսաստանի Դաշնության սահմանադրական դատարանից, Ռուսաստանի Դաշնության գերագույն դատարանից, Ռուսաստանի Դաշնության գլխավոր դատախազությունից, Եվրասիական տնտեսական հանձնաժողովից:

III. Դատարանի եզրահանգումները

1. Ստատուտի 2-րդ կետին համապատասխան՝ Դատարանի

գործունեության նպատակն է ապահովել Միության անդամ պետությունների եւ մարմինների կողմից Պայմանագրի, Միության շրջանակներում կնքվող միջազգային պայմանագրերի, Միության եւ երրորդ կողմի միջեւ կնքված միջազգային պայմանագրերի եւ Միության մարմինների որոշումների միատեսակ կիրառումը:

Դատարանի Ստատուտի 50-րդ կետի համաձայն՝ Դատարանն արդարադատություն իրականացնելիս կիրառում է միջազգային իրավունքի համընդհանուր ճանաչում ունեցող սկզբունքներն ու նորմերը, Պայմանագիրը, Միության շրջանակներում կնքված միջազգային պայմանագրերը եւ այլ միջազգային պայմանագրեր, որոնց մասնակիցներն են վեճի կողմի պետությունները, Միության մարմինների որոշումներն ու կարգադրությունները, միջազգային սովորույթը՝ որպես համընդհանուր գործելակերպի ապացույց, որը ճանաչված է որպես իրավական նորմ:

Դատարանը, պարզաբանում իրականացնելով, կիրառում է «Միջազգային պայմանագրերի իրավունքի մասին» 1969 թվականի մայիսի 23-ի Վիեննայի կոնվենցիայի 31-րդ հոդվածի դրույթները, որի համաձայն՝ միջազգային պայմանագիրը պետք է բարեխղճորեն մեկնաբանվի պայմանագրի եզրույթների՝ դրանց համատեքստում ունեցած սովորական նշանակությանը համապատասխան, ինչպես նաեւ պայմանագրի օբյեկտի եւ նպատակների լույսի ներքո:

2. Պայմանագրի համաձայն՝ Միության անդամ պետությունները հիմնադրել են Եվրասիական տնտեսական միությունը, որի շրջանակներում ապահովվում են ապրանքների, ծառայությունների, կապիտալի եւ աշխատուժի շարժի ազատությունը, համակարգված, համաձայնեցված կամ միասնական քաղաքականության իրականացումը տնտեսության այն ճյուղերում, որոնք սահմանված են Պայմանագրով եւ Միության շրջանակներում կնքվող միջազգային պայմանագրերով (Պայմանագրի 1-ին հոդվածի 1-ին կետ):

Ապրանքների տեղաշարժի ազատությունը Միությունում իրագործվում է Միությունում ընդունված սկզբունքների եւ նորմերի պահպանմամբ, որոնք

ամրագրված են Միության իրավունքի ակտերում, որոնց շարքում հիմնարար դերը վերապահված է Պայմանագրին, ինչպես նաև Միության շրջանակներում կնքվող միջազգային պայմանագրերին, որոնց թվին է դասվում ԵԱՏՄ ՄՕ-ն:

3. Ապրանքների տեղաշարժի ազատությունը Միության տնտեսական տարածքի (ներքին շուկայի) գործունեության կարեւորագույն տարրերից է եւ, ի թիվս այլնի, ենթադրում է, որ ներքին շուկայի գործունեության շրջանակներում ապրանքների փոխադարձ առեւտրում անդամ պետությունները չեն կիրառում ներմուծման ու արտահանման մաքսատուրքեր (համարժեք ազդեցություն ունեցող այլ տուրքեր, հարկեր եւ վճարներ)՝ բացառությամբ Պայմանագրով նախատեսված դեպքերի (Պայմանագրի 28-րդ հոդված):

Միեւնույն ժամանակ, Միության մաքսային տարածք ապրանքների ներմուծումը կապված է պարտադիր վճարների վճարման հետ, որոնց թվին է դասվում նաև ԱԱՀ-ն (ԵԱՏՄ ՄՕ 2-րդ հոդվածի 1-ին կետի 24-րդ ենթակետ, 46-րդ հոդվածի 1-ին կետի 3-րդ ենթակետ): Միության իրավունքի տեսանկյունից ԱԱՀ-ն նաև անուղղակի հարկ է (թիվ 18 հավելվածի 2-րդ կետ):

Համապատասխանաբար, ԱԱՀ-ն Միության իրավունքում ունի համալիր տնտեսաիրավական բնույթ, այսինքն՝ միաժամանակ դիտարկվում է որպես մաքսային վճար եւ որպես անուղղակի հարկ: Դրանից հետևում է, որ Միության իրավունքի՝ մաքսային կարգավորման եւ անուղղակի հարկերի գանձման մասին նորմերը գործում են համակարգային փոխկապակցվածությամբ, իսկ դրանց իրացումը չպետք է հանգեցնի իրավակիրառ մարմինների փոխբացառող որոշումների:

4. Քանի որ քննարկվող հարաբերությունների հիմքն իրավաբանական փաստերն են՝ արտաքին տնտեսական գործարքը եւ Միության տարածք ապրանքների ներմուծումը, թիվ 18 հավելվածի 3-րդ կետի չորրորդ պարբերության պարզաբանումը ենթադրում է Միությունում մաքսային կարգավորման հիմնարար կատեգորիաների բացատրում:

Ինչպես նշված է թիվ R-4/25 գործով 2026 թվականի հունվարի 13

խորհրդատվական եզրակացության մեջ, Պայմանագրի եւ ԵԱՏՄ ՄՕ-ի դրույթների համակարգային վերլուծությունից բխում է, որ միասնական մաքսային կարգավորումն ընդգրկում է Միության մաքսային սահմանով ապրանքների տեղափոխման կարգի եւ պայմանների, Միության մաքսային տարածք ապրանքների ժամանման հետ կապված մաքսային գործառնությունների կատարման կարգի, Միության մաքսային տարածքում ապրանքների օգտագործման կանոնների, ապրանքների մաքսային հայտարարագրման եւ բացթողման կարգի, մաքսային վճարների վճարման եւ մաքսային հսկողության իրականացման կարգի սահմանումը:

ԵԱՏՄ ՄՕ 128-րդ հոդվածի 1-ին կետի համաձայն՝ ԵԱՏՄ ՄՕ 83-րդ հոդվածում նշված անձինք իրավունք ունեն ընտրելու ԵԱՏՄ ՄՕ-ով նախատեսված մաքսային ընթացակարգն ապրանքների մաքսային հայտարարագրման ժամանակ այն հայտագրելու միջոցով կամ մինչեւ ապրանքների հայտարարագիր ներկայացնելը՝ ապրանքները բացթողման համար հայտագրելու, կամ ապրանքները նավահանգստային ԱՏԳ-ի, կամ լոգիստիկ ԱՏԳ-ի տարածք ներմուծելու միջոցով:

ԵԱՏՄ ՄՕ-ն նախատեսում է տարբեր մաքսային ընթացակարգեր, որոնք տարբեր կերպ են կարգավորում մաքսային տարածք ներմուծվող ապրանքների կարգավիճակը ԱԱՀ-ի գանձման համատեքստում: ԵԱՏՄ մաքսային կարգավորումը չի արգելում մաքսային ընթացակարգերի հաջորդական կիրառումը՝ ԵԱՏՄ ՄՕ-ի իմպերատիվ նորմերի պահպանման դեպքում:

4.1. ԵԱՏՄ ՄՕ 155-րդ հոդվածի 1-ին կետի դրույթներից ելնելով՝ «Մաքսային պահեստ» մաքսային ընթացակարգն օտարերկրյա ապրանքների առնչությամբ կիրառելի մաքսային ընթացակարգ է, որին համապատասխան՝ այդպիսի ապրանքները պահպանվում են մաքսային պահեստում՝ առանց ներմուծման մաքսատուրքերի, հարկերի, հատուկ, հակազնազգման, փոխհատուցման տուրքերի վճարման՝ պահպանելով այդ մաքսային ընթացակարգով ապրանքների ձեւակերպման եւ դրանց օգտագործման պայմանները՝ այդպիսի մաքսային

ընթացակարգին համապատասխան:

Տվյալ ընթացակարգի իրավական առանձնահատկությունն այն է, որ ապրանքները պահպանում են օտարերկրյա ապրանքների կարգավիճակը (ԵԱՏՄ ՄՕ 155-րդ հոդվածի 2-րդ կետ):

«Մաքսային պահեստ» մաքսային ընթացակարգով ձեւակերպվող (ձեւակերպված) ապրանքների համար ԱԱՀ-ի վճարման պարտավորությունների առաջացման եւ կատարման իրավական մեխանիզմը կանոնակարգված է ԵԱՏՄ ՄՕ 162-րդ հոդվածով: Որպես ընդհանուր կանոն՝ ԱԱՀ-ի վճարման պարտավորությունն առաջանում է հայտարարատուի համար՝ մաքսային մարմնի կողմից ապրանքների հայտարարագրի գրանցման պահից (ԵԱՏՄ ՄՕ 162-րդ հոդվածի 1-ին կետ), իսկ դադարում է՝ ապրանքները մաքսային պահեստում տեղավորելու կամ «Մաքսային պահեստ» մաքսային ընթացակարգի գործողության ավարտի պահին (ԵԱՏՄ ՄՕ 162-րդ հոդվածի 2-րդ կետ):

Համապատասխանաբար, չնայած պարտավորության առաջացմանը, ԱԱՀ-ի փաստացի վճարում չի կատարվում «Մաքսային պահեստ» ընթացակարգի գործողության ամբողջ ժամկետի ընթացքում՝ ապրանքներն այդ մաքսային ընթացակարգով ձեւակերպելու եւ դրանք՝ դրան համապատասխան օգտագործելու պայմանի պահպանման դեպքում:

4.2. ԵԱՏՄ ՄՕ 142-րդ հոդվածի 1-ին կետի ուժով՝ «Մաքսային տարանցում» մաքսային ընթացակարգը մաքսային ընթացակարգ է, որին համապատասխան՝ ապրանքներն այդ մաքսային ընթացակարգով ձեւակերպելու պայմանների պահպանման դեպքում ուղարկող մաքսային մարմնից նշանակման մաքսային մարմին ապրանքները փոխադրվում (տրանսպորտով փոխադրվում) են առանց մաքսատուրքերի, հարկերի, հատուկ, հակազնազցման, փոխհատուցման տուրքերի վճարման:

ԵԱՏՄ ՄՕ 142-րդ հոդվածի 4-րդ կետի համաձայն՝ «Մաքսային տարանցում» մաքսային ընթացակարգով ձեւակերպված օտարերկրյա ապրանքները նույնպես պահպանում են օտարերկրյա ապրանքների կարգավիճակը:

Հարկերի վճարման պարտավորությունների մասով «Մաքսային տարանցում»

մաքսային ընթացակարգը կարգավորվում է ԵԱՏՄ ՄՕ 153-րդ հոդվածով: Ներմուծման ԱԱՀ-ի վճարման պարտավորությունը հայտարարատուի համար առաջանում է մաքսային մարմնի կողմից տարանցման հայտարարագրի գրանցման պահից (ԵԱՏՄ ՄՕ 153-րդ հոդվածի 1-ին կետ), իսկ դադարում է՝ ԵԱՏՄ ՄՕ 153-րդ հոդվածի 3-րդ կետում նշված հանգամանքներն ի հայտ գալու պահին:

Ընդ որում, ինչպես նշվեց վերելում, «Մաքսային տարանցում» ընթացակարգը (ԵԱՏՄ ՄՕ 142-րդ հոդված) ենթադրում է, որ մաքսային տարանցումն իրականացվում է առանց մաքսատուրքերի, հարկերի վճարման: Այսինքն, պարտավորությունը համարվում է առաջացած, սակայն ոչ ենթակա կատարման՝ տվյալ մաքսային ընթացակարգի բովանդակության առանձնահատկության ուժով:

Համապատասխանաբար, ելնելով ԵԱՏՄ ՄՕ 142-րդ հոդվածի 4-րդ կետի, 155-րդ հոդվածի 2-րդ կետի փոխկապակցված ընթերցումից, «Մաքսային պահեստ» ընթացակարգով, «Մաքսային տարանցում» ընթացակարգով ձեւակերպված ապրանքները պահպանում են օտարերկրյա ապրանքների կարգավիճակը: Նշված ընթացակարգերով ապրանքների ձեւակերպման ժամանակ ԱԱՀ-ի վճարման պարտավորության կատարում չի պահանջվում:

4.3. ԵԱՏՄ ՄՕ 134-րդ հոդվածի համաձայն՝ «Բացթողում՝ ներքին սպառման համար» մաքսային ընթացակարգի բովանդակությունն այն է, որ օտարերկրյա ապրանքները ձեւակերպվում են այդ ընթացակարգով՝ առանց մաքսային կարգավորման ոլորտի միջազգային պայմանագրերով եւ ակտերով նախատեսված՝ տիրապետման, օգտագործման եւ (կամ) տնօրինման սահմանափակումների Միության մաքսային տարածքում դրանց գտնվելու եւ օգտագործելու համար:

Այս ընթացակարգի ավարտի հիմնական իրավական հետեւանքն այն է, որ օտարերկրյա ապրանքները ձեռք են բերում Միության ապրանքների կարգավիճակ (ԵԱՏՄ ՄՕ 134-րդ հոդվածի 2-րդ կետ):

ԵԱՏՄ ՄՕ 135-րդ հոդվածի 1-ին կետին համապատասխան՝ ապրանքները «Բացթողում՝ ներքին սպառման համար» մաքսային ընթացակարգով ձեւակերպելու պայման է, ի թիվս այլնի, ներմուծման մաքսատուրքերի, հարկերի,

հատուկ, հակազնազցման, փոխհատուցման տուրքերի վճարումը՝ ԵԱՏՄ ՄՕ-ին համապատասխան:

Ֆիսկալ մեխանիզմը տվյալ ընթացակարգի շրջանակներում կանոնակարգվում է ԵԱՏՄ ՄՕ 136-րդ հոդվածով: Հայտարարատուի՝ ԱԱՀ վճարելու պարտավորությունն առաջանում է ապրանքների հայտարարագիրը մաքսային մարմնի կողմից գրանցվելու պահից (ԵԱՏՄ ՄՕ 136-րդ հոդվածի 1-ին կետ): ԱԱՀ-ի վճարման պարտավորությունը դադարում է ԵԱՏՄ ՄՕ 136-րդ հոդվածի 3-րդ կետով նախատեսված հանգամանքներն ի հայտ գալու պահին:

Ի տարբերություն «Մաքսային պահեստ» կամ «Մաքսային տարանցում» մաքսային ընթացակարգերի, որոնք չեն նախատեսում հարկի փաստացի վճարում դրանց գործողության ընթացքում, ապրանքը «Բացթողում՝ ներքին սպառման համար» մաքսային ընթացակարգով ձեւակերպելիս ներմուծման մաքսատուրքերի, հարկերի վճարումն ապրանքի բացթողման պարտադիր պայման է (ԵԱՏՄ ՄՕ 135-րդ հոդվածի 1-ին կետի 1-ին ենթակետ):

Ելնելով «Մաքսային տարանցում», «Մաքսային պահեստ» եւ «Բացթողում՝ ներքին սպառման համար» ռեժիմների շարադրված բնութագրերից՝ ԵԱՏՄ մաքսային տարածք ապրանքների ներմուծման ժամանակ ԱԱՀ-ի վճարման պարտավորությունն առաջանում է ապրանքը շրջանառության մեջ դնելու (ներքին սպառման համար) դեպքում, քանի որ այդ ռեժիմի կիրառումը ենթադրում է ապրանքների դնելը քաղաքացիական շրջանառության մեջ, ապրանքի վերջնական սպառումը:

5. Հարկման ոլորտում անդամ պետությունների փոխգործակցության հարցերն ապրանքների փոխադարձ առեւտրի դեպքում ամրագրված են Պայմանագրի «Հարկերը եւ հարկումը» XVII բաժնում, ինչպես նաեւ թիվ 18 հավելվածում: Հարկման հարցերը վերապահված են անդամ պետությունների իրավասությանը, սակայն նրանց լիազորություններն այդ ոլորտում սահմանափակված են Միության իրավունքով (թիվ R-2/22 գործով 2022 թվականի հոկտեմբերի 12-ի խորհրդատվական եզրակացություն):

Պայմանագրի 72-րդ հոդվածի 1-ին կետին համապատասխան՝ ապրանքների

փոխադարձ առեւտրում անուղղակի հարկերի գանձումն իրականացվում է նշանակման երկրի սկզբունքով, որով նախատեսվում է ապրանքների արտահանման ժամանակ ԱԱՀ-ի գրոյական 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 Պայմանագրի 18-րդ հավելվածով սահմանված կարգի համաձայն:

Պայմանագրի 72-րդ հոդվածի 4-րդ կետի 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, եթե ակցիզային դրոշմանիշերով (հսկիչ դրոշմապիտակներով, նշաններով) դրոշմավորման ենթակա ապրանքների մասով այդ անդամ պետության օրենսդրությամբ այլ բան սահմանված չէ:

Հետեւաբար, փոխադարձ առեւտրում ապրանքների հարկման մասին ԵԱՏՄ իրավունքի նորմերը ներդաշնակեցված են մաքսային ռեժիմների վերաբերյալ ԵԱՏՄ ՄՕ նորմերի հետ եւ, համապատասխանաբար, նախատեսում են նշանակման երկրի սկզբունքի կիրառում: Դա ենթադրում է Միության այն անդամ պետության անուղղակի հարկեր գանձելու իրավագործությունը, որտեղ տեղի է ունենում ապրանքի վերջնական սպառումը, անկախ նրանից, թե Միության անդամ որ պետությունն է հանդես գալիս որպես Միության մաքսային տարածք ներմուծման երկիր: Դրա հիման վրա բացառվում է անուղղակի հարկերի վճարումն այլ անդամ պետություններ ապրանքների արտահանման ժամանակ, բայց միաժամանակ ենթադրվում է հարկի գանձում դրանց ներմուծման ժամանակ:

6. Միեւնույն ժամանակ, ԵԱՏՄ մաքսային տարածք ներմուծվող

ապրանքների կրկնակի հարկումը բացառելու նպատակով Միության իրավունքի նորմերը նախատեսում են ապրանքների իրացման վայրի սահմանման չափորոշիչներ:

Թիվ 18 հավելվածի 3-րդ կետի երրորդ պարբերությունը պարունակում է հիմնական կանոն, որի համաձայն՝ ապրանքների իրացման վայրը սահմանվում է անդամ պետությունների օրենսդրությանը համապատասխան, եթե նշված կետով այլ բան սահմանված չէ:

Միաժամանակ, թիվ 18 հավելվածի 3-րդ կետի չորրորդ պարբերությունը կոնկրետացնում է ապրանքի իրացման վայրի վերաբերյալ նորմը՝ մի անդամ պետության հարկ վճարողի կողմից մյուս անդամ պետության հարկ վճարողին ապրանք իրացնելու դեպքում, երբ ապրանքի փոխադրումը (տրանսպորտային փոխադրումը) սկսվել է Միության սահմաններից դուրս ել ավարտվել մյուս անդամ պետությունում: Նման իրավիճակում ապրանքի իրացման վայր է համարվում այն անդամ պետության տարածքը, որի տարածքում ապրանքը ձեւակերպվում է «Բացթողում՝ ներքին սպառման համար» մաքսային ընթացակարգով: Նշված դրույթը պարունակվում է թիվ 18 հավելվածի II բաժնում եւ կարգավորում է Միության մի անդամ պետության տարածքից մյուս անդամ պետության տարածք տեղափոխվող ապրանքների արտահանման (ներմուծման) ժամանակ անուղղակի հարկերի կիրառման դեպքերից մեկը:

Այսպիսով, թիվ 18 հավելվածի 3-րդ կետը պարունակում է ապրանքների իրացման վայրի սահմանման տարբերակված կարգավորում՝ ընդհանուր (երրորդ պարբերություն) եւ հատուկ (չորրորդ պարբերություն): Թիվ 18 հավելվածի 3-րդ կետի երրորդ պարբերությունը պարունակում է բլանկետային նորմ, որը ենթադրում է հղում ազգային օրենսդրությանը՝ ապրանքների իրացման վայրը սահմանելու նպատակով: Միեւնույն ժամանակ, թիվ 18 հավելվածի 3-րդ կետի չորրորդ պարբերությամբ նախատեսվում է ապրանքի իրացման վայրի սահմանման հատուկ կանոն, որով համարվում է այն անդամ պետության տարածքը, որտեղ ապրանքը ձեւակերպվում է «Բացթողում՝ ներքին սպառման

համար» մաքսային ընթացակարգով:

7. Թիվ 18 հավելվածի 3-րդ կետի չորրորդ պարբերության բովանդակության ըմբռնումը թույլ է տալիս եզրակացնել, որ դա կիրառվում է հետեւյալ պայմանների պահպանման դեպքում՝

7.1. Առաջին՝ առկա է ապրանքի իրացում մի անդամ պետության հարկ վճարողի կողմից մյուս անդամ պետության հարկ վճարողին:

Ինչպես արդեն նշվեց, ի տարբերություն «Մաքսային պահեստ» կամ «Մաքսային տարանցում» մաքսային ընթացակարգերի, որոնք չեն նախատեսում հարկի փաստացի վճարում դրանց կիրառման ժամանակ, ապրանքը «Բացթողում» ներքին սպառման համար» մաքսային ընթացակարգով ձեւակերպելիս ներմուծման մաքսատուրքերի եւ հարկերի վճարումը պարտադիր պայման է (ԵԱՏՄ ՄՕ 135-րդ հոդվածի 1-ին կետի 1-ին ենթակետ):

Պայմանավորված դրանով՝ թիվ 18 հավելվածի 3-րդ կետում (որը սահմանում է անուղղակի հարկերի գանձման կարգը եւ դրանց վճարման նկատմամբ հսկողության մեխանիզմն ապրանքների արտահանման եւ ներմուծման ժամանակ) պարունակվող «ապրանքների իրացում» հասկացությունը անհրաժեշտ է մեկնաբանել մաքսային կարգավորման ոլորտում Միության իրավունքի դրույթների հետ համակարգային փոխկապակցվածության մեջ՝ ելնելով կոնկրետ մաքսային ռեժիմի առանձնահատկություններից:

7.2. Երկրորդ՝ թիվ 18 հավելվածի 3-րդ կետի չորրորդ պարբերության նորմից հետեւում է, որ ապրանքի իրացումն իրականացվում է երկու անդամ պետությունների հարկ վճարողների միջեւ, ընդ որում՝ ապրանքի փոխադրման (տրանսպորտային փոխադրման) բուն գործընթացն ունի առանձնահատկություն՝ սկսվում է Միության սահմաններից դուրս եւ ավարտվում «մյուս անդամ պետությունում»:

Այսպիսով, Միության սահմաններից դուրս սկսված ապրանքի փոխադրման

(տրանսպորտային փոխադրման) վերաբերյալ պայմանի իրացումը կարող է ապահովվել անդամ պետությունների միջև ապրանքի մատակարարման ընթացքում տարանցման կիրառմամբ:

«Փոխադրման ավարտ մյուս անդամ պետությունում» կառուցվածքի կիրառումը մեկնաբանվող դրույթի իմաստով նշանակում է ապրանքի մատակարարման վերջնակետը: Ընդ որում, ապրանքի մատակարարման միջանկյալ կետի առկայությունը, եթե ապրանքը չի ձեւակերպվել «Բացթողում՝ ներքին սպառման համար» մաքսային ընթացակարգով, չի ազդում ապրանքի մատակարարման վերջնակետի որոշման վրա՝ թիվ 18 հավելվածի 3-րդ կետի չորրորդ պարբերության համաձայն, ապրանքների արտահանման ժամանակ անուղղակի հարկերի կիրառման նպատակով:

Չնայած թիվ 18 հավելվածի 3-րդ կետի չորրորդ պարբերության նորմի հիպոթեզի՝ երկրորդ մասում տեղափոխվող (տրանսպորտով փոխադրվող) ապրանքի մաքսային կարգավիճակի վերաբերյալ նշման բացակայությանը, նորմի իմաստով ապրանքը՝ մինչև մյուս անդամ պետությունում իրացվելը, չի ձեւակերպվում «Բացթողում՝ ներքին սպառման համար» մաքսային ընթացակարգով, ինչը նշանակում է, որ այն պահպանում է օտարերկրյա ապրանքի կարգավիճակը:

Այսպիսով, թիվ 18 հավելվածի 3-րդ կետի չորրորդ պարբերության դրույթի կիրառման երկրորդ պայմանը մի անդամ պետությունից մյուս անդամ պետություն ապրանքի իրացման ժամանակ միջանկյալ տրանսպորտային օղակի (տարանցման) օգտագործումն է՝ անդամ պետության տնտեսավարող սուբյեկտի կողմից երրորդ պետությունում ապրանքը ձեռք բերելու պայմանով: Փոխադրման տարանցիկ բնույթն այն է, որ ապրանքն օտարերկրյա է եւ Միության ապրանքի կարգավիճակ է ստանում մինչև մյուս անդամ պետությունում փոխադրման ավարտը՝ դրա ներքին սպառման համար բացթողման միջոցով, որի հետ կապված է դրա դնելը քաղաքացիական շրջանառության մեջ եւ ԱԱՀ-ի վճարումը:

7.3. ԵUSU՝ ՍՕ 158-րդ հոդվածի 5-րդ կետը թույլ է տալիս «Մաքսային

պահեստ» մաքսային ընթացակարգով ձեւակերպված բոլոր ապրանքների կամ դրանց մի մասի առնչությամբ կատարել այդ ապրանքների տիրապետման, օգտագործման եւ (կամ) տնօրինման իրավունքների փոխանցում նախատեսող գործարքներ:

Տվյալ նորմը՝ թիվ 18 հավելվածի 3-րդ կետի չորրորդ պարբերության նորմի հետ համակարգային փոխկապակցվածության մեջ, վկայում է այն մասին, որ «Մաքսային պահեստ» մաքսային ընթացակարգով ձեւակերպված ապրանքի իրացումը (օտարումը) ինքնին չի հանգեցնում ապրանքների՝ որպես օտարերկրյա եւ հարկման ոչ ենթակա լինելու կարգավիճակի փոփոխության՝ մինչեւ «Բացթողում՝ ներքին սպառման համար» մաքսային ընթացակարգի կիրառումը:

Հետեւաբար, քաղաքացիաիրավական պայմանագրում նշված մատակարարման վայրը, որի հիման վրա իրականացվել է ապրանքի նկատմամբ սեփականության իրավունքի փոխանցումը, տվյալ դեպքում հարկման նպատակով չի որոշում ապրանքի իրացման վայրը:

7.4. Պայմանագրի 72-րդ հոդվածի 1-ին կետից հետեւում է, որ ապրանքների փոխադարձ առետրում անուղղակի հարկերի գանձումն իրականացվում է նշանակման երկրի սկզբունքով: Այս կանոնի հետ համահունչ է թիվ 18 հավելվածի 3-րդ կետի չորրորդ պարբերությամբ սահմանված դրույթն այն մասին, որ ապրանքի իրացման վայր է համարվում այն անդամ պետության տարածքը, որի տարածքում ապրանքը ձեւակերպվում է «Բացթողում՝ ներքին սպառման համար» մաքսային ընթացակարգով:

Միության իրավունքում ԱԱՀ-ի գանձումը նշանակման երկրի սկզբունքով կարգավորելը համապատասխանում է կրկնակի հարկումից խուսափելու նպատակին եւ պայմանավորված է ԱԱՀ-ի՝ որպես սպառման հարկի իրավական բնույթով:

Հաշվի առնելով Միության սահմաններից դուրս սկսված եւ մյուս անդամ պետությունում ավարտված ապրանքի փոխադրման (տրանսպորտային փոխադրման) միջանկյալ (տարանցիկ) բնույթը՝ ապրանքի իրացման վայրը մյուս

անդամ պետության տարածքն է, որտեղ ապրանքը ձեւակերպվում է «Բացթողում՝ ներքին սպառման համար» մաքսային ընթացակարգով, ինչը նշանակում է դնել քաղաքացիական շրջանառության մեջ եւ ենթակա է հարկման:

Ելնելով վերոշարադրյալից՝ հիմնավորված է այն հետեւությունը, որ թիվ 18 հավելվածի 3-րդ կետի չորրորդ պարբերության մեկնաբանվող նորմի հիպոթեզում պարունակվող պայմանների պահպանման դեպքում (մի անդամ պետության հարկ վճարողի կողմից մյուս անդամ պետության հարկ վճարողին ապրանքի իրացումը. փոխադրումը (տրանսպորտային փոխադրումը) սկսվում է երրորդ պետությունում եւ ավարտվում մյուս անդամ պետությունում), ապրանքի իրացման վայր է համարվում այն անդամ պետության տարածքը, որի տարածքում ապրանքը ձեւակերպվում է «Բացթողում՝ ներքին սպառման համար» մաքսային ընթացակարգով:

8. Դատարանի մեծ կոլեգիան տալիս է հետեւյալ պարզաբանումը՝

8.1. ԵԱՏՄ-ում կրկնակի հարկումը բացառելու նպատակով այն իրավիճակում, երբ ապրանքների մատակարարման գործառնությունն սկսվել է ԵԱՏՄ սահմաններից դուրս, ԵԱՏՄ առաջին անդամ պետությունում ապրանքները ձեւակերպվել են «Մաքսային պահեստ» ընթացակարգով՝ առանց ներքին սպառման համար բացթողման, իսկ հետագայում իրացվել են ԵԱՏՄ այլ անդամ պետության հարկ վճարողին՝ այդ պետություն «Մաքսային տարանցում» ընթացակարգով տեղափոխմամբ եւ «Բացթողում՝ ներքին սպառման համար» մաքսային ընթացակարգով ձեւակերպմամբ, ապրանքների իրացման վայրի որոշման մասով ենթակա է կիրառման թիվ 18 հավելվածի 3-րդ կետի չորրորդ պարբերությունը:

8.2. Քանի որ Պայմանագրում (72-րդ հոդված) ամրագրված է ըստ նշանակման երկրի ավելացված արժեքի հարկի գանձման ընդհանուր կանոնը, որից ելնելով հարկի վճարումը պետք է կատարվի այն պետությունում, որտեղ ապրանքը դրվում է շրջանառության մեջ եւ ենթադրվում է դրա վերջնական սպառումը, ապա սույն խորհրդատվական եզրակացության 8.1 կետում նշված

դեպքում ապրանքների իրացման վայր է համարվում այն անդամ պետության տարածքը, որտեղ ապրանքը ձեռակերպվում է «Բացթողում՝ ներքին սպառման համար» մաքսային ընթացակարգով:

Համապատասխանաբար, ավելացված արժեքի հարկի վճարման պարտավորությունն առաջանում է ԵԱՏՄ այն անդամ պետությունում, որտեղ ապրանքները շրջանառության մեջ են դրվում:

III. Եզրափակիչ դրույթներ

Սույն խորհրդատվական եզրակացության պատճենն ուղարկել դիմողին:

Խորհրդատվական եզրակացությունը տեղադրել Դատարանի պաշտոնական ինտերնետային կայքում:

Նախագահող՝

Ա.Ա. Դրոնով

Դատավորներ՝

Է.Վ. Հայրիյան

Դ.Պ. Ալեքսանդրով

Կ.Կ. Ջունուշպաև

Ա.Ա. Ջաֆարա

Ե.Ժ. Իսմայիլով

Մ.Տ. Կայիպով

Ա.Բ. Կիշկեմբաև

Ն.Վ. Պավլովա

Ա.Գ. Թունյան